

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 29.1.2020**BOD 2.1 – S ROZPOREM****BOD 2.2 – BEZ ROZPORU****BOD 3 – BEZ ROZPORU****BOD 4 – BEZ ROZPORU****Daň z příjmů a DPH**

561/29.01.20 Daňové aspekty použití plug-in hybridních vozidel pro účely nesouvisející s ekonomickou činností zaměstnavatele a jejich dobíjení elektrickou energií z vlastní elektrické sítě zaměstnance

Předkládají: Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, č. osv. 4503

Ing. Lenka Nováková, daňový poradce, č. osv. 4991

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění některých otázek v souvislosti s použitím plug-in hybridních vozidel zaměstnancem, neboť jejich úprava ve stávajícím právním řádu České republiky zcela absentuje. V současné době stále více společností, které si uvědomují svoji odpovědnost vůči životnímu prostředí, tato ekologičtější vozidla pořizují do svého vozového parku, popřípadě je pořizují formou finančního leasingu a následně je pak poskytují svým zaměstnancům pro služební i soukromé účely. Dále je potřeba upozornit na skutečnost, že i stále více zaměstnanců si pořizuje vlastní plug-in hybridní vozidla a poté je se souhlasem zaměstnavatele používají při pracovních cestách. Vzhledem k chybějící právní úpravě se pak zaměstnavatelé při praktické aplikaci právních předpisů potýkají s problémy, které jsou zejména způsobeny odlišností plug-in hybridních vozidel oproti „běžných“ vozidlům, které spalující fosilní paliva. Do budoucna lze očekávat, že stále více plug-in hybridních vozidel bude poskytnuto zaměstnancům zaměstnavatelem k použití při služebních i soukromých cestách, proto bychom chtěli některé problémy, se kterými se zaměstnavatelé a jejich zaměstnanci potýkají, projednat v rámci Koordinačního výboru.

1 Popis problému

Plug-in hybridním vozidlem (označovaného také jako „PHEV“) se *in genere* rozumí motorové vozidlo obsahující spalovací a elektrický motor, u kterého dochází k automatickému přepínání mezi jednotlivými pohonnými soustavami. U novějších typů těchto vozidel je rovněž možnost manuálního vynucení použití pouze elektřiny či fosilní pohonné hmoty. Nad rámec běžného spalovacího motoru je ve vozidle osazen jeden či více elektromotorů včetně nezbytného systému ukládání elektrické energie ve vozidle nebo na přívěsu (dále jen „baterie“)⁸. Při plném dobití baterie je možné využít výhradně elektrický pohon zpravidla po několik desítek kilometrů. Pokud je spotřebována veškerá elektřina, dojde k automatickému přepnutí na motor spalovací, při němž jsou baterie dobíjeny z residuální energie vznikající například brzděním. Údaje o spotřebě pohonných hmot a elektřiny plug-in hybridního vozidla jsou v technickém průkazu⁹ uvedeny vždy samostatně pro daný druh pohonné hmoty tj. v l/100km u fosilního paliva a v kW/100km v případě elektřiny, přičemž nejsou obsaženy údaje o spotřebě kombinované na 100 km elektřiny a fosilní pohonné hmoty.

⁸ čl. 2 Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/94/EU ze dne 22. 10. 2014

⁹ blíže viz zákon č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích

Z hlediska legislativního vymezení je daný typ vozidla považován za silniční vozidlo motorové¹⁰, k němuž je v rámci právního řádu České republiky přistupováno jako k běžnému vozidlu bez jakéhokoliv bližšího vymezení aspektů jeho použití pro účely veřejného práva.

