

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

Daňová informace – Použití PLUG-IN hybridních vozidel pro účely nesouvisející s ekonomickou činností zaměstnavatele

Koordinační výbor Komory daňových poradců a GFŘ řešil dne 29.1.2020 problematiku daňových aspektů použití plug-in hybridních vozidel pro účely nesouvisející s ekonomickou činností zaměstnavatele a dobíjení těchto vozidel z vlastní elektrické sítě zaměstnance.

V současné době stále více zaměstnavatelů, kteří pořizují do svého vozového parku různými formami ekologicky vhodnější vozidla a následně je pak poskytují svým zaměstnancům pro služební i soukromé účely. Rovněž stále více zaměstnanců si pořizuje vlastní plug-in hybridní vozidla a poté je se souhlasem zaměstnavatele používají při pracovních cestách.

Plug-in hybridním vozidlem (označovaného také jako „PHEV“) se rozumí motorové vozidlo obsahující spalovací a elektrický motor, u kterého dochází k automatickému nebo manuálnímu (vynucenému) přepínání mezi jednotlivými pohonnými soustavami. Nad rámec běžného spalovacího motoru je ve vozidle osazen jeden či více elektromotorů včetně nezbytného systému ukládání elektrické energie ve vozidle (baterie). Pokud je při provozu vozidla spotřebována veškerá elektřina, dojde k automatickému přepnutí na motor spalovací, při němž jsou baterie dobíjeny z residuální energie vznikající například brzděním.

Údaje o spotřebě pohonných hmot a elektřiny plug-in hybridního vozidla jsou v technickém průkazu uvedeny vždy samostatně pro daný druh pohonné hmoty tj. v l/100km u fosilního paliva a v kW/100km v případě elektřiny. Z hlediska legislativního vymezení je daný typ vozidla považován za silniční vozidlo motorové, k němuž je v rámci právního řádu České republiky přístupováno jako k běžnému vozidlu.

Předmětem řešení KOOV byly daňové aspekty při použití plug-in hybridního vozidla zaměstnancem pro účely nesouvisející s ekonomickou činností zaměstnavatele (dále jen „pro soukromé cesty nebo soukromé účely“) či dobije-li jej z vlastní elektrické zásuvky a následně daný automobil používá pro služební i soukromé cesty. Doposud není zřejmé, jaké dopady bude mít takovéto jednání zaměstnance jak z hlediska zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění (dále jen „ZDP“), tak i z pohledu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění (dále jen „ZDPH“).

Při použití plug-in hybridního vozidla zaměstnancem pro služební a soukromé účely mohou nastávat různé situace, s nimiž se zaměstnavatel bude dle stávající právní úpravy velmi těžko vypořádávat:

- při soukromých cestách může být spotřebováván výhradně jen jeden z druhů paliva, může však nastat i situace, že při soukromých cestách jsou spotřebovány oba druhy pohonných hmot (tj. elektřina i fosilní paliva); **jsou-li náklady** na spotřebovanou pohonnou hmotu, a to jak fosilní palivo, tak elektřinu, **hrazeny zaměstnavatelem vzniká zaměstnanci v souladu s § 6 odst. 3 ZDP nepeněžní příjem podléhající dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a odvodům pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění**; přesnou výši zdanitelného nepeněžního příjmu ze závislé činnosti u zaměstnance lze i při použití všech současných dostupných dat, určit jen velmi obtížně

- při použití plug-in hybridního vozidla v režimu spalování fosilního paliva dochází k dobití baterií používané pro elektrickou pohonnou soustavu, a to převodem kinetické energie vzniklé při brždění na energii elektrickou (dále také „rekuperace“). Využije-li zaměstnanec **vozidlo k soukromé cestě při, niž bude použito pouze fosilních paliv**, dojde částečnému či úplnému dobití baterií využívaných pro pohon elektrické soustavy. **Nebude-li takto dobitá energie vyčerpána při následující soukromé cestě**, jenž by musela okamžitě následovat po soukromé cestě, při níž byl vůz dobit, a rovněž by muselo dojít k použití elektrické pohonné soustavy, a to takovým způsobem, aby došlo k úplnému vybití baterií, **vznikne na straně zaměstnavatele, vlastníka vozidla, jistá forma „prospěchu“ spočívající právě v elektrické energii dobité ve vozidle při soukromé cestě zaměstnance, jenž lze použít pro potřeby zaměstnavatele.**
- při dobití plug-in hybridního vozidla z vlastní elektrické zásuvky zaměstnance by mohlo docházet k dodání elektřiny zaměstnavateli pro jeho ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH (např. dobitá elektřina může být zaměstnancem spotřebována při pracovní cestě pro jeho zaměstnavatele).

Způsob stanovení hodnoty nepeněžního příjmu zaměstnance ze závislé činnosti vzniklého v souvislosti s úhradou pohonné hmoty zaměstnavatelem i při soukromých cestách.

Dle § 6 odst. 3 ZDP se příjmem ze závislé činnosti rozumí i příjem spočívající v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance nebo v jeho prospěch. Vzhledem k tomu, že ZDP neupravuje zvláštní způsob stanovení výše nepeněžního příjmu ze závislé činnosti na straně zaměstnance v případě, kdy zaměstnavatel zaměstnanci uhradí náklady na spotřebované pohonné hmoty při soukromých cestách, měla by být hodnota nepeněžního příjmu ze závislé činnosti stanovena, dle písm. a) téhož ustanovení, tj. jako cena určená podle zákona upravujícího oceňování majetku.

Měsíční nepeněžní příjem ze závislé činnosti zaměstnance v případě, že pohonné hmoty spotřebované zaměstnancem při soukromých cestách budou hrazeny zaměstnavatelem, bude představovat v případě plug-in hybridních vozidel nejen hodnotu spotřebovaných fosilních pohonných hmot, ale i hodnotu spotřebované elektrické energie.

Pro správné stanovení celkové hodnoty měsíčního nepeněžního příjmu zaměstnance ze závislé činnosti spočívajícího v úhradě pohonných hmot při použití plug-in hybridního vozidla pro soukromé cesty zaměstnance zaměstnavatelem, musí být zaměstnavateli známy informace o

ceně spotřebovaných pohonných hmot (tj. cenu pro spotřebované fosilní palivo a cenu pro elektrickou energii) v příslušném kalendářním měsíci a množství spotřebované dílčí pohonné hmoty v příslušném kalendářním měsíci.

Cenu elektrické energie pro účely stanovení hodnoty nepeněžního příjmu, který má být zohledněn jako dodatečný zdanitelný příjem zaměstnance ze závislé činnosti v rámci měsíční mzdové evidence, je možné určit formou váženého průměru nákupních cen z dokladů doložených zaměstnancem zaměstnavateli.

V souvislosti upozorňujeme na vyhlášku č. 358/2019 Sb., **o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel** a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad. V této vyhlášce je s účinností **od 1. 1. 2020** stanovena jako průměrná cena PHM částka **4,80 Kč za 1 kilowatthodinu**

elektriny. GFR ve svých závěrech uvedlo, že tato cena za 1 kWh elektriny je akceptovatelná rovněž pro případy, kdy **zaměstnanec dobíjí vozidlo zaměstnavatele z „vlastní“ sítě.**

Množství spotřebovaných pohonných hmot

Vzhledem k technickým vlastnostem plug-in hybridních vozidel, může docházet ke spotřebě dvou druhů pohonných hmot, jejichž cena je zcela odlišná. Při jízdě plug-in hybridním vozidlem dochází k rekuperaci elektrické energie z brzdové soustavy, kdy jsou baterie elektrické pohonné soustavy plug-in hybridních vozidel dobíjeny energií vzniklou při brždění svévolně bez jakékoliv vůle zaměstnance.

Může tak při použití plug-in hybridního vozidla docházet k situacím, kdy zaměstnanec při soukromých cestách (například z a do zaměstnání) bude spotřebovávat výhradně elektrickou energii, a při pracovních cestách výhradně palivo fosilní, popřípadě může docházet ke kombinaci ve spotřebě obou druhů pohonných hmot. **Zaměstnavatel by měl při výpočtu hodnoty nepeněžního příjmu ze závislé činnosti vždy zohlednit pouze ten druh pohonné hmoty, jenž byl reálně zaměstnancem při soukromé cestě spotřebován.** Praktická aplikace tohoto přístupu je však velmi obtížně dosažitelná. Vzhledem k výše uvedeným obtížím, se kterými se zaměstnavatel musí potýkat při přesném stanovení hodnoty objemu spotřebovaného dílčího druhu pohonné hmoty při konkrétní soukromé cestě zaměstnance by mělo být možné stanovit objem spotřebované pohonné hmoty při soukromých cestách nikoliv samostatně za každou jednotlivou soukromou cestu zaměstnance, ale jako poměr za celý kalendářní měsíc.

Objem konkrétní pohonné hmoty užitý při všech soukromých cestách zaměstnance by se za příslušný celý kalendářní měsíc měl stanovit souhrnně jako násobek celkově spotřebované pohonné hmoty (fosilní a/nebo elektrické energie) a poměru množství soukromých cest v km a celkových cest v km za daný kalendářní měsíc.

Množství spotřebované elektrické energie pro účely stanovení nepeněžního příjmu je možné určit jako násobek celkového objemu spotřebované elektrické energie za kalendářní měsíc a poměru soukromě ujetých cest a všech cest. S tímto postupem souhlasí i GFR za předpokladu, že bude zajištěno prokazatelné vedení evidence jízda a spotřeby pohonných hmot.

Dobití baterie plug-in hybridního vozidla rekuperací

Při použití uvedeného vozidla může rovněž dojít při použití zaměstnancem při soukromé cestě k dobití baterií vozidla používané pro elektrickou pohonnou soustavu, a to převodem kinetické energie vzniklé při brždění na energii elektrickou. Využije-li zaměstnanec vozidlo k soukromé cestě při, níž bude použito pouze fosilních paliv, dojde částečnému či úplnému dobití baterií využívaných pro pohon elektrické soustavy. Nebude-li takto dobitá energie vyčerpána při následující soukromé cestě, jenž by musela okamžitě následovat po soukromé cestě, při níž byl vůz dobit, a rovněž by muselo dojít k použití elektrické pohonné soustavy, a to takovým způsobem, aby došlo k úplnému vybití baterií, **vznikne na straně zaměstnavatele, vlastníka vozidla, jistá forma „prospěchu“** spočívající právě v elektrické

energii **dobité ve vozidle při soukromé cestě** zaměstnance, jenž lze použít pro potřeby zaměstnavatele. Tento případ přitom nemusí nastat, pouze dojde-li ke spalování výhradně fosilních paliv, ale i situaci, kdy po ukončení soukromé cesty zaměstnancem je stav dobití baterie vyšší než na počátku dané privátní cesty. Zaměstnavateli by tak mohl vzniknout zdanitelný bezúplatný příjem.

Za závěrů GFŘ však vyplývá, že zaměstnavateli, vlastníku vozidla, nevzniká dobitím baterie zaměstnancem, k němuž dojde při soukromé cestě zaměstnance, taková forma prospěchu, jenž by mohla být považována za zdanitelný bezúplatný příjem.

Dobití baterie plug-in hybridního vozidla z vlastní sítě zaměstnance

Dobitím baterie plug-in hybridního vozidla z vlastní sítě zaměstnance je pro účely tohoto příspěvku míněno dobití z odběrného místa elektrické energie vedeného na jméno zaměstnance. Pro tyto účely se budeme zabývat pouze situací, kdy **zaměstnanec** po dobití baterií plug-in hybridního vozidla **zaměstnavateli vyúčtuje cenu elektrické energie bez jakékoliv ziskové přírážky na úrovni nákupní ceny.**

Z pohledu právní podstaty transakce dojde dobitím baterií plug-in hybridního vozidla z vlastní sítě zaměstnance k uzavření kupní smlouvy mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem s předmětem plnění prodej elektrické energie, neboť zaměstnanec nebude v postavení podnikatele v energetických odvětvích a nebude se tak jednat o smlouvu o dodávkách elektrické energie a smlouvu o připojení k distribuční síti. Taktéž se nebude jednat o živnost.

Z ustanovení § 5 odst. 3 zákona o DPH věty poslední vyplývá, že se vyjímá z ekonomické činnosti pro účely DPH činnost uskutečňovaná zaměstnanci nebo jinými osobami, které mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovní právní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti (dále označováno pouze jako „zaměstnanec“ a „zaměstnavatel“). Dle ustálené správní praxe je uvedená výjimka přitom aplikována i na činnosti související s činnostmi zaměstnance, které zaměstnanec realizuje ve prospěch zaměstnavatele. Dotankuje-li například zaměstnanec do vozidla zaměstnavatele běžnou fosilní pohonnou hmotu, jenž následně vyúčtuje zaměstnavateli, není takováto činnost považována za vybočující ze shora uvedené výjimky.

Z věcné povahy plnění spočívající v dobití elektrické energie do vozidla zaměstnavatele a nebo dotankování běžné fosilní pohonné hmoty, nelze spatřovat faktický rozdíl. V obou případech totiž zaměstnanec bude nutně jednat v rámci pracovní právního či jiného vztahu, z něhož plynoucí příjmy jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti. Zaměstnanec tedy vykonává oprávnění jemu nadané a v podstatě se tedy jedná o činnosti uskutečňované zaměstnancem ve prospěch zaměstnavatele v rámci závislé činnosti.

Dobití elektrické energie do plug-in vozidla zaměstnavatele uskutečněné zaměstnancem v rámci pracovně-právního vztahu, z něhož plynoucí příjmy jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti dle § 6 ZDP, nepředstavuje ekonomickou činnost dle § 5 odst. 3 ZDPH. S tímto závěrem vyslovilo GFŘ souhlas.

Vzhledem ke stále se rozšiřujícímu počtu těchto vozidel doporučujeme věnovat problematice správného vyúčtování nákladů na tato vozidla pro účely nesouvisející s ekonomickou činností zaměstnavatele zvýšenou pozornost.

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

V Ústí nad Labem dne 18.2.2020