

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 30. 11. 2022**Daň z příjmů****598/22.06.22 Některé otázky týkající se daňových aspektů poskytování ubytování ukrajinskému zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi ve zdaňovacím období roku 2022**

Předkládají: Ing. Lenka Nováková, MBA, daňový poradce, č. osv. 4991
Mgr. Magdaléna Vyškovská, daňový poradce, č. osv. 2371

V tomto příspěvku řešíme některé otázky, které vyvstávají v souvislosti s poskytováním ubytování zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi s bydlištěm na Ukrajině ve zdaňovacím období roku 2022, kdy tento rodinný příslušník opustil Ukrajinu v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace. Ubytovaní v režimu plného osvobození od daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti by mělo být možné poskytnout zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi dle zákona o opatřeních v oblasti daní v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace, který dne 27. května 2022 vyšel ve Sbírce zákonů pod č. 128/2022 (Částka 64)/ (dále jen „**lex Ukrajina daňový zákon**“):

ZÁKON

ze dne 11. května 2022

o opatřeních v oblasti daní v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace

§ 2**Opatření v oblasti osvobození od daně z příjmů**

(1) Od daně z příjmů se osvobozuje

a) příjem zaměstnance podle zákona o daních z příjmů ve formě poskytnutého ubytování ve zdaňovacím období roku 2022, je-li poskytnuto zaměstnavatelem podle zákona o daních z příjmů tomuto zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi s bydlištěm na území Ukrajiny z důvodu, že tento rodinný příslušník opustil Ukrajinu v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace, a

b) bezúplatný příjem poskytnutý v roce 2022 za účelem podpory obranného úsilí Ukrajiny.

(2) Odstavec 1 lze použít pouze pro zdaňovací období, ve kterém bylo plnění poskytnuto.

Důvodová zpráva:

„Navrhované ustanovení písmene a) reaguje na situaci vzniklou v důsledku válečného konfliktu na území Ukrajiny, v jehož důsledku již započal příliv ukrajinských obyvatel opouštějících Ukrajinu. Často se jedná o případy, kdy ukrajinští obyvatelé přicházejí do České republiky za svými rodinnými příslušníky, kterým je jako zaměstnancům

poskytováno jejich zaměstnavateli cenově zvýhodněné ubytování. V případě, že je takové ubytování **poskytováno bezplatně nebo za nižší tržní hodnotu jedná se z pohledu zaměstnance podle § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů o příjem ze závislé činnosti. Pojmy zaměstnanec a zaměstnavatel jsou v tomto zákoně používány ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů.** V případě, že zaměstnavatel umožní takto využívat toto ubytování nejen zaměstnancem, ale i jeho rodinnými příslušníky, kteří mají bydliště na Ukrajině, avšak opustili jej z důvodu válečného konfliktu na území tohoto státu, popřípadě mu takové ubytování nově poskytne, vzniká mu z tohoto titulu taktéž příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Z důvodu, že zaměstnavatel takové ubytování poskytuje z charitativních či humanitárních účelů s cílem pomoci jeho zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům, navrhuje se tento příjem v roce 2022 plošně osvobodit, přestože v některých případech může být takový příjem osvobozen i dnes na základě § 4a písmene k) zákona o daních z příjmů. To platí i pro případy, kdy jeden z rodinných příslušníků ukrajinských obyvatel nově přichozích v důsledku ozbrojeného konfliktu na území Ukrajiny získá na území České republiky zaměstnání s tím, že jemu a celé jeho rodině je poskytnuto ubytování ze strany zaměstnavatele“.

I. Daňový režim na straně zaměstnance

Dle lex Ukrajina daňového zákona bude příjem zaměstnance osvobozen podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „**zákon o daních z příjmů**“) **ve formě poskytnutého ubytování ve zdaňovacím období roku 2022, je-li poskytnuto zaměstnavatelem podle zákona o daních z příjmu tomuto zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi s bydlištěm na území Ukrajiny z důvodu, že tento rodinný příslušník opustil Ukrajinu v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace.**

Osvobození se uplatní, pokud zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci pobývajícimu na území České republiky ubytování a umožní zároveň rodinným příslušníkům zaměstnance, kteří uprchli z Ukrajiny v důsledku války, užívat toto ubytování společně se zaměstnancem, nebo jim poskytne větší ubytování. Obdobně, pokud zaměstnavatel nově zaměstná zaměstnance, který opustil Ukrajinu v důsledku války se svojí rodinou s bydlištěm na území Ukrajiny a tomuto zaměstnanci a jeho rodině poskytne zaměstnavatel ubytování, mělo by se na toto nepeněžní plnění ze strany zaměstnavatele **nahlížet optikou příjmů ze závislé činnosti jako zdanitelný příjem daného zaměstnance**, který bude při splnění podmínek uvedených níže v roce 2022 osvobozen od daně z příjmů ze závislé činnosti.

Obdobně jako u jiných příjmů zaměstnance, které jsou poskytovány i jeho rodinným příslušníkům, není záměrem zákonodárce tento příjem považovat za příjem rodinných příslušníků zaměstnance, ale za příjem zaměstnance samotného (tj. příjem zaměstnance poskytnutý v souvislosti s jeho výkonem závislé činnosti pro zaměstnavatele), proto se navrhuje příjem v podobě ubytování zaměstnance i jeho rodinných příslušníků od daně zcela osvobodit na straně zaměstnance, pokud budou naplněny veškeré podmínky vymezené v lex Ukrajina daňovém zákoně.

Dle navrhovaného znění zákona **musí být** tedy pro osvobození **naplněny kumulativně následující podmínky**:

- ubytování je poskytnuto zaměstnavatelem;
- je poskytnuto v nepeněžní formě;

- je poskytnuto zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi;
- bydliště rodinného příslušníka zaměstnance je na Ukrajině a
- rodinný příslušník opustil Ukrajinu v souvislosti s konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace.

S ohledem na výše uvedené kumulativní podmínky vyvstávají některé následující otázky, které bychom chtěli v rámci tohoto příspěvku objasnit.

1) Národnost zaměstnance či jeho rodinného příslušníka s bydlištěm na Ukrajině přicházejícího v souvislosti s válečným konfliktem vyvolaným invazí vojsk Ruské federace

Jelikož v lex Ukrajina daňovém zákoně není národnost zaměstnance či jeho rodinného příslušníka nijak omezena, dle našeho názoru je navrhované ustanovení spíše postaveno na **materiálním kritériu**, tj. zda se skutečně jedná o uprchlíka z Ukrajiny v souvislosti s válečným konfliktem, bez ohledu na státní příslušnost či konkrétní druh oprávnění k pobytu daného zaměstnance či jeho rodinného příslušníka¹. Další kritéria pro osvobození jsou přitom kladena pouze na rodinného příslušníka, nikoliv na zaměstnance.

Závěr I. 1

Pro osvobození ubytování poskytovaného zaměstnanci zaměstnavatelem nebude rozhodující, jaké státní příslušnosti či jaký druh oprávnění k pobytu bude mít daný zaměstnanec či jeho rodinný příslušník.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

2) Prokázání bydliště zaměstnance a jeho rodinného příslušníka na Ukrajině

Lze předpokládat, že vzhledem k velmi složité situaci na Ukrajině a k tomu, za jakých podmínek byli uprchlíci nuceni opustit své domovy, v mnoha případech nebude možné prokazovat bydliště rodinného příslušníka na Ukrajině doklady, jako je např. nájemní smlouva či výpis z katastru nemovitostí. Proto se domníváme, že by dostatečným dokladem prokazující bydliště na Ukrajině měla být adresa v osobním dokladu zaměstnance či jeho rodinného příslušníka, popřípadě jakýmkoliv oficiálním dokladem/dokumentem, kde bude uvedena adresa na Ukrajině.

Bydliště na Ukrajině nemusí být podle našeho názoru totožné s daňovou rezidencí zaměstnance, která se navíc v průběhu kalendářního roku 2022 může změnit. Zastáváme názor, že případná změna daňového rezidentství zaměstnance v roce 2022 nebude mít vliv na nárok na osvobození v případě ubytování poskytnutého zaměstnavatelem v roce 2022. Domníváme se, že pokud by zákonodárce zamýšlel jako podmínku pro osvobození to, že zaměstnanec či jeho rodinní příslušníci jsou daňovými rezidenty Ukrajiny (tj. českými daňovými nerezidenty), takovou podmínku by

¹ zákon č. 65/2022 Sb., o některých opatřeních v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na Ukrajině se vztahuje kromě občanů Ukrajiny i na jejich rodinné příslušníky bez ohledu na jejich národnost, či na vybrané osoby ze třetích států, které pobývaly na Ukrajině.

v návrhu lex Ukrajina daňovém zákoně uvedl (viz rozlišení mezi daňovými rezidenty a daňovými nerezidenty v § 2 zákona o daních z příjmů).

Závěr I. 2

Pro prokázání bydliště rodinného příslušníka zaměstnance na Ukrajině bude postačující adresa na Ukrajině uvedená v osobním dokladu, popřípadě v jiném oficiálním dokladu/dokumentu, kde bude uvedena jeho adresa na Ukrajině. V tomto případě není rozhodující daňové rezidentství zaměstnance ani jeho rodinných příslušníků.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem, že pro prokázání bydliště rodinného příslušníka na Ukrajině bude postačující adresa na Ukrajině uvedená v osobním dokladu, popřípadě jiném oficiálním dokumentu, kde bude uvedena jeho adresa na Ukrajině.

K otázce rezidenství však uvádíme, že u každé osoby, která přijde do České republiky v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na Ukrajině, je třeba posoudit její daňovou rezidenturu standartním způsobem s odkazem na kritéria uvedená v příslušných právních předpisech. Tzn., např. pokud by se rodinní příslušníci poplatníka zdržovali v ČR před válkou na Ukrajině, resp. by v ČR měli stálý byt s úmyslem se v něm trvale zdržovat a byli by daňovými rezidenty ČR, za těchto okolností, by nebyly naplněny podmínky pro daňové osvobození poskytnutého ubytování, neboť by zaměstnavatel zaměstnanci neposkytl ubytování z humanitárních či charitativních účelů.

3) Jak prokázat, že rodinný příslušník zaměstnance opustil Ukrajinu v souvislosti s konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace

Uprchlíkům, kteří přicházejí z Ukrajiny, je na základě zákona č. 65/2022 Sb., o některých opatřeních v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na Ukrajině, vlepován do cestovního pasu štítek o dočasné ochraně, případně jim bylo v období mezi 24. únorem 2022 a 21. březnem 2022, tedy než nabyl účinnosti zákon č. 65/2022 Sb., udělováno speciální vízum za účelem strpění, a to formou vízového štítku nebo případně razítka do cestovního dokladu (případně je jim vydáván i jiný doklad, nemají-li v některých případech cestovní pas). Podle přechodných ustanovení k § 8 zákona č. 65/2022 Sb., o některých opatřeních v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na Ukrajině, jsou i tyto osoby považovány za osoby, které požívají dočasné ochrany v České republice. Pro zaměstnavatele tak bude možné tuto skutečnost, že tyto osoby přicházejí do České republiky v souvislosti s válečným konfliktem vyvolaným invazí vojsk Ruské federace u většiny osob jednoduše ověřit a následně daňové správě prokázat imigračním statutem uděleným rodinným příslušníkům zaměstnance příslušným odborem Ministerstvem vnitra, respektive krajským asistenčním centrem pomoci Ukrajině.

Nejedná se však o jedinou variantu pobytu rodinných příslušníků zaměstnance na území České republiky. Někteří rodinní příslušníci mohou využívat i bezvízového styku a pobývat v České republice v období 90 dní za 180 dní s tím, že jejich situace bude řešena následně jiným pobytovým titulem v České republice (například vízum za účelem rodinným či dlouhodobý pobyt za účelem sloučení rodiny, zaměstnanecká

karta atd.). Existují totiž i případy, kdy někteří rodinní příslušníci měli před 24. únorem 2022 zažádáno o jiný pobytový titul na území České republiky, který nebyl zatím odborem azylové a migrační politiky Ministerstva vnitra vydán, a řízení se dokončí v České republice. Jejich příchod válečný konflikt urychlil. Proto prozatím pobývají v České republice v režimu bezvívového styku. Mohou se vyskytovat i případy, kdy rodinní příslušníci zaměstnance, kteří přišli z Ukrajiny do České republiky pouze v rámci bezvívového styku s tím, že doufají, že válečný konflikt v tomto období 90 dnů, které mohou bez víza pobývat v České republice, skončí. Vzhledem k tomu, že připravovaný text Lex Ukrajina daňový zákon neklade podmínky na pobytový titul na území České republiky a i zákon č. 65/2022 Sb., o některých opatřeních v souvislosti v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na Ukrajině, presumuje příchod osob z Ukrajiny v souvislosti s válečným konfliktem na Ukrajině, může být vztaženo toto osvobození ubytování i na všechny výše uvedené osoby.

Závěr I. 3

Zaměstnavatel tak může požádat zaměstnance o prokázání příchodu rodinného příslušníka v souvislosti s válečným konfliktem dle imigračního statusu, nejčastěji, nikoliv však výlučně, vízovým štítkem tzv. dočasné ochrany (i ve smyslu přechodných ustanovení § 8 zákona č. 65/2022 Sb., o některých opatřeních v souvislosti v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na Ukrajině). Prokázání příchodu z Ukrajiny v souvislosti s válečným konfliktem může být provedeno rovněž jiným pobytovým titulem vydaným po 24. únoru 2022. Pokud rodinní příslušníci přišli na území České republiky v souvislosti s válečným konfliktem na Ukrajině na základě bezvívového styku, může zaměstnavatel prokázat splnění podmínek pro osvobození předmětného příjmu z titulu ubytování razítkem v cestovním dokladu rodinného příslušníka, případně i čestným prohlášením rodinného příslušníka.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

4) Kdo bude považován za rodinného příslušníka zaměstnance

Co se týče definice rodinného příslušníka, lex Ukrajina daňový zákon, ani důvodová zpráva, ani zákon o daních z příjmů výslovně tuto definici neobsahuje a není proto zcela jasné, jakého okruhu rodinných příslušníků se má toto osvobození týkat. Pouze pokyn GFŘ D-22² k § 6 odst. 9 písm. d) a e) uvádí, že „*plnění pro rodinné příslušníky zaměstnance podle § 6 odst. 9 písm. d) a e) zákona může zaměstnavatel pro daňové účely založit nejen na principu příbuzenského vztahu nebo na manželském svazku, ale i např. na faktickém soužití, neposkytuje-li zaměstnavatel plnění pro rodinné příslušníky zaměstnance podle zvláštního právního předpisu (např. podle vyhlášky č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů).*“ Domníváme se tedy, že pokud pokyn GFŘ D-22 definuje rodinného příslušníka ve výše uvedeném smyslu, měl by být pojem rodinný příslušník pro účely osvobození podle lex Ukrajina daňového zákona vykládán stejně, tedy ve smyslu tohoto pokynu (k § 6 odst. 9 písm. d) a e) zákona o daních z příjmů), protože pro účely různých druhů příjmů ze závislé činnosti by tento pojem neměl být vykládán odlišně.

² Pokyn GFŘ D-22 čj. 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.

Závěr I. 4

V návaznosti na výše uvedené navrhuje přijmout závěr, že pro účely lex Ukrajina daňového zákona se bude vycházet z definice rodinného příslušníka uvedené v pokyn GFŘ D-22 k § 6 odst. 9 písm. d) a e).

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

5) Ubytování musí být poskytnuto zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi

Dle navrhovaného znění zákona **musí být** ubytování poskytnuto zaměstnavatelem **zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi** s bydlištěm na Ukrajině, který opustil Ukrajinu v souvislosti s konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace. Není tedy možné uplatnit osvobození podle Lex Ukrajina daňového zákona u zaměstnance, který nemá žádné rodinné příslušníky s bydlištěm na Ukrajině, kteří by přišli do České republiky v souvislosti s válečným konfliktem vyvolaným ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny invazí vojsk Ruské federace.

Závěr I. 5

Pokud tedy přicestuje fyzická osoba do České republiky **bez rodinného příslušníka** či za zaměstnancem po 24. únoru 2022 nepřijde žádný rodinný příslušník v souvislosti s válečným konfliktem vyvolaným invazí vojsk Ruské federace na Ukrajinu a v České republice bude této osobě poskytnuto nebo je poskytováno ubytování v souvislosti se standardním zaměstnáním (tj. zaměstnavatel neubytovává danou osobu kvůli poskytnutí humanitární pomoci, ale proto, že je to např. běžný zaměstnanecký benefit pro jeho zaměstnance), je tato fyzická osoba v běžném režimu zdanění (§ 6 odst. 3 a § 6 odst. 1 písm. d), popřípadě osvobození přechodného ubytování podle § 6 odst. 9 písm. i) zákona o daních z příjmů při naplnění ostatních podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů), neboť má v zásadě identické postavení jako jiní zaměstnanci (např. jiných národností).

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

6) Od jakého okamžiku má zaměstnanec nárok na osvobození příjmů ve formě poskytovaného ubytování (rodinní příslušníci mohli přijít později či dříve než samotný zaměstnanec)

V mnoha případech budou zaměstnavatelé zároveň zaměstnávat zaměstnance z Ukrajiny, kteří již mají standardní oprávnění k pobytu a k zaměstnání v České republice (Schengenské vízum + povolení k zaměstnání, zaměstnanecká karta, modrá karta či další oprávnění pobývat a pracovat v České republice). Vedle nich budou zaměstnávat zaměstnance (uprchlíky), kteří nově z Ukrajiny přicházejí, jimž je v České republice udělována dočasná ochrana dle zákona č. 65/2022 Sb., o některých opatřeních v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na Ukrajině. Popřípadě za jejich stávajícími zaměstnanci přijdou rodinní příslušníci z Ukrajiny, kterým bude rovněž udělena dočasná ochrana nebo se bude jednat o osoby uvedené výše v bodu

3. Všem těmto skupinám zaměstnanců s rodinnými příslušníky může být zaměstnavatelem poskytováno ubytování jako osvobozený příjem od data, kdy se u nich ubytují jejich rodinní příslušníci, tak jak jsou definováni v Lex Ukrajina daňovém zákoně a výše v bodech 2. 3. a 4.

V případě, že ubytování je již zaměstnanci zaměstnavatelem poskytováno a následně za ním **24. února 2022 a později** přijdou jeho rodinní příslušníci s bydlištěm na Ukrajině, kteří opustili Ukrajinu v souvislosti s konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace, bude možné od tohoto okamžiku příjem ve formě poskytnutého ubytování osvobodit na straně zaměstnance dle lex Ukrajina daňového zákona.

Pokud je ubytování poskytováno rodinným příslušníkům s bydlištěm na Ukrajině, kteří opustili Ukrajinu v souvislosti s konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace **předtím, než zaměstnavatel zaměstná nově příchozího ukrajinského zaměstnance** (např. rodinní příslušníci přišli do České republiky dříve než samotný zaměstnanec, případně přišli s budoucím zaměstnancem dříve, než je zaměstnán), na straně budoucího zaměstnance a jeho rodinných příslušníků se bude jednat o osvobozený příjem na základě § 4a písm. k) zákona o daních z příjmů, neboť ve vztahu k nim jim je poskytováno ubytování z humanitárních či charitativních důvodů, což je převažující důvod pro takové osvobození. Poté, pokud zaměstnavatel uzavře pracovněprávní vztah se zaměstnancem a nadále bude poskytovat tomuto zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům ubytování, bude příjem ve formě poskytovaného ubytování **na straně zaměstnance osvobozen dle § 2 odst. 1 lex Ukrajina daňového zákona.**

Závěr I. 6

Pro osvobození nebude podstatné, zda ubytování bylo již zaměstnanci dříve poskytnuto a do tohoto ubytování se rodinní příslušníci definovaní v bodech 2 – 4 výše za zaměstnancem přistěhovali, či zda se jedná o nově poskytnuté ubytování, případně, zda je zaměstnavatelem poskytnuto stávajícímu zaměstnanci větší ubytování s ohledem na příchod rodinných příslušníků s bydlištěm na Ukrajině v souvislosti s válečným konfliktem vyvolaným invazí vojsk Ruské federace. Tento závěr vyplývá i z otázek a odpovědí zveřejněných na stránkách www.mfcr.cz.

Co se týče období, od kterého bude možné osvobozené ubytování poskytovat, ačkoliv zákon uvádí celý kalendářní rok 2022, chápeme, že bude nutné prokázat spojitost poskytování ubytování s invazí vojsk Ruské federace na Ukrajinu, což zřejmě nebude možné před 24. únorem 2022. **To znamená, že 24. únor 2022 bude první okamžik, od kterého bude možné poskytovat osvobozené ubytování zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům definovaným v bodech 2 – 4 výše.**

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele se zpřesněním, že pokud budou splněny podmínky jen po část kalendářního měsíce, bude hodnota ubytování příjmem od daně osvobozeným za celý kalendářní měsíc, poprvé za únor 2022.

7) Ubytování poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům v nepeněžní podobě

Vymezením, kdy je plnění zaměstnavatele vůči zaměstnanci považováno za nepeněžní, se zabýval Koordinační výbor č. 515/24.01.18 - Problematika příspěvku zaměstnavatele na tištěné knihy ze dne 24. ledna 2018.

V rámci daného příspěvku bylo uzavřeno, že pokud zaměstnavatel poskytne zaměstnanci poukázky (ať již v listinné či elektronické podobě), které bude možné v příslušných knihkupectvích vyměnit za tištěné knihy, jedná se v tomto případě o nepeněžní plnění zaměstnanci ze strany zaměstnavatele. Dále bylo odsouhlaseno, že nepeněžní plnění bude splněno i v případě, kdy zaměstnavatel zajistí u prodejce knih pro zaměstnance možnost výběru knih s tím, že faktura za tyto knihy bude vystavena prodejcem knih přímo zaměstnavateli. Za nepeněžní plnění bude považováno i to, kdy zaměstnavatel poskytne zaměstnanci přímo tištěné knihy, obdobně jako je dnes obvyklé poskytování např. vitamínů zaměstnavatelem (tj. zaměstnavatel nakoupí knihy, resp. vitamíny, a poskytne je zaměstnanci).

Pokud bychom tedy aplikovali analogický výklad v rámci našeho příspěvku, za ubytování poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům v nepeněžní formě bude považováno ubytování, které je hrazeno přímo zaměstnavatelem pronajímateli (smluvní vztah je napřímo uzavřen mezi zaměstnavatelem a pronajímatelem a faktury jsou hrazeny zaměstnavatelem přímo pronajímateli), popřípadě zaměstnavatel si pronajme nějakou nemovitost, kterou následně podnajme/dá bezúplatně k dispozici zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům.

V nedávně době byl zveřejněn rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 89/2018-68 z prosince 2021, proti kterému však byla podána kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Podle tohoto rozsudku by za nepeněžní plnění v souladu se zákonem o daních z příjmů mělo být považováno i to, že zaměstnanec uhradí ubytování sám a zaměstnavatel mu následně poskytne účelově vázané finanční prostředky na toto ubytování, ať již zálohově nebo oproti již prokazatelně vynaloženým výdajům.³

Závěr I. 7

Za ubytování poskytované v nepeněžní formě bude dle zákona o daních z příjmů považováno ubytování, které je hrazeno přímo zaměstnavatelem pronajímateli, popřípadě zaměstnavatel si pronajme nějakou nemovitost, kterou následně

³ KSBR 29 Af 89/2018-68 z prosince 2021 – „Samotnou esencí daného sporu je pak pojem „nepeněžní plnění“ uvedené v § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů. Zde je nutno konstatovat, že výkladem tohoto ustanovení se již zdejší soud zabýval, a to v rozsudku ze dne 12. 1. 2021, č. j. 31 Ad 8/2019-45 (www.nssoud.cz). Dospěl přitom k závěru, že nepeněžní plnění ve prospěch zaměstnance může mít i tu podobu, kdy si službu či zboží definované zákonem pořídí sám zaměstnanec a zaměstnavatel mu pouze poskytne účelově vázané finanční prostředky, ať již zálohově nebo oproti již prokazatelně vynaloženým výdajům. Rozlišování mezi peněžním a nepeněžním plněním totiž nelze činit na základě toho, zda jsou zaměstnanci poskytnuty finanční prostředky, neboť při splnění podmínek § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů a naplnění účelu prostředků dle § 6 odst. 9 písm. d) téhož zákona se při popisované variantě poskytnutí nepeněžního plnění ve skutečnosti jedná o dvě operace – přijatá částka není vůbec předmětem daně [jde o plnění dle § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů] a samotný (prokazatelně nefinanční) benefit zaměstnance je od daně osvobozen [jde o plnění dle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů]. Ustanovení § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů pak nevyžaduje, aby zaměstnanec prostředky zaměstnavatele hradil třetí osobě explicitně jménem zaměstnavatele. Rozhodné je, že je vynakládá tak, jako by je vynakládal zaměstnavatel, tj. hradí něco, na co vyčlenil finanční prostředky zaměstnavatel. Z hlediska citovaného ustanovení je lhostejné, zda je třetí osoba s těmito skutečnostmi obeznámena.“

podnajme/dá k dispozici zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům. Stejně bude posuzováno ubytování poskytnuté zaměstnavatelem v jeho vlastní nemovité věci.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele, k rozsudku Krajského soudu v Brně 29 Af 89/2018-68 z prosince 2021 se nepřihlíží.

8) Aplikace osvobození v případě přechodného ubytování dle § 6 odst. 9 písm. i) zákona o daních z příjmů

Další otázka, která vyvstává, je, jak rozlišit mezi zaměstnanci s rodinnými příslušníky s bydlištěm na Ukrajině, kteří přišli do České republiky v souvislosti s válečným konfliktem, majícími nárok na osvobození poskytnutého ubytování v plné výši, a ty, u nichž bude nadále platit limit 3 500,- Kč za měsíc (viz § 6 odst. 9 písm. i) zákona o daních z příjmů). Rozlišení mezi těmito situacemi bude pro zaměstnavatele velmi administrativně náročné, a proto navrhuje následující přístup.

Závěr I. 8

Plného osvobození podle § 2 odst. 1 lex Ukrajina daňového zákona budou požívat tito zaměstnanci:

- Zaměstnanci s **bydlištěm na Ukrajině**, kteří pracovali v České republice již před invazí vojsk Ruské federace na Ukrajinu, za kterými však od 24. února 2022 přišli v souvislosti s touto invazí rodinní příslušníci s bydlištěm na Ukrajině (definovaní v bodech 2 – 4 výše);
- Zaměstnanci s **bydlištěm v České republice**, kteří pracovali v České republice již před invazí vojsk Ruské federace na Ukrajinu, za kterými však od 24. února 2022 přišli v souvislosti s touto invazí rodinní příslušníci s bydlištěm na Ukrajině (definovaní v bodech 2 – 4 výše);
- **Nově příchozí zaměstnanci**, kteří v České republice doposud nepracovali, kteří mají nebo do 24. února 2022 měli bydliště na Ukrajině a kteří přišli do České republiky v souvislosti s invazí vojsk Ruské federace na Ukrajinu, a s nimiž přišli jejich rodinní příslušníci s bydlištěm na Ukrajině, kteří opustili Ukrajinu v souvislosti s invazí vojsk Ruské federace na Ukrajinu (definovaní v bodech 2 – 4 výše).

Naopak zaměstnanci s bydlištěm na Ukrajině, kteří již pracovali v České republice před invazí vojsk Ruské federace na Ukrajinu a za kterými po 24. února 2022 **nepřišli v souvislosti s touto invazí žádní rodinní příslušníci**, nebo ti, kteří přišli v souvislosti s válečným konfliktem do České republiky bez rodinného příslušníka, mohou nadále požívat pouze osvobození limitované částkou 3 500,- Kč při splnění zákonných podmínek stanovených v § 6 odst. 9 písm. i) zákona o daních z příjmů⁴.

⁴ § 6 odst. 9 písm. i) zákona o daních z příjmů stanoví, že „od daně je osvobozena hodnota přechodného ubytování, nejde-li o ubytování při pracovní cestě, poskytovaná jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce, pokud obec přechodného ubytování není shodná s obcí, kde má zaměstnanec bydliště, a to maximálně do výše 3 500 Kč měsíčně“.

Stanovisko GFŘ:**Souhlas se závěrem předkladatele.****II. Daňová uznatelnost nákladů na ubytování**

Lex Ukrajina daňový zákon stanoví v § 3, že „výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle zákona o daních z příjmů je výdaj na bezúplatné nepeněžité plnění poskytnuté v roce 2022 na pomoc Ukrajině, jejím územně správním celkům nebo právníkům nebo fyzickým osobám se sídlem nebo bydlištěm na území Ukrajiny v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace na účely, pro které lze od základu daně odečíst hodnotu bezúplatného plnění.“

Vzhledem k výše uvedenému budou náklady na bezúplatně poskytnuté ubytování v nepeněžní formě zaměstnavatelem zaměstnanci s bydlištěm na území Ukrajiny a jeho rodinným příslušníkům pro sociální, humanitární a charitativní účely dle § 3 lex Ukrajina daňový zákon v roce 2022 daňově uznatelným nákladem na straně zaměstnavatele.

Závěr k bodu II.

Náklady na bezúplatné nepeněžité plnění ve formě ubytování poskytnutého zaměstnavatelem zaměstnanci s bydlištěm na území Ukrajiny a jeho rodinným příslušníkům pro sociální, humanitární a charitativní účely v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace budou na straně zaměstnavatele daňově uznatelné dle § 3 lex Ukrajina daňový zákon a nebude je možné uplatnit jako nezdaniitelnou část základu daně nebo položku snižující základ daně.

Dovolujeme si požádat o vyjádření názoru Generálního finančního ředitelství k výše uvedeným závěrům a současně navrhuje tyto závěry vhodnou formou publikovat.

Stanovisko GFŘ:**Souhlas se závěrem předkladatele.**