

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 301/12.05.10 – MF předkládá stanovisko

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

301/12.05.10 - DPH u zaměstnaneckých benefitů z pohledu daně z příjmů

Předkládají: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce č. osv. 3680

1. Úvod

V souvislosti s legislativním vývojem v oblasti daně z přidané hodnoty vznikají mezi odbornou veřejností některé nejasnosti při posuzování daně z přidané hodnoty účtované do nákladů plátců DPH, z hlediska dopadu těchto nákladů na základ daně z příjmů právnických, případně fyzických osob. Jedná se zejména o DPH odváděnou na výstupu při aplikaci § 36a, § 13 odst. 4 písm. a) a § 14 odst. 3 písm. a) Zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH).

Vzhledem k tomu, že problematika § 36a ZDPH je v současné době znovu řešena v rámci legislativního procesu, je předmětem tohoto příspěvku pouze část týkající se benefitů zatížených DPH již v minulých obdobích. Předložení části týkající se zdanění benefitů dle § 36a bude zváženo v závislosti na výsledku definitivní legislativní úpravy této oblasti.

2. Obecné principy

Jedním z hlavních principů aplikovaných při řešení všech uvedených případů by dle našeho názoru měl být princip daňové neutrality, který je i jedním z hlavních principů v oblasti daně z přidané hodnoty. V praxi to znamená aplikaci tohoto principu ve dvou stupních.

V prvním stupni se uplatňuje v rámci ZDPH tak, aby nedocházelo k neodůvodněnému zvýhodnění jedné skupiny ekonomických subjektů (např. plátců) před jinou skupinou (např. neplátcí).

V druhém stupni se potom stejně aplikuje v oblasti Zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). To znamená opět tak, aby jedna skupina ekonomických subjektů (např. poplatníků – neplátců DPH) nebyla zvýhodněna před jinou skupinou (např. poplatníky – plátcí DPH) jen proto, že dosahuje daňové neutrality v oblasti DPH jiným způsobem.

Tyto principy by se prakticky měly projevit tak, že základ daně z příjmů by měl být u obou skupin poplatníků – plátců i neplátců v případě stejných benefitů stejný, neboť princip daňové neutrality v ZDPH (vyjádřený v tomto případě aplikací výše uvedených ustanovení ZDPH) zajišťuje, že ani v oblasti DPH v takovém případě nebude žádný subjekt zvýhodněn či znevýhodněn.

3. DPH u bezúplatných plnění

DPH na výstupu se odvádí rovněž v případě některých bezúplatných plnění. Podle § 13 odst. 4 písm. a) platí:

„Za dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu se také považuje

a) použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce, ...“

a podle § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. a) platí, že:

„Za poskytnutí služby za úplatu se také považuje

a) poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce, ...

...Pro účely tohoto zákona se za poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce rozumí

a) dočasné využití obchodního majetku pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně, ...“

V těchto případech je plátce povinen odvést DPH na výstupu. Nyní se zaměříme na posouzení DPH na výstupu účtované do nákladů z pohledu daně z příjmů. Jako příklad použijeme bezplatné poskytnutí vozidla zaměstnanci pro služební i soukromé účely

3.1. Bezplatné poskytnutí vozidla

Při využívání motorového vozidla jak pro služební, tak i pro soukromé účely zaměstnanců se neuplatňuje režim poměrné výše nákladů (daňových výdajů), neboť tento režim není uplatňován ani pro poměrnou výši pořizovací ceny vozidla zahrnované podle § 6 odst. 6 ZDP do základu daně zaměstnance – tento názor zastává i MF v pokynu D – 300 v odstavci 28. k § 24 odst. 2 ZDP.

Zde je důležité připomenout, že dodanění benefitu ve formě možnosti bezplatného užívání vozidla by obecně spadalo do režimu § 6 odst. 3 ZDP, pokud by se pro stanovení základu daně z příjmů v daném případě nepoužívalo speciální ustanovení § 6 odst. 6 ZDP. V každém případě jde na straně zaměstnance o příjem ze závislé činnosti neboli odměnu zaměstnance v nepeněžní formě. Součástí hodnoty této odměny je z ekonomického pohledu samozřejmě rovněž DPH odváděná na výstupu v případě vozidel, u nichž byla při pořízení uplatněna daň na vstupu v plné výši. To odpovídá i zásadě nekrátit náklady uvedené v pokynu D – 300. Fakt, že DPH na výstupu představuje z ekonomického pohledu v tomto případě výdaj daňový, lze ilustrovat i na tomto příkladu:

Zaměstnavatel má 2 zaměstnance, kterým poskytuje stejné vozidlo (typ, stáří i pořizovací cena) i pro soukromé účely. Zaměstnanec A je poskytuje bezplatně, se zaměstnancem B se dohodl na měsíční úhradě včetně DPH ve výši 1 % vstupní ceny vozidla s tím, že o tuto částku zaměstnanec B navýšil mzdu. Celá částka, včetně DPH je součástí mzdových nákladů.

Je tak zřejmé, že DPH zaměstnavatelem odváděna na výstupu, je z ekonomického hlediska součástí mzdových (daňových) nákladů v obou případech. V souladu s účetními předpisy by bylo vhodné DPH na výstupu účtovat v rámci účtů účtové skupiny 52 – Osobní náklady.

Na podporu tohoto názoru lze rovněž zmínit rozsudek NSS 2 Afs 45/2003-118v ze dne 31.8.2004 (Sbírka rozhodnutí NSS 12/2004, str. 1060 č.402/2004 Sb. NSS):

„.....Jestliže však správce daně ani žalovaný v projednávaném případě nezpochybnili, že peněžní část mzdy vyplacené konkrétnímu zaměstnanci je daňově uznatelným nákladem ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ačkoliv i tuto část mzdy nutně museli podrobit tam uvedenému testu, pak logicky stejný závěr musí učinit ohledně naturální části mzdy vyplacené stejnému zaměstnanci. Jinými slovy, jestliže správce daně i žalovaný uznali, že peněžní část mzdy vyplacené konkrétnímu zaměstnanci představuje náklad daňově uznatelný ve smyslu cit. ustanovení, musí zároveň platit, že veškeré mzdové výdaje na tohoto zaměstnance jsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení zisku. Takový závěr je tak nutno přijmout i pro tu část mzdy, která je vyjádřena v nepeněžité formě. Správce daně nemůže ve vztahu k jednomu zaměstnanci jednu část mzdy uznat jako výdaj ve smyslu cit. ustanovení a druhou část mzdy za takový výdaj neuznat. Pokud správce daně nevyžaduje prokázání věcné souvislosti u jedné části mzdy konkrétního zaměstnance, v daném případě její peněžité části, nemůže tak činit ani v případě zbývajících částí mzdy vyplacené tomuto zaměstnanci, byť je v daném případě vyplácena ve formě naturálního plnění.....“

Z tohoto pohledu je třeba dle našeho názoru revidovat i závěr dříve projednávaného příspěvku 26/26.01.05 - Některé další praktické problémy při uplatňování DPH od 1.5.2004 a obdobně i bod 8 části k § 25 pokynu D-300. Kromě argumentů výše uvedených je možné zdůraznit, že důvodem pro tuto revizi je také to, že oba zmíněné výklady nezohledňují změny, které v ZDP nastaly v návaznosti na nový zákoník práce od 1.1.2007, to je v daném případě především ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP.

Současně lze uvést i další argumenty pro revidování dříve přijatého závěru (tj. daňová neúčinnost uvedeného DPH) v uvedené věci:

- a) Dřívější stanovisko trpí vnitřní rozporností v návaznosti na platný zákon o daních z příjmů ve vazbě na platný zákon o dani z přidané hodnoty. Nelze oprávněně požadovat po zaměstnanci v uvedeném případě zaplacení příslušné částky DPH, protože ustanovení § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů výslovně stanoví – cit. „Poskytuje-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně motorové vozidlo k používání pro služební i soukromé účely ...“ - že vozidlo je poskytováno bezplatně. Nelze tedy požadovat po zaměstnanci plnění části ceny (tj. část ceny odpovídající DPH související se soukromým využitím vozidla), když cena nemůže být vůbec sjednána, protože je uvedené plnění ze zákona považováno za bezúplatné. Uvedené DPH je však v souladu s platným zákonem o dani z přidané hodnoty povinen zaměstnavatel za určených podmínek odvést a jedná se tedy o daňově účinný náklad dle § 24 odst. 1, odst. 2 písm. ch) a písm. j) bod 5. zákona o daních z příjmů.
- b) Dřívější stanovisko trpí vnitřní rozporností v návaznosti na platné znění Pokynu D – 300, kdy komentář k § 25 odst. 8 je v rozporu s komentářem k § 24 odst. 2 bod 11. písm. a) ve spojení s bodem 28.

Návrh řešení:

DPH na výstupu v případě vozidel poskytnutých bezplatně pro služební i soukromé účely je z ekonomického pohledu součástí osobních nákladů, které představují stejně jako DPH na vstupu nebo jeho část v případě krácení nároku na odpočet součást daňových výdajů zaměstnavatele podle § 24 odst. 1 ZDP.

Tento závěr platí obdobně pro daňové posouzení DPH účtované do nákladů v případě ostatních plnění spojených s užíváním vozidla pro soukromé účely, u kterých je nutné vypořádat DPH na vstupu či na výstupu.

4. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

DPH na výstupu hrazené v případě bezplatně poskytnutého vozidla v majetku zaměstnavatele zaměstnanci k soukromým účelům, považujeme v souladu s názvem příspěvku za výdaj v souvislosti se zaměstnaneckým benefitem. Proto pokud jsou splněny podmínky ustanovení § 24 odst. 2 písm. j bod 5 zákona o daních z příjmů, je možné u zaměstnavatele o tento výdaj snížit základ daně. Poznáváme, že stanovisko k příspěvku z roku 2005 bylo přijato před změnami v Zákoníku práce a navazujícími úpravami v zákoně o daních z příjmů počínaje rokem 2007 a nelze tedy přisvědčit jeho vnitřní rozpornosti .