

Ministerstvo financí
Letenská 15, Praha 1

**Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR
konaného dne 12. 5. 2010**

OBSAH

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

Daň z příjmů

293/20.01.10 - Některé otázky k praktické realizaci ustanovení § 36 odst. 7 ZDP. str. 3

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký
Mgr. Ing. Martin Houska, Ph.D.

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

Daň z příjmů

301/12.05.10 - DPH u zaměstnaneckých benefitů z pohledu daně z příjmů.....str. 24

Předkládají: Ing. Otakar Machala
Ing. Jiří Nesrovnal
Ing. Radislav Tkáč

Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

Daň z příjmů

302/16.06.2010 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly – doplnění příspěvku.....str. 28

Předkládají: Ing. Otakar Machala
Ing. Jiří Hanák

303/16.06.10 - Vynětí příjmů ze závislé činnosti ze zdanění.....str. 31

Předkládají: Gabriela Ivanco, daňový poradce, č. osvědčení 4115
Lucie Rytřřová, daňový poradce, č. osvědčení 4038

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

Daň z příjmů

297/24.02.10 - Účetní a daňová problematika spojená s nájemným hrazeným nájemci – členy bytových družstev a s.r.o. pronajímatelům – bytovým družstvům a s.r.o.

Předkládá: Ing. Bc. Martin Durec

Příspěvek stažen z jednání KV

Daň z nemovitostí

300/31.03.10 - Problematika lhůty pro podání daňového přiznání k dani z nemovitostí v případě přeměn

Předkládají: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osvědčení 320
Ing. Jana Rudišová, asistent auditora č. 2966/0

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 293/20.01.10 – předkladatelé doplnili příspěvek v návaznosti na jednání KV KDP – MF předkládá stanovisko

293/20.01.10 - Některé otázky k praktické realizaci ustanovení § 36 odst. 7 ZDP

Předkládají: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826
Mgr. Ing. Martin Houska, Ph. D., daňový poradce. č. osvědčení 2959

1. Úvod – právní úprava a její cíl

Novelou zákona o daních z příjmů (ZDP) č. 216/2009 Sb. byl § 36 ZDP doplněn o odstavec 7 v následujícím znění:

„(7) Zahrnou-li do daňového přiznání poplatníci uvedení v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, kteří jsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor, příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12, započte se sražená daň na jejich celkovou daňovou povinnost vztahující se k příjmům ze zdrojů na území České republiky, za které v České republice podávají daňové přiznání. Pokud nelze sraženou daň nebo její část započítat na tuto jejich celkovou daňovou povinnost proto, že poplatníkovi vznikla daňová povinnost ve výši nula nebo vykázal daňovou ztrátu anebo jeho celková daňová povinnost je nižší než daň sražená, vznikne ve výši daňové povinnosti, kterou nelze započítat, přeplatek^{35e)}. Nezahrne-li poplatník příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12 do daňového přiznání do konce lhůty stanovené zvláštním právním předpisem^{28b)}, použije se obdobně § 38e odst. 7.“

28b) zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků

35e) § 64 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Výše uvedené ustanovení nabylo účinnosti dnem vyhlášení zákona č. 216/2009 Sb. ve Sbírce zákonů, tj. 20. července 2009. Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit některé otázky, které mohou vzniknout při praktické aplikaci výše uvedeného ustanovení ZDP.

Je zřejmé, že cílem právní úpravy je zajištění rovného postavení českých daňových rezidentů a rezidentů z jiných členských států EU a EHP (pro přehlednost dále jen „nerezidenti“) ve věci zdaňování jejich příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12 ZDP, a to prostřednictvím odstranění diskriminace daňových nerezidentů vůči rezidentům v možnosti podat daňové přiznání na příjmy podrobené srážkové dani v ČR a uplatnit související daňově uznatelné náklady, resp. výdaje.

Základním východiskem interpretace ustanovení § 36 odst. 7 ZDP tedy je, aby jeho aplikace v praxi ve skutečnosti nešla proti uvedenému cíli a nezakládala tak diskriminaci daňových nerezidentů, a to jak v rovině hmotněprávní, tak i procesní.

Ke komplexnějšímu posouzení § 36 odst. 7 ZDP je rovněž nutné uvést ustanovení § 38e odst. 7 ZDP, na které je v § 36 odst. 7 ZDP odkazováno: „*Nepodá-li poplatník daňové přiznání do konce lhůty stanovené zvláštním právním předpisem, 28b) může místně příslušný správce daně poplatníka považovat částky zajištění daně za vyměřenou a uhrazenou daňovou povinnost poplatníka. Úhrn částek zajištění daně sražených a odvedených plátců daně se v takovém případě považuje po uplynutí osmého měsíce po skončení zdaňovacího období za platbu na daň provedenou poplatníkem. Pokud poplatník nepodá do uplynutí lhůty, ve které lze daň vyměřit, daňové přiznání, považuje se daňová povinnost poplatníka za vyměřenou ve výši této platby.*“

Podle názoru předkladatele nezakládá skutečnost, že nadále se srážková daň uplatní pouze u nerezidentů, zatímco u rezidentů se srážková daň neuplatní, takovou míru diskriminace, že by to znamenalo rozpor se základními svobodami zakotvenými v primárním právu EU, neboť nová úprava umožní zásadně stejnou míru efektivního zdanění. Z tohoto důvodu není otázka přípustnosti srážkové daně předmětem tohoto příspěvku.

2. Uplatnění ustanovení § 36 odst. 7 ZDP z hlediska časového

Dle čl. 2 bodu 2 přechodných ustanovení k zákonu č. 216/2009 Sb., se ustanovení § 36 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona (tj. od 20. července 2009), lze použít již za zdaňovací období započaté v roce 2009. Důvodová zpráva k tomuto zákonu se ustanovením § 36 odst. 7 ZDP nezabývá, tzn., nezabývá se důvody, pro které byla změna zákona navržena.

Pokud jde o povahu ustanovení § 36 odst. 7 ZDP, nelze přehlédnout, že ve výsledku jde o problematickou kombinaci procesních a hmotněprávních prvků. Podstatou je sice možnost nerezidenta uplatnit vůči svým zdanitelným příjmům, resp. výnosům související daňové výdaje, resp. náklady – tedy jednoznačně hmotněprávní nárok. Zákonodárce však namísto toho, aby jednoduše stanovil princip, že si tito nerezidenti mohou u stanovených druhů příjmů vypočítat daň na čistém základě, a konkrétně uvedl, jaký je režim takového výpočtu, de facto upravil jen možnost podat daňové přiznání, a to ještě jaksi nepřímou („zahrnou-li“ a „nezahrneli“), a dále možnost zápočtu již sražené daně vůči daňové povinnosti a vznik vratitelného přeplatku. Tedy instituty jednoznačně procesní.

Jde tedy o situaci, kdy právo uplatnit náklady nevyplývá z žádného hmotněprávního ustanovení vnitrostátního práva, ale je založeno na tzv. přímo použitelných člancích Smlouvy o založení ES (dále jen „SES“)/nově Smlouvy o fungování EU (dále jen „SFEU“), interpretovaných v tomto smyslu judikaturou Evropského soudního dvora (dále jen ESD). Jinými slovy, ustanovení § 36 odst. 7 ZDP zavedené novelou č. 216/2009 Sb., přineslo pouze procesní postup, jak lze zdanění na čistém základě uplatňovat. Vzhledem k tomu, že závazek rovného zacházení se všemi občany EU (tzn. fyzickými a právníckými osobami) platí pro Českou republiku již od vstupu do EU, tj. od 1. května 2004, nové ustanovení § 36 odst. 7 ZDP lze chápat pouze jako procesní nástroj, jakým toto své právo mohou nerezidenti v České republice uplatňovat, a to již od 1. května 2004.

Proto lze předmětné ustanovení chápat jako návod, jak s ohledem na principy ekvivalence a efektivity práva ES/EU¹ uplatnit stávající procesní nástroje tak, aby „daňové hmotné“ právo

¹ Princip ekvivalence znamená, že vnitrostátní procesní úprava výkonu práv vyplývajících z práva ES/EU nesmí být méně příznivá než vnitrostátní procesní úprava výkonu práv vyplývajících z vnitrostátního práva. Princip efektivity znamená, že vnitrostátní procesní předpisy nesmí znemožnit nebo podstatně ztížit výkon práv

vyplývající z práva ES/EU mohlo být uplatněno podobně jako „daňové hmotné“ právo založené na vnitrostátním právu.

Pokud tedy je to jinak možné (tzn., že tomu nebrání případně jiné ustanovení), lze právo na zdanění na čistém základě uplatnit postupem upraveným v § 36 odst. 7 ZDP, a to za dodržení lhůt pro vyměření daně, i za zdaňovací období od vstupu ČR do ES/EU před rokem 2009. Ostatně jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 13.11.2009 sp. zn. 5 Afs 53/2009 (s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 2. 2006 sp. zn. Pl. ÚS 19/04), „počínaje 1. květnem 2004 je každý orgán veřejné moci povinen aplikovat komunitární právo přednostně před českým právem tehdy, pokud je český zákon v rozporu s právem komunitárním“.

