

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 287/09.12.09 – MF (odbory legislativa daní z příjmů a odbor DPH předkládají stanovisko)

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

287/09.12.09 - Stanovení nákladů na poskytování zaměstnaneckých benefitů ve formě možnosti bezúplatně používat zařízení zaměstnavatele z pohledu DPPO, DPFO a DPH

Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová, daňová poradkyně, č. osvědčení 7

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výkladovou nejasnost při uplatňování osvobození u vybraných zaměstnaneckých benefitů poskytovaných zaměstnavatelem bezúplatně v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, a to v situacích, kdy zaměstnavateli nevznikají v souvislosti s poskytováním těchto benefitů přímé náklady, jelikož poskytování těchto benefitů je garantováno z vlastních zdrojů.

1. Úvod

ZDP v § 6, odst. 9 písm. d) stanoví, že nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce je osvobozeno od daně z příjmů ze závislé činnosti; jde-li však o poskytnutí rekreace včetně zájezdů, je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za kalendářní rok. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance.

V návaznosti na výše uvedené stanoví § 25 odst. 1 písm. h) ZDP, že nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě příspěvku na kulturní pořady, zájezdy a sportovní akce a možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení, nelze uznat za výdaje (náklady) k dosažení, zajištění a udržení příjmů. V příspěvku neuvažujeme se situací zařízení určeného k uspokojování potřeb zaměstnanců podle § 25 odst. 1 písm. k) ZDP. V příspěvku dále neuvažujeme situaci, kdy je benefit podle § 25 odst. 1 písm. h) ZDP poskytnut zaměstnavatelem osobě spojené dle § 23 odst. 7 ZDP (např. jednatelem, společníkovi, členu představenstva atd.).

Dle § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH, ve spojení s § 14 odst. 4 písm. a) ZDPH se za zdanitelné plnění, poskytnutí služby za úplatu, rozumí dočasné využití obchodního majetku pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně.

Základem daně pro DPH je v tomto případě dle § 36 odst. 6 písm. b) ZDPH výše celkových nákladů vynaložených na poskytnutí služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

2. Popis problematiky

ZDP v § 25 odst. 1 písm. h) stanoví, že nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce nelze uznat za daňově uznatelné náklady.

Jinými slovy zaměstnavateli vzniká povinnost financovat tato nepeněžní plnění z daňově neuznatelných nákladů, čímž dochází ke splnění jedné ze základních podmínek pro uplatnění osvobození od daně z příjmů ze závislé činnosti. ZDP ale neřeší, jakým způsobem mají zaměstnavatelé stanovit výši nákladů spojených s poskytnutím zaměstnaneckých benefitů v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP v různých situacích.

Nejjednodušší situace pro určení nákladů spojených s poskytnutím zaměstnaneckých benefitů v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP nastává, když zaměstnavatel nakoupí služby od třetí osoby. Pokud tedy zaměstnavatel poskytne svým zaměstnancům např. poukázky na vstup do sportovního centra, nebo zaměstnancům poskytne možnost využívat služeb některé jazykové školy, přičemž náklady za tyto poukázky/služby zaměstnavatel nese a zaplatí přímo prodejci poukázek nebo jazykové škole, je daňově neuznatelným nákladem zaměstnavatele částka, kterou na nákup poukázek/služeb skutečně vynaložil.

Problematictější z hlediska stanovení nákladů na zaměstnanecké benefity poskytnuté v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP je situace, kdy zaměstnavatel je zároveň provozovatelem některého z výše uvedených zařízení a zaměstnancům umožňuje toto zařízení bezplatně využívat, např.:

- provozovatel sportovního centra či plaveckého bazénu umožní svým zaměstnancům a jejich rodinným příslušníkům bezplatný vstup do centra/bazénu;
- jazyková škola umožní svým zaměstnancům a jejich rodinným příslušníkům účast v jazykovém kurzu;
- mateřská školka umožní dětem svých zaměstnanců ji navštěvovat;
- provozovatel divadla nebo kina umožní svým zaměstnancům a jejich rodinným příslušníkům vstup na představení;
- zdravotní středisko poskytne svým zaměstnancům nadstandardní zdravotní péči apod.

Jelikož zaměstnavateli nevznikají v případě poskytování těchto benefitů přímé náklady (služby nepořizuje od třetí osoby), je otázkou, jakým způsobem zaměstnavatel vyčíslí náklady na poskytnutí zaměstnaneckého benefitu v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP a dle § 36 odst. 6 písm. b) ZDPH náklady na poskytnutí služby či zda mu v některých případech vůbec nějaké náklady v souvislosti s poskytnutím benefitu vznikají.

Pokud například zaměstnavatel – provozovatel aquacentra – poskytne svým zaměstnancům vstupenky, které by mohl prodat jinému subjektu, je možné zvažovat, že zaměstnavateli vznikne přímý náklad ve výši nákladů přiřaditelných danému benefitu. Ve většině případů je výpočet tohoto nákladu velmi obtížný, lze si však představit výpočet nákladů na poskytnutí benefitu zaměstnanci např. za použití vzorce:

$$\text{Přímé náklady na poskytnutí benefitu} = \frac{\text{Celkové náklady na provoz aquacentra}}{\text{Celkový počet návštěvníků (vč. Zaměstnance)}}$$

Pokud však provozovatel aquacentra poskytne svým zaměstnancům např. speciální vstupenky, které lze použít pouze pod podmínkou, že kapacita aquacentra nebude naplněna (např. v době nízké vytíženosti, tj. např. jen dopoledne a ne o víkendu apod.), přítomnost zaměstnance v (poloprázdném) aquacentru v tomto případě neznamena pro zaměstnavatele dodatečný náklad (aquacentrum bude otevřeno bez ohledu na to, zda bude zaměstnanec přítomen nebo ne). Přímé náklady zaměstnavateli v souvislosti s poskytnutím tohoto benefitu tedy obecně nevznikají, resp. za náklady zaměstnavatele spojené s poskytnutím tohoto benefitu by bylo možné považovat pouze některé nepřímé náklady, např. náklady na tisk vstupenek, popř. další administrativní náklady (vedení evidence čerpání benefitu apod.).

Dalším příkladem by mohl být zaměstnavatel – vzdělávací instituce. Pokud poskytne benefit ve formě možnosti účasti zaměstnance nebo jeho rodinného příslušníka na vzdělávání, bude třeba určit náklad zaměstnavatele vynaložený na tento benefit (např. výpočet: náklady vzdělávací instituce dělené počtem studentů včetně zaměstnanců/rodinných příslušníků zaměstnanců). Pokud však zaměstnavatel poskytne tento benefit s výraznými omezeními, které neuplatňuje pro externí odběratele, např. za situace, kdy není naplněna kapacita tříd a zaměstnavatel tato místa nabídne svým zaměstnancům, popř. jejich rodinným příslušníkům, nevznikají zaměstnavateli v souvislosti s poskytnutím možnosti využívat vlastní vzdělávací zařízení významné další přímé náklady (např. pokud v případě mateřské školky není naplněna povolená kapacita třídy, je místo nabídnuto dítěti vychovatelky mateřské školky). Jako náklady přiřaditelné tomuto benefitu bychom mohli označit pouze náklady na učební pomůcky, popř. administrativní náklady na registraci daného dítěte, evidenci účasti, stravu dítěte v mateřské školce apod.

Pokud zaměstnavatel uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu, bude pro zaměstnavatele poskytnutí možnosti bezplatně využít jeho zařízení zaměstnanci zdanitelným plněním. Zaměstnavateli tak vznikne povinnost odvést daň na výstupu (v případě, že se nejedná o osvobozené plnění) ze základu daně dle § 36 odst. 6 písm. b), tedy z výše celkových nákladů vynaložených na poskytnutí služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Je otázkou, jakým způsobem zaměstnavatel vyčíslí celkové náklady vynaložené na poskytnutí dané služby zaměstnanci pro účely DPH. Pokud zaměstnavateli vznikne přímý náklad v souvislosti s poskytnutím benefitu zaměstnanci, lze si představit výpočet celkových nákladů vynaložených na poskytnutí služby zaměstnanci např. za použití vzorce:

$$\text{Přímé náklady na poskytnutí benefitu} = \frac{\text{Celkové náklady na provoz}}{\text{Celkový počet návštěvníků (vč. Zaměstnance)}}$$

Pokud však zaměstnavatel poskytne svým zaměstnancům benefit pouze za podmínky nenaplnění celkové kapacity zařízení, přítomnost zaměstnance v tomto případě neznamena pro zaměstnavatele dodatečný náklad. Přímé náklady zaměstnavateli v souvislosti s poskytnutím tohoto benefitu (konkrétní služby konkrétnímu spotřebiteli) tedy obecně nevznikají, za náklady zaměstnavatele spojené s poskytnutím tohoto benefitu by bylo možné považovat pouze některé nepřímé náklady. Celkové náklady a tedy i základ daně pro DPH budou v tomto případě rovny celkovým nepřímým nákladům zaměstnavatele na poskytnutí této služby zaměstnanci. V tomto případě samozřejmě zaměstnavatel bude muset být schopen prokázat, že omezující podmínky

poskytnutí benefitu byly splněny a tyto omezující podmínky měly za následek, že zaměstnavateli nevznikly žádné dodatečné přímé náklady, nebo určité náklady případně zaměstnavateli vznikly a v jaké výši.

Vládní návrh na vydání zákona, kterým se mění ZDPH (Sněmovní tisk č. 887) v § 36a stanoví, že je-li zdanitelné plnění uskutečněno pro spojené osoby definované v § 36a odst. 3, je-li úplata za toto zdanitelné plnění nižší než cena obvyklá a osoba, pro kterou bylo zdanitelné plnění uskutečněno, nemá nárok na odpočet daně (příp. nemá nárok na odpočet daně v plné výši), základem daně je cena obvyklá bez daně, zjištěná k datu uskutečnění zdanitelného plnění. Sněmovní tisk č. 887 ovšem neruší § 36 odst. 6 písm. b) ZDPH, který stanoví, že základem daně pro DPH v případě dočasného bezúplatného využití obchodního majetku pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně, je výše celkových nákladů vynaložených na poskytnutí služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

V případě, že by byl výše uvedený návrh zákona přijat, pokud by zaměstnavateli při bezúplatném poskytnutí výše uvedeného benefitu zaměstnancům vznikla povinnost odvést daň na výstupu, bude základ daně pro účely DPH stejný jako za současně platné právní úpravy.

3. Návrh řešení

V případě, že zaměstnavatel nakupuje služby od třetích osob a tyto následně poskytuje svým zaměstnancům nebo jejich rodinným příslušníkům ve formě zaměstnaneckého benefitu v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, je nákladem zaměstnavatele cena poskytnutých služeb (např. náklady na zakoupené vstupenky, poukázky, vyfakturované služby atd.).

Případy, kdy zaměstnavatel sám vlastní a/nebo provozuje jedno z výše uvedených zařízení a svým zaměstnancům nebo jejich rodinným příslušníkům poskytuje benefit ve formě možnosti využívat bezplatně tato zařízení, navrhuje rozdělit řešení na dvě situace:

- a) poskytnutí tohoto benefitu způsobem, kdy neexistuje rozdíl mezi externím odběratelem služby a zaměstnancem, tj. např. bez ohledu na naplnění kapacity zařízení, a
- b) poskytnutí tohoto benefitu s výraznými omezeními pro zaměstnance, tj. např. pouze v případě, že kapacita zařízení nebude naplněna.

Ad a) Poskytnutí benefitu bez omezení

Pokud zaměstnavatel poskytne zaměstnanci benefit ve formě možnosti používat jeho zařízení jako jakýkoli jiný externí odběratel služeb zařízení, tj. bez jakýchkoli omezení, např. bez ohledu na naplnění kapacity tohoto zařízení, vzniknou poskytnutím benefitu zaměstnavateli daňově neuznatelné náklady ve výši nákladů vynaložených zaměstnavatelem na daný benefit. Náklady vynaložené na poskytnutí benefitu zaměstnanci jsou považovány za daňově neuznatelné ve smyslu §25 odst. 1 písm. h) ZDP.

Ad b) Poskytnutí benefitu s výrazným omezením

Pokud zaměstnavatel poskytne zaměstnanci benefit ve formě možnosti používat jeho zařízení s výrazným omezením, které externí odběratel služby zařízení nemá, např. pod podmínkou, že benefit je poskytován pouze pokud kapacita tohoto zařízení nebude naplněna, vzniknou

zaměstnavateli poskytnutím tohoto benefitu obecně pouze minimální vícenáklady např. administrativní či další. Pouze tyto vícenáklady budou považovány za daňově neuznatelné náklady ve smyslu §25 odst. 1 písm. h) ZDP.

V obou výše zmíněných případech bude mít zaměstnavatel povinnost podložit způsob stanovení daňově neuznatelných nákladů souvisejících s poskytnutím daného benefitu (důkazní břemeno je tedy na daňovém subjektu).

Z pohledu DPFO se bude vždy jednat o osvobozený příjem zaměstnance ve smyslu §6 odst. 9 písm. d) ZDP, jelikož zaměstnavatel uhradil poskytnutý benefit z daňově neuznatelných nákladů (bez ohledu na fakt, jak byly spočítány, tj. způsobem ad a) či ad b)).

Pokud zaměstnavatel uplatnil nárok na odpočet na vstupu, vznikne mu povinnost odvést při poskytnutí benefitu daň na výstupu. Základ daně pro DPH bude dle současně platné právní úpravy roven výši celkových nákladů zaměstnavatele souvisejících s poskytnutím tohoto benefitu. V případě, že bude přijat sněmovní tisk č. 887 v současném navrhovaném znění, výši základu daně pro DPH to neovlivní.

4. Závěr

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

Upravené stanovisko MF (legislativa daní z příjmů):

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) ZDP je v dané situaci velmi obtížně aplikovatelné, neboť nelze objektivně stanovit kritéria pro klíčování nákladů z důvodu neovlivnitelnosti ze strany provozovatele zařízení počet návštěvníků ze strany veřejnosti a vlastních zaměstnanců. Za předpokladu, že bude zvoleno provozovatelem objektivní kritérium eliminující jakékoliv nežádoucí daňové optimalizace lze připustit aplikaci § 25 odst. 1 písm. h) ve spojení s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP.

Stanovisko Ministerstva financí (DPH):

Z hlediska DPH se nijak nerozlišují nepeněžité benefity poskytnuté bez omezení nebo s výrazným omezením, jak je uvedeno v textu příspěvku.

Pokud se jedná o zdanitelná plnění podle § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 (dočasné využití obchodního majetku s uplatněním odpočtu daně nebo poskytnutí služby bez úplaty) je základ daně stanoven v § 36 odst. 6 písm. b) ve výši celkových nákladů vynaložených na poskytnutí služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tj. stejným způsobem jako při poskytnutí obdobného plnění pro ostatní příjemce služby.

Podle ustanovení § 36a zákona o DPH se stanoví základ daně v případě, že je poskytnuto plnění za úplatu pro osoby uvedené v odst. 3 za podmínek stanovených v odstavci 1.

Základem daně je v takovém případě cena obvyklá zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.