

Ministerstvo financí
Letenská 15, Praha 1

**Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR
konaného dne 29. 10. 2008**

OBSAH

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 29. 10. 2008

Spotřební daň

246/17.09.08 - Místo dodání u přeshraničních dodávek elektřiny, plynu a pevných paliv
..... str. 3

Předkládají: Ing. Martin Kohlík
Ing. Stanislav Kryl

Daň z příjmů

247/29.10.08 - Některé aspekty zdaňování ekologických zdrojů energie z hlediska ZDP
.....str. 12

Předkládá: Ing. Jiří Nesrovnal
Ing. Radislav Tkáč

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

Daň z příjmů

221/13.02.08 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní
síly str. 17

Předkládají: Ing. Otakar Machala
Ing. Jiří Hanák
Ing. Jana Tepperová

232/09.04.08 - Daňový režim českého daňového rezidenta – společníka zahraniční
transparentní entity..... str. 30

Předkládá: Ing. Aleš Zídek

DPH

249/29.10.08 – Aplikace DPH v případě služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob
svým členům..... str. 48

Předkládá: JUDr. Ing. Václav Pátek
Ing. Petr Brabenec, MBA

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

Daň z příjmů

244/18.06.08 - Daňová účinnost vybraných položek prvotně upravených zákoníkem práce z pohledu jejich uplatnění ve zdaňovacím období 2007 a 2008 a navazující problémy
..... str. 55

Předkládají: Ing. Radislav Tkáč
Ing. Jiří Hanák
Ing. Jiří Nesrovnal

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

Daň z příjmů

243/18.06.08 - Stanovení odpisů a zůstatkových cen při částečném vyřazení a případném technickém zhodnocení hmotného majetku

Předkládá: Ing. Petr Němec

DPH

248/29.10.08 - Vymezení pojmu obrat ve vztahu k některým finančním činnostem osvobozeným od DPH a jejich zohlednění při výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH - Rozšíření příspěvku č. 184/27.06.07

Předkládají: Andrea Mojžíšová
Petra Pospíšilová

250/04.12.08 – Přeúčtování po novele zákona o DPH k 1.1.2009

Předkládá: Olga Holubová

251/04.12.08 - Vybrané DPH aspekty finančního pronájmu po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.)

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc.
Ing. Pert Potomský

252/04.12.08 - Vybrané DPH aspekty finančního pronájmu po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.) - účtování pojistného leasingovou společností na leasingového nájemce

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc.
Ing. Pert Potomský

253/04.12.08 - Povinnost krátit odpočet DPH a aplikace ustanovení § 73 odst. 11 a § 104 odst. 3 po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.)

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl

254/04.12.08 - Převod staveb, bytů a nebytových prostor po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.)

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 29. 10. 2008

SPOTŘEBNÍ DAŇ

Příspěvek 246/17.09.08 – MF předkládá upravené stanovisko – varianta B – příspěvek uzavřen

246/17.09.08 - Místo dodání u přeshraničních dodávek elektřiny, plynu a pevných paliv

Předkládá: Ing. Martin Kohlík, daňový poradce, č. osvědčení 3948
Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osvědčení 3353

Cílem tohoto příspěvku je přispět ke sjednocení výkladových pravidel při uplatňování daně z plynu, daně z pevných paliv a daně z elektřiny (dále též energetických produktů).

Příspěvek řeší pouze zdanění energetických produktů v případě přeshraničních dodávky od osoby, která je oprávněně nabyta bez daně a dodává je osobě pro účely jejího podnikání, která není oprávněna je nabýt bez daně. Může se jednat o konečného spotřebitele, který spotřebovává energetické produkty v rámci svého podnikání v jiném členském státě EU, případně o dodavatele, který je nabývá za účelem dalšího dodání, nicméně nemůže získat povolení k nabytí energetického produktu bez daně, neboť není v ČR držitelem licence na obchod s elektřinou nebo s plynem.

Předmětem příspěvku není dodání energetických produktů fyzické osobě, která přepravuje energetické produkty do jiného členského státu za účelem vlastní soukromé spotřeby.

Vzhledem k tomu, že příspěvek řeší základní obecné principy shodné pro plyn, elektřinu i pevná paliva, neodkazuje na konkrétní v principu shodná znění jednotlivých zákonů.

Příspěvek vychází ze znění zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, části 45, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, části 46, daň z pevných paliv, části 47, daň z elektřiny, v platném znění (dále též zákony o zdanění energetických produktů), z důvodové zprávy k tomuto zákonu, a dále z Evropských směrnic o zdanění energetických produktů a elektřiny (2003/96/ES) a o pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (92/12/EHS) ve znění jejich dalších novel.

1. Popis problému

Předmětem daní z plynu, z elektřiny a pevných paliv (energetických produktů) je **dodání těchto produktů na území České republiky**. Zákon č. 261/2007 Sb. však (na rozdíl např. o DPH) nedefinuje „místo dodání“. Neurčuje ani, jakým způsobem doložit správci daně místo dodání. V praxi mezinárodních obchodů je tedy obtížné stanovit, která z dodávek energetických produktů podléhá zdanění v ČR.

2. Rozbor problematiky

2.1 Vymezení místa dodání dle českých zákonů o zdanění energetických produktů

Ke zdanění energetických produktů může dle české legislativy dojít z titulu dodání nebo z titulu spotřeby.

Primárně jsou energetické produkty v ČR zdaněny při jejich **dodání** od osoby, která je byla oprávněna nabýt bez daně, osobě, která již není oprávněna nabývat tyto produkty bez daně. Tento princip vychází z článku 21 směrnice 2003/96/ES.

Zdanění energetických produktů **z titulu spotřeby** je jakýmsi náhradním způsobem zdanění v okamžiku, kdy došlo k porušení podmínek pro osvobození nebo ke spotřebě nezdaněných produktů (míněno produktů nezdaněných českou daní).

Smyslem zákona, jak vyplývá i z důvodové zprávy, je **zdanění v okamžiku dodání energetických produktů ke konečné spotřebě**. Předmětem zdanění by tedy měla být spotřeba konečným spotřebitelem, a to spotřeba na území České republiky.

Text zákona zdaňuje dodání „na daňovém území“ ČR. Dle gramatického textu zákona je tedy z hlediska dodání podstatné, „kde“ je dodáno (tedy místo, kde je zboží předáno další osobě) a nikoliv „kam“ je dodáno (tedy místo, kde lze předpokládat spotřebu).

Dle výše uvedeného výkladu by podléhala zdanění v ČR i taková dodávka energetického produktu, která je spotřebována mimo území ČR, avšak k dodání došlo na území ČR. V tomto duchu je zpracován i dotaz č. 20 „**Dodání pevných paliv mimo daňové území ČR**“ umístěný na webu celní správy.

Naopak v případě, kdy si český konečný spotřebitel (s výjimkou soukromé fyzické osoby) sám přiveze energetický produkt ze zahraničí a v ČR jej spotřebuje, dojde také ke zdanění v ČR (nikoliv z titulu dodání, ale z titulu spotřeby v ČR nezdaněného energetického produktu). Tento názor potvrdilo i Generální ředitelství cel ve vnitřním pokynu č. 73/2007 v čl. 10 bod 5.

Pokud by stát, kde dojde ke konečné spotřebě, použil stejné principy zdanění energetických produktů, jako je tomu v ČR, došlo by v případě dodání energetických produktů zahraničnímu konečnému spotřebiteli ke zdanění v obou státech (v jednom z titulu dodání, ve druhém z titulu spotřeby nezdaněného produktu).

Český zákon neřeší možnost vrácení daně z energetického produktu v případě, že tento produkt byl prokazatelně spotřebován mimo území ČR.

2.2 Směrnice

Zákony o dani z energetických produktů byly implementovány do českého právního řádu na základě Směrnice Rady 2003/96/ES, o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále jen „Směrnice 2003/96/ES“) a na základě Směrnice Rady 92/12/EHS, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (dále jen „Směrnice 92/12/EHS“).

Vztah Směrnice 2003/96/ES vůči Směrnici 92/12/EHS je definován v článku 3 Směrnice 2003/96/ES tak, že odkazy na pojmy „minerální oleje“ a „spotřební daň“ ve Směrnici 92/12/EHS je třeba interpretovat jako odkazy na všechny energetické produkty a elektřinu a na všechny nepřímé daně z těchto produktů kalkulované přímo nebo nepřímo z jejich množství v okamžiku uvolnění ke spotřebě¹.

Podle článku 20 bod 1 Směrnice 2003/96/ES pouze určité energetické produkty (např. využívané jako pohonná hmota) mají podléhat ustanovením Směrnice 92/12/EHS o kontrole a pohybu. Jedná se o určité omezení použitelnosti Směrnice 92/12/EHS pro energetické produkty. Omezení se však vztahuje pouze na ta ustanovení, která umožňují členským státům zvýšenou kontrolu nad dopravou a nakládáním s energetickými produkty (např. udělení souhlasu se zahájením přepravy, doprava s průvodními doklady, vyžadování zajištění daně). Ostatní pravidla a principy směrnice 92/12/EHS, jako např. vymezení státu, ve kterém vzniká daňová povinnost, lhůty pro její vznik, podmínky pro vrácení daně, nejsou článkem 20 odst. 1 nijak omezeny a v plném rozsahu se vztahují na všechny energetické produkty.

Pro výše uvedenou interpretaci svědčí fakt, že dle odstavců 2 a 3 článku 20 směrnice 2003/96/ES lze pravidla pro kontrolu a pohyb na základě určité procedury rozšířit na další energetické produkty či naopak určité produkty z těchto pravidel vyjmout. Takové rozšíření či zúžení pravidel nemůže mít vliv na způsob a výši zdanění energetických produktů, může jen zabránit daňovým únikům či obcházení zákona.

Podle čl. 10² Směrnice 92/12/EHS výrobky podléhající spotřební dani (tento pojem zahrnuje i minerální oleje) zakoupené osobami, které nejsou provozovateli daňového skladu nebo oprávněnými příjemci³, a které byly odeslány nebo přepravovány přímo či nepřímo prodejcem nebo na jeho účet, podléhají spotřební dani v členském státě určení. Pro účely tohoto článku se „členským státem určení“ rozumí členský stát, na jehož území je dodání nebo přeprava ukončena. Pokud již ve státě odeslání v souvislosti s tímto odesláním vznikla daňová povinnost, členské státy jsou povinny tuto daň vrátit (čl. 10 odst. 4 Směrnice 92/12/EHS).

Obdobně dle článku 7 a 9 Směrnice 92/12/EHS jsou-li výrobky podléhající spotřební dani drženy (skladovány) pro obchodní účely v jiném členském státě, daňová povinnost vzniká v tomto jiném členském státě. Daň zaplacená případně v prvním členském státě musí být vrácena (čl. 7 odst. 6 Směrnice 92/12/EHS)

Cílem Směrnice 92/12/EHS je tedy zdanit energetické produkty v zemi, kam byly odeslány nebo přepraveny. Tento záměr je rovněž vyjádřen v preambuli Směrnice 92/12/EHS (viz 12. odstavec), kde se uvádí, že výrobky podléhající spotřební dani (tedy i energetické produkty) musí být předmětem daně v členském státě určení. Jednou výjimkou z tohoto principu je situace, kdy fyzická osoba nakoupí výrobky podléhající spotřební daně v jednom členském

¹ Článek 4 odst. 2 směrnice 2003/96/ES

² **Směrnice 91/12/EHS** v čl. 10 uvádí: *Výrobky podléhající spotřební dani zakoupené osobami, které nejsou oprávněnými skladovateli nebo registrovanými či neregistrovanými hospodářskými subjekty, a které byly odeslány nebo přepravovány přímo či nepřímo prodejcem nebo na jeho účet, podléhají spotřební dani v členském státě určení. Pro účely tohoto článku se "členským státem určení" rozumí členský stát, na jehož území je dodání nebo přeprava ukončena.*

³ Směrnice 92/12/EHS používá pro oprávněné příjemce pojem registrované či neregistrované hospodářské subjekty

státě a dopraví je sama do jiného členského státu za účelem své vlastní spotřeby (čl. 8 směrnice 92/12/EHS), kterou v tomto příspěvku nekomentujeme.

Určení státu zdanění není ve Směrnici 2003/96/ES speciálně řešeno. Jediným případem určení státu zdanění a plátce daně je bod 5 článku 21. Zde se uvádí, že pokud je elektřina nebo plyn dodána ke spotřebě v členském státě, v němž distributor není usazen, daň odvede odběratel ve státě dodání. Z termínu „dodání ke spotřebě“ lze usuzovat na záměr, že ke zdanění podle Směrnice 2003/96/ES má dojít ve státě spotřeby obdobně jako v případě Směrnice 92/12/EHS.

Směrnice 92/12/EHS již ve svém úvodu uvádí, že pro vytvoření fungování vnitřního trhu je třeba, aby vznik daňové povinnosti ke spotřební dani byl stejný ve všech členských státech. Pokud dojde ke zdanění spotřební daní v jiném státě, než státě spotřeby, musí existovat mechanismus umožňující vrácení této daně (čl. 22 Směrnice 92/12/EHS).

Dvojitý výběr spotřební daně by tedy neměl být možný, pokud např. nedojde k porušení stanovených pravidel nebo daňový subjekt není např. schopen doložit, že jím vlastněný produkt již byl zdaněn.

2.4 Rozpor výkladu textu českého zákona s evropskou legislativou a smyslem daně z energetických produktů

Zákon o zdanění energetických produktů se odvolává na výše zmíněné evropské směrnice. Je tedy zřejmé, že by měl dodržovat v ní obsažené základní principy. Dle názoru předkladatelů smyslem evropské legislativy tedy není podrobit jedno dodání energetického produktu zdanění ve dvou státech, aniž by byla zákonem dána možnost vrácení daně ve státě, kde nedošlo ke spotřebě.

Dopustit dvojitý zdanění téhož produktu pouze na základě toho, jak jsou sjednány dodací podmínky, by dle názoru předkladatelů bylo v rozporu se základním principem harmonizace evropské legislativy v oblasti zdanění energetických produktů i volného pohybu zboží.

Termín „dodání na daňovém území“ užívaný v zákoně o zdanění energetických produktů by měl být dle názoru předkladatelů vykládán ve smyslu evropské legislativy jako „dodání ke konečné spotřebě na území ČR“.

Pakliže bude zřejmé, že dodávka energetického produktu je určena ke konečné spotřebě mimo území ČR a tuto skutečnost bude možné prokázat, pak by bez ohledu na dodací podmínky, neměla podléhat zdanění v ČR.

3. Prokazování místa dodání ke konečné spotřebě

Pokud bude energetický produkt dodáván zahraničnímu konečnému spotřebiteli ke spotřebě mimo území ČR, je nutné prokázat správci daně, že produkt opustil území ČR a nebyl tedy v ČR spotřebován.

Cílem dalšího textu je stanovit, jaké dokumenty budou správcem daně považovány jako dostatečné pro prokázání dodání energetických produktů ke spotřebě do jiného státu. Jde tedy o určitou obdobu § 64 odst. 5 zákona o DPH.

3.1 Dodání elektřiny

Mezinárodní obchod s elektřinou prostřednictvím energetických sítí má svá specifika. Ta se projevují i v daňové oblasti – např. ve speciálním stanovení místa plnění u dodání elektřiny (§ 7a ZDPH).

Pro přenos elektřiny přes hranice není důležité, zda právo využít přenosovou kapacitu vlastní prodávající či kupující, neboť z fyzikálních vlastností elektřiny vyplývá okamžité přenesení, resp. okamžité dodání. Tato práva přiděluje provozovatel přenosové soustavy formou aukcí. Provozovatelé přenosových sítí v jednotlivých státech případně Operátor trhu s elektřinou (OTE) na základě měření následně evidují jednotlivé uskutečněné přeshraniční obchody s elektřinou.

Pokud chce tedy český dodavatel dodat elektrickou energii partnerovi v jiném státě, musí mít on nebo kupující právo využití přenosové soustavy k přenosu určitého množství elektřiny v určitém čase z ČR do jiného sousedního státu.

Dílčí závěr k 3.1

Z výše uvedeného vyplývá, že pokud český dodavatel dodává elektřinu odběrateli do zahraničí, nemůže se jednat o dodání elektřiny na daňovém území. Tento závěr je plně v souladu s čl. 21 odst. 5 Směrnice 2003/96/ES.

Skutečnost, že se jedná o dodávku za hranice ČR lze prokázat existencí práv na přenos elektřiny přes hranice. Na této skutečnosti nemění nic fakt, zda pořízení přenosových kapacit půjde k tíži dodavatele nebo zahraničního odběratele (např. v závislosti na tom, kdo příslušnou přenosovou kapacitu vydražil).

Návrh důkazních prostředků

- existence práv pro využití přenosové kapacity na dodání elektřiny přes hranice
- doložení skutečnosti, že dodávka do zahraničí byla uskutečněna, potvrzením od provozovatele přenosové soustavy nebo OTE.

3.2 Dodání plynu prostřednictvím přenosové soustavy

Dodávky plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy mají obdobná specifika jako dodání elektřiny. Plyn, který se nachází v přepravní nebo distribuční soustavě, není možné dodat na jiné místo, než kam tato soustava (potrubí) vede.

Dílčí závěr k 3.2

Předkladatelé navrhuje, aby dodávky plynu prostřednictvím přenosové soustavy od českého dodavatele do zahraničí nebyly považovány z hlediska zákona o zdanění zemního plynu za dodání na území ČR, pokud provozovatel přenosové nebo distribuční soustavy zajistí pro dodavatele nebo odběratele přepravu plynu do zahraničí.

Návrh důkazních prostředků

- potvrzení provozovatele přenosové nebo distribuční soustavy, že plyn byl dopraven do zahraničí.

3.3 Dodání pevných paliv a plynu v nádobách

Pevná paliva a plyn v nádobách jsou prodávány a přepravovány stejně jako jiné zboží. Pro přeshraniční dodávky budou obvykle dohodnuty smluvní a přepravní podmínky např. Incoterms.

Dle názoru předkladatele legislativa EU nepřipouští možnost dvojího zdanění energetických produktů ve dvou státech (viz bod 2.4). Toho je možné docílit pouze dvěma způsoby:

Varianta A

Zavést v souladu s článkem 22 Směrnice 92/12/EHS režim vrácení daně do zákona o zdanění energetických produktů, a tím umožnit vrácení daně zaplacené v ČR, pokud bude prokázáno, že energetický produkt „dodaný na daňovém území ČR“ byl průkazně spotřebován mimo území ČR.

Varianta B

Vykládat český zákon o zdanění energetických produktů tím způsobem, že dodání zahraničnímu odběrateli ke spotřebě mimo území ČR není dodáním na území ČR bez ohledu na podmínky odeslání nebo přepravy tohoto produktu.

Dílčí závěr 3.3 pro Variantu B

Varianta B by znamenala, že pro účely zdanění by bylo podstatné pouze kam se dodalo (kde došlo ke konečné spotřebě) a nebylo by podstatné, jakým způsobem probíhala doprava. Nebylo by tedy důležité, kdo zajistil nebo na čí účet byl produkt přepraven nebo kde získal kupující právo s produktem nakládat.

Zdanění v ČR by tak nepodléhala např. dodání EXW (zahraniční odběratel by si sám pro produkt přijel), pokud by bylo důkazními prostředky možné prokázat, že produkt opustil území ČR a nebyl zde spotřebován.

Návrh důkazních prostředků

Pro dodání pevných paliv a plynu v nádobách ke spotřebě do jiného státu navrhuje předkladatelé použití stejných důkazních prostředků, jaké uvádí § 64 odst. 5 zákona o DPH, tedy písemné prohlášení pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že pevná paliva nebo plyn byly přepraveny do jiného státu nebo jiné důkazní prostředky (např. přepravní dokumenty prokazující, konečné místo přepravy).

Dílčí závěr 3.3 pro Variantu A

Pokud se přikloníme k variantě A, předkladatelé jsou toho názoru, že pro zvýšení právní jistoty daňových subjektů je vhodné na konkrétních příkladech uvést, které dodací podmínky budou z hlediska zákona o zdanění energetických produktů považovány za dodání na území ČR a které ne. Tyto konkrétní příklady pro pevná paliva a plyn v nádobách rozebírá následující část 4.

4. Vliv přepravních podmínek na daň při Variantě A u pevných paliv a plynu v nádobách

Samotné „místo dodání“ český zákon nedefinuje. Zákon definuje pojem „den dodání“ jako den, kdy může nabyvatel s pevnými palivy nebo plynem v lahvích nakládat jako vlastník.

Dotaz č 20 „**Dodání pevných paliv mimo daňové území ČR**“ umístěný na webu celní správy tedy chápe místo dodání jako místo, kde je kupujícímu umožněno, aby s pevnými palivy nakládal jako vlastník, tj. mohl s nimi disponovat.

V praxi mezinárodních obchodů bývají dodací podmínky stanoveny např. pomocí Incoterms. Tyto podmínky stanoví, kam až prodávající zajišťuje (hradí) dopravu. V tomto sjednaném místě pak kupující získává právo nakládat se zbožím jako vlastník.

Z hlediska zákona o energetických daních tak mohou nastat 3 hraniční situace:

- (1) dodavatel zajišťuje dopravu energetického produktu až na území jiného státu
- (2) dodavatel zajišťuje dopravu na hranice ČR (DAF)
- (3) dodavatel dodává bez dopravy (EXW) nebo zajišťuje dopravu jen na území ČR (FCA)

Dílčí závěr 4.1.

V souladu s cíli Směrnice 92/12/EHS není pochyb o zdaňování v případě, kdy je doprava výrobků podléhajících spotřební dani uskutečněna prodávajícím. V tomto případě je kupujícímu umožněno nakládat se zbožím jako vlastník až po ukončení dopravy zboží v jiném členském státě EU a po jeho převzetí. Do té doby nemá kupující možnost se zbožím fakticky nakládat (nemůže ho používat, nemůže dát dopravci jiné dopravní instrukce, neboť s ním není ve smluvním vztahu atd.). K dodání tak dojde až na území jiného členského státu EU a v souladu s cíli Směrnice 92/12/EHS dojde ke zdanění v tomto jiném státě.

Výše uvedený závěr se vztahuje na tyto dodací podmínky Incoterms:

DDP, DDU, DEQ (ujednaný zahraniční přístav určení), DES (ujednaný zahraniční přístav určení), CIP (ujednané zahraniční místo určení), CPT (ujednané zahraniční místo určení), CIF (ujednaný zahraniční přístav určení), CFR (ujednaný zahraniční přístav určení), FOB (ujednaný zahraniční přístav nalodění), FAS (ujednaný zahraniční přístav nalodění)

Dílčí závěr 4.2.

Domníváme se, že ke stejnému závěru je potřeba se přiklonit i v případě dodací podmínky DAF, a to bez ohledu na to, zda se faktické místo dodání nachází na české nebo opačné straně hranice⁴. Přestože je dodavatelem doprava zajišťována jen na hranice, ze samotné dodací podmínky je patrné, že doprava zboží bude pokračovat do zahraničí (prodávající je povinen dát zboží k dispozici odbavené na vývoz na dopravním prostředku).

Dílčí závěr 4.3.

Jiná situace nastává při dodacích podmínkách, ze kterých vyplývá zajištění dopravy z daňového území ČR kupujícím (např. dodací podmínka FCA, EXW). Dodání zboží se vždy

⁴ V případě železniční dopravy může být místem, kde je ukončena přeprava placená prodávajícím, podle místních podmínek jak železniční stanice na českém území, tak v zahraničí.

uskuteční na daňovém území ČR (např. kupující přebírá zboží ve skladu dodavatele, a proto se zbožím může nakládat jako vlastník již na daňovém území ČR). Pokud kupující nebude plátcem daně, resp. držitelem povolení k nabytí energetických produktů bez daně / osvobozených od daně v České republice, je prodávající povinen podle současných znění zákonů o zdanění energetických produktů uplatnit energetickou daň.

Pokud tedy MF upřednostní Variantu A vycházející z principu zdanění v místě předání produktu a nikoliv v místě spotřeby, předkladatelé navrhují, aby MF zabezpečilo mechanismy umožňující vrácení daně odvedené v ČR u produktů prokazatelně spotřebovaných mimo území ČR.

Návrh důkazních prostředků pro Variantu A

- smluvní přepravní podmínky
- přepravní dokumenty

5. Závěr

Předkladatelé navrhují přijmout následující sjednocující závěry:

5.1 České zákony o zdanění energetických produktů je nutné aplikovat takovým způsobem, aby nedocházelo ke dvojímu zdanění téhož produktu. To by totiž odporovalo základním principům evropského práva.

5.2 Zamezit dvojímu zdanění energetických produktů lze v zásadě dvěma způsoby. Buď umožnit vrácení daně zaplacené v ČR pokud budou energetické produkty prokazatelně spotřebovány mimo území ČR (viz výše Varianta A), nebo tak, že za zdanitelné dodání na území ČR bude považováno pouze dodání ke konečné spotřebě na území ČR (viz výše Varianta B).

5.3 Pokud bude upřednostněna Varianta A, je nutné zajistit mechanismy umožňující vrácení daně zaplacené v ČR z energetického produktu spotřebovaného mimo území ČR.

5.4 V rámci zvýšení právní jistoty plátců daní z energetických produktů je vhodné konkrétně uvést, jakými důkazními prostředky je možné celnímu úřadu prokázat místo dodání (pro Variantu A) nebo místo skutečné spotřeby (pro Variantu B).

Po projednání příspěvku v rámci Koordinačního výboru doporučuje předkladatel příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí ČR vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

K bodu 3.1 a bodu 3.2 (dodání elektřiny a dodání plynu prostřednictvím přenosové soustavy):

Dle § 3 odst. 1 části 45 a části 47 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále též „zákon“), se plátcem daně ze zemního plynu a některých dalších plynů a plátcem daně z elektřiny stává dodavatel, který na daňovém území dodal plyn či elektřinu konečnému spotřebiteli. Vzhledem k tomu, že se při dodání plynu či elektřiny do zahraničí nejedná o dodání konečnému spotřebiteli na daňovém území ČR, nevzniká takovému dodavateli dle ustanovení § 5 odst. 1 písmeno a) povinnost daň přiznat a zaplatit. Podmínkou však je, aby

dodavatel dodání energetického produktu do zahraničí dostatečně prokázal. Toto je v souladu s článkem 21 Směrnice 2003/96/ES, kde odst. 5 říká, že pokud se dodání ke spotřebě uskuteční v členském státě, v němž distributor nebo redistributor nejsou usazeni, povinnost přiznat a odvést daň členského státu dodání má společnost, která musí být registrována v členském státě dodání. Dodávky plynu prostřednictvím přenosové soustavy mají obdobná specifika jako dodání elektřiny. Takové dodávky od českého dodavatele do zahraničí nejsou považovány z hlediska zákona o zdanění zemního plynu za dodání na území ČR, pokud provozovatel přenosové nebo distribuční soustavy zajistí pro dodavatele nebo odběratele přepravu plynu do zahraničí.

MF se ztotožňuje s tím, že jedná-li se o dodávku mimo území ČR, lze toto prokázat existencí práv pro využití přenosové kapacity na dodání elektřiny přes hranice, či doložením skutečnosti, že dodávka do zahraničí byla uskutečněna (potvrzením od provozovatele přenosové soustavy nebo OTE) nebo potvrzením provozovatele přenosové nebo distribuční soustavy, že plyn byl dopraven do zahraničí.

K bodu 3.3. (dodání pevných paliv):

VARIANTA A

MF nesouhlasí s variantou A, která navrhuje zavést režim vrácení daně. Směrnice 92/12/ES řeší obecný pohyb výrobků, pokud ovšem speciální směrnice, kterou je v tomto případě Směrnice 2003/96/ES, nestanoví jinak, jak je uvedeno v čl. 21 (viz. výše).

VARIANTA B:

Zákon č. 261/2007 Sb. v části 46, která upravuje daň z pevných paliv, v § 3 upravuje vymezení pojmu plátce daně, kdy dle odst. 1, písm. a) se plátcem daně rozumí dodavatel, který na daňovém území dodal pevná paliva konečnému spotřebiteli. Předáme-li tedy pevná paliva zahraničnímu odběrateli na daňovém území, čili na území České republiky, **kde je tento zahraniční odběratel také spotřebuje**, stáváme se plátcem daně.

Zákon stanoví, že dodání energetických produktů zahraničnímu odběrateli ke spotřebě mimo území ČR není dodáním na území ČR bez ohledu na podmínky odeslání nebo přepravy tohoto produktu. Pro účely zdanění je podstatné kam se dodalo (kde došlo ke konečné spotřebě), nikoli jakým způsobem probíhala doprava. Pokud bude energetický produkt dodáván zahraničnímu konečnému spotřebiteli ke spotřebě mimo území ČR, je nutné prokázat správci daně, že produkt opustil území ČR a nebyl tedy v ČR spotřebován.

Za účelem prokázání skutečnosti, že došlo k dodání a spotřebě energetického produktu v jiném členském státě se mohou využít například důkazní prostředky uvedené v § 64 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, tedy například písemné prohlášení pořizovatele nebo zmocnění třetí osoby. Dále si správce daně v případě pochybností může vyžádat další důkazní prostředky a postupovat v tomto případě dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Nelze akceptovat zapracování taxativního výčtu důkazních prostředků přímo do zákona. V případě, že by odběratel nebyl schopen předložit tyto důkazní prostředky a tak prokázat, že se spotřeba uskutečnila mimo území ČR, byl by povinen daň přiznat a zaplatit (má se za to, že zboží bylo spotřebováno na území ČR).

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Príspevek 247/29.10.08 – MF predkladá stanovisko – príspevek uzavren

247/29.10.08 Některé aspekty zdaňování ekologických zdrojů energie z hlediska ZDP

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal
Ing. Radislav Tkáč

V tomto příspěvku se zabýváme některými z aspektů zdaňování ekologických zdrojů elektrické energie z hlediska ZDP. Vycházíme z toho, že cílem státní energetické politiky v této oblasti je podpora těchto ekologických zdrojů energie, a to i formou daňových úlev. Z toho vyplývá, že na jednotlivé formy podpory těchto ekologických zdrojů by mělo být z daňového hlediska pohlíženo stejně. V případě nejednoznačné právní úpravy by měl být aplikován výklad v souladu s tímto záměrem a ve prospěch poplatníků, to je především také aplikace jiných než pouze jazykových výkladů právní normy, a to i v případě, kdy se zdá být text zákona zcela jednoznačný (viz. např. NSS 6 As 49/2003-46 ze dne 29.12.2004, NSS 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29.9.2005, ÚS I. ÚS 138/06 ze dne 10.8.2006, NSS 7 Afs 72/2005-81 ze dne 12.10.2006 NSS 5 Afs 68/2007-121 ze dne 28.2.2007, ÚS II. ÚS 136/06 ze dne 14.3.2007, ÚS IV. ÚS 650/05 ze dne 16.8.2007, NSS 7 Afs 22/2007-106 ze dne 27.9.2007, ÚS IV. ÚS 814/06 ze dne 11.1.2008 či ÚS II. ÚS 1773/07 ze dne 23.1.2008).

1. Osvobození příjmů z provozu ekologických zdrojů elektrické energie od daně z příjmů

V souladu s ustanovením § 4 odst. 1 písm. e) ZDP a § 19 odst. 1 písm. d) ZDP jsou příjmy z provozu ekologických zdrojů elektrické energie osvobozeny od daně z příjmů, a to v kalendářním roce, v němž byly uvedeny do provozu a bezprostředně v následujících 5 letech. Osvobození je dobrovolné s tím, že poplatník se jej může vzdát nejpozději v termínu pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, kdy byly ekologické zdroje elektrické energie poprvé uvedeny do provozu (§ 4 odst. 3 ZDP a § 4 odst. 2 ZDP). Toto osvobození může v praxi vyvolávat určité výkladové problémy.

1.1. Problematika tzv. zeleného bonusu

Dle § 4 odst. 3 zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů, má výrobce elektřiny právo si vybrat, zda svoji elektřinu nabídne odběrateli k výkupu za „výkupní cenu“ nebo zda za ni bude požadovat „zelený bonus“. Změna tohoto výběru je možná nejdříve za rok poté, co si výrobce závazně z těchto dvou možností jednu vybral a začal ji využívat. Změna výběru je prováděna vždy k 1. lednu následujícího kalendářního roku.

Zeleným bonusem (§ 2 odst. 1 písm. d) zákona č. 180/2005 Sb.) se rozumí finanční částka navyšující tržní cenu elektřiny a hrazená provozovatelem regionální distribuční soustavy nebo přenosové soustavy výrobcí elektřiny z obnovitelných zdrojů, zohledňující snížené poškozování životního prostředí využitím obnovitelného zdroje oproti spalování fosilních paliv, druh a velikost výrobního zařízení, kvalitu dodávané elektřiny.

Jak „výkupní cena“ tak „zelený bonus“ je forma úhrady výrobcí za výrobu elektřiny z obnovitelných zdrojů. Tato cena je stanovena Cenovým rozhodnutím Energetickým

regulačním úřadem rok dopředu (§ 6 zákona č. 180/2005 Sb.) - pro rok 2008 - č. 7/2007 ze dne 20.11.2007 (dále jen „Cenové rozhodnutí“):
http://www.eru.cz/edoc/cr_e/er_cr_7_2007_oze.pdf,
http://www.eru.cz/pdf/cen_roz_2006_08.pdf
http://www.eru.cz/pdf/cen_roz_2005_10.pdf
http://www.eru.cz/pdf/cen_roz_2004_10.pdf

Z Cenového rozhodnutí (všeobecných podmínek) vyplývá, že:

*„(1.1.) **Výkupní ceny** jsou stanoveny jako minimální ceny podle zvláštního právního předpisu²⁾. **Zelené bonusy** jsou stanoveny jako pevné ceny podle zvláštního právního předpisu. V rámci jedné výrobní elektřiny nelze kombinovat režim výkupních cen podle bodu (1.2.) a režim zelených bonusů podle bodu (1.3.).*

*(1.2.) **Výkupní ceny** se uplatňují za elektřinu dodanou a naměřenou v předávacím místě výrobní elektřiny a sítě provozovatele příslušné distribuční soustavy nebo provozovatele přenosové soustavy, které vstupuje do zúčtování odchylek subjektu zúčtování odpovědného za ztráty v regionální distribuční soustavě nebo subjektu zúčtování odpovědného za ztráty v přenosové soustavě.*

*(1.3.) **Zelené bonusy** se uplatňují za elektřinu dodanou a naměřenou v předávacím místě výrobní elektřiny a sítě provozovatele regionální distribuční soustavy nebo přenosové soustavy a dodanou výrobcem obchodníkovi s elektřinou nebo oprávněnému zákazníkovi a dále za ostatní vlastní spotřebu elektřiny podle zvláštního právního předpisu³⁾. Zelené bonusy se neuplatňují za technologickou vlastní spotřebu podle zvláštního právního předpisu³⁾.“*

Z výše uvedeného je zřejmé, že poplatník má při provozu ekologických zdrojů elektrické energie možnost realizovat její prodej dvěma způsoby. První spočívá ve výkupu za negarantovanou cenu (nedotovanou) plus zelený bonus, který vykompenzovává de facto tuto negarantovanou cenu. Druhá možnost pak je prodej za garantovanou vyšší cenu. V obou případech se jedná jednoznačně o příjem, který poplatníkovi plyne z titulu provozu ekologických zdrojů elektrické energie. Z toho jednoznačně vyplývá, že i příjem za zelený bonus je příjmem z provozu daných ekologických zdrojů elektrické energie dle § 19 odst. 1 písm. d) ZDP a § 4 odst. 1 písm. e) ZDP. To mimo jiné podporuje i to, že výše zeleného bonusu je stanovena ve výši částky za MWh vyrobené elektrické energie. V obou případech jde pouze o formu dotované úhrady za výkup elektřiny vyrobené těmito ekologickými zdroji elektrické energie. Případný výklad, který by znemožňoval využití osvobození u zeleného bonusu by znamenal jednak diskriminaci jedné z podpor ekologických zdrojů elektrické energie a ve svém důsledku by představoval nepřípustnou diskriminaci mezi poplatníky.

Závěr k bodu 1.1.

Pokud se poplatník v souladu s § 4 odst. 3 ZDP resp. § 19 odst. 2 ZDP rozhodne využít osvobození od daně z příjmů, bude od daně z příjmů po stanovenou dobu osvobozen dle § 4 odst. 1 písm. e) ZDP a § 19 odst. 1 písm. d) ZDP také příjem z tzv. výše definovaného zeleného bonusu a to i v případech, kdy zelený bonus bude úhradou za spotřebu elektrické energie pro osobní (soukromé) účely výrobce elektřiny.

1.2. Osvobození a daňové odpisy

Pokud poplatník využije výše komentované osvobození od daně z příjmů, musí samozřejmě v souladu s § 23 odst. 5 ZDP a § 25 odst. 1 písm. i) ZDP po dobu uplatňování osvobození považovat za daňově neuznatelné veškeré náklady, které souvisejí s provozem předmětného ekologického zdroje elektrické energie. V dané souvislosti je však otázkou, jak to bude s daňovými odpisy z předmětných zařízení. Domníváme se, že v tomto případě je možné také postupovat tak, že poplatník ne zahájí daňové odpisování (resp. odpisování přeruší) a po skončení osvobození začne odpisovat z původní vstupní ceny bez jakéhokoliv krácení daňových odpisů. Tento výklad vychází z toho, že ustanovení § 26 odst. 5 ZDP stanoví, kdy může poplatník nejdříve zahájit daňové odpisy. Nestanoví však, kdy nejpozději musí zahájit daňové odpisy. Mimo to není v případě osvobozených příjmů v ZDP stanoven princip, který například platí v případě uplatňování výdajů paušálem (viz § 26 odst. 8 ZDP), to je, že po dobu uplatnění výdajů paušálem by měl poplatník povinnost vést odpisy pouze evidenci, tzn. neprodlužovat o dobu uplatnění výdajů paušálem dobu odpisování a de facto tak přijít o tyto daňové odpisy (viz. také *Ing. Vlastimil Bachor, Co lze očekávat od auditu osvobození příjmů od daně, Finanční, daňový a účetní bulletin III/2007, str. 19* či *Eva Sedláková, Příjmy osvobozené od daně z příjmů fyzických osob ve zdaňovacím období 1995 a 1996 (ASPI interní č. 5567 (LIT) část 5. Příjmy z provozu elektráren a jiných zařízení*).

Dílčí závěr k bodu 1.2.

Pokud po dobu, kdy je uplatňováno osvobození dle § 4 odst. 1 písm. e) ZDP, resp. § 19 odst. 1 písm. d) ZDP nebude poplatník uplatňovat odpisy, ať již z titulu jejich ne zahájení či přerušení, o tyto odpisy z daňového hlediska „nepřijde“ (tzn. nemusí je vést evidenci s nemožností jejich následného uplatnění po uplynutí osvobození) a může je uplatnit po skončení osvobození.

1.3. Některé typy ekologických zdrojů elektrické energie – limit 1 MW

Dle § 4 odst. 1 písm. e) ZDP a § 19 odst. 1 písm. d) ZDP jsou ekologické zdroje elektrické energie rozděleny do dvou skupin. První jsou malé vodní elektrárny, u nichž je podmínkou výkon do 1 MW. U ostatních zařízení tato podmínka stanovena není. Z toho vyplývá, že v těchto případech jsou příjmy osvobozeny bez ohledu na výši výkonu. Tento závěr je možné aplikovat také na v praxi se v poslední době často vyskytující větrné elektrárny či zařízení, které k výrobě elektrické energie využívají slunečního záření.

Dílčí závěr k bodu 1.3.

V případě jiných zařízení na výrobu elektrické energie, než jsou malé vodní elektrárny, uvedených v § 4 odst. 1 písm. e) ZDP, resp. v § 19 odst. 1 písm. d) ZDP, to je například větrných elektráren či zařízení využívajících k výrobě elektřiny slunečního záření platí, že jsou osvobozena od daně bez ohledu na výši výkonu.

1.4. První uvedení do provozu

V souladu s § 4 odst. 1 písm. e) ZDP a § 19 odst. 1 písm. d) ZDP se za první uvedení do provozu považuje i zkušební provoz, na základě něhož plynou poplatníkovi příjmy. Co se obecně považuje za uvedení do provozu daného ekologického zdroje elektrické energie však ZDP nedefinuje. Domníváme se, že v tomto případě nelze apriori vycházet pouze z úpravy dle stavebních předpisů, ale je nutné zohlednit danou otázku z hlediska předpisů platných pro oblast energetiky. Tomu odpovídá i definice zahájení odpisování a okamžiku, kdy se věci

stávají hmotným majetkem (§ 26 odst. 5 a 10 ZDP), které vyžadují splnění všech technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy. Z tohoto hlediska vyplývá, že dle našeho názoru je daným okamžikem uvedení do provozu až okamžik, kdy je schválen provoz daného ekologického zdroje elektrické energie jak dle stavebních předpisů, tak dle předpisů platných pro oblast energetiky.

Dílčí závěr k bodu 1.4.

Za první uvedení do provozu ekologického zdroje elektrické energie se považuje okamžik, kdy je schválen provoz daného zařízení nejen z hlediska stavebních předpisů, ale také kdy je schválen z hlediska předpisů platných v oblasti energetiky. Pokud schválení provozu z hlediska energetických předpisů následuje až po splnění podmínek z hlediska stavebních předpisů, je okamžikem prvního uvedení do provozu až okamžik splnění podmínek a schválení provozu daného zdroje dle předpisů platných pro oblast energetiky.

2. Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, jak je uveden v jednotlivých dílčích závěrech v části *1. Osvobození příjmů z provozu ekologických zdrojů elektrické energie*, zapracovat do některého z pokynů rady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí:

k 1.1 – Problematika tzv. zeleného bonusu

Z předloženého příspěvku, ze souvisejících předpisů citovaných v příspěvku ale i z neformálních informací provozovatelů obnovitelných zdrojů dovozujeme, že na trhu s elektřinou mohou ve vztahu k zelenému bonusu (tj. částce navyšující tržní cenu elektřiny) nastat 3 situace:

- 1) výrobce elektřiny nabídne elektřinu vyrobenou z obnovitelného zdroje k povinnému odkupu. V tom případě obdrží výkupní cenu a k tomu zelený bonus nebo
- 2) výrobce elektřiny prodá elektřinu vyrobenou z obnovitelného zdroje na trhu s elektřinou a obdrží tržní cenu a zelený bonus anebo
- 3) výrobce elektřiny elektřinu vyrobenou z obnovitelného zdroje účelně spotřebuje sám (kromě vlastní technologické spotřeby) a obdrží pouze zelený bonus.

Ve všech případech bude částka ve výši zeleného bonusu považována za příjem z provozu obnovitelných zdrojů vyjmenovaných v ustanovení § 19 odst. 1 písm. d) a § 4 odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů, který je po určenou dobu za stanovených podmínek od daně osvobozen.

k 1.2 – Osvobození a daňové odpisy

Souhlas se závěrem předkladatele, pouze upozorňujeme, že vstupní cenu zdroje je třeba stanovit v souladu s § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. s ohledem na 5letý časový test.

k 1.3. – Některé typy ekologických zdrojů elektrické energie – limit 1 MW

Souhlas se závěrem předkladatele

1.4. První uvedení do provozu

Z příspěvku není zřejmé jaké podmínky pro uvedení do provozu dané zákony pro oblast energetiky má předkladatel na mysli. Obecně se domníváme, že by neměla nastat situace, kdy by podle stavebního zákona bylo možné dílo užívat a podle např. energetického zákona ne. Vycházíme z předpokladu, že pro ukončení stavebního řízení je nutné dodržet i podmínky dané jinými právními předpisy.

Pokud by ale zmíněná situace nastala, je nutné pro účely daňového režimu považovat za první období, kdy je možné příjmy osvobodit, období, ve kterém bylo dílo uvedeno do provozu podle stavebních předpisů, a to i ve vazbě na možnost dosahování příjmů.

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 221/13.02.08 – příspěvek zůstává otevřen do doby, než se vyjasní situace ohledně MZd. a postoje zdravotních pojišťoven, KDP požádala o stanovisko Ústavu státu a práva-viz níže, stanovisko MF bude doplněno

221/13.02.08 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly

Předkládají: Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č.osvědčení 2252
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701
Ing. Jana Tepperová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3885

1. Úvod

Již od roku 1997 platí ustanovení § 6 odst. 2 ZDP, podle kterého je zaměstnavatelem i daňový rezident, který zaměstnává pracovníky, kteří mají formálně právně uzavřen pracovní poměr s daňovým nerezidentem - pronajímatelem pracovní síly, jehož prostřednictvím jsou jim příjmy za práci vypláceny. Jde o tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly, kdy daňový nerezident poskytuje pracovníky na práci v České republice, ale práci sám neřídí, nezodpovídá za ni, nepřivlastňuje si a nepředává její výsledky.

Podle ZDP rovněž platí, že v případech, že v úhradách zaměstnavatele osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady.

Takto stanovená částka potom vstupuje do základu daně podle § 6 odst. 13 ZDP.

2. Obecný rozbor problému

Ze ZDP i jiných právních předpisů vyplývá, že se pojem zaměstnanec a zaměstnavatel definovaný v § 6 odst. 2 v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly použije pouze pro účely zákona o daních z příjmů. Tyto závěry byly potvrzeny i na jednání Koordinačního výboru k příspěvku 714/17.12.03 - Mezinárodní pronájem pracovní síly předloženém Ing. Danou Trezziovou dne 19. března 1997 a znovu projednaném na Koordinačním výboru dne 19. května 2004.

2.1. Superhrubý základ daně

Zahrančním zaměstnavatelům – agenturám práce vzniká v souvislosti s výkonem závislé činnosti jejich zaměstnanců povinnost hradit pojistné odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, případně povinné zahraniční pojištění stejného druhu. Pravidla pro hrazení tohoto pojistného určuje v rámci Evropské unie Nařízení Rady (EHS) 1408/71. Podle uvedených nařízení se povinnosti platby pojistného zpravidla týkají zahraničního zaměstnavatele, nikoliv tuzemských, tzv. ekonomických zaměstnavatelů.

V souvislosti s přijetím zákona č. 261/2007 Sb., o reformě veřejných financí došlo mj. ke změně vymezení základu daně (díličního základu daně) z příjmů ze závislé činnosti v rámci ustanovení § 6 odst. 13 a 14 ZDP. V případě příjmů ze zdrojů v tuzemsku je základ daně vymezen jako

*„...příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů **povinen platit zaměstnavatel sám za sebe**, a u zaměstnance, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, zvýšené o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění.“*

Jestliže tedy pojistné na zahraniční pojištění, případně pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění je povinen hradit zahraniční zaměstnavatel – agentura práce, je v případě zaměstnanců, kteří jsou pro účely ZDP považováni za zaměstnance na základě § 6 odst. 2 ZDP základ daně podle § 6 odst. 13 ZDP roven příjmům ze závislé činnosti nebo funkčním požitkům s výjimkou uvedenou v § 6 odst. 4 a 5 ZDP. Tomu odpovídají i požadavky na obsah mzdových listů a následně i Potvrzení o příjmech ze závislé činnosti, kdy podle ustanovení § 38j odst. 2 písm. e) bod 3. ZDP mzdové listy obsahují „částku odpovídající pojistnému nebo příspěvkům na zahraniční pojištění, které je z úhrnu zúčtovaných mezd uvedených v bodě 1 povinen platit zaměstnavatel sám za sebe“.

2.1.1. Návrh řešení

Základem daně (díličím základem daně) z příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 13 ZDP je v případě zaměstnanců pronajatých v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly úhrn příjmů ze závislé činnosti rozúčtovaný z celkové úhrady zahraničnímu subjektu ve prospěch zaměstnanců v návaznosti na jejich kvalifikaci a rozsah pracovní činnosti. Zahrnuje-li úhrada i částku za zprostředkování, nemůže být částka připadající na příjem zaměstnanců nižší než 60 % úhrady.

Stanovisko Ministerstva financí:

Nelze souhlasit s navrhovanou definicí základu daně u zaměstnanců pronajatých daňovým nerezidentem ČR podle § 6 odst. 2 ZDP s následujícími důvody:

Lze se ztotožnit s tím, že povinnost platit povinné pojistné sociální a zdravotní (příspěvek) za pronajaté zaměstnance v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly má zahraniční formálně právní zaměstnavatel. Placení tohoto pojistného se řídí obvykle zahraničními právními předpisy o pojistném a zahraniční formálně právní zaměstnavatel nese za placení tohoto pojistného plnou odpovědnost. Z uvedeného plyne, že se v těchto případech jedná o zaměstnance, na které se vztahují zahraniční předpisy o povinném sociálním a zdravotním pojištění, tj. stejného druhu jako v ČR (viz § 6 odst. 13 a § 38h odst. 1 písm. b) ZDP).

Již od roku 1997 tuzemský daňový zákon vycházel při zdanění příjmů pronajatých zaměstnanců z toho, že jsou odměňováni na základě smluvního vztahu uzavřeného s jejich zahraničním formálně právním zaměstnavatelem a že se placení pojistného proto řídí předpisy platnými v zemi jejich rezidence. A i přesto od roku 1997 český daňový zákon umožňoval zohlednit jako výdaj při stanovení základu daně (základu pro výpočet zálohy) u pronajatých zaměstnanců i příspěvky na toto zahraniční pojištění - a nikým to nebylo

zpochybňováno. To znamená od počátku se vycházelo z předpokladu, že toto pojistné sráží z jejich mzdy a hradí nikoliv tuzemský ekonomický zaměstnavatel, ale právě tento zahraniční formálně právní zaměstnavatel. Tj., že o částky pojistného srážené ze mzdy pronajatého zaměstnance v zahraničí na povinné zahraniční pojištění za dobu, po kterou vykonával zaměstnání v ČR, se mu snížila do konce roku 2007 jeho hrubá mzda, tj. před zdaněním u tuzemského ekonomického zaměstnavatele (viz též pokyn MF č. D- 174). To znamená, že i dosud zahraniční pojistné srážené ze mzdy pronajatých zaměstnanců zahraničním formálně právním zaměstnavatelem zohledňoval tuzemský ekonomický zaměstnavatel při plnění povinností plátce daně.

Od roku 2008 se novelou ZDP obsaženou v zákoně č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů pouze stanovilo, že u zaměstnanců, na které se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu jako v ČR, se jejich příjmy zvýší o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění (není zde ale uvedeno, že se musí jednat o zahraniční pojistné, které platí zaměstnavatel „sám za sebe“, tj. z vlastních prostředků).

Podle § 6 odst. 13 a § 38h odst. 1 písm. b) ZDP se u poplatníka na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění, příjmy ze závislé činnosti zvyšují o částku odpovídající příspěvku zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění. Pro správné stanovení základu daně je tedy rozhodující:

a) právě existence takového zahraničního právního předpisu a dále

b) skutečnost, zda i podle tohoto zahraničního předpisu je z příjmů zaměstnance placeno povinné pojistné (příspěvek), které jde k tíži zaměstnavatele (ať již tuzemského nebo formálně právního).

Tak tomu je i v případě tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly realizovaného na území České republiky zahraničním zaměstnavatelem, který je v České republice daňovým nerezidentem (tzv. zahraniční agenturou práce). Zde je za zaměstnavatele, který má povinnosti plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 6 odst. 2 ZDP označena osoba se sídlem nebo s bydlištěm na území ČR (daňový rezident), tzn. tuzemský ekonomický zaměstnavatel (uživatel pracovní síly). Přestože příjmy za práci pro tuzemského ekonomického zaměstnavatele a příspěvek na povinné zahraniční pojištění z příjmů pronajatého zaměstnance jsou placeny v tomto případě prostřednictvím zahraničního (formálně právního) zaměstnavatele, musí je tuzemský ekonomický zaměstnavatel zdanit v souladu s českým ZDP, a to včetně správného stanovení základu daně (navýšení příjmu zaměstnance o částku odpovídající příspěvku zaměstnavatele na povinné zahraniční pojištění). Tuzemský ekonomický zaměstnavatel zde totiž jen podle § 6 odst. 2 ZDP plní povinnosti plátce daně (zdaňuje příjmy pronajatých zaměstnanců), které by jinak musel plnit v plném rozsahu zahraniční zaměstnavatel (resp. jeho stálá provozovna umístěná na území ČR).

2.2. Plnění vedle mzdy

Jestliže český „ekonomický“ zaměstnavatel vynaloží v souvislosti s působením pronajatých zaměstnanců další náklady (cestovní náhrady související se služebními cestami pronajatých pracovníků nařízené ekonomickým zaměstnavatelem, poskytnutí náradí, pracovních a ochranných pomůcek, přidělení služebního automobilu k soukromému a služebnímu použití, zajištění odborného rozvoje, poskytnutí přechodného ubytování a apod. (dále jen „plnění vedle mzdy“)), budou tato plnění vedle mzdy z hlediska daní z příjmů posuzována stejně jako

náklady vynaložené na zaměstnance, se kterými zaměstnavatel uzavřel pracovněprávní vztah. Příkladem použitým a odsouhlaseným pracovníky Ministerstva financí v roce 1997 (Koordinační výbor k příspěvku 714/17.12.03 - Mezinárodní pronájem pracovní síly předloženém Ing. Danou Trezziovou ze dne 19. března 1997 a znovu projednaném na Koordinačním výboru dne 19. května 2004) byly cestovní náhrady, který ve stejném znění uvádíme:

„Přestože mezi českým „ekonomickým“ zaměstnavatelem a pronajatým zaměstnancem nebyl uzavřen pracovně-právní vztah, cestovní náklady hrazené českým zaměstnavatelem do výše limitů dle zákona č. 119/1992 Sb. ve znění p.p. jsou považovány za daňově uznatelné náklady „ekonomického“ zaměstnavatele a **současně tyto cestovní náklady a náhrady nejsou předmětem daně u pronajatého zaměstnance**“.

Z pohledu daňové uznatelnosti dále došlo k novelizaci pokynu D-300 k bodu 35, § 24 odst. 2 (Finanční zpravodaj 8-9/2007). Z této vyplývá potvrzení výše uvedených závěrů, tzn., že pokud bude ve smlouvě ujednáno, že plnění vedle mzdy ponese ekonomický zaměstnavatel, jsou tyto náklady daňově relevantní u ekonomického zaměstnavatele.

Z pohledu ekonomického (pronajatého) zaměstnance jsou plnění vedle mzdy posuzována obdobně jako u zaměstnance, se kterým zaměstnavatel uzavřel pracovněprávní vztah. Tzn., že pokud ekonomickému zaměstnanci jsou poskytována ekonomickým zaměstnavatelem plnění vedle mzdy, která mají charakter příjmů, které nejsou předmětem daně (§ 6 odst. 7 a 8 ZDP), či příjmů, které jsou od daně osvobozené (§ 6 odst. 9 ZDP), pak uvedená plnění vedle mzdy nevstupují do základu daně (superhrubé mzdy) dle § 6 odst. 13 ZDP pro výpočet daně ze závislé činnosti (§ 6 odst. 2 ZDP).

2.2.1. Návrh řešení

Z pohledu ekonomického zaměstnance jsou plnění vedle mzdy posuzována obdobně jako u zaměstnance, se kterým zaměstnavatel uzavřel pracovněprávní vztah, tzn., pokud nejsou předmětem daně nebo jsou osvobozená, nevstupují do superhrubé mzdy.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas.

2.3. Potvrzení příjmů ze závislé činnosti

V souladu s § 38j ZDP je český ekonomický zaměstnavatel povinen vést pro poplatníka (ekonomického zaměstnance) mzdové listy, jejichž obsah je přesně stanoven. Osobní údaje o pronajatém zaměstnanci získá český ekonomický zaměstnavatel z vyplněného formuláře „Prohlášení“ (§ 38k ZDP) od zaměstnance. Jednou z náležitostí Mzdového listu je „úhrn **zúčtovaných mezd**, bez ohledu zda jsou vyplaceny v penězích nebo v naturáliích“ (§38j odst. 2 písm. e) bod 1 ZDP).

Příčemž platí:

- ✓ základem pro výpočet zálohy na daň je úhrn **příjmů** ze závislé činnosti, **zúčtovaný** nebo vyplacený...(§38h odst. 1 ZDP),

- ✓ v případě, že v úhradách zaměstnavatele osobě se sídlem či bydlištěm v zahraničí, je částka za zprostředkování, považuje se za **příjem** zaměstnance nejméně 60% z celkové úhrady

Nastává otázka jaký úhrn příjmů ze závislé činnosti se uvádí do Mzdového listu a následně do „Potvrzení o sražené dani“ (§38d odst. 7 ZDP) v případech, kdy:

1. smlouva o zprostředkování pracovní síly upravuje přesnou výši příjmů u jednotlivých ekonomických zaměstnanců, kdy celková hodnota příjmů ze závislé činnosti bude minimálně 60% odměny požadované právním zaměstnavatelem,
2. smlouva nebude řešit výši příjmů ze závislé činnosti u jednotlivých ekonomických zaměstnanců ani výši provize právního zaměstnavatele,
3. smlouva upravuje výši příjmů ze závislé činnosti jednotlivých ekonomických zaměstnanců, přičemž tyto příjmy budou nižší než 60% odměny (§6 odst. 2 ZDP)

2.3.1. Návrh řešení

V případě, že je ve smlouvě o zprostředkování pracovní síly uvedena přesná specifikace výše příjmů u jednotlivých ekonomických zaměstnanců, či jakékoli jiné obdobné rozčlenění (např. dle profesí), kdy celková hodnota příjmů ze závislé činnosti bude minimálně 60% odměny požadované právním zaměstnavatelem, bude český ekonomický zaměstnavatel postupovat při stanovení výše příjmů ze závislé činnosti u jednotlivého zaměstnance podle smlouvy. Výše příjmů bude uvedena ve Mzdovém listu ekonomického zaměstnance dle smlouvy a tato bude podkladem pro „Potvrzení o sražené dani“ (§38d odst. 7 ZDP).

V případě, že smlouva nebude řešit výši příjmů ze závislé činnosti u jednotlivých ekonomických zaměstnanců ani výši provize právního zaměstnavatele, český zaměstnavatel rozpočítá částku mzdových nákladů na počet zaměstnanců s ohledem na délku působení jednotlivých zaměstnanců u českého ekonomického zaměstnavatele (dále jen „rozpočtená částka v hodnotě odměny“) a z této rozpočtené částky v hodnotě odměny odvede zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Rozpočítaná částka v hodnotě odměny bude uvedena ve Mzdovém listu ekonomického zaměstnance a tato bude podkladem pro Potvrzení o sražené dani.

V případě, že smlouva upravuje výši příjmů jednotlivých ekonomických zaměstnanců, přičemž příjmy ze závislé činnosti budou nižší než 60% odměny (§6 odst. 2 ZDP), český zaměstnavatel rozpočítá částku mzdových nákladů ve výši 60% odměny na počet zaměstnanců s ohledem na délku působení jednotlivých zaměstnanců u českého ekonomického zaměstnavatele (dále jen „rozpočtená částka“) a z této rozpočtené částky odvede zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Rozpočítaná částka bude uvedena ve Mzdovém listu ekonomického zaměstnance a tato bude podkladem pro Potvrzení o sražené dani.

Stanovisko Ministerstva financí:

V České republice podléhala zdanění u zaměstnanců dočasně přidělených (pronajatých)

k tuzemskému ekonomickému zaměstnavateli vždy jejich skutečná výše příjmů ze závislé činnosti. Mzda za práci náležející pronajatým zaměstnancům nemůže ale činit v České republice méně, než 60 % z celkové úhrady za pronájem, ale může činit případně i více, neboli částka za zprostředkování může činit v České republice max. 40 % z celkové úhrady za pronájem, nikoliv však více. Je tedy na zvážení tuzemského ekonomického zaměstnavatele, zda při zúčtování mezd bude pak vycházet z deklarované výše mzdových prostředků u jednotlivých zaměstnanců a nebo případně ze své interní evidence. S ohledem na výše uvedenou první větu, se na mzdovém listě pronajatého zaměstnance u ekonomického zaměstnavatele uvádí skutečná částka, která byla v jeho prospěch zúčtována ,tedy odměna, která mu v souladu s tuzemskými právními předpisy náleží. Údaje ze mzdového listu se následně uvedou v Potvrzení zaměstnavatele.

To znamená, že:

- Bude-li činit částka za zprostředkování více než 40 % z celkové úhrady za pronájem pracovní síly, nemůže být částka připadající na příjmy ze závislé činnosti zúčtovaná tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem ve prospěch pronajatých zaměstnanců (zdaněná v ČR) nižší, než 60 % z celkové úhrady.
- Bude-li činit částka za zprostředkování méně než 40 % z celkové úhrady za pronájem, pak částka připadající na příjmy ze závislé činnosti zúčtovaná tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem ve prospěch pronajatých zaměstnanců bude vyšší, než 60 % z celkové úhrady, tj. v ČR se zdaní skutečná výše příjmů ze závislé činnosti
- Nebude-li ale sjednána žádná částka za zprostředkování, bude celá úhrada za pronájem tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem zúčtována ve prospěch pronajatých zaměstnanců (jako mzda).

3. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Informace o sdělení k problematice definice „plátce příjmů“

Problematika definice "plátce příjmů" pro účely zdanění v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, byla projednávána i na jednání koordinačního výboru MF s KDP a mimo jiné zde proběhla i diskuse ve vztahu k vymezení povinnosti platby zdravotního pojištění. Z tohoto projednání vyplynulo určité nedorozumění, které vzniklo interpretací právě výše uvedeného pojmu "plátce příjmů".

V dubnu t.r. bylo na úrovni náměstků odpovězeno Ministerstvu zdravotnictví na dotaz, zda lze tuzemského ekonomického zaměstnavatele, který je prohlášen v § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů „zaměstnavatelem“, považovat za plátce příjmů podle § 6 zákona o daních z příjmů. Na tento dotaz MF sdělilo, že pro účely zákona o daních z příjmů tomu tak je. Tato odpověď, jak vyplynulo následně při jednání se zástupci Komory daňových poradců, vyvolala reakci zdravotních pojišťoven v tom smyslu, že ekonomický zaměstnavatel dle § 2 odst. 2 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění má zároveň srazit z příjmů pronajatých zaměstnanců zdravotní pojištění. MF se ale domnívá, že v tomto případě jde o nedorozumění, které bylo třeba urychleně

uvést na správnou míru a proto bylo dříve vydané stanovisko MF upřesněno. Výše zmíněné sdělení bylo proto upřesněno takto:

Pojem „plátce příjmů“ daňové předpisy nedefinují, ale lze usuzovat, že je jím vždy právnická nebo fyzická osoba, která skutečně (fakticky) příjmy poplatníkům vyplácí nebo zúčtuje v jejich prospěch. Podle § 6 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní poplatků, ve znění pozdějších předpisů je daňovým subjektem poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby.

Povinnosti plátce daně jsou ekonomickému zaměstnavateli uloženy na základě daňové fikce zavedené v ust. § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), kde je jen uvedeno, že při zdanění příjmů zaměstnanců pronajatých v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly se postupuje tak, jako kdyby tyto příjmy byly vypláceny tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem.

Tzn., že i když tyto příjmy pronajatým zaměstnancům vyplácí jejich zahraniční formálně právní zaměstnavatel resp. jeho organizační složka (tj. plátcem příjmů je daňový nerezident ČR), má tento ekonomický zaměstnavatel (daňový rezident ČR) povinnosti plátce daně (tj. pod vlastní majetkovou odpovědností musí z příjmů pronajatých zaměstnanců odvádět správci daně daň nebo zálohu na daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům, a to podle § 38h a následujících ZDP).

Z výše uvedeného pak vyplývá, že dle § 6 odst. 2 ZDP se na příjmy vyplácené pronajatým zaměstnancům v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, avšak jen pro účely jejich zdanění, pohlíží jako na příjmy vyplácené tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem. V tomto ustanovení není ale uvedeno, že tento ekonomický zaměstnavatel je „plátcem příjmů“ ze závislé činnosti a funkčních požitků, tzn., že ekonomického zaměstnavatele nelze považovat podle zákona o daních z příjmů za plátce příjmů.

ÚSTAV STÁTU A PRÁVA
AKADEMIE VĚD ČESKÉ REPUBLIKY, v. v. i.

Národní 18, 116 00 Praha 1
Tel. ústř. 221 990 711, sekr. 224 933 494, fax 224 933 056
E-mail: ilaw@ilaw.cas.cz

Vážený pan
Ing. Jiří Nekovář
prezident
Komora daňových poradců ČR
Kozí 4
602 00 Brno

V Praze dne 28. listopadu 2008
Čj. 141/08/ST

Vážení,

podle Vašeho požadavku si dovoluujeme sdělit stanovisko k otázce základu daně z příjmů ze závislé činnosti při tzv. mezinárodním pronájmu pracovní síly.

Výkladový problém nastává z toho důvodu, že v zákoně č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů je s účinností od 1. ledna 2008 nově zavedena „superhrubá mzda“. Klade se otázka, zda se tato nová skutečnost nějakým způsobem dotýká i zdanění při mezinárodním pronájmu pracovní síly, které je již od dřívějšíka upraveno jiným a příslušnou novelizací nedotčeným ustanovením téhož zákona.

Celý výkladový problém se podle našeho názoru redukuje na dva odstavce § 6 zákona o daních z příjmů v nyní platném znění, a to odst. 2 a odst. 13.

Věta první v odst. 2 („Poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků je dále označen jako "zaměstnanec", plátce příjmu jako "zaměstnavatel".“) je v zákonu nezměněna od jeho původního znění z r. 1992, a dosud se nezdálo, že by měla činit výkladové potíže. Nemá sice formu legislativní zkratky tak jak se zavádí v souladu s legislativními pravidly, má však zcela jistě tentýž faktický význam. Z důvodů slohové návaznosti na

předcházející odst. 1 nebylo asi ani dost dobře možné zavést legislativní zkratku obvyklým způsobem „dále jen ...“, a bylo zvoleno slovní vyjádření takové jaké v zákoně je.

Je proto nepochybné, že zaměstnancem se i ve všech dalších výskytech v ZDP rozumí osoba, jež má příjmy ze závislé činnosti definované v § 6 odst. 1, a zaměstnavatelem se rozumí plátce téhož příjmu. Tyto termíny v ZDP tedy významově nejsou totožné se stejnými slovy „zaměstnavatel a zaměstnanec“ v Zákoníku práce, jsou oproti pracovněprávním pojmům širší. Zahrnují různé možné právní vztahy mezi těmito subjekty, nikoliv jen vztahy pracovněprávní. Hlavním kritériem bylo a je to, že příjemce takového příjmu je „povinen dbát příkazů plátce“.

Pojmy zaměstnanec a zaměstnavatel byly v ZDP v jeho původním znění zavedeny jako nové právě proto, že se lišily od pracovněprávní terminologie, a nemohlo proto tehdy dojít k záměně (v době přijímání ZDP platil zákoník práce č. 65/1965 Sb. ve znění novel až po č. 231/1992 Sb., a účastníci pracovněprávního vztahu se tehdy ještě podle něho jmenovali organizace a pracovník). Dnes, po změně pracovněprávní terminologie, je už ovšem třeba připomínat, že zaměstnavatel podle ZDP není to samé co zaměstnavatel podle Zákoníku práce.

Věty druhá a třetí v odst. 2 už jsou doplněny novelou, a nedělají nic jiného, než že o nějaký nový jev (pronájem pracovníků) rozšiřují původní definici zaměstnavatele. Definice zaměstnance zde analogickým způsobem rozšířena není, protože to nebylo potřebné (definice příjmů ze závislé činnosti na ně dopadá už bez toho, a šlo jen o to daňové povinnosti zaměstnavatelů rozšířit na další osoby tak, aby i ony prováděly srážky daně).

Věta čtvrtá v odst. 2 pak už jen dává návod ke stanovení základu daně z příjmů ze závislé činnosti (nejméně 60% z celkové smluvní úhrady; to znamená, že lze pro tento účel od celkové úhrady částku za zprostředkování odečíst ve skutečné výši, nejvíce však 40%). Způsob určení základu daně tak byl stanoven celkem jednoznačným kritériem.

Celá tato novela (od r. 1997), pokud můžeme posoudit, plnila svůj fiskální účel dosti dobře.

Celkově je třeba říci, že věty druhá až čtvrtá v § 6 odst. 2 představují zvláštní daňový režim pro ekonomický jev „pronájem pracovníků“, který je jen určitým výhonkem režimu obecného (zaměstnavatelem je i ten, který příjemci žádné peníze neplatí, a příjem se finguje tak, aby zde byl základ daně z příjmů ze závislé činnosti; v pořádku, z hlediska teorie nic proti tomu).

Novela účinná od 1.1.2008 (vulgo „superhrubá mzda“) se žádným způsobem nedotkla shora pojednávaného § 6 odst. 2, a nově zavedla toto znění § 6 odst. 13:

Základem daně (dílním základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel sám za sebe, a u zaměstnanče, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, zvýšené o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění.

Toto ustanovení navazuje na § 5, s nadpisem **Základ daně a daňová ztráta**, jenž ve svém odst. 1 stanoví jako výchozí obecné pravidlo: *Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak.*

„Jinak“ je, kromě jiných míst, stanoveno právě v odst. 13. Ten se skládá z jediné věty, která však obsahuje víc než jednu právní normu. Abychom se dobrali obsahu, považujeme za nutné shora citovaný obsah odst. 13 rozložit a komentovat per partes, takto:

Základem daně (dílním základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky,
Znamená jen tolik, že základem daně v tomto případě jsou příjmy nesnížené o výdaje.

s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5,

Pro účely tohoto výkladu je bez významu, odkazuje na zvláštní a zde nedůležité případy. Tato slova můžeme opomenout.

zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění,

Znamená navíc, že ke skutečnému příjmu ze závislé činnosti se připočítávají částky, které příjmem zaměstnance nejsou, základem daně je tedy částka dokonce vyšší než je příjem.

kteřé je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel sám za sebe,

Základ daně z příjmů ze závislé činnosti se zvyšuje o částku, která je nákladem zaměstnavatele. Za slovem „*předpisů*“ je totiž poznámka pod čarou č. 21, která odkazuje na zákon ČNR č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a na zákon ČNR č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

Nutno podotknout, že základ daně se jistě zvyšuje o částky, které je zaměstnavatel povinen zaplatit, ale které současně i skutečně platí. Nedávalo by smysl do superhrubé mzdy započítávat částky, k nimž je zaměstnavatel hmotněprávně povinen, protože to je vždy sporné, a výše povinnosti se prokáže až v nějakém vyměřovacím procesu.

a u zaměstnance, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, zvýšené o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění.

Jádro výkladového problému, který je jen zdánlivě složitý, je právě zde. Nesporně místo slova „zaměstnavatel“ je možno do této (části) normy dosadit podle § 6 odst. 2 plátce „*u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí*“. Tedy norma dopadá i na „ekonomického zaměstnavatele“, ovšem jen tehdy, jestliže ekonomický zaměstnavatel skutečně přispívá na zahraniční pojištění stejného druhu jako to, které je založeno zákonem č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, a zákonem č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění.

Ekonomický zaměstnavatel ovšem na takováto zahraniční pojištění v praxi nepřispívá: Není k

tomu (předpokládejme) podle zahraničních předpisů povinen, a provize zahraničnímu zaměstnavateli je právě proto tak vysoká, že tento zahraniční zaměstnavatel nese ve své zemi i náklady povinných veřejnoprávních pojištění.

Tato věta tedy ve skutečnosti dopadá jen na tuzemského zaměstnavatele, který vysílá do zahraničí svoje zaměstnance, a podle zahraničních předpisů musí platit analogická pojištění.

Na věc je třeba se podívat i z hlediska daňových předpisů procesních: Ekonomický zaměstnavatel prostě neví zda a kolik peněz se v zahraničí odvádí na povinných veřejnoprávních pojištěních za konkrétní osobu, která je podle našeho zákona příjemcem příjmů ze závislé činnosti. Nemohl by tudíž ani prokázat svoje tvrzení o této částce.

„Superhrubá mzda“ je daňový základ, jenž je součtem hrubé mzdy a částky odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel sám za sebe.

Zvláštní právní předpisy, tedy zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, a zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, povinnost platit příspěvky ukládají zaměstnavateli, nikoliv jiné osobě, která zaměstnavatelem podle těchto zákonů není.

Oba tyto citované předpisy totiž nemají nic podobného tomu, co je obsahem § 6 odst. 2 ZDP, totiž takového plátce, „u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí“. Norma v ZDP dopadá i na „ekonomického zaměstnavatele“, zatímco zákony č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, a zákon č. 592/1992 Sb. žádného „ekonomického zaměstnavatele“ neznají.

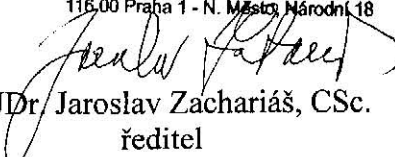
Rozdíl v definici daňového zákona na jedné straně, a citovaných zákonů o povinných pojištěních na druhé straně (zaměstnavatel je v ZDP pojmem širším než v obou zákonech o

pojištění) způsobuje toto: Do „superhrubé mzdy“ u ekonomického zaměstnavatele podle ZDP nelze započítávat částky pojištění, které je povinen platit skutečný, nikoliv ekonomický zaměstnavatel podle českých zákonů o povinných pojištěních, nebo dokonce které je povinen platit zahraniční zaměstnavatel podle obdobných zahraničních zákonů.

Nelze ekonomickému zaměstnavateli připočítat částky (analogických zahraničních pojištění), které nejenže není ani podle zahraničních zákonů povinen platit, ale skutečně je ani neplatí.

Závěr

Od 1. ledna 2008 nově zavedená „superhrubá mzda“ se nedotýká zdanění při mezinárodním pronájmu pracovní síly, protože základ daně v tomto případě se i nadále řídí jiným a příslušnou novelizací nedotčeným ustanovením téhož zákona. Částky, které na případná veřejnoprávní pojištění neplatí tuzemský ekonomický zaměstnavatel, nýbrž zahraniční právní zaměstnavatel, se k základu daně nepřipočítávají.

ÚSTAV STÁTU A PRÁVA
AKADEMIE VĚD ČESKÉ REPUBLIKY, v.v.i.
116,00 Praha 1 - N. Město, Národní 18

JUDr. Jaroslav Zachariáš, CSc.
ředitel

Zpracoval:
JUDr. Jan Bárta, CSc.
vedoucí odd. veřejného práva
ÚSP AV ČR, v. v. i.

Příspěvek 232/09.04.08 – předkladatel doplnil příspěvek o konkrétní příklady – MF předložilo stanovisko a vypracovalo závěry po jednání na MF dne 30. 9. 2008 – vyjádření MF k doplnění textu příspěvku

232/09.04.08 - Daňový režim českého daňového rezidenta – společníka zahraniční transparentní entity

Předkládá: Ing. Aleš Zídek, daňový poradce, č. osvědčení 3016

1. Výchozí situace

Pokyny Ministerstva financí ČR (dále jen „**Ministerstvo**“) č. D-286 a D-269 a dále sdělení k nim Ministerstvem vydaná (dále jen **Pokyny**) řeší v návaznosti na § 39 písm. b) ZDP postup při zdanění příjmů zahraniční daňově transparentní entity (dále jen „**DTE**“) v případech, kdy tyto entity dosahují příjmy ze zdrojů na území České republiky a společníky takových entit jsou zahraniční společníci. Tento příspěvek se věnuje opačné situaci, a sice zdanění příjmů českých společníků zahraničních DTE.

Pro účely příspěvku předpokládáme, že český poplatník daně z příjmu právnických osob (dále jen „**Společník**“) je nebo se hodlá stát společníkem zahraniční entity, která je dle zahraničních daňových zákonů považována za daňově transparentní entitu (dále jen „**Společnost**“), tzn. příjem Společnosti je pro účely zdanění přiřazen jejím společníkům. Společnost je založena v zemi, s níž má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Podíly ve Společnosti nemají formu cenných papírů.

Předpokládáme dále, že Společnost může mít dle právního řádu dané země právní subjektivitu a nabývat majetek vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Vztahy mezi Společností a Společníkem, dalšími společníky, zjišťování a rozdělování zisku či ztráty, přistoupení a vystoupení společníků se řídí zahraničními právními předpisy a uzavřenou společenskou smlouvou. Jedná se o entitu, jejíž právní formu má na mysli čl. 1 sdělení k pokynu D-286.

Společnost dosahuje příjmy, např. příjmy z pronájmu majetku, různé druhy investičních příjmů, apod. které jsou pro účely zdanění rozděleny na společníky a mohou podléhat zdanění v zahraničí.

2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

2.1 Zdanění příjmů dosažených prostřednictvím zahraniční transparentní entity

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v pozdějším znění, (dále jen „**ZDP**“) zavádí obecnou definici poplatníka daně z příjmu právnických osob (§ 17 odst.1 ZDP), přičemž za takového poplatníka jsou považovány osoby, které nejsou fyzickými osobami, a i organizační složky státu dle zvláštního právního předpisu. Toto negativní vymezení poplatníka daně z příjmu právnických osob obsahuje i veřejnou obchodní společnost (dále jen „**v.o.s.**“) a komanditní společnost (dále jen „**k.s.**“) ve smyslu zákona č.513/1991 Sb., obchodní zákoník, v pozdějším znění, ovšem spadají do něj i všechny zahraniční subjekty s právní subjektivitou, které nejsou fyzickou osobou.

Daňová transparentnost je ZDP výslovně přiznávána pouze v.o.s. a k.s., a to pouze ve vztahu ke společníkům v.o.s. či komplementářům v k.s. (§ 18 odst. 11 a 12, § 20 odst. 5 a 6 ZDP).

V Pokynech se na principech skutečného vlastnictví příjmu a daňové transparentnosti dochází k závěru, že příjem zahraniční DTE se považuje za příjem zahraničního společníka DTE, a to při prokázání skutečného vlastnictví příjmu, daňové transparentnosti DTE a způsobu rozdělení příjmů DTE mezi společníky.

Jsme toho názoru, že definice předmětu daně z příjmů právnických osob v § 18 odst.1 ZDP je natolik široká, že při uplatnění stejné logiky jako v Pokynech a splnění obdobných podmínek a jejich prokázání musí být příjmy Společnosti považovány za zdanitelné příjmy Společníka. Těmito obdobnými podmínkami podle našeho názoru jsou:

- i. skutečné vlastnictví příjmu, tj. existence určitého právního nároku na příjem (např. vznik pohledávky na zaplacení části zisku Společnosti);
- ii. daňová transparentnost Společnosti dle příslušné zahraniční legislativy, tj. přičitatelnost příjmů Společnosti jejím společníkům pro účely zdanění;
- iii. zjištění výše příjmu Společnosti připadajícího na Společníka.

Příjmy Společnosti za dané období se pak u Společníka v České republice zdaní podle svého charakteru ve stejném období. Charakter příjmů Společnosti se v důsledku přičitatelnosti společníkům na jejich úrovni nemění.

Výše uvedené podmínky musí být poplatníkem (tj. v našem konkrétním případě Společníkem) prokázány postupem obdobným tomu popsánému v čl. 2 pokyn D - 286 a musí být zkoumány v každém jednotlivém případě. Za situace, kdy poplatník neprokáže splnění výše uvedených podmínek se na Společnosti bude pohlížet jako na kteroukoli jinou společnost a daňovou transparentnost nelze použít. V tom případě se bude uplatňovat postup zdanění příjmu u Společníka v okamžiku výplaty příjmu Společníkovi.

Dílčí závěr: Příjem Společnosti je za výše uvedených podmínek a při jejich prokázání považován za zdanitelný příjem Společníka.

2.2 Stanovení základu daně u příjmů Společnosti připadající na Společníka

Náklady (výdaje) vznikající na úrovni Společnosti je nutné přiřadit k příjmům dosahovaným prostřednictvím Společnosti poměrně podle podílu Společníka na zisku Společnosti. V souladu s Pokyny a ustálenou praxí v oblasti zdanění zahraničních příjmů je nutné tyto příjmy a náklady posuzovat podle znění ZDP.

Varianta 1

Společnost je zahraniční osobou, která na území České republiky nemá sídlo, nepodniká, ani zde neprovozuje jinou činnost podle zvláštních právních předpisů. Společnost tedy není účetní jednotkou a nemá povinnost vést účetnictví ve smyslu § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v pozdějším znění („ZoU“).

Vzhledem k tomu, že Společnost není účetní jednotkou a nemá povinnost vést účetnictví dle ZoU, bude se pro účely ZDP při zjišťování základu daně Společnosti připadající na Společníka vycházet z rozdílu mezi příjmy a výdaji dle § 23 odst. 2 písm. b). Příjmy a výdaje časově a věcně souvisí s obdobím, ve kterém byly odpovídající peněžní prostředky přijaty nebo vydány.

Tento způsob tedy v zásadě znamená zdanění příjmů a výdajů dle jejich skutečné realizace, přičemž v souladu s obecnými principy je nutno, při absenci účetnictví dle ZoU, za okamžik

realizace příjmu Společnosti považovat okamžik inkasa dané peněžní částky, tj. přijetí nebo vydání peněžních prostředků, obdobně jako např. u fyzických osob vedoucích daňovou evidenci dle § 7b ZDP.

Při analogickém postupu u fyzických osob, které nejsou účetními jednotkami s příjmy dle § 7 odst. 1 a 2 ZDP se příjmy a výdaje takového poplatníka stanoví na základě daňové evidence vedené dle § 7b ZDP. Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použije ZoU.

Pro stanovení základu daně dle § 23 odst. 2 písm. b) ZDP u Společnosti by se tedy mělo vycházet z evidence příjmů a výdajů v rozsahu obdobným požadavkům stanoveným v § 7b ZDP.

Varianta 2

I přesto, že Společnost není účetní jednotkou dle ZoU, je rozhodné postavení Společníka jako účetní jednotky dle ZoU. Proto je pro účely zjištění základu daně Společnosti připadajícího na Společníka nutné vycházet z výsledku hospodaření vycházejícího z účetnictví vedeného dle ZoU (včetně respektování věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů).

Teoreticky je možné, že Společnost bude vést účetnictví v rozsahu dle ZoU a při zjištění základu daně Společnosti připadajícího na Společníka vycházet z účetnictví vedeného v rozsahu dle ZoU bude jako evidence pro splnění daňových povinností použito toto účetnictví a dále dokumentace v obdobném rozsahu jako u poplatníků, kteří vedou účetnictví dle ZoU (např. sestava majetku pro uplatňování daňových odpisů). Prakticky však spíše bude docházet k situaci, že výsledek hospodaření dle ZoU bude moci být získán pouze úpravami výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví vedeného podle příslušných zahraničních předpisů tak, aby byl vyloučen vliv zahraničních účetních předpisů a bylo dosaženo souladu se ZoU.

Dílčí závěr:

Varianta I - Základ daně Společnosti připadající na Společníka bude vycházet z rozdílu příjmů a výdajů dle ustanovení § 23 odst. 2 písm. b) ZDP. V takovém případě jsou příjmy a výdaje zahrnuty do základu daně Společnosti přičitatelném Společníkovi ve zdaňovacím období, kdy dochází k inkasu daného příjmu nebo k zaplacení daného nákladu. Pro zjištění příjmů a výdajů Společnosti a pro následné stanovení základu daně Společnosti připadající na Společníka se bude vycházet z evidence příjmů a výdajů vedené v rozsahu obdobným požadavkům stanoveným v § 7b ZDP.

Varianta II – Základ daně Společnosti připadající na Společníka bude vycházet z výsledku hospodaření dle ZoU. V takovém případě jsou příjmy zahrnuty do základu daně při respektování účetních principů, zejména věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů. Pro zjištění příjmů a výdajů Společnosti a pro následné stanovení základu daně Společnosti připadající na Společníka se bude vycházet z účetnictví vedeného Společností podle ZoU nebo z účetnictví vedeného podle zahraničních předpisů s vyloučením vlivu zahraničních předpisů.

Výdaje Společníka související s dosažením, zajištěním a udržením příjmů Společnosti, vzniklé na úrovni samotného Společníka, by měly být daňově relevantními náklady v souladu s §24 odst. 1, při respektování dalších souvisejících zákonných omezení (např. u úroků ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) apod.).

Následný příjem plynoucí z distribuce zisku Společnosti Společníkovi již nepodléhá zdanění bez ohledu na to, zda je postupováno dle varianty 1 nebo 2, protože se jedná o příjem, který již byl na úrovni Společníka zdaněn. Ve smyslu § 23 odst. 4 písm. d) se základ daně Společníka sníží o podíl na zisku Společnosti vyplácený Společníkovi za období, za které byly příjmy Společnosti součástí základu daně Společníka podle předchozích odstavců.

Dílčí závěr:

Výdaje Společníka související s dosažením, zajištěním a udržením příjmů Společnosti, vzniklé na úrovni samotného Společníka, jsou daňově relevantními náklady v souladu s §24 odst. 1, při respektování dalších souvisejících zákonných omezení.

Následný příjem Společníka z přijetí podílu na zisku Společnosti, za které byly příjmy Společnosti součástí základu daně Společníka podle předchozích odstavců, již nepodléhá zdanění.

2.3 Uplatnění daňových odpisů z majetku Společnosti

V návaznosti na výše uvedené a v souladu s Pokyny se při uplatnění odpisů z majetku ve vlastnictví společnosti bude postupovat podle §26 – 32a ZDP, a to tak, že příslušná poměrná část odpisů majetku společnosti používaného pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, bude daňovým nákladem a bude tak snižovat základ daně přičitatelný Společníkovi podle předchozích odstavců.

Tento postup je v souladu s § 28 odst. 1, neboť vlastníkem majetku je Společnost, na jejíž úrovni se základ daně přičitatelný Společníkovi zjišťuje.

ZDP ani Pokyny neřeší, z jaké hodnoty majetku má Společnost při odpisování vycházet. Rovněž sporný může být postup, jakým způsobem má Společník při kalkulaci a uplatňování odpisů postupovat v případě, kdy vstoupí do Společnosti, jejíž majetek již byl v zahraničí po určitou dobu odpisován.

Obdobná problematika je v současné době řešena ve vládním návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o přeměnách obchodních společností a družstev, který je projednáván Poslaneckou sněmovnou jakožto sněmovní tisk č. 360 (dále jen „**Novela**“). Nicméně Novela se na situaci Společníka a Společnosti nedopadá.

Domníváme se však, že z ustanovení § 26 – 32a ZDP lze dovodit následující postup:

Za vstupní cenu dle § 29 odst.1 ZDP je možno považovat pořizovací cenu u Společnosti v případě úplatného pořízení (koupě) majetku. Pro účely přiřazení příjmů a výdajů, resp. vstupní ceny majetku se Společníkovi přiřadí poměrná část vstupní ceny připadající na Společníka ve stejném poměru v jakém jsou Společníkovi přičitatelné příjmy Společnosti. Společnost je dále oprávněna od svého základu daně přičitatelnému Společníkovi odečíst odpisy, které budou stanoveny způsobem a ve výši dle § 26 – 32a ZDP, jako by se jednalo o českého daňového poplatníka. Pokud je již majetek v zahraničí odpisován, Společnost je oprávněna uplatnit odpisy jen po dobu a do celkové výše, která by mohla být uplatněna dle ZDP v případě, že by majetek od data svého pořízení byl v České republice odpisován.

Pokud by byl majetek Společností zcizen bude jeho zůstatková cena dle § 29 odst. 2 pro Společnost daňově uznatelným nákladem, který bude možno odečíst od příjmů Společnosti přičitatelným Společníkovi.

Dílčí závěr:

Při stanovení základu daně Společnosti přičitatelnému Společníkovi je možno uplatnit daňové odpisy a zůstatkovou cenu z majetku Společnosti v souladu s §26 – 32a. Za vstupní cenu dle § 29 odst.1 ZDP je možno považovat pořizovací cenu u Společnosti v případě úplatného pořízení (koupě) majetku. Výše odpisů a zůstatkové ceny tohoto majetku v daném období bude stanovena tak, jako by majetek byl Společností odepisován od svého pořízení v souladu se ZDP.

2.4 Vyloučení dvojího zdanění v České republice

Společnost vykonává v zahraničí činnost, ze které ji plynou příjmy. Za předpokladu uplatnění daňové transparentnosti a splnění dalších podmínek daných příslušnými mezinárodními smlouvami může Společníkovi v zahraničí vnikat stálá provozovna, již jsou tyto příjmy přiřazeny (obvykle čl. 7 smluv o zamezení dvojímu zdanění). V praxi může rovněž nastávat situace, že Společnost vlastní a pronajímá movitý nebo nemovitý majetek. Při uplatnění transparentnosti pak Společníkovi plyne příjem z pronájmu (obvykle čl. 6 či 12 smluv o zamezení dvojímu zdanění).

Je možné, že příjem Společnosti připadající na Společníka bude v zahraničí podroben zdanění podle zahraniční legislativy a v souladu s ustanoveními příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

V souladu s § 38f, odst. 1 lze pro vyloučení dvojího zdanění využít příslušné ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána. Přesný způsob eliminace dvojího zdanění tak bude záležet především na znění té které smlouvy, nicméně obecně je možno způsob zamezení dvojího zdanění předjímat například na základě interpretace Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění (dále jen „**Modelová smlouva**“).

Klíčovým aspektem je správná klasifikace příjmu Společnosti připadajícího na Společníka a jeho podřazení pod režim příslušného článku Modelové smlouvy. Z dostupných komentářů k čl. 7 Modelové smlouvy⁵ vyplývá, že pokud je entita považována za daňově transparentní státem uplatňujícím příslušnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, měl by být příjem Společnosti přiřaditelný Společníkovi považovaný za příjem dosahovaný prostřednictvím stálé provozovny a zdaněn dle čl. 7 Zisky podniků. Domníváme se tedy, že ve většině případů bude příjem Společníka dosahovaný prostřednictvím Společnosti možné podřadit pod článek 7 Modelové smlouvy (Zisky podniků), kdy Společník dosahuje svých příjmů prostřednictvím své stálé provozovny v zahraničí vzniklé z titulu jeho účasti na Společnosti. Zahraniční stát by tedy měl být oprávněn zdanit příjmy Společníka, ovšem pouze do míry jejich přičitatelnosti ke Společníkově stálé provozovně. Česká republika by pak měla umožnit Společníkovy započíst či jinak zohlednit daň zaplacenou v zahraničí z jeho příjmů, které jsou rovněž předmětem zdanění v zemi Společníkovy rezidence.

Z komentářů dále vyplývá, že princip klasifikace poměrné části příjmů Společnosti jejímu Společníkovi jako příjmů dle čl. 7 Zisky podniků je dále možné rozšířit i na jakoukoliv stálou provozovnu transparentní entity (Společnosti) v zahraničí (třetím státě), a to bez ohledu na to, zda se Společník účastnil, či stále účastní na založení nebo činnosti stálé provozovny.

⁵ Např. „Klaus Vogel on Double Taxation Conventions“

Problematická by ovšem mohla být situace, kdy by Česká republika pohlížela na daň zaplacenou v zahraničí jako na daň zaplacenou z příjmů a k tíži Společnosti, nikoliv Společníka. Modelová smlouva totiž neomezuje pravomoc smluvních států zdanit stejný příjem u dvou různých subjektů, byť se fakticky jedná o dvojí zdanění.

Domníváme se ale, že výše uvedený postup by nebyl správný ani v souladu s Pokyny, neboť v případě, kdy je Společnost dle zahraničního právního řádu považována za daňově transparentní a v dané zemi je tak zdaňován příjem Společníka dosažený prostřednictvím jeho stálé provozovny, měla by Česká republika tuto transparentnost respektovat. Pak by mělo být jednoznačné, že se v obou smluvních zemích jedná o zdanění téhož příjmu u téhož subjektu a mělo by být umožněno zamezení dvojího zdanění v souladu se zněním příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Dílčí závěr: V případě, že je příjem Společníka dosahovaný prostřednictvím Společnosti možno zdanit v zahraničí v souladu se zahraniční legislativou a s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, umožní Česká republika Společníkovi zohlednit tuto zahraniční daň způsobem a v rozsahu jak stanoví příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění.

V případě, že (i) Společnost má stálou provozovnu ve třetím státě, (ii) příjem přiřaditelný této provozovně je zdaněn v tomto třetím státě a (iii) existuje smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a tímto státem, v němž se nachází stálá provozovna Společnosti, umožní Česká republika Společníkovi zohlednit tuto zahraniční daň způsobem a v rozsahu jak stanoví příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi Českou republikou a státem, v němž se nachází stálá provozovna Společnosti.

2.5 Zdanění při vystoupení Společníka ze Společnosti

V případě vystoupení Společníka ze Společnosti, za což Společník obdrží vypořádací podíl (resp. jeho obdobu podle zahraničního práva), podléhá tento vypořádací podíl u Společníka zdanění. Není zcela zřejmé, zda by tento příjem měl být zdaňován v obecném nebo v samostatném základu daně. S ohledem na systematický výklad § 20b, podle kterého se do tohoto základu daně zahrnují příjmy z vypořádacího podílu na obchodních společnostech a družstvech, avšak nikoli obdobné podíly společníků resp. komplementářů na daňově transparentních společnostech v.o.s. a k.s., se přikláníme k závěru zdaňovat tyto příjmy v obecném základu daně.

V souladu s §23 odst. 4 písm. d) se však ta část vypořádacího podílu, která odpovídá ziskům za období, za která byly příjmy Společnosti zdaněny u Společníka v České republice, nezahrnuje do základu daně. Tuto část je nutné zjistit v každém konkrétním případě podle vhodného ekonomického kritéria, např. podle poměru výše zisku za tato období k celkovému vyplácenému zisku.

Zbývající část vypořádacího podílu je možné snížit o související výdaje včetně nabývací ceny podílu na Společnosti ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

Obdobně by se postupovalo i v případě likvidace Společnosti a výplaty podílu na likvidačním zůstatku.

Za předpokladu, že je možné dle zahraničních právních předpisů podíl na Společnosti prodat a Společník tak učiní, realizuje zdanitelný příjem z prodeje tohoto podílu. Tento příjem je možné snížit o související výdaje včetně nabývací ceny podílu na Společnosti ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

Dílčí závěr:

Při vystoupení Společníka ze Společnosti podléhá zdanění v obecném základu daně pouze ta část vypořádacího podílu, která odpovídá ziskům Společnosti za období, za která nebyly příjmy Společnosti zdaněny u Společníka v České republice. Tuto část vypořádacího podílu lze dále snížit o související výdaje včetně nabývací ceny podílu.

Umožňuje-li zahraniční legislativa úplatný převod či prodej podílu Společníka ve Společnosti na třetí osobu, podléhá příjem z tohoto úplatného převodu či prodeje zdanění v České republice po snížení o související výdaje včetně nabývací ceny podílu na Společnosti.

3. Návrh opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí k jednotlivým dílčím závěrům vhodným způsobem publikovat. Rovněž dáváme ke zvážení, zda by se tato problematika neměla s cílem zajištění jednotného postupu řešit způsobem předvídaným v §39 písm. b) resp. písm. d), obdobně jako tomu bylo v případě Pokynů D-269, 286 a souvisejících sdělení.

Stanovisko Ministerstva financí:

Je v zásadě velmi obtížné, z komplexního hlediska, podat k této problematice obecně platnou odpověď. Při řešení každého konkrétního případu je třeba vycházet z konkrétních podmínek, resp. je třeba vycházet z toho, že v různých zemích existují různé daňově transparentní entity, jejichž postavení se liší.

Jde o to, že příjem společníků, partnerů apod. pobíraný z titulu účasti na dané entitě může být pro daňové účely charakterizován jako „business income“ (analogie např. zahraničních společníků české v.o.s.), jako „capital income“, „investment income“, v případě jiných entit se charakter pobíraného příjmu z hlediska daňového nemění atd. V některých státech je entita považována za společnost, v jiném státě jiná entita nikoli apod.

Vždy je tedy třeba vycházet z charakteristik konkrétní jednotlivé entity a v návaznosti na to určovat charakter pobíraného příjmu, v kontextu smluv o zamezení dvojího zdanění posuzovat právo daného druhého státu (na základě konkrétního článku smlouvy) zdaňovat příjem českého daňového rezidenta apod., přičemž lze v každém případě využít institutu „řešení případů dohodou“, popř. jiných nástrojů mezinárodní spolupráce (např. výměna informací).

Z popisu situace nevyplývá označení (právní forma) zahraniční entity, ani konkrétní daňový režim daných příjmů. Pokud se charakter pobíraného příjmu pro účely zdanění příjmů samotného společníka nemění, v daném případě pravděpodobně dochází k aplikaci daňové smlouvy již v momentu výplaty konkrétního příjmu entitě samotné (aplikace srážkové daně, možnost uplatnění transparence i na národní úrovni), přitom u příjmů, u kterých nedochází k aplikaci daně vybírané srážkou jde samozřejmě rovněž o posouzení práva konkrétního druhého státu daný příjem českého daňového rezidenta zdaňovat (např. v návaznosti na ustanovení daňové smlouvy). Usuzujeme tedy, že pokud takové právo druhému státu vzniká, český daňový rezident v druhé zemi podává daňové přiznání jako za situace, kdyby dané konkrétní příjmy realizoval přímo, tj., aniž by byl společníkem entity (samozřejmě za předpokladu, že dané příjmy nejsou např. v druhé zemi od daně osvobozeny dle tamních právních předpisů).

V tomto kontextu není příliš zřejmé, jak s tím souvisí poznámka o úpravě zdaňování příjmů stálé provozovny a jak se v kontextu výše uvedeného zahrnují do daňového přiznání např. dividendové a úrokové příjmy, u kterých (většinou) dochází k aplikaci institutu srážkové daně. Konkrétní daňový režim v zahraničí není zřejmý (vzniká českému společníkovi v zahraničí stálá provozovna?, zdaňuje příjmy pobírané z titulu své účasti na entitě jako příjmy ze stálé provozovny? atd.).

Vnitrostátní právní předpisy jsou irelevantní pro určení a stanovení toho, zda daná zahraniční entita je či není daňově transparentní. Takováto charakteristika musí vyplynout výlučně ze zahraničních právních předpisů, a to se všemi důsledky z toho vyplývajícími.

Pokud společníkem zahraniční daňově transparentní entity je český daňový rezident, jím pobírané příjmy z titulu účasti na dané entitě zcela jistě v ČR podléhají zdanění (neomezená daňová povinnost vůči našemu státu), přičemž u příjmů ze zdrojů ve státech, se kterými ČR uzavřela daňovou smlouvu, má ČR povinnost, za splnění všech předpokladů, vyloučit mezinárodní dvojí zdanění oněch příjmů.

Základ daně českého společníka z titulu účasti na zahraniční entitě, který bude v ČR přiznán ke zdanění, se z logiky věci musí odvíjet od skutečného stavu, který bude v tomto případě dán režimem zahraničních právních předpisů, tj. v ČR budou podléhat zdanění všechny příjmy, které českému rezidentovi z daného titulu ze zahraničí plynou, přičemž zde budou zdaněny výlučně v souladu s českými právními předpisy (ná vaznost na české účetnictví, umožnění odpočtu nákladů dle vnitrostátního zákona apod.).

Pokud česká právnická osoba vystoupí ze zahraniční daňově transparentní entity a prodává svůj podíl novému společníkovi, jde v kontextu aplikace mezinárodních daňových smluv a v kontextu práva státu zdroje daný příjem zdaňovat opět o to, ke zcizení čeho vlastně v daném případě dochází. Jde o prodej stálé provozovny?, jde o zcizení podílu na společnosti?, jde o prodej nemovitosti? atd.

Z výše uvedeného vyplývá, že k příspěvku nelze zaujmout zobecněné stanovisko. Obecně lze pouze uvést, že český společník by mohl uplatnit poměrnou část odpisů stanovenou podle § 26 až 32a zákona o daních z příjmů jen za předpokladu, že bude prokazatelně vlastníkem odpisovaného majetku ve smyslu § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Doplnění materiálu na Koordinační výbor s Komorou daňových poradců ČR ze dne 9.4. 2008

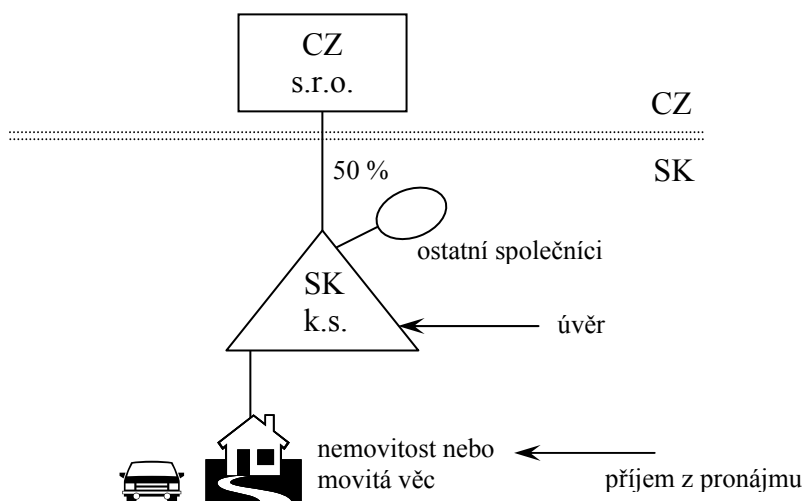
předkládá: Ing. Aleš Zídek, daňový poradce, č. osvědčení 3016

Vážení,

na základě výsledků předběžného projednávání mého příspěvku na zasedání výše uvedeného Koordinačního výboru vám níže dle dohody zasílám konkrétnější příklady pro situace, jejichž podrobná analýza a nastínění řešení je již obsažen v mém původním příspěvku.

S ohledem na povahu tohoto doplnění příspěvku je materiál koncipován stručně a přehledně. Veškeré postupy a závěry by měly vykládaty s ohledem na detailní řešení problému v původním příspěvku.

Situace A – Český komplementář ve slovenské komanditní společnosti



- výše odpisů pořizovací cena **1000**
 odpisy dle SK práva (20 let) **50**
 odpisy dle CZ práva (50 let) **20**

Výsledek roku 2007

	Celkem	Podíl CZ s.r.o.
zisk z účetní závěrky SK k.s.	100	50
podíl CZ s.r.o. na základu daně dle slovenských předpisů	160	80
CZ společník podává na Slovensku daňové přiznání a má daňovou povinnost (vzniká stálá provozovna) ve výši		15
základ daně dle českých pravidel pro účetnictví (včetně uplatnění odpisu)		120
základ daně dle českých pravidel – příjmy minus výdaje (včetně uplatnění odpisu)		130
distribuovaný zisk v roce 2007 (podíl na zisku za rok 2006)	200	100

Možné varianty zdanění u CZ s.r.o.

- (a) zdaňuje se pouze příjem plynoucí ve formě distribuovaného zisku (tedy princip zdanění na základě skutečně vyplaceného zisku/příjmu) = zdanění v roce 2007 podléhá **100**
- (b) zdaňuje se pouze příjem plynoucí za běžné zdaňovací období ve formě podílu na zisku = zdanění v roce 2007 podléhá **50**
- (c) zdaňuje se příjem plynoucí za běžné období, ale ve výši:
- | | |
|---|------------|
| i. základu daně dle SK pravidel | 80 |
| ii. základu daně dle CZ účetnictví | 120 |
| iii. základu daně dle CZ pravidel (příjmy minus výdaje) | 130 |
- (d) princip zdanění v této variantě je v podstatě shodný s postupem popsáním ve variantě (c)-ii nebo (c)-iii výše, ovšem s tím rozdílem, že zde CZ s.r.o. nemá možnost uplatnit odpisy z majetku ve výši např. 20. To znamená, že základ daně by byl **140, resp. 150**

Dle našeho názoru je nutno se přiklonit k variantám (a), (b) nebo (c). Z hlediska právní jistoty pro další budoucí transakce tímto žádáme o potvrzení ze strany Ministerstva financí, která varianta by měla být upřednostňována.

Varianta (d) není v souladu se zákonem a je z hlediska logiky a správnosti postupu nevyhovující. Ve smyslu § 28-1 zákona totiž dochází k uplatnění odpisů na úrovni SK k.s., která je vlastníkem. Dále z důvodu potenciální diskriminace českých společníků/komplementářů v zahraničních transparentních entitách a porušení evropské zásady svobody pohybu kapitálu, kdy by v případě CZ s.r.o. na rozdíl od jiného slovenského komplementáře docházelo ke zdaňování příjmů na základě majetkového podílu v SK k.s. bez možnosti uplatnění souvisejících nákladů, tj. odpisů majetku.

V návaznosti na obchodní legislativu Slovenské republiky a společenskou smlouvu SK k.s. bude u CZ s.r.o. účtován pravděpodobně v roce 2007 do výnosů podíl na zisku za rok 2006 nebo již podíl na zisku běžného roku, tj. 2007. Tento rozdíl pravděpodobně rozhoduje mezi variantou (a) nebo (b). Otázkou zůstává, zda Ministerstvo financí ČR bude respektovat zaúčtování, či bude chtít použít vlastní pravidla pro daňové časové rozlišení souvisejících příjmů.

Varianta (c) je v podstatě obdobou daňového zacházení s příjmem společníka – komplementáře v české komanditní společnosti s tím, že variantně se stanoví základ daně dle lokálních nebo českých předpisů (§ 23-2-a, resp. § 23-2-b).

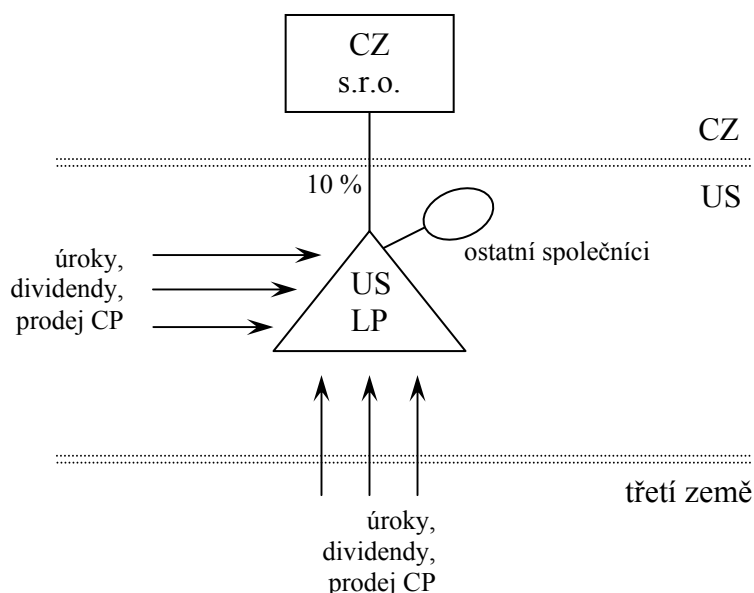
Bez ohledu na zvolenou variantu navrhuje potvrdit, že v případě, kdy by příjem CZ s.r.o. plynoucí z účasti v SK k.s. podléhal zdanění na Slovensku, bylo by CZ s.r.o. oprávněno v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění tuto slovenskou daň započíst vůči své daňové povinnosti v České republice.

Příklad pro jednoduchost zanedbává vliv kurzových rozdílů. Tuto otázku je vhodné řešit po upřesnění metody zdanění.

Situace B – Český společník v americké transparentní entitě

V této variantě je český daňový rezident společníkem v transparentní entitě se sídlem v USA. Její právní forma LP, LLP nebo LLC má následující korporátní a daňové charakteristiky:

- má právní subjektivitu a je způsobilá nabývat majetek
- omezené ručení společníků
- na konci zdaňovacího období vystaví společnost každému ze společníku potvrzení (K-1), kde je uvedeno, jaký druh příjmu, odčitatelných položek, apod. a v jaké výši připadající na daného společníka, byl společností v daném zdaňovacím období realizován (dle US daňového práva)
- s ohledem na daňovou transparentnost je většinou možné na část příjmů připadajících na českého společníka uplatnit příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi zemí zdroje příjmu a Českou republikou.



Výsledek roku 2007

	Celkem	Podíl CZ s.r.o.
dosažená ztráta ve výši 1000 (10% připadající na CZ s.r.o.)	1000	100
příjmy US LP za rok 2007 rozděleny na formuláři K-1 následovně:		
• úroky		10
• dividendy		10
• prodej cenných papírů		-50
rozdělení zisku za rok 2006 ve výši	2000	200

Možné varianty zdanění u CZ s.r.o.

- (a) zdanění podléhá pouze rozdělený zisk za rok 2006 ve výši = **200**
- (b) zdanění podléhá příjem (podíl) za rok 2007. US LP vznikla ztráta, ovšem CZ s.r.o. jakožto společník není povinen k její úhradě, tj. v tomto roce je základ daně US LP připadající na CZ s.r.o. = **0**
- (c) dani podléhá příjem plynoucí z LP za běžné období, ovšem ve výši:
- i. dle US předpisů, kdy se pro účely zdanění v ČR přebírá výše a charakter daného příjmu uvedený na formuláři K-1:
 - úroky (obecný základ daně) **10**
 - dividendy (samostatný základ daně) **10**
 - prodej cenných papírů (obecný zákl.daně) **-50**
 - ii. příjem připadající na CZ s.r.o. se přepočte dle českých předpisů s fikcí, že US LP je účetní jednotkou a vede účetnictví;
 - iii. příjem připadající na CZ s.r.o. se přepočte dle českých předpisů, přičemž základ daně US LP bude stanoven na bázi rozdílu příjmů a výdajů.
- (d) dani podléhá příjem plynoucí z US LP, který se zjistí jako celkový základ daně za běžné období bez ohledu na rozlišení příjmů tak, jak je stanoveno ve formuláři K-1, a to v následující výši:
- i. US LP dosáhlo dle US pravidel ve zdaňovacím období ztrátu = **-30**
 - ii. zdaňovat se bude celkový hospodářský výsledek přepočtený dle českých předpisů s fikcí, že US LLP je účetní jednotkou a vede účetnictví
 - iii. zdaňovat se bude celkový hospodářský výsledek přepočtený dle českých předpisů na bázi rozdílu mezi příjmy a výdaji

Dle našeho názoru je možné se přiklonit ke kterékoliv z variant (a) – (d) výše. Z hlediska právní jistoty pro další budoucí transakce tímto žádáme o potvrzení ze strany Ministerstva financí, která varianta by měla být upřednostňována a která následně nebude rozporována.

V této souvislosti vzniká otázka, jak se budou posuzovat náklady, popř. položky nezahrnované do základu daně, jejichž znatelnost je vázána na zaúčtování (např. §24-2-r a výše uvedená ztráta z prodeje cenných papírů). Domníváme se, že minimálně v případě varianty (c) (ii) resp. (d) (ii) by obecně podmínka zaúčtování měla být považována za splněnou.

Způsob zamezení dvojího zdanění příjmů CZ s.r.o. plynoucích z US LP by měl být stanoven v návaznosti na upřednostněný způsob zdanění v České republice. Obecně ale navrhuje potvrdit, že v případě, kdy by příjem CZ s.r.o. plynoucí z účasti v US LP podléhal zdanění v zahraničí v souladu s přísl. Smlouva o zamezení dvojího zdanění bylo by CZ s.r.o. oprávněno v souladu s příslušnou smlouvou tuto daň započíst vůči své daňové povinnosti v České republice, popř. dvojímu zdanění zamezit vynětím.

Situace C - Stejná situace jako A s tím rozdílem, že místo slovenské k.s. je US LP.

Platí stejné závěry jako v Situace A, s ohledem na způsob stanovení zdanitelného příjmu a uplatnění odpisů pronajímaného majetku? ⊕

Doplňující stanovisko Ministerstva financí k příspěvku 232/09.04.08 doplněného 22.5.2008:

Zahraněční základ daně je třeba u českých daňových rezidentů "transformovat" na české podmínky, tzn. uplatňovat zde náklady (výdaje) jen v takovém rozsahu, v jakém to umožňuje tuzemský zákon o daních z příjmů. To musí platit jak za situace, kdy český daňový rezident v zahraničí např. podniká přímo prostřednictvím stále provozovny, tak za situace, kdy své příjmy generuje prostřednictvím zahraniční daňově - transparentní entity, kdy mu z tohoto titulu v zahraničí vzniká stálá provozovna (případ např. komplementáře slovenské k.s.), popř. nevzniká stálá provozovna (případ např. společníka americké LP, jak je naznačeno v doplnění příspěvku). Postup "transformace" na vnitrostátní podmínky je ve světě naprosto běžnou záležitostí, která je tak i mezinárodně uznávána.

Situace A:

Závěr c) - ii nebo c) - iii, v závislosti na tom, zda to je nebo není účetní jednotka. Problém uplatnění odpisů u osob, které nejsou vlastníkem majetku, bude v tuto chvíli řešen s použitím § 39 zákona o daních z příjmů - odstranění tvrdosti.

Samozřejmě, že nemůže být pochyb o tom, že v ČR musí dojít k vyloučení mezinárodního dvojího zdanění příjmů, u kterých to tak stanoví příslušná daňová smlouva.

Situace B:

Závěr c) - i.

Vydeme-li z toho, že se v daném případě charakter pobíraného příjmu pro účely zdaňování českého daňového rezidenta v zahraničí nemění, podléhá daný rezident zdanění v ČR právě ve vztahu k těmto pobíraným příjmům (u příjmů, kde to dává smysl je třeba samozřejmě uplatňovat transformaci na české podmínky).

Mezinárodní dvojí zdanění se opět samozřejmě bude za splnění všech podmínek vylučovat.

Situace C:

Nikdy nemůže být stejná jako situace A, pokud platí, že daňový režim slovenské k.s. je na Slovensku jiný, než daňový režim US LP v USA, což vyplývá z popisu situace A a B.

Závěry po jednání na MF dne 30. září 2008

Na jednání se diskutovala obecná východiska pro závěry, které MF učinilo k modelovým příkladům uvedeným výše (tyto závěry také výše) a dále obsah případného sdělení MF ČR k problematice investic českých subjektů do zahraničních daňově transparentních entit.

1. Obecná východiska – definice transparentní entity, vznik zdanitelného příjmu, charakter příjmu

Daňově transparentní entitou se pro účely ZDP považuje taková zahraniční entita, jejíž příjmy jsou podle daňového práva státu, ve kterém je založena, zřízena či ke kterému má blízký vztah, přičítány jejím společníkům, daňovým rezidentům mimo stát, kde je taková entita založena nebo usazena, a tyto příjmy u těchto společníků podléhají dle zahraniční daňové legislativy dani nebo jsou předmětem daně, ale jsou osvobozeny. Daňově transparentní se může entita stát na základě zahraničního daňového zákona, který ji takto vymezí přímo nebo s odkazem na splnění určitých podmínek, popřípadě na základě volby zahraniční entity nebo jejích společníků provedené v souladu se zahraniční daňovou legislativou.

Investuje-li český daňový rezident do zahraniční daňově transparentní entity, považují se příjmy této entity pro účely ZDP za příjmy českého daňového rezidenta v takovém rozsahu, jaký odpovídá jeho podílu na příjmech, zisku či podnikání zahraniční daňově transparentní entity podle zahraničních zákonů, jejích stanov, statutu, apod., a to v tom období, v jakém jsou tyto příjmy realizované zahraniční daňově transparentní entitou, bez ohledu na to, vzniká-li českému společníkovi pohledávka nebo jiné právo na vyplacení těchto příjmů v daném období či nikoliv. (Tento postup se neuplatní u českého daňového rezidenta ve vztahu k jeho investicím do zahraničního subjektu kolektivního investování, neboť investor nemá žádný vliv na podnikání tohoto subjektu). Charakter těchto příjmů pro účely vyloučení dvojího zdanění na základě příslušné mezinárodní smlouvy je určen na základě zahraniční daňové legislativy, tj. např. nedochází ke změně charakteru příjmů nebo se příjmy považují za příjmy z podnikatelské činnosti (business profits) dosahované prostřednictvím stále provozovny českého rezidenta v zahraničí.

Naopak příjmy českého daňového rezidenta z pohledávek nebo jiných práv na výplatu podílů na příjmech, zisku či podnikání či ze splacení takových pohledávek nebo jiných práv vztahujících se k danému období již zdanění u českého daňového rezidenta nepodléhají, neboť v souladu se ZDP se jedná o příjmy již jednou zdaněné.

Tyto závěry platí za předpokladu, že český daňový rezident prokáže v daňovém řízení splnění podmínek pro daňovou transparentnost podle prvního odstavce. Splnění těchto podmínek se prokazuje za pomoci prostředků obdobných těm, požadovaných v čl. 2 pokynu D-286. V situaci, kdy český společník neprokáže nebo není s to prokázat splnění podmínek, nelze poskytnout výhody vyplývající ze ZDP pro daňovou transparentnost a individuální posuzování jednotlivých příjmů a příjmy u českého společníka zdaňují v okamžiku vzniku pohledávky nebo jiného práva na výplatu podílu na příjmech, zisku či podnikání či v okamžiku splacení takových pohledávek nebo jiných práv.

2. Obecná východiska – stanovení základu daně

Příjmy zahraniční daňově transparentní entity jsou u českého daňového rezidenta zdaněny ve výši základu daně stanoveného v souladu se ZDP (viz dále). Základ daně se stanoví buď jako upravený hospodářský výsledek nebo jako rozdíl mezi příjmy a výdaji, podle toho jakým způsobem stanovuje základ daně český daňový rezident.

Při stanovení základu daně se hledí na příjmy zahraniční daňově transparentní entity jako na příjmy českého společníka, a to v rozsahu, jaký odpovídá podílu tohoto společníka na příjmech, zisku či podnikání této transparentní entity podle zahraničních zákonů, jejích stanov, statutu, apod. To znamená, že je možné příjmy třídit do jednotlivých dílčích či samostatných základů daně, podle jejich charakteru daného zahraniční daňovou legislativou. Dále je možné např. využít osvobození (např. § 4-1-b, § 4-1-r, w, §19-1-ze), pro jednotlivé

druhy příjmů, apod. Lhůty rozhodné pro daňové účely se odvozují od vztahu zahraniční daňově transparentní entity k těmto příjmům či majetku, ze kterého plynou příjmy.

Dále se při stanovení základu daně odečítají náklady zahraniční daňově transparentní entity tak, jako by náklady byly vynaloženy společníkem, ve výši stanovené dle podílu společníka na příjmech, zisku či podnikání a ve výši stanovené zákonem. Přitom splnění podmínek pro daňovou uznatelnost se opět posuzuje podle vztahu zahraniční daňově transparentní entity k těmto nákladům, majetku či závazkům, ze kterých náklady vznikají. Například podmínka zaúčtování je splněna, pokud o těchto nákladech prokazatelně účtuje resp. je eviduje zahraniční daňově transparentní entita v souladu se zahraniční účetní legislativou.

Při stanovení základu daně lze odečíst odpisy hmotného a nehmotného majetku ve výši stanovené zákonem a podle podílu společníka na příjmech, zisku či podnikání. Přitom pro splnění podmínek pro daňové odpisování dle § 28 odst. 1) se za vlastníka považuje český společník na místo zahraniční daňově transparentní entity. Další podmínky a hodnoty pro stanovení výše odpisů se posuzují a zjišťují aplikací zákona na vztah zahraniční daňově transparentní entity k hmotnému a nehmotnému majetku (např. nabytí majetku zahraniční entitou, apod.).

Při prodeji podílu na transparentní entitě příjem obecně podléhá zdanění. Část příjmů z prodeje odpovídající dosud nerozděleným podílům společníka na příjmu, zisku či podnikání za období, za která byly příjmy u společníka zdaněny, zdanění nepodléhá, neboť se jedná o příjmy, které byly již jednou zdaněny. Proti příjmu z prodeje lze obecně uplatnit související daňové náklady (např. pořizovací cena podílu).

3. Vyloučení mezinárodního dvojího zdanění

U příjmů ze zdrojů ve státech, se kterými ČR uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, má obecně ČR povinnost dvojí zdanění vyloučit postupem dle takové smlouvy a v souladu se ZDP. V těchto případech může být časté využití nástrojů mezinárodní spolupráce např. výměna informací, popř. řešení případů dohodou.

4. Sdělení MF ČR podle § 39 ZDP

MF ČR zváží vydání sdělení podle § 39 ZDP, které by upravilo výše zmíněná obecná východiska pro posuzování zahraničních daňově transparentních entit, zjištění existence a charakteru příjmu podle zahraniční legislativy, stanovení základu daně včetně možnosti uplatnění daňových odpisů majetku českým společníkem. Dále by sdělení mělo řešit postup řešení u subjektů, které v dobré víře dosud nepostupovaly v souladu s výše uvedenými závěry nebo u nich nelze v souladu se základními zásadami daňového řízení (např. §2 odst. 2 daňového řádu) takový postup požadovat.

Vyjádření MF k doplnění textu příspěvku, resp. k tomu, jak předkladatelé zrekapitulovali vzájemné debaty:

Ad 1.

a) Definice zahraniční daňově transparentní entity je výslovně zmíněna v článku 1 Sdělení k praktické aplikaci Pokynu č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR (Finanční zpravodaj 3/2/2006).

Neexistuje žádný důvod, proč tuto definici měnit, resp., proč ji znovu, v nějakém jiném dokumentu (buď v zápisu k jednání KV KDP), uvádět. Definice ve Sdělení je obecně platná a daný pojem nemůže být definován jinak pro účely situace, kdy je příjem entitou pobírán ze zdrojů na území ČR a jinak pro účely situace, kdy je příjem pobírán českým daňovým rezidentem z ní.

Navíc definice uváděna předkladateli v doplnění příspěvku je nesrozumitelná, absolutně např. není zřejmé, proč by podmínkou toho, aby entita byla daňově transparentní bylo to, že jsou příjmy na úrovni společníků od daně osvobozeny. Rovněž tak odkaz na to, že příjmy jsou přičitatelné de facto jen zahraničním rezidentům v 99 % případů entit neplatí, protože většinou je naprosto stejně postupováno i vůči společníkům, kteří jsou rezidenty země, kde je entita založena atd.

Jinými slovy, s definicí uvedenou v doplnění tedy nelze souhlasit a je třeba zdůraznit, že ani takto diskutována na našich setkání nemohla být a ani nebyla, a to na rozdíl od několikrát zdůrazňované a diskutované záležitosti, že znakem transparentní entity (např. i fondu) je skutečnost, že právě díky této charakteristice nemůže taková entita vyplácet podíly na zisku po zdanění.

b) Co se týče otázky charakterizace pobíraného příjmu, nezbyvá než poněkolkáté zopakovat a potvrdit, že pobírané příjmy mají různý charakter, u některých entit v zahraničí dochází k tomu, že entitou pobíraný příjem se pro účely jeho zdanění na úrovni individuálních společníků přetransformává na příjem charakteru např. „business income“, někde je to „capital income“ nebo „investment income“, u některých entit taková recharakterizace příjmu závisí na tom, jakou činnost entita vykonává, u jiných entit se charakter pobíraného příjmu pro daný účel vůbec nemění atd., atd. Není tak možné pokrýt všechny možnosti, ke kterým může v zahraničí docházet. Takovýto způsob charakterizace příjmů se musí uplatnit nejen pro účely vyloučení dvojího zdanění, jak píše předkladatelé, ale samozřejmě i pro účely aplikace vnitrostátního ZDP.

Bylo by tedy velmi zavádějící jednoduše napsat, že pro účely ZDP se má za to, že za příjmy českého daňového rezidenta se považují příjmy této entity v takovém rozsahu, jaký odpovídá jeho podílu na příjmech, zisku či podnikání entity atd. Navíc se to jeví jako naprosto zbytečné, neboť nejde o nic jiného než o další pokus jinými slovy popsat skutečnost, že zahraniční entita je daňově transparentní. Jednoznačně lze souhlasit s tím, že se to vše řídí zahraničními zákony (netušíme však, jakou úlohu v tom mohou hrát stanovy, statut apod. entity), ale i to zcela jasně vyplývá z definice transparentní entity, která je uvedena ve výše uvedeném Sdělení.

Jinými slovy, investuje-li český daňový rezident do zahraniční daňově transparentní entity, považují se příjmy této entity pro účely ZDP (ale zcela jistě i pro účely aplikace případně existující daňové smlouvy) za příjmy českého daňového rezidenta v tom rozsahu, jak je stanoveno zahraničními právními předpisy, jsou to tedy ty příjmy, vůči kterým je český daňový rezident v zahraničí dle zahraničních právních předpisů jako společník dané entity zdaněn, jinými slovy, vůči kterým je v zahraničí dle zahraničních právních předpisů považován on jako takový za daňového poplatníka.

V ČR tedy podléhají zdanění všechny takové příjmy pobírané českým rezidentem z titulu účasti na zahraniční transparentní entitě, přičemž zde podléhají zdanění výlučně v souladu s českými právními předpisy.

c) Pokud jde o období, ve kterém je třeba dané příjmy přiznávat ke zdanění, resp. pokud jde o problematiku vzniku pohledávky českého společníka nebo jiného práva na vyplacení příjmu, je evidentní, že může dojít k situaci, a to i bez jakékoliv přítomnosti transparentní entity, kdy je v zahraničí zaplacená daň vůči příjmu, který je v souladu se ZDP realizován až v následujícím zdaňovacím období, nebo dojde k opačné situaci, tzn., že k zaplacení daně v zahraničí dojde až v období následujícím, přičemž zdanitelný příjem podle ZDP vzniká již v běžném zdaňovacím období. Je přitom zřejmé (a bylo to již také řešeno v rámci KV KDP), v kontextu vyloučení mezinárodního dvojího zdanění příjmu, že zaplacení daně v zahraničí v jiném zdaňovacím období, než ve kterém je příjem zdaněn podle ZDP, nebrání aplikaci příslušné metody vyloučení dvojího zdanění.

Rozhodné pro to, kdy český daňový rezident má ten který příjem přiznat v ČR ke zdanění je tak znění českých právních předpisů.

d) Nesouhlasíme v žádném případě s tím, aby se ve vztahu k investicím českého rezidenta do zahraničního subjektu kolektivního investování postupovalo jinak (předkladatelé ani neuvádí jak – viz červeně zdůrazněná věta). Opět musí být relevantní to, jak je ten který příjem charakterizován dle zahraniční legislativy.

Zde je nutné uvést, že v České republice nepodléhá zdanění přírůstek hodnoty majetku ve vlastnictví poplatníka. Český daňový rezident tedy nerealizuje příjem v momentu, kdy „pouze“ roste hodnota, resp. cena jeho „podílového listu“ nebo jinak nazvaného cenného papíru. Pokud tedy v průběhu času roste hodnota „cenného papíru“ vydávaného fondem a tato hodnota se realizuje až prodejem papíru zpět fondu nebo někomu jinému, v ČR podléhá za splnění všech podmínek zdanění až příjem z prodeje tohoto „cenného papíru“.

Pokud se však příjmy pobírané fondem v zahraničí daňově přiřazují jednotlivým jeho podílníkům, pak je postup zřejmý (viz výše), a to např. i v té situaci, kdy do fondu již český podílník vstupuje s tím, že jeho příjmy budou plně reinvestovány do fondu (plně proto, protože jsou v dané zemi od daně z příjmů např. osvobozeny). Pak je tedy třeba v České republice zdaňovat na úrovni podílníků již takto pobírané příjmy, byť jim tedy nebyly fyzicky vyplaceny (protože byly plně reinvestovány do fondu). V takovém případě dochází k navýšení „investice“ poplatníka, které je zohledněno při jejím následném prodeji.

e) Pokud jde o dokládání skutečného stavu věci, český daňový rezident by měl vždy v zahraničí obdržet potvrzení o výši zaplacené daně, ze kterého vyplyne charakter jím pobíraného příjmu, samozřejmě jeho výše apod. Není zde jasné, co předkladatelé danou částí materiálu chtějí říci. O jakých výhodách ze ZDP pro daňovou transparentnost hovoří? I v takových případech přeci platí, že daňový rezident má vůči ČR neomezenou daňovou povinnost a musí zde přiznávat ke zdanění příjmy mu plynoucí z celého světa. Jistě platí, že důkazná břemeno, pokud jde např. o vydání určitých nákladů apod. leží na straně poplatníka. Zkrátka český rezident má nějaké příjmy a ty tu má povinnost zdanit.

Ad 2.

a) Souhlasíme jednoznačně s tím, že základ daně českého daňového rezidenta, ať mu plyne odkudkoli a z čehokoli musí být v ČR stanoven v souladu s českými právními předpisy, samozřejmě s přihlédnutím k tomu, zda je nebo není účetní jednotkou apod.

b) Třídít příjmy do jednotlivých dílčích či samostatných základů daně, podle jejich charakteru daného zahraniční daňovou legislativou je v ČR samozřejmě nutné v tom momentu, kdy vůči takovým různým druhům příjmů podléhá český rezident v zahraničí dani z příjmů, tj. tedy za situace, kdy se v zahraničí charaktery pobíraných příjmů entitou nemění pro účely zdaňování jejich společníků. V takovém případě přichází do úvahy aplikace ustanovení ZDP, která určité druhy příjmů od daně osvobozují.

Rozhodné lhůty se však musí odvíjet nikoliv od vztahu entity jako takové vůči těmto příjmům, popř. majetku, ale od vztahu českého rezidenta vůči nim (musí se tedy brát na zřetel skutečnost, kdy se např. český rezident stal společníkem entity, kdy na ni nabyl podíl, kdy mu v zahraničí vznikla stálá provozovna, které se předmětný příjem dle zahraničních předpisů alokuje apod.).

c) Co se týče odpočtu nákladů, souhlasíme s tím, že se u českých rezidentů má v těch případech, kdy je to relevantní, uznávat i poměrná část nákladů vynaložených entitou samotnou. Jde tedy o to, aby měl český rezident možnost odpočtu v ČR všech nákladů, které mu jsou přiznány k tíži v zahraničí, samozřejmě však do výše a pouze v takovém rozsahu, jak je to umožněno vnitrostátním ZDP.

d) I vůči odpisům a dalším problematickým nákladům by mělo platit výše uvedené a řešení lze nalézt v kontextu § 39 ZDP (viz dřívější stanovisko k této problematice). Český rezident by tak měl mít právo si poměrnou část odpisů uznat, byť není přímo vlastníkem majetku. Je těžké si představit, že by v ČR sice např. zdaňoval příjem z pronájmu majetku (protože přesně takový příjem bude zdaňovat v zahraničí) a nebyla by mu uznána poměrná část odpisů.

e) Pokud jde o prodej podílu na transparentní entitě, nemůže být sporu o tom, že předmětný příjem obecně podléhá v ČR zdanění. Platí však, že ani to nelze řešit obecně, protože relevantní bude opět to, ke zcizení čeho vlastně v dané konkrétní situaci dochází – může jít o prodej stálé provozovny, může jít o prodej podílu na společnosti, může jít o prodej nemovitost apod.

Ad 3.

Bez připomínek, nemůže být sporu o tom, že mezinárodní dvojí zdanění musí být vyloučeno.

Ad 4.

Vydání obecného sdělení k této problematice nelze, vzhledem ke skutečnosti, že příliš mnoho obecných východisek neexistuje (viz výše), očekávat.

DPH

Príspevek 249/29.10.08 – MF predkladá upravené stanovisko

249/29.10.08 Aplikace DPH v prípade služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob svým členům

Předkládají: JUDr. Ing. Václav Pátek, advokátní koncipient 32748, (daňový poradce 2279 - činnost přerušena)
Ing. Petr Brabenec MBA, daňový poradce 1467

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu novely zákona o DPH. Od 1. ledna 2009 nabývá účinnosti zákon č. 302/2008 Sb., kterým došlo k novelizaci zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „Novela ZDPH“). Novelou ZDPH bylo doplněno do ustanovení § 61 nové písmeno g), které osvobozuje od daně bez nároku na odpočet poskytování služeb zvláště vymezených subjektů za zákonem stanovených podmínek. Příslušné zákonné ustanovení zní:

„poskytování služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob svým členům, kteří uskutečňují plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, která nejsou předmětem daně, pokud jsou tyto služby nezbytné pro uskutečňování jejich plnění a pokud úhrada za poskytnuté služby odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů členů v seskupení, nenarušuje-li toto osvobození hospodářskou soutěž.“

Změna zákona měla svoji příčinu v textu harmonizační směrnice Rady 112/2006/ES z 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty⁶ (dále jen „Směrnice 112/2006/ES“), která nahradila směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně⁷ (dále jen „6. směrnice“). Oba komunitární předpisy obsahují v podstatě totožný text, který měl být implementován ke dni vstupu České republiky do EU, ale k jehož implementaci dochází až nyní. Směrnice 2006/112/ES obsahuje ustanovení článku 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112/ES [obsahově odpovídající článku 13A odst. 1 písm. f), 6. směrnice], vymezující plnění, která členské státy osvobodí od daně, které zní:

„služby, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob, jež uskutečňují činnost, která je osvobozená od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani, a které jsou přímo nezbytné k tomu, aby tito členové mohli vykonávat uvedenou činnost, vyžadují-li to seskupení od svých členů výlučně náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích, za podmínky, že tato osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž.“

Nové ustanovení českého zákona se dotýká určitých, nijak definovaných, osob (členové), které vytvoří nezávislé seskupení. Toto nezávislé seskupení následně poskytuje těmto osobám (svým členům) určité služby osvobozené od daně, za podmínky, že tyto služby jsou nezbytné pro uskutečňování plnění daných osob (členů nezávislého seskupení). Následně se tedy

⁶ Úř. věst. L 347 ze dne 11.12.2006

⁷ Úř. věst. L 145 ze dne 16.6.1977

budeme zaobírat co si lze pod tímto představit a jaké jsou možnosti interpretace tohoto nového ustanovení.

Tento příspěvek si klade za cíl v obecné rovině vymezit:

1. rozsah osob, kterých se osvobození od DPH může dotknout a
2. rozsah činností, na které se osvobození může uplatnit
3. definice nezávislého seskupení
4. stanovení úhrady za poskytnuté služby.

Vymezení osob

První otázkou je, zda členové nezávislého seskupení mají poskytovat jen plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně na vstupu nebo plnění, která nejsou předmětem daně, mohou kromě těchto plnění uskutečňovat i nějaká plnění zdanitelná. Ze samotného textu zákona nevyplývá, že by členové měli uskutečňovat pouze plnění osvobozená od daně. Pokud by zákonodárce hodlal takto určité osoby omezit tak by to dokázal. Příkladem je ustanovení § 95 odst. 10 Novely ZDPH, kde jsou jednoznačně vymezeny osoby uskutečňující pouze plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně na vstupu.

V případě, výkladu zákona o DPH je nutné vždy přihlížet k příslušným ustanovením směrnic EU a podle toho zvažovat výklady za pomoci aplikace přímého resp. nepřímého účinku směrnice EU. Jak již výše uvedeno, text směrnice v českém znění se zdá být totožný s textem zákona a výkladové problémy českého textu směrnice by měly být i výkladovými problémy českého zákona. Ani české znění směrnice neobsahuje slovo pouze. Zatímco směrnice kromě plnění osvobozených dále vztahuje činnost členů ještě na aktivity, při nichž nejsou osobami povinnými k dani, český zákon tuto činnost převádí na plnění, která nejsou předmětem daně. Anglický text směrnice je obsahově podobný textu českému.

Určitou pomoc při výkladu textu směrnic nám poskytuje Soudní dvůr EU (dále jen „ESD“). Je známo, že k výkladu ustanovení článku 13A odst. 1 písm. f) 6. směrnice se již ESD vyjadřoval. Jedná se o případ C-8/01 Assurandør-Societet, jednající jménem Taksatorringen z 23.11.2003 (dále jen případ „Taksatorringen“). V tomto případě ESD posuzoval několik otázek, přičemž samotná otázka, zda osoby, které jako členové jsou příjemci osvobozených služeb mají sami poskytovat pouze plnění osvobozené soud neřešil. Protože však předmětem jeho posuzování bylo nezávislé seskupení malých pojišťoven, o kterých je známo, že poskytují plnění osvobozené, avšak kromě toho i plnění zdanitelná, lze dovodit, že ESD nepovažoval za nutné, aby konstatoval, že příslušné ustanovení se může vztahovat jen na členy, kteří poskytují jen plnění od daně osvobozené. Ke stejnému závěru lze dojít i z vyjádření dalších osob zúčastněných na tomto soudním rozhodnutí. Tak např. Komise EU ve svém vyjádření k případu Taksatorringen uvedla, že si dovede představit, že o osvobozené služby půjde např. u společného využívání skeneru u seskupení lékařů. V případě služeb lékařů je taktéž známo, že přestože zdravotnické výkony jsou od daně osvobozené ani samotní lékaři neposkytují jen plnění od daně osvobozené, ale je možné aby poskytovali plnění i zdanitelné. Z hlediska smyslu příslušného ustanovení směrnice lze dovodit, že předmětné ustanovení si kladlo za cíl osvobodit určité činnosti, které se následně vztahují k jiné osvobozené činnosti.

Pokud vezmeme v úvahu systematický a historický výklad směrnice, tj. začlenění příslušného ustanovení do směrnice a texty návrhu směrnice, tak dojdeme k výkladu, že k žádnému omezení by docházet nemělo. Původní návrh totiž měl za cíl osvobodit původně jen seskupení lékařů a dalších poskytovatelů zdravotních služeb, při úvaze, že se jedná o veřejně prospěšné

služby⁸. Následně při schvalování směrnice k došlo k vypuštění omezení osob jen na lékaře a je tedy odvoditelné, že směrnice nijak dané osoby neomezuje z hlediska jejich činnosti.

Dílčí závěr 1

V případě osob, jež jsou členy nezávislého seskupení se musí jednat o osoby, které uskutečňují plnění osvobozená od daně nebo plnění, při nichž nejsou osobami podléhajícími dani (odpovídá plněním jež nejsou předmětem daně), nikoliv však pouze a jedině tato, tedy ze sta procent. Tyto osoby mohou vedle plnění osvobozených od daně uskutečňovat i plnění zdanitelná.

Vzhledem k tomu, že zákon ani směrnice nedává žádné omezení v jakém poměru se případně plnění zdanitelné má pohybovat k plněním osvobozeným, není možné, aby nějaké takovéto poměry byly stanovovány. Nelze taktéž ani dovést, že by plnění osvobozená nebo plnění, která nejsou předmětem daně, vůči plněním zdanitelným, měla být v převaze.

Rozsah činností, jež mohou být takto od daně osvobozeny

Z textu zákonného ustanovení vyplývá, že osvobodit od daně lze ta plnění, která jsou nezbytná k uskutečnění plnění osob (členů nezávislého seskupení). Ze samotné logiky principů DPH by bylo namísto dovést, že tyto služby by se měly vztahovat právě k plněním osvobozeným. Není důvod, aby byly osvobozovány na vstupu plnění, jež následně souvisí s plněním zdanitelnými a u nichž by podle pravidel DPH byl nárok na odpočet daně na vstupu. Smyslem příslušného ustanovení je, aby nebyly zdaňovány plnění, jež vstupují do následujících plnění od daně osvobozených, při splnění podmínek daného ustanovení a logiky DPH. Dílče bychom tedy navrhli sjednotit výklad v této části, že přijaté plnění od nezávislého seskupení musí být nezbytné pro následující plnění osvobozené od daně.

Příslušné ustanovení obsahuje další podmínku, kterou je osvobození omezeno na ty případy, kdy osvobození není sto narušit hospodářskou soutěž. Při výkladu této podmínky je nutné vyjít její podstaty, přičemž je nutné vycházet především z judikatury ESD. Právě již zmíněný případ Taksatorringen se u této podmínky zastavuje a vysvětluje její působení. Jak již bylo výše zmíněno ESD akceptoval vysvětlení komise, že službami osvobozenými by mohlo být společné využití skeneru u seskupení lékařů, která není s to narušit hospodářskou soutěž. Na druhé straně v citovaném případě je uváděn příklad opačný a to služby úklidu, u kterých není částečná specializace či omezení vůči zákazníkům v určitém definovaném sektoru (viz bod 57 rozhodnutí v případě Taksatorringen).

ESD ve svém rozhodnutí cituje dva příklady pro činnosti ve vztahu ke službám nezávislých seskupení vůči svým členům. Z jeho příkladů by bylo možné odvést, že pokud by se mělo jednat o služby svým způsobem v rámci hospodářské soutěže běžně uskutečňované, osvobození podle § 61 písm. g) Novely ZDPH by se přiznat nemělo. Jako konkrétní příklad jsou v tomto smyslu uváděny služby úklidové. Na druhé straně si lze představit situace, kdy určité služby mohou být pro některou činnost tak specifické, že nelze hovořit o narušení hospodářské soutěže. Přestože ESD zmínil služby úklidové, nelze vyloučit, že některé činnosti z úklidových služeb mohou být svým charakterem tak specifické, že by podmínku nenarušení hospodářské soutěže splňovaly. Zde bychom jako příklad uvedli situaci, kdy si

⁸ Viz článek Holubová, O., Osvobození likvidátorů pojistných událostí podle čl. 135 odst. 1 písm. a) Směrnice – osvobození nezávislými seskupeními osob svým členům podle čl. 132 odst. 1 písm. f) Směrnice – narušení hospodářské soutěže – časové omezení osvobození, e-Bulletin KDP ČR, č. 9/2008, str. 18-19

nezávislé seskupení lékařů bude společně kromě technického zařízení dále prostřednictvím nezávislého seskupení zajišťovat sterilizaci svých nástrojů. K podobnému rozlišení může docházet u nyní běžně rozšířených služeb IT či účetních služeb. V případě, že by se mělo jednat o běžné účetní či IT služby, nelze vyloučit, že by k narušení hospodářské soutěže mohlo dojít. Pokud by se však mělo jednat o jakési specifické IT služby v podobě sdílení speciálních databází pro vymezený okruh činností ať již v oblasti pojišťovacích (jako v rozsudku ESD) nebo jim blízkých finančních služeb, podmínka narušení hospodářské soutěže by nebyla naplněna a došlo by tak k osvobození od daně.

V této obecné podobě příspěvku nelze vyjmenovat všechny možné případy, kdy k osvobození od daně bude docházet, resp. případy, které by mohly vést k narušení hospodářské soutěže, a kdy by osvobození od daně nemělo dojít.

Domníváme se, že v České republice není správní orgán, který by mohl otázku narušení hospodářské soutěže posoudit. Samotný ÚHOS⁹ takovému posuzování pro daňové účely nemá v kompetenci. Vzhledem k tomu, že aplikace příslušného ustanovení článku Směrnice 112/2006/ES musí být vykládána ve všech členských státech stejně a protože ustanovení § 61 písm. g) Novely ZDPH je totožné s touto směrnicí, je navrhováno, aby tato otázka byla řešena v souladu se známou judikaturou ESD.

Dílčí závěr 2

Domníváme se, že podmínka pro činnosti, které mohou být od daně osvobozeny, by měla být vykládána tak, že se jedná o ty služby, které jsou nezbytně nutné k samotnému výkonu služby osvobozené od daně a současně jde o služby, které jsou určitým způsobem tak specifické, že nejsou s to narušit hospodářskou soutěž, jak vykládá ESD pro účely Směrnice 112/2006/ES (resp. Šesté směrnice).

Definice nezávislého seskupení

Nezbytným předpokladem pro naplnění ustanovení je i správná definice nezávislého seskupení. Zákon žádným způsobem neupravuje tuto definici. V takovém případě lze za nezávislé seskupení považovat jakoukoliv právnickou osobu založenou za účelem podnikání (např. a.s., s.r.o., družstvo), právnickou osobou založenou podle § 20f a násl. Občanského zákoníku, případně obdobné právnické osoby podle zahraničního práva..

Dílčí závěr 3.

Nezávislým seskupením mohou být jakékoliv různé formy právnických osob

Stanovení úhrady za poskytnuté služby.

V praxi může nastat výkladovým problémem s částí ustanovení: „úhrada za poskytnuté služby odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů členů v seskupení,“. A to zda se jedná o úhrady podle podílů jednotlivých účastníků v seskupení (např. podle výše vkladu do právnické osoby, podle podílu účastníků ve sdružení) nebo naopak podle podílů spotřebovaných nákladů jednotlivých členů seskupení (Př. Dva členové vloží do seskupení na počátku stejnou peněžitou částku na nákup přístroje. Mají tedy stejnou výši podílu v seskupení. Za sledované období – např. kalendářní rok, však podíl na užívání tohoto

⁹ Úřad na ochranu hospodářské soutěže založený podle zákona 273/1996 Sb., o působnosti Úřadu na ochranu hospodářské soutěže, postupuje v souladu se zákonem 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže

přístroje je např. 40:60, předpokládejme, že i případné související náklady (spotřeba energií, mzdy apod.) jsou ve stejném poměru. V takovém poměru by však i vyúčtování – úhrada za poskytnuté služby – mělo být provedeno.). *Z ekonomického pohledu je druhý způsob, úhrada podle podílů na spotřebovaných nákladech, správný.*

Dílčí závěr 4.

Domníváme se, že výpočet úhrady za poskytnuté služby podle podílů členů v seskupení odpovídá dohodnutému podílu na spotřebovaných nákladech seskupení za sledované období.

Závěr

Navrhujeme potvrdit, že:

- osoby, které jako členové vytvoří nezávislé seskupení osob, musí poskytovat služby osvobozené od daně či služby, které nejsou předmětem daně avšak nikoliv pouze tyto služby;
- to, zda se jedná o činnosti, které jsou schopny narušit hospodářskou soutěž a tudíž nemohou být osvobozené od daně bude vykládáno podle judikatury ESD;
- jako příklady služeb osvobozených od daně, které nenarušují hospodářskou soutěž lze uvést specifické služby pro nezávislá seskupení osob jako jsou služby nájmu k zvláštních přístrojům společně specificky využívaných pro daný obor, služby speciálně zaměřené na určitou odbornou činnost, která je vymezena pro zvlášť oprávněné osoby;
- nezávislým seskupením může být jak různé formy právnických osob tak i sdružení podle § 20f a násl. Občanského zákoníku, případně obdobné osoby podle zahraničního práva;
- výpočet úhrady za poskytnuté služby podle podílů členů v seskupení odpovídá dohodnutému podílu na spotřebovaných nákladech seskupení za sledované období.

Stanovisko Ministerstva financí:

K příspěvku, jeho závěrům a dílčím závěrům MF zaujímá následující stanovisko.

Aby poskytnutí služby bylo považováno za osvobozené plnění dle § 61 písm. g) ZDPH, musí být všechny podmínky uvedené v tomto ustanovení splněny současně. Poskytovatelem služby musí být nezávislé seskupení osob, příjemcem služby pak členové takového nezávislého seskupení osob, a to buď všichni členové nebo pouze někteří z členů.

Nezávislým seskupením osob se rozumí osoba povinná k dani, dle § 5 odst. 1 ZDPH tedy právnická osoba, která jedná nezávisle na svých členech. Nezávislým seskupením osob dle § 61 písm. g) ZDPH tak mohou být např. obchodní společnosti, družstva, zájmová sdružení právnických osob (§ 20f a násl. Občanského zákoníku) nebo občanská sdružení (zákon č. 83/1990 Sb.). V případě obchodních společností se členy obchodní společnosti jako nezávislého seskupení rozumí společníci. Za nezávislé seskupení osob nelze považovat sdružení bez právní subjektivity, či situaci, kdy subjekty uzavřou pouze smlouvu na

poskytnutí služeb nebo smlouvu o sdílení nákladů (cost sharing) (viz také rozsudek ESD ve věci C-348/87).

Členy nezávislého seskupení osob ve smyslu § 61 písm. g) ZDPH mohou být pouze osoby povinné k dani, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, která nejsou předmětem daně (jsou mimo rámec DPH), případně osoby nepovinné k dani.

MF chápe ustanovení čl. 132 odst. 1 písm. f) Směrnice Rady 2006/112/ES (dále jen „Směrnice“) tak, že toto ustanovení hovoří o celkové ekonomické činnosti členů seskupení, která tedy může zahrnovat pouze dva typy plnění, plnění osvobozená a plnění mimo předmět DPH. MF tak vnímá toto ustanovení i s ohledem na pravidlo, že osvobození od daně by měla být omezená a vykládána striktně, protože narušují princip neutrality DPH. Rozšíření výkladu ustanovení i na subjekty, které uskutečňují i zdanitelná plnění by vedl k praktickým problémům např. se stanovením míry, do jaké mohou být zdanitelná plnění členy poskytována, tak aby byl zachován i smysl a přístup k omezení a striktnímu výkladu osvobození.

§ 61 písm. g) ZDPH tento význam a chápání zcela dodržel, neboť uvádí, že služby poskytnuté seskupením svým členům musí být „... nezbytné pro uskutečňování jejich plnění...“, tedy všech jejich plnění, která uskutečňují. V případě, kdyby člen seskupení mohl poskytovat i plnění zdanitelná, jak navrhuje potvrdit výklad předkladatelé, byl by § 61 písm. g) ZDPH nelogický a proti smyslu DPH. Umožňoval by totiž, aby od daně bylo osvobozeno poskytnutí služby seskupením svým členům, která by byla nezbytná pro jejich zdanitelná plnění. To zcela jistě nebylo záměrem zákonodárce a nelogičnost takového ustanovení uznávají i předkladatelé ve svém návrhu.

Jak je uvedeno v příspěvku, ESD se doposud nezabýval případem, ve kterém by přímo řešil, jaký typ plnění mohou nebo nemohou členové nezávislého seskupení osob uskutečňovat. ESD vždy řešil pouze otázku splnění jiných podmínek pro uplatnění osvobození. To, že dotčené subjekty uskutečňují osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, bylo dáno pouze jako vstupní předpoklad, kterým se ESD dále nezabýval. I když se případy řešené před ESD týkaly subjektů, které teoreticky mohou uskutečňovat i plnění zdanitelná, nelze dle názoru MF automaticky dovozovat, že ESD rozhodl o i tom, že členové nezávislého seskupení osob mohou uskutečňovat vedle osvobozených plnění bez nároku na odpočet i plnění zdanitelná.

Předkladatelé dále uvádí, původní návrh Směrnice omezoval nezávislé seskupení pouze na seskupení lékařů a jiných subjektů v oblasti zdravotnictví, přičemž následně došlo k rozšíření okruhu osob, které mohou takové seskupení uzavřít. MF však chápe toto rozšíření v tom smyslu, že seskupení mohou založit nejen lékaři, ale také školy, obce, finanční a pojišťovací operátoři apod., avšak pouze ty subjekty, které uskutečňují pouze plnění osvobozená nebo plnění mimo rámec DPH.

Současnou omezenou působnost ustanovení Směrnice pouze na členy seskupení, kteří vykonávají pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně nebo plnění mimo rámec DPH, může doložit i snaha o rozšíření tohoto ustanovení v rámci návrhu na změnu Směrnice v oblasti osvobození finančních a pojišťovacích služeb, který předložila Evropská Komise.

Pokud jde o další podmínky ustanovení § 61 písm. g) ZDPH, služba poskytnutá nezávislým seskupením osob svým členům musí být nezbytná pro uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, která jsou mimo rámec DPH, členů seskupení.

Jako úplatu za poskytnutou službu obdrží nezávislé seskupení osob od svých členů přesně částku nákladů vynaložených na poskytnutí služby. Jednotliví členové hradí část úplaty, která

odpovídá jejich podílu na výdajích nezávislého seskupení na poskytnutí služby, kterou od seskupení obdrželi.

Pokud jde o narušení hospodářské soutěže, lze při posuzování splnění podmínek pro osvobození dle § 61 písm. g) ZDPH respektovat závěry ESD, nelze však vycházet pouze z těchto rozsudků. Narušení hospodářské soutěže musí být posuzováno v konkrétních případech a za konkrétních podmínek, nelze stanovit obecně, která plnění narušují hospodářskou soutěž a která nikoliv.

Se závěry předkladatele tedy MF souhlasí pouze z části, a to v duchu výše uvedeného stanoviska.

ČÁST B- NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 244/18.06.08 – MF žádá předkladatele, aby upravili příspěvek ve smyslu Sdělení MF – MF předkládá stanovisko

244/18.06.08 - Daňová účinnost vybraných položek prvotně upravených zákoníkem práce z pohledu jejich uplatnění ve zdaňovacím období 2007 a 2008 a navazující problémy

Předkládají: Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

1. Výchozí situace

Aplikační poznámka k příspěvku:

- a) tento příspěvek byl s ohledem na složitost a provázanost na zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů osobně projednáván na Ministerstvu financí /dále také „MF“, a to i za účasti pracovníků Ministerstva práce a sociálních věcí /dále také „MPSV“/.*
- b) současně je nutno upozornit na skutečnost, že v průběhu projednávání tohoto příspěvku vydalo MF Sdělením k aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod. 3 ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2008 (zveřejněno 26. 8. na www stránkách MF) – dále také „Sdělení MF“*
- c) v rámci jednání s MF bylo projednáváno i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 8 Afs 32/2006-72 ze dne 16.8.2007 související s problematikou vzdělávání.*

S ohledem na proběhlá jednání na MF, následné písemné vyjádření MPSV a vydané Sdělení MF doplňujeme tento příspěvek o texty, které jsou odlišeny typem písma – modrou kurzivou.

Dále byly provedeny určité úpravy v textu za účelem jeho lepší vypovídací schopnosti – již dále nezvýrazněno.

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZP“) řeší celou řadu oblastí a jednotlivostí, které se pak promítají jako náklady (výdaje) do účetnictví podnikatelů a v celé řadě případů vznikají otázky, zda jsou uvedené náklady (výdaje) daňově uznatelným nákladem z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2007 a 2008 (dále jen „ZDP“) a jak jsou uvedené položky posuzovány z pohledu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

V mnoha případech jsou to problémy, které se dotýkají velice širokého okruhu osob a jsou velice významné, jak z pohledu hodnotového, tak i z pohledu rozumného uspořádání vztahů mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem.

S ohledem na významnost uvedené problematiky předkládáme příspěvek, který řeší určité vybrané problémy v dané oblasti.

Příspěvek je zaměřen na problematiku:

A/ odborného rozvoje zaměstnanců

B/ cestovních náhrad při přijetí a přeložení zaměstnanců

Za účelem maximálně přesného a odborného výkladu náplně různých pojmů definovaných ZP se KDP ČR obrátila na právního experta v oblasti pracovního práva – JUDr. L. Jouzu, který níže uvedené vymezení náplně různých pojmů ze ZP odsouhlasil.

Dodatečně bylo k problematice odborného rozvoje zaměstnanců předloženo i vyjádření MPSV (viz. níže)..

2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

A/ Daňová účinnost nákladů (výdajů) na odborný rozvoj zaměstnanců – viz. § 227 až 235, Hlava II, část desátá ZP; posuzování uvedené problematiky z pohledu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Zásadním problémem je určení, zda náklady (výdaje) vynaložené zaměstnavatelem na odborný rozvoj zaměstnanců dle uvedených ustanovení ZP jsou

- 1) daňově účinným nákladem (výdajem) u zaměstnavatele – viz. zejména ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a 5. a § 25 odst. 1 písm. h) a písm. k) ZDP
- 2) zdanitelným příjmem u zaměstnance z pohledu § 6 ZDP – viz. zejména § 6 odst. 9 písm. a) a písm. d) ZDP

Pro správné daňové posouzení je dle našeho názoru zásadní přesné a konkrétní určení náplně jednotlivých pojmů v rámci odborného rozvoje zaměstnanců. Zásadní je zejména odlišení náplně pojmu „zvyšování kvalifikace“ od ostatních forem odborného rozvoje zaměstnanců, tj. „zaškolení a zaučení“, „odborná praxe absolventů škol“ a „prohlubování kvalifikace“.

K určení náplně jednotlivých forem odborného rozvoje zaměstnanců byl z pohledu ZP přijat tento závěr, který považujeme za závazný i pro účely ZDP:

a) s ohledem na znění § 231 až § 235 ZP a navazujících právních norem ČR se za zvýšení kvalifikace považuje pouze studium na školách a školských zařízeních (viz. § 7 zákona č. 561/2004 Sb. školský zákon - Druhy škol jsou mateřská škola, základní škola, střední škola (gymnázium, střední odborná škola a střední odborné učiliště), konzervatoř, vyšší odborná škola, základní umělecká škola a jazyková škola s právem státní jazykové zkoušky.; dále pak viz. zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách), které končí příslušnou zkouškou, po jejímž úspěšném složení získá student příslušné vzdělání /např. maturita u středoškolského studia s maturitou/, přitom za zvýšení kvalifikace se považuje toto studium, kterým zaměstnanec získá stupeň vzdělání, který dosud neměl /tj. pokud magistr bude studovat jiný obor vysoké školy a získá druhý titul magistra nejedná se o zvýšení vzdělání – má neustále stejný stupeň vzdělání/. Abyste jednalo o zvýšení kvalifikace, musí se jednat o řádné studium realizované za účelem získání příslušné závěrečné zkoušky /tj. maturity, bakalářských zkoušek, apod./ - naopak o zvyšování kvalifikace se nejedná, pokud se studium nerealizuje za účelem získání příslušné závěrečné zkoušky a tedy nevede ani k získání příslušného stupně vzdělání /tj. středoškolské, bakalářské, magisterské, apod./, tj. zejména různé dlouhodobé kursy a školení. Dle tohoto obecného závěru se pak za

zvýšení kvalifikace nepovažuje získání řidičského průkazu, absolvování školení a kurzů jazykových, odborně ekonomických, atd.

b) s ohledem na znění § 231 ZP a § 108 odst. 1 zákona č. 435/2004 Sb. o zaměstnanosti se (dále cituji: „Rekvalifikací se rozumí získání nové kvalifikace a zvýšení, rozšíření nebo prohloubení dosavadní kvalifikace, včetně jejího udržování nebo obnovování. Za rekvalifikaci se považuje i získání kvalifikace pro pracovní uplatnění fyzické osoby, která dosud žádnou kvalifikaci nezískala. Při určování obsahu a rozsahu rekvalifikace se vychází z dosavadní kvalifikace, zdravotního stavu, schopností a zkušeností fyzické osoby, která má být rekvalifikována formou získání nových teoretických znalostí a praktických dovedností v rámci dalšího profesního vzdělávání.“) o zvýšení kvalifikace bude jednat i v některých případech realizovaných rekvalifikací, které bude zajišťovat zaměstnavatel (dále cituji § 110 odst. 1 zákona o zaměstnanosti: „Rekvalifikace může být prováděna i u zaměstnavatele v zájmu dalšího pracovního uplatnění jeho zaměstnanců. Rekvalifikace zaměstnanců se provádí na základě dohody uzavřené mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem. O rekvalifikaci zaměstnanců spočívající v získání, zvýšení nebo rozšíření kvalifikace může úřad práce uzavřít se zaměstnavatelem dohodu. Pokud je rekvalifikace zaměstnanců prováděna na základě dohody s úřadem práce, mohou být zaměstnavateli nebo rekvalifikačnímu zařízení, které pro zaměstnavatele rekvalifikaci zaměstnanců zajišťuje, úřadem práce hrazeny náklady rekvalifikace zaměstnanců a náklady s ní spojené. Jestliže pro zaměstnavatele zabezpečuje rekvalifikaci zaměstnanců rekvalifikační zařízení, uzavírá se dohoda mezi zaměstnavatelem a rekvalifikačním zařízením, popřípadě mezi úřadem práce, zaměstnavatelem a rekvalifikačním zařízením.“)

Pracovníci MPSV poskytli po osobním projednání problematiku odborného rozvoje zaměstnanců dle platné úpravy v ZP následující vyjádření:

„Podklad do závěrů porady s daňovými poradci

1. Zaškolení a zaučení upravená v § 228 zákoníku práce nejsou druhem kvalifikace, které poskytují střední, vyšší odborné nebo vysoké školy. Zákony, které upravují studium na uvedených školách, tyto pojmy neužívají. Jde o nejnižší kvalifikaci, která není vyjádřena ani v předpokladech stanovených právními předpisy ani požadavky určenými zaměstnavatelem. Jde o přípravu, kterou je povinen poskytnout zaměstnanci zaměstnavatel, ať již prostřednictvím svých vedoucích zaměstnanců formou krátkodobého zácviku zaměřeného na výkon konkrétní pracovní činnosti, nebo formou různých typů školení a kurzů pořádaných zaměstnavatelem, například vstupní školení, nebo institucemi k tomu určenými. Jde o osvojení si nezbytného rozsahu informací a dovedností potřebných pro výkon sjednaného druhu práce zaměstnance bez kvalifikace, nebo zaměstnance, který z důvodu na straně zaměstnavatele přechází na nové pracoviště nebo nový druh práce, pokud zaškolit nebo zaučit k řádnému výkonu práce potřebuje. Druhem práce v takových případech bývají nejjednodušší manuální nebo technickoadministrativní činnosti nebo práce vyžadující obdobnou nebo podobnou kvalifikaci jako na původním místě zaměstnance.

Podle ustanovení § 228 odst. 1 zákoníku práce se zaškolení a zaučení považuje za výkon práce, za který přísluší mzda nebo plat. Je-li nutno provést zaškolení nebo zaučení mimo místo výkonu práce zaměstnance nebo pravidelné pracoviště zaměstnance, potom má zaměstnanec právo na cestovní náhrady [§ 151 a § 152 písm. a) a b) zákoníku práce].

2.a. Účast na školení, jiná forma přípravy nebo studium, v níž má zaměstnanec získat předpoklady stanovené právními předpisy nebo požadavky nezbytné pro řádný výkon sjednané práce, které je v souladu s potřebou zaměstnavatele, zasahuje-li do pracovní doby, je podle § 205 zákoníku práce překážkou v práci na straně zaměstnance, za kterou přísluší náhrada mzdy nebo platu. Jde tedy o případy, kdy zaměstnanec výjimečně vykonává druh práce, pro který nesplňuje předpoklady nebo požadavky, a zaměstnavatel

má zájem na tom, aby tuto práci mohl nadále vykonávat s plnou kvalifikací. Ustanovení § 205 odkazuje na § 232 zákoníku práce, který stanoví minimální práva zaměstnance při zvyšování kvalifikace.

- 2.b. Zvýšením kvalifikace se podle § 231 zákoníku práce rozumí změna hodnoty kvalifikace, její získání nebo rozšíření. Toto ustanovení tedy upravuje případy, kdy mají zaměstnanec i zaměstnavatel zájem na tom, aby zaměstnanec mohl v budoucnu pro zaměstnavatele s plnou kvalifikací vykonávat práci jiného druhu, než má sjednán v pracovní smlouvě.*
- 2.c. Ustanovení § 232 zákoníku práce předpokládá, že mohou být dohodnuta práva vyšší nebo další. Mezi těmito dohodnutými právy může být i úhrada cestovních výdajů spojených se zvyšováním kvalifikace mimo místo výkonu práce zaměstnance, popřípadě mimo místo jeho bydliště; taková úhrada však není poskytováním cestovních náhrad podle části sedmé zákoníku práce, protože zaměstnanec nevykonává práci (srov. § 151 a § 152 zákoníku práce).*
- 3. Prohlubování kvalifikace je povinnost uložená zaměstnanci v § 230 zákoníku práce. Jde o průběžné doplňování, udržování a obnovování kvalifikace potřebné pro sjednaný druh práce, kterými se nemění její podstata. Účast na školení nebo jiných formách přípravy anebo studiu za účelem prohloubení kvalifikace se považuje za výkon práce, za který přísluší zaměstnanci mzda nebo plat. Je-li nutno provést některou z forem prohloubení kvalifikace mimo místo výkonu práce zaměstnance nebo pravidelné pracoviště zaměstnance, potom má zaměstnanec právo na cestovní náhrady [§ 151 a § 152 písm. a) a b) zákoníku práce].”*

Poznámka předkladatelů:

z výše uvedeného je zřejmé, že právní experti na pracovní právo mají na některé části platné právní úpravy v oblasti odborného rozvoje zaměstnanců značně odlišné názory. Na základě uvedených vyjádření a realizovaných jednání lze však m.j. uvést:

- při posuzování konkrétního odborného rozvoje zaměstnance z pohledu, zda se jedná o zvýšení kvalifikace nebo o prohloubení kvalifikace nelze pomíjet ustanovení § 205 ZP, které z pohledu určení překážek v práci ze strany zaměstnance taktéž vymezuje oblast zvyšování kvalifikace,*
- MPSV vyjádřilo nesouhlas s postupem, kdy vzdělávání ve formě „studia druhé vysoké školy” /např. právní fakulty vedle již dosaženého vysokoškolského ekonomického vzdělání např. Ing./ by bylo považováno za prohlubování kvalifikace*
- MPSV vyjádřilo názor, že pro posuzování, zda lze určité vzdělávání považovat za prohlubování či zvyšování kvalifikace může mít vliv i způsob sjednání druhu práce v pracovní smlouvě – při širokém vymezení druhu práce např. „řidič” bude častěji docházet k prohlubování kvalifikace /např. provedení vzdělávání a následných zkoušek pro získání řidičského průkazu skupiny D bude prohloubením kvalifikace/ než při užším vymezení druhu práce např. „řidič osobního vozidla a dodávek do 3,5 tuny” /v tomto případě bude provedení vzdělávání a následných zkoušek pro získání řidičského průkazu skupiny D považováno za zvýšení kvalifikace/.*
- MPSV i Ministerstvo financí vyjádřilo v návaznosti na platný ZP a vydané Sdělení MF názor, že případné neposkytnutí mzdy za dobu realizace prohlubování kvalifikace je hrubým porušením ZP se všemi z toho plynoucími právními dopady avšak tato skutečnost nezpůsobuje to, že by náklady na prokazatelné prohlubování kvalifikace byly daňově neúčinným nákladem.*

V souladu s projednáváním uvedeného příspěvku považujeme za důležité a podstatné, aby ve stanoviscích MF týkajících se uvedené problematiky dle právní úpravy platné do

31.12.2007 byl zohledněn názor NSS uvedený v rozsudku 8 Afs 32/2006-72 ze dne 16.8.2007 a MF se vyjádřilo, zda s uvedeným právním názorem souhlasí, a pokud ne, tak z jakého důvodu:

„...Jediným a rozhodujícím kritériem tedy musí být, zda tyto náklady přímo souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele a s pracovním zařazením příslušného zaměstnance a zda tedy jde o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu.....Nejvyšší správní soud nemůže akceptovat argument stěžovatele, že uvedeným způsobem by byly přenášeny náklady na středoškolské a vysokoškolské vzdělávání zaměstnanců na stát. Za prvé, zdaleka ne ve všech případech takového studia při zaměstnání je dána přímá souvislost s předmětem činnosti zaměstnavatele a s pracovním zařazením takového zaměstnance, za druhé, pokud zaměstnavatel přispívá na vzdělávání svého zaměstnance, činí tak v každém případě ze svých příjmů a jestliže se mu o tuto částku sníží základ daně, podílí se stát nepřímo na takovém financování vzdělávání pouze menší částí, za třetí, stát se podílí na financování vzdělávání, včetně soukromého školství, i jinými způsoby a účelem citovaného ustanovení zákona od daních z příjmů je právě podporovat vzdělávání a patřičnou vzdělanostní úroveň naší společnosti, která je bytostně ve veřejném zájmu, i formou uplatnění daňových nákladů vynaložených k tomuto účelu...“.

Za účelem srozumitelnosti dále navržených dílčích závěrů citujeme obsah zásadních ustanovení ZDP, a to ve znění účinném pro rok 2007 a 2008:

§ 6 odst. 9 písm. a) ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – provedena změna
(9) Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny a) částky vynaložené zaměstnavatelem na doškolování zaměstnanců, které souvisí s jeho podnikáním; toto osvobození se nevztahuje na částky vyplácené zaměstnancům jako náhrada za ušlý příjem,	(9) Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny a) částky vynaložené zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených s odborným rozvojem zaměstnanců a rekvalifikací, související s předmětem jeho činnosti, s výjimkou částek vynaložených na zvýšení kvalifikace; toto osvobození se nevztahuje na příjmy plynoucí zaměstnancům v této souvislosti jako mzda, plat, odměna nebo jako náhrada za ušlý příjem,
§ 6 odst. 9 písm. d) ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – bez změny
(9) Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny d) nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, 6a) 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 možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní	(9) Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny d) nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, 6a) 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 možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní

zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce; jde-li však o poskytnutí rekreace včetně zájezdů, je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za kalendářní rok. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance,	zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce; jde-li však o poskytnutí rekreace včetně zájezdů, je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za kalendářní rok. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance,
§ 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – provedena změna
(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na 3. provoz středních odborných učilišť a vzdělávacích zařízení, pokud je není povinen hradit příslušný orgán státní správy, nebo výdaje na výchovu žáků učilišť, vzdělávání a rekvalifikaci pracovníků zabezpečovanou jinými subjekty,	(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na 3. provoz vlastních vzdělávacích zařízení nebo výdaje (náklady) spojené s odborným rozvojem zaměstnanců a rekvalifikací zaměstnanců zabezpečované jinými subjekty, s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených na zvýšení kvalifikace,
§ 24 odst. 2 písm. j) 5. ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – bez změny
(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na 5. práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak,	(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na 5. práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak,
§ 25 odst. 1 písm. h) ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – nová úprava
<i>Pro rok 2007 uvedené ustanovení problematiku vzdělávání a vzdělávacích zařízení neřešilo.</i>	(1) Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména h) nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě 1. příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce, 2. možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení, s výjimkou zařízení uvedených v § 24 odst. 2 písm. j) bodech 1 až 3, nebo

	3. poskytnutí rekreace, včetně zájezdů, které je u zaměstnance osvobozeno od daně podle § 6 odst. 9 písm. d),
§ 25 odst. 1 písm. k) ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – provedena změna
(1) Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména k) výdaje (náklady) převyšující příjmy v zařízeních k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob s výjimkou § 24 odst. 2 písm. j) a zu), přičemž výdaje (náklady) i příjmy se posuzují za každé zařízení samostatně,	(1) Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména k) výdaje (náklady) převyšující příjmy v zařízeních k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob s výjimkou § 24 odst. 2 písm. j) body 1 až 3 a s výjimkou výdajů (nákladů) na přechodné ubytování zaměstnanců, nejde-li o ubytování při pracovní cestě, poskytované jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnanci v souvislosti s výkonem práce, pokud obec přechodného ubytování není shodná s obcí, kde má zaměstnanec bydliště, přičemž výdaje (náklady) i příjmy se posuzují za každé zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob, samostatně,

S ohledem na citovanou právní úpravu je nutno dále upozornit, že pro konečné posouzení každé jednotlivé situace je nutno taktéž zohlednit skutečnost, zda plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnancům v oblasti odborného růstu je ve formě peněžité či nepeněžité. Dále zejména z pohledu § 6 odst. 9 písm. a) ZDP je nutno vždy prokázat, že částky vynaložené zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených s odborným rozvojem zaměstnanců a rekvalifikací /resp. v roce 2007 s doškolenáním/, souvisí s předmětem jeho činnosti.

Dílčí závěry:

Na základě výše uvedených skutečností a po provedeném rozboru problematiky lze dojít k následujícím závěrům:

Závěr č. I. – zajišťování zvyšování kvalifikace v nepeněžní formě /např. vysokoškolské studium za účelem získání titulu Mgr./ ve vlastním vzdělávacím zařízení	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a bod. 5. ZDP b) zdanitelný příjem v „ceně obvyklé“ (viz. § 6 odst. 3 ZDP), protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP	a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP ve vazbě na znění § 25 odst. 1 písm. h) a písm. k) ZDP b) zdanitelný příjem v „ceně obvyklé“ (viz. § 6 odst. 3 ZDP), protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP
	<i>Pozn.: daňová účinnost vyplývá z citovaných ustanovení:</i>

	<ul style="list-style-type: none"> - dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 ZDP nelimituje daňovou účinnost nákladů na provoz vlastního vzdělávacího zařízení využívaného pro jakýkoli odborný růst zaměstnanců /tj. včetně zvyšování kvalifikace/ - ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) ZDP se na uvedená vlastní vzdělávací zařízení nevztahuje – viz. odkaz na §24 odst. 2 písm. j) bod 1. až 3 ZDP - ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) ZDP se na uvedená vlastní vzdělávací zařízení nevztahuje /vlastní zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců jsou řešena speciálně § 25 odst. 1 písm. k) ZDP/ - toto ustanovení se vztahuje jen na vzdělávací zařízení provozované jinými subjekty než je zaměstnavatel - tento závěr je potvrzen i Sdělením MF k aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. J) bod. 3 ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2008 (zveřejněno 26. 8. na www stránkách MF) – viz. výklad k podnikovým školám
Závěr č. II. a/ - zajišťování zvyšování kvalifikace v nepeněžní formě /např. vysokoškolské studium za účelem získání titulu Mgr./ prostřednictvím cizích subjektů – varianta preference daňové účinnosti nákladu v roce 2007	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<ul style="list-style-type: none"> a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a bod. 5. ZDP b) zdanitelný příjem v „ceně obvyklé“ (viz. § 6 odst. 3 ZDP), protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP 	<ul style="list-style-type: none"> a) daňově neúčinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP ve spojení s § 25 odst. 1 písm. h) bod 2 ZDP b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP
Závěr č. II. b/ - zajišťování zvyšování kvalifikace v nepeněžní formě /např. vysokoškolské studium za účelem získání titulu Mgr./ prostřednictvím cizích subjektů – varianta preference osvobození příjmů u zaměstnance v roce 2007	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<ul style="list-style-type: none"> a) daňově neúčinný náklad na základě rozhodnutí zaměstnavatele b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP 	<ul style="list-style-type: none"> a) daňově neúčinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP ve spojení s § 25 odst. 1 písm. h) bod 2 ZDP b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP
Závěr č. III. - zajišťování zvyšování kvalifikace v peněžní formě /např. peněžní příspěvek na vysokoškolské studium za účelem získání titulu Mgr./ prostřednictvím cizích subjektů	
Pro rok 2007	Pro rok 2008

<p>a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a bod. 5. ZDP</p> <p>b) zdanitelný příjem ve výši peněžitého příspěvku, protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP ani § 6 odst. 9 písm. d) ZDP</p>	<p>a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5. ZDP; není limitováno § 25 odst. 1 písm. h) bod 2. ZDP</p> <p>b) zdanitelný příjem ve výši peněžitého příspěvku, protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP ani § 6 odst. 9 písm. d) ZDP</p>
	<p><i>Pozn.: důvodem daňové účinnosti je citované ustanovení a dále skutečnost, že v rámci zásady rovnosti není důvodné znevýhodňovat adresný peněžitý příspěvek na zvýšení kvalifikace od jiných peněžitých příspěvků na jiné sociální podmínky zaměstnanců</i></p>
<p>Závěr č. IV. – zajišťování zvyšování kvalifikace ve vlastním vzdělávacím zařízení nebo prostřednictvím cizích subjektů avšak při uzavření kvalifikační dohody mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem, která zavazuje zaměstnance setrvat v zaměstnání po sjednanou dobu /max. 5 let/ nebo která jej zavazuje uhradit náklady spojené se zvýšením kvalifikace</p>	
<p>Pro rok 2007</p>	<p>Pro rok 2008</p>
<p>a) daňová účinnost v režimu a variantách výše uvedených</p> <p>b) nevzniká příjem dle § 6 ZDP – zaměstnanec je vázán a poskytuje protiplnění na základě kvalifikační dohody</p>	<p>a) daňová účinnost v režimu a variantách výše uvedených</p> <p>b) nevzniká příjem dle § 6 ZDP – zaměstnanec je vázán a poskytuje protiplnění na základě kvalifikační dohody</p>
<p>Závěr č. V. – prohlubování kvalifikace zajišťované zaměstnavatelem v nepeněžní formě /např. jazykové kurzy, získání řidičského oprávnění, získání vyšší skupiny řidičského oprávnění, ekonomická školení/, kdy se prohlubují odborné znalosti v rámci sjednaného druhu práce v pracovní smlouvě</p>	
<p>Pro rok 2007</p>	<p>Pro rok 2008</p>
<p>a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a bod. 5. ZDP</p> <p>b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP</p>	<p>a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP</p> <p>b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP</p>
<p>Závěr VI. – zaškolení a zaučení zaměstnanců dle § 228 ZP zajišťované ve vlastním vzdělávacím zařízení nebo prostřednictvím cizích subjektů /cit. § 228 ZP:</p> <p>(1) Zaměstnanec, který vstupuje do zaměstnání bez kvalifikace, je zaměstnavatel povinen zaškolit nebo zaučit; zaškolení nebo zaučení se považuje za výkon práce, za který přísluší zaměstnanci mzda nebo plat.</p> <p>(2) Zaměstnavatel je povinen zaškolit nebo zaučit zaměstnanec, který přechází z důvodů na straně zaměstnavatele na nové pracoviště nebo na nový druh práce, pokud je to nezbytné./</p>	
<p>Pro rok 2007</p>	<p>Pro rok 2008</p>
<p>a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP</p> <p>b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP</p>	<p>a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP</p> <p>b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP</p>

B/ Daňová účinnost nákladů (výdajů) na cestovní náhrady při přijetí a přeložení – viz. § 77, § 152 písm. e), § 156 odst. 3, § 177 a § 178, Hlava I, II a III, část sedmá ZP – vybrané problémy

a) Významným problémem, který se ohledem na rostoucí nároky na flexibilitu pracovní síly velice často řeší, je otázka možného poskytování cestovních náhrad při přijetí zaměstnance, ale nikoli do pracovního poměru, avšak v rámci dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr. Dostí často tak vzniká zájem poskytovat těmto zaměstnancům náhrady při přijetí v rozsahu určeném § 165 ZP, na který odkazuje při poskytování náhrad při přijetí do pracovního poměru i § 177 u subjektů nepodnikatelské sféry.

Část sedmá ZP, uvádí v ustanovení § 152 písm. e) a dále pak v rámci ustanovení § 177 a § 178 pouze náhrady při přijetí do zaměstnání v pracovním poměru. Dle našeho názoru je část sedmá ZP částí, která speciálně řeší náhrady výdajů poskytovaných zaměstnanci v souvislosti s výkonem práce. S ohledem na ustanovení § 77 odst. 1 a § 151 ZP se tedy veškeré náhrady řešené v části sedmé ZP vztahují i na zaměstnance pracující na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr, pokud není v části sedmé ZP výslovně stanoveno jinak /viz. např. § 155 ZP/.

Dílčí závěr:

S ohledem na uvedenou právní úpravu zastáváme tento závěr:

je-li v dohodě o práci konané mimo pracovní poměr sjednáno poskytování cestovních náhrad při přijetí, je zaměstnavatel povinen a zaměstnanec má právo na cestovní náhrady určené § 152 písm. e) ZP, a to v rozsahu určeném v uzavřené dohodě o práci konané mimo pracovní poměr nebo ve vnitřním předpise zaměstnavatele.

Tento závěr dle našeho názoru plně platí i pro zaměstnance pracovních agentur, kterým by agentura práce poskytovala cestovní náhrady při přijetí v návaznosti na uzavřené dohody o práci konané mimo pracovní poměr.

Dále dle našeho názoru taktéž platí, že cestovní náhrady při přijetí může poskytovat zaměstnancům z dohod o práci konané mimo pracovní poměr i organizace „neziskového sektoru“ dle § 177 a § 178 ZP.

Ve všech uvedených případech jsou pak tyto cestovní náhrady poskytované při přijetí nebo přeložení daňově účinným nákladem dle § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP a zároveň se nejedná o zdanitelný příjem z pohledu § 6 ZDP u zaměstnanců /viz. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

b) § 162 a 177 ZP - náhrada výdajů za ubytování v návaznosti na definici pojmu „přiměřený byt“

Podle § 177 ZP může zaměstnavatel poskytnout zaměstnanci při jeho přijetí či přeložení náhrady výdajů za ubytování dle § 162 ZP. Takové náhrady za ubytování může zaměstnavatel poskytovat do doby, kdy zaměstnanec získá v obci místa výkonu práce přiměřený byt.

V souvislosti s výše uvedeným vyvstává otázka, co lze považovat za „přiměřený byt“ a v jakém okamžiku zaměstnanec byt „získá“.

Domníváme se, že přiměřenost bytu musí být posuzována s ohledem na dohodnuté smluvní podmínky, za kterých zaměstnanec byt užívá, a na jeho rodinné poměry, tj. zda byt užívá sám či s rodinou. Dle našeho názoru byt v podnájmu nemůže být považován za přiměřený, pokud je například v nájemní smlouvě dohodnuta krátká (například měsíční) výpovědní lhůta. Rovněž byt nemůže být dle našeho názoru považován za přiměřený, pokud rozměry neodpovídá standardním potřebám rodiny zaměstnance.

Dále se domníváme, že získání přiměřeného bytu nemusí být podmíněno jeho vlastnictvím, tj. že za přiměřený byt lze považovat i byt zaměstnancem či ve prospěch zaměstnance pronajatý.

Dílčí závěr

V návaznosti na obecné vymezení právní úpravy pojmů „získat“ a „přiměřený byt“ platí závěr:

- pojem „získá“ je nutno v posuzovaném případě uplatňovat tak, že zaměstnanec získá právo užívání /např. na základě vlastnictví, zřízeného věcného břemene, nájmu, podnájmu/ k přiměřenému bytu na základě dostatečně jistého právního instrumentu /platný, účinný a písemný právní úkon, který nelze v krátké výpovědní lhůtě – např. měsíční - ukončit/
- pojem „přiměřený byt“ je nutno posuzovat vždy s ohledem na
 - a) dohodnuté smluvní podmínky, za kterých zaměstnanec byt užívá,
 - b) konkrétní rodinné poměry zaměstnance /a jeho případné rodiny/
 - c) standardní potřeby zaměstnance /a jeho rodiny/ - zejména v návaznosti na velikost bytu, atd.

Do doby výše vymezeného „získání přiměřeného bytu“ může zaměstnavatel oprávněně poskytovat cestovní náhradu výdajů za ubytování při přijetí nebo přeložení /max. však 4 roky/, přičemž tyto cestovní náhrady budou daňově účinným nákladem dle § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP a zároveň se nejedná o zdanitelný příjem z pohledu § 6 ZDP u zaměstnanců /viz.

§ 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

3. Návrh opatření

a) Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat, a to jako doplnění výše uvedeného sdělení MF.

b) Vzhledem k výrazným výkladovým problémům týkajícím se problematiky vzdělávání (které byly potvrzeny i při pojednávání tohoto příspěvku) doporučujeme pro daňovou uznatelnost a osvobozený příjem co nejrychleji (pokud možno ještě v rámci projednávané novely ZDP sněmovní tisk č. 563) do § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP a § 6 odst. 9 písm. a) ZDP zapracovat kritérium, zda dané vzdělávání souvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele a pracovním zařazením zaměstnance (viz výše uvedený rozsudek NSS). Možný text § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP a § 6 odst. 9 písm. a) ZDP:

„3. náklady na vzdělávání, školení a rekvalifikace související s předmětem činnosti zaměstnavatele a pracovním zařazením příslušného zaměstnance.“

„a) Částky vynaložené zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených se vzděláváním, školením a rekvalifikací související s předmětem činnosti zaměstnavatele a pracovním zařazením příslušného zaměstnance.“

Podklad do závěrů porady s daňovými poradci

1. Zaškolení a zaučení upravená v § 228 zákoníku práce **nejsou druhem kvalifikace, které poskytují** střední, vyšší odborné nebo vysoké **školy**. Zákony, které upravují studium na uvedených školách, tyto pojmy neužívají. Jde o **nejnižší kvalifikaci, která není vyjádřena ani v předpokladech stanovených právními předpisy ani požadavky** určenými zaměstnavatelem. Jde o průpravu, kterou je **povinen poskytnout** zaměstnanci **zaměstnavatel**, ať již prostřednictvím svých vedoucích zaměstnanců formou krátkodobého zácviku zaměřeného na výkon konkrétní pracovní činnosti, nebo formou různých typů školení a kurzů pořádaných zaměstnavatelem, například vstupní školení, nebo institucemi k tomu určenými. Jde o osvojení si nezbytného rozsahu **informací a dovedností potřebných pro výkon sjednaného druhu práce** zaměstnance **bez kvalifikace, nebo** zaměstnance, který **z důvodu na straně zaměstnavatele přechází na nové pracoviště nebo nový druh práce**, pokud zaškolit nebo zaučit k řádnému výkonu práce potřebuje. Druhem práce v takových případech bývají nejjednodušší manuální nebo technickoadministrativní činnosti nebo práce vyžadující obdobnou nebo podobnou kvalifikaci jako na původním místě zaměstnance.

Podle ustanovení § 228 odst. 1 zákoníku práce se zaškolení a zaučení **považuje za výkon práce**, za který přísluší mzda nebo plat. Je-li nutno provést **zaškolení nebo zaučení mimo místo výkonu práce zaměstnance nebo pravidelné pracoviště zaměstnance**, potom má zaměstnanec **právo na cestovní náhrady** [§ 151 a § 152 písm. a) a b) zákoníku práce].

2. a. Účast na školení, jiná forma přípravy nebo studium, v níž má zaměstnanec získat **předpoklady stanovené právními předpisy nebo požadavky nezbytné pro řádný výkon sjednané práce**, které je v souladu s potřebou zaměstnavatele, zasahuje-li do pracovní doby, **je podle § 205 zákoníku práce překážkou v práci na straně zaměstnance, za kterou přísluší náhrada mzdy nebo platu**. Jde tedy o případy, kdy zaměstnanec výjimečně vykonává druh práce, pro který nesplňuje předpoklady nebo požadavky, a zaměstnavatel má zájem na tom, aby tuto práci mohl nadále vykonávat s plnou kvalifikací. Ustanovení § 205 odkazuje na § 232 zákoníku práce, který stanoví minimální práva zaměstnance při zvyšování kvalifikace.

2. b. Zvýšením kvalifikace se podle § 231 zákoníku práce rozumí změna hodnoty kvalifikace, její získání nebo rozšíření. Toto ustanovení tedy upravuje případy, kdy mají zaměstnanec i zaměstnavatel zájem na tom, aby zaměstnanec mohl **v budoucnu pro zaměstnavatele s plnou kvalifikací vykonávat práci jiného druhu, než má sjednán v pracovní smlouvě**.

2. c. Ustanovení § 232 zákoníku práce předpokládá, že **mohou být dohodnuta práva vyšší nebo další**. Mezi těmito dohodnutými právy může být i úhrada cestovních výdajů spojených se zvyšováním kvalifikace mimo místo výkonu práce zaměstnance, popřípadě mimo místo jeho bydliště; **taková úhrada však není poskytováním cestovních náhrad podle části sedmé zákoníku práce, protože zaměstnanec nevykonává práci (srov. § 151 a 152 zákoníku práce)**.

3. Prohlubování kvalifikace je povinnost uložena zaměstnanci v § 230 zákoníku práce. Jde o **průběžné doplňování, udržování a obnovování**

kvalifikace potřebné pro sjednaný druh práce, kterými se nemění její podstata. Účast na školení nebo jiných formách přípravy anebo studiu za účelem prohloubení kvalifikace se považuje za výkon práce, za který přísluší zaměstnanci mzda nebo plat. Je-li nutno provést některou z forem prohloubení kvalifikace mimo místo výkonu práce zaměstnance nebo pravidelné pracoviště zaměstnance, potom má zaměstnanec právo na cestovní náhrady [§ 151 a § 152 písm. a) a b) zákoníku práce].

V Praze dne 20. listopadu 2008

Vypracovala: JUDr. Úlehlová v. r.

Ředitel odboru 43: Ing. Stonawský v. r.

Stanovisko Ministerstva financí:

1. Obecné:

Zastáváme názor, že příspěvek k různému zveřejnění např. časopis Účetnictví, by měl být upraven podle výsledků jednání, resp. by neměl navozovat dojem, že některé jeho pasáže jsou správné – zejména str. 2 kursivou – získání dalšího akademického titulu je prohlubování kvalifikace!!!

Mělo by dojít k formální úpravě, která bude jasně strukturovaná – příspěvek – názor MF nebo MPSV – reakce předkladatelů

2. K upravenému textu příspěvku uvádíme následující:

na str. 1 poslední odstavec uvést ve znění : „Dodatečně bylo k problematice odborného rozvoje vyžádáno stanovisko MPSV jako jediného zpracovatele zákoníku práce v souladu s kompetenčním zákonem.“

na str. 3 nahradit úvod druhého odstavce textem : „Ministerstvo práce a sociálních věcí poskytlo oficiální názor...“

na str. 4 v Poznámce předkladatelů:

- vypustit, že názory expertů se různí, neboť máme k dispozici pouze oficiální stanovisko MPSV!

- v poslední poznámce doplnit: „V konkrétních případech bude ale záležet na posouzení příslušného správce daně.“

na str. 4 k požadavku předkladatelů o vyjádření stanoviska MF k právní úpravě předmětné problematiky platné do 31.12. 2007:

MF uvádí, že zohledňuje všechna rozhodnutí NSS, která jsou v souladu s platnou právní úpravou. Lze konstatovat, že uváděné rozhodnutí NSS není v rozporu se zněním ZDP účinným do konce roku 2007 a že při výkladu § 24 odst. 2 písm. j) bodu 3 ZDP bylo do konce roku 2007 postupováno v duchu tohoto rozhodnutí, což potvrzuje i znění pokynu D-300.

3. K části A/ - Rozbor problematiky a závěry I. – VI.:

- ad I) - do úvodního textu za slovo „zařízení“ doplnit slova: „u § 6 ZDP za předpokladu, že ostatní studenti za výuku platí, jinak u zaměstnance nevzniká zdanitelný příjem)“.
- rok 2007 i 2008 na konci textu doplnit slova: „(nejedná se o doškolování) a nejsou splněny ani podmínky v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP“.
- rok 2008 k závěru a) pro zaměstnavatele uvést, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) a k) **se nepoužijí** – účinnost výdajů podle § 24/2/j/3 **ve vazbě na § 25... je zavádějící**, byť v poznámkách je vysvětleno.
- ad II) a/ rok 2007 – na konci textu doplnit slova: „(nejedná se o doškolování) a nejsou splněny ani podmínky v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP“.
- ad III) - rok 2007 – účinnost není podmíněna bodem 5 – viz rozhodnutí NSS.
- rok 2007 i 2008 vypustit slova: „dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP“.
- ad IV) celé vypustit a pouze uvést do příslušných subkapitol, že **uzavření kvalifikační dohody nemá žádný vliv na daňový režim** (stejně u § 6 ZDP).
- ad V) rok 2007 – účinnost není podmíněna režimem bodu 5 v § 24/5/j ZDP.
- ad VI) rok 2007 i 2008 na konci textu doplnit slova: „s výjimkou mzdy, platu“.

Bylo by velmi vhodné doplnit o další subkapitolu – **získání dalšího akademického titulu!**

K části B/ a) Výslovně uvést, že dílčí závěr je názorem předkladatelů
Následovat bude vyjádření MPSV - nesouhlasné – viz konec tohoto dokumentu

b) MPSV na jednání konaném na MF vyslovalo svůj souhlas s navrženým

dílčím závěrem předkladatelů.

Zároveň je však třeba uvést, že konkrétní postup se bude odvíjet od posouzení

jednotlivých případů.

4. K bodu 3. Návrh opatření

– doplnění sdělení by bylo žádoucí z důvodu upozornění na důsledky § 205 ZP

K návrhu případné novely – nesouhlas s dovětkem „ a pracovním zařazením příslušného zaměstnance“ mohl by působit výkladové problémy.

Doplnit v části B/ do bodu a)

Stanovisko MPSV – k cest. náhradám u dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr:

Ustanovení § 77 odst. 1 ZP začíná slovy "Není-li dále stanoveno jinak, vztahuje se na práci konanou na základě dohod...úprava pro výkon práce v pracovním poměru". A dále, právě v § 177 odst. 1, stanoveno jinak je. Podle § 155 se cestovní náhrady poskytují i při dohodách o pracích konaných mimo pracovní poměr, je-li to sjednáno, a je-li sjednáno pravidelné pracoviště. Všechny podmínky pro cestovní náhrady jsou proto obecné, protože všechny jsou společné pro všechny druhy hlavních pracovněprávních vztahů, právě s výjimkou § 152 písm. e) ZP a § 177, ve kterých se výslovně stanoví, že jde pouze o přijetí do zaměstnání v pracovním poměru. Z toho vyplývá, že zaměstnavatel uvedený v § 109 odst. 3 ZP nemůže poskytovat cestovní náhrady při přijetí do zaměstnání na základě dohod o pracích konaných

mimo pracovní poměr vůbec, a pokud je bude poskytovat zaměstnavatel, který není uvedený v § 109 odst. 3 ZP, potom se nebude ve smyslu § 156 odst. 3 ZP jednat o cestovní náhrady, protože za ty se považují pouze ty, které byly poskytnuty v souladu s § 152.

Lze potvrdit, že takový byl i záměr zpracovatele. Pořád platí, že zaměstnavatel má zajišťovat plnění svých úkolů především zaměstnanci v pracovním poměru (§ 74 odst. 1 ZP), protože jde o silnější vazbu a vyšší jistotu zaměstnance.

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

DAŇ Z PŘÍJMŮ

243/18.06.08 - Stanovení odpisů a zůstatkových cen při částečném vyřazení a případném technickém zhodnocení hmotného majetku

Předkládá: Ing. Petr Němec

DPH

248/29.10.08 - Vymezení pojmu obrat ve vztahu k některým finančním činnostem osvobozeným od DPH a jejich zohlednění při výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH - Rozšíření příspěvku č. 184/27.06.07.

Předkládají: Andrea Mojžišová
Petra Pospíšilová

250/04.12.08 – Přeučtování po novele zákona o DPH k 1.1.2009

Předkládá: Olga Holubová

251/04.12.08 - Vybrané DPH aspekty finančního pronájmu po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.)

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc.
Ing. Pert Potomský

252/04.12.08 - Vybrané DPH aspekty finančního pronájmu po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.) - účtování pojistného leasingovou společností na leasingového nájemce

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc.
Ing. Pert Potomský

253/04.12.08 - Povinnost krátit odpočet DPH a aplikace ustanovení § 73 odst. 11 a § 104 odst. 3 po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.)

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl

254/04.12.08 - Převod staveb, bytů a nebytových prostor po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.)

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček