**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 9. 10. 2024**

**DPH**

**620/09.10.24 Některá plnění týkající se zaměstnanců od 1.1.2024 z pohledu DPH**

Předkládají:Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

Mgr. Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466

S účinností od 1. ledna 2024 došlo k významným změnám ve zdanění zaměstnaneckých benefitů a některých obdobných plnění poskytovaných zaměstnancům. Přestože změny se dotýkají především daně z příjmů fyzických osob a některé tyto aspekty byly detailněji vyloženy v Metodické informaci ke zdaňování benefitů a jiných plnění poskytovaných zaměstnavateli zaměstnancům od 1. ledna 2024 ze dne 22. prosince 2023 (dále jen Informace), považujeme za přínosné touto formou u vybraných benefitů potvrdit také aplikaci daně z přidané hodnoty v případech, kdy zaměstnavatel je plátcem DPH.

1. **Právní stav**

Předmět DPH vymezuje zákon o DPH v § 2, který definuje pro tento příspěvek relevantní případy předmět daně jako dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku.

V případech, kdy se jedná o dodání zboží nebo poskytnutí služby bez úplaty, uvádí § 13 odst. 4 či § 14 odst. 3 ZDPH, že dodáním zboží či poskytnutím služby za úplatu se rozumí také použití hmotného majetku nebo poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce. Použitím hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce se rozumí mimo jiné trvalé použití obchodního majetku plátcem pro spotřebu jeho zaměstnanců, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně. Obdobně poskytnutím služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce se rozumí (i) dočasné využití obchodního majetku, s výjimkou dlouhodobého majetku, pro spotřebu jeho zaměstnanců, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně, nebo (ii) poskytnutí služby plátcem bez úplaty pro spotřebu jeho zaměstnanců, pokud u přímo souvisejících přijatých plnění byl uplatněn odpočet daně.

Základ daně pak stanoví § 36 ZDPH jako vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, a to bez daně za toto zdanitelné plnění. V případě bezúplatných zdanitelných plnění se stanoví základ daně podle ustanovení podle § 36 odst. 6 ZDPH v diskutovaných případech jako (i) cena zboží nebo cena obdobného zboží, za kterou by bylo možné zboží pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, a pokud takovou cenu nelze určit, výše celkových nákladů vynaložených na dodání zboží ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, nebo (ii) výše celkových nákladů vynaložených na poskytnutí služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Plátce daně má nárok na uplatnění DPH na vstupu v případech definovaných v § 72 odst. 1 ZDP. Základní podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet plátcem je pak skutečnost, že plnění je použito v rámci ekonomických činností plátce.

1. **Vybrané situace a návrh řešení**

Tento příspěvek řeší standardní situace poskytování vybraných benefitů a jiných obdobných plnění zaměstnancům. Řešení vychází z předpokladu, že v uvedených případech nedochází ke zneužití práva či zastřeným právním úkonům.

V případech, kdy benefit spočívá v poskytnutí zboží či služby za úplatu, vycházíme z předpokladu, že úplata není pouze formální a symbolická. Dle rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-267/15 Gemeente Woerden pak v případě, že úplata dosahuje výše 10% nákladů vynaložených na plnění, nelze ji považovat za symbolickou.

* 1. **Poskytování stravování za úplatu**

V případě, kdy zaměstnavatel poskytuje zaměstnancům stravování z úplatu, jedná se o poskytnutí služby jako zdanitelné plnění. Základem daně je cena, za kterou je stravování poskytnuto.

Zaměstnavatel je oprávněn uplatnit nárok na odpočet u nakoupených plnění, která jsou použita k poskytování stravování za úplatu, a to i v případě, kdy cena těchto plnění je vyšší než cena poskytnutého stravování.

* 1. **Poskytování jídla či nápojů bez úplaty**

Pokud zaměstnavatel nakupuje plnění pro poskytnutí jídla či nápojů bez úplaty není obecně oprávněn uplatnit nárok na odpočet DPH. V případě poskytnutí takového jídla či nápojů (bez úplaty) se pak nejedná o zdanitelné plnění a zaměstnavateli nevzniká povinnost odvodu DPH na výstupu.

V případech, kdy by u přímo souvisejících nakoupených plnění byl uplatněn odpočet DPH na vstupu (například v případech, kdy by nebylo při jejich pořízení zřejmé, že nebude využito pro ekonomickou činnosti plátce), bylo by poskytnutí takového jídla či nápoje považováno za zdanitelné plnění. Základ daně by byl stanoven v souladu s § 36 odst. 6 ZDPH.

Výše uvedený postup se neuplatní v případech, kdy by poskytnutí jídla či nápojů vyplývalo ze zvláštního předpisu (například v horkých provozech), nebo v případech, kdy by byly naplněny podmínky dle rozhodnutí soudního dvora EU ve věci C-371/07 Danfoss a Astra Zeneca, tedy kdy by jídlo či nápoje byly poskytnuty striktně k podnikovým účelům při pracovních schůzkách z objektivních důvodů jako je požadavek na zaručení nepřetržitého a řádného průběhu schůzek apod. V případě, že v rámci těchto provozů či schůzek je vykonávána ekonomická činnost, je proto poskytnutí jídla či nápojů považováno za související s ekonomickou činností zaměstnavatele a zaměstnavatel může při splnění dalších zákonných podmínek uplatnit nárok na odpočet. Zároveň takové poskytnutí jídla a nápojů není považováno za zdanitelné plnění a povinnost odvést DPH na výstupu nevzniká.

* 1. **Benefity k uspokojování potřeb zaměstnanců a jejich rodinných příslušníků (rekreační zařízení, školky, …) za úplatu**

V případě, kdy zaměstnavatel poskytuje zaměstnancům možnost využití rekreačních zařízení či zařízení školek za úplatu, jedná se o poskytnutí služby jako zdanitelného plnění (pokud by takové plnění nebylo od DPH osvobozeno). Základem DPH (nejedná-li se o osvobozené plnění) je cena, za kterou je taková služba poskytnuta.

Zaměstnavatel je oprávněn uplatnit nárok na odpočet u nakoupených plnění (pokud služba představující benefit není službou osvobozenou bez nároku na odpočet), která jsou použita k poskytování takových plnění, a to i v případě, kdy cena těchto (nakoupených) plnění je vyšší než cena, která je za jejich využití účtována zaměstnancům.

* 1. **Benefity k uspokojování potřeb zaměstnanců a jejich rodinných příslušníků (rekreační zařízení, školky, …) bez úplaty**

Pokud by zaměstnavatel umožnil využívat tato plnění bez úplaty, nevznikl by primárně na straně zaměstnavatele nárok na odpočet u souvisejících nakoupených plnění, nebo by vznikl pouze poměrný nárok na odpočet podle § 75 ZDPH.

V případech, kdy by byl u přímo souvisejících nakoupených zdanitelných plnění nárok na odpočet uplatněn, bylo by poskytnutí takových zařízení zaměstnanci bez úplaty považováno za zdanitelné poskytnutí služby (§ 14 ZDPH) – s výjimkou případu, kdyby taková služba byla od daně osvobozena. Základ daně by byl stanoven v souladu s § 36 odst. 6 ZDPH ve výši souvisejících nákladů na poskytnutí takové služby.

Prakticky lze očekávat, že stanovení takových nákladů může být v některých situacích nepřiměřeně komplikované. V takovém případě by bylo možno připustit stanovení základu daně včetně DPH na úrovni částky nepeněžitého příjmu zaměstnance tak, jak je definována v Informaci GFŘ.

* 1. **Plnění zaměstnavatele na** **vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce**

Tato plnění nejsou předmětem daně na straně zaměstnance (§ 6 odst. 7 písm. e) ZDP) a zároveň jsou na straně zaměstnavatele daňově uznatelným výdajem (§ 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP). V Informaci GFŘ je uvedeno, že mezi tyto zařízení patří například také různé oddychové zóny pro zaměstnance, kdy pokyn uvádí například horolezeckou stěnu, pingpongový stůl či kulečník. Dle našeho názoru by bylo možno mezi tato zařízení zařadit i vybavení kuřáckého koutku či prostoru pro přípravu či ohřev vlastního jídla zaměstnanců (v rámci pracovní přestávky) – kuchyňky.

Z hlediska DPH lze v návaznosti na vymezení těchto plnění a podmínek pro jejich režim v oblasti daně z příjmů vycházet z toho, že tato plnění nepředstavují benefit na straně zaměstnance, ale představují podmínky pro výkon činnosti zaměstnavatele. Z tohoto důvodu se pak nejedná o poskytnutí plnění ze strany zaměstnavatele zaměstnanci. Takové (ne)plnění pak není předmětem DPH.

Na straně zaměstnavatel (plátce DPH) lze pak vycházet z toho, že plnění nakoupená za účelem vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce zaměstnance, jsou plnění pořízená pro výkon jeho činnosti. Zaměstnavatel bude mít u těchto nakoupených plnění nárok na odpočet DPH na vstupu (dle standardních pravidel v návaznosti na charakter jeho činnosti).

1. **Závěr**

Pro konkrétní případy plnění poskytovaných zaměstnancům, je vždy nutno posoudit, zda se jedná o poskytnutí zboží či služby zaměstnanci ze strany zaměstnavatele, či o vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce. S ohledem na platnou legislativu a judikaturu Soudního dvora EU, proto navrhujeme v konkrétních případech přijmout sjednocující výklad uvedený v bodě 2.

***Stanovisko GFŘ:***

*Úvodem je nutné předeslat, že níže uvedené vyjádření se vztahuje* ***výhradně k problematice DPH****. Vyjádření nijak nemění ani nedoplňuje závěry obsažené v Metodické informaci ke zdaňování benefitů a jiných plnění poskytovaných zaměstnavateli zaměstnancům od 1. ledna 2024 ze dne 22. prosince 2023 z pohledu daně z příjmů (dále jen „Metodická informace“)****.***

*Změny ve zdaňování zaměstnaneckých benefitů účinné od 1. ledna 2024, na které se příspěvek odkazuje, se naopak týkají výhradně oblasti daně z příjmů. Mechanismus daňové uznatelnosti nákladů v systému daně z příjmů a odpočitatelnosti DPH v systému DPH však není srovnatelný, nemá obdobný předmět ani důvod[[1]](#footnote-1).* ***Závěry obsažené v Metodické informaci proto nelze přenášet do uplatňování DPH.***

***Uplatňování DPH u zaměstnaneckých benefitů se od 1. ledna 2024 nijak nemění****. Vznik a rozsah nároku na odpočet daně je proto i nadále nutno posuzovat podle příslušných ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), a související judikatury.*

*Základní podmínkou nároku na odpočet daně je* ***využití přijatého plnění pro ekonomickou činnost plátce.*** *V první řadě je tedy třeba vycházet z faktu, zda je daný benefit zaměstnanci poskytnut úplatně nebo bezúplatně, a dále vyhodnotit jeho povahu. Již z podstaty benefitu totiž vyplývá, že se vždy jedná o plnění, které přináší nějaký využitelný přínos či prospěch do* ***osobní sféry zaměstnance.*** *Základní podmínka pro vznik nároku na odpočet daně tak může být porušena, a to bez ohledu na daňový režim pro účely daně z příjmů.*

1. ***Benefity poskytované zaměstnancům bezplatně***

*V případě přijatých plnění použitých* ***pro soukromé účely plátce nebo jeho zaměstnanců*** *nárok na odpočet daně nevzniká. Pokud by nárok na odpočet daně vznikl, je takové použití považováno za dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu dle ustanovení § 13 odst. 4 a § 14 odst. 3 ZDPH. Jak totiž vyplývá z judikatury Soudního dvora EU[[2]](#footnote-2) (dále jen „SDEU“), pokud osoba povinná k dani, která může odpočíst DPH z nákupu zboží určeného k jejímu podnikání, použije toto zboží ze svého obchodního majetku pro své soukromé potřeby nebo pro potřeby svých zaměstnanců, stává se konečným spotřebitelem zboží a musí se na ni takto pohlížet.*

*Důvodem je zajištění* ***rovného zacházení mezi plátcem, který použije zboží nebo poskytne služby pro své soukromé potřeby nebo potřeby svých zaměstnanců, a konečným spotřebitelem, který si opatřuje zboží nebo službu stejného druhu****.*

*U každého jednotlivého benefitu je proto třeba zkoumat,* ***zda jeho bezplatné poskytnutí má za cíl uspokojení soukromých potřeb zaměstnance, nebo naopak slouží pro potřeby podniku a osobní zvýhodnění, které z něho zaměstnanci získávají, je pouze druhořadým ve vztahu k potřebám podniku****.*

*Druhořadý význam může mít soukromá spotřeba zaměstnanců například při zajištění občerstvení ve smyslu rozhodnutí SDEU ve věci C-371/07 Danfoss a AstraZeneca ze dne 11. prosince 2008 [viz bod b) příspěvku], případně při zajištění dopravy zaměstnanců do zaměstnání ve smyslu rozhodnutí SDEU ve věci C-25/95 Julius Fillibeck Söhne v. Finanzamt Neustadt ze dne 16. října 1997. V závislosti na konkrétních okolnostech případu tedy může být nárok na odpočet daně zachován.*

*Za uspokojení soukromých potřeb zaměstnanců je považováno zejména využívání kulečníkových stolů, horolezeckých stěn a dalších obdobných přijatých plnění. Nárok na odpočet daně při pořízení těchto plnění tedy nevzniká.*

*Benefitem primárně určeným k uspokojování soukromých potřeb zaměstnanců je také bezplatné využití rekreačních zařízení, školek a podobných zařízení [viz bod d) příspěvku]. Nárok na odpočet daně při pořízení těchto plnění rovněž nevzniká, příp. vzniká pouze v poměrné výši, pokud je takový majetek využíván pro smíšené účely (např. kombinace bezplatného a úplatného používání majetku).*

*K otázce* ***stanovení základu daně*** *uvedené v bodě d) příspěvku je v první řadě nutné upozornit, že pokud má přijaté plnění povahu pořízení dlouhodobého majetku (typicky rekreační zařízení poskytované k využití zaměstnancům, je-li dlouhodobým majetkem plátcem), pak v případě využití tohoto majetku pro smíšené účely nelze v souladu s § 75 odst. 2 ZDPH uplatnit plný nárok na odpočet daně a následně aplikovat fikci zdanění dle § 14 odst. 3 ZDPH z titulu bezplatného využití majetku pro osobní spotřebu plátce či jeho zaměstnanců.*

*V případech, kdy je fikce poskytnutí služby za úplatu aplikovatelná, musí být základ daně stanoven v souladu s § 36 odst. 6 písm. b) ZDPH. Základem daně je tak výše celkových nákladů vynaložených na poskytnutí služby ke dni uskutečnění plnění. Alternativně lze akceptovat ocenění podle § 3 odst. 3 písm. a) ZDP, které by mělo představovat hodnotu danou v místě a čase vyjadřující reálnou, tržní hodnotu služby dle zákona o oceňování (pokud není nižší než nákladová cena). Ocenění dle § 3 odst. 3 písm. b) ZDP naopak využít nelze.*

1. ***Benefity poskytované zaměstnancům za úplatu***

*Je-li konkrétní benefit [např. stravování, možnost využití rekreačního zařízení, školka apod., viz body a) a c) příspěvku] poskytnut zaměstnanci za úplatu, pak je tímto dána bezprostřední a přímá souvislost přijatého plnění s konkrétním uskutečněným plněním na výstupu (tedy souvislost s ekonomickou činností plátce), a tím i vznik nároku na odpočet daně[[3]](#footnote-3).*

***Stanovená úplata však musí být přímou protihodnotou uskutečněného plnění, nikoli pouhým „poplatkem“.***

*Co se týče výše úplaty, nelze souhlasit s obecným závěrem uvedeným v bodu 2 příspěvku, že úplata ve výši 10 % vynaložených nákladů takovým poplatkem není.*

*Z rozhodnutí SDEU ve věci C-267/15 Gemeente Woerden, na které se příspěvek odkazuje, totiž nelze v žádném případě dovodit, že úplata ve výši 10 % nákladové ceny může být* ***v obecné rovině*** *považována za přímou protihodnotu poskytnutého plnění, a to ve vztahu ke každému poskytnutému plnění. V první řadě je nutné vyjasnit, že výše citované rozhodnutí řeší ve vztahu k úplatě primárně otázku, zda lze odpočet DPH poměrně snížit, je-li cena dodání nižší než nákladová cena.*

*Mimo to však existuje četná judikatura SDEU, která se zabývá otázkou, zda přijatá úplata je přímou protihodnotou poskytnutého plnění, a zda je tedy plnění v konkrétním případě uskutečněno za úplatu. Judikatura SDEU uvádí, že skutečnost, že je určité plnění poskytnuto za cenu vyšší nebo nižší, než je pořizovací cena, je pro kvalifikaci tohoto plnění jako „plnění za úplatu“ irelevantní. Z judikatury SDEU však rovněž vyplývá, že k tomu, aby mohla být odměna považována za skutečnou protihodnotu poskytnutého plnění, musí být v přiměřeném poměru k poskytnutému plnění. To znamená, že nesmí pouze částečně odměňovat poskytování plnění, které bylo nebo má být uskutečněno, do té míry, že by se přerušil přímý vztah mezi tímto plněním a odměnou.*

***Při posuzování, zda stanovená úplata představuje přímou protihodnotu poskytnutého plnění (tj. plnění je pro účely DPH poskytnuté za úplatu), nebo je pouhým poplatkem ve smyslu judikatury SDEU (tj. plnění není pro účely DPH poskytnuté za úplatu), je proto třeba vycházet z konkrétních okolností každého případu.***

***Závěr po projednání***

*V rámci projednání příspěvku se předkladatelé shodli s GFŘ na následujících obecných závěrech:*

* *Metodická informace reagující na novelu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, účinnou od 1. ledna 2024 (tzv. konsolidační balíček) se týká výhradně problematiky daně z příjmů. V Metodické informaci popsaná pravidla určující, zda daný benefit či jiné plnění (i) je, anebo není příjmem zaměstnance (případně je příjmem osvobozeným) a (ii) představuje pro zaměstnavatele daňově uznatelný výdaj, nelze analogicky přenášet do uplatňování DPH.*
* ***Uplatňování DPH******u zaměstnaných benefitů a jiných obdobných plnění se od 1. ledna 2024 nijak nezměnilo****. Jinými slovy, Metodická informace publikovaná v souvislosti s konsolidačním balíčkem nemá na uplatňování DPH žádný vliv.* ***Při posuzování vzniku nároku na odpočet daně na straně zaměstnavatele je tedy i nadále nutno vycházet ze znění příslušných ustanovení ZDPH****, která nebyla konsolidačním balíčkem nijak dotčena,* ***ve vazbě na relevantní judikaturu*** *k danému tématu.*

*Z výše uvedeného vyplývají následující závěry pro konkrétní situace nastíněné v bodu 2 příspěvku:*

* ***K bodu 2. písm. b), d) a e) příspěvku:***

*Daňová uznatelnost nákladů pro účely ZDP a vznik nároku na odpočet daně dle ZDPH se i nadále posuzují podle odlišných kritérií. Případná daňová uznatelnost nákladů zaměstnavatele či nezdanitelný příjem na straně zaměstnance za podmínek popsaných v Metodické informaci proto nevede automaticky ke vzniku nároku na odpočet daně na straně zaměstnavatele.*

* ***K bodu 2. písm. a) a c) příspěvku:***

*Úhradu zaměstnance ve výši 10 % nákladů nelze plošně akceptovat jako přímou protihodnotu poskynutého plnění ve formě zaměstnaneckého benefitu, a plnění z tohoto důvodu za všech okolností klasifikovat jako úplatné.*

1. Přímou vazbu daně z příjmů a DPH lze nalézt pouze v § 72 odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. [↑](#footnote-ref-1)
2. Viz rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-371/07 Danfoss a AstraZeneca ze dne 11. prosince 2008, body 46-48. [↑](#footnote-ref-2)
3. Pro zjednodušení v dalším textu nepředpokládáme uskutečňování činností osvobozených od DPH bez nároku na odpočet daně. [↑](#footnote-ref-3)