

ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU
S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 9. 10. 2024

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 9. 10. 2024

DPH

620/09.10.24 Některé plnění týkající se zaměstnanců od 1.1.2024 z pohledu DPH 2

Předkládají: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757
Mgr. Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

621/09.10.24 Posouzení náhrady škody za odcizené zboží z pohledu DPH 9

Předkládají: Ing. Victorie Kubínová, daňový poradce, č. osv. 5982
Ing. Tomáš Havel, daňový poradce, č. osv. 4109

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 9. 10. 2024

DPH

617/28.02.24 Charakter plnění přijímaných a uskutečňovaných vydavateli palivových karet 12

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
Ing. Jakub Šindelář, daňový poradce, č. osv. 4784

Příloha: Dary poskytnuté v souvislosti s povodněmi

Daň z příjmů

Příklady předložené KDP ČR s vyjádřením GFŘ 20

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.

2. 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.

a. 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.

b. 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 činnost 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.

c. 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 úplaty, 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.

d. 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.

e. 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 oddechové zóny pro zaměstnance, kdy pokyn uvádí například horolezeckou stěnu, pingpongový stůl či kulečnick. 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).

3. 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 navrhuje v konkrétních případech přijmout sjednocující výklad uvedený v bodě 2.

Stanovisko GFR:

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 důvod¹. 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 EU² (dále jen „SDEU“), pokud osoba povinná k dani, která může

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.

² Viz rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-371/07 Danfoss a AstraZeneca ze dne 11. prosince 2008, body 46-48.

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 kulečnickových 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.

2. 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 daně³.

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.**

³ Pro zjednodušení v dalším textu nepředpokládáme uskutečňování činností osvobozených od DPH bez nároku na odpočet daně.

konsolidační balíček) se týká výhradně problematiky daně z příjmů. V Metodické informaci popsána 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 popsanych 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 poskytnutého plnění ve formě zaměstnaneckého benefitu, a plnění z tohoto důvodu za všech okolností klasifikovat jako úplatné.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

621/09.10.24 Posouzení náhrady škody za odcizené zboží z pohledu DPH

Předkládají: Ing. Victorie Kubínová, daňový poradců, č. osv. 5982
Ing. Tomáš Havel, daňový poradců, č. osv. 4109

Použité zkratky:

ZDPH - zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty

SDEU - Soudní dvůr Evropské unie

1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je sjednocení a vysnění výkladu ve věci uplatnění DPH v případě přijaté náhrady škody za odcizené zboží a postupu při úpravě nebo vyrovnání původně uplatněného odpočtu u odcizeného zboží.

2. Právní stav

2.1. Vnitrostátní úprava

ZDPH neobsahuje pro náhradu škody žádnou explicitní úpravu, proto je nutné ji posuzovat podle obecných ustanovení. Konkrétně v ustanovení § 2 ZDPH je taxativně uvedeno, co je považováno za předmět daně. Dále v ustanovení § 13 ZDPH je dále specifikováno, co je považováno za dodání zboží a dodání zboží za úplatu. Základ daně pak definuje primárně § 36 ZDPH, kdy obecně se úplatou rozumí vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, a to bez DPH za toto zdanitelné plnění. Osoba, která úplatu poskytuje (zda příjemce či třetí osoba), není pro tyto účely rozhodná.

Dle Informace GFŘ k uplatňování ZDPH při vyrovnání odpočtu daně dle § 77 odst. 2 písm. c) a úpravě odpočtu dle § 78e ZDPH (dále jen „Informace“) je plátce povinen vyrovnat nebo upravit dříve uplatněný nárok na odpočet daně, pokud nemůže důkazními prostředky řádně doložit, že došlo ke zničení, ztrátě nebo odcizení obchodního majetku. Dále dle této Informace je plátce DPH povinen provést vyrovnání nebo úpravu odpočtu DPH u mank nad normu přirozeného úbytku, pokud nedoloží řádné zničení, ztrátu nebo odcizení obchodního majetku. Řádně doložená ztráta obchodního majetku v případě zjištěného manka na základě inventarizace je i pokud je ztráta, respektive škoda na chybějícím majetku předepsána odpovědnému zaměstnanci k úhradě. V případě odcizení majetku například loupeží nebo krádeží je pro řádné prokázání odcizení obchodního majetku nezbytné doložit usnesení o odložení věci vydané Policií ČR, usnesení o zahájení trestního stíhání, nebo usnesení o zastavení trestního stíhání.

Z Informace vyplývá, že v případě řádného doložení zničení, ztráty nebo odcizení obchodního majetku nebude vyrovnání či úprava odpočtu prováděna.

2.2. Komunitární úprava

Dle rozsudku SDEU EU ze dne 14. 7. 2005, **British American Tobacco International, Newman Shipping** činí krádež zboží z osoby, která se jí dopustila, pouhého držitele tohoto zboží a nemá za následek oprávnění jejího pachatele nakládat se zbožím za

stejných podmínek jako jeho vlastník. Nemůže být považována za převod mezi poškozeným a pachatelem trestného činu, a proto nespadá pod pojem „dodání zboží“ (čl. 5 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS a čl. 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty), a není tedy zdanitelným plněním.

SDEU v rozsudku **C-677/21 Fluvius Antwerpen** rozhodoval o tom, zda neúmyslná dodávka elektřiny uskutečněná v důsledku protiprávního jednání třetí osoby představuje pro sdružení obcí zdanitelné dodání elektřiny realizované v rámci ekonomické činnosti veřejnoprávního subjektu. V tomto případě bylo zjištěno, že v určitém období konkrétní fyzická osoba protiprávně odbírala elektřinu od belgického sdružení obcí, jenž zajišťuje distribuci elektřiny osobám, které nemají smlouvu s obchodním distributorem. Poté, co sdružení skutečnost zjistilo, vystavilo jí daňový doklad včetně DPH. SDEU rozhodoval o tom, zda tento odběr elektřiny představuje dodání zboží ve smyslu převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník za úplatu. SDEU potvrdil, že protiprávní odběr je dodáním zboží za úplatu a je předmětem DPH. Z povahy elektřiny je jasné, že odběratel s ní mohl nakládat a také nakládal jako vlastník.

3. Možné situace a návrh řešení

Domníváme se, že výše uvedený rozsudek SDEU Fluvius Antwerpen se týká výlučně síťových odvětví a specifické situace popsané v tomto rozsudku (dlouhodobý odběr elektřiny, speciální regulace „protiprávních“ odběrů lokální legislativou včetně českého energetického zákona, který pracuje s fikcí „černého“ odběratele a neřeší, kdo energii skutečně odebral a spotřeboval). Tento rozsudek tedy dle našeho názoru nemá obecnější přesah a nemění závěry rozsudku British American Tobacco a ustálenou správní praxi, že krádež zboží není zdanitelným plněním.

Níže v tomto duchu uvádíme tři typické případy, ke kterým může v praxi docházet. Vycházíme z předpokladu, že původní vlastník odcizeného zboží (či jiného obchodního majetku) je plátcem DPH a při jeho pořízení uplatnil nárok na odpočet DPH.

a) Pro vlastníka odcizeného zboží (či jiného obchodního majetku) představuje tato skutečnost škodu, která není žádným způsobem kompenzována.

Vzhledem k tomu, že vlastník nezískává žádnou náhradu vzniklé škody, která by mohla být považována za úplatu za případné uskutečněné zdanitelné plnění, bude postupovat v souladu s vydanou Informací. V případě, že nebude schopen doložit skutečnosti uvedené v Informaci (například vznik manka do výše přirozeného úbytku, potvrzení Policie ČR) provede vyrovnání či úpravu odpočtu DPH. **V případě doložení požadovaných skutečností, nebude vyrovnání či úprava odpočtu provedena.**

b) Je zjištěna osoba, která zboží (či jiný obchodní majetek) odcizila a jeho hodnota je jí předepsána k úhradě.

Přestože je známa konkrétní osoba, která dané zboží odcizila a které je ztráta, respektive škoda na chybějícím majetku předepsána k úhradě, nepředstavuje náhrada škody (respektive předepsaná úhrada za odcizené zboží či jiný

obchodní majetek) úplatu mající přímou souvislost s poskytnutým zdanitelným plněním. **Původní vlastník neprovádí vyrovnání či úpravu odpočtu DPH a „dodání“ zboží nepředstavuje zdanitelné plnění.**

Vyrovnání či úprava odpočtu DPH při pořízení odcizeného zboží (či jiného obchodního majetku nebude provedena, za předpokladu že bude odcizení zboží řádně doloženo v souladu s vydanou Informací.

- c) **Vzniklá škoda je (částečně) či plně předepsána k úhradě odpovědné osobě** (například zaměstnancem s hmotnou odpovědností, skladovatelem – je-li odlišný od vlastníka, jinou osobou, která za škodu odpovídá, ...). Tato osoba není (nebo není zjištěno, že by byla) osobou, která zboží (či jiný obchodní majetek) odcizila.

V daném případě, je úhrada předepsána z titulu odpovědnosti za vzniklou škodu. Úhrada tak nepředstavuje platbu za dodané zboží či například kompenzaci z titulu bezdůvodného obohacení spočívající v odcizení zboží, ale vyplývá z jiného vztahu mezi vlastníkem (původním vlastníkem) a osobou, které je škoda předepsána k úhradě. Tento vztah má charakter vztahu odpovědnostního a výše náhrady se tak nemusí vždy odvíjet od hodnoty odcizeného zboží, ale spíše od výše vzniklé škody, limitace odpovědnosti či míry zavinění. Vzniklá škoda tak nemusí být uhrazena v plné výši a výše úhrady může v některých případech (například limitovaná odpovědnost za škodu v případě pracovně právních vztahů) pouze zlomková v porovnání s hodnotou odcizeného zboží.

Lze proto uzavřít, že **náhrada škody v tomto případě nepředstavuje úplatu za dodané zboží a původnímu vlastníkovu zboží nevzniká povinnost odvést DPH na výstupu z této úhrady.**

Zároveň je však nutno řešit, zda dochází ke vzniku povinnosti provést vyrovnání či úpravu odpočtu DPH uplatněné při pořízení tohoto zboží. Zde lze odkázat na závěry pod písm. a) výše. Tedy v **případě, kdy bude odcizení zboží řádně doloženo v souladu s vydanou Informací, povinnost vyrovnání či úpravy odpočtu nevzniká. V opačném případě, pokud by odcizení majetku nebylo řádně doloženo, byl by plátce DPH povinen upravit či vyrovnat původně uplatněný odpočet u odcizeného majetku.**

4. Závěr

Navrhujeme přijmout výše uvedený sjednocující výklad uvedený v bodě 3.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 9. 10. 2024

DPH

617/28.02.24 Charakter plnění přijímaných a uskutečňovaných vydavateli palivových karet

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
Ing. Jakub Šindelář, daňový poradce, č. osv. 4784

1. Účel příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění a sjednocení výkladu ve věci uplatnění DPH u palivových karet v návaznosti na pokyny Výboru pro DPH (VAT Committee) ze dne 6. září 2023⁴ (dále jen „Pokyny“).

Pokyny byly vydané poté, co Výbor pro DPH opakovaně diskutoval rozsudek Soudního dvora EU ve věci Vega International⁵ a související judikaturu s cílem umožnit zachování stávajícího obchodního modelu kartových společností.

Pokyny Výboru pro DPH potvrdily, že činnost vydavatelů palivových karet lze obecně považovat za osvobozenou finanční službu. Vydavatelé palivových karet však mohou při správném nastavení struktury vystupovat v pozici odběratele a prodávajícího pohonných hmot.

Příspěvek popisuje běžnou praxi vydavatelů palivových karet v České republice a hodnotí, zda ve světle Pokynů vystupují v pozici odběratele a prodávajícího pohonných hmot, nebo zda poskytují osvobozené finanční služby.

Příspěvek neřeší uplatnění DPH u nabíjení elektrických vozidel, jelikož tato problematika je řešena na úrovni EU samostatně⁶.

2. Popis situace

2.1. Obchodní model

V obchodním modelu jsou zapojeny následující subjekty:

- (i) Vydavatel palivových karet je společnost, která vydává tzv. palivové karty, které poskytuje držitelům palivových karet. Držitel palivové karty předkládá palivovou kartu při nákupu pohonných hmot, resp. jiného zboží (dále jen „pohonné hmoty“) dodavateli, čímž prokazuje, že jedná v rámci smluvních ujednání mezi vydavatelem palivových karet a dodavatelem.

⁴ Guidelines outside meeting: DOCUMENT B – taxud.c.1(2023)11114065 – 1068 REV.

⁵ Rozsudek C-235/18 - Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH.

⁶ Problematikou se zabýval Výbor pro DPH (viz dokument Working paper No. 1019 Final dostupný **zde**) a VAT Expert Group (viz dokument Summary Minutes from 31 meeting on 10 June 2022 dostupný **zde**).

- (ii) Držitelé palivových karet jsou ve smluvním vztahu s vydavatelem palivových karet a disponují jeho palivovými kartami. Držitelé palivových karet svěřují karty svým pracovníkům – řidičům, nebo jiným osobám.
- (iii) Dodavatelé jsou vybrané čerpací stanice, které mají s vydavatelem palivových karet uzavřenou smlouvu.

Vydavatelé palivových karet uzavírají s dodavatelem rámcové smlouvy na nákup a prodej pohonných hmot. Na základě těchto smluv nakupují od dodavatelů pohonné hmoty za účelem jejich dalšího prodeje. Dodavatelé se ve smlouvě zavazují přijímat palivové karty vystavené vydavatelem palivových karet a po jejich předložení fyzicky dodat sjednané zboží.

Vydavatelé palivových karet dále uzavírají smlouvy na nákup a prodej pohonných hmot s držiteli palivových karet. Na základě těchto smluv poskytují vydavatelé palivových karet palivové karty držitelům palivových karet a dodávají jim pohonné hmoty. Hlavním předmětem smluv není poskytování úvěru, ani služeb souvisejících s administrativním zpracováním dodávek pohonných hmot.

Mezi držiteli palivových karet a dodavatelem neexistuje žádný smluvní vztah. Tyto strany se zpravidla ani neznají.

2.2. Dodání pohonných hmot

Plnění na základě výše uvedených smluv probíhá tak, že držitel palivové karty (respektive jeho pracovník – řidič nebo jiná osoba) předloží při čerpání pohonných hmot (nejpozději před opuštěním prostoru čerpací stanice) dodavatelovi na čerpací stanici palivovou kartu, která vydavatele palivových karet opravňuje k odběru pohonných hmot. Předložením palivové karty prezentuje, že jedná v rámci smluvních ujednání mezi vydavatelem palivové karty a příslušným dodavatelem.

Dodavatel palivovou kartu ověří a pokud nenarazí na žádné nesrovnalosti, schválí čerpání pohonných hmot jménem vydavatele karty. Držitel palivové karty (respektive jeho pracovník – řidič nebo jiná osoba) čerpá pohonné hmoty fyzicky přímo do nádrže dopravního prostředku. Vydavatel palivových karet žádným způsobem nemění kvalitu pohonných hmot (ani nemůže).

Dodavatelé jsou povinni provozovat terminály pro čtení palivových karet. Prostřednictvím terminálu získá vydavatel palivové karty okamžitě (v režimu on-line) potřebné informace o použité palivové kartě a o dodávaném zboží. Vydavatel palivové karty u každé dodávky pohonných hmot pomocí svého automatizovaného systému ověřuje splnění podmínek pro nákup a dodání pohonných hmot, které sjednal ve smlouvě s držitelem karty.

Každá vydaná palivová karta má své unikátní identifikační číslo. Podle tohoto čísla je systém vydavatele palivové karty schopen identifikovat držitele palivové karty, který na tuto kartu nakupuje pohonné hmoty. Držitel karty (respektive pověřený pracovník – řidič nebo jiná osoba) ověřuje svou totožnost zadáním osobního identifikačního čísla (PIN) na terminálu čerpací stanice.

Vydavatel palivové karty u každé dodávky ověří například zda dodané množství pohonných hmot nepřekračuje sjednaný limit pro jednu dodávku nebo limit za určité období, zda odpovídá druh odebíraných pohonných hmot a čerpací stanice a zda byly pohonné hmoty odebrány v možném čase (odběr pohonných hmot může být omezen na pracovní dny, pracovní dobu či jinak). Pokud jsou všechny podmínky splněny, vydavatel palivové karty transakci v systému automaticky schválí.

V praxi může dojít k tomu, že ověření v režimu on-line není možné. V takových případech nemůže vydavatel karty zpravidla pohonné hmoty zakoupit. Pouze ve výjimečných případech vydavatel palivových karet ověří, že jsou splněny podmínky pro čerpání pohonných hmot jiným způsobem, např. vydáním seznamu čísel palivových karet, na základě kterých není možné čerpat pohonné hmoty na jeho účet.

Vydavatel palivových karet vystavuje držitelům palivových karet faktury za pohonné hmoty dodané za určité období, zpravidla jednou nebo dvakrát za kalendářní měsíc.

2.3. Ceny pohonných hmot

Vydavatelé palivových karet sjednávají ceny pohonných hmot, resp. mechanismus pro jejich stanovení, s dodavateli a s držiteli palivových karet nezávisle na sobě. Z rozdílu mezi cenou, kterou účtují držitelům palivových karet, a cenou, za kterou nakupují pohonné hmoty od dodavatelů, generují vydavatelé palivových karet ziskovou marži.

a) Ceny sjednané s dodavateli

Na způsob stanovení ceny pohonných hmot nakupovaných od dodavatelů má vliv řada faktorů. Jako příklad uvádíme velikost dodavatele, síť jeho čerpacích stanic, obrát obchodu s konkrétním dodavatelem, měna, v jaké jsou pohonné hmoty dodavateli hrazeny (pokud se liší od měny, ve které platí pohonné hmoty držitel palivové karty, vydavatel palivových karet nese kurzové riziko), apod.

Ceny se často odvíjí od velkoobchodních spotových cen nebo od cen ropy na burze. V případě menších dodavatelů bývají ceny stanoveny i formou slevy z cen, za kterou daný dodavatel prodává pohonné hmoty na dané čerpací stanici běžným zákazníkům (tzv. totemová cena).

b) Ceny sjednané s držiteli palivových karet

Ceny sjednané s držiteli palivových karet se často odvíjí od tzv. totemových cen, které vydavatel palivových karet modifikuje určitými slevami. Výše slevy a podmínky, za kterých je poskytována, vždy závisí na konkrétním držiteli palivové karty a na obchodním rozhodnutí vydavatele palivových karet. V praxi mohou být ceny sjednány například tak, že vydavatelé palivových karet prodávají za nižší cenu pohonné hmoty čerpané u vybraných čerpacích stanic, zatímco pohonné hmoty čerpané u jiných čerpacích stanic jsou prodávány za vyšší cenu (přirážka k totemové ceně). Na výši slevy (či přirážky) z totemové ceny může mít vliv například držitel palivové karty, objem odebraných pohonných hmot nebo to, zda byly pohonné hmoty dodány v tuzemsku či v zahraničí. Slevy mohou mít podobu absolutní částky nebo mohou být vyjádřeny v procentech. V případě, že vydavatelé palivových karet poskytují slevy v závislosti na objemu dodaných pohonných hmot, zpravidla nerozlišují, u kterých dodavatelů držitelé palivových karet pohonné hmoty načerpali.

Prodejní ceny mohou být sjednány i jako ceníkové ceny, tj. ceny sjednané mezi vydavateli a držiteli palivových karet, které nemusí být vázané na totemové ceny. Ceníky pohonných hmot mohou být pravidelně aktualizovány v závislosti na změnách předem stanovených proměnných (např. cen ropy na burze) nebo mohou být ceny fixované na určité časové období.

Vydavatelé palivových karet mohou držitelům palivových karet účtovat nad rámec cen za pohonné hmoty poplatek za poskytnuté služby.

3. Pokyny Výboru pro DPH

Výbor pro DPH v Pokynech potvrdil, že činnost vydavatelů palivových karet lze obecně považovat za osvobozenou finanční službu v souladu s rozsudkem Soudního dvora EU č. C-235/2018 Vega International, s výjimkou situace, kdy jsou pohonné hmoty dodávány v souladu s čl. 14 odst. 2 písm. c) Směrnice⁷. V takovém případě jednájí vydavatelé palivových karet jako odběratelé a prodávající pohonných hmot, nikoli jako poskytovatelé finančních služeb.

Pokyny uvádějí podmínky, při jejichž splnění jsou pohonné hmoty dodávány v souladu s čl. 14 odst. 2 písm. c) Směrnice (tj. § 13 odst. 3 písm. b) českého zákona o DPH⁸) a minimální kritéria, která musí být splněna, aby ke splnění jednotlivých podmínek došlo.

4. Podmínky a kritéria stanovené Výborem pro DPH a jejich plnění

Podmínka 1: Právní vlastnictví k pohonným hmotám je převedeno na vydavatele palivových karet (prostředníka).

a) Strany nesou riziko nezaplacení na úrovni domnělé dodávky (tj. dodávky, které jsou fikcí pro účely DPH) nebo dodávky zboží, a to dodavatelé na úrovni dodávek vydavatelům palivových karet, a vydavatelé palivových karet na úrovni dodávek držitelům palivových karet.

Riziko, že držitelé palivových karet neuhradí své závazky, nesou výhradně vydavatelé palivových karet. Vydavatelé palivových karet se snaží toto riziko řídit, resp. snížit na přijatelnou úroveň, přijímáním různých opatření. Sledují například bonitu držitelů palivových karet, vyžadují depozita, zálohy, různé záruky, zástavy či se proti riziku neplacení ze strany držitelů palivových karet pojišťují. V žádném případě držitelé palivových karet nepřenáší riziko neplacení na dodavatele.

Riziko nezaplacení na straně vydavatelů palivových karet nesou dodavatelé. Dodavatelé nedokážou toto riziko přenést na držitele palivových karet, protože mezi nimi neexistuje žádný smluvní vztah.

Dané kritérium je tedy splněné.

⁷ Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „Směrnice“

⁸ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“)

b) Smluvní riziko škody pro držitele palivové karty nese vydavatel palivové karty. To znamená, že v případě, že podstatné vady paliva způsobí držiteli palivové karty škodu (např. v podobě poškození motoru způsobeného dodaným palivem), bude držitel palivové karty uplatňovat veškeré smluvní nároky, včetně nároků souvisejících s výrobkem, u vydavatele palivové karty, a nikoli u dodavatele.

Za kvalitu dodaného zboží ručí držitelům palivových karet vydavatelé palivových karet. Vydavatelé palivových karet omezují toto riziko tím, že ve smlouvách uzavíraných s držiteli palivových karet sjednávají maximální částku své odpovědnosti za škody.

Pokud tedy držitel palivové karty vznikne škoda způsobená např. nekvalitním palivem, držitel palivové karty uplatňuje nárok na náhradu vzniklé škody u vydavatele palivových karet. Vydavatel palivových karet nárok držitele palivové karty posoudí, a je-li oprávněný, jeho smluvní nároky uhradí. Vydavatel palivových karet následně uplatní nárok na náhradu prostředků vynaložených na náhradu vzniklé škody u příslušného dodavatele v souladu s podmínkami sjednanými s dodavatelem.

V praxi někteří vydavatelé palivových karet zmocňují dodavatele, aby jejich jménem uplatněné nároky na náhrady škod vyřizovali. I za těchto okolností ale platí, že smluvní riziko škody pro držitele palivové karty nese vydavatel palivové karty. Pouze k vyřízení uplatněného nároku na náhradu vzniklé škody zmocnil jinou osobu (v daném případě dodavatele).

Dané kritérium je tedy splněné.

c) Strany stanoví nezávisle na sobě cenu na každém článku řetězce, a to na úrovni společnosti obchodující s minerálními oleji a na úrovni vydavatele palivové karty.

Vydavatelé palivových karet sjednávají ceny, za které nakupují pohonné hmoty od dodavatelů, zcela nezávisle od cen, za které prodávají pohonné hmoty držitelům palivových karet. Rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou pohonných hmot je ziskovou marží vydavatele palivových karet.

Jelikož ceny jsou v obou případech sjednávány individuálně a vydavatelé palivových karet nejsou při sjednávání cen vázáni žádnými podmínkami, v praxi existuje široké spektrum způsobů, jak lze ceny stanovit (blíže viz komentář v části 2.3).

Dané kritérium je tedy splněné.

d) Potvrzením každé jednotlivé dodávky v rámci svých smluvních ujednání s dodavatelem a držitelem palivových karet, vydavatel palivové karty ověřuje podmínky nákupu jako jsou kvalita, množství, místo a čas, a potvrzuje, že držitel palivové karty má přímý přístup k palivu.

Jak vysvětlujeme v části 2.2. příspěvku, vydavatelé palivových karet u každé dodávky pohonných hmot ověřují pomocí svého automatizovaného systému kvalitu, množství, místo a čas dodávky. Pokud dodávky odpovídají podmínkám uvedeným ve smlouvě uzavřené s daným držitelem palivové karty, vydavatel palivové karty transakci schválí, čímž držitel palivové karty dostane přímý přístup k pohonným hmotám.

Pokud některá smluvní podmínka není splněna, vydavatel palivových karet prostřednictvím svého automatizovaného systému transakci neschválí a k dodání pohonných hmot nedojde.

Dané kritérium je tedy splněné.

Jelikož jsou splněna všechna kritéria pro podmínku 1, podmínku 1 lze považovat za splněnou.

Podmínka 2: Dodávky pohonných hmot vydavateli palivových karet a dodávky pohonných hmot vydavatelem palivových karet jsou obdobné.

a) *Vydavatel palivové karty nemění pohonné hmoty dodávané dodavatelem.*

Vzhledem k tomu, že držitel palivové karty čerpá pohonné hmoty z výdejního stojanu dodavatele přímo do nádrže svého dopravního prostředku, vydavatel palivové karty nemění pohonné hmoty dodávané dodavatelem (ani nemůže). Dodávka pohonných hmot dodavatelem vydavateli palivových karet a dodávka pohonných hmot vydavatelem palivových karet držiteli palivových karet jsou tak totožné.

Dané kritérium je tedy splněné a podmínku 2 tak lze také považovat za splněnou.

Podmínka 3: Mezi zprostředkovatelem a příkazcem existuje smlouva.

a) *Vydavatel palivové karty dodává na účet dodavatele nebo nakupuje na účet držitele palivové karty pohonné hmoty a zvolená struktura se odráží v jejich smlouvě. Smlouva výslovně odkazuje na dodávku pohonných hmot a doplňkových služeb, nikoli na poskytnutí úvěru nebo správu dodávek pohonných hmot.*

Vydavatelé palivových karet uzavírají s držiteli palivových karet písemné smlouvy o nákupu a prodeji pohonných hmot. Charakterem se bude jednat o smlouvy, které nejsou ve smyslu § 1746 odst. 2 občanského zákoníku⁹ jako typ smlouvy upraveny. Ačkoliv se nejedná o komisionářské smlouvy v právním smyslu, obsah těchto smluv je komisionářským smlouvám podobný.

Vydavatelé palivových karet nakupují pohonné hmoty přesně v množství a kvalitě požadované držitelem palivové karty, a to od dodavatele, kterého zvolil držitel palivové karty. Nákupem pohonných hmot vydavatelé palivových karet pro držitele palivových karet zajišťují požadované pohonné hmoty v požadovaný čas a na požadovaném místě. Vydavatelé palivových karet tak v podstatě jednají jako zprostředkovatelé a držitelé palivových karet jako příkazci.

Držitelé palivových karet nesou ekonomické riziko z dané transakce ve formě povinnosti zaplatit kupní cenu. Tento mechanismus je ve smlouvách uzavřených mezi vydavateli a držiteli palivových karet reflektován.

⁹ Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Předmětem uzavřených smluv v žádném případě není poskytování úvěrů (či jiných forem financování), ani správa dodávek pohonných hmot.

Dané kritérium je tedy splněné.

b) Smlouva odráží ekonomickou realitu. Na čerpací stanici prokazuje držitel palivové karty existenci smlouvy pomocí identifikačního prostředku (např. palivové karty) vydaného vydavatelem palivové karty.

Smlouvy o nákupu a prodeji pohonných hmot uzavírané mezi vydavatelem a držitelem palivových karet plně odráží ekonomickou realitu předmětných transakcí.

Při každém nákupu pohonných hmot předkládá držitel palivové karty dodavateli palivovou kartu, čímž prokazuje, že má uzavřenou smlouvu s vydavatelem palivových karet, která zmocňuje vydavatele palivové karty odebrat pohonné hmoty od dodavatele. Pokud by držitel palivové karty dodavateli palivovou kartu nepředložil, vydavatel palivové karty by nemohl od dodavatele načerpat pohonné hmoty pro držitele.

Dané kritérium je tedy splněné.

c) Vydavatel palivové karty dostává za své služby zapláceno od zadavatele (dodavatele nebo držitele palivové karty).

Vydavatelé palivových karet získávají odměnu za zajištění pohonných hmot pro držitele palivových karet v podobě marže, tedy rozdílu mezi cenou, za kterou pohonné hmoty nakupují od dodavatelů, a cenou, za kterou tyto pohonné hmoty prodávají držitelům palivových karet.

Finanční správa stanovení odměny formou rozdílu mezi nákupní a prodejní cenou zajištěného plnění výslovně připouští pro komisionáře v informaci ke komisionářským smlouvám¹⁰. Třebaže v posuzovaném případě vydavatelé palivových karet neuzavírají s držitelem palivových karet komisionářské smlouvy v právním smyslu, obsahem uzavíraných smluv je jednání vydavatele palivových karet jménem držitele palivových karet. Obsahově jsou tedy smlouvy uzavírané vydavatelem palivových karet s držitelem palivových karet stejné jako komisionářské smlouvy. Stanovení odměny za zajištění pohonných hmot rozdílem mezi nákupní a prodejní cenou by tedy i v tomto případě mělo být možné.

Dané kritérium je tedy splněné.

Jelikož jsou splněna všechna kritéria pro podmínku 3, podmínku 3 lze považovat za splněnou.

¹⁰ Informace k uplatňování zákona o DPH při poskytnutí služby komisionáře v tuzemsku na základě komisionářské smlouvy, čj. č.j. 18/63 343/2007-181 ze dne 8.8.2007, dostupná **zde**.

5. Závěr

Pokud transakce, kterých se účastní vydavatel palivových karet, odpovídají věcně parametrům popsaným v tomto příspěvku, bez ohledu na jejich formálně právní rámec, budou považovány za nákup pohonných hmot od dodavatelů a prodej těchto pohonných hmot držitelům palivových karet ve smyslu čl. 14 odst. 2 písm. c) Směrnice.

Vyjádření GFR:

Předložená problematika bude podrobně řešena v Informaci GFR k uplatňování DPH v oblasti tankovacích karet. Tato informace je v současné době ve vnějším připomínkovém řízení a bude zveřejněna na webu finanční správy v horizontu několika týdnů.

Příloha: Dary poskytnuté v souvislosti s povodněmi

Daň z příjmů

V souvislosti s povodněmi v září 2024 předložila KDP ČR několik příkladů, na kterých si chtěla s GFR vyjasnit interpretaci zákona o daních z příjmů. Tyto příklady byly diskutovány se zástupci KDP ČR na říjnovém jednání koordinačního výboru. Níže uvádíme předložené příklady spolu s názorem GFR.

1. Fyzická nebo právnická osoba poskytne dar, ať už finanční či nepeněžitý, na odstranění následků živelní pohromy (povodně nebo záplavy), přičemž příjemcem daru bude fyzická či právnická osoba.

Na straně fyzické nebo právnické osoby, která dar přijala, bude dar osvobozen od daně z příjmů, a to na základě § 4a písm. k) ZDP v případě fyzické osoby a § 19b odst. 2 písm. c) ZDP v případě právnické osoby, přičemž není rozhodující (osvobození bude zachováno), zda jde o dar, který se bude týkat podnikatelské činnosti či pronájmu u fyzické osoby, resp. v případě právnické osoby, zda půjde či nepůjde o podnikatele.

Na straně dárce bude možné poskytnutí takového daru za podmínek daných § 15 odst. 1 ZDP resp. § 20 odst. 8 ZDP odečíst od základu daně na základě úpravy, která hovoří o tom, že z hlediska odečtu od základu daně lze jak u dárců fyzických osob, tak u dárců právnických osob, obdobně postupovat v případě bezúplatných plnění poskytnutých na odstraňování následků živelních pohrom, ke které došlo na území EU / EHP.

V případě poskytnutí techniky nebo nakoupených úklidových prostředků záplavovým oblastem (obecně u nepeněžitých plnění) se dárce (pokud je podnikatel) může rozhodnout, že se jedná o daňově uznatelné výdaje dle § 24 odst. 2 písm. zp) ZDP [výdaje (náklady) vynaložené v rámci pomoci poskytnuté formou nepeněžitých plnění v souvislosti s odstraňováním následků živelních pohrom]. Tyto výdaje (náklady) však nelze současně uplatnit jako nezdanitelnou část základu daně podle § 15 odst. 1 ZDP nebo položku snižující základ daně podle § 20 odst. 8 ZDP.

Pro příjemce – obyvatele / obce – se bude jednat o osvobozený příjem dle § 4a písm. k) ZDP.

Poznámka

V této souvislosti uvádíme, že jsme si vědomi toho, že věta „*Obdobně se postupuje u bezúplatných plnění na financování odstraňování následků živelní pohromy, ke které došlo na území členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor*“ byla předmětem jednání koordinačního výboru (Ing. Marie Konečná, CSc., 745/09.04.03 - Dary poskytnuté v souvislosti s financováním následků živelní pohromy (§ 15 odst. 8 a § 20 odst. 8 ZDP), KV ze dne 9.4.2003 - není nám známo, že by tato věc byla řešena soudy, kdy MF dospělo k závěru, že slovo „obdobně“ je nutno vykládat jako rozšíření titulu, na který mohou být bezúplatná plnění poskytnuta, nikoliv okruhu příjemců.

Nicméně dle našich informací se objevují v praxi názory, a to i ze strany Finanční správy, resp. MF, že slovo „obdobně“ je možné vyložit širěji, a to nejen jako rozšíření

účelu daru, ale i rozšíření okruhu příjemců. Tato stanoviska vycházejí mimo jiné z toho, že předmětné doplnění bylo realizováno novelou ZDP, zákonem č. 575/2002 Sb., který kromě úpravy odečitatelných darů doplnil i možnost ponechat v daňově uznatelných nákladech u podnikatele náklady na odstraňování následků živelních pohrom, kdy není relevantní, v čí prospěch je toto odstraňování následků živelních pohrom realizováno. V tomto případě takovouto pomoc zároveň nelze uplatnit jako odečitatelnou položku od základu daně. V návrzích odpovědí proto obecně uvádíme, že možnost odečtu je za splnění podmínek dle § 15 odst. 1 ZDP, resp. § 20 odst. 8 ZDP, a tuto otázku tedy necháváme otevřenou. V každém případě považujeme za podstatné, aby tato otázka, a to i v návaznosti na současné povodně, byla jednoznačně vyřešena a v definitivní verzi odpovědí bylo výslovně uvedeno, zda bude finanční správa uplatňovat širší výklad (osoba příjemce není relevantní) nebo užší výklad (tj. musí jít o osoby výslovně uvedené v § 15 odst. 1 ZDP, resp. § 20 odst. 8 ZDP), což znamená, že v případě PO okruh příjemců daru není nijak omezen (může jít o obec, stát, ale i podnikatele), kdežto v případě FO jde pouze o fyzické osoby výslovně uvedené v § 15 odst. 1 ZDP a § 20 odst. 8 ZDP.

Odpověď GFR

Obdarovaný – fyzická osoba

Souhlasíme, že finanční či nepeněžitý dar poskytnutý fyzické osobě na odstranění následků živelní pohromy (definice živelní pohromy je pro potřeby ZDP uvedena v ustanovení § 24 odst. 10) může být od daně z příjmů fyzických osob osvobozen dle § 4a písm. k) ZDP. V tom kontextu považujeme za vhodné upozornit na účel daru normovaný v tomto ustanovení, tzn. plnění na humanitární nebo charitativní účely. Okolnosti proto musí naplňovat obecný význam těchto pojmů, ať už jde o okolnosti objektivní v podobě existence živelní pohromy a jejich dopadů na obdarovaného, nebo subjektivní s ohledem na konkrétní osobní či majetkovou situaci zasažené osoby. Humanitární dar má typicky sloužit k zamezení újmy na zdraví či ztrátám na životně důležitém majetku, zmírnit následky živelní pohromy a obnovit základní životní podmínky lidí po vzniku mimořádné události. Charitativní pomoc je pak zpravidla pomocí sociální, lidem starším, slabým či majetkově potřebným. Humanitární a charitativní pomoc má tedy své meze, které jsou dány zejména jejím rozsahem. Pomoc by proto měla být přiměřená, tzn., měla by přispívat obdarovanému k zajištění obdobného životního „standardu“, který měl před postižením živelní pohromou.

Obdarovaný – právnická osoba

Pokud obdržela právnická osoba finanční či nepeněžní dar, lze takový dar osvobodit dle § 19b odst. 2 písm. c) ZDP za předpokladu, že tato plnění budou využita na humanitární nebo charitativní účel. Vzhledem k tomu, že vymezení pojmů humanitární či charitativní pomoc je vázáno především na zajištění potřeb fyzických osob, naplnění uvedených účelů u právnických osob se jeví jako méně časté, byť nemusí být zcela vyloučeno. Například bude typické poskytnutí daru právnické osobě vykonávající humanitární či charitativní činnost v postižených oblastech na financování jejich provozních nákladů v souvislosti s touto činností, zpravidla se však v takovém případě bude jednat o veřejně prospěšného poplatníka, např. fundaci, spolek či obec, které mohou uplatnit osvobození i podle § 19b odst. 2 písm. b) ZDP. Pomoc související

s právníčkou osobou podnikatelského charakteru pak může být v řadě případů ve své materiální podstatě pomocí společníkům této právnícké osoby při záchranných aktivitách souvisejících s odstraňováním následků povodní – půjde tedy o pomoc fyzickým osobám, kterým zisky dané právnícké osoby slouží k zajištění obživy a materiálního zajištění. V případě právníckých osob jako bezprostředních příjemců pomoci je tedy velmi důležité posouzení konkrétních aspektů dané situace. K vymezení pojmu humanitární a charitativní účel podrobněji viz také níže.

Dárce – fyzická osoba

- a) *Fyzická osoba může odečíst od svého základu daně hodnotu daru právnícké osobě dle podmínek normovaných v § 15 odst. 1 ZDP; přitom okruh příjemců daru není v tomto případě zákonem omezen. V případě daru fyzické osobě lze odečíst hodnotu daru pouze fyzické osobě výslovně uvedené v § 15 odst. 1 ZDP, tj. okruh příjemců daru je omezen taxativním výčtem fyzických osob obsaženým v předmětném ustanovení ZDP. Konkrétně se jedná o poskytovatele zdravotních služeb nebo provozovatele školy a školských zařízení a zařízení pro péči o toulavá nebo opuštěná zvířata nebo pro péči o jedince ohrožených druhů živočichů, dále o fyzické osoby s bydlištěm na území České republiky, které jsou poživateli invalidního důchodu nebo byly poživateli invalidního důchodu ke dni přiznání starobního důchodu nebo jsou nezletilými dětmi závislémi na péči jiné osoby podle zvláštního právního předpisu.*
- b) *Fyzická osoba – podnikatel může zahrnout do daňově uznatelných výdajů dle § 24 odst. 2 písm. zp) ZDP výdaje vynaložené v rámci pomoci poskytnuté formou nepeněžního plnění v souvislosti s odstraňováním následků živelních pohrom. Tyto výdaje nelze současně uplatnit jako nezdánitelnou část základu daně podle § 15 odst. 1 ZDP.*

Dárce – právnícká osoba

- a) *Právnícká osoba – veřejně prospěšný poplatník nemůže snížit svůj základ daně o poskytnuté bezúplatné plnění dle ustanovení § 20 odst. 8 ZDP.*
- b) *Právnícká osoba – podnikatel může*
- 1. postupovat dle § 20 odst. 8 ZDP a od základu daně odečíst hodnotu bezúplatného plnění (daru) na financování odstraňování následků živelní pohromy poskytnutého v tomto ustanovení vymezenému okruhu příjemců (stejně jako u dárce, který je fyzickou osobou, se i v tomto případě liší zákonem stanovené podmínky podle toho, zda příjemce daru je fyzická nebo právnícká osoba) nebo*
 - 2. zahrnout do daňově uznatelných výdajů dle § 24 odst. 2 písm. zp) ZDP výdaje vynaložené v rámci pomoci poskytnuté formou nepeněžního plnění v souvislosti s odstraňováním následků živelních pohrom. V tomto případě tyto výdaje nelze současně uplatnit jako položku snižující základ daně podle § 20 odst. 8 ZDP.*

Pro doplnění k vymezení pojmu humanitární a charitativní účel:

K vymezení pojmu humanitární a charitativní účel, tak, jak je uplatňován v ustálené aplikační praxi správců daně, lze odkázat na stanovisko GFŘ k závěru 6.1.3. příspěvku

KV KDP č. 595/18.05.22 Některé otázky týkající se daňových aspektů situace související s pomocí Ukrajiny v souvislosti s agresí Ruské federace a jinými krizovými situacemi. Podle tohoto stanoviska, i když tyto pojmy nejsou v zákoně definovány, pro výklad pojmu „humanitární účely“ by bylo možné podpůrně použít definici humanitární pomoci, tak jak je vymezena pro účely zákona č. 151/2010 Sb., o zahraniční rozvojové spolupráci a humanitární pomoci poskytované do zahraničí (která vychází z Evropského konsensu o humanitární pomoci). Dle ustanovení § 2 písm. b) citovaného zákona se humanitární pomoci poskytované do zahraničí rozumí souhrn činností, jejichž cílem je zamezit ztrátám na životech a újmě na zdraví, zmírnit utrpení a obnovit základní životní podmínky lidí po vzniku mimořádných událostí, jakož i zmírňovat dlouhodobě trvající následky mimořádných událostí a předcházet jejich vzniku a negativním následkům.”

Při výkladu pojmu charita by se mělo vycházet z obecného významu tohoto slova. Charitou pak bývá obvykle označována dobrovolná a dobročinná činnost na pomoc skupinám lidí, kteří se ocitli v sociální, zdravotní nebo jiné nouzi, tj. lidem ohroženým v důsledku stáří, opuštění, nemoci, zranění, vyhnání z vlasti a podobně. Charita poskytuje základní sociální pomoc, a to v různých formách, od peněžních a nepeněžních darů až po zdarma vykonávanou činnost ve prospěch ohroženého člověka.

Konkrétněji pak byly humanitární pomoc i charita finanční správou vymezeny rovněž v souvislosti s mimořádnou událostí v podobě tornáda na Břeclavsku a Hodonínsku dne 24. 6. 2021. Na internetových stránkách finanční správy v otázkách a odpovědích v oblasti daně z příjmů fyzických osob ([v odpovědi na otázku č. 3](#)) je humanitární pomoc popsána jako pomoc poskytovaná typicky v důsledku humanitárních krizí, která reaguje na momentální nerovnováhu v oblasti základních potřeb pro život a je poskytována jen po dobu, kdy je daná země či oblast neschopná fungovat samostatně. Typickým příkladem jsou živelní pohromy (povodně, požáry, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/h, zemětřesení...viz ustanovení § 24 odst. 10 ZDP) a válečné konflikty. Základními cíli této pomoci je záchrana lidských životů, zajištění základních lidských potřeb (voda, jídlo), poskytnutí základní hygienické a zdravotnické péče. Od rozvojové pomoci se liší především krátkodobostí a řešením pouze bezprostředních rizik. Charitou se obvykle označují dobrovolné dobročinné akce na pomoc trpícím lidem, dětem, starým lidem, sociálně slabým, nemocným a podobně. V praxi může nabývat různých forem, peněžitými i věcnými dary počínaje až po práci vykonávanou zdarma pro nějakou dobročinnou, humanitární či charitativní organizaci.

2. Fyzická osoba nepodnikatel navštíví svého kamaráda, kterému byl v průběhu zářijových povodní vytopen dům do prvního patra. Tato fyzická osoba jednak kamarádovi pomůže s vyklížením a uklížením vytopeného domu, navíc mu daruje 5.000 Kč. Tuto částku kamarád použije na nákup vysoušeče, který mu pomůže s vysoušením domu.

Pro poskytovatele daru bude darovaná částka představovat odpočitatelnou položku od základu daně, pokud budou naplněny podmínky § 15 odst. 1 ZDP, kterou si může uplatnit prostřednictvím svého zaměstnavatele v rámci ročního zúčtování záloh, pokud

mu podle ZDP nevzniká povinnost podat daňové přiznání, nebo ve svém daňovém přiznání.

Pro příjemce daru (kamaráda) se bude jednat o bezúplatný příjem, který je osvobozený od daně podle § 4a písm. k) ZDP.

K prokázání daru pro účely uplatnění odčitatelné položky dle § 15 odst. 1 ZDP je třeba uzavřít písemnou darovací smlouvu a uschovat doklad o nákupu vysoušeče. V některých případech (při zohlednění konkrétní situace) by alternativně mohlo dostačovat i jiné potvrzení o přijetí daru (nepeněžitě pomoci).

Odpověď' GFR

Obdarovaný – fyzická osoba

Pokud obdrží fyzická osoba finanční dar na odstranění následků živelní pohromy, je tento dar od daně z příjmů fyzických osob osvobozen dle § 4a písm. k) ZDP za podmínek normovaných v tomto ustanovení, tj. je naplněn humanitární nebo charitativní účel. Domníváme se, že v uvedeném příkladu, jak je prezentován, bude tato podmínka naplněna.

Dárce – fyzická osoba, nepodnikatel

Dárce fyzická osoba – nepodnikatel může od základu daně odečíst hodnotu daru poskytnutého pouze fyzické osobě výslovně uvedené v § 15 odst. 1 ZDP, tj. okruh příjemců daru je omezen výčtem fyzických osob v předmětném ustanovení ZDP. V uvedeném případě bude tedy rozhodující, zda budou naplněny podmínky § 15 odst. 1 ZDP týkající se příjemce daru (viz výše k dotazu č. 1). Domníváme se, že v uvedeném příkladu, jak je prezentován, nebude tato podmínka naplněna.

Prokazování pro účely uplatnění odečtu

K prokazování nároku na odečet daru v souladu s § 15 odst. 1 ZDP zákon nestanoví konkrétní důkazní prostředky. V případě poskytnutých darů lze pro prokazování nároků využít standardních důkazních prostředků dle daňového řádu, které budou odpovídat příslušné situaci. Toto platí obecně a jelikož se jedná o ustálenou praxi, k prokazování u dalších otázek se již nevyjadřujeme.

3. Zaměstnavatel se zaváže svému zaměstnanci, jehož dům byl zatopen, poskytovat po dobu půl roku částku ve výši 2.000 Kč měsíčně v hotovosti jako finanční pomoc na vypořádání se s následky povodní. Zaměstnanec tuto částku použije první tři měsíce na úhradu nájemného za náhradní ubytování po dobu uklízení, vysoušení a prováděné sanace vytopeného domu, zbylé tři měsíce pak bude finanční příspěvek použit na nákup vybavení domu, které mu bylo zničeno v důsledku povodní.

Pro zaměstnavatele bude souhrnná částka příspěvku představovat daňově neuznatelný náklad. Finanční příspěvek, který zaměstnanec použije na úhradu nájemného, si bude moci společnost uplatnit jako odpočitatelnou položku od základu daně, protože splňuje kritérium „financování odstraňování následků živelní pohromy“.

I u druhé části finančního příspěvku je tato podmínka splněna, bude možné ji tedy posoudit jako odpočitatelnou položku za podmínek § 20 odst. 8 ZDP.

Příspěvek v celé výši bude na straně zaměstnance posouzen jako příjem osvobozený od daně dle § 4a písm. k) ZDP, protože je naplněna podmínka „humanitárního nebo charitativního účelu“.

K prokázání daru je třeba uzavřít písemnou darovací smlouvu a uschovat doklad o nákupu vybavení domu, případně fotodokumentaci o zatopení domu, vyjádření pojišťovny atd. V některých případech (při zohlednění konkrétní situace) by alternativně mohlo dostačovat i jiné potvrzení o přijetí daru (nepeněžitě pomoci).

Odpověď GFR

Obdarovaný – fyzická osoba, zaměstnanec

Pokud je poskytnuta zaměstnanci zaměstnavatelem finanční výpomoc 2 000 Kč měsíčně po dobu půl roku na vypořádání se s následky povodní, lze hovořit o bezúplatném plnění na humanitární a charitativní účely, které bude na straně zaměstnance příjmem od daně osvobozeným podle § 4a písm. k) ZDP. Samotný fakt, že je výpomoc poskytována postupně, není pro naplnění podmínek pro osvobození relevantní. Avšak stejně jako u předchozích odpovědí je třeba zdůraznit, že musí být posouzena míra přiměřenosti této pomoci s ohledem na individuální situaci zaměstnance tak, aby byla naplněna povaha humanitárního či charitativního účelu (více viz odpověď na dotaz č. 1). Charakter osvobození proto v těchto případech vyžaduje úzkou součinnost zaměstnance a zaměstnavatele, jelikož zaměstnanec jako příjemce daru je schopen vyhodnotit svoji osobní situaci pro účely uplatnění osvobození příjmů od zaměstnavatele, kterému by měl naplnění podmínek pro osvobození potvrdit.

Dárce – právnická (resp. fyzická) osoba v pozici zaměstnavatele

Pokud zaměstnanec jako fyzická osoba nenaplní podmínky stanovené pro příjemce plnění – fyzickou osobu v § 20 odst. 8 ZDP (resp. § 15 odst. 1 ZDP), nebude u zaměstnavatele jako dárce možné od základu daně finanční částku ve výši 2 000 Kč poskytnutou zaměstnanci odečíst v režimu odčitatelné položky podle § 20 odst. 8 ZDP (resp. § 15 odst. 1 ZDP). Je tomu tak proto, že za popsané situace bude sice splněn účel poskytnutí plnění, tj. „odstraňování následků živelní pohromy“, nebude však naplněna podmínka vymezeného okruhu příjemců tohoto plnění (více viz odpověď na dotaz č. 1). Přitom pro aplikaci dotčeného ustanovení je třeba kumulativního naplnění podmínek stanovených v tomto ustanovení.

4. Právnická osoba poskytne rodině, které povodeň odnesla osobní automobil, jednorázový finanční příspěvek 50.000 Kč na nákup jiného auta.

Pro společnost bude příspěvek představovat daňově neuznatelný náklad. Protože rodina použije finanční příspěvek na odstranění škody, která jí vznikla v důsledku povodní, je splněna podmínka ZDP a společnost si bude moci při naplnění podmínek

dle § 20 odst. 8 ZDP snížit základ daně o částku příspěvku ve formě odpočitatelné položky.

Pro všechny členy rodiny se bude jednat o osvobozený příjem dle § 4a písm. k) ZDP.

K prokázání daru pro účely položky snižující základ daně je třeba uzavřít písemnou darovací smlouvu, případně jiné potvrzení o poskytnutí daru a účelu daru.

Odpověď' GFŘ

Obdarovaný – fyzická osoba

Pokud obdrží fyzická osoba finanční dar ve výši 50 000 Kč na odstranění následků živelní pohromy, je tento dar od daně z příjmů fyzických osob osvobozen dle § 4a písm. k) ZDP za podmínky, že je naplněn humanitární nebo charitativní účel. Domníváme se, že v uvedeném příkladu, jak je prezentován, bude tato podmínka splněna. Nebudou-li naplněny podmínky pro osvobození podle § 4a písm. k) ZDP, lze dar (bezúplatný příjem do výše 50 000 Kč) rovněž osvobodit podle ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) bod 5 ZDP, tedy jako příležitostně nabytý bezúplatný příjem.

Dárce – právnická osoba

Za předpokladu, že příjemce plnění – fyzická osoba nenaplní podmínky stanovené pro příjemce plnění v § 20 odst. 8 ZDP, nebude možné od základu daně právnické osoby odečíst finanční částku 50 000 Kč podle tohoto ustanovení. V popsané situaci bude sice splněn účel poskytnutí finančních prostředků, tj. „odstraňování následků živelní pohromy“, ale nebude naplněn okruh příjemců tohoto plnění (více viz odpověď na dotaz č. 1).

5. Fyzická osoba podnikatel vlastní dva osobní automobily, které nemá zahrnutý v obchodním majetku. Jeden používá sám, druhý používá manželka. Vzhledem k tomu, že manželé uvažovali o koupi nového vozu jako náhradu za ojetý, jeden z vlastněných automobilů bude darován jiné fyzické osobě (např. fyzické osobě provozující zařízení pro péči o toulavá nebo opuštěná zvířata), kterému povodeň zatopila používané prostory. Automobil bude využíván k odvozu a likvidaci naplavenin, k navážení stavebního materiálu k opravě prostorů.

Poskytovatel bude moci tržní hodnotu (stanovená např. na základě ocenění autobazarem) uplatnit při naplnění podmínek dle § 15 odst. 1 ZDP jako položku odčitatelnou od základu daně v rámci svého daňového přiznání. K prokázání daru je třeba uzavřít písemnou darovací smlouvu a uschovat např. ocenění autobazarem, popřípadě fotodokumentaci atd.

Pro příjemce se bude jednat o příjem od daně osvobozený.

Odpověď' GFŘ

Obdarovaný – fyzická osoba

Pokud obdrží fyzická osoba pomoc formou nepeněžního daru v souvislosti s odstraňováním následků živelní pohromy, je tento dar od daně z příjmů fyzických

osob osvobozen dle § 4a písm. k) ZDP, pokud je naplněn humanitární nebo charitativní účel. Domníváme se, že v uvedeném příkladu, jak je prezentován, bude tato podmínka splněna. Nebudou-li naplněny podmínky pro osvobození podle § 4a písm. k) ZDP, lze dar při splnění ZDP stanovených podmínek rovněž osvobodit podle § 4a písm. i) ZDP, podle kterého se osvobozuje bezúplatný příjem poplatníka s bydlištěm v členském státě Evropské unie nebo státě tvořícím Evropský hospodářský prostor provozujícího zařízení pro péči o toulavá nebo opuštěná zvířata nebo pro péči o jedince ohrožených druhů živočichů, je-li bezúplatný příjem použit k provozu tohoto zařízení.

Dárce – fyzická osoba podnikatel

V případě, kdy se jedná o nepeněžní dar (konkrétně automobil), který neměl dárce zařazen v obchodním majetku, je třeba hodnotu nepeněžního daru ocenit podle § 3 odst. 3 ZDP. Pro úplnost dodáváme, že v případě darování automobilu, který by byl zařazen v obchodním majetku podnikatele, by ocenění daru vycházelo z daňové zůstatkové ceny automobilu. Poskytnutý nepeněžní dar lze uplatnit při splnění dalších zákonných podmínek uvedených v § 15 odst. 1 ZDP jako nezdanitelnou část základu daně. Jelikož je obdarovaná fyzická osoba provozovatelem zařízení pro péči o toulavá nebo opuštěná zvířata, jsou v uvedeném příkladu, tak jak je prezentován, tyto podmínky naplněny.

6. Společnost obchodující s drogistickým zbožím poskytne obyvatelům obce zasažené povodní čistící prostředky na pomoc s úklidem následků povodně.

Pro společnost bude darované zboží představovat daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 2 písm. zp) ZDP. Tento náklad však nelze současně uplatnit jako položku snižující základ daně podle § 20 odst. 8 ZDP.

Pro příjemce – obyvatele obce – se bude jednat o osvobozený příjem dle § 4a písm. k) ZDP.

Odpověď GFR

Obdarovaný – fyzická osoba

Pokud obdrží fyzická osoba = obywatel obce nepeněžní dar na odstranění následků živelní pohromy, je tento dar od daně z příjmů fyzických osob osvobozen dle § 4a písm. k) ZDP za podmínek normovaných v tomto ustanovení, tj. jedná se o humanitární nebo charitativní účel. Domníváme se, že v uvedeném příkladu, jak je prezentován, bude tato podmínka naplněna.

Dárce – právnická osoba

Souhlasíme se závěrem z pohledu dárce – právnické osoby, tj. s možností uplatnit náklady z titulu vyřazení darovaného zboží jako daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 2 písm. zp) ZDP.

7. Zaměstnavatel nabídne svým zaměstnancům možnost, že mohou poskytnout finanční prostředky na odstraňování následků povodní s tím, že k vybraným

prostředků zaměstnavatel přidá určitou částku a celkový dar poskytne na odstraňování následků povodní. Nejde však o veřejnou sbírku ve smyslu příslušných předpisů.

Peníze, které takto zaměstnavatel vybere od svých zaměstnanců a prokáže, že tyto prostředky poskytl na odstraňování následků povodní, nebudou na straně zaměstnavatele zdanitelným příjmem, ale zároveň jejich poskytnutí nebude považováno za daňově uznatelný výdaj a zaměstnavatel si u této části vybraných finančních prostředků od jeho zaměstnanců nebude moci uplatnit odečet od základu daně. U části finančních prostředků, které dodá zaměstnavatel, bude moci zaměstnavatel při naplnění podmínek dle § 20 odst. 8 ZDP odečet od základu daně uplatnit.

Pokud zaměstnavatel finanční prostředky použije na odstraňování následků živelních pohrom a jednotlivým zaměstnancům vystaví potvrzení, ze kterého bude zřejmé, komu byly prostředky poskytnuty, budou moci zaměstnanci takovýto dar při naplnění podmínek dle § 15 odst. 1 ZDP odečíst od základu daně.

Odpověď GFR

Zaměstnavatel – právnická osoba

Souhlasíme se závěrem tazatele ve věci daňového režimu vybraných prostředků u zaměstnavatele – právnické osoby.

Zároveň lze souhlasit i se závěrem tazatele ve věci daňového režimu peněžních prostředků poskytnutých zaměstnavatelem za předpokladu, že budou naplněny podmínky § 20 odst. 8 ZDP stanovené pro účel a příjemce poskytnutého bezúplatného plnění (viz také odpověď na otázku č. 4).

Dárce – zaměstnanec, fyzická osoba

Souhlas se závěrem tazatele ve věci možnosti odečtu od základu daně u dárce – zaměstnance, a to za předpokladu naplnění podmínek § 15 odst. 1 ZDP týkajících se příjemce daru, tj. zejména naplnění okruhu příjemců, je-li dar poskytnut fyzické osobě (více viz odpověď na dotaz č. 1). Tato situace předpokládá určitou spolupráci zaměstnavatele při prokazování účelu poskytnutí daru, jelikož bude třeba správci daně doložit, že konečný příjemce vybraných finančních prostředků skutečně splňoval podmínky uvedené v § 15 odst. 1 ZDP, tak, jak zaměstnavatel uvedl ve vydaném potvrzení. V optimální situaci by mělo být z potvrzení o přijetí daru vydaném příjemcem daru zaměstnavateli zároveň patrné, že byly zaměstnavatelem předány i dary poskytnuté zaměstnanci, a zaměstnavatel by měl poskytnout kopii tohoto potvrzení všem zapojeným zaměstnancům pro účely prokazování poskytnutí daru na vybrané účely správci daně.

8. Právnická osoba, která nebyla postižena živelnou pohromou (nenachází se v postižené oblasti) poskytne nepeněžitou pomoc ve formě poskytnutí svých zaměstnanců na pomoc obci s vyklizením a uklizením v zasažené oblasti. Vyšle zaměstnance na pracovní cestu (v jejich pracovní době), zajistí dopravu do

postižené oblasti, jejich ubytování na jednu noc a dopravu zpět do sídla právnické osoby.

Pro právnickou osobu budou náklady vynaložené v souvislosti s poskytnutou pomocí v nepeněžitě podobě (mzdové náklady, cestovní náhrady do limitu zákoníku práce, náklady na dopravu a ubytování zaměstnanců) představovat daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 2) písm. zp) ZDP za předpokladu, že bude disponovat důkazními prostředky prokazujícími účast zaměstnanců na úklidu postižené oblasti (např. potvrzení obce, seznam zaměstnanců, cestovní příkazy, fotodokumentace apod.). Tyto náklad však nelze současně uplatnit jako položku snižující základ daně podle § 20 odst. 8 ZDP.

Z hlediska zaměstnanců, kteří byli na pracovní cestě, nejsou cestovní náhrady poskytnuté do limitu stanovených zákoníkem práce, doprava a poskytnuté ubytování předmětem daně dle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

Pro příjemce nepeněžitě pomoci, kteří byli zasaženi živelnou pohromou – obyvatele obce / obec – se bude jednat o osvobozený příjem dle § 4a písm. k) ZDP u fyzické osoby, resp. § 19b odst. 2 písm. c) ZDP u právnické osoby.

Odpověď GFR***Poskytovatel – právnická osoba***

Souhlasíme se závěrem tazatele z pohledu právnické osoby, tj. s daňovou uznatelností nákladů vynaložených v rámci popsané pomoci ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zp) ZDP.

Zaměstnanec – fyzická osoba

Z pohledu zaměstnance (souhlas s vysláním) nejsou cestovní náhrady (doprava, poskytnuté ubytování a stravné) poskytnuté do limitu stanoveného zákoníkem práce pro zaměstnance odměňovaného platem, předmětem daně ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

Příjemce plnění – fyzická osoba

Pokud obdržela fyzická osoba nepeněžitou pomoc na odstranění následků živelní pohromy, je tento příjem od daně z příjmů fyzických osob osvobozen dle § 4a písm. k) ZDP, pokud je naplněn humanitární nebo charitativní účel (více viz odpověď na dotaz č. 1). Domníváme se, že v uvedeném příkladu, jak je prezentován, bude tato podmínka splněna.

Příjemce plnění – právnická osoba

Pokud obdržela nepeněžitou pomoc právnická osoba, pak lze takový příjem osvobodit dle § 19b odst. 2 písm. c) ZDP za předpokladu, že právnická osoba prokáže, že budou tato plnění využita na humanitární nebo charitativní účel (více viz odpověď na otázku č. 1).