V této souvislosti lze dále uvést, která ustanovení SES/SFEU přicházejí v úvahu u kterých typů příjmů vyjmenovaných v § 36 odst. 7 ZDP:

- § 22 odst. 1 písm. c): příjmy ze služeb – zde je třeba hmotné právo hledat na podkladě volného pohybu služeb – čl. 49 SES/56 SFEU,
- § 22 odst. 1 písm. f): příjmy z výkonu nezávislých povolání, osobně vykonané činnosti nebo příjmy sportovců a umělců – zde je třeba hmotné právo hledat na podkladě základní svobody vnitřního trhu – volného pohybu služeb – čl. 49 SES/56 SFEU,
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 1: licenční poplatky (průmyslová práva/software/know-how) - podle přílohy směrnice 88/361/EHS by měly „Platby z autorských práv: patenty, průmyslové vzory, obchodní známky a vynálezy (postoupení a převody plateb vyplývajících z postoupení)“ spadat pod volný pohyb kapitálu podle čl. 56 SES/ 63 SFEU – podobný závěr lze zřejmě učinit k platbám za software a know-how,
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 2: jako předchozí bod,
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 4: úroky a jiné výnosy z půjček a vkladů – v zásadě by mělo jít o volný pohyb kapitálu podle přílohy směrnice 88/361/EHS, pokud jde o příjmy dosahované při soukromém podnikání, pokud ale půjde o příjmy fyzických nepodnikajících osob, bude třeba se spolehnout na volný pohyb služeb,
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 5: příjmy z užívání movité věci – bude záležet na konkrétních okolnostech,
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 6: odměny členů statutárních orgánů - v úvahu přichází svoboda usazování dle čl. 43 SES/49 SFEU (teoreticky i volný pohyb pracovníků)
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 12: sankce ze závazkových vztahů: nelze obecně zařadit, bude záležet na konkrétních okolnostech.

Související otázkou je, zda podání daňového přiznání ve vztahu k příjmům uvedeným v § 36 odst. 7 ZDP je právem nerezidentů nebo jejich povinností.

Povinnost podat daňové přiznání je pro fyzické osoby stanovena v § 38g ZDP tak, že tuto povinnost nemá ten, komu plynou jen příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou (odst. 1), popřípadě pokud poplatník podává daňové přiznání, není povinen takové příjmy v něm uvádět, pokud „nevyužije“ postup podle § 36 odst. 7 ZDP.

Úprava povinností podávat daňové přiznání pro právnické osoby obsažená v § 38m ZDP nedoznala v souvislosti s přijetím ustanovení § 36 odst. 7 ZDP žádné změny. Podle odst. 7 uvedeného ustanovení povinnost podat daňové přiznání nemá poplatník, který má příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou.

vyplývajících z práva ES/EU (základ obou těchto principů byl definován v judikatuře ESD 33/76 REWE a 45/76 Comet).

Uvedená ustanovení týkající se povinnosti podávat daňové přiznání tedy jednoznačně potvrzují, to, co vyplývá již z formulace ustanovení § 36 odst. 7 ZDP (konkrétně z tam užitého podmiňovacího způsobu „zahrnou-li“ a „nezahrne-li), že totiž je na volné úvaze nerezidentů, zda daňové přiznání v těchto případech podají či nikoli. Jinými slovy, že podání daňového přiznání je právem nerezidenta, nikoli jeho povinností.²

Na uvedeném závěru nemohou nic změnit ani ustanovení § 38d odst. 4 a 5 ZDP, protože tyto mohou být aplikovány pouze v případě, že se nerezident rozhodne využít svého práva daňové přiznání podat.

Dále ze závěru, že podání daňového přiznání je právem, nikoli povinností nerezidenta, lze logicky odvodit i právo nerezidenta, v případě, že se rozhodne pro postup podle § 36 odst. 7 ZDP, zahrnout do daňového přiznání jen některé z příjmů uvedených v § 36 odst. 7 ZDP plynoucích mu ze zdrojů na území ČR.

V této souvislosti je třeba vzít v potaz, že typy příjmů uvedené v § 22 a § 36 odst. 7 ZDP jsou svou povahou různé (např. aktivní, pasivní) a žádným způsobem spolu nesouvisí (z výše uvedeného výčtu je zřejmé, že se často opírají i o jiné základní svobody zakotvené v právu ES/EU), přičemž není vyloučeno, aby jeden subjekt měl ze zdrojů na území ČR několik odlišných typů příjmů a s tím související odlišný rozsah výdajů/nákladů vztahujících se k jednotlivým typům příjmů. Dále (a to i v případě, kdy se jedná o tentýž typ příjmu podle § 22 a § 36 odst. 7 ZDP) je třeba vzít v potaz, že zdroji těchto příjmů mohou být nijak nesouvisející plátcí, kteří srážku provádí zcela samostatně.

Má-li tedy nerezident více typů příjmů uvedených v § 22 a § 36 odst. 7 ZDP ze zdroje na území ČR, popř. jeden typ příjmu, avšak z vícero zdrojů na území ČR (a to i v průběhu jednoho zdaňovacího období), může postup podle § 36 odst. 7 ZDP uplatnit pouze ve vztahu k těm příjmům, které si zvolí a nemá povinnost zahrnout do daňového přiznání souhrnně všechny tyto příjmy (v takovém případě si samozřejmě nerezident může uplatnit výdaje/náklady pouze ve vztahu k těm příjmům/výnosům, které zahrne do daňového přiznání). Z ustanovení § 36 odst. 7 ZDP ani jiného ustanovení ZDP nevyplývá v tomto směru žádné omezení. Ani z podstaty věci, tzn. zamezení diskriminace nerezidentů, nelze odvodit povinnost zahrnout do daňového přiznání všechny příjmy uvedené v § 22 a § 36 odst. 7 ZDP a dosažené nerezidentem v daném zdaňovacím období.

Konečně, je-li podání daňového přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP právem, nikoli povinností, pak skutečnost, že se nerezident v jednom zdaňovacím období rozhodne k postupu podle § 36 odst. 7 ZDP nijak nedeterminuje jeho postup v následujících daňových obdobích ohledně obdobného příjmu (tzn., že se může rozhodnout daňové přiznání v dalším zdaňovacím období nepodat). Opačný závěr by z práva nerezidenta podat daňové přiznání učinil de facto (v dalších letech po podání časově prvního daňového přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP) povinnost, přitom takový závěr zcela postrádá právní základ, neboť tato povinnost není výslovně v platném právu uvedena – viz výše.

² Je zde tedy rozdíl oproti režimu zajišťování daně podle § 38e ZDP, kdy povinnost podávat daňové přiznání je dána, byť existuje ustanovení, které předvídá, co se stane, když přiznání podáno nebude - § 38e odst. 7 ZDP.

3. Oznamovací povinnost

V souvislosti s právem daňového nerezidenta podat daňové přiznání vzniká otázka, zda se subjekt, který hodlá postupovat podle § 36 odst. 7 ZDP musí před podáním daňového přiznání zaregistrovat k dani z příjmů nebo oznámit zahájení činnosti nebo pobírání příjmů podrobených dani postupem § 33 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (ZSDP).

Z § 33 odst. 2 ZSDP plyne obecná povinnost poplatníka oznámit správci daně do třiceti dnů skutečnost, že začal vykonávat činnost nebo pobírat příjmy podrobené dani. ZSDP neobsahuje výjimku z této oznamovací povinnosti (na rozdíl od povinnosti registrační – viz § 33 odst. 5 ZSDP) v případě, kdy daňový nerezident pobírá příjem ze zdroje na území ČR podrobený srážkové dani. Tato povinnost by se měla uplatnit vždy, bez ohledu na případný následný postup podle § 36 odst. 7 ZDP.

Pokud však zahraniční subjekt tuto povinnost nesplní, popř. splní ji opožděně, nemá tato skutečnost vliv na postup podle § 36 odst. 7 ZDP. To znamená, že podané daňové přiznání je platné i v případě, že mu nepředchází výše uvedené oznámení. Pokud je z podaného přiznání seznatelné, že se týká postupu podle § 36 odst. 7 ZDP a toto přiznání obsahuje všechny údaje nutné pro oznámení podle § 33 odst. 2 ZSDP, tak by toto přiznání měl správce daně vyhodnotit zároveň jako oznámení podle § 33 odst. 2 ZSDP, i když nebylo podáno na formuláři předepsaném ministerstvem financí, a neměl by už dále vyžadovat samostatné oznámení. Rovněž by, s ohledem na to, že podání daňového přiznání je právem, nikoli povinností, nebylo účelné uplatňování sankce podle § 37 ZSDP za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy.

Podle názoru předkladatele nemá daňový nerezident, který má pouze příjmy, u kterých může postupovat podle § 36 odst. 7 ZDP, v České republice daňovou registrační povinnost podle § 33 odst. 1 ZDP. Navíc registrační povinnost je i pro takové případy vyloučena v § 33 odst. 5 ZSDP. To znamená, že správce daně tomuto subjektu nevydává rozhodnutí o daňové registraci, ale na vyžádání by mohl vydat potvrzení o provedení oznámení podle § 33 odst. 2 ZSDP.

4. Místní příslušnost správce daně

Další otázkou je určení místně příslušného správce daně daňového nerezidenta. Ustanovení § 4 ZSDP výslovně referuje ke srážkové dani v odst. 10, nicméně se lze domnívat, že pro určení správce daně pro podání daňového přiznání se toto ustanovení nepoužije (srážková daň již aplikována nebude). Navíc se odst. 10 týká pouze plateb od finančních institucí, takže jeho praktická využitelnost ve vztahu k § 36 odst. 7 ZDP je jen omezená.

Prakticky by se tedy mělo v první řadě přiměřeně uplatnit ustanovení § 4 odst. 3 ZSDP, podle něhož by měl nerezident určit místně příslušného správce daně podle toho, kde na území ČR vykonává své hlavní činnosti.

Aplikace ustanovení § 4 odst. 3 ZDP však přichází v úvahu pouze u aktivních typů příjmů (tzn. z činnosti aktivně vykonávané nerezidentem na území ČR), tedy např. u příjmů ze služeb podle § 22 odst. 1 písm. c) ZDP nebo u příjmů z výkonu nezávislých povolání a příjmy umělců a sportovců podle § 22 odst. 1 písm. f) ZDP.

Naopak u tzv. pasivních příjmů, které nepocházejí z bezprostřední aktivní činnosti rezidenta v ČR, jakými jsou např. licenční poplatky či úroky podle 22 odst. 1 písm. g) ZDP, není možné místně příslušného správce daně podle výše uvedeného kritéria určit, a proto se uplatní pravidlo podle § 4 odst. 4 ZSDP, podle něhož bude místně příslušným Finanční úřad pro Prahu 1.

Nicméně nesprávné určení místně příslušného správce daně nemůže mít pro nerezidenta negativní důsledky, protože v případě učinění podání vůči nepřislušnému správci daně se uplatní § 22 ZSDP, který stanoví povinnost tomu správci daně, u nějž bylo podání učiněno, předat podání místně příslušnému správci a rovněž upravuje zachování lhůty. Pro praktickou aplikaci lze doporučit, aby při podání daňového přiznání nerezident připojil stručné písemné vysvětlení, proč určil toho kterého správce daně jako svého místně příslušného.

5. Uplatnění § 36 odst. 7 ZDP v návaznosti na aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění

Zdanění typů příjmů uvedených v § 36 odst. 7 ZDP je modifikováno příslušnými smlouvami o zamezení dvojího zdanění. Jestliže aplikovatelná smlouva o zamezení dvojího zdanění omezuje rozsah zdanění v ČR – zejména čl. 11 a 12, které stanoví maximální zdanění procentem obvykle z hrubého příjmu, pak ani srážková daň ani postup podle § 36 odst. 7 ZDP nemůže vést ke zdanění ve vyšší částce, než činí omezení podle uvedené smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

ČR je totiž povinna ve smyslu čl. 1 odst. 2 Ústavy dodržovat své mezinárodní závazky, přičemž podle čl. 10 Ústavy platí, že vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas, se použijí přednostně, pokud zákon stanoví něco jiného. Tento princip je konkrétně promítnut i v § 37 ZDP.

Ostatně, jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 8.6.2009 sp. zn. 2 Afs 83/2008, „za situace, kdy je zvažováno zdanění plnění poskytovaných mezi daňovými rezidenty různých států je, při existenci smlouvy o zamezení dvojího zdanění, nutno primárně vycházet z úpravy této smlouvy, což zcela jasně vyplývá z § 37 zákona o daních z příjmů“.

Pokud aplikovatelná smlouva o zamezení dvojího zdanění nedovoluje ČR vůbec podrobit dotčený příjem dani, pak se neuplatní ani srážková daň, ani není třeba uvažovat o podávání daňového přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP (v takovém případě by nebylo ani možné uplatnit související náklady, neboť podle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP jsou související náklady nedaňové).

V této souvislosti lze dále konstatovat, že míra zdanění příjmu nerezidenta postupem podle § 36 odst. 7 ZDP nemůže přesáhnout míru zdanění srážkovou daní podle § 36 odst. 1 a 2 ZDP, tzn., že skutečnost podání přiznání nemůže zhoršit daňové postavení nerezidenta.

Důvodem je skutečnost, že v opačném případě by došlo k rozdílnému (nevýhodnému) zdanění příjmu nerezidenta, který by byl rezidentem jednoho členského státu EU nebo EHP a který by se rozhodl uplatnit postup podle § 36 odst. 7 ZDP, a to v porovnání s rezidentem jiného členského státu, který by postupu podle § 36 odst. 7 ZDP nevyužil a jemuž by tak byla daň

pouze sražena. Takové nerovné zacházení s rezidenty různých členských států EU a EHP vyloučil ESD v rozhodnutí C-521/07 Komise proti Nizozemí³.

6. Lhůta pro podání daňového přiznání nerezidentem

Podle § 36 odst. 7 ZDP pokud poplatník nezahrne příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12 ZDP do daňového přiznání do konce lhůty stanovené zvláštním právním předpisem, použije se obdobně § 38e odst. 7 ZDP. Odkazem pod čarou je jako zvláštní právní předpis uveden zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Ten však ve vztahu k daňovému přiznání uvádí několik lhůt, a to zvlášť pro řádné, opravné a dodatečné přiznání. Standardně by mělo jít o lhůtu pro podání řádného daňového přiznání podle § 40 odst. 3 ZSDP (obdobný závěr lze učinit i ke lhůtě podle první věty § 38a odst. 7 ZDP).

Podle § 36 odst. 7 ZDP však má nerezident právo a nikoliv povinnost podat daňové přiznání (viz výše). Nerezident tedy může podat daňové přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP kdykoliv a daňová povinnost mu na základě tohoto přiznání může být vyměřena do konce tříletého prekluzivního období podle § 47 ZSDP.

Klíčová je zde „obdobná“ aplikace § 38e odst. 7 ZDP. Pokud nerezident nepodá daňové přiznání do lhůty podle § 40 odst. 3 ZSDP, pak správce daně „může“ (text § 38e odst. 7 ZDP), resp. bude (nerezident má právo nikoli povinnost podat daňové přiznání - tzn., že správce daně nemůže činit žádné kroky k podání daňového přiznání – např. podle § 44 ZSDP) považovat sraženou daň za vyměřenou a uhrazenou daňovou povinnost poplatníka. Tato konstrukce v podstatě představuje fikci vyměření daně v určité výši, a to bez skutečně podaného daňového přiznání.

Pro případ, že nerezident nepodal přiznání ve lhůtě podle § 40 odst. 3 ZSDP, je třeba nicméně vyložit především poslední větu § 38a odst. 7 ZSDP: „*Pokud nerezident nepodá daňové přiznání do konce lhůty pro vyměření daně, považuje se jeho daňová povinnost za vyměřenou ve výši zaplacené srážkové daně*“. V podstatě jde o podmínku trvání/platnosti fikce vyměření daně ve výši sražené daně. Podmínkou je, že nerezident nepodá daňové přiznání ani do konce lhůty pro vyměření daně, tzn. do tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost (§ 47 odst. 1 ZSDP). Jakmile rezident v (obecně tříleté) prekluzivní lhůtě daňové přiznání podá, fikce vyměření daně ve sražené výši přestává platit. Toto ustanovení tak předpokládá právo nerezidenta podat daňové přiznání ve lhůtě pro vyměření daně, přičemž se jedná o řádné daňové přiznání, nikoli o daňové přiznání dodatečné.⁴ Dodatečné přiznání by případně nerezident za splnění lhůt a podmínek stanovených v § 41 ZSDP podával, až pokud by došlo ke změně daňové povinnosti po té, co již za dané zdaňovací období daňové přiznání podal.

Vzhledem k tomu, že podání daňového přiznání je právem nikoli povinností nerezidenta (viz výše), neměl by být poplatník sankcionován zvýšením daně podle § 68 ZSDP až o 10% v případě podání daňového přiznání po lhůtě uvedené v § 40 odst. 3 ZSDP. V této souvislosti

³ V daném případě byla sporná aplikace čl. 40 Smlouvy o EHP. V tomto ohledu ESD jednoznačně konstatoval, že na základě těchto článků je vnitřní trh EU rozšířen i na státy Evropského sdružení volného obchodu a že obsahově shodná ustanovení SES/SFEU a Smlouvy o EHP mají být členskými státy vykládány stejně (viz odst. 32 rozhodnutí).

⁴ V tomto smyslu se ministerstvo financí již vyslovilo ve svém stanovisku uveřejněném na webu české daňové správy:

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/mezinarodni_spoluprace_10319.html?year=.

Toto stanovisko lze považovat za správní praxi, kterou budou správci daně vázáni.

je třeba zdůraznit, že sankcionování poplatníků za uplatňování práv založených právem ES/EU by bylo v přímém rozporu s výše uvedenými základními svobodami ES/EU.

S touto problematikou dále souvisí otázka, zda je třeba v každém případě, kdy se nerezident rozhodne využít postupu podle § 36 odst. 7 ZDP, podat daňové přiznání na bázi celoročního zdaňovacího období, nebo zda – z praktických důvodů, kdy je nerezidentu z okolností zřejmé, že dalších příjmů ze zdrojů na území ČR v daném zdaňovacím období již nedosáhne, může podat daňové přiznání i v průběhu ročního zdaňovacího období (s bezprostřední možností vyměření daně a vrácení případného vratitelného přeplatku).

Vzhledem k tomu, že příjmy uvedené v § 36 odst. 7 ZDP jsou podrobeny zdanění na principu zdroje, předkladatel se domnívá, že v případě zániku tohoto zdroje by mělo být postupováno obdobně jako je tomu u zániku stále provozovny (§ 40 odst. 10 ZSDP), případně v případě likvidace daňového subjektu (§ 40 odst. 9 ZSDP), kdy lhůta pro podání daňového přiznání je konec měsíce následujícího po měsíci, kdy došlo k zániku zdroje příjmu.

7. Způsob určení základu daně

7.1 Určení základu daně na bázi příjmů a výdajů

Pokud zahraniční příjemce příjmu není v ČR účetní jednotkou (tzn., že nemá v ČR organizační složku svého podniku) ve smyslu § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, nemá povinnost vést účetnictví ve vztahu k operacím prováděným v ČR. Obdobný závěr byl vysloven i v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007 7 Afs 210/2006⁵. Přitom je třeba s ohledem na povahu příjmů uvedených v § 36 odst. 7 ZDP předpokládat, že tato charakteristika bude společná převážné většině nerezidentů, kteří by uvedeného ustanovení mohli využít.

Tyto zahraniční osoby by tak nemohly být zdaněny na základě výsledku hospodaření zjištěného z jejich účetnictví ve smyslu § 23 odst. 10 ZDP, ale základem daně bude podle § 23 odst. 1 ZDP rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, resp. části zdaňovacího období (viz výše). Jinými slovy, nerezident by své příjmy podle § 36 odst. 7 ZDP a s nimi související výdaje evidoval a zdaňoval na principu příjmů a výdajů (dále jen „cash báze“).

Nicméně s ohledem na již opakovaně zdůrazňovaný cíl předmětné právní úpravy (tedy nediskriminaci nerezidentů z jiných členských států ES/EU a EHS vůči českým rezidentům ve stejném nebo srovnatelném postavení) je třeba konstatovat, že uplatnění zdanění na bázi příjmů a výdajů by u nerezidenta mohlo vést k jeho znevýhodnění oproti rezidentovi ve

⁵ Podle rozsudku NSS 7 Afs 210/2006, který se týkal uplatnění nákladů podle § 24 odst. 2 zi) ZDP, je k tomu, aby zahraniční osoba byla považována za účetní jednotku, třeba „splňovat znaky definice obsažené pod písm. b) citovaného ustanovení, tj. musel by na území České republiky podnikat nebo provozovat jinou činnost podle zvláštních předpisů“ (definice účetní jednotky podle § 1 zákona o účetnictví). Pro úplnost lze poznamenat, že tyto závěry vyřkl Krajský soud, Nejvyšší správní soud je však nijak nekorigoval, protože stěžovatel neuplatnil k těmto závěrům žádnou kasační námitku. Krajský soud pak ve vztahu k definici účetní jednotky odkázal i na Obchodní zákoník: „§ 21 a násl., zejména podle § 21 odst. 3, 4, obch. zák. může v České republice podnikat jen tehdy, činí-li tak prostřednictvím vlastního podniku či organizační složky se sídlem v České republice zapsaným v obchodním rejstříku. Podle soudu podnikáním není případ akcentovaný stěžovatelkou, kdy právnická osoba se sídlem v cizině v rámci své podnikatelské činnosti činí nabídky, vede jednání a uzavírá smlouvy s osobami se sídlem (bydlištěm) na území České republiky, aniž by tak činila prostřednictvím vlastního podniku nebo organizační složky umístěné na tomto území a zapsané v obchodním rejstříku.“

srovnatelném postavení, který by (z povahy věci) byl účetní jednotkou podle zákona o účetnictví a byl zdaněn na bázi výnosů a nákladů. Takové znevýhodnění by bylo v rozporu se shora uvedenými základními svobodami ES/EU.

Obecně by mělo platit, že nerezident bude ve srovnatelném postavení s rezidentem, pokud jsou i předmětné příjmy nerezidenta zde v ČR podrobeny srovnatelné míře zdanění. V takovém případě by nerezident měl mít právo uplatnit si stejné náklady ve vztahu k příjmu jako rezident. Pokud by si tedy srovnatelný rezident mající tentýž příjem mohl stanovit daňový základ na akruálním principu, měl by i nerezident mít právo zvolit si použití akruálního principu pro stanovení základu daně. Půjde-li o nerezidenta, který je fyzickou osobou, pak by tento měl mít možnost uplatnit výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 ZDP.

V návaznosti na závěry uvedené v části 2 tohoto příspěvku lze dále dovodit, že nerezident má právo zvolit si metodu stanovení základu daně (akruální princip nebo hotovostní princip) u každého jednotlivého druhu příjmu ze zdroje na území ČR, u kterého se rozhodne uplatňovat postup podle § 36 odst. 7 ZDP, zvlášť. Tuto volbu by však měl rezident zachovat u obdobných příjmů i v dalších zdaňovacích obdobích, v nichž se rozhodne u daného příjmu využít postup podle § 36 odst. 7 ZDP. Přitom je rezident oprávněn uvedený postup uplatnit i jen u části těchto příjmů, tzn., že může u jednoho druhu příjmu z jedné transakce uplatnit akruální princip a u jiné transakce hotovostní princip. Vždy však u téže transakce (např. poskytnutí práva na užití předmětu autorského nebo průmyslového práva) musí užít stejnou metodu zjištění základu daně.

Praktickou otázkou může být, podle kterého právního řádu by si nerezident měl daňový základ stanovit. Patrně bude třeba základ daně nerezidenta včetně odpisů určit podle českých účetních a daňových předpisů. Tomuto závěru i částečně nasvědčuje rozsudek ESD C-234/01 Gerritse, v němž ESD zkonstruoval způsob stanovení sazby daně nerezidenta za využití nezdanitelné části základu daně a tabulky progresivních sazeb uplatňovaných podle daňového práva státu, v němž dotčený poplatník nebyl rezidentem (kde však uplatňoval své právo na zdanění na čistém základě).

7.2 Uplatnění přímých a nepřímých nákladů/výdajů

Podle judikatury Evropského soudního dvora základní svobody zakotvené v SES/SFEU nijak nebrání členskému státu, aby umožnil odpočet nejen přímých („*operating costs directly connected ... the place and time at which the costs were incurred are immaterial*“), ale i dalších souvisejících nákladů (C-345/04 Centro Enquesta, body 24 a 25, obdobně i C-290/04 Scorpio body 43 až 49 a 52).

Ustanovení § 36 odst. 7 ZDP, ani žádné jiné ustanovení ZDP, neomezuje položky snižující základ daně podle § 23 odst. 3 a 4 ZDP ani výdaje, které lze podle § 24 ZDP uplatnit v daňovém přiznání jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ze zdroje na území ČR.

V tomto smyslu lze podle názoru předkladatele vůči zdanitelným příjmům uplatnit jak přímé, tak i ekonomicky zdůvodnitelnou část nepřímých výdajů, resp. nákladů⁶ souvisejících se zdanitelným příjmem (včetně např. poměrné části režijních nákladů).

Rovněž nic také nebrání v uplatnění odpisů hmotného i nehmotného majetku, jež se vztahují k příjmům nerezidenta ze zdrojů na území ČR, resp. z přiměřené části majetku v případě, kdy z majetku plynou příjmy i z jiných států než je ČR.

Obdobně lze rovněž poukázat na princip uplatňovaný na základě Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění a Komentáře k ní, podle něhož jednotlivým částem podniku umístěným v různých státech (ústředí i jednotlivé stálé provozovny) by měly mít alokovány poměrné části celkových nepřímých nákladů podniku (srov. Komentář k čl. 7, sekce 37).

7.3 Zdanění nerealizovaných příjmů v případě uplatňování cash báze u nerezidentů

Podle § 38d odst. 1 ZDP je srážku daně povinen provést plátcé daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, avšak u příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. c), f) a g) bodech 1, 2, 5, 6 a 12 ZDP a u úroků a jiných výnosů z poskytnutých půjček a z poskytnutých úvěrů, plynoucích poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP, nejpozději v den, kdy o závazku účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem.

Jako závěr k bodu 7 tedy předkladatel uvádí, že nerezident má právo zvolit si pro účely postupu podle § 36 odst. 7 ZDP buď akruální princip evidence a zdanění příjmů a výdajů (tzn. zdanění na principu nákladů a výnosů), nebo tzv. hotovostní princip (tzn. zdanění na principu výdajů a příjmů). Dále ze stávající právní úpravy nevyplývá žádné omezení ohledně typu výdajů, které si nerezident při postupu podle § 36 odst. 7 ZDP může uplatnit.

8. Povinnost platit zálohy na daň

Podle § 38a ZDP se při stanovení výše a periodicity záloh se vychází z poslední známé daňové povinnosti. Za poslední známou daňovou povinností se pro stanovení periodicity a výše záloh v zálohovém období považuje rovněž částka, kterou si poplatník sám vypočetl a uvedl v daňovém (dodatečném) přiznání za období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, s platností od následujícího dne po termínu pro podání daňového (dodatečného) přiznání, a bylo-li daňové (dodatečné) přiznání podáno opožděně, s platností od následujícího dne po dni jeho podání, do účinnosti další změny poslední známé daňové povinnosti podle tohoto ustanovení nebo zvláštního právního předpisu. Po skončení zdaňovacího období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se zaplacené zálohy na daň, splatné v jeho průběhu, započítávají na úhradu skutečné výše daně.

Nicméně vzhledem k tomu, že podání daňového přiznání není povinností nerezidenta, ale jeho právem (viz výše), nelze ze skutečnosti, že nerezident v jednom zdaňovacím období využil postupu podle § 36 odst. 7 ZDP a podal daňové přiznání, automaticky odvodit, že tohoto postupu využije i ve zdaňovacím období následujícím, k němuž by se vztahovaly případné zálohy podle § 38a ZDP. Nadto, daň z příjmů uvedená v § 36 odst. 7 ZDP je i nadále vybírána primárně srážkou, proto není ani věcného důvodu, proč by měl nerezident podléhat povinnosti platit zálohy na daň.

⁶ Ve vztahu k přímým a nepřímým nákladům lze analogicky použít vymezení přímých a nepřímých nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP uvedené v pokynu D-300 k § 25 ZDP, body 10, 11 a 12.

Podstatné rovněž je, že pokud by u určitých příjmů plynoucích nerezidentovi musela být jak placena záloha na daň, tak také srážena daň, zatímco v případě týchž příjmů plynoucích rezidentovi by daň nebyla srážena, docházelo by k diskriminaci nerezidentů, která je neslučitelná se základními svobodami (rozdíl, který vedl k nevýhodě v „cash flow“ byl shledán jako odporující svobodě usazování v případě C-397/98 a C-410/98 Metallgesellschaft).

Závěr předkladatele je tedy takový, že nerezident, pokud jde o příjmy podle § 36 odst. 7 ZDP, nepodléhá povinnosti platit zálohy dle § 38a ZDP.

9. Změna základu daně při neuznání uplatněných nákladů

Je zřejmé, že cílem ustanovení § 36 odst. 7 ZDP je odstranit diskriminaci nerezidentů – (poplatníků z jiných členských států EU a EHP) vůči českým daňovým rezidentům, nikoliv změnit způsob zdanění ze srážkové daně na zdanění na základě daňového přiznání. Žádné ustanovení ZDP ani mezinárodních smluv, jimiž je ČR vázána, nestanoví právo daňového rezidenta nemít horší postavení než má daňový nerezident. To znamená, že v důsledku aplikace § 36 odst. 7 ZDP se nerezident může dostat do lepšího daňového postavení než má rezident.

Proto pokud zahraniční poplatník podá daňové přiznání, pak by výsledkem neměla být nikdy vyšší daňová povinnost, než odpovídá původně sražené dani. V případě, že by výsledek vyměření daňové povinnosti zahraničního poplatníka na základě podaného daňového přiznání směřoval k vyšší daňové povinnosti, než která odpovídá sražené dani (např. z důvodu neuznání části uplatněných výdajů na dosažení, zajištění a udržení souvisejících zdanitelných příjmů – k tomu však nemůže dojít v rozporu se zásadou nediskriminace), pak by zahraniční poplatník měl mít možnost vzít již podané daňové přiznání zpět. Tím by došlo k zastavení vyměřovacího řízení ve smyslu § 27 odst. 1 písm. a) ZSDP a sražená daň by ve smyslu § 36 odst. 7 ZDP, resp. § 38e odst. 7 ZDP byla považována za vyměřenou a uhrazenou daňovou povinnost.

I když ZSDP výslovně možnost zpětvzetí podaného dodatečného daňového přiznání neumožňuje, plyne tato možnost z cíle právní úpravy, kterou je zlepšení postavení daňových nerezidentů vůči daňovým rezidentům. I ve stávající praxi správci daně běžně akceptují zpětvzetí podání, které rovněž nejsou upravena výslovně v zákoně – např. u registrace k DPH, a jejichž přípustnost je třeba dovozovat ze smyslu právní úpravy.

Pro úplnost je třeba uvést, že ani v případě, kdy se nerezident rozhodne využít postupu podle § 36 odst. 7 ZDP a podrobit daný příjem zdanění na čistém základě, nemůže nikdy dojít ze strany správce daně k vyměření daně ve výši, která by převyšovala limit zdanění stanovený příslušnou aplikovatelnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění (zejm. čl. 11 a 12, které obvykle stanoví tento limit procentem z hrubého příjmu), resp. limit zdanění srážkovou daní – viz část 5. Správce daně je povinen ze své úřední povinnosti ve smyslu § 2 odst. 1 ZSDP uplatnit maximální výši zdanění, které umožňuje ZDP a příslušná mezinárodní smlouva a nesmí daň nad tento limit vyměřit.

10. Změna základu daně v následujících zdaňovacích obdobích (povinnost podat dodatečné daňové přiznání)

Ustanovení § 36 odst. 7 ZDP neřeší povinnost podat daňové přiznání v případě, kdy např. dojde v dalším zdaňovacím období ke snížení nákladů souvisejících s přiznanými příjmy.

Pokud např. v roce 2010 obdrží nerezident dobropis na náklady uplatněné v roce 2009 vůči příjmům uvedeným v § 36 odst. 7 ZDP, na které podal daňové přiznání za zdaňovací období roku 2009, a na základě tohoto dobropisu v roce 2010 obdrží zpět část výdajů, resp. nákladů, které v roce 2009 správně uplatnil vůči přijatým zdanitelným příjmům, pak předkladatele z žádného právního předpisu nevyplývá povinnost zahraniční osoby podat v roce 2010 daňové přiznání, popř. možnost správce daně použít mimořádný opravný prostředek a zvýšit základ daně zahraničního subjektu za rok 2009 ve výši částky přijaté na základě obdrženého dobropisu, popř. určit jeho základ daně v roce 2010 ve výši přijatého rozdílu.

Na druhou stranu, pokud se nerezident v takovém případě rozhodne podat dodatečné daňové přiznání, pak může prostřednictvím tohoto dodatečného daňového přiznání změnit metodu stanovení základu daně v dotčeném zdaňovacím období (změnit aktuální princip na hotovostní a naopak) a je-li to třeba, prostřednictvím dodatečných daňových přiznání konzistentně změnit tuto metodu i v následujících zdaňovacích obdobích, v nichž ve vztahu k danému příjmu využil postup podle § 36 odst. 7 ZDP.

V této souvislosti lze připomenout usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2008 sp. zn. 1 Afs 123/2006, v němž tento soud konstatoval možnost změny uplatňování skutečných výdajů na uplatnění výdajů procentem podle § 7 odst. 7 ZDP prostřednictvím dodatečného daňového přiznání.

V této souvislosti je třeba znovu připomenout, že nemůže dojít k vyměření daně ve výši, která by převyšovala limit zdanění stanovený příslušnou v dotčeném zdaňovacím období aplikovatelnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění (zejm. čl. 11 a 12, které obvykle stanoví tento limit procentem z hrubého příjmu), resp. limit zdanění srážkovou daní – viz část 5.

Stanovisko Ministerstva financí:

Cílem uvedené právní úpravy je zajistit stejné zacházení s rezidenty a nerezidenty, kteří se nacházejí ve srovnatelné situaci jako rezidenti, nikoliv zavádět zvýhodnění nerezidentů oproti rezidentům. Opačný výklad by mohl být také v rozporu se závazky České republiky plynoucí z Etického kodexu pro zdanění podnikatelů. Nerezidenti mají tudíž podle § 36 odst. 7 možnost rozhodnout se, zda sraženou daň budou považovat za konečnou, anebo zda budou obdobně jako rezidenti uvedené příjmy zahrnovat do základu daně. Z toho vyplývá, že je nutné aplikovat § 36 odst. 7 na všechny dotčené příjmy nebo alternativně u všech příjmů považovat srážkovou daň za konečnou. Obdobně je nutné posuzovat vypořádání jednotlivých příjmů, kde se režim zdanění v případě dopadu do více zdaňovacích období bude řídit postupem zvoleným v prvním roce. Na základě výše uvedeného zaujímá MF k jednotlivým bodům příspěvku tato stanoviska:

K bodu 2 - Uplatnění ustanovení § 36 odst. 7 ZDP z hlediska časového

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Podání daňového přiznání s uplatněným § 36 odst.7 zákona je právem nerezidenta nikoliv jeho povinností. Zvolí-li daňový nerezident ve zdaňovacím období postup podle § 36 odst. 7 ZDP, musí tak postupovat u veškerých příjmů. Zákon nestanoví, že by poplatník mohl způsob zdanění kombinovat. Před nabytím účinnosti zákona č. 216/2009 Sb. nelze podle ustanovení § 36 odst. 7 ZDP postupovat.

K bodu 3 - Oznamovací povinnost

Pokud poplatník nevyužije ustanovení § 36 odst.7 ZDP nemá registrační povinnost podle § 33 odst.5 zákona č.337/1992 Sb. o správě daní a poplatků dále jen ZSDP (tuto povinnost však má pokud se rozhodne postupovat podle § 36 odst.7 ZDP). Podle § 33 odst. 14 ZSDP nesplní-li daňový subjekt svoji registrační nebo ohlašovací povinnost, zaregistruje jej správce daně z úřední povinnosti neprodleně, jakmile zjistí skutečnosti zakládající tuto povinnost. Nesplnění registrační povinnosti podle zákona o správě daní a poplatků nemá vliv na podání daňového přiznání.

K bodu 4 – Místní příslušnost správce daně

Souhlas se závěrem předkladatele.

K bodu 5 – Uplatnění § 36 odst.7 ZDP v návaznosti na aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění

V kontextu uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění je zřejmé, že daň v ČR nesmí přesáhnout hranici stanovenou příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění.

Poslední dva odstavce tohoto bodu nijak nesouvisejí s aplikací smluv o zamezení dvojího zdanění. V této souvislosti nezbývá než odkázat na základní shora uvedený cíl řešené právní úpravy.

K bodu 6 - Lhůta pro podání daňového přiznání zahraničních poplatníkem

Souhlas se závěrem předkladatele ve vztahu ke lhůtě podle § 47 ZSDP.

Nesouhlas s nemožností postupu správce daně podle § 68 ZSDP. Jak již bylo zmíněno je cílem právní úpravy zajistit stejné zacházení s rezidenty a nerezidenty. Nebylo-li daňové přiznání nebo hlášení, nebo dodatečné daňové přiznání nebo hlášení o dani podáno včas (tzn. ve lhůtě pro podání daňového přiznání podle § 40 ZSDP), může správce daně zvýšit příslušnou vyměřenou daň až o 10 %, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak. ZSDP nemá zvláštní režim pro nerezidenty. Stejně jako u rezidentů tak i u nerezidentů bude správce daně postupovat při aplikaci ustanovení § 63 ZSDP.

Nesouhlas s možností podávat daňové přiznání v průběhu roku. Pouze v případech vymezených ZSDP a ZDP je možno podávat daňové přiznání za část zdaňovacího období (např. úmrtí, insolvence). V tomto případě nelze předjímat, že daňový subjekt nebude mít do konce zdaňovacího období příjmy, které by měly být zahrnuty do daňového přiznání s uplatněným § 36 odst.7 ZDP.

K bodu 7 - Způsob určení základu daně

7.1. Určení základu daně na bázi příjmů a výdajů

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Daňový nerezident stanoví příslušný dílčí základ daně buď jako rozdíl mezi příjmy a výdaji (alternativně u fyzických osob s použitím výdajů procentem z příjmů) pokud se na něho nevztahuje § 1 odst. 2 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, nebo bude vycházet z výsledku hospodaření.

7.2. Uplatnění přímých a nepřímých nákladů/výdajů

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Ustanovení § 36 odst. 7 ZDP nevylučuje postup podle § 23 odst. 3 a 4 zákona. I daňový rezident musí postupovat podle § 24 a § 25 ZDP, přičemž náklady/výdaje (případně jejich poměrnou část) lze vůči příjmům uplatnit, pokud je lze prokazatelně přiřadit k příjmům dosaženým v rámci činnosti vykonávané na území ČR na základě prokazatelného ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

7.3. Zdanění nerealizovaných příjmů v případě uplatňování cash báze u rezidentů

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Pokud se na zahraniční osobu nevztahuje § 1 odst. 2 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, může při stanovení základu daně vycházet z rozdílu mezi příjmy a výdaji, a to v těch zdaňovacích obdobích, kdy příslušné příjmy obdrží. Výdaje lze uplatnit v souladu s § 24 ZDP, případně podle § 7 odst. 7 ZDP.

K bodu 8 - Povinnost platit zálohy na daň

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Stejně jako u rezidentů tak i u rezidentů bude správce daně postupovat při aplikaci ustanovení § 38a ZDP. Poplatník má možnost požádat správce daně o stanovení záloh jinak, popř. o neplacení záloh.

K bodu 9 - Změna základu daně při neuznání uplatněných nákladů

Nesouhlas se závěrem předkladatele. V případě podání daňového přiznání je třeba postupovat podle zákona o správě daní a poplatků.

Podle § 46 zákona o správě daní a poplatků pokud je základ daně nebo daň stanovena odchylně od základu daně a daně, jak je daňový subjekt přiznal nebo za řízení uznal, musí být z vyměřovacího spisu patrné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů.

O stanoveném základu daně a vyměřené dani vyrozumí správce daně daňový subjekt platebním výměrem, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, a takto vyměřenou daň současně předepíše. Je-li takto vyměřená daň vyšší než daň vypočtená daňovým subjektem v daňovém přiznání či hlášení, je rozdíl splatný do třiceti dnů ode dne doručení rozhodnutí o vyměření daně.

V rámci řádných opravných prostředků může daňový subjekt podat odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, kde může napadnout jen doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani.

Pokud poplatník využil § 36 odst. 7 zákona nelze již použít § 27 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, tzn. zastavení řízení pokud vzal navrhovatel zpět svůj návrh dříve, než o něm bylo rozhodnuto, pokud to zákon připouští.

V kontextu uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění je zřejmé, že daň v ČR nesmí přesáhnout hranici stanovenou příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění.

K bodu 10 - Změna základu daně v následujících zdaňovacích obdobích (povinnost podat dodatečné daňové přiznání)

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Zvolí-li daňový rezident postup podle § 36 odst. 7 ZDP, musí postupovat v souladu se všemi příslušnými zákonnými ustanoveními, tj. standardním způsobem jako by postupoval daňový rezident. V kontextu uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění je zřejmé, že daň v ČR nesmí přesáhnout hranici stanovenou příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění.

Doplnění příspěvku předkladateli v návaznosti na jednání na Koordinačním výboru dne 12. května 2010

Předkladatelé souhlasí s tím, že cílem předmětné právní úpravy je odstranění dosavadní diskriminace nerezidentů z jiných členských států EU. Pokud však předmětnou právní úpravou zároveň dochází k určitému zvýhodnění nerezidentů oproti rezidentům, jde o přímý důsledek způsobu zakotvení předmětné úpravy do stávajícího ZDP.

Případné zvýhodnění nerezidentů vyplývající ze stávající právní úpravy pak nemůže být důvodem pro takový výklad předmětné právní úpravy, který by vedl k omezení práv přiznávaných v ZDP nerezidentům, resp. může být pouze důvodem pro takový výklad, který zároveň rozšíří práva také rezidentům. Konečně připomínáme, že případné zvýhodnění nerezidentů oproti rezidentům není v zásadě v rozporu s právem EU. Naopak zužující výklad v neprospěch daňových subjektů je podle Ústavního soudu nepřipustný.

Předkladatelé jsou toho názoru, že ustanovení § 36 odst. 7 ZDP lze využít v jakémkoliv zdaňovacím období bez ohledu na to, zda nerezident v předcházejícím zdaňovacím období využil právo podat daňové přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP.

K bodu 2 - Uplatnění ustanovení § 36 odst. 7 ZDP z hlediska časového

- a) V rámci Koordinačního výboru bylo diskutováno, zda je nerezident povinen zahrnout do svého daňového přiznání všechny nebo jen vybrané druhy příjmů, které mu plynou ze zdrojů na území ČR. V rámci Koordinačního výboru bylo diskutováno, že zákon specificky neupravuje, jakým způsobem má nerezident v tomto ohledu postupovat, tj. zda je povinen zahrnout do svého daňového přiznání všechny příjmy nebo je oprávněn zahrnout do daňového přiznání jen vybrané druhy příjmů. Pokud Ministerstvo financí je toho názoru, že daňový nerezident musí ve zdaňovacím období do daňového přiznání zahrnout veškeré příjmy, pokud zvolí postup podle § 36 odst. 7 ZDP, pak je dané ustanovení Ministerstvem financí vykládáno restriktivně nad rámec zákona. Předkladatelé jsou toho názoru, že nerezident se může rozhodnout, které příjmy ze zdrojů na území ČR do svého daňového přiznání zahrne a které ne. Pokud zákon připouští více rovnocenných výkladů (všechny příjmy, resp. některé příjmy podle uvážení daňového subjektu), pak nelze omezit daňový subjekt, aby použil výklad pro něj výhodnější.
- b) Dále byla v rámci Koordinačního výboru diskutována nejasnost ustanovení § 36 odst. 7 ZDP z časového hlediska. Předkladatelé jsou toho názoru, že právo vyplývající z ustanovení § 36 odst. 7 ZDP lze využít v jakémkoliv zdaňovacím období bez ohledu na to, zda nerezident v předcházejícím zdaňovacím období využil právo podat daňové přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP. Z tohoto předkladatelé dále dovozují, že z ustanovení § 36 odst. 7 ZDP nerezidentovi neplyne povinnost podávat daňové přiznání až do svého zániku nebo do okamžiku, kdy mu příjmy ze zdrojů na území ČR přestanou plynout, pokud v některém z předchozích zdaňovacích obdobích využil právo podat daňové přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP. V případě, že nerezidentovi již příjmy ze zdrojů na území ČR neplynou, ustanovení § 36 odst. 7 ZDP se pro něj stává zcela nerelevantní. Stávající právní úprava nestanoví jakoukoliv vazbu mezi jednotlivými zdaňovacími obdobími a tuto vazbu nelze dovozovat pouhým výkladem.

- c) V rámci Koordinačního výboru byl dále diskutován případ, kdy nerezident (např. umělec, fyzická osoba), který nevede podvojně účetnictví, obdrží jeden příjem v několika splátkách rozložených do několika (např. dvou) zdaňovacích období. Toto je demonstrováno na Př. 1, na který navazuje Př. 2.

Př. 1

Nerezident (např. umělec) za své turné obdrží část příjmů v listopadu tohoto zdaňovacího období a druhou část v březnu následujícího zdaňovacího období.

Dle názoru Ministerstva financí má nerezident povinnost v následujícím zdaňovacím období podat daňové přiznání, ve kterém zahrne druhou část příjmu, pokud využil právo podat daňové přiznání na první část daného příjmu v předchozím zdaňovacím období. Ministerstvo financí argumentuje tím, že nerezident nevede podvojně účetnictví, ale pouze evidenci obdržených příjmů a vynaložených výdajů.

Předkladatelé jsou toho názoru, že i přes skutečnost, že příjem vztahující se k jedné činnosti je rozložen do několika splátek, má nerezident právo se v následujícím zdaňovacím období rozhodnout, zda daňové přiznání, ve kterém zahrne druhou část příjmu, podá či nikoliv bez ohledu na to, zda právo podat daňové přiznání na daný druh příjmů v předchozím zdaňovacím období využil.

Př. 2

Umělec vystoupí v ČR v rámci dalšího turné i v následujícím zdaňovacím období a obdrží další příjem např. v červnu následujícího roku.

Dle názoru Ministerstva financí má nerezident povinnost v následujícím zdaňovacím období podat daňové přiznání, ve kterém je povinen zahrnout pouze druhou část příjmu z Př. 1 (tj. z března), pokud využil právo podat daňové přiznání na první část daného příjmu v předchozím zdaňovacím období. Dle Ministerstva financí nerezident není povinen do tohoto daňového přiznání zahrnout příjem z dalšího turné, který obdrží v červnu dalšího roku (zde opět existuje jeho právo nikoliv povinnost přiznání podat).

Předkladatelé jsou toho názoru, že nerezident má právo se rozhodnout, zda podá daňové přiznání či nikoliv.

Př. 3

Následující případ navazuje na Př. 1, ovšem zabývá se situací, kdy nerezident vede podvojně účetnictví. V praxi se tento případ bude mnohem častěji týkat kapitálových společností.

Daňový nerezident (např. kapitálová společnost) obdrží pravidelně každý rok v několika splátkách z České republiky např. platby za licenční poplatky. Jelikož vede podvojně účetnictví, zaúčtuje výnosy z titulu licenčních poplatků bez ohledu na okamžik jejich úhrady.

Dle názoru předkladatelů, nerezident má právo si zvolit, zda podá daňové přiznání či nikoliv v jakémkoliv zdaňovacím období, ve kterém bude účtovat o výnosech z titulu licenčních poplatků.

K bodu 6 – Lhůta pro podání daňového přiznání zahraničním poplatníkem

V rámci Koordinačním výboru bylo diskutováno, že ustanovení § 97 ZSDP zakotvuje přednostní použití zvláštní právní úpravy obsažené ve zvláštních daňových zákonech před ustanoveními ZSDP (konkrétně před jeho částí první až šestou a částí osmou). Zvláštní právní úpravou ve vztahu k obecné úpravě lhůty pro podání daňového přiznání dle § 40 odst. 3 ZSDP (konkrétně jeho části třetí) jsou pak právě ustanovení § 36 odst. 7 ve spojení s § 38e odst. 7 ZDP. Podle uvedených ustanovení ZDP platí pro podání daňového přiznání nerezidentem jediné tříletá lhůta pro vyměření daně podle § 47 ZSDP, která se počítá od konce zdaňovacího období, ve kterém příjmy ze zdrojů na území České republiky nerezidentovi plynuly. Podle této zvláštní úpravy tedy nejsou nerezidenti vázáni lhůtou pro podání daňového přiznání podle § 40 odst. 3 ZSDP, ale mohou podávat daňová přiznání ve lhůtě pro vyměření daně. Pokud tedy existuje tato zvláštní právní úprava, pak zjevně zákonodárce nezamýšlel, aby byly nerezidenti vázáni obecnou lhůtou pro podání přiznání podle § 40 odst. 3 ZSDP. Z této premisy implicitně vychází i předložený návrh stanoviska.

K bodu 7 – Způsob určení základu daně

- 7.1.** Existuje shoda o tom, jak by se mělo ustanovení § 36 odst. 7 ZDP aplikovat v případě, kdy daňový poplatník je účetní jednotkou ve smyslu § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví a proto vede účetnictví podle tohoto zákona. Nicméně je zřejmé, že v drtivé většině případů nebudou nerezidenti, kteří by mohli dle § 36 odst. 7 ZDP postupovat, splňovat znaky definice účetní jednotky dle citovaného ustanovení (nebudou podnikat ani provozovat jinou činnost na území ČR) a proto nebudou povinni vést účetnictví dle zákona o účetnictví.

V rámci Koordinačním výboru proto bylo s poukazem na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 1.8.2008 č.j. 7 Ca 87/2007-44 (publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1935/2009) diskutováno, že i nerezidenti, kteří na území ČR nepodnikají (ani nevyvíjejí jinou činnost), mohou být pro účely uplatnění práv vyplývajících z § 36 odst. 7 ZDP pojímáni jako účetní jednotky, a to „při respektování obsahově totožného či obdobného vymezení tohoto pojmu“ podle práva státu, jehož jsou rezidenty. V citovaném rozsudku soud k takovému pojmání konceptu účetní jednotky dospěl v souvislosti s aplikací ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP.

Uvedený závěr soudu je tedy třeba vykládat tak, že je-li nerezident účetní jednotkou a má tedy povinnost vést účetnictví dle práva státu, jehož je rezidentem (včetně situací, kdy toto právo dává danému nerezidentovi možnost nebo povinnost vést účetnictví podle IFRS), pak pro účely zjištění základu daně při aplikaci § 36 odst. 7 ZDP je třeba na takového poplatníka pohlížet jako na „poplatníka, který vede účetnictví“ ve smyslu § 23 odst. 2 ZDP. Pro zjištění základu daně lze tedy v takovém případě podle § 23 odst. 2 ZDP „vycházet z výsledku hospodaření ... bez vlivu Mezinárodních účetních standardů“, tedy dle zákona o účetnictví a příslušných prováděcích předpisů (srov. také doplnění k bodu 7.2). Mimoto je nutné zdůraznit, že v rámci projednávání zástupci MF potvrdili, že pojem účetnictví je vykládán z hlediska § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP „mezinárodně“, to je jako jakékoliv účetnictví vedené i podle zahraničních právních předpisů. Domníváme se, že tento závěr by měl být analogicky aplikován i v tomto případě.

Nadto lze poznamenat, že oblast vedení účetnictví je v rámci EU značně harmonizována. Proto nic nebrání tomu, aby nerezidenti měli pro účely aplikace § 36 odst. 7 ZDP možnost stanovit základ daně i na akruálním principu, pokud právní řád státu jejich rezidence na ně nahlíží jako na účetní jednotky.

7.2. Předkladatelé souhlasí s tím, že i pro účely uplatnění § 36 odst. 7 ZDP bude třeba základ daně stanovit dle § 23, § 24 a § 25 ZDP. Pokud však poplatník-nerezident bude právnickou osobou, která je dle práva jeho domovského státu považována za účetní jednotku, bude moci si základ daně stanovit na akruálním principu (více viz náš komentář k 7.1.).

7.3. K pojmání poplatníka-nerezidenta jako účetní jednotky viz náš komentář k 7.1.

K bodu 8 - Povinnost platit zálohy na daň

- a) V rámci Koordinačního výboru byla diskutována povinnost platit zálohy na daň podle § 38a ZDP pokud se daňový nerezident rozhodne využít právo podat daňové přiznání. Ministerstvo financí je toho názoru, že by nerezident měl platit zálohy vyplývající z jeho poslední známé daňové povinnosti a navíc by měl být podroben srážkové dani z příjmů ze zdrojů na území ČR, což dle názoru předkladatelů vede k diskriminaci nerezidentů.

Ministerstvo financí se odvolává na ustanovení § 67 odst. 5 ZSDP, na jehož základě může správce daně stanovit zálohy jinak, popřípadě zrušit povinnosti daň zálohovat, a to i za celé zdaňovací období.

Dle názoru předkladatelů by nerezidenti neměli mít povinnost platit zálohy, jelikož srážková daň, která se aplikuje na příjmy ze zdrojů na území ČR se v případě podání daňového přiznání nerezidentem považuje za zálohovou a je započítaná na celkovou daňovou povinnost. Pokud by nerezident byl podroben srážkové dani a musel by platit i zálohy, pak by zálohy platil de facto v dvojnásobné výši a jistě by mu vznikl přeplatek, který by mu správce daně byl povinen vrátit. Navíc o stanovení záloh jinak, popř. o zrušení povinnosti daň zálohovat, tak jak navrhuje Ministerstvo financí, bude muset daňový nerezident požádat, nebude se tak dít automaticky (správce daně by měl žádostem daňových nerezidentů vyhovět, jinak by mohlo dojít k znevýhodnění daňových nerezidentů).

- b) V rámci Koordinačního výboru bylo diskutováno, že pokud by došlo k zániku příjmů ze zdrojů na území České republiky (obdobný případ jako když nerezident prodá nemovitost umístěnou na území České republiky, kterou dříve pronajímal a z tohoto pronájmu mu v minulosti plynuly příjmy), tak od tohoto okamžiku není povinen platit zálohy na daň podle § 38a ZDP.
- c) Obdobně lze postupovat v případě, kdy nerezident za následující zdaňovací období nevyužije právo podat daňové přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP. Dle názoru předkladatele nerezidentovi nevznikne za následující zdaňovací období zdanitelný příjem, jelikož příjmy budou zdaňovány srážkovou daní, která se bude považovat za konečnou a pak se tyto příjmy nebudou zahrnovat do obecného základu daně. V tomto případě lze analogicky postupovat s případem, kdy dojde k zániku příjmů ze zdrojů na území České republiky a tudíž nerezident ani v tomto případě není povinen platit zálohy na daň podle § 38a ZDP.

K bodu 9 – Změna základu daně při neuznání uplatněných nákladů

Jak bylo diskutováno v rámci Koordinačním výboru, daň vyměřená nerezidentovi na základě daňového přiznání podaného dle § 36 odst. 7 ZDP nemůže být nikdy vyšší než daň sražená srážkovou daní. Proto situace, kdy by na základě nerezidentem podaného daňového přiznání mohl být vyměřena daň vyšší může nastat pouze tehdy, pokud plátce srazil daň v nesprávné výši. Proto za předpokladu, že plátce srazil daň ve správné výši, může nastat pouze taková situace, že vyměřená daň je rovna sražené dani anebo nerezidentovi vznikne právo na vrácení (části) sražené daně.

Na základě projednání příspěvku na KV KDP dne 12.5.2010 a s přihlédnutím k argumentům uvedeným v doplňku k příspěvku, který vypracovali předkladatelé, Ministerstvo financí zaujalo následující stanovisko. U bodů, které nejsou předmětem doplňku k příspěvku zůstává shora uvedené stanovisko Ministerstva financí neměnné.

Stanovisko Ministerstva financí k doplnění příspěvku:

Ze zákona o daních z příjmů vyplývá, že nerezident má u vybraných příjmů místo standardně nastaveného režimu daně vybírané srážkou možnost uplatnit režim zahrnutí těchto příjmů do obecného základu daně. Z uvedeného vyplývá, že nerezident naopak nemá právo volit, kdy bude zdaňován daní vybíranou srážkou podle svého uvážení. Z této základní premisy je pak nutné vycházet při dalším postupu nerezidenta, co do práv a povinností vyplývajících z jeho rozhodnutí zahrnout vybrané příjmy do daňového přiznání. Znovu je v tomto kontextu nutné zopakovat, že pokud nerezident svého práva využije a rozhodne se tedy vybrané příjmy zahrnout do obecného základu daně, pak se dostává do standardního režimu práv a povinností s tímto krokem souvisejících.

K bodu 2 - Uplatnění ustanovení § 36 odst. 7 ZDP z hlediska časového

Písmeno a)

Nesouhlas se závěrem předkladatelů. Vycházíme-li z výše uvedené premisy o „šíři“ rozhodnutí poplatníka, lze dospět pouze k jedinému závěru. Pokud se poplatník rozhodne daňové přiznání podat, pak nastupuje standardní režim s tímto krokem související, tj. mimo jiné i respektování ust. § 38g odst. 3 ZDP u poplatníků – fyzických osob, tj. do daňového přiznání uvádí veškeré příjmy ze zdrojů na území ČR, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny nebo nepodléhají dani vybírané srážkou (s výjimkou příjmů, na něž dopadá ust. § 36 odst. 7 ZDP). Obdobně se postupuje u právnických osob s oporou v syntetickém ukazateli – výsledek hospodaření.

Písmeno b)

S výrokem předkladatelů o tom, že „... právo vyplývající z ustanovení § 36 odst. 7 ZDP lze využít v jakémkoliv zdaňovacím období bez ohledu na to, zda nerezident v předcházejícím zdaňovacím období využil právo podat daňové přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP. ...“ lze souhlasit pouze do té míry, kdy se jedná o jednorázové příjmy plynoucí v daném zdaňovacím období (příjem tedy neplyne ve splátkách). Využije-li nerezident svého práva uplatnění postupu podle § 36 odst. 7 ZDP v daném konkrétním zdaňovacím období, bude tak postupovat u všech příjmů, které v tomto zdaňovacím období plynou (opět nutno zdůraznit, že příjmy neplynou ve splátkách).

Písmeno c)

Příklad 1

Nesouhlas se závěrem předkladatelů. Zvolí-li nerezident ve zdaňovacím období, kdy mu plyne první splátka příjmu, který je ve vybraných příjmech v režimu ust. § 36 odst. 7 ZDP, zahrnutí těchto příjmů do daňového přiznání, bude tak postupovat i v následujícím zdaňovacím období (u více splátek v následujících zdaňovacích obdobích). Tento závěr vyplývá ze základní shora uvedené premisy, spočívající v tom, že nerezident nemá právo podle svého uvážení zvolit postup zdanění příjmů vybíraných srážkou.

Předkladatelé v této souvislosti citují údajný argument Ministerstva financí o tom, že „... nerezident nevede podvojný účetnictví, ale pouze evidenci obdržných příjmů a vynaložených výdajů.“. Takový argument ve stanovisku Ministerstva financí zachycen není a v této souvislosti ani není zřejmé, zda je citován přesně a v jaké souvislosti je tedy použit.

Příklad 2

Nesouhlas se závěrem předkladatelů. Vycházíme-li ze základní premisy, která byla v tomto smyslu okomentována u příkladu č. 1, pak má nerezident povinnost i za zdaňovací období, ve kterém mu plyne druhá splátka příjmu (dle příkladu č. 1 v březnu), podat daňové přiznání. Je však třeba uvést, že v takovém případě musí nerezident respektovat i ust. § 38g odst. 3 ZDP a do daňového přiznání uvede veškeré příjmy, tj. i příjmy za červnové turné. Analogicky by postupoval i poplatník – právnická osoba (patrně v souvislosti s jinými příjmy než jsou příjmy za umělecké vystoupení).

Příklad 3

Souhlas s návrhem předkladatelů do té míry, že rozhodnutí o využití ust. § 36 odst. 7 ZDP nemusí nerezident učinit již v prvním roce, kdy pobírá příjem, ale i později. Pokud však rozhodnutí učiní, bude postupovat tak, jak bylo uvedeno u příkladů 1 a 2.

K bodu 6 - Lhůta pro podání daňového přiznání zahraničním poplatníkem

Nesouhlas se závěrem předkladatelů. Konstrukce vytvořená předkladateli nezabavuje nerezidenta v případě využití možnosti podat daňové přiznání ve smyslu § 36 odst. 7 ZDP povinnosti podat přiznání v zákonem stanovených lhůtách (§ 40 ZSDP). Smyslem celé úpravy je zajistit stejné zacházení s rezidenty i nerezidenty a nikoliv zavádět zvýhodnění nerezidentů oproti rezidentům.

K bodu 7 - Způsob určení základu daně

7.1. Určení základu daně na bázi příjmů a výdajů

Nerezident, který není účetní jednotkou, stanoví příslušný dílčí základ daně jako rozdíl mezi příjmy a výdaji (alternativně u fyzických osob s použitím výdajů procentem z příjmů).

Pokud je daňový nerezident účetní jednotkou (českou účetní jednotkou nebo srovnatelnou zahraniční účetní jednotkou) stanoví základ daně na akruálním principu z účetnictví, přičemž jeho základ daně nemůže být nižší nebo daňová ztráta vyšší, než jaké by dosáhl z téže nebo podobné činnosti vykonávané za obdobných podmínek poplatník se sídlem či bydlištěm na území České republiky.

7.2. Uplatnění přímých a nepřímých nákladů/výdajů

Ustanovení § 36 odst. 7 ZDP nevyklučuje postup podle § 23 odst. 3 a 4 zákona. I daňový nerezident musí postupovat podle § 24 a § 25 ZDP, přičemž náklady/výdaje (případně jejich poměrnou část) lze vůči příjmům uplatnit, pokud je lze prokazatelně přiřadit k příjmům dosaženým v rámci činnosti vykonávané na území ČR na základě prokazatelného ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

7.3. Zdanění nerealizovaných příjmů v případě uplatňování cash báze u nerezidentů

Pokud je daňový nerezident účetní jednotkou stanoví základ daně na akruálním principu (viz bod 7.1.) Pokud daňový nerezident není účetní jednotkou při stanovení základu daně vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji, a to v těch zdaňovacích obdobích, kdy příslušné příjmy obdrží. Výdaje lze uplatnit v souladu s § 24 ZDP, případně podle § 7 odst. 7 ZDP.

K bodu 8 - Povinnost platit zálohy na daň

Písmeno a)

Nesouhlas se závěrem předkladatelů. Stejně jako u rezidentů tak i u nerezidentů bude správce daně postupovat při aplikaci ustanovení § 38a ZDP. Stávající znění § 38a ZDP z povinnosti platit zálohy na daň nerezidenty v režimu § 36 odst. 7 ZDP nevyklučuje. Poplatník má možnost požádat správce daně o stanovení záloh jinak, popř. o neplacení záloh.

Písmeno b)

Souhlas se závěrem předkladatelů, a to s přihlédnutím k ust. § 38a odst. 8 ZDP (oznámení správci daně).

Písmeno c)

Nesouhlas se závěrem předkladatelů. Nevyužití práva podle § 36 odst. 7 ZDP nelze považovat za rozhodnou skutečnost dle ust. § 38a odst. 8 ZDP. Svou vůli navíc poplatník projevuje podáním daňového přiznání. Vzhledem k periodicitě záloh na daň dle § 38a ZDP tuto situaci nelze řešit jinak, než prostřednictvím žádosti o stanovení záloh jinak, popř. o neplacení záloh (§ 67 odst. 5 ZSDP).

K bodu 9 - Změna základu daně při neuznání uplatněných nákladů

Souhlas se závěrem předkladatelů.

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 301/12.05.10 – MF předkládá stanovisko

301/12.05.10 - DPH u zaměstnaneckých benefitů z pohledu daně z příjmů

Předkládají: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce č. osv. 3680

1. Úvod

V souvislosti s legislativním vývojem v oblasti daně z přidané hodnoty vznikají mezi odbornou veřejností některé nejasnosti při posuzování daně z přidané hodnoty účtované do nákladů plátců DPH, z hlediska dopadu těchto nákladů na základ daně z příjmů právnických, případně fyzických osob. Jedná se zejména o DPH odváděnou na výstupu při aplikaci § 36a, § 13 odst. 4 písm. a) a § 14 odst. 3 písm. a) Zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH).

Vzhledem k tomu, že problematika § 36a ZDPH je v současné době znovu řešena v rámci legislativního procesu, je předmětem tohoto příspěvku pouze část týkající se benefitů zatížených DPH již v minulých obdobích. Předložení části týkající se zdanění benefitů dle § 36a bude zváženo v závislosti na výsledku definitivní legislativní úpravy této oblasti.

2. Obecné principy

Jedním z hlavních principů aplikovaných při řešení všech uvedených případů by dle našeho názoru měl být princip daňové neutrality, který je i jedním z hlavních principů v oblasti daně z přidané hodnoty. V praxi to znamená aplikaci tohoto principu ve dvou stupních.

V prvním stupni se uplatňuje v rámci ZDPH tak, aby nedocházelo k neodůvodněnému zvýhodnění jedné skupiny ekonomických subjektů (např. plátců) před jinou skupinou (např. neplátců).

V druhém stupni se potom stejně aplikuje v oblasti Zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). To znamená opět tak, aby jedna skupina ekonomických subjektů (např. poplatníků – neplátců DPH) nebyla zvýhodněna před jinou skupinou (např. poplatníky – plátců DPH) jen proto, že dosahuje daňové neutrality v oblasti DPH jiným způsobem.

Tyto principy by se prakticky měly projevit tak, že základ daně z příjmů by měl být u obou skupin poplatníků – plátců i neplátců v případě stejných benefitů stejný, neboť princip daňové neutrality v ZDPH (vyjádřený v tomto případě aplikací výše uvedených ustanovení ZDPH) zajišťuje, že ani v oblasti DPH v takovém případě nebude žádný subjekt zvýhodněn či znevýhodněn.

3. DPH u bezúplatných plnění

DPH na výstupu se odvádí rovněž v případě některých bezúplatných plnění. Podle § 13 odst. 4 písm. a) platí:

„Za dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu se také považuje

a) použití hmotného majetku pro účely nesusouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce,...“

a podle § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. a) platí, že:

„Za poskytnutí služby za úplatu se také považuje

a) poskytnutí služby pro účely nesusouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce,...

...Pro účely tohoto zákona se za poskytnutí služby pro účely nesusouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce rozumí

a) dočasné využití obchodního majetku pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně,...“

V těchto případech je plátce povinen odvést DPH na výstupu. Nyní se zaměříme na posouzení DPH na výstupu účtované do nákladů z pohledu daně z příjmů. Jako příklad použijeme bezplatné poskytnutí vozidla zaměstnanci pro služební i soukromé účely

3.1. Bezplatné poskytnutí vozidla

Při využívání motorového vozidla jak pro služební, tak i pro soukromé účely zaměstnanců se neuplatňuje režim poměrné výše nákladů (daňových výdajů), neboť tento režim není uplatňován ani pro poměrnou výši pořizovací ceny vozidla zahrnované podle § 6 odst. 6 ZDP do základu daně zaměstnance – tento názor zastává i MF v pokynu D – 300 v odstavci 28. k § 24 odst. 2 ZDP.

Zde je důležité připomenout, že dodanění benefitu ve formě možnosti bezplatného užívání vozidla by obecně spadalo do režimu § 6 odst. 3 ZDP, pokud by se pro stanovení základu daně z příjmů v daném případě nepoužívalo speciální ustanovení § 6 odst. 6 ZDP. V každém případě jde na straně zaměstnance o příjem ze závislé činnosti neboli odměnu zaměstnance v nepeněžní formě. Součástí hodnoty této odměny je z ekonomického pohledu samