

Metodická informace
ke zdaňování benefitů a jiných plnění poskytovaných zaměstnavateli
zaměstnancům od 1. ledna 2024

Obsah:

Část 1: Benefity a jiná podobná plnění poskytovaná zaměstnavateli zaměstnancům z pohledu zaměstnance	2
Kapitola 1: Plnění poskytovaná zaměstnancům v podobě jídla či nápojů	4
1.1. Pracovní snídaně, obědy, večeře apod.....	4
1.2. Jídlo k dispozici na pracovišti	5
1.3. Poskytnutí nealkoholických nápojů na pracovišti	7
1.4. Stravování poskytované zaměstnavatelem ve smyslu § 6 odst. 9 písm. b) ZDP	7
Kapitola 2: Sportovní vybavení k dispozici na pracovišti a podobná plnění	9
Kapitola 3: Ostatní zaměstnanecké benefity	10
3.1. Množina nepeněžních benefitů definovaná v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP	10
3.2. Akce pořádané zaměstnavatelem.....	12
Kapitola 4: Ocenění nepeněžního příjmu zaměstnance	14
4.1. Obecně k ocenění nepeněžního příjmu zaměstnance	14
4.2. Ocenění nepeněžního příjmu podle zákona o oceňování majetku	14
4.3. Ocenění poskytnutých plnění vytvořených vlastní činností zaměstnavatele.....	15
4.4. Ocenění plnění poskytnutých zaměstnancům pořízených zaměstnavatelem od třetích osob, včetně vlivu případných slev	17
Kapitola 5: Okamžik vzniku nepeněžního příjmu v souvislosti s tzv. benefitními kartami.....	19
Část 2: Daňová uznatelnost nákladů vynaložených na zaměstnanecké benefity z pohledu zaměstnavatele.....	20
Kapitola 6:Obecné podmínky daňové uznatelnosti nákladů na plnění zaměstnavatele poskytovaná zaměstnancům	21
6.1. Plnění, u nichž ZDP stanovuje jinak, tedy náklady daňově neuznatelné na straně zaměstnavatele	22
6.2. Náklady zaměstnavatele na poskytnutá plnění osvobozená na straně zaměstnanců podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP a § 6 odst. 9 písm. g) ZDP	23
6.3. Náklady zaměstnavatele na poskytnutá plnění ve smyslu § 6 odst. 7 písm. e) ZDP	24
6.4. Příspěvky na stravování zaměstnanců	25
Část 3: Tabulky s uvedením daňového režimu jednotlivých benefitů	27
Příloha:.....	31

Úvod

S účinností od 1. 1. 2024 dochází v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále též „ZDP“) k řadě změn v oblasti zaměstnaneckých benefitů, a to jak na příjmové straně u zaměstnanců, tak na výdajové straně u zaměstnavatelů. Záměr zákonodárce je podrobně popsán v důvodové zprávě k předložené novele ZDP¹ a rovněž v odůvodnění přijatých poslaneckých pozměňovacích návrhů.² Jelikož jsou tyto změny poměrně významné a původní vládní návrh byl v průběhu legislativního procesu několikrát modifikován, Generální finanční ředitelství vydává za účelem posílení právní jistoty tuto metodickou informaci. Metodická informace obsahuje nejen výklad příslušných ustanovení ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2024 zastávaný finanční správou, ale také podrobnější vysvětlení obecného přístupu k interpretaci práva v oblasti plnění zaměstnavatelů vůči zaměstnancům nad rámec mzdy či platu, resp. odměny za práci. První část metodické informace je věnována příjmové straně, tedy dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, v druhé části je pak rozebrán daňový režim souvisejících nákladů na straně zaměstnavatele. Do budoucna se předpokládá, že metodická informace bude doplňována, resp. doprovázena sadou postupně publikovaných otázek a odpovědí v reakci na dílčí problémy, které mohou vyvstat v souvislosti s uplatňováním nové právní úpravy v praxi.

Část 1: Benefity a jiná podobná plnění poskytovaná zaměstnavateli zaměstnancům z pohledu zaměstnance

Samotné slovo benefit představuje výhodu, přínos nebo určitý prospěch. Za zaměstnanecký benefit je pak považováno plnění zaměstnavatele vůči zaměstnanci nad rámec odměny za práci, které je pro zaměstnance výhodné, resp. **přináší nějaký využitelný přínos či prospěch do jeho osobní sféry**. V tomto kontextu je třeba od zaměstnaneckého benefitu odlišovat plnění zaměstnavatele, která jsou sice „konzumována“ zaměstnancem v souvislosti s výkonem závislé činnosti, ale převažuje u nich zájem zaměstnavatele v důsledku přímé vazby na uskutečnění potřebného či efektivního výkonu práce, a tedy zajištění pracovních podmínek.

Co se týče psaného textu příslušných právních norem, ZDP vymezuje druhy příjmů, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, v § 3. Toto vymezení je normováno jak v pozitivní, tak negativní rovině. Jedním z druhů příjmů jsou příjmy ze závislé činnosti, které upravuje § 6 ZDP. Příjmy, které předmětem daně nejsou, ZDP výslovně vymezuje nejen ve zmíněném § 3, konkrétně v odst. 4, ale také v § 6 odst. 7 ZDP pro oblast příjmů ze závislé činnosti. ZDP dále vymezuje příjmy, které sice jsou podle § 3 ZDP předmětem daně, ovšem jsou od daně osvobozeny, a to v § 4, § 4a, § 6 odst. 9 a dále § 10 odst. 3 ZDP. Co se rozumí pojmem příjem ZDP nedefinuje.

Ke kategorii příjmu je třeba ještě doplnit, že příjmem se ve smyslu § 3 odst. 2 ZDP rozumí nejen částka přijatá v penězích, ale i plnění nepeněžní nebo dosažené směnou. S nepeněžním

¹ Novela byla provedena zákonem č. 349/2023 Sb. publikovaným ve Sbírce zákonů dne 12. 12. 2023, vládní návrh byl předložen Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky jako sněmovní tisk č. 488.

² Komplexní pozměňovací návrh byl přijat na základě usnesení Rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR a neobsahoval odůvodnění, přitom toto odůvodnění je k dispozici na internetových stránkách Ministerstva financí ČR. S ohledem na tuto skutečnost je v příloze této metodické informace obsažen text relevantní části odůvodnění všech tří návrhů, které ve výsledku ovlivnily přijatou právní úpravu.

příjmem úzce souvisí otázka jeho ocenění a vrátíme-li se do roviny zaměstnanecké, i nepeněžní příjem tedy představuje pro zaměstnance nabytí určité výhody či zvýhodnění, které je třeba ocenit. Problematika ocenění je vedle obecného ustanovení § 3 odst. 3 ZDP řešena také v § 6 odst. 3 ZDP.

Při výkladu právních norem je třeba vycházet nejen z jazykového znění jednotlivých ustanovení ZDP, každé plnění je nutné posoudit také způsobem vyplývajícím z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, popsáním např. v rozsudku ze dne 12. 1. 2006 č.j. 2 Afs 42/2005–136. Za příjem podléhající dani z příjmů lze podle Nejvyššího správního soudu pokládat navýšení majetku daňového poplatníka. K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný, a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. **Na každé plnění či benefit, a to nejen zaměstnanecký, je tedy třeba nahlížet také optikou judikaturní koncepce příjmu a jeho zdanitelnosti.**

S ohledem na konstrukci ZDP, která byla přijata před tím, než Nejvyšší správní soud představil a ve své rozhodovací praxi popsal principy judikaturní koncepce příjmu, a dosud nebyla této judikaturní koncepci přizpůsobena, upravil zákonodárce s účinností od 1. 1. 2024 textaci ustanovení § 6 odst. 7 písm. e) ZDP. Nové znění tohoto ustanovení má lépe vystihovat rozsah plnění, která nejsou považována za příjem ze závislé činnosti a nejsou tedy předmětem daně. Toto ustanovení je třeba chápat nikoliv jen úzce jako povinnosti zaměstnavatele přímo vyplývající ze zákoníku práce nebo jiných obecně závazných předpisů, ale šířeji jako plnění, kterými zaměstnavatel vytváří pracovní prostředí vyhovující pro určité typy práce definované firemní kulturou, resp. zvoleným konceptem pracoviště v rámci moderních trendů. Úprava podtrhuje přístup, že **obecně je vždy třeba důsledně odlišovat plnění přispívající k vytváření pracovních podmínek pro výkon práce zaměstnanců od plnění, u nichž převažuje povaha benefitu souvisejícího s osobní sférou zaměstnance** naplňující zmíněnou judikaturní koncepcí příjmů. Ustanovení § 6 odst. 7 písm. e) ZDP tedy nelze vykládat čistě podle jeho jazykového znění, nýbrž optikou výše uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu.

Znění § 6 odst. 7 písm. e) ZDP účinné do 31. 12. 2023

povinná plnění zaměstnavatele na vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce stanovená právní předpisem; je-li plnění poskytováno v podobě paušální částky na náhradu nákladů spojených s výkonem práce z jiného místa dohodnutého se zaměstnavatelem, než je pracoviště zaměstnavatele, nepovažuje se za příjem a není předmětem daně do výše paušální částky, kterou lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem.

Znění § 6 odst. 7 písm. e) ZDP účinné od 1. 1. 2024

plnění zaměstnavatele na vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce; je-li plnění poskytováno v podobě paušální částky na náhradu nákladů spojených s výkonem práce z jiného místa dohodnutého se zaměstnavatelem, než je pracoviště zaměstnavatele, nepovažuje se za příjem a není předmětem daně do výše paušální částky, kterou lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem.

Kapitola 1: Plnění poskytovaná zaměstnancům v podobě jídla či nápojů

Pokud zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci plnění v podobě jídla či nápojů, je třeba vždy vyhodnotit účel tohoto poskytnutí. V praxi se mohou vyskytovat případy, kdy poskytnutí jídla či nápoje je *de facto* prostředkem pro možnost realizace pracovního úkolu, resp. výkon práce příslušného zaměstnance a dosažení stanovených cílů zaměstnavatele. Typickým příkladem je jídlo zkonsumované zaměstnancem v rámci pracovní snídaně, oběda, večeře či jiného druhu pohoštění (dále společně jen „pracovní oběd“) s obchodním partnerem zaměstnavatele, zákazníkem apod. Cílem poskytnutí takového plnění je umožnit provedení pracovního úkolu, nikoliv poskytnout benefit zaměstnanci, který ani neurčuje, do jakého podniku bude obchodní partner pozván (tj. zohledňují se preference obchodního partnera, případně zvyklosti v daném oboru podnikání, nikoliv preference zaměstnance). Takto strávený čas zaměstnance je tedy považován za plnění pracovních povinností zaměstnance a poskytnuté jídlo je považováno za plnění zaměstnavatele na vytváření pracovních podmínek pro výkon práce. Za tím účelem bylo s ohledem na konstrukci ZDP upraveno znění § 6 odst. 7 písm. e) ZDP, které je citováno výše. Dalším příkladem může být poskytnutí drobného občerstvení v rámci pracovních porad nebo v přiměřeném rozsahu potravin či nápojů, které jsou volně k dispozici zaměstnancům na pracovišti v průběhu pracovní směny, resp. v rámci výkonu závislé činnosti zaměstnance pro zaměstnavatele. Také u těchto druhů plnění byla podle odůvodnění přijaté novely ZDP zákonodárcem upřednostněna výše uvedená koncepce, mimo jiné i s ohledem na míru administrativy, kterou by bylo zatíženo sledování spotřeby jednotlivých zaměstnanců při porovnání s přínosem občerstvení v praxi poskytovaného v rozsahu přiměřeném k tomu, aby sloužil k vytváření pracovního prostředí a podmínek pro výkon práce zaměstnanců ve smyslu § 6 odst. 7 písm. e) ZDP, tedy zájmům zaměstnavatele. Naproti tomu stravování zaměstnance v podobě plnohodnotného jídla povahy snídaně, oběda či večeře, ať už je poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci jako nepeněžní plnění ke spotřebě na pracovišti nebo v rámci stravování zajišťovaného prostřednictvím jiného subjektu, je naplňováním základní biologické potřeby zaměstnance, které se významně projevuje v jeho osobní sféře, a je tedy bezesporu příjmem jak podle ZDP, tak ve smyslu judikaturní koncepce příjmu.

1.1. Pracovní snídaně, obědy, večeře apod.

V této skupině plnění je zařazeno poskytnutí jídel a nápojů v rámci setkání s obchodními partnery zaměstnavatele, klienty apod. za účelem možné spolupráce, rozšíření spolupráce, navázání kontaktů, vyhodnocení spolupráce atd. Do této skupiny patří jakákoliv jídla zkonsumovaná v rámci takových obchodních jednání, včetně jídel, která představují plnohodnotnou alternativu hlavního jídla – tj. snídaně, oběda či večeře.

Pracovní oběd je z pohledu zaměstnance chápán jako výkon práce pro zaměstnavatele. Jedná se o společenskou, ale především pracovní záležitost, při které dochází k upevnění vzájemné důvěry mezi obchodními partnery a řešení stávající či budoucí pracovní spolupráce. Při poskytnutí plnění zaměstnanci ve formě pracovního oběda z povahy věci převažuje zájem zaměstnavatele, na straně zaměstnance je takové plnění spotřebováno za účelem plnění pracovních úkolů, a principiálně by tedy nemělo být příjmem podléhajícím zdanění ve smyslu judikaturní koncepce příjmů. S ohledem na konstrukci ZDP bylo za tímto účelem upraveno znění § 6 odst. 7 písm. e) ZDP, aby skutečnost, že pracovní oběd jako plnění zaměstnavatele na vytváření podmínek pro výkon práce není příjmem ze závislé činnosti, a není tedy předmětem daně, vyplývala i z jazykového znění ZDP. Odůvodnění přijaté novely ZDP uvádí, že obdrželi-li vymezená plnění i jiné osoby (typicky obchodní partner), lze v tomto případě připustit použití obecného konceptu deklarovaného u zaměstnanců.

Pokud se bude jednat o pracovní oběd uskutečněný v rámci pracovní cesty zaměstnance, pro účely cestovních náhrad je nutné vzít v úvahu znění § 163 odst. 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZP“). Zaměstnanci při pracovní cestě vznikne nárok na stravné, které však **v důsledku bezplatně poskytnutého jídla přísluší zaměstnanci pouze ve výši sníženého stravného dle ZP**. Plnění, které vzniká zaměstnanci ve formě pracovního oběda, není předmětem daně ve smyslu výše uvedeného a zkrácené stravné do limitu dle ZP není předmětem daně podle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

Pro úplnost je třeba dodat, že částku stravného je zapotřebí snížit v případě, že zaměstnanci byla na pracovní cestě poskytnuta snídaně, oběd nebo večeře, na kterou zaměstnanec nijak finančně nepřispíval (není přitom rozhodující, zda jídlo hradil zaměstnavatel, ale skutečnost, že účelu stravného bylo v principu docíleno naturální formou). ZP v § 163 odst. 2 nevymezuje, jaké požadavky musí jídlo splňovat, aby mohlo být kvalifikováno jako snídaně, oběd či večeře. Například praktický komentář k ZP dostupný v právním systému ASPI uvádí, že „*klíčové pro posouzení takového jídla je obecně kritérium obvyklosti, resp. přiměřenosti*“. Jiné občerstvení, které nemá formu snídaně, oběda či večeře, nemá na výši stravného vliv.

a) Podmínky, za kterých je plnění vyňato z předmětu daně

- Poskytnuté jídlo slouží k výkonu práce.
- Nesmí se jednat o zajištění stravování, které je zaměstnavatel dle § 236 odst. 1 ZP povinen zaměstnancům umožnit, resp. které se zavázal poskytovat ve smyslu § 236 odst. 2 ZP.
- Bude naplněna přiměřenost poskytnutého jídla jako pracovního oběda s ohledem na standardy nastavené u zaměstnavatele apod. (viz níže).

b) Přiměřenost hodnoty pracovního oběda

- Přiměřenost pracovního oběda bude posuzována v návaznosti na všechny okolnosti vyplývající z povahy pracovního oběda a v návaznosti na kritérium obvyklosti, tzn. o jakého obchodního partnera se jedná, jak často jsou realizovány pracovní obědy, jaká je kultura fungování podniku apod. Hodnota či podoba pracovního oběda musí odpovídat lokalitě, ve které se pracovní oběd uskutečňuje, neměla by vybočovat z obvyklé formy pohoštění poskytované příslušným zaměstnavatelem v rámci kontaktu s jeho obchodními partnery či obvyklé frekvence takových plnění, zohledňovat druh či způsob podnikání zaměstnavatele, příležitost, při které je pracovní oběd uskutečňován, a další charakteristiky, z nichž lze dovodit přiměřenost poskytovaného plnění. Otázka přiměřenosti se přitom posuzuje z pohledu zaměstnavatele a obchodního partnera, nikoli zaměstnance.
- Správce daně bude přiměřenost poskytovaných plnění posuzovat při provádění daňových kontrol v rámci zjišťování, zda nedochází ke zneužívání či zakrývání výdajů za účelem soukromé spotřeby.

1.2. Jídlo k dispozici na pracovišti

Lze mít za to, že zaměstnavatel poskytnutím drobného občerstvení, potravin či pochutin, které jsou zaměstnancům v přiměřeném rozsahu k dispozici na pracovišti, vytváří pro zaměstnance vhodné pracovní podmínky, podporuje efektivitu pracovního výkonu v rámci budované firemní kultury a pracovního prostředí vyhovujícího pro daný typ práce. Do této skupiny by měly být zařazeny takové **potraviny, které svojí povahou nedosahují intenzity hlavního jídla**, resp. stravování ve smyslu § 163 odst. 2 ZP nebo § 6 odst. 9 písm. b) ZDP – tedy snídaně, oběda nebo večeře. Rovněž se může jednat o **zajištěné občerstvení, které nemá povahu hlavního**

jídla a je poskytováno v rámci pracovních porad, seminářů, workshopů a podobných pracovních událostí.

Tato kategorie plnění se od výše popsaných pracovních obědů odlišuje tím, že konzumace ze strany zaměstnanců neslouží přímo k výkonu práce, ale je z pohledu zaměstnavatele poskytována zaměstnancům z důvodu, aby měla (nepřímý) pozitivní vliv na výkon jejich pracovních aktivit. Podle povahy těchto plnění by bylo sice teoreticky možné zařadit je do kategorie zdanitelných příjmů na straně zaměstnanců, nicméně je třeba zvažovat rovněž míru administrativy, kterou by bylo zatíženo sledování spotřeby jednotlivých zaměstnanců při porovnání s přínosem občerstvení v praxi poskytovaného v rozsahu přiměřeném k tomu, aby sloužil k vytváření pracovního prostředí a podmínek pro výkon práce zaměstnanců ve smyslu § 6 odst. 7 písm. e) ZDP, tedy zájmům zaměstnavatele. S ohledem na skutečnost, že poskytovaná plnění mohou být velmi různorodá, stejně jako zájem zaměstnanců na jejich čerpání, případná paušalizace hodnoty poskytovaných plnění, tedy rozdělení celkové hodnoty proporcionálně na každého jednotlivého zaměstnance by nevedla k racionálnímu ani spravedlivému zdanění. Také u těchto druhů plnění proto byla podle odůvodnění přijaté novely ZDP zákonodárcem upřednostněna výše uvedená koncepce, tedy že toto **plnění nebude považováno za příjem ze závislé činnosti a nebude předmětem daně ve smyslu § 6 odst. 7 písm. e) ZDP.**

a) Podmínky, za kterých plnění není předmětem daně

- Rozsah a druh potravin, které jsou zaměstnancům volně k dispozici na pracovišti, musí být v rozumné míře odpovídající výše popsanému cíli, firemní kultuře a zvolenému konceptu pracoviště – tedy vést ke spokojenosti na pracovišti, k podpoře a udržení dobrého pracovního výkonu, k vyšší produktivitě, k příjemné atmosféře na pracovišti, k rozvíjení mezilidských vztahů na pracovišti a pracovních dovedností, k budování vztahu k zaměstnavateli atd.
- Musí se jednat o takové potraviny (pochutiny), které svým charakterem nedosahují intenzity stravování a nesplňují tedy hlavní denní jídla – snídaně, obědy či večeře ve smyslu § 163 odst. 2 ZP nebo § 6 odst. 9 písm. b) ZDP.
- Musí se jednat o takové druhy potravin, které jsou přiměřené a v principu obvyklé z hlediska naplnění uvedeného cíle, předmětu činnosti zaměstnavatele apod. Pro úplnost je vhodné uvést, že předmět či způsob výkonu podnikatelské činnosti zaměstnavatele může hrát významnou roli u pracovního oběda, avšak rozsah a druh potravin, které jsou k dispozici zaměstnancům na pracovišti, bude tímto faktorem ovlivňován spíše omezeně.

b) Příklady

- **Jídlo dle § 6 odst. 7 písm. e) ZDP**
 - Jídlo v ledničce (jogurty, mléko atd.), ovoce v kuchyňce, müsli, malé občerstvení na pracovních poradách (chlebičky, zákusky, koláče, wrapy, saláty atd.), bagety, firemní svačinky, občerstvení na školeních nebo pracovních schůzkách apod.
 - Správce daně bude posuzovat přiměřenost zejména v návaznosti na rozsah a charakter činnosti zaměstnavatele, z hlediska obvyklého rozsahu a podoby či druhu občerstvení poskytovaného na poradách atd.
- **Jídlo dle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP**
 - Např. organizovaný oběd (formou bufetu nebo objednaného jídla) – jedná se o **plnohodnotnou formu hlavního jídla** obdobně jako pro účely § 163 odst. 2 ZP, které spadá do kategorie příspěvku na stravování poskytovaného zaměstnavatelem ve smyslu § 6 odst. 9 písm. b) ZDP a **bude jako nepeněžní plnění započítáno do limitu**

pro osvobození na straně zaměstnance (70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při tuzemské pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin).

- V případě, že se někteří zaměstnanci nebudou moci (popř. nebudou chtít) účastnit organizovaného oběda a nebude jim tedy poskytnuto plnění, které by se započítávalo do zmíněného limitu pro osvobození příspěvku na stravování, bude na zaměstnavateli, aby vedl evidenci těchto zaměstnanců, na jejímž základě bude možné tuto skutečnost prokázat. Tato evidence bude provázána s evidencí příspěvku na stravování poskytovaného zaměstnavatelem ve smyslu § 6 odst. 9 písm. b) ZDP, kdy zaměstnavatel bude testovat hranici osvobození nepeněžního plnění dle tohoto ustanovení. Jestliže hodnota nepeněžního plnění přesáhne hranici pro osvobození, částka přesahující tuto hranici bude na straně zaměstnance příjmem podléhajícím dani z příjmů podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP.

1.3. Poskytnutí nealkoholických nápojů na pracovišti

Kromě potravin zaměstnavatelé poskytují na pracovišti zaměstnancům nealkoholické nápoje jako nepeněžní plnění – např. kávu, čaj, minerální vodu, různé limonády, džusy atd. Na straně zaměstnance by mělo být takové plnění rovněž posouzeno podle výše popsaného výkladu ZDP a s ohledem na judikaturní koncepci příjmů. V praxi je však v porovnání s poskytováním jídla určení daňového režimu jednodušší v důsledku toho, že **pokud by z titulu poskytnutí nealkoholického nápoje vznikl příjem zaměstnance ze závislé činnosti, bude osvobozen** dle speciálního ustanovení § 6 odst. 9 písm. c) ZDP. **Osvobození nealkoholických nápojů poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnancům ze sociálního fondu, ze zisku po zdanění nebo na vrub nedaňových nákladů ke spotřebě na pracovišti nebylo novelizací nijak dotčeno.**

1.4. Stravování poskytované zaměstnavatelem ve smyslu § 6 odst. 9 písm. b) ZDP

Vzhledem ke skutečnosti, že od 1. 1. 2024 dochází v ZDP rovněž ke změně v oblasti poskytování stravování či příspěvku na stravování zaměstnanců, považujeme za vhodné v této části upozornit na zásadní změny vztahující se k této problematice.

Stravování zaměstnanců se vztahuje k povinnosti zaměstnavatele zakotvené v § 236 ZP. Podle tohoto ustanovení je zaměstnavatel povinen umožnit zaměstnancům ve všech směnách stravování, přičemž tuto povinnost nemá vůči zaměstnancům vyslaným na pracovní cestu. Z uvedeného je zřejmé, že zaměstnavatel nemá povinnost svým zaměstnancům stravování zajišťovat či na něj přispívat, má jen povinnost zaměstnancům stravování umožnit. Přispívá-li zaměstnavatel na stravování zaměstnance, jde o fakultativní plnění vyplývající z jeho vlastního rozhodnutí. Forma příspěvku na stravování je v režii zaměstnavatele, který stanovuje jak formu či způsob zajištění stravování, tak podmínky poskytování příspěvku na stravování např. v kolektivní smlouvě nebo vnitřním předpisu.

ZDP definuje **tři formy poskytování stravování zaměstnancům**, a to:

- zajištění stravování ve vlastním stravovacím zařízení,
- zajištění stravování prostřednictvím jiných subjektů (včetně poskytování stravenek nebo elektronických stravenek v podobě „stravenkových“ karet či peněženek),
- poskytování peněžitého příspěvku na stravování.

Pro všechny výše uvedené formy stravování novela ZDP s účinností od 1. 1. 2024 zavádí v ustanovení § 6 odst. 9 písm. b) ZDP **jednotný pojem „příspěvek na stravování“**.

Novelou ZDP došlo také ke sjednocení daňového režimu plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě příspěvku na stravování (hlavní jídlo, shodně jako pro účely § 163 odst. 2 ZP) a stanovení jednotné hranice pro osvobození.

Osvobození od daně na straně zaměstnance je omezeno limitem v úhrnu ve výši 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při tuzemské pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin.

a) Pro zaměstnance, kteří pracují na směny, platí následující:

- Od daně z příjmů je osvobozen příjem zaměstnance ve formě příspěvku na stravování poskytnutého zaměstnavatelem za jednu směnu³, pokud během této směny zaměstnanec **vykonával práci alespoň 3 hodiny a nevznikl mu během této směny nárok na stravné** v rámci cestovních náhrad podle jiného právního předpisu, a to v úhrnu **do výše 70 % horní hranice stravného**, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při tuzemské pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin. **Další příspěvek na stravování** poskytnutý zaměstnanci v rámci jedné směny bude do stejné výše osvobozen pouze v případě, pokud **délka této směny** v úhrnu s přestávkou v práci byla **delší než 11 hodin**.

b) Pro zaměstnance, kteří nemají definovanou směnu,⁴ platí následující:

- V případě zaměstnance vykonávajícího činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, jejíž výkon není rozvržen na směny podle jiného právního předpisu, je příjem ve formě příspěvku na stravování osvobozen za předpokladu, že během **kalendářního dne zaměstnanec vykonával práci alespoň 3 hodiny a nevznikl mu během tohoto dne nárok na stravné** v rámci cestovních náhrad podle jiného právního předpisu, a to v úhrnu do výše 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při tuzemské pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin. **Další příspěvek na stravování** v rámci stejného kalendářního dne **bude do stejné výše osvobozen** v případě, pokud během tohoto dne zaměstnanec **vykonával práci alespoň 11 hodin**.

V případě poskytnutí více forem příspěvku na stravování v rámci jedné směny je u zaměstnance osvobozena hodnota všech poskytnutých forem v úhrnu do 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při tuzemské pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin.

V rozsahu, ve kterém příspěvek na stravování přesáhne stanovený limit 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při tuzemské pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin, se bude na straně zaměstnance jednat o příjem podléhající dani z příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP.

³ Směnou se podle § 78 odst. 1 písm. c) ZP rozumí část týdenní pracovní doby bez práce přesčas, kterou je zaměstnanec povinen na základě předem stanoveného rozvrhu pracovní směny odpracovat. Směna může trvat max. 12 hodin.

⁴ Jedná se o fyzické osoby s příjmy ze závislé činnosti, které nemají vymezený začátek a konec směny, např. osoba s příjmy v podobě (i) funkčních požitků, (ii) odměny likvidátora nebo (iii) odměny člena orgánu právnické osoby.

Příspěvek na stravování není osvobozen, pokud byl poskytnut zaměstnanci, kterému v průběhu směny vznikl nárok na stravné podle § 176 odst. 1 ZP.

Kapitola 2: Sportovní vybavení k dispozici na pracovišti a podobná plnění

Tato část metodické informace se zabývá otázkou vzniku zdanitelného příjmu zaměstnance v případech, kdy je zaměstnavatelem poskytováno zaměstnanci plnění v podobě možnosti využít sportovní nebo jiné podobné vybavení (dále společně „*sportovní vybavení*“), které je **k dispozici na pracovišti zaměstnavatele a má sloužit k zajištění odoreagování, uvolnění stresu apod. s cílem zlepšení pracovní výkonnosti zaměstnance**. Takovým sportovním vybavením mohou být v přiměřeném rozsahu různé cvičební nástroje či pomůcky, které má zaměstnanec volně k dispozici na pracovišti v rámci své pracovní doby, např. **rotoped, veslovací stroj, žebřiny, činky, horolezecká stěna, fotbálek, šipky, stolní tenis, boxovací pytel, kulečnickový stůl atd.** Naopak do této kategorie nespádají plnění poskytovaná zaměstnavatelem, která jsou srovnatelná s běžnou komerční službou, resp. nelze je od takové služby odlišit, a svojí povahou by nahradila veřejně přístupná sportoviště, lekce, kurzy či služby, které jsou běžně poskytované veřejnosti (např. kurzy jógy, sauna, masáže, plnohodnotné sportoviště, fitness apod.).

Na tuto kategorii plnění by se měla vztahovat obdobná výkladová praxe, jaká byla v této metodické informaci popsána pro případy občerstvení, které je k dispozici zaměstnancům na pracovišti. Lze mít za to, že zaměstnavatel poskytnutím možnosti odoreagování zaměstnance na pracovišti vytváří vhodné pracovní podmínky, podporuje efektivitu pracovního výkonu zaměstnanců v rámci budované firemní kultury a pracovního prostředí vyhovujícího pro daný typ práce. Z pohledu zaměstnance je využívání sportovního vybavení na pracovišti chápáno jako nástroj k dosažení lepšího výkonu práce pro zaměstnavatele. Toto **plnění proto nebude považováno za příjem ze závislé činnosti a nebude předmětem daně ve smyslu § 6 odst. 7 písm. e) ZDP** (v důsledku převažujícího zájmu zaměstnavatele z hlediska smyslu a cíle poskytování takových plnění by v tomto případě neměla být naplněna ani judikатурní koncepce příjmu).

V tomto kontextu je nezbytné zdůraznit, že se z logiky věci musí jednat o sportovní vybavení nacházející se na pracovišti zaměstnavatele a jeho využívání zaměstnanci v průběhu pracovní doby nebo v časové souvislosti s výkonem práce pro zaměstnavatele, tedy i bezprostředně před nebo po jeho započítání (v soukromém sektoru není neobvyklé, že zaměstnanec dle vlastního rozhodnutí pracuje na svých pracovních úkolech např. o víkendu, proto není vhodné fixovat využití tohoto sportovního vybavení pouze na pracovní dobu ve smyslu ZP). V ZP není explicitně definován pojem pracoviště, v této metodické informaci je tento pojem chápán jako místo, kde zaměstnanec plní podle pokynů zaměstnavatele své pracovní úkoly.⁵ V případě, že zaměstnanci bude umožněno bezplatně nebo za cenu nižší než obvyklou cenu využívat sportovní vybavení mimo vazbu na prováděné pracovní aktivity, tzn. využití sportovního vybavení nebude mít přímou souvislost s výkonem práce pro zaměstnavatele, vzniká na straně zaměstnance nepeněžní příjem z titulu nepeněžního plnění, který bude od daně osvobozen dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP do souhrnného limitu poloviny průměrné mzdy za zdaňovací období společně s ostatními druhy nepeněžních plnění. Překročí-li v souhrnu za zdaňovací období hodnota takových plnění využitých zaměstnancem u daného

⁵ Viz např. rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 21 Cdo 4596/2014.

zaměstnavatele zmíněný limit pro osvobození těchto plnění, vzniká na straně zaměstnance zdanitelný příjem dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP.

a) Podmínky, za kterých plnění není předmětem daně

- Sportovní vybavení na pracovišti je využíváno v časové souvislosti s výkonem práce, tedy v jeho průběhu nebo bezprostředně před započítáním či po skončení výkonu pracovních činností.
- Povaha sportovního vybavení musí odpovídat deklarovanému cíli, mimo jiné i ve vazbě na druh práce vykonávané zaměstnanci v rámci podnikání zaměstnavatele, tedy sloužit k odreagování, ke snížení stresu, k lepší efektivitě práce zaměstnance, k navázání lepších vztahů na pracovišti apod.
- Využívání sportovního zařízení na pracovišti nesmí primárně sloužit k účelnému zlepšení celkové tělesné a fyzické zdatnosti, ke zlepšení dovedností v daném odvětví sportu a podobným cílům, které spadají převážně do osobní sféry zaměstnance (specificky však musí být posuzovány situace, kdy je udržování kondice úzce provázáno s pracovní náplní konkrétního zaměstnance, např. v případě učitele tělocviku či člena ostrahy, kdy se může jednat o období prohlubování odborné kvalifikace).
- Musí se jednat o sportovní vybavení či služby, které se nacházejí na pracovišti zaměstnavatele, nesmí se jednat o plnohodnotnou alternativu komerčního sportoviště či služby.

b) Přiměřenost sportovního vybavení na pracovišti

- Přiměřenost sportovního vybavení či služby je obdobně dána předmětem činnosti zaměstnavatele, počtem zaměstnanců, stylem zvoleným pro podobu či koncept pracoviště s ohledem na trendy v této oblasti, druhem vykonávané práce apod.
- I pro tento účel platí, že se nesmí jednat o plnohodnotnou alternativu komerčního sportoviště či služby.

Kapitola 3: Ostatní zaměstnanecké benefity

3.1. Množina nepeněžních benefitů definovaná v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP

Kromě výše zmíněných plnění může zaměstnavatel poskytovat dle svého uvážení zaměstnancům nad rámec mzdových nebo platových nároků řadu jiných benefitů. Zákonodárce příjmy plynoucí z titulu poskytování některých benefitů osvobodil od zdanění za předpokladu, že jsou zaměstnanci poskytnuté v nepeněžní formě.⁶ Nově je však s účinností od 1. 1. 2024 zaveden souhrnný limit pro osvobození tohoto druhu příjmu zaměstnance u konkrétního zaměstnavatele, s výjimkou uvedenou v § 6 odst. 9 písm. g) ZDP.

⁶ Viz např. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2023, č.j. 7 Afs 33/2022-41. Za nepeněžní plnění je třeba považovat takové plnění, které není poskytováno v penězích, resp. není ani směřitelné za peníze či jiné obdobné prostředky či plnění. Za nepeněžní plnění lze považovat ta plnění, kdy zaměstnavatel hradí peněžní částku osobě odlišné od zaměstnance a jeho rodinného příslušníka a tato osoba poskytne zaměstnanci nebo jeho rodinným příslušníkům určitou výhodu či službu.

Znění § 6 odst. 9 písm. d) ZDP účinné do 31. 12. 2023

nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci nebo jeho rodinnému příslušníkovi z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě

- 1. pořízení zboží nebo služeb zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru od zdravotnických zařízení, pořízení zdravotnických prostředků na lékařský předpis a použití vzdělávacích nebo rekreačních zařízení; při poskytnutí rekreace a zájezdu je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za zdaňovací období,*
- 2. použití zařízení péče o děti předškolního věku včetně mateřské školy podle školského zákona, knihovny zaměstnavatele, tělovýchovných a sportovních zařízení,*
- 3. příspěvku na kulturní nebo sportovní akce,*
- 4. příspěvku na tištěné knihy, včetně obrázkových knih pro děti, mimo knih, ve kterých reklama přesahuje 50 % plochy.*

Znění § 6 odst. 9 písm. d) ZDP účinné od 1. 1. 2024

nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci nebo jeho rodinnému příslušníkovi z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, v úhrnu do výše poloviny průměrné mzdy za zdaňovací období, ve formě

- 1. pořízení zboží nebo služeb zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru od zdravotnických zařízení, pořízení zdravotnických prostředků na lékařský předpis, použití vzdělávacích nebo rekreačních zařízení nebo poskytnutí rekreace nebo zájezdu,*
- 2. použití zařízení péče o děti předškolního věku včetně mateřské školy podle školského zákona, knihovny zaměstnavatele, tělovýchovných a sportovních zařízení,*
- 3. příspěvku na kulturní nebo sportovní akce,*
- 4. příspěvku na tištěné knihy, včetně obrázkových knih pro děti, mimo knih, ve kterých reklama přesahuje 50 % plochy.*

Byl tedy zachován věcný rozsah nepeněžních benefitů poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnancům, u kterých se uplatňuje osvobození, došlo však k **omezení výše příjmů z titulu těchto benefitů, které mohou být osvobozeny**, a to zavedením limitu úhrnné hodnoty takových plnění poskytnutých konkrétním zaměstnavatelem zaměstnanci za zdaňovací období (jelikož se jedná o daň z příjmů zaměstnance ze závislé činnosti, je zdaňovacím obdobím kalendářní rok). S účinností od 1. 1. 2024 je stanoven **celkový roční limit osvobozených příjmů v podobě nepeněžních plnění** definovaných v ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) ZDP včetně příspěvku na rekreaci a zájezd v úhrnné částce **do výše poloviny**

průměrné mzdy. Pro účely daní z příjmů je průměrná mzda definovaná v § 21g odst. 2 ZDP jako průměrná mzda stanovená podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení.⁷

Úhrnný limit, do jehož výše budou nepeněžní plnění podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP včetně příspěvků na rekreaci a zájezd osvobozena, se posuzuje ve vztahu ke každému zaměstnavateli zvlášť. Pokud jsou tedy zaměstnanci poskytována tato nepeněžní plnění více zaměstnavateli současně v jednom zdaňovacím období, **limit pro osvobození těchto plnění od daně z příjmů zaměstnance bude posuzován u každého zaměstnavatele samostatně**, a nikoliv v souhrnu za všechny zaměstnavatele. Na zaměstnavateli bude, aby vedl úplnou a průkaznou evidenci poskytnutých nepeněžních benefitů jednotlivým zaměstnancům v návaznosti na sledování hranice pro osvobození dle tohoto ustanovení. Jestliže hodnota nepeněžních plnění poskytnutých zaměstnanci v určitém zdaňovacím období přesáhne hranici pro osvobození, částka přesahující tuto hranici bude na straně zaměstnance příjmem podléhajícím dani z příjmů podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP.

Důležité je zdůraznit, že nepeněžní plnění poskytované ve formě podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP jako **benefit pro rodinné příslušníky zaměstnance se považuje za příjem zaměstnance**. Tato skutečnost je důležitá nejen pro přiznání osvobození u plnění využitých rodinnými příslušníky, ale zejména v návaznosti na celkový roční limit pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, do jehož výpočtu u konkrétního zaměstnance vstupují i plnění poskytnutá jeho rodinným příslušníkům. Za zdanitelný příjem zaměstnance ve smyslu § 6 odst. 1 písm. d) ZDP bude považována částka, která by za zdaňovací období přesahovala stanovený limit pro osvobození včetně hodnoty předmětných plnění poskytnutých rodinným příslušníkům zaměstnance.

3.2. Akce pořádané zaměstnavatelem

V průběhu legislativního procesu byla prostřednictvím poslaneckého pozměňovacího návrhu část plnění, jejichž daňový režim na straně zaměstnanců upravuje § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, vyčleněna do nového ustanovení § 6 odst. 9 písm. g) ZDP. Jedná se o nepeněžní plnění plynoucí zaměstnanci z účasti zaměstnance nebo jeho rodinného příslušníka na sportovní nebo kulturní akci pořádané zaměstnavatelem pro omezený okruh účastníků, pokud vzhledem k její povaze je pořádání takové akce zaměstnavateli obvyklé a její forma a rozsah jsou přiměřené. Pro naplnění smyslu a cíle deklarovaného zákonodárcem je třeba druh těchto vyčleněných plnění určit za pomoci odůvodnění předmětného poslaneckého pozměňovacího návrhu, kterým bylo ustanovení § 6 odst. 9 písm. g) do ZDP doplněno, a nikoliv čistě na základě jeho jazykového znění. V odůvodnění jsou totiž jako příklady těchto plnění uvedeny **vánoční večírky, oslavy výročí firmy nebo dětské dny, tedy spíše společenské akce s případným kulturním či sportovním prvkem, které pořádá zaměstnavatel**.

Tato plnění mají podle zákonodávce povahu příspěvku na kulturní nebo sportovní akce upraveného v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, jehož hodnota vstupuje do limitu pro osvobození ve výši poloviny průměrné mzdy za zdaňovací období. Jelikož by však v praxi mohly vzniknout problémy s oceněním příjmu připadajícího na jednotlivé zaměstnance a sledování výše těchto příjmů by představovalo neúměrnou administrativní zátěž, bylo navrženo **upravit tyto druhy**

⁷ Pro rok 2024 nařízení vlády č. 286/2023 Sb. stanovuje všeobecný vyměřovací základ ve výši 40 638,- Kč a přepočítací koeficient pak činí 1,0819. Průměrná mzda pro rok 2024 po zaokrouhlení na celé Kč činí 43 967,- Kč. Limit pro osvobození je tedy pro rok 2024 stanoven ve výši 21 983,50 Kč.

příjmů ve speciálním ustanovení, aby se na ně stanovený limit pro osvobození nevztahoval. Zaměstnavatelé tedy nebudou muset pro účely zdanění sledovat, který zaměstnanec (a případně jeho rodinný příslušník) se akce účastnil a kolik toho na ní zkonsumoval, aby vyčísloval jeho příjmy z takové akce, protože osvobození se vztahuje na všechny takové příjmy bez omezení výše.

Z pohledu zaměstnance je tedy nepeněžní plnění, které plyne z jeho účasti či z účasti jeho rodinného příslušníka na akci určené výše uvedeným způsobem, osvobozeno od daně z příjmů ze závislé činnosti bez limitu.

Znění § 6 odst. 9 písm. g) ZDP účinné od 1. 1. 2024

příjmy plynoucí z účasti zaměstnance nebo jeho rodinného příslušníka na sportovní nebo kulturní akci pořádané zaměstnavatelem pro omezený okruh účastníků, pokud vzhledem k její povaze je pořádání takové akce zaměstnavateli obvyklé a její forma a rozsah jsou přiměřené.

a) Podmínky, za kterých je plnění od daně osvobozeno

- Pořadatelem akce musí být zaměstnavatel, a to včetně kulturního nebo sportovního programu (přitom není vyloučeno, aby si zaměstnavatel pro zorganizování akce najal profesionálního dodavatele služeb).
- Kulturní a sportovní akcí ve smyslu tohoto ustanovení tedy není např. koncert či sportovní zápas pořádaný jiným pořadatelem, kdy vstupenky na takovou kulturní či sportovní akci by byly součástí společenské akce širšího rozsahu pořádané zaměstnavatelem – tyto vstupenky by představovaly příspěvek na kulturní nebo sportovní akce, jehož daňový režim upravuje § 6 odst. 9 písm. d) ZDP.
- Z věcného hlediska je třeba rovněž rozlišit sportovní nebo kulturní akci pořádanou zaměstnavatelem pro omezený okruh účastníků a nepeněžní plnění, které má povahu rekreace nebo zájezdu, jehož daňový režim upravuje § 6 odst. 9 písm. d) ZDP.
- Musí být omezen okruh účastníků – zaměstnanci, rodinní příslušníci, případně obchodní partneři, půjde tedy v principu o akci „jen pro zvané“.

b) Přiměřenost a obvyklost pořádané akce

- Obvyklost pořádání akce je posuzována s ohledem na existující běžné standardy v podnikatelské praxi, v návaznosti na okruh osob, pro které je akce pořádána (pouze zaměstnanci, zaměstnanci včetně rodinných příslušníků, obchodní partneři atd.), druh pořádané akce (sportovní den pro děti, sportovní hry pro zaměstnance apod.) a pravidelnost pořádané akce.
- Přiměřenost rozsahu akce bude posuzována v návaznosti na všechny okolnosti vyplývající z povahy konané akce, tzn. celopodniková akce, akce určená pouze pro určitý okruh lidí (oddělení, vrcholoví manažeři atd.), také dána místem pořádání akce, tedy lokalitou, ve které se akce pořádá. Exotické destinace již nebudou zpravidla považovány za přiměřené k naplnění obvyklého cíle či smyslu dané akce a dále pravidelností opakované akce (např. 1x či 2x ročně, akce pořádané 1x týdně nesplňují obvyklost ani přiměřenost pořádané akce).
- Podmínka omezeného okruhu účastníků je posuzována jako omezení možnosti účastnit se akce pořádané zaměstnavatelem podle podmínek určených zaměstnavatelem, tedy v návaznosti na obvyklou praxi by se mělo jednat o akci pro zvané osoby z řad

zaměstnanců zaměstnavatele a jejich rodinných příslušníků, popřípadě obchodních partnerů a dalších zvaných hostů, kteří se budou akce účastnit. Z pokynu GFR D-59 vyplývá, že plnění pro rodinné příslušníky může zaměstnavatel pro daňové účely založit nejen na principu příbuzenského vztahu nebo manželského svazku, ale i např. na faktickém soužití, za rodinné příslušníky budou tedy považovány osoby, které se zaměstnanec fakticky žijí (tvoří společně hospodařící domácnost) a vyživované děti.

- Výše uvedené by měl být zaměstnavatel schopen prokázat, měl by proto uchovávat důkazní prostředky ohledně okruhu osob, které se účastnily dané akce, například podle seznamu hostů, seznamu adresátů rozeslaných pozvánek apod.

Kapitola 4: Ocenění nepeněžního příjmu zaměstnance

V důsledku poměrně významných změn v oblasti zaměstnaneckých benefitů, kterými se zabývají předchozí kapitoly této metodické informace, vznikla v praxi potřeba podrobněji se zabývat rovněž otázkou ocenění nepeněžního příjmu zaměstnance vzniklého v důsledku plnění poskytnutého zaměstnavatelem. Je třeba zdůraznit, že změny ZDP vyvolané novelou obecně účinnou od 1. 1. 2024 se nijak nedotkly pravidel pro ocenění nepeněžního příjmu pro účely daně z příjmů fyzických osob. Je tedy možné využívat všechny metody či způsoby ocenění dosud standardně uplatňované a akceptované v aplikační praxi. Tato metodická informace uvádí příklady některých možných způsobů ocenění, přitom je na poplatníkovi, kterou metodu zvolí jako nejvíce přílehavou či z administrativního hlediska nejlépe realizovatelnou s ohledem na druh poskytovaného plnění, způsob jeho zajištění apod.

4.1. Obecně k ocenění nepeněžního příjmu zaměstnance

Nepeněžní příjem se pro účely daně z příjmů fyzických osob oceňuje ve smyslu ustanovení § 3 odst. 3 ZDP **podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku**, tedy podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*zákon o oceňování majetku*“), nebo jako pětinasobek hodnoty ročního plnění, pokud je příjmem opakující se nebo trvající plnění na dobu neurčitou, dobu života člověka nebo dobu delší než 5 let.

V oblasti plnění poskytovaných zaměstnavateli jejich zaměstnancům je na místě připomenout rovněž ustanovení § 6 odst. 3 ZDP, podle něhož se za příjem zaměstnance považuje také částka, o kterou je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za poskytnuté plnění **nižší, než je cena určená podle zákona o oceňování majetku** nebo **cena, kterou zaměstnavatel účtuje jiným osobám** (popř. stanovená podle § 6 odst. 6 ZDP v případě poskytnutí motorového vozidla k používání pro služební i soukromé účely).

4.2. Ocenění nepeněžního příjmu podle zákona o oceňování majetku

Z konstrukce uvedených ustanovení ZDP je zřejmé, že základním způsobem ocenění nepeněžního příjmu fyzické osoby je postup podle zákona o oceňování majetku. ZDP nestanoví povinnost, aby ocenění, resp. cena určená podle zákona o oceňování majetku, bylo vyhotoveno znalcem, znaleckou kanceláří nebo znaleckým ústavem ve smyslu zákona č. 254/2019 Sb., o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech, ve znění pozdějších předpisů. Ocenění tedy může provést jakákoli osoba (např. účetní zaměstnavatele nebo ekonom), musí však být provedeno v souladu se zákonem o oceňování majetku.

Pro účely ocenění nepeněžního příjmu zaměstnance podle zákona o oceňování majetku lze využít Souhrnné stanovisko odboru cenová politika č. 7/2022 ze dne 12. 5. 2022 k problematice oceňování po 1. lednu 2021 vydané Ministerstvem financí pod č. O16 2022/07⁸ a Stanovisko odboru cenová politika č. 3/2022 ze dne 12. 5. 2022 k obvyklé ceně po 1. 1. 2021 č. O16 2022/03⁹, na které je v Souhrnném stanovisku odkazováno.

4.3. Ocenění poskytnutých plnění vytvořených vlastní činností zaměstnavatele

Specifický způsob ocenění nepeněžního příjmu zaměstnance lze využít v situacích, kdy jsou poskytovaná plnění zajištěna interně, resp. vytvořena vlastní činností zaměstnavatele.

a) Situace, kdy zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci nepeněžní plnění, které úplatně poskytuje jiným osobám

Výši nepeněžního příjmu zaměstnance lze určit také **rozdílem mezi úhradou zaměstnance za poskytnuté plnění a částkou, kterou zaměstnavatel za poskytnuté plnění účtuje jiným osobám** ve smyslu ustanovení § 6 odst. 3 ZDP (samozřejmě i v tomto případě lze vycházet z rozdílu mezi částkou hrazenou zaměstnancem a oceněním poskytnutého plnění podle zákona o oceňování majetku).

V praxi se budou vyskytovat situace, kdy shodné plnění poskytuje zaměstnavatel různým odběratelům za různé ceny. Pro účely určení výše nepeněžního příjmu zaměstnance lze zvolit takovou z cen účtovaných třetím osobám, která není ovlivněna specifickým vztahem zaměstnavatele a jeho odběratele a teoreticky by tedy byla pro zaměstnance dostupná.

Příklady:

- Zaměstnavatel účtuje třetím osobám ceny v závislosti na množství odebraného zboží či služeb – pokud platí, že skupina zaměstnanců nebo jiných osob, které by se spojily za účelem pořízení předmětného plnění v obdobném rozsahu, by rovněž získala nižší ceníkovou cenu, je akceptovatelné využít pro ocenění nepeněžního plnění zaměstnance tuto cenu účtovanou třetím osobám (nebude tedy striktně posuzována srovnatelnost individuální pozice každého jednotlivého zaměstnance a třetí osoby, které je účtována, ale hypotetická dosažitelnost takové ceny). Toto zjednodušení však **nesmí vést ke zjevnému nepoměru** ocenění nepeněžního příjmu zaměstnance stanoveného tímto způsobem a obvyklé ceny, resp. cena využitá pro porovnání musí odpovídat běžným obchodním vztahům, nemůže být nižší než související náklady apod.
- Tento způsob ocenění nepeněžního příjmu zaměstnance lze využít například v případě, kdy zaměstnavatel provozuje vlastní závodní stravování, ve kterém je umožněno stravování za úplatu třetím osobám nebo pokud je třetím osobám umožněno využití rekreačního zařízení zaměstnavatele za úplatu apod.
- V případě využívání jídelny či jiných zařízení zaměstnavatele ze strany bývalých zaměstnanců (např. důchodců) je možné jim účtovanou cenu využít pro ocenění nepeněžního příjmu zaměstnance pouze za předpokladu, že je stanovena na úrovni

⁸ <https://www.mfcr.cz/cs/kontrola-a-regulace/ocenovani-majetku/komentare-a-stanoviska/souhrne-stanovisko-k-problematice-oceno-47486>

⁹ <https://www.mfcr.cz/cs/kontrola-a-regulace/ocenovani-majetku/komentare-a-stanoviska/stanovisko-k-obvykle-cene-po-1-1-2021-47483>

obvyklé ceny nebo kalkulována s marží při zahrnutí všech relevantních nákladů a není dotována ze strany zaměstnavatele.

- Pokud je cena účtovaná zaměstnavatelem jiné osobě ovlivněna specifickým vztahem zaměstnavatele a jeho odběratele nebo specifickým obchodním záměrem (například je účtována cena pod úrovní výrobních nákladů s cílem proniknout na určitý trh nebo zalistovat produkt u určitého prodejce, důvodem účtování nižší ceny je nějaká forma barterového ujednání nebo v případě bývalých zaměstnanců (důchodců) zohlednění této skutečnosti s ohledem na jistou formu ocenění předchozích přínosů zaměstnavateli apod.), nelze takovou cenu účtovanou jiným osobám využít pro stanovení nepeněžního příjmu zaměstnance.

b) Situace, kdy zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci nepeněžní plnění, které neposkytuje jiným osobám

Za předpokladu, že nepeněžní plnění poskytnuté zaměstnanci netvoří hlavní činnost zaměstnavatele, představuje *de facto* rutinní aktivitu a netvoří podstatný obrat na straně zaměstnavatele, a má tedy obdobný charakter jako vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou upravené v Pokynu GFŘ D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky ze dne 8. 11. 2012 publikovaném pod č.j. 37488/12-3131-13228¹⁰, lze z důvodu snížení administrativy podpůrně využít pro účely ocenění nepeněžního příjmu zaměstnance postup podle tohoto pokynu.

Výši nepeněžního příjmu zaměstnance lze tedy určit:

- metodou srovnatelné nezávislé ceny nebo
- prostřednictvím nákladů a přírážky (Cost +).

Pro účely **stanovení srovnatelné ceny** lze využít postupů běžně uplatňovaných v daňové praxi a tuto cenu určit například na základě zjištění ceny účtované jiným subjektem, který poskytuje srovnatelné plnění za úplatu, šetřením provedeným na internetu a podobně. Zvolený postup musí být zaměstnavatel schopen prokázat, musí proto uchovávat příslušné důkazní prostředky.

V případě využití **ocenění nepeněžního příjmu zaměstnance na úrovni vlastních nákladů a přírážky** je nezbytné správně a přesně určit strukturu nákladů, které souvisí s poskytnutým plněním, a z kterých se tedy vychází pro kalkulaci ocenění.¹¹ S ohledem na skutečnost, že základním způsobem ocenění nepeněžního příjmu pro účely daně z příjmů je cena podle zákona o oceňování majetku, podle něhož je základním způsobem oceňování majetku a služeb obvyklá cena (pokud výslovně nestanovuje jiný způsob oceňování), je třeba pro účely ocenění na úrovni nákladů zohlednit také přírážku. V případě naplnění obdobných podmínek, jaké jsou uvedeny v Pokynu GFŘ D-10,¹² lze akceptovat použití přírážky k nákladům v rozpětí 3-7 % s odkazem na podpůrné využití pravidel zakotvených v tomto pokynu s deklarovaným cílem snížit administrativní náročnost pro daňové subjekty.

¹⁰ <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d/casove-cleneni/2012/pokyn-gfr-d-10>

¹¹ Podpůrně lze metodicky využít například způsoby ocenění zásob vlastní výroby, které jsou používány pro účely účetnictví (tedy nejméně v úrovni přímých a nepřímých výrobních nákladů včetně výrobní režie).

¹² Pro účely této metodické informace se nepoužijí limity dané Pokynem GFŘ D-10, tedy podmínky, že transakce nepřekročí 10 % z obrátu (celkové tržby a výnosy) a zároveň částku 50 mil Kč u poskytovatele a 20 % z provozních nákladů a zároveň částku 50 mil Kč u příjemce.

Příklady:

Typicky se tento způsob ocenění nabízí pro případy podnikových jídelen, kantýn, školek či rekreačních zařízení, jejichž provoz je zajišťován ve vlastní režii zaměstnavatele a služby nejsou účtovány jiným osobám. Jelikož tato plnění mají podobu služby, je třeba jejich ocenění kalkulovat s přírážkou k nákladům (s marží).

Dalším příkladem může být ocenění příjmu zaměstnance v podobě účasti na společenské či jiné akci pořádané zaměstnavatelem, která nesplní podmínky pro osvobození ve smyslu ZDP. U takových akcí lze pro zjednodušení využít jistou formu paušalizace, tedy poměrné rozdělení kalkulované hodnoty (ve výši nákladů zaměstnavatele zvýšených o přírážku) na každého zaměstnance (jinými slovy, lze podělit vynaložené náklady zvýšené o marži počtem účastníků akce). Na rozdíl od situace zmíněné výše, kdy jsou zaměstnancům k dispozici na pracovišti určité potraviny a nelze předjímat, že zaměstnanec takové plnění využije, v případě společenské akce je předpoklad jisté konzumace relevantní a paušalizace se jeví jako akceptovatelná i spravedlivá. V případě účasti zaměstnance na společenské či jiné akci bude podstatou ocenění spíše „rozúčtování“ vynaložených nákladů než poskytnutí služby, s ohledem na povahu takových plnění proto lze uvažovat o kalkulaci ocenění bez ziskové přírážky.

4.4. Ocenění plnění poskytnutých zaměstnancům pořízených zaměstnavatelem od třetích osob, včetně vlivu případných slev

Za předpokladu, že jsou nepeněžní plnění poskytnutá zaměstnanci pořízena zaměstnavatelem od jiných osob a cenu uhrazenou zaměstnavatelem je možné označit jako tržní, tzn. taková cena by byla dodavatelem „nabídnu“ i jiné osobě než konkrétnímu zaměstnavateli za obdobných tržních podmínek (např. množstevní sleva), **příjem zaměstnance je obecně možné stanovit ve výši nákladů vynaložených zaměstnavatelem.**

Z toho vyplývá, že za situace, kdy toto plnění bude zaměstnanci poskytnuto úplatně za cenu ve výši nákladů vynaložených zaměstnavatelem, nevznikne na straně zaměstnance žádný příjem. Tento přístup je konzistentní s výše popsáním zjednodušením akceptovaným při určení příjmu podle § 6 odst. 3 ZDP ve výši ceny, kterou zaměstnavatel účtuje jiným osobám, kdy rovněž není posuzována srovnatelnost pozice takové osoby a jednotlivého zaměstnance, ale hypotetická dosažitelnost takové ceny.

Také v tomto případě je třeba zdůraznit, že cena účtovaná dodavatelem produktu či služby **nesmí být ovlivněna jiným obchodním vztahem se zaměstnavatelem nebo specifickými okolnostmi**, například v důsledku sponzorování daného dodavatele či jeho tvorby ze strany zaměstnavatele, snahou o získání obchodního vztahu se zaměstnavatelem, nesmí svou podstatou představovat barterový obchod apod.

Příklady:

- Pokud zaměstnavatel zajišťuje zaměstnancům např. firemní školku, tedy mateřskou školu určenou ke vzdělávání dětí zaměstnanců zaměstnavatele, za úplatu prostřednictvím zřizovatele třetí osoby, příjem zaměstnance z titulu poskytnutého nepeněžního plnění v podobě přijetí dítěte zaměstnance do této školky se stanoví ve výši nákladů zaměstnavatele hrazených zřizovateli firemní školky.
- Zaměstnavatel poskytne zaměstnanci vstupenky do divadla, které pořídil různými způsoby:

Varianta 1

- Zaměstnavatel poskytne zaměstnanci bezplatně vstupenku do divadla, kterou získal se standardní množstevní slevou. Cena jedné vstupenky činila 400,- Kč.
- Na straně zaměstnance vzniká příjem ze závislé činnosti ve formě nepeněžního plnění v hodnotě 400,- Kč. Příjem v této výši se započítá do celkového ročního limitu pro osvobození v úhrnné částce do výše poloviny průměrné mzdy.

Varianta 2

- Zaměstnavatel poskytne zaměstnanci úplatně vstupenku do divadla za cenu 200,- Kč, kterou získal se standardní množstevní slevou. Cena jedné vstupenky, kterou zaplatil zaměstnavatel, činila 400,- Kč.
- Na straně zaměstnance vzniká příjem ze závislé činnosti ve formě cenového rozdílu (§ 6 odst. 3 ZDP) v hodnotě 200,- Kč. Příjem v této výši se započítá do celkového ročního limitu pro osvobození v úhrnné částce do výše poloviny průměrné mzdy.

Varianta 3

- Zaměstnavatel poskytne zaměstnanci úplatně vstupenku do divadla za cenu 400,- Kč, kterou získal se standardní množstevní slevou. Cena jedné vstupenky, kterou zaplatil zaměstnavatel, činila 400,- Kč.
- Na straně zaměstnance nevzniká příjem.

Jak je uvedeno výše, **cenu uhrazenou zaměstnavatelem není možné využít pro účely ocenění příjmu zaměstnance v případech, kdy nižší cena produktu či služby byla zaměstnavateli poskytnuta z jiných důvodů** – např. zaměstnavatel je sponzorem, mediálním partnerem divadla, kulturní akce, hudební skupiny, obchodní partner má zájem v rámci propagace své činnosti veřejně deklarovat, že zaměstnavatel spolupracuje s poskytovatelem slevy, zaměstnavatel s tím udělí souhlas a dodavatel mu za to poskytne nestandardní obchodní podmínky (takové ujednání má ve své podstatě podobu barteru) atd. V takovémto případě je pro určení příjmu zaměstnance nutné postupovat podle obecných ustanovení ZDP.

Varianta 4

- Zaměstnavatel poskytne zaměstnanci bezplatně vstupenky do divadla, kterou získal za svoji spolupráci s divadlem.
- Na straně zaměstnance vzniká příjem ze závislé činnosti ve formě nepeněžního plnění v hodnotě tržní ceny vstupenky. Příjem v této výši se započítá do celkového ročního limitu pro osvobození v úhrnné částce do výše poloviny průměrné mzdy.

Varianta 5

- Zaměstnavatel poskytne zaměstnanci úplatně vstupenku do divadla, kterou získal v rámci spolupráce s divadlem za sníženou cenu oproti ceně tržní, a to ve výši výdajů, které skutečně vynaložil.
- Na straně zaměstnance vzniká příjem odpovídající rozdílu mezi tržní cenou a vynaloženými náklady zaměstnavatele. Na tento příjem se vztahuje celkový roční limit daňového osvobození v úhrnné částce do výše poloviny průměrné mzdy.

Ocenění nepeněžních příjmů poskytnutých zaměstnavatelem zaměstnanci lze tedy v závislosti na splnění výše popsaných podmínek provést:

- **způsobem podle zákona o oceňování majetku,**

- ve výši rozdílu mezi částkou, kterou zaměstnanec zaměstnavateli uhradil, a cenou účtovanou zaměstnavatelem jiným osobám (popř. cenou podle zákona o oceňování majetku),
- ve výši ceny účtované zaměstnavatelem jiným osobám,
- způsobem uvedeným v Pokynu GFR D-10, tedy za použití srovnatelné nezávislé ceny nebo nákladů a přírážky, resp. v některých případech povahou odpovídajících spíše „rozúčtování“ nákladů než poskytnutí služby i bez přírážky k nákladům,
- ve výši nákladů vynaložených zaměstnavatelem v případě úplatného pořízení poskytnutého plnění od třetích osob.

Kapitola 5: Okamžik vzniku nepeněžního příjmu v souvislosti s tzv. benefitními kartami

Z praxe je zřejmé, že podmínky, kterými se řídí provozování benefitních karet, mohou být v detailech různé. Okamžik vzniku nepeněžního příjmu zaměstnance lze tedy popsat pouze za pomoci obecných pravidel, jelikož bude v první řadě záviset na podmínkách uzavřené smlouvy mezi zaměstnavatelem a společností provozující benefitní karty.¹³ Jinak řečeno, vše bude záležet na právním nastavení vztahu zúčastněných subjektů.¹⁴

Příklady:

Varianta 1

- Zaměstnavatel na kartu nabíjí určitou finanční částku (peníze), jako příklad lze uvést některé druhy stravenkových karet.
- Stravenkové karty jsou v praxi považovány za ekvivalent stravenky. Ke vzniku nepeněžního příjmu zaměstnance dochází připsáním peněz na benefitní kartu.

Varianta 2

- Zaměstnavatel hradí společnosti poskytující benefitní karty měsíční paušál za jednotlivé držitele karet (např. karty Multisport nebo oprávnění navštěvovat soukromá zdravotnická zařízení), a karta pak dále umožňuje vstup do smluvních zařízení za podmínek sjednaných mezi společností poskytující benefitní karty a poskytovateli.
- Ke vzniku nepeněžního příjmu zaměstnance dochází měsíčně podle výše paušální úhrady za jednotlivého držitele karty, včetně případných paušálních úhrad za karty rodinných příslušníků.¹⁵

Varianta 3

¹³ Základní pravidla jsou popsána obecně a vztahují se nejen na benefitní karty, ale i na jiné obdobné způsoby poskytování benefitů, jako například různé elektronické kafeterie a podobně.

¹⁴ Zejména se bude jednat o právní nastavení vztahu mezi zaměstnavatelem a společností provozující benefitní karty. Významný ale může být rovněž právní režim příjemců benefitů (zaměstnanců), který bude zpravidla nastaven smluvním ujednáním mezi zaměstnavatelem a společností provozující benefitní karty.

¹⁵ Pro úplnost je vhodné uvést, že okamžik provedení úhrady zaměstnavatele společnosti poskytující benefitní karty není pro určení okamžiku vzniku příjmu na straně zaměstnance relevantní.

- Zaměstnavatel na kartu nabíjí „body“, které představují ekvivalent peněžní částky (hodnoty k čerpání). Čerpání „bodů“ ze strany zaměstnanců není zaměstnavateli zúčtováno, zaměstnavatel tedy nemá další kontrolu nad čerpáním plnění jednotlivých zaměstnanců, a to jak z pohledu hodnoty, tak konkrétního účelu čerpání. Hodnota nabitých „bodů“ je plně v dispozici zaměstnance, zaměstnavateli je měsíčně účtována společností poskytující benefitní karty a nedochází k zúčtování nevyužitých „bodů“ (tedy k vrácení příslušné nevyčerpané částky zaměstnavateli).
- V tomto případě ke vzniku nepeněžního příjmu zaměstnance dochází připsáním bodů na benefitní kartu.

Varianta 4

- Zaměstnavatel na kartu nabíjí „body“, které jsou ze strany společnosti poskytující benefitní karty zaměstnavateli vyúčtovány na základě skutečného čerpání nepeněžních plnění ze strany zaměstnanců. Zaměstnavatel tedy na základě vyúčtování disponuje informací ohledně okamžiku a výše čerpání benefitu ze strany zaměstnance.
- V daném případě vzniká nepeněžní příjem zaměstnance až v momentě vlastního čerpání benefitu.

Oblast benefitů je v praxi poměrně častým předmětem optimalizací, které jsou ze strany správců daně posuzovány v kontextu obecných zásad či principů, zejména přednosti skutečného obsahu právního jednání před jeho formou nebo zákazu zneužití práva. Specificky v souvislosti se změnou podmínek pro osvobození příjmů zaměstnanců z titulu nepeněžních plnění poskytovaných zaměstnavateli je nutno upozornit, že správce daně bude posuzovat případy, kdy by došlo k připsání zjevně excesivního množství finančních prostředků, resp. bodů na benefitní karty zaměstnanců zaměstnavatelem před koncem roku 2023, z pohledu možného naplnění znaků zneužití práva. V této souvislosti **lze predikovat možný zvýšený zájem správců daně o nestandardní transakce v porovnání s chováním dotčených subjektů na přelomu předchozích kalendářních let.**

Část 2: Daňová uznatelnost nákladů vynaložených na zaměstnanecké benefity z pohledu zaměstnavatele

S problematikou příjmů úzce souvisí rovina výdajová, resp. nákladová (výdaje a náklady dále společně jen „náklady“), a to zejména z pohledu daňové uznatelnosti nákladů zaměstnavatele na poskytnutá plnění. Obecně se při posuzování daňové uznatelnosti nákladů na straně zaměstnavatele uplatní tzv. generální klauzule zakotvená v § 24 odst. 1 ZDP a v případě nákladů vynaložených na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) ZDP. **Není-li tedy v ZDP stanoveno jinak, lze za daňově uznatelné považovat náklady na veškerá práva zaměstnanců na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy.**

ZDP stanoví jinak zejména v ustanovení § 25 obsahujícím demonstrativní výčet nákladů, které nelze uznat za vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely. V oblasti zaměstnaneckých benefitů je v tomto ohledu vhodné připomenout obecný přístup zákonodárce opakovaně deklarovaný také v odůvodnění změn ZDP přijatých od 1. 1. 2024. Tento přístup směřuje k určité „vyváženosti“ daňového režimu na straně zaměstnance a zaměstnavatele, proto **náklady na plnění osvobozená od zdanění na straně zaměstnance ve většině případů kvalifikuje jako daňově neuznatelné na straně zaměstnavatele.** Tento princip je zakotven zejména v § 25 odst. 1 písm. h) ZDP a v § 25

odst. 1 písm. zm) ZDP. S ohledem na skutečnost, že zaměstnavatelé často poskytují zaměstnancům různá plnění mající charakter potravin či pochutin, bude pro posuzování daňové uznatelnosti souvisejících nákladů zaměstnavatele relevantní rovněž ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, podle něhož jsou **výdaje na občerstvení a pohoštění z definice výdajem na reprezentaci, a tedy nedaňovým nákladem.**

Stejně jako v případě první části této metodické informace, i zde je na místě připomenout obecné principy. Na základě zkušeností z praktických diskusí totiž může při interpretaci nových ustanovení ZDP týkajících se zaměstnaneckých benefitů, resp. plnění zaměstnavatelů poskytovaných zaměstnancům, docházet k nesprávnému přenášení principů pro stanovení daňové uznatelnosti nákladů zaměstnavatele do oblasti vzniku příjmů na straně zaměstnanců, které jsou předmětem zdanění, resp. jsou od daně osvobozené. Skutečnost, že určitá plnění poskytuje zaměstnavatel zaměstnancům na základě svého rozhodnutí zakotveného ve vnitřním předpisu, kolektivní smlouvě apod. výhradně s cílem zajistit efektivní provozování své podnikatelské činnosti, a že tak může související náklady obecně považovat za daňově uznatelné (s výše uvedenými omezeními zakotvenými v § 25), neznamena, že taková plnění zároveň nebudou představovat příjem zaměstnance, ať už zdanitelný či osvobozený, s limitem či bez limitu (typicky očkování proti chřipce, podávání vitamínů na pracovišti apod.). Stanovení, zda určité plnění představuje zdanitelný příjem zaměstnance, resp. jestli může být takový příjem osvobozen včetně určení, zda se jeho výše započte do finančních limitů v rámci relevantních ustanovení ZDP, jsou na daňové uznatelnosti souvisejících nákladů zaměstnavatele zcela nezávislá a řídí se pravidly popsány v první části metodické informace.

Kapitola 6: Obecné podmínky daňové uznatelnosti nákladů na plnění zaměstnavatele poskytovaná zaměstnancům

Z odůvodnění změn ZDP obecně účinných od 1. 1. 2024 v oblasti plnění poskytovaných zaměstnavateli jejich zaměstnancům lze dovodit základní přístup zákonodárce k daňové uznatelnosti souvisejících nákladů. Principiálně vychází z toho, že zaměstnavatel soustavně vytváří pracovní podmínky pro efektivní výkon práce, zajišťuje k tomu potřebné předpoklady a se stejným záměrem poskytuje zaměstnancům nad rámec odměny za práci vše, k čemu se zavázal v kolektivní smlouvě, ve vnitřním předpisu a v jednotlivých pracovních nebo jiných smlouvách. Veškerá za tím účelem vynaložená plnění tak obecně u zaměstnavatele představují náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tedy náklady daňově uznatelné, a to za předpokladu, že v ZDP nebo zvláštním zákoně není stanoveno jinak (srov. např. rozsudek ze dne 1. 3. 2010, č.j. 5 Afs 74/2009-111).

Znění § 24 odst. 2 písm. j) ZDP účinné do 31. 12. 2023

Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na 4. provoz vlastního stravovacího zařízení, kromě hodnoty potravin, nebo příspěvky na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů a poskytované jako nepeněžní plnění až do výše 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu podle zákoníku práce, maximálně však do výše 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin, nebo na peněžité příspěvek na stravování. Příspěvek na stravování lze uplatnit jako výdaj (náklad), pokud přítomnost zaměstnance v práci během této stanovené směny trvá

aspoň 3 hodiny. Příspěvek na stravování lze uplatnit jako výdaj (náklad) na další jedno jídlo za zaměstnance, pokud délka jeho směny v úhrnu s povinnou přestávkou v práci, kterou je zaměstnavatel povinen poskytnout zaměstnanci podle zvláštního právního předpisu^{110a)}, bude delší než 11 hodin. Příspěvek nelze uplatnit na stravování za zaměstnance, kterému v průběhu směny vznikl nárok na stravné podle zvláštního právního předpisu^{23b)}. Za stravování ve vlastním stravovacím zařízení se považuje i stravování zabezpečované ve vlastním stravovacím zařízení prostřednictvím jiných subjektů,

5. práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak

Znění § 24 odst. 2 písm. j) ZDP účinné od 1. 1. 2024

Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na
4. práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak; to platí i pro výdaje vynaložené na sociální podmínky nebo péči o zdraví rodinného příslušníka zaměstnance, jedná-li se o práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy

6.1. Plnění, u nichž ZDP stanovuje jinak, tedy náklady daňově neuznatelné na straně zaměstnavatele

Jak je uvedeno výše, přístup zákonodárce směřuje k určité "vyváženosti" daňového režimu na straně zaměstnance a zaměstnavatele, proto některé náklady na plnění osvobozená od zdanění na straně zaměstnance kvalifikuje jako daňově neuznatelné na straně zaměstnavatele. Vedle toho zákonodárce obecně vyloučil z daňové uznatelnosti některé druhy plnění a související speciální ustanovení ZDP se pak projeví i v posuzování daňové uznatelnosti nákladů zaměstnavatele při poskytování těchto druhů plnění jejich zaměstnancům.

Tento přístup vyplývá zejména z následujících ustanovení ZDP:

- § 25 odst. 1 písm. h) ZDP zakotvující daňovou neuznatelnost nákladů na vyjmenovaná plnění poskytovaná zaměstnancům, která jsou na straně zaměstnanců osvobozená, a která podle odůvodnění zákonodárce (viz dále) navazují na ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) a nové ustanovení § 6 odst. 9 písm. g) ZDP, jež z věcného hlediska představuje podmnožinu příspěvků zaměstnavatele na kulturní a sportovní akce, pro kterou byl nastaven z důvodu eliminace nepřiměřené administrativní zátěže speciální daňový režim,
- § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, podle něž se za daňově neuznatelné považují náklady na reprezentaci, kterými se rozumí zejména výdaje na občerstvení, pohoštění a dar (znění zůstalo novelou od 1. 1. 2024 v této části nezměněno),
- § 25 odst. 1 písm. k) ZDP, který stanoví, že náklady převyšující příjmy v zařízeních pro uspokojování potřeb zaměstnanců jsou daňově neuznatelné (znění zůstalo novelou od 1. 1. 2024 nezměněno). V tomto kontextu uvádíme, že za „zařízení pro uspokojování potřeb zaměstnanců“ je v souladu s dosavadním výkladem považováno zejména rekreační zařízení, kulturní zařízení, podniková a bytová hospodářství atd. (viz pokyn GŘ D-59), nikoliv tedy stravovací zařízení zaměstnavatele.

- § 25 odst. 1 písm. zm) ZDP, který zakotvuje daňovou neuznatelnost nákladů na pořízení nealkoholických nápojů poskytovaných jako nepeněžní plnění ke spotřebě na pracovišti (znění tohoto ustanovení rovněž nedoznalo od 1. 1. 2024 žádné změny).

Znění § 25 odst. 1 písm. h) ZDP účinné do 31. 12. 2023

Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě

- 1. příspěvku na kulturní pořady, zájezdy, sportovní akce a tištěné knihy, včetně obrázkových knih pro děti, mimo knih, ve kterých reklama přesahuje 50 % plochy,*
- 2. možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení, s výjimkou zařízení uvedených v § 24 odst. 2 písm. j) bodech 1 až 3.*

Znění § 25 odst. 1 písm. h) ZDP účinné od 1. 1. 2024

Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci, pokud je toto plnění u zaměstnance osvobozeno od daně, a to ve formě

- 1. příspěvku na kulturní pořady, zájezdy, sportovní akce a tištěné knihy, včetně obrázkových knih pro děti, mimo knih, ve kterých reklama přesahuje 50 % plochy,*
- 2. možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení, s výjimkou zařízení uvedených v § 24 odst. 2 písm. j) bodech 1 až 3.*

6.2. Náklady zaměstnavatele na poskytnutá plnění osvobozená na straně zaměstnanců podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP a § 6 odst. 9 písm. g) ZDP

Za účelem naplnění výše zmíněné "vyváženosti" daňového režimu na straně zaměstnance a zaměstnavatele jsou **náklady na plnění, která jsou osvobozená od zdanění na straně zaměstnance, daňově neuznatelné na straně zaměstnavatele** podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) ZDP.

V tomto ohledu je velmi důležité odůvodnění poslaneckého pozměňovacího návrhu, podle něhož jsou plnění spadající do nového ustanovení § 6 odst. 9 písm. g) ZDP podmožinou plnění upravených v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP („*pořádání těchto akcí pro zaměstnance spadá i pod § 6 odst. 9 písm. d) bod 3 zákona o daních z příjmů, tedy příspěvky na kulturní nebo sportovní akce*“). V důsledku toho, že osvobození plnění vyjmenovaných v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP má být nově limitováno výší poloviny průměrné mzdy za zdaňovací období, mohl by vzniknout problém ohledně ocenění příjmu připadajícího na jednotlivé zaměstnance a sledování výše těchto příjmů v úhrnu s dalšími zaměstnaneckými benefity v případě příležitostných neveřejných akcí pořádaných zaměstnavateli v podobě vánočních večírků, oslav výročí firmy, dětských dnů apod. Proto bylo navrženo speciální ustanovení pro tyto akce pořádané zaměstnavatelem, a to bez stanovení limitu pro osvobození. V tomto ohledu tedy není možné pro naplnění smyslu a cíle zákonodárce vycházet z pouhého jazykového znění § 25 odst. 1 písm. h) ZDP, resp. § 6 odst. 9 písm. g) ZDP, finanční správa proto bude respektovat úmysl zákonodárce jednoznačně vyjádřený v odůvodnění přijaté úpravy.

Rozsah a povaha akcí pořádaných zaměstnavatelem pro omezený okruh účastníků, pokud vzhledem k jejich povaze je pořádání takové akce zaměstnavateli obvyklé a její forma a rozsah jsou přiměřené, byly podrobně popsány v první části této metodické informace a **budou z důvodu jednotnosti výkladu uplatňovány i pro účely daňového režimu (neuznatelnosti) nákladů na straně zaměstnavatele podle § 25 odst. 1 písm. h) ZDP.** Osvobození předmětných plnění na straně zaměstnance v této souvislosti určuje daňovou neuznatelnost nákladu na straně zaměstnavatele dle § 25 odst. 1 písm. h) ZDP.

Pro úplnost je vhodné připomenout, že pokud jsou součástí těchto plnění poskytovaných zaměstnancům rovněž **náklady na pohoštění či občerstvení v podobě jídel či nápojů, budou naplněny definiční znaky výdajů na reprezentaci** dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP tak, jak je tento pojem konstantně vnímán judikaturou soudů (srov. rozsudky NSS ze dne 16. 4. 2015, č.j. 5 Afs 87/2014-50, ze dne 23. 8. 2005, č.j. 5 Afs 170/2004-64, ze dne 4. 8. 2005, č.j. 5 Afs 152/2004-55, publ. pod č. 709/2005 Sb. NSS).

V tomto kontextu je důležité přechodné ustanovení zakotvené v čl. XVI bod 4 novely ZDP.

Čl. XVI Přechodná ustanovení

4. Na nepeněžní plnění ve formě podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnanci ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije § 6 odst. 9 písm. d) a § 25 odst. 1 písm. h) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

Obecně tedy v případě plnění podle § 6 odst. 9 písm. d) a písm. g) ZDP bude daňový režim souvisejících nákladů zaměstnavatele následující:

- náklady na ta plnění, která na straně zaměstnance představují osvobozený příjem, nebudou daňově uznatelné ve smyslu § 25 odst. 1 písm. h) ZDP,
- případná „nadlimitní“ část těchto plnění¹⁶ bude daňově uznatelným nákladem ve smyslu § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. ZDP, pokud se bude jednat o práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy; to platí i pro výdaje vynaložené na sociální podmínky nebo péči o zdraví rodinného příslušníka zaměstnance, jedná-li se o práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, nestanoví-li ZDP jinak.

6.3. Náklady zaměstnavatele na poskytnutá plnění ve smyslu § 6 odst. 7 písm. e) ZDP

Do této kategorie lze zařadit nepeněžní plnění v podobě zajištění pracovních obědů či potravin a nápojů, které jsou v přiměřeném rozsahu zaměstnancům k dispozici na pracovišti a nemají podobu plnohodnotného jídla (viz první část této metodické informace). Daňový režim souvisejících nákladů zaměstnavatele bude posuzován podle následujících ustanovení ZDP:

¹⁶ Tento přístup se uplatní i pro poměrnou část nákladů vynaložených na plnění, jehož poskytnutím bude překročen limit pro osvobození souvisejících příjmů na straně zaměstnance ve smyslu § 6 odst. 9 písm. d) ZDP.

- Náklady sloužící k dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, resp. náklady vynaložené na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců podle § 24 odst. 2 písm. j) ZDP, které jsou daňově uznatelné, nestanoví-li ZDP jinak.
- Výdaje na reprezentaci podle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, kterými se rozumí zejména pohoštění nebo občerstvení a které jsou považovány za neuznatelné pro daňové účely.
- Nepeněžní plnění v podobě nealkoholických nápojů poskytovaných zaměstnancům na pracovišti podle § 25 odst. 1 písm. zm) ZDP, která jsou nedaňovým nákladem.
- Nepeněžní plnění v podobě poskytování pitné vody na pracovišti, která představují daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 1 ZDP, resp. § 24 odst. 2 písm. p) ZDP.

6.4. Příspěvky na stravování zaměstnanců

Jak je uvedeno v první části této metodické informace, v případě příspěvku zaměstnavatele na stravování zaměstnanců došlo od 1. 1. 2024 ke sjednocení pravidel pro daňový režim peněžité i nepeněžní formy jeho poskytování. Z hlediska daňové uznatelnosti souvisejících nákladů na straně zaměstnavatele byla zrušena speciální úprava nepeněžního příspěvku v § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. ZDP (ve znění do 31. 12. 2023). Důvodem je skutečnost, že nově je daňové omezení u všech forem stravování zakotveno na straně zaměstnance, a to prostřednictvím limitace osvobození souvisejících příjmů podle ustanovení § 6 odst. 9 písm. b) ZDP. V tomto ohledu je třeba věnovat pozornost také přechodnému ustanovení zakotvenému v čl. XVI bod 3 novely ZDP.

Veškeré příspěvky na stravování poskytnuté od 1. 1. 2024 představují daňově uznatelné náklady, pokud splňují podmínky § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. ZDP, tj. jako práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy.¹⁷ Bude-li tedy příspěvek na stravování se zaměstnancem odpovídajícím způsobem sjednán, bude takto vzniklý náklad na straně zaměstnavatele daňově uznatelný bez dalších limitací¹⁸.

Pro úplnost je nutné připomenout, že od stravování zaměstnanců ve smyslu § 236 ZP, příp. § 5 vyhlášky č. 296/2022 Sb. je nezbytné odlišovat jiná plnění zaměstnavatele vůči zaměstnancům, ať už v podobě pracovních obědů souvisejících s výkonem práce pro zaměstnavatele či benefitů v podobě poskytnutého občerstvení, které je v přiměřené míře zaměstnancům k dispozici na pracovišti jako plnění přispívající k vytváření pracovních podmínek pro efektivní výkon práce¹⁹. Poskytnutím těchto dalších plnění nejsou naplněny definiční znaky stravování, neboť jejich smyslem není poskytnout zaměstnanci jídlo v rámci

¹⁷ Tento přístup se uplatní i na případy stanovené v § 236 odst. 3 písm. a), b) a c) ZP, tedy poskytování cenově zvýhodněného stravování bývalým zaměstnancům po odchodu do starobního nebo invalidního důchodu, zaměstnancům po dobu čerpání dovolené nebo dočasné pracovní neschopnosti.

¹⁸ Jak je uvedeno výše, v případě vlastního stravovacího zařízení (typicky v případě závodních jídelen) nebude aplikována limitace nákladů dle § 25 odst. 1 písm. k) ZDP.

¹⁹ Dle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP ve znění do 31. 12. 2023 byla na straně zaměstnanců osvobozena od daně hodnota stravování poskytovaného jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti, tj. včetně jídla ke spotřebě na pracovišti či pracovních obědů. Dle nového znění tohoto ustanovení je osvobození vnímáno v užším pojetí jako osvobození cílené pouze na tam definovaný příspěvek na stravování, s tím, že ostatní zmíněná plnění nejsou předmětem daně a nepovažují se za příjem zaměstnance ve smyslu novelizovaného znění ustanovení § 6 odst. 7 písm. e) ZDP.

přestávky za směnu ve smyslu § 88 ZP, nýbrž poskytnout či zajistit občerstvení či pohoštění v souvislosti s výkonem práce a efektivním plněním pracovních povinností.

Čl. XVI Přechodná ustanovení

3. *Na stravování poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci jako nepeněžní plnění ke spotřebě na pracovišti zaměstnance nebo v rámci stravování zajišťovaného prostřednictvím jiného poplatníka než zaměstnavatele a na peněžitý příspěvek na stravování poskytovaný zaměstnavatelem zaměstnanci, dojde-li k jejich poskytnutí ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije § 6 odst. 9 písm. b) a § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona; v případě, že právo na poskytnutí těchto příspěvků vzniklo za kalendářní měsíc skončený přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, použije se na tyto příspěvky § 6 odst. 9 písm. b) a § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.*

Část 3: Tabulky s uvedením daňového režimu jednotlivých benefitů

Tab. č.1. Vybrané benefity poskytované zaměstnancům v podobě jídla či nápojů a jejich daňové dopady na straně zaměstnance a zaměstnavatele

Benefit	Do roku 2023 u zaměstnance	Do roku 2023 u zaměstnavatele	Od 1. 1. 2024 u zaměstnance	Od 1. 1. 2024 u zaměstnavatele
Nepeněžní plnění – závodní stravování	Osvobozeno § 6 odst. 9 písm. b) ZDP	Daňový náklad (kromě hodnoty potravin) dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. ZDP	Osvobozeno do limitu 70 % dle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP	Daňový náklad plně (podmínka sjednání se zaměstnancem) dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. ZDP
Nepeněžní plnění – stravenky, stravenkové karty	Osvobozeno § 6 odst. 9 písm. b) ZDP	Daňový náklad do limitu dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP	Osvobozeno do limitu 70 % dle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP	
Peněžítý příspěvek – stravenkový paušál	Osvobozen do limitu dle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP	Daňový náklad plně dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP	Osvobozeno do limitu 70 % dle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP	
Další příspěvek na stravování při směně delší než 11 hodin – nepeněžní plnění např. stravenka	Osvobozeno § 6 odst. 9 písm. b) ZDP	Daňový náklad do limitu dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP	Osvobozeno do limitu 70 % dle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP	Daňový náklad plně (podmínka sjednání se zaměstnancem) dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP
Další příspěvek na stravování při směně delší než 11 hodin – peněžítý příspěvek	Osvobozen do limitu v součtu příspěvků na stravování za jednu směnu dle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP Nad stanovený limit - příjem dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP	Daňový náklad plně § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP	Osvobozeno do limitu 70 % dle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP	
Příspěvek na stravování při vzniku nároku na stravné dle ZP	Příjem dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP	Daňový náklad § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP	Příjem dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP	Daňový náklad (podmínka sjednání se zaměstnancem) dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP
Pracovní oběd	Osvobozeno § 6 odst. 9 písm. b) ZDP	Nedaňový náklad dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP	Není předmětem daně dle § 6 odst. 7 písm. e) ZDP	Nedaňový náklad dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP Pokud je takto zaměstnavatelem
Společná snídaně formou bufetu pro zaměstnance	Osvobozeno		Osvobozeno do limitu 70 % dle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP	

	§ 6 odst. 9 písm. b) ZDP		(v úhrnu za všechny formy stravování)	deklarována, snídaně či oběd pro zaměstnance mohou mít povahu příspěvku na stravování, potom:
Společná snídaně s klientem v rámci pracovního jednání	Osvobozeno § 6 odst. 9 písm. b) ZDP		Není předmětem daně § 6 odst. 7 písm. e) ZDP	Daňový náklad při naplnění podmínek dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP
Ovoce, jídlo v kuchyňce, jídlo na poradách atd.	Osvobozeno § 6 odst. 9 písm. b) ZDP		Není předmětem daně § 6 odst. 7 písm. e) ZDP	
Organizovaný oběd zaměstnavatelem (např. rautem, objednaním jídla atd.)	Osvobozeno § 6 odst. 9 písm. b) ZDP		Osvobozeno do limitu 70 % dle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP	
Poskytnutí nealko nápojů (káva, čaj, minerální voda, limonády, džusy ...)	Osvobozeno dle § 6 odst. 9 písm. c) ZDP	Nedaňový náklad dle § 25 odst. 1 písm. zm) ZDP	Osvobozeno dle § 6 odst. 9 písm. c) ZDP	Nedaňový náklad dle § 25 odst. 1 písm. zm) ZDP
Poskytnutí pitné vody na pracovišti	Není předmětem daně dle § 6 odst. 7 písm. e) ZDP	Daňový náklad dle § 24 odst. 1 ZDP, popř. § 24 odst. 2 písm. j) ZDP	Není předmětem daně dle § 6 odst. 7 písm. e) ZDP	Daňový náklad dle § 24 odst. 1 ZDP, resp. § 24 odst. 2 písm. p) ZDP

Tab. č.2. Vybrané ostatní benefity poskytované zaměstnancům a jejich daňové dopady na straně zaměstnance a zaměstnavatele

Benefit	Do roku 2023 u zaměstnance	Do roku 2023 u zaměstnavatele	Od 1. 1. 2024 u zaměstnance	Od 1. 1. 2024 u zaměstnavatele
Nepeněžní příspěvek na rekreaci do 20 000,- Kč	Osvobozen do limitu dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP		Osvobozen dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP (tj. v souhrnu do limitu ½ průměrné mzdy)	Náklady na plnění představující příjmy osvobozené u zaměstnance jsou nedaňové dle § 25 odst. 1 písm. h) bod 2. ZDP, ve výši převyšující tuto částku jde o daňový náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. ZDP
Nepeněžní příspěvek na rekreaci v částce 30 000,- Kč	Osvobozen do limitu dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP (osvobozeno 20 000,- Kč) Nad stanovený limit – příjem dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP	Nedaňový náklad dle § 25 odst. 1 písm. h) bod 2. ZDP	Osvobozen do limitu dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP (tj. v souhrnu do výše ½ průměrné mzdy) Nad stanovený úhrnný limit – příjem dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP	
Peněžní příspěvek na rekreaci	Příjem dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP	Daňový náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP	Příjem dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP	Daňový náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. ZDP
Nepeněžní příspěvek na sportovní a kulturní vyžití	Osvobozeno dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP	Nedaňový náklad dle § 25 odst. 1 písm. h) bod 2. ZDP	Osvobozen do limitu dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP (tj. v souhrnu do výše ½ průměrné mzdy)	Do výše osvobozené u zaměstnance jde o nedaňový náklad dle § 25 odst. 1 písm. h) bod 2. ZDP, ve výši převyšující tuto částku jde o daňový náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. ZDP
Peněžní příspěvek na sportovní a kulturní vyžití	Příjem dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP	Daňový náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP	Příjem dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP	Daňový náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. ZDP

Nepeněžní příspěvek na úkony ve zdravotnickém zařízení poskytnutý ze zisku po zdanění	Osvobozeno dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP	Plnění ze zisku po zdanění nejsou nákladem dle § 21h ZDP, jinak by byla nedaňovým nákladem dle § 25 odst. 1 písm. h) bod 2. ZDP	Osvobozen do limitu dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP (tj. v souhrnu do výše ½ průměrné mzdy)	Plnění ze zisku po zdanění nejsou nákladem dle § 21h ZDP, jinak by byla nedaňovým nákladem dle § 25 odst. 1 písm. h) bod 2. ZDP (do výše osvobozené u zaměstnance), ve výši převyšující tuto částku jde o daňový náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. ZDP
Peněžní příspěvek na úkony hrazené zaměstnancem ve zdravotnickém zařízení	Příjem dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP	Daňový náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP	Příjem dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP	Daňový náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. ZDP
Nepeněžní bezúplatné plnění do výše 2 000,- Kč poskytnuté ze zisku po zdanění	Osvobozeno dle § 6 odst. 9 písm. g) ZDP	Nedaňový náklad dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP	Pokud věcná povaha plnění spadá do § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, uplatní se osvobození do limitu (tj. v souhrnu do výše ½ průměrné mzdy), v ostatních případech příjem dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP	Nedaňový náklad dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP
Cvičení na pracovišti	Není příjem	Daňový náklad dle § 24 odst. 1 ZDP, resp. § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP	Není předmětem daně § 6 odst. 7 písm. e) ZDP	Daňový náklad dle § 24 odst. 1 ZDP, resp. § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP
Lekce jógy s instruktorem	Osvobozeno dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP	Nedaňový náklad dle § 25 odst. 1 písm. h) bod 2. ZDP	Osvobozen do limitu dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP (tj. v souhrnu do výše ½ průměrné mzdy)	Do výše osvobozené u zaměstnance jde o nedaňový náklad dle § 25 odst. 1 písm. h) bod 2. ZDP, ve výši převyšující tuto částku jde o daňový náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. ZDP
Kulturní a sportovní akce pořádaná zaměstnavatelem	Osvobozeno bez limitu § 6 odst. 9 písm. d) ZDP	Nedaňový náklad dle § 25 odst. 1 písm. h) bod 1. ZDP (pohoštění a občerstvení dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP	Osvobozeno dle § 6 odst. 9 písm. g) ZDP	Nedaňový náklad dle § 25 odst. 1 písm. h) bod 1. ZDP (pohoštění a občerstvení dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP

Příloha:

S ohledem na průběh legislativního procesu, kdy došlo k nahrazení významné části vládního návrhu zákona komplexním pozměňovacím návrhem a důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona tedy nebude ve značné části relevantní, je k této metodické informaci z praktických důvodů připojen jak text důvodové zprávy, tak odůvodnění přijatých pozměňovacích návrhů. Komplexní pozměňovací návrh byl přijat jako usnesení Rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR, který neobsahuje odůvodnění – text odůvodnění je dostupný na internetových stránkách Ministerstva financí ČR. Přijatý poslanecký pozměňovací návrh obsahuje odůvodnění a je dostupný na internetových stránkách Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR (dále jen „PSP“).

1. Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona

Poznámka: Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona je dostupná na internetových stránkách PSP, sněmovní tisk 488/0.²⁰ Vládní návrh zákona však byl v podstatné části nahrazen komplexním pozměňovacím návrhem, který byl přijat jako usnesení Rozpočtového výboru PSP, sněmovní tisk 488/4.

Navržené změny k § 6 ZDP:

- a) *V § 6 odst. 3 úvodní části ustanovení věty druhé se slova „e) poskytnuté“ nahrazují slovy „plnění na sociální podmínky nebo péči o zdraví vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele nebo pracovní nebo jiné smlouvy poskytnutá“.*
- b) *V § 6 odst. 4 písm. a) se částka „10 000 Kč“ nahrazuje slovy „rozhodnou pro účast zaměstnanců činných na základě dohody o provedení práce na nemocenském pojištění, která je stanovena pro zaměstnání vykonávaná na základě těchto dohod u téhož zaměstnavatele“.*
- c) *V § 6 odstavec 6 zní:*

„(6) Poskytuje-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně silniční motorové vozidlo k používání pro služební i soukromé účely, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši určeného procenta vstupní ceny tohoto vozidla za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla. Jde-li o silniční motorové vozidlo najaté nebo pořízené na finanční leasing, vychází se ze vstupní ceny tohoto vozidla u původního vlastníka, a to i v případě, že dojde k následné koupi vozidla. Pokud ve vstupní ceně není zahrnuta daň z přidané hodnoty, pro účely tohoto ustanovení se o tuto daň zvýší. Je-li částka, která se posuzuje jako příjem zaměstnance za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí silničního motorového vozidla, nižší než 1 000 Kč, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši 1 000 Kč. Poskytne-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně v průběhu kalendářního měsíce postupně za sebou více silničních motorových vozidel k používání pro služební i soukromé účely, považuje se za příjem

²⁰ <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=9&CT=488&CT1=0>

zaměstnanec částka ve výši určeného procenta z nejvyšší vstupní ceny silničního motorového vozidla. Poskytne-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně pro služební i soukromé účely v průběhu kalendářního měsíce více silničních motorových vozidel současně, považuje se za příjem zaměstnanec úhrn částek odpovídajících výši určeného procenta vstupní ceny každého současně poskytnutého vozidla. Určeným procentem se pro účely tohoto ustanovení rozumí

- a) 0,25 %, jedná-li se o bezemisní vozidlo,
- b) 0,5 %, jedná-li se o nízkoemisní vozidlo,
- c) 1 %, jedná-li se o silniční motorové vozidlo, které není nízkoemisním ani bezemisním vozidlem.“.

d) V § 6 odst. 9 písmeno b) zní:

„b) příjem zaměstnanec ve formě příspěvku na stravování poskytnutého zaměstnavatelem za jednu směnu podle jiného právního předpisu, pokud během této směny zaměstnanec vykonával práci alespoň 3 hodiny a nevznikl mu během této směny nárok na stravné v rámci cestovních náhrad podle jiného právního předpisu, a to v úhrnu do výše 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin, a v úhrnu do výše 70 % této hranice, je-li příspěvek poskytnut jako další příspěvek v rámci stejné směny, pokud její délka v úhrnu s přestávkou v práci povinně poskytovanou zaměstnavatelem podle jiného právního předpisu je delší než 11 hodin; v případě zaměstnanec vykonávajícího činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, jejíž výkon není rozvržen na směny podle jiného právního předpisu, je příjem ve formě příspěvku na stravování poskytnutého zaměstnavatelem od daně osvobozen, pokud během kalendářního dne zaměstnanec vykonával práci alespoň 3 hodiny a nevznikl mu během tohoto dne nárok na stravné v rámci cestovních náhrad podle jiného právního předpisu ani na stravné v rámci cestovních náhrad na základě smlouvy, a to v úhrnu do výše 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin, a v úhrnu do výše 70 % této hranice, je-li příspěvek poskytnut jako další příspěvek v rámci stejného kalendářního dne, pokud během tohoto dne zaměstnanec vykonával práci alespoň 11 hodin; příspěvkem na stravování se pro účely daní z příjmů rozumí

1. stravování poskytované jako nepeněžní plnění ke spotřebě na pracovišti zaměstnanec nebo v rámci stravování zajišťovaného prostřednictvím jiného subjektu než zaměstnavatele a
2. peněžitý příspěvek na stravování,“.

e) V § 6 odst. 9 se písmeno d) zrušuje. Dosavadní písmena e) až ch) se označují jako písmena d) až h).

f) V § 6 odst. 9 se písmeno f) včetně poznámky pod čarou č. 6a zrušuje. Dosavadní písmena g) až w) se označují jako písmena f) až v).

g) V § 6 odst. 9 se písmeno i) včetně poznámky pod čarou č. 6d zrušuje. Dosavadní písmena j) až v) se označují jako písmena i) až u).

- h) *V § 6 odst. 9 se písmena l) a m) včetně poznámky pod čarou č. 65 zrušují. Dosavadní písmena n) až u) se označují jako písmena l) až s).*
- i) *V § 6 odst. 9 se na konci textu písmene m) doplňují slova „a bývalému prezidentu republiky podle zákona upravujícího zabezpečení prezidenta republiky po skončení funkce“.*
- j) *V § 6 odst. 10 písm. a) se slova „, s výjimkou platu náležejícího prezidentu republiky a náhrad spojených s výkonem jeho funkce“ nahrazují slovy „a zákona upravujícího zabezpečení prezidenta republiky po skončení funkce.“.*

Odůvodnění navržených změn:

K bodu a):

Navrhuje se legislativně-technická změna v návaznosti na navrhované zrušení § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, v důsledku čehož dojde ke změně označení následujících pododstavců. Odkaz na dosavadní odstavec 9 písm. d) se proto navrhuje vypustit, přičemž odkaz na odstavec 9 písm. e) bude nově odkazem na odstavec 9 písm. d), neboť písmeno e) v odstavci 9 bude nově označeno jako písmeno d).

K bodu b):

Podle stávající právní úpravy jsou příjmy plynoucí na základě dohod o provedení práce samostatným základem daně pro daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, pokud jejich úhrnná výše u téhož plátce daně nepřesáhne za kalendářní měsíc částku 10 000 Kč a zaměstnanec u tohoto plátce daně neučinil prohlášení k dani podle § 38k odst. 4, 5 nebo 7 zákona o daních z příjmů nebo nevyužil postup podle § 36 odst. 6 nebo 7 zákona o daních z příjmů. Částka 10 000 Kč vychází z výše příjmů, jejíž překročení zakládá účast zaměstnanců činných na základě dohod o provedení práce na nemocenském pojištění a která je doposud v ustanovení § 7a odst. 1 zákona o nemocenském pojištění rovněž stanovena na 10 000 Kč. Na základě tohoto ustanovení tak poplatník bez učiněného prohlášení k dani podle § 38k zákona o daních z příjmů s příjmy plynoucími na základě dohody o provedení práce, jejichž výše za kalendářní měsíc u jednoho plátce daně v úhrnu nepřesáhne 10 000 Kč, není povinen podávat ve vztahu k těmto příjmům daňové přiznání, jeho daň je sražena plátcem daně a následně odvedena správci daně.

Vzhledem k tomu, že v rámci návrhu zákona v ustanovení § 7a zákona o nemocenském pojištění dochází k úpravě částky rozhodné pro účast zaměstnanců činných na základě dohod o provedení práce na nemocenském pojištění, navrhuje se provést odpovídající úpravu i v ustanovení § 6 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů. Částka rozhodná pro účast těchto zaměstnanců na nemocenském pojištění nově nebude v zákoně o nemocenském pojištění stanovena pevnou částkou, nýbrž bude představovat procentuální část průměrné mzdy podle § 23b odst. 4 zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

Namísto výslovného uvedení této částky, k němuž by se muselo přistoupit pokaždé, když dojde ke zvýšení výchozí částky v zákoně o nemocenském pojištění, se navrhuje od tohoto způsobu

vyjádření částky zcela upustit a nahradit jej obecnou formulací přímo navazující na částku rozhodnou pro účast zaměstnanců činných na základě dohody o provedení práce na nemocenském pojištění stanovenou v § 7a odst. 2 písm. a) zákona o nemocenském pojištění ve vztahu ke všem zaměstnáním vykonávaným na základě dohod o provedení práce u téhož zaměstnavatele v jednom kalendářním měsíci. Tato částka bude podle novelizovaného ustanovení § 7a odst. 2 písm. a) zákona o nemocenském pojištění činit 25 % průměrné mzdy podle § 23b odst. 4 zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti zaokrouhlené na celé pětisetkoruny směrem dolů. Obdobný způsob navázání se na automatickou valorizaci částky rozhodné pro účast zaměstnanců na nemocenském pojištění byl již dříve zvolen v ustanovení § 6 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů, a tudíž bude v tomto ohledu právní úprava více konzistentní. Tato obecná vazba na částku rozhodnou pro účast na nemocenském pojištění současně zajistí automatickou valorizaci tohoto limitu.

K bodu d):

Hodnota stravování, resp. stravování poskytované jako nepeněžní plnění ke spotřebě na pracovišti zaměstnance nebo v rámci stravování zajišťovaného prostřednictvím jiného subjektu (tj. i formou tzv. stravenek či elektronických stravovacích karet) představuje na straně zaměstnance osvobozený příjem v plném rozsahu, tedy bez ohledu na jeho hodnotu, zdroj financování (např. fond kulturních a sociálních potřeb nebo sociální fond), poplatky za distribuci nebo na to, zda je zaměstnanci toto plnění poskytováno za úplatu, která je nižší než jeho nominální hodnota, nebo je poskytováno bezplatně.

Ve vztahu k osvobození těchto příspěvků na stravování zaměstnance se tudíž postupuje rozdílně, než v případě příspěvku na stravování poskytovaného formou peněžitého příspěvku na stravování, jehož osvobození je limitováno do výše 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trávající 5 až 12 hodin. Tento přístup vytváří prostor pro poskytování stravenek libovolné hodnoty dosahující řádově až tisíců korun denně (tzv. manažerské stravenky), které jsou od daně nyní v plné výši osvobozeny. Za účelem sjednocení tohoto přístupu se na straně zaměstnance navrhuje omezit osvobození všech těchto příspěvků na stravování poskytovaných zaměstnavatelem touto 70% hranicí. Pro účely přehlednosti právního předpisu se rovněž navrhuje stravování poskytované jako nepeněžní plnění ke spotřebě na pracovišti zaměstnance nebo v rámci stravování zajišťovaného prostřednictvím jiného poplatníka než zaměstnavatele a peněžitý příspěvek na stravování obecně označovat jako „příspěvky na stravování“.

Současně se navrhuje podmínky pro daňovou uznatelnost výdajů na tyto příspěvky na stravování na straně zaměstnavatele stanovené v dosavadním § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4 zákona o daních z příjmů upravit jako podmínky pro osvobození tohoto příjmu na straně zaměstnance v ustanovení § 6 odst. 9 písm. b) zákona o daních z příjmů. Plnění poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě příspěvku na stravování jak v nepeněžní, tak peněžité formě tak bude moci být osvobozeno, pokud přítomnost zaměstnance v práci během pracovní směny trvala alespoň 3 hodiny, a to v úhrnu do výše 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trávající 5 až 12 hodin. Další příspěvek na stravování poskytnutý zaměstnanci bude moci být do stejné výše (tj. do výše 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trávající 5 až 12 hodin) osvobozen pouze v případě, pokud přítomnost

zaměstnanec v práci během pracovní směny trvala alespoň 3 hodiny a zároveň délka této směny v úhrnu s přestávkou v práci, kterou je zaměstnavatel povinen poskytnout zaměstnanci podle zvláštního právního předpisu (viz § 88 odst. 4 zákoníku práce), byla delší než 11 hodin. Takto bude oproti dosavadnímu stavu zajištěno, že osvobození podle § 6 odst. 9 písm. b) zákona o daních z příjmů bude aplikovatelné i pro zaměstnance čerpající peněžitý příspěvek na stravování při delších časových směnách. Příspěvek na stravování nebude osvobozen, pokud byl poskytnut zaměstnanci, kterému v průběhu směny vznikl nárok na stravné podle zvláštního právního předpisu (viz § 176 odst. 1 písm. a) zákoníku práce).

Navrhovaný limit se nepoužije na každou formu příspěvku na stravování samostatně při jejich současném poskytnutí v rámci jedné směny, ale osvobozeno u zaměstnance bude vždy hodnota všech poskytnutých forem v rámci jedné směny v úhrnu do 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin. Další příspěvek na stravování v rámci stejné směny se posuzuje samostatně v případě delší směny než 11 hodin. V rozsahu, ve kterém příspěvek na stravování přesáhne stanovený limit 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin, bude na straně zaměstnance příjmem podléhající dani z příjmů podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů.

Na straně zaměstnavatele bude daňová uznatelnost výdajů na příspěvky na stravování nově posuzována podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5, ve znění před účinností tohoto zákona.

V rámci bodu 2 přechodných ustanovení této části návrhu zákona je navrženo speciální přechodné ustanovení upravující vztah dosavadní a nově navržené právní úpravy.

K bodu e):

Navrhuje se zrušit osvobození nepeněžního plnění poskytovaného zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu nebo ze zisku (příjmu) po jeho zdanění a u zaměstnavatelů, kteří nevytvořili zisk, na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě vymezené

v jednotlivých bodech tohoto ustanovení (např. na pořízení zboží nebo služeb zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru od zdravotnických zařízení, pořízení zdravotnických prostředků na lékařský předpis a použití vzdělávacích nebo rekreačních zařízení, zařízení péče o děti předškolního věku včetně mateřské školy podle školského zákona, knihovny zaměstnavatele, tělovýchovných a sportovních zařízení, nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce, příspěvku na tištěné knihy).

Tato plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci představují určitou formu benefitu v podobě péče o zaměstnance za účelem jejich motivace. Osvobození příjmu zaměstnance v podobě těchto plnění (s výjimkou příspěvku na zájezd nebo rekreaci a příspěvku na knihy) přitom doposud není nijak limitováno. Daňová podpora těchto benefitů ve formě jejich osvobození od daně však ve svém důsledku prohlubuje nerovné postavení jednotlivých zaměstnavatelů, neboť tyto benefity častěji poskytují zaměstnavatelé, kteří jsou velkými subjekty disponujícími dostatečnými finančními prostředky pro tyto účely. V případě menších zaměstnavatelů s malým počtem zaměstnanců není vždy efektivní administrovat tyto daňové benefity tak, aby mohl být využit jejich plný potenciál. Takto koncipované daňové zvýhodnění

tak zvětšuje konkurenční výhodu velkých zaměstnavatelů na trhu práce. Skutečnost, že osvobození některých forem těchto nepeněžitých plnění není limitováno maximální částkou (např. sportovní či kulturní akce) současně vytváří prostor pro poskytování nepeněžitých plnění vysoké hodnoty, které je vždy od daně osvobozeno.

Samotné poskytování zaměstnaneckých výhod není tímto nijak dotčeno. I nadále budou zaměstnavatelé rozhodovat o rozsahu a formě benefitů, které chtějí poskytovat svým zaměstnancům, přičemž právě odstraněním daňového osvobození vybraných benefitů bude odstraněno odlišování benefitů na fiskálně výhodné (tj. benefity splňující podmínky podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů) a nevýhodné.

Osvobození nepeněžitých plnění podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů se proto, s ohledem na naplňování obecných principů jednoduchosti, transparentnosti a neutrality daní z příjmů, navrhuje zrušit.

V návaznosti na zrušení osvobození těchto benefitů na straně zaměstnance se na straně zaměstnavatele rovněž navrhuje vypustit ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) a k) zákona o daních z příjmů, podle kterého byly výdaje zaměstnavatele na tato nepeněžitá plnění daňově neuznatelnými výdaji. Uznatelnost těchto výdajů na straně zaměstnavatele bude nově posuzována podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4 (dosavadní § 24 odst. 2 písm. j) bod 5) zákona o daních z příjmů.

V rámci bodu 3 přechodných ustanovení této části návrhu zákona je navrženo speciální přechodné ustanovení upravující vztah dosavadní a nově navržené právní úpravy, přičemž rozhodným okamžikem pro uplatnění nové právní úpravy je poskytnutí takového plnění ode dne nabytí účinnosti.

K bodu f):

Navrhuje se zrušit osvobození příjmu zaměstnance v podobě nepeněžitých bezúplatných plnění (darů) poskytovaných z fondu kulturních a sociálních potřeb podle příslušného předpisu, u zaměstnavatelů, na které se tento předpis nevztahuje, nepeněžitých bezúplatných plnění poskytovaných za obdobných podmínek ze sociálních fondů nebo ze zisku (příjmu) po jeho zdanění, anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to až do úhrnné výše 2 000 Kč ročně u každého zaměstnance.

Příjem zaměstnance v podobě darů (peněžitých i nepeněžitých) poskytnutého zaměstnavatelem v souvislosti se závislou činností je standardně posuzován jako zdanitelný příjem plynoucí v souvislosti s výkonem závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Výjimku představují pouze nepeněžitá dary do úhrnné výše 2 000 Kč ročně u každého zaměstnance, které jsou poskytovány podle § 14 vyhlášky o FKSP k životním a pracovním výročím (tzn. při životním výročí 50 let a dále za každých dalších 5 let věku, při pracovním výročí 20 let a každých dalších 5 let trvání pracovního nebo služebního poměru, při prvním odchodu do starobního nebo invalidního důchodu a při poskytnutí osobní pomoci, při požáru živelné události a v jiných mimořádných případech ve prospěch zaměstnavatele).

S ohledem na skutečnost, že je očekáváno zrušení této vyhlášky, jakož i na obecné principy jednoduchosti, transparentnosti a neutrality daní z příjmů, se navrhuje toto ustanovení vypustit.

Veškeré příjmy zaměstnance v podobě daru poskytnutého zaměstnavatelem v souvislosti se závislou činností tak nově budou podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů podléhat dani z příjmů bez ohledu na jejich výši.

Poznámka pod čarou č. 6a odkazující na vyhlášku o FKSP se s ohledem na očekávané zrušení této vyhlášky rovněž navrhuje zrušit.

V rámci bodu 3 přechodných ustanovení této části návrhu zákona je navrženo speciální přechodné ustanovení upravující vztah dosavadní a nově navržené právní úpravy, přičemž rozhodným okamžikem pro uplatnění nové právní úpravy je poskytnutí takového plnění ode dne nabytí účinnosti.

K bodu g):

Navrhuje se zrušit ustanovení § 6 odst. 9 písm. i) - dosavadní ustanovení § 6 odst. 9 písm. j) zákona o daních z příjmů, neboť se v zásadě jedná o obsoletní ustanovení. Podle tohoto ustanovení bylo od daně osvobozené mzdové vyrovnání vyplácené pracovníkům v hornictví, a to ve výši rozdílu mezi náhradou mzdy nebo peněžitými dávkami nemocenského pojištění přiznanými po přechodu pracovníka na nové pracoviště a dávkami nebo náhradou mzdy, které by tento pracovník pobíral na dřívějším pracovišti. Mzdové vyrovnání bylo vypláceno na základě § 7 odst. 2 vyhlášky č. 19/1991 Sb. Tato vyhláška byla vyhláškou č. 405/2003 Sb. zrušena s tím, že podle § 1 odst. 2 této vyhlášky se nároky vzniklé pracovníkům v hornictví na základě zrušené vyhlášky č. 19/1991 Sb. přede dnem jejího zrušení, posuzují podle dosavadních právních předpisů (tj. podle zrušené vyhlášky). Tato výjimka je zrušena z důvodu zpřehlednění právního řádu v oblasti daní.

Zrušením osvobození tohoto příjmu nebudou dotčena případná mzdová vyrovnání, která jsou v současné době stále vyplácena na základě zrušené vyhlášky č. 19/1991 Sb. Osvobození těchto mzdových vyrovnání je zajištěno prostřednictvím přechodného ustanovení v této části tohoto zákona.

K bodu h):

Navrhuje se zrušit ustanovení § 6 odst. 9 písm. l) - dosavadní ustanovení § 6 odst. 9 písm. n) zákona o daních z příjmů, neboť se v zásadě jedná o obsoletní ustanovení. Na základě tohoto ustanovení je osvobozen příjem v podobě odstupného vypláceného pracovníkům v hornictví, kteří byli přeřazeni na jiné pracoviště nebo uvolněni ze zdravotních důvodů. Odstupné, které je tímto ustanovením osvobozeno od daně, bylo poskytováno podle § 5 a 6 vyhlášky č. 19/1991 Sb., která byla vyhláškou č. 405/2003 Sb. zrušena s tím, že nároky na odstupné, které vznikly dotčeným pracovníkům před zrušením této vyhlášky, se posuzují podle dosavadních právních předpisů, tj. podle vyhlášky č. 19/1991 Sb. Tato výjimka je zrušena z důvodu zpřehlednění právního řádu v oblasti daní a nebude mít přímý dopad na státní rozpočet.

Zrušením osvobození tohoto příjmu nebude dotčeno odstupné, které je v současné době stále vypláceno pracovníkům v hornictví na základě zrušené vyhlášky č. 19/1991 Sb. Osvobození předmětného odstupného je zajištěno prostřednictvím přechodného ustanovení tohoto zákona.

Rovněž se navrhuje zrušení ustanovení § 6 odst. 9 písm. m) zákona o daních z příjmů – dosavadní § 6 odst. 9 písm. o), na základě kterého jsou osvobozeny příjmy do výše 500 000 Kč poskytnuté zaměstnavatelem jako sociální výpomoc zaměstnanci v souvislosti s překlenutím jeho mimořádně obtížných poměrů v důsledku živelní pohromy, ekologické nebo průmyslové havárie na územích, na kterých byl vyhlášen nouzový stav podle zákona č. 110/1998 Sb., o bezpečnosti České republiky, přičemž osvobození je podmíněno tím, že tyto příjmy jsou vypláceny zaměstnanci z fondu kulturních a sociálních potřeb nebo ze sociálního fondu za obdobných podmínek u zaměstnavatelů, na které se předpis o fondu kulturních a sociálních potřeb nevztahuje nebo ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Vzhledem k tomu, že osvobození tohoto příjmu je navázáno na institut sociální výpomoci, jehož podmínky jsou upraveny v ustanovení § 11 vyhlášky o FKSP a k očekávanému zrušení této vyhlášky, se navrhuje vypuštění i tohoto ustanovení. Osvobození příjmu zaměstnance, který má obdobný charakter jako sociální výpomoc, však zůstane i nadále zachováno, a to podle ustanovení § 4a písm. k) zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení je od daně z příjmů fyzických osob osvobozen bezúplatný příjem poskytnutý na humanitární nebo charitativní účel nebo z veřejné sbírky, pod které lze zahrnout i pomoc při odstranění důsledků např. živelních pohrom, ekologických nebo průmyslových havárií ohrožujících ve značném rozsahu životy, zdraví nebo majetkové hodnoty anebo vnitřní pořádek a bezpečnost. Jedná se o pomoc poskytovanou cíleně přímo postiženým osobám, a to bez jakéhokoli omezení v podobě maximální výše nebo vyhlášení nouzového stavu podle ústavního zákona č. 110/1998 Sb., o bezpečnosti České republiky. Z úvodní části ustanovení § 6 odst. 9 zákona o daních z příjmů vyplývá, že výčet osvobozených příjmů v tomto ustanovení doplňuje výčet v § 4 zákona o daních z příjmů, do kterého jsou s odkazem na stávající ustanovení § 4 odst. 1 písm. zm) zákona o daních z příjmů zahrnuty i příjmy podle ustanovení § 4a zákona o daních z příjmů. Ustanovení § 4a písm. k) zákona o daních z příjmů proto dopadá i na bezúplatné příjmy, jež jsou vypláceny zaměstnavatelem zaměstnanci na humanitární nebo charitativní účely.

Ze vzájemných vztahů mezi těmito ustanoveními lze dovodit, že ustanovení § 4a písm. k) a ustanovení § 6 odst. 9 písm. m) zákona o daních z příjmů částečně upravují shodný okruh právních vztahů. Vypuštění ustanovení § 6 odst. 9 písm. m) zákona o daních z příjmů tak přispěje systematičnosti zákona a rovněž přispěje k naplnění obecného principu jednoduchosti daní z příjmů.

Poznámku pod čarou č. 65 odkazující na čl. 5 ústavního zákona č. 110/1998 Sb., o bezpečnosti České republiky, se navrhuje pro nadbytečnost vypustit.

K bodu i):

Navrhuje se ustanovení § 6 odst. 9 písm. m) - dosavadní § 6 odst. 9 písm. r) - zákona o daních z příjmů v souvislosti s přeřazením platu a renty prezidenta republiky z ostatních příjmů mezi funkční požitky rozšířit o úpravu týkající se naturálních plnění poskytovaných i bývalému prezidentovi republiky tak jak uvádí § 4 odst. 1 písm. o) - dosavadní § 4 odst. 1 písm. p) zákona o dani z příjmů a ustanovení § 4 odst. 1 písm. o) současně zrušit pro nadbytečnost.

K bodu j):

Z důvodu navrhovaného vypuštění ustanovení § 10 odst. 9 zákona o daních z příjmů, se navrhuje upravit ustanovení § 6 odst. 10 písm. a) zákona o daních z příjmů tak, aby byla zrušena výjimka, podle níž plat stávajícího prezidenta republiky a náhrady spojené s výkonem jeho funkce nejsou funkčními požitky. Plat prezidenta republiky, jakož i náhrady (naturální i víceúčelové paušální náhrady) poskytované podle zákona č. 236/1995 Sb., a renta bývalého prezidenta republiky a víceúčelová paušální náhrada poskytované na základě zákona č. 48/2004 Sb. tak nově budou funkčními požitky ve smyslu § 6 odst. 10 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Podle § 15 a 16 zákona č. 236/1995 Sb. náleží prezidentovi také zvláštní víceúčelová paušální náhrada výdajů spojených s výkonem jeho funkce a naturální plnění v podobě:

- a) užívání služebního vozidla s řidičem i bez něho k výkonu funkce nebo v souvislosti s ním a k osobní dispozici,
- b) užívání nemovitostí tvořících sídlo prezidenta republiky,)
- c) úhrada zdravotních služeb,
- d) zřízení a užívání dvou účastnických telefonních stanic.

Zatímco výše uvedená naturální plnění jsou od daně z příjmů osvobozená podle § 6 odst. 9 písm. m) - dosavadního písm. r) zákona o daních z příjmů, zvláštní víceúčelová paušální náhrada, která je poskytována místo náhrady výdajů stanovených v § 5 zákona č. 236/1995 Sb. ve výši 335 % platové základny, osvobozena od daně z příjmů není.

Bývalému prezidentovi na základě zákona č. 48/2004 Sb. vzniká vedle nároku na rentu též podle § 2 daného zákona nárok na víceúčelovou paušální náhradu, která kryje zejména nájemné spojené s užíváním přiměřeně vybavené kanceláře a odměnu asistenta, v celkové výši 50 000 Kč měsíčně. Tato paušální náhrada taktéž není osvobozena od daní z příjmů. Podle § 3 zákona č. 48/2004 Sb. má bývalý prezident republiky po skončení svého volebního období navíc nárok na užívání vozidla ve vlastnictví státu s řidičem i bez něho k osobní dispozici, pokud mu není poskytnuta ochrana podle zvláštního právního předpisu zahrnující přidělení vozidla s řidičem. Jedná se o naturální plnění, které je však osvobozeno od daně z příjmů na základě § 6 odst. 9 písm. m) – dosavadního písm. r) zákona o daních z příjmů, a to v důsledku přesunu této úpravy z dosavadního § 4 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů.

2. Komplexní pozměňovací návrh přijatý v usnesení Rozpočtového výboru PSP, sněmovní tisk 488/4

Poznámka: Odůvodnění tohoto komplexního pozměňovacího návrhu je dostupné na internetových stránkách Ministerstva financí ČR.²¹

²¹ <https://www.mfcr.cz/cs/ministerstvo/media/tiskove-zpravy/2023/upravy-konsolidacniho-balicku-schvalene-stranami-v-52702>

Navržené změny k § 6 ZDP:

- a) *V § 6 odst. 3 úvodní části ustanovení věty druhé se slova „d) a e) poskytnuté“ nahrazují slovy „e), plnění ve formě podle odstavce 9 písm. d) a jiné plnění na sociální podmínky nebo péči o zdraví vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele nebo pracovní nebo jiné smlouvy poskytnutá“.*
- b) *V § 6 odst. 3 úvodní části ustanovení věty třetí se slova „, kromě jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, bytu nebo rodinného domu, v němž měl zaměstnanec bydliště po dobu 2 let bezprostředně před jeho koupí,“ zrušují.*
- c) *V § 6 odst. 4 písm. a) se částka „10 000 Kč“ nahrazuje slovy „rozhodnou pro účast zaměstnanců činných na základě dohody o provedení práce na nemocenském pojištění, která je stanovena pro zaměstnání vykonávaná na základě těchto dohod u téhož zaměstnavatele“.*
- d) *V § 6 odstavec 6 zní:*

„(6) Poskytuje-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně silniční motorové vozidlo

k používání pro služební i soukromé účely, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši určeného procenta vstupní ceny tohoto vozidla za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla. Jde-li o silniční motorové vozidlo najaté nebo pořízené na finanční leasing, vychází se ze vstupní ceny tohoto vozidla u původního vlastníka, a to i v případě, že dojde k následné koupi vozidla. Pokud ve vstupní ceně není zahrnuta daň z přidané hodnoty, pro účely tohoto ustanovení se o tuto daň zvýší. Je-li částka, která se posuzuje jako příjem zaměstnance za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí silničního motorového vozidla, nižší než 1 000 Kč, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši 1 000 Kč. Poskytne-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně v průběhu kalendářního měsíce postupně za sebou více silničních motorových vozidel k používání pro služební i soukromé účely, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši určeného procenta z nejvyšší vstupní ceny silničního motorového vozidla. Poskytne-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně pro služební i soukromé účely v průběhu kalendářního měsíce více silničních motorových vozidel současně, považuje se za příjem zaměstnance úhrn částek odpovídajících výši určeného procenta vstupní ceny každého současně poskytnutého vozidla. Určeným procentem se pro účely tohoto ustanovení rozumí

- a) *0,25 %, jedná-li se o bezemisní vozidlo,*
 - b) *0,5 %, jedná-li se o nízkoemisní vozidlo,*
 - c) *1 %, jedná-li se o silniční motorové vozidlo, které není nízkoemisním ani bezemisním vozidlem.“*
- e) *V § 6 odst. 7 písm. e) se slovo „povinná“ a slova „stanovená právním předpisem“ zrušují.*
 - f) *V § 6 odst. 9 písmeno b) zní:*

„b) příjem zaměstnance ve formě příspěvku na stravování poskytnutého zaměstnavatelem za jednu směnu podle jiného právního předpisu, pokud během této směny zaměstnanec vykonával práci alespoň 3 hodiny a nevznikl mu během této směny nárok na stravné v rámci cestovních náhrad podle jiného právního předpisu, a to v úhrnu do výše 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin, a v úhrnu do výše 70 % této hranice, je-li příspěvek poskytnut jako další příspěvek v rámci stejné směny, pokud její délka v úhrnu s přestávkou v práci povinně poskytovanou zaměstnavatelem podle jiného právního předpisu je delší než 11 hodin; v případě zaměstnance vykonávajícího činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, jejíž výkon není rozvržen na směny podle jiného právního předpisu, je příjem ve formě příspěvku na stravování poskytnutého zaměstnavatelem od daně osvobozen, pokud během kalendářního dne zaměstnanec vykonával práci alespoň 3 hodiny a nevznikl mu během tohoto dne nárok na stravné v rámci cestovních náhrad podle jiného právního předpisu ani na stravné v rámci cestovních náhrad na základě smlouvy, a to v úhrnu do výše 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin, a v úhrnu do výše 70 % této hranice, je-li příspěvek poskytnut jako další příspěvek v rámci stejného kalendářního dne, pokud během tohoto dne zaměstnanec vykonával práci alespoň 11 hodin; příspěvkem na stravování se pro účely daní z příjmů rozumí

- 1. stravování poskytované jako nepeněžní plnění ke spotřebě na pracovišti zaměstnance nebo v rámci stravování zajišťovaného prostřednictvím jiného subjektu než zaměstnavatele a*
- 2. peněžitý příspěvek na stravování,“.*

- g) V § 6 odst. 9 písm. d) úvodní části ustanovení se za slovo „příjmů,“ vkládají slova „v úhrnu do výše poloviny průměrné mzdy za zdaňovací období“.*
- h) V § 6 odst. 9 písm. d) bodě 1 se část věty za středníkem včetně středníku zrušuje.*
- i) V § 6 odst. 9 se písmeno g) včetně poznámky pod čarou č. 6a zrušuje. Dosavadní písmena h) až ch) se označují jako písmena g) až h).*
- j) V § 6 odst. 9 se písmeno j) včetně poznámky pod čarou č. 6d zrušuje. Dosavadní písmena k) až w) se označují jako písmena j) až u).*
- k) V § 6 odst. 9 se písmena m) a n) včetně poznámky pod čarou č. 65 zrušují. Dosavadní písmena o) až u) se označují jako písmena m) až s).*
- l) V § 6 odst. 9 se na konci textu písmene n) doplňují slova „a bývalému prezidentu republiky podle zákona upravujícího zabezpečení prezidenta republiky po skončení funkce“.*
- m) V § 6 odst. 10 písm. a) se slova „, s výjimkou platu náležejícího prezidentu republiky a náhrad spojených s výkonem jeho funkce“ nahrazují slovy „a zákona upravujícího zabezpečení prezidenta republiky po skončení funkce“.*

Odůvodnění navržených změn k § 6 ZDP:

Pozměňovacím návrhem se v návaznosti na úpravu osvobození podle 6 odst. 9 písm. b) a d) zákona o daních z příjmů vládním návrhem zákona do zákona o daních z příjmů vrací osvobození nepeněžních příjmů poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci podle § 6 odst. 9 písm. d) a zároveň se upřesňuje daňový režim příjmů zaměstnanců z drobného občerstvení, pracovních snídaní a obědů.

1. příjmy zaměstnanců z drobného občerstvení, pracovních snídaní a obědů

Na základě průběžně vyvíjecího se výkladu od okamžiku schválení návrhu zákona vládou se v případech poskytnutí drobného občerstvení (tj. plnění, které nedosahuje intenzity stravování – nejedná se o snídani, oběd nebo večeři) na pracovišti v rámci výkonu závislé činnosti zaměstnanec pro zaměstnavatele nejedná o zdanitelný příjem zaměstnanec, nýbrž o zajištění pracovních podmínek přispívajících k efektivnímu výkonu práce. O zdanitelný příjem zaměstnanec se rovněž nejedná v případech pracovních snídaní či obědů, na které zaměstnanec pozval v rámci pracovní schůzky obchodní partner nebo naopak je zván obchodní partner zaměstnavatele, neboť z pohledu zaměstnanec se jedná o plnění pracovních povinností.

Vzhledem ke konstrukci zákona o daních z příjmů se tento daňovým režim u zaměstnanců navrhuje potvrdit legislativně, a to úpravou § 6 odst. 7 písm. e) zákona o daních z příjmů, které upravuje, jaká plnění nejsou považována za příjem ze závislé činnosti a nejsou předmětem daně. Stávající § 6 odst. 7 písm. e) zákona o daních z příjmů je upraven tak, že se z příjmů ze závislé činnosti a z předmětu daně z příjmů vylučují vedle povinných plnění zaměstnavatele stanovených právním předpisem i jakákoliv další plnění zaměstnavatele na vytváření pracovních podmínek pro výkon práce na pracovišti. Touto úpravou bude zajištěno, že výše uvedená plnění nebudou zdaňována, pokud je zaměstnanec obdrží v rámci výkonu závislé činnosti. Obdrží-li vymezená plnění i jiné osoby (typicky obchodní partner nebo bývalý zaměstnanec), lze v tomto případě připustit použití obecného konceptu deklarovaného u zaměstnanců.

Pod termín drobné občerstvení lze vztáhnout např. mísy ovoce, které jsou zaměstnancům na pracovišti k dispozici a rovněž tak na pracovních poradách. Jestliže by v rámci pracovního jednání zaměstnavatel zaměstnanci zajistil jídlo v intenzitě stravování, tj. např. oběd, pak se na straně zaměstnanec použije novelizované znění § 6 odst. 9 písm. b) zákona o daních z příjmů a hodnota takto poskytnutého stravování se započítává do limitu pro osvobození (70 % horní hranice stravného při pracovní cestě zaměstnanec ve státní sféře trávající 5 až 12 hodin).

V souladu s dlouhodobým výkladem i posuzováním v praxi je na straně zaměstnavatele takto poskytnuté drobné občerstvení nebo pracovní oběd daňově neuznatelným výdajem podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů, neboť se jedná o náklad nebo výdaj na reprezentaci.

Návrh řešení výše popsaný navazuje také na diskuzi s odbornou veřejností, na základě, kterých byla upřednostněna tato koncepce i u drobného občerstvení a obdobného bagatelního plnění, která jsou zaměstnanci poskytována v průběhu pracovní směny zaměstnavatelem. Tato plnění se tak neposoudí jako zdanitelný příjem, ale jako plnění na vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce, a proto nebudou zahrnuta do limitu dle ustanovení § 10

odst. 3 písm. c) bod 5 zákona o daních z příjmů, na který odkazuje původní bod 13 zvláštní části důvodové zprávy k navrhované novele zákona o daních z příjmů (tzv. konsolidační balíček).

2. osvobození zaměstnaneckých benefitů

Na základě pozměňovacího návrhu se do zákona o daních z příjmů navrácí osvobození zaměstnaneckých benefitů podle § 6 odst. 9 písm. d), jehož vypuštění bez náhrady bylo navrhováno v původní podobě vládního návrhu zákona, neboť poskytování vymezených nepeněžních plnění z taxativně vymezených zdrojů má sociální charakter. Tato plnění jsou poskytována nad rámec mzdových nebo platových nároků a představují určitou formu benefitu v podobě péče o zaměstnance za účelem jejich motivace. Udržují pozitivní vztah zaměstnance k zaměstnavateli a podporují duševní a fyzické zdraví zaměstnanců, potažmo i jejich rodinných příslušníků. Osvobození příslušných nepeněžitých příjmů na straně zaměstnance se však nově navrhuje omezit zavedením celkového ročního limitu ve výši poloviny průměrné mzdy, kterou se podle § 21g odst. 2 zákona o daních z příjmů pro účely zákona o daních z příjmů rozumí průměrná mzda stanovená podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení.

Za průměrnou mzdu se podle ustanovení § 23b odst. 4 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, považuje částka, která se vypočte jako součin všeobecného vyměřovacího základu za kalendářní rok, který o 2 roky předchází kalendářnímu roku, pro který se průměrná mzda zjišťuje, a přepočítacího koeficientu pro úpravu tohoto všeobecného vyměřovacího základu; vypočtená částka se zaokrouhluje na celé koruny nahoru. Pro rok 2023 se vychází z nařízení vlády č. 290/2022 Sb. Průměrná mzda pro rok 2023 činí 40 324 Kč jako součin všeobecného vyměřovacího základu za rok 2021 38 294 Kč a přepočítacího koeficientu za rok 2021 1,0530 zaokrouhlený na celé koruny nahoru.

Celkový roční limit daňového osvobození na veškerá nepeněžní plnění definovaná v ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů včetně příspěvku na rekreaci a zájezd by tak pro rok 2023 představoval částku 20 162 Kč. Úhrnný limit, do jehož výše budou nepeněžitá plnění podle § 6 odst. 9 písm. d) osvobozena, se posuzuje ve vztahu ke každému zaměstnavateli zvlášť, tj. pokud jsou zaměstnanci poskytována tato nepeněžitá plnění více zaměstnavateli současně v jednom zdaňovacím období, limit pro osvobození těchto plnění od daně z příjmů zaměstnance bude posuzován u každého zaměstnavatele samostatně, a nikoliv v souhrnu. Na straně zaměstnavatele bude rovněž podstatné, zda byl stanovený limit překročen pouze ve vztahu k danému zaměstnanci bez ohledu na to, zda a případně jaké benefity a v jaké výši jsou tomuto zaměstnanci poskytovány jiným zaměstnavatelem. Příjem zaměstnance v podobě nepeněžitého plnění ve formě podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů nad stanovený limit bude podléhat dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů.

S ohledem na zachování § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů je nutné pro účely limitu v ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů upravit, že nepeněžní plnění poskytovaná ve formě podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů jako benefit pro rodinné

příslušníky zaměstnance se považují za příjem zaměstnance. Za příjem zaměstnance bude samozřejmě považována i částka, která by stanovený limit pro osvobození přesahovala.

V návaznosti na zachování ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů v upravené podobě se navrhuje v zákoně o daních z příjmů zachovat rovněž ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) a k), jejichž vypuštění bylo v původní podobě vládního návrhu zákona navrženo. Ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) vymezuje, výdaje na jaká nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci nejsou výdaji vynaloženými k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Vzhledem k tomu, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů navazuje na ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, navrhuje se toto ustanovení upřesnit tak, aby daňová neuznatelnost výdajů na uvedená nepeněžítá plnění poskytovaná zaměstnanci byla navázána jejich osvobození od daně na straně zaměstnance. Výdaje na nepeněžítá plnění ve formě podle § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů budou na straně zaměstnavatele vždy daňově neuznatelné, pokud budou současně u zaměstnance osvobozené podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů. Pokud však příjmy zaměstnance podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů převýší stanovený limit a budou tak podléhat zdanění jako běžný příjem ze závislé činnosti, budou v poměrné části související náklady zaměstnavatele na jejich poskytnutí daňově uznatelné dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 (v současnosti bod 5) zákona o daních z příjmů, pokud budou souviset s právy zaměstnanců vyplývajícími z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele nebo z jiné smlouvy. Tato vazba se však vztahuje pouze na nepeněžítá plnění ve formě uvedené v ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů, tj. například výdaje zaměstnance na provoz vlastního zařízení péče o děti předškolní věku budou daňově uznatelným výdajem vždy, a to na základě ustanovení § 24 odst. 2 písm. zs) zákona o daních z příjmů, byť na straně zaměstnance nepeněžní příjem v podobě použití zařízení péče o děti předškolního věku bude pro účely osvobození podléhat nově stanovenému úhrnnému limitu.

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) zákona o daních z příjmů se navrhuje oproti původnímu vládnímu návrhu zachovat, a to v dosavadní podobě.

V souvislosti s nově navrženou úpravou ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) a § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů se navrhuje speciální přechodné ustanovení, na základě kterého se nová právní úprava (tj. limit pro osvobození nepeněžitých plnění podle § 6 odst. 9 písm. d) a ²²§ 25 odst. 1 písm. h) ve znění po nabytí účinnosti tohoto zákona) uplatní na všechna příslušná nepeněžítá plnění, která byla poskytnuta ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona (tj. od 1. ledna 2024 včetně) bez ohledu na zdaňovací období zaměstnavatele, kterým vždy nemusí být kalendářní rok. Takto tedy u nepeněžitého plnění ve formě podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, které zaměstnavatel zaměstnanci poskytl například v lednu roku 2024, bude na straně zaměstnance posuzován nový limit pro osvobození a na straně zaměstnavatele budou výdaje na toto plnění daňově neuznatelné podle § 25 odst. 1 písm. h), pokud bude toto plnění u zaměstnance osvobozené, a to i tehdy, když zdaňovacím obdobím

²² <https://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=9&T=488>

tohoto zaměstnavatele bude hospodářský rok a jeho nové zdaňovací období začíná běžet například od 1. dubna 2024.

3. Poslanecký pozměňovací návrh

Poznámka: Poslanecký pozměňovací návrh č. 3149 je dostupný na internetových stránkách PSP, sněmovní tisk 488.

Navržené změny k § 6 ZDP:

a) V dosavadní části desáté čl. XV bod 10 zní:

V § 6 odst. 3 úvodní části ustanovení věty druhé se slova „d) a e) poskytnuté“ nahrazují slovy „e) a g), plnění ve formě podle odstavce 9 písm. d) a jiné plnění na sociální podmínky nebo péči o zdraví vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele nebo pracovní nebo jiné smlouvy poskytnuté“.

b) V dosavadní části desáté čl. XV bod 17 zní:

V § 6 odst. 9 písm. d) bodě 1 se slova „předpis a“ nahrazují slovy „předpis,“ a slova „; při poskytnutí rekreace a zájezdu je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za zdaňovací období“ se nahrazují slovy „nebo poskytnutí rekreace nebo zájezdu“.

c) V dosavadní části desáté čl. XV bod 18 zní:

V § 6 odst. 9 písmeno g) zní:

„g) příjmy plynoucí z účasti zaměstnance nebo jeho rodinného příslušníka na sportovní nebo kulturní akci pořádané zaměstnavatelem pro omezený okruh účastníků, pokud vzhledem k její povaze je pořádání takové akce zaměstnavateli obvyklé a její forma a rozsah jsou přiměřené,“.

d) V dosavadní části desáté čl. XV se bod 40 zrušuje.

Odůvodnění navržených změn k § 6 ZDP:

K bodu a):

Navrhovaná úprava souvisí se změnou prováděnou v bodě 6, kterým se do zákona o daních z příjmů vkládá nové osvobození příjmu poskytovaného zaměstnavatelem zaměstnanci. Protože dané osvobození se má vztahovat i na příjem poskytovaný zaměstnavatelem rodinnému příslušníkovi zaměstnance, stanoví se, že se příjem plynoucí rodinnému příslušníkovi zaměstnance považuje za příjem zaměstnance.

K bodu b):

Na základě pozměňovacího návrhu k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů (sněmovní tisk 488/0), který je součástí 253. usnesení Rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky

z jeho 33. schůze dne 30. srpna 2023 (sněmovní tisk 488/4), dochází v ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) bodu 1 zákona o daních z příjmů k vypuštění části věty za středníkem v souvislosti se zavedením úhrnného limitu pro osvobození nepeněžitého příjmu v uvedených formách. Dotčené ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů obsahuje výčet forem nepeněžitého plnění pro účely osvobození od daně z příjmů ze závislé činnosti. V rámci vypuštění části věty za středníkem v bodu 1 dotčeného ustanovení, která stanovila limit

20 000 Kč pro účely osvobození pouze ve vztahu k poskytnutí rekreace nebo zájezdu, došlo rovněž k tomu, že nepeněžitá plnění ve formě poskytnutí zájezdu nebo rekreace již nejsou výslovně uvedena mezi formami nepeněžitých plnění uvedenými v ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů. Záměrem vypuštění části věty za středníkem v bodu 1 dotčeného ustanovení nebylo zúžit množinu vyjmenovaných forem nepeněžitého plnění, které jsou od daně z příjmů ze závislé činnosti osvobozeny, jelikož poskytnutí rekreace nebo zájezdu je považováno za podmnožinu „použití rekreačního zařízení“, a to i vzhledem k tomu, že zrušovaná část věty za středníkem pouze rozvádí část věty před středníkem tak, že stanoví určitý limit pro osvobození a nepřidává do uvedeného výčtu nové formy nepeněžitého plnění.

Z důvodu právní jistoty se však navrhuje do výčtu forem nepeněžitého plnění podle § 6 odst. 9 písm. d) bodu 1 zákona o daních z příjmů výslovně doplnit, že mezi tyto formy patří rovněž poskytnutí rekreace a poskytnutí zájezdu tak, jako je tomu doposud, neboť po zrušení části věty za středníkem by mohly vznikat výkladové nejasnosti.

K bodu c):

Navrhuje se v § 6 odst. 9 písm. g) zákona o daních z příjmů výslovně normovat, že od daně je osvobozen příjem plynoucí z účasti poplatníka nebo jeho rodinného příslušníka na sportovní nebo kulturní akci pořádané zaměstnavatelem, pokud jde o akci, kterou zaměstnavatelé pro zaměstnance v dané formě a rozsahu obvykle pořádají. Jde tedy o akce „neveřejného“ charakteru a pořádané „příležitostně“ (například vánoční večírky, oslavy výročí firmy nebo dětské dny), které jsou v kontextu okolností „obvyklé“, resp. „přiměřené“. Kritérium frekvence nesplňuje akce pořádaná pravidelně (např. večírky na týdenní bázi) a kritérium přiměřenosti např. uspořádání vánočního večírku v exotické destinaci nebo za jiných zcela excesivních okolností.

Pořádání těchto akcí pro zaměstnance spadá i pod § 6 odst. 9 písm. d) bod 3 zákona o daních z příjmů, tedy příspěvky na kulturní nebo sportovní akce. Výše osvobozených příjmů podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů je však nově limitována výší poloviny průměrné mzdy za zdaňovací období, mohl by tedy vznikat problém ohledně ocenění příjmu připadajícího na jednotlivé zaměstnance a sledování výše těchto příjmů v úhrnu s dalšími zaměstnaneckými benefity. Proto se navrhuje speciální ustanovení pro tyto akce pořádané zaměstnavatelem, a to bez stanovení limitu pro osvobození. Zaměstnavatelé tedy nebudou muset sledovat, který zaměstnanec (a případně jeho rodinný příslušník) se akce účastnil a kolik toho na ní zkonsumoval, aby vyčísloval jeho příjmy z takové akce, protože osvobození se vztahuje na všechny takové příjmy bez omezení výše.

Na straně zaměstnavatele jsou náklady na pořádání takové akce daňově neuznatelné, a to na základě § 25 odst. 1 písm. h) bodu 1 zákona o daních z příjmů, a to jako příspěvek na kulturní pořady a sportovní akce, který je u zaměstnance osvobozen.