

Specifika používání služebních vozidel aneb co nového v daních

Ing. Petr Koubovský, daňový poradce, č. osv. 3891 – Rödl & Partner Tax, k. s.

Bez ohledu na ekonomický růst či recesi je získávání nových kvalitních a loajálních zaměstnanců pro zaměstnavatele zpravidla spojeno s velkými obtížemi. Do „boje“ je tedy nutné zapojit všechny možné i nemožné nástroje. Kromě dobrých mzdových podmínek je nutné přicházet i s další škálou nepeněžních benefitů. A právě jedním z takových (zaměstnanci velmi oceňovaných) benefitů je i poskytnutí automobilu zaměstnancům pro služební i soukromé účely. Cílem následujícího příspěvku je poukázat na novinky v této oblasti z nich vyplývající výhody na straně zaměstnanců a zaměstnavatelů.

ZÁKON O DANÍCH Z PŘÍJMŮ PLATNÝ DO 30. 6. 2022

Zákon o daních z příjmů stanoví, že jestliže zaměstnavatel poskytuje svému zaměstnanci bezplatně služební vozidlo k používání nejen pro služební, ale i soukromé účely, považuje se tento benefit za nepeněžní příjem zaměstnance.¹ Výše nepeněžního příjmu zaměstnance se stanoví ve výši 1 % vstupní ceny vozidla za každý (i započatý) kalendářní měsíc poskytnutí vozidla. Je přitom irelevantní, zda zaměstnanec takto poskytnuté vozidlo reálně skutečně k soukromým účelům použije, či nikoli. Rozhodující je totiž již samotné právo/možnost jej k těmto účelům použít, tj. že jej má k dispozici. Veškeré ostatní náklady spojené s provozem vozu, tedy např. pojištění, výměna pneumatik apod., jsou již zahrnuty v onom 1 % vstupní ceny, a nedochází tedy k jejich dalšímu dodanění ve mzdě zaměstnance.

V této souvislosti je nutné také přesně stanovit vstupní cenu vozidla, kterou se rozumí vstupní cena uvedená v § 29 ZDP, tedy vstupní cena, kterou použijeme při ocenění automobilu pro účely daňového odepisování. Jestliže ve vstupní ceně není zahrnuta daň z přidané hodnoty, pro účely tohoto ustanovení ZDP se o tuto daň vstupní cena zvýší, a to i u plátců DPH. Je opět nepodstatné, zda byl nárok na DPH uplatněn v plné či krácené výši, anebo dokonce neuplatněn vůbec.

V případě vozidla pronajatého formou finančního leasingu se při stanovení příjmu zaměstnance vychází ze vstupní ceny vč. DPH, kterou eviduje právě leasingová společnost, zpravidla bývá takovýto údaj uveden v leasingových smlouvách. Minimální hodnota tohoto nepeněžního příjmu je stanovena na 1 000 Kč. Zákon o daních z příjmů také počítá i s použitím více vozidel jedním zaměstnancem. V těchto případech je důležité, zda jsou využívána postupně, nebo současně. Při postupném užití vozidel v rámci jednoho měsíce, ale za sebou, je nepeněžním příjmem zaměstnance

částka ve výši 1 % z nejvyšší vstupní ceny motorového vozidla. Pokud využívá zaměstnanec v průběhu měsíce více vozidel současně, je jeho nepeněžním příjmem částka ve výši 1 % z úhrnu vstupních cen všech motorových vozidel používaných pro služební i soukromé účely.

Pokud by se zaměstnavatel se zaměstnancem dohodl na úplatném poskytnutí motorového vozidla k používání pro služební i soukromé účely a úplata by byla nižší, než kolik činí 1 % vstupní ceny vozidla, je nutné mít na paměti ustanovení § 6 odst. 3 ZDP. Toto stanoví, že příjmem zaměstnance se rozumí i částka stanovená podle § 6 odst. 6 ZDP, a proto na straně zaměstnance bude zdanitelným příjmem rozdíl mezi těmito částkami.

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem je určitě doporučením hodné tento předmětný zaměstnanecký benefit přesně upravit a vymezit užívání daného vozidla například v pracovní nebo jiné smlouvě či dohodě. Pokud možnost využití automobilu pro služební i soukromé účely nevyplývá z žádných pracovně-právních dokumentů či vnitřních směrnic, potom má poskytnutí vozidla pro soukromé účely daňové dopady pouze v těch měsících, ve kterých k této situaci prokazatelně došlo (např. dle evidence jízd).

Původní právní úprava ZDP² nerozlišovala, zda se jedná o motorová vozidla nízkoemisního charakteru, či nikoli, takže byl pro všechna vozidla stanoven stejný režim.

ZÁKON O DANÍCH Z PŘÍJMŮ PLATNÝ OD 1. 7. 2022

Zákonodárci se rozhodli pro změnu, neboť dle důvodové zprávy k novele ZDP nezohledňuje aktuální právní úprava současnou situaci a dlouhodobé trendy vyžadující zvýšenou podporu nízkoemisní mobility, která přispívá ke snižování emisí skleníkových plynů. Je tak šetrnější k životnímu

¹ § 6 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).
² ZDP ve znění platném do 30. 6. 2022.

prostředí a nevyžaduje, resp. redukuje spotřebu využívání pohonných hmot v podobě motorové nafty či motorového benzínu. Cílem novely ZDP je mimo jiné odstranění některých překážek pro využívání alternativních způsobů dosažení cíle snížení emisí skleníkových plynů, a to právě formou podpory využití nízkoemisních vozidel (např. elektromobily, plug-in hybridy) oproti vozidlům s konvenčním pohonem (naftovým nebo benzinovým).

Novela ZDP tedy přichází s odlišným režimem u případů souvisejících s poskytováním nízkoemisních motorových vozidel zaměstnavatelem zaměstnanci ke služebním i soukromým účelům. Překvapivě ve prospěch nízkoemisní mobility. Motivací pro zaměstnavatele by měla být kromě výše uvedeného ekologického hlediska i výše pojistných odvodů, neboť tyto jsou odvislé od výše vstupní ceny předmětného vozidla, z něhož se dále stanoví i výše příjmu ze závislé činnosti.

Při bezplatném poskytnutí nízkoemisního motorového vozidla zaměstnanci k používání ke služebním i soukromým účelům dochází ke snížení procentuální částky ocenění bezúplatného příjmu zaměstnance ze vstupní ceny, a to z 1 % na 0,5 %.

Nízkoemisním motorovým vozidlem se pro účely daní z příjmů do dne nabytí účinnosti zákona upravujícího podporu nízkoemisních vozidel prostřednictvím zadávání veřejných zakázek a veřejných služeb v přepravě cestujících rozumí:

- silniční vozidlo kategorie M1, M2 nebo N1, které nepřesahuje emisní limit CO₂ ve výši 50 g/km, a
- 80 % emisních limitů pro látky znečišťující ovzduší v reálném provozu podle přílohy I nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 715/2007, ze dne 20. 6. 2007, o schvalování typu motorových vozidel z hlediska emisí z lehkých osobních vozidel a z užitkových vozidel (Euro 5 a Euro 6), v platném znění.

Prakticky se jedná např. o elektromobil či vozidlo kombinující spalovací motor a elektromotor.

Podle novely ZDP bude v případech postupného bezplatného poskytnutí daného vozidla zaměstnanci pro služební i soukromé účely v průběhu kalendářního měsíce, z nichž

pouze některé vozy jsou nízkoemisní, při určení příjmu se závislé činnosti za daný kalendářní měsíc použita sazba ve výši 0,5 % (jedná-li se o vozidlo s nejvyšší vstupní cenou).

Pokud bude poskytnuto současně více motorových vozidel zaměstnavatele v průběhu jednoho měsíce, z nichž pouze některá jsou nízkoemisní, příjem ze závislé činnosti z tohoto užívání se zjistí ve dvou následujících krocích. Nejprve se zvlášť vypočte příjem ze závislé činnosti související s užíváním běžných motorových vozidel (tedy nikoli nízkoemisních) a poté se vypočte příjem související s užíváním nízkoemisních motorových vozidel. Výpočet se provede tak, že se vždy úhrn vstupních cen jedné či druhé kategorie vozidel vynásobí sazbou ve výši 1 % (v případě běžných motorových vozidel) nebo sazbou ve výši 0,5 % (v případě nízkoemisních vozidel). Výsledkem tohoto postupu budou dvě částky, které zaměstnavatel následně sečte, a tím zjistí výši příjmu ze závislé činnosti za daný kalendářní měsíc.

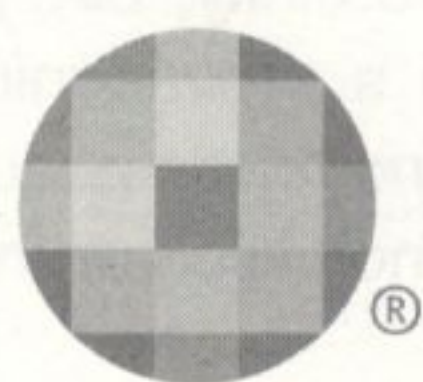
Vzhledem k přechodným ustanovením ZDP³ se tato nová právní úprava ustanovení § 6 odst. 6 ZDP použije již pro celé zdaňovací období roku 2022, ačkoli tento zákon nabývá účinnosti až nyní v průběhu roku 2022.

Vzhledem k účinnosti novely ZDP od 1. 7. 2022 platí výše uvedená pravidla zohledňující 0,5 % ze vstupní ceny nízkoemisního vozidla již v rámci mzdy za červenec 2022.

V rámci ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění⁴ bude zohledněn nižší základ daně z příjmů ze závislé činnosti i ve vztahu ke kalendářním měsícům skončeným před nabytím účinnosti nového ZDP. Celkem logicky tedy zaměstnanci vznikne přeplatek na dani, neboť při výpočtu zálohy za kalendářní měsíce skončené přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona byly zohledňovány vyšší částky příjmů ze závislé činnosti v souvislosti s bezplatným poskytnutím nízkoemisního motorového vozidla. V ostatních případech, kdy zaměstnanci nemají možnost využít ročního zúčtování záloh či daňového zvýhodnění, se nižší částka příjmů ze závislé činnosti za kalendářní měsíce skončené přede dnem nabytí účinnosti projeví na základě podaného daňového přiznání za rok 2022.

3 První věta k bodu 1 přechodných ustanovení ZDP.

4 § 38j ZDP.



Wolters Kluwer

DAUC
VŠE PRO DAŇAŘE & ÚČETNÍ