Úprava průměrné ceny pohonných hmot (elektrické energie) pro plug-in hybridní vozidla pro účely poskytování cestovních náhrad ve vyhlášce č. 333/2018 Sb.¹¹ rovněž absentuje. Použije-li zaměstnanec plug-in hybridní vozidlo pro účely nesouvisející s ekonomickou činností zaměstnavatele (dále jen „pro soukromé cesty nebo soukromé účely“) či dobije-li jej z vlastní elektrické zásuvky a následně daný automobil používá pro služební i soukromé cesty, není zřejmé, jaké dopady bude mít takovéto jednání zaměstnance z hlediska zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“) nebo z pohledu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“). Při použití plug-in hybridního vozidla zaměstnancem pro služební a soukromé účely mohou nastat situace, s nimiž se zaměstnavatel dle stávající právní úpravy velmi těžko vypořádává:

- při soukromých cestách může být spotřebováván výhradně jen jeden z druhů paliva (například při cestách z místa výkonu práce do svého bydliště *a vice versa* výhradně elektřina), může však nastat i situace, že při soukromých cestách jsou spotřebovány oba druhy pohonných hmot (tj. jak elektřina, tak i fosilní paliva); jsou-li náklady na spotřebovanou pohonnou hmotu, a to jak fosilní palivo, tak elektřinu, hrazeny zaměstnavatelem vzniká zaměstnanci v souladu s § 6 odst. 3 ZDP nepeněžní příjem podléhající dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a odvodům pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění; přesnou výši zdanitelného nepeněžního příjmu ze závislé činnosti na straně zaměstnance lze však i při použití všech dostupných dat, které lze v souvislosti s plug-in hybridním vozidlem získat, určit jen velmi obtížně.
- při použití plug-in hybridního vozidla v režimu spalování fosilního paliva dochází k dobití baterií používané pro elektrickou pohonnou soustavu, a to převodem kinetické energie vzniklé při brzdění na energii elektrickou (dále také „rekuperační“). Využije-li zaměstnanec vozidlo k soukromé cestě při, níž bude použito pouze fosilních paliv, dojde částečnému či úplnému dobití baterií využívaných pro pohon elektrické soustavy. Nebude-li takto dobitá energie vyčerpána při následující soukromé cestě, jenž by musela okamžitě následovat po soukromé cestě, při níž byl vůz dobit, a rovněž by muselo dojít k použití elektrické pohonné soustavy, a to takovým způsobem, aby došlo k úplnému vybití baterií, vznikne na straně zaměstnavatele, vlastníka vozidla, jistá forma „prospěchu“ spočívající právě v elektrické energii dobité ve vozidle při soukromé cestě zaměstnance, jenž lze použít pro potřeby zaměstnavatele.

¹⁰ § 2 odst. 1 zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích

¹¹ o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad

- při dobití plug-in hybridního vozidla z vlastní elektrické zásuvky zaměstnanec může docházet k dodání elektřiny zaměstnavateli pro jeho ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH (např. dobítá elektřina může být zaměstnancem spotřebována při pracovní cestě pro jeho zaměstnavatele).

2 Způsob stanovení hodnoty nepeněžního příjmu zaměstnance ze závislé činnosti vzniklého v souvislosti s úhradou pohonné hmoty zaměstnavatelem i při soukromých cestách

Dle § 6 odst. 3 ZDP se příjmem ze závislé činnosti rozumí i příjem spočívající v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance nebo v jeho prospěch. Vzhledem k tomu, že ZDP neupravuje zvláštní způsob stanovení výše nepeněžního příjmu ze závislé činnosti na straně zaměstnance v případě, kdy zaměstnavatel zaměstnanci uhradí náklady na spotřebované pohonné hmoty při soukromých cestách, měla by být hodnota nepeněžního příjmu ze závislé činnosti stanovena, dle písm. a) téhož ustanovení, tj. jako cena určená podle zákona upravujícího oceňování majetku¹² nebo jako cena, kterou zaměstnavatel účtuje jiným osobám.

ZoM § 2 odst. 1 dále upřesňuje, co je považováno za tzv. cenu obvyklou. Cenou obvyklou se rozumí cena, která by byla dosažena při prodejích stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom je potřeba zvážit všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby. Mimořádnými okolnostmi trhu se rozumějí například stav tísně prodávajícího nebo kupujícího, důsledky přírodních či jiných kalamit. Osobními poměry se rozumějí zejména vztahy majetkové, rodinné nebo jiné osobní vztahy mezi prodávajícím a kupujícím.

Měsíční nepeněžní příjem ze závislé činnosti zaměstnance v případě, že pohonné hmoty spotřebované zaměstnancem při soukromých cestách budou hrazeny zaměstnavatelem, bude představovat v případě plug-in hybridních vozidel nejen hodnotu spotřebovaných fosilních pohonných hmot, ale i hodnotu spotřebované elektrické energie. Pro správné stanovení celkové hodnoty měsíčního nepeněžního příjmu zaměstnance ze závislé činnosti spočívajícího v úhradě pohonných hmot při použití plug-in hybridního vozidla pro soukromé cesty zaměstnance zaměstnavatelem, musí být zaměstnavateli známy *in genere* následující typy informací (bez ohledu na to, zda se jedná o fosilní palivo či o elektrickou energii):

1. Ceny spotřebovaných pohonných hmot (tj. cenu pro spotřebované fosilní palivo a cenu pro elektrickou energii) v příslušném kalendářním měsíci;
2. Množství spotřebované dílčí pohonné hmoty v příslušném kalendářním měsíci.

2.1 Cena spotřebovaných pohonných hmot

Měsíční nepeněžní příjem ze závislé činnosti zaměstnance v případě, že pohonné hmoty spotřebované zaměstnancem při soukromých cestách budou hrazeny zaměstnavatelem, bude představovat v případě plug-in hybridních vozidel nejen

¹² zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (dále jen „ZoM“)

hodnotu spotřebovaných fosilních pohonných hmot, ale i hodnotu spotřebované elektrické energie.

Dle závěrů zveřejněných v rámci KOOV 518/21.03.18 Cestovní náhrady při použití elektromobilu je nutné vždy prokázat cenu, za kterou je elektrická energie pořízena. Nebude-li uvažována varianta dobítí baterií plug-in hybridního vozidla z vlastní sítě zaměstnance, zpravidla se bude jednat o cenu uvedenou na dokladech od provozovatelů dobíjecích stanic. V případě dobítí baterií PHEV z vlastní sítě zaměstnance, bude cena představovat sjednanou hodnotu kompenzace.

Lze se domnívat, že i v rámci dosavadní správní praxe bylo možné jednotlivé ceny spotřebovaných pohonných hmot za určitý kalendářní měsíc přepočítat na průměrné hodnoty¹³ ceny jedné měrné jednotky pohonné hmoty (1l, 1kW/h), neboť dočerpáním fosilní pohonné hmoty dojde k jejímu promísení s množstvím, jenž vozidlo předtím obsahovalo, a na základě této průměrné hodnoty ceny jedné měrné jednotky pohonné hmoty stanovit výši nepeněžního měsíčního příjmu zaměstnance za závislé činnosti, který bude dodaněn v rámci měsíční mzdové evidence.

Z hlediska věcné podstaty, by dle názoru překladatelů, by mělo být pro účely stanovení ceny elektrické pohonné hmoty přístupováno obdobně (tj. umožněno použití průměrných hodnot ceny elektrické energie dle skutečně doložených dokladů o nákupu elektrické energie zaměstnancem zaměstnavateli za příslušný kalendářní měsíc).

Dílčí závěr 2.1: Cenu elektrické energie pro účely stanovení hodnoty nepeněžního příjmu, který má být zohledněn jako dodatečný zdanitelný příjem zaměstnance ze závislé činnosti v rámci měsíční mzdové evidence, je možné určit formou váženého průměru nákupních cen z dokladů doložených zaměstnancem zaměstnavateli a/či ceny sjednané mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem v případě dobítí PHEV z vlastní sítě zaměstnance za příslušný kalendářní měsíc.

Stanovisko GFR k dílčímu závěru 2.1:

Souhlas s dílčím závěrem, že cenu elektrické energie pro účely stanovení nepeněžního příjmu zaměstnance je možné určit formou váženého průměru nákupních cen z dokladů doložených zaměstnancem zaměstnavateli.

Nesouhlas s dílčím závěrem, že při dobítí baterií z vlastní sítě zaměstnance lze vycházet z ceny sjednané mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem. V těchto případech musí zaměstnanec zaměstnavateli cenu, za kterou jsou baterie vozidla z jeho vlastního zdroje dobíjeny doložit/prokázat. Nelze tedy vycházet ze sjednané ceny, která nebude relevantním způsobem podložena.

V souvislosti s výše uvedeným upozorňujeme na vyhlášku č. 358/2019 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad. V této vyhlášce je s účinností od 1. 1. 2020 stanovena jako průměrná cena PHM částka 4,80 Kč za 1 kilowatthodinu elektřiny. Dle názoru GFR je tato cena za 1 kWh elektřiny akceptovatelná rovněž pro případy, kdy zaměstnanec dobíjí vozidlo zaměstnavatele z „vlastní“ sítě.

¹³ metodou váženého průměru

2.2 Množství spotřebovaných pohonných hmot

Vzhledem k technickým vlastnostem plug-in hybridních vozidel, kdy v průběhu jízdy může docházet ke spotřebě dvou druhů pohonných hmot, jejichž cena je zcela odlišná, je pro správné stanovení výše nepeněžního benefitu zaměstnance nezbytné stanovit objem spotřebovaných pohonných hmot při soukromých cestách zaměstnance. Jak již bylo uvedeno výše je nutné i podotknout, že při jízdě plug-in hybridním vozidlem dochází k rekuperaci elektrické energie z brzdové soustavy, kdy jsou baterie elektrické pohonné soustavy plug-in hybridních vozidel dobíjeny energií vzniklou při brždění svévolně bez jakékoliv vůle zaměstnance.

Může tak při použití plug-in hybridního vozidla docházet k situacím, kdy zaměstnanec při soukromých cestách (například z a do zaměstnání) bude spotřebovávat výhradně elektrickou energii, a při pracovních cestách výhradně palivo fosilní a vice versa, popřípadě může docházet ke kombinaci ve spotřebě obou druhů pohonných hmot. Stricto sensu by zaměstnavatel měl při výpočtu hodnoty nepeněžního příjmu ze závislé činnosti vždy zohlednit pouze ten druh pohonné hmoty, jenž byl reálně zaměstnancem při soukromé cestě spotřebován. Praktická aplikace tohoto přístupu je však velmi obtížně dosažitelná a není možné administrativně přijatelným způsobem získat dostatečnou evidenci o stavu každého druhu pohonné hmoty spotřebované při jednotlivé cestě zaměstnance. De facto zaměstnanec by tak musel pro svého zaměstnavatele vést měsíční evidenci v podobě knihy jízd s mnohem detailnějšími údaji než, které jsou vyžadovány pokynem D-22¹⁴ k § 24 odst. 2 bod 22, a to předkladatelé zcela opomíjí právní otázku závaznosti této části ustanovení pokynu D-22 ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu ČR¹⁵. Důležité je také upozornit na skutečnost, že vedení takto podrobné knihy jízd je však rovněž podmíněno dostupností údajů o množství paliva v nádrži/baterii v palubním počítači plug-in hybridních vozidla, popřípadě informace o dodatečné elektrické energii, která byla vytvořena rekuperací. Vzhledem k výše uvedeným obtížím, se kterými se zaměstnavatel musí potýkat při přesném stanovení hodnoty objemu spotřebovaného dílčího druhu pohonné hmoty při konkrétní soukromé cestě zaměstnance, se autoři domnívají, že by mělo být možné stanovit objem spotřebované pohonné hmoty při soukromých cestách nikoliv samostatně za každou jednotlivou soukromou cestu zaměstnance, ale jako poměr za celý kalendářní měsíc.

V podstatě by tedy bylo irelevantní, jaký konkrétní typ pohonné hmoty by zaměstnanec při dílčí soukromé cestě spotřeboval. Objem konkrétní pohonné hmoty užitý při všech soukromých cestách zaměstnance by se za příslušný celý kalendářní měsíc stanovil souhrnně jako násobek celkově spotřebované pohonné hmoty (fosilní a/nebo elektrické energie) a poměru množství soukromých cest v km a celkových cest v km za daný kalendářní měsíc.

Dílčí závěr 2.2: Množství spotřebované elektrické energie pro účely stanovení nepeněžního příjmu je možné určit jako násobek celkového objemu spotřebované elektrické energie za kalendářní měsíc a poměru soukromě ujetých cest a všech cest

¹⁴ Pokyn GFŘ D-22 č.j. 5606/15/7100-10110-011620, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹⁵ Například rozsudek ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005 – 59, či ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 – 251, publ. pod č. 1383/2007 Sb. NSS

za daný kalendářní měsíc. Obdobně pak bude postupováno při stanovení výše nepeněžního příjmu v případě spotřeby fosilního paliva pro soukromé cesty zaměstnance. Samozřejmě nelze přitom vyloučit i přesnější způsob stanovení množství spotřebované dílčí pohonné hmoty z evidence, pokud by ji měl zaměstnavatel k dispozici (například z palubního počítače plug-in hybridních vozidla).

Stanovisko GFR k dílčímu závěru 2.2:

Souhlas s dílčím závěrem za předpokladu, že bude důsledně a prokazatelně vedena evidence jízd. V případě, že je k dispozici přesnější způsob stanovení množství spotřebované PHM/elektřiny (vzhledem k možnostem elektromobilu) je třeba vycházet z prokázaných údajů.

3 Dobití baterie plug-in hybridního vozidla rekuperací

Jak již bylo uvedeno výše, může rovněž dojít při použití PHEV zaměstnancem při soukromé cestě k dobití baterií vozidla používané pro elektrickou pohonnou soustavu, a to převodem kinetické energie vzniklé při brzdění na energii elektrickou. Využije-li zaměstnanec vozidlo k soukromé cestě při, niž bude použito pouze fosilních paliv, dojde částečnému či úplnému dobití baterií využívaných pro pohon elektrické soustavy. Nebude-li takto dobitá energie vyčerpána při následující soukromé cestě, jenž by musela okamžitě následovat po soukromé cestě, při níž byl vůz dobit, a rovněž by muselo dojít k použití elektrické pohonné soustavy, a to takovým způsobem, aby došlo k úplnému vybití baterií, vznikne na straně zaměstnavatele, vlastníka vozidla, jistá forma „prospěchu“ spočívající právě v elektrické energii dobité ve vozidle při soukromé cestě zaměstnance, jenž lze použít pro potřeby zaměstnavatele. Tento případ přitom nemusí nastat, pouze dojde-li ke spalování výhradně fosilních paliv, ale i situaci, kdy po ukončení soukromé cesty zaměstnancem je stav dobití baterie vyšší než na počátku dané privátní cesty. Zaměstnavateli by tak mohl vzniknout zdanitelný bezúplatný příjem, neboť takovýto typ prospěchu není vymezen v §§ 4a respektive 19b ZDP, tj. osvobozen od daně z příjmů fyzických či právnických osob. Zde by však bylo potřeba vycházet z robustnějšího vymezení příjmů pro účely ZDP, které nicméně absentuje a ani v rámci české akademické literatury z oblasti finančního práva a finanční vědy teoretická východiska nalézt nelze¹⁶.

Uvedené je přitom z hlediska práva, a to včetně soukromého, značně obtížně uchopitelné, neboť základním východiskem je skutečnost, že ze strany zaměstnance, jenž vozidlo zaměstnavateli dobil při privátní cestě, tak nečiní ze své vlastní vůle a rovněž není ani nadán dispozicí dobití zamezit. Dobití vozidla tak nastane svévolně samotným použitím vozidla. Předkladatelé se přitom domnívají, že absence vůle poskytnout zaměstnavateli takovýto prospěch, je základní překážkou pro zahrnutí takového prospěchu do předmětu daně. Důvody přitom mohou spočívat jak

¹⁶ například Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 549 s.

v chybějícím vymezení právní fikce¹⁷ zdanění takového prospěchu¹⁸, tak v názoru obsažené ve stanovisku generálního advokáta Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „SD EU“) v oblasti daně z přidané hodnoty. Byť si předkladatelé plně uvědomují, že není možné (i) *per analogiam* dovodit přesah této judikatury do daně z příjmů a (ii) ani není názor generálního advokáta, jakkoliv právně závazný, lze shledat argumentaci použitou v C-258/95 Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG proti Finanzamt Neustadt za velmi přílehavou. V daném případě generální advokát vycházel z úvahy, že aby bylo možné považovat plnění za zdanitelné je nutná existence vůle plnění akceptovat jej na jedné straně a poskytnout na straně druhé. Absentuje-li vůle, byť pouze na jedné straně, nelze takovýto typ plnění považovat za podléhající předmětu daně. Nad rámec stanoviska generálního advokáta lze dále doplnit, že u jakéhokoliv příjmu jedna ze stran vynakládá určité úsilí k tomu, aby příjmu dosáhla, což je typicky vtěleno do vzniku nákladů souvisejících s takovým příjmem, přičemž poskytovatel, respektive spíše „zapříčinitel“ prospěchu, rovněž musí k jeho realizaci určité úsilí vynaložit. Toto však v případě svévolného dobití PHEV zcela chybí. V analyzovaném případě by se tak o bezúplatný příjem jednat nemělo.

Dílčí závěr 3: Zaměstnavateli, vlastníku vozidla, nevzniká dobitím baterie zaměstnancem, k němuž dojde při soukromé cestě zaměstnance, taková forma prospěchu, jenž by mohla být považována za zdanitelný bezúplatný příjem.

Stanovisko GŘ k dílčímu závěru 3:

Souhlas s dílčím závěrem.

4 Dobití baterie plug-in hybridního vozidla z vlastní sítě zaměstnance

Dobitím baterie plug-in hybridního vozidla z vlastní sítě zaměstnance je pro účely tohoto příspěvku míněno dobití z odběrného místa elektrické energie ve smyslu zákona č. 458/2000 Sb., podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (dále jen „EZ“) vedeného na jméno zaměstnance. Pro účely tohoto příspěvku se budeme zabývat pouze situací, kdy zaměstnanec po dobití baterií plug-in hybridního vozidla zaměstnavateli vyúčtuje cenu elektrické energie bez jakékoliv ziskové přírážky na úrovni nákupní ceny.

Z pohledu právní podstaty transakce dojde dobitím baterií plug-in hybridního vozidla z vlastní sítě zaměstnance (v souladu s § 2079 a dále zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník) k uzavření kupní smlouvy mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem s předmětem plnění prodej elektrické energie, neboť zaměstnanec nebude *stricto*

¹⁷ Teorie práva přitom označuje situace nastalé bez vůle poživatelé práv pojmem právní událost. Ta je zpravidla vymezena jako vznik, změna nebo zánik práva či povinnosti, nezávisle na vůli osoby, takovéto události však musí být v právu upraveny a není-li tak *expressis verbis* obsaženo v právní normě, není možné vznik, změnu či zánik práva či povinnosti dovodit. Ve veřejném právu se poté jedná zejména o systém právních fikcí.

¹⁸ přestože nejsou v české daňovém právu exaktně vymezeny základní východiska (či znaky) předmětu daně, lze se domnívat, že předmět daně zpravidla vzniká, a je tomu tak i v případě bezúplatných příjmů, na podkladě soukromoprávního jednání subjektů práva, jenž se právě projevuje formou vtělení vůle do smluvního ujednání *inter partes*

sensu v postavení podnikatele v energetických odvětvích ve smyslu § 3 EZ¹⁹ a nebude se tak jednat o smlouvu o dodávkách elektrické energie a smlouvu o připojení k distribuční síti. Taktéž se nebude jednat o živnost dle § 2 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, jelikož ta je vymezena jako soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku, neboť nedojde k naplnění výše uvedené legislativní podmínky vymezující pojem živnost (tj. že činnost je provozována za účelem dosažení zisku).

Prima facie by se přitom mohlo zdát, že v § 5 odst. 3 ZDPH je ekonomická činnost vymezena velmi podobně, konkrétně jako „činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti.“

V souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie však nutno vykládat pojmosloví *za účelem získávání pravidelného příjmu*, zcela odlišně od regulatorní úpravy podnikání v tuzemské právní úpravě. Především otázka, zda bude v rámci realizace dodávek elektrické energie zaměstnance zaměstnavateli realizován zisk je zcela irelevantní (viz například rozsudek C-219/12, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaehr). Ekonomickou činností je zcela zjevně i činnost, při níž nemusí být dosažení zisku předpokládáno.

Na druhou stranu dle ustanovení § 5 odst. 3 ZDPH věty poslední se vyjímá z ekonomické činnosti pro účely DPH činnost *uskutečňovaná zaměstnanci nebo jinými osobami, které mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti* (dále označováno pouze jako „zaměstnanec“ a „zaměstnavatel“). Dle ustálené správní praxe je uvedená výjimka přitom aplikována i na činnosti související s činností zaměstnance, které zaměstnanec realizuje ve prospěch zaměstnavatele. Dotankuje-li například zaměstnanec do vozidla zaměstnavatele běžnou fosilní pohonnou hmotu, jenž následně vyúčtuje zaměstnavateli, není takováto činnost považována za vybočující ze shora uvedené výjimky. Z věcné povahy plnění spočívající v dobití elektrické energie do vozidla zaměstnavatele a například právě dotankování běžné fosilní pohonné hmoty, nelze dle názoru předkladatelů spatřovat faktický rozdíl. V obou případech totiž zaměstnanec bude *in natura* nutně jednat v rámci pracovně-právního či jiného vztahu, z něhož plynoucí příjmy *jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti*. Povaha takového vztahu je vymezena v § 2 ZP²⁰. Například Bělina et al. (2015) ji označují jako „práci, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně. Zaměstnavatel je oprávněn dávat zaměstnanci pokyny a zaměstnanec je povinen tyto

¹⁹ srov. § 30 EZ, kdy by zcela *ad absurdum* nebyl schopen zaměstnanec požit práva jím garantovaná právě v § 30 EZ, rovněž dle důvodové zprávy je obchodníkem subjekt, jenž nakupuje elektrickou energii za účelem dalšího prodeje

²⁰ zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce

*pokyny respektovat.*²¹ Lze se přitom domnívat, že umožní-li zaměstnavatel dobítí PHEV z vlastní sítě zaměstnance, jedná se o udělení pokynu zaměstnavatelem, jak nakládat s PHEV. Zaměstnanec posléze vykonává oprávnění jemu nadané a *de facto* se tedy jedná o činnosti uskutečňované zaměstnancem ve prospěch zaměstnavatele. Tímto pohledem by se tedy nemělo jednat o výkon ekonomické činnosti dle § 5 odst. 3 ZDPH.

Dalším důvodem přitom může být nezbytnost existence pracovně-právního či jiného vztahu naplňujícího definici § 5 odst. 3 ZDPH mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem, bez kterého by nebylo možné dobítí PHEV z vlastní sítě zaměstnance realizovat, jedná se tak o podmínku nutnou, tj. *conditio sine qua non*. Je-li tedy plněna povinnost či postupováno v mezích pracovně-právního či jiného vztahu naplňujícího definici § 5 odst. 3 ZDPH, nelze o samostatné ekonomické činnosti hovořit.

Dílčí závěr 4: Dobítí elektrické energie do PHEVvozidla zaměstnavatele uskutečněné zaměstnancem v rámci pracovně-právního vztahu, z něhož plynoucí příjmy jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti dle § 6 ZDP, nepředstavuje ekonomickou činnost dle § 5 odst. 3 ZDPH.

Stanovisko GFŘ k dílčímu závěru 4:

Souhlas s dílčím závěrem č. 4.

5 Závěr

Po projednání příspěvku na KOOV navrhujeme názor GFŘ k dílčím výše uvedeným závěrům pod body 2.1, 2.2, 3 a 4 vhodně publikovat.

²¹ Bělina, M., Drápal, L. a kol.: Zákoník práce. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. 1610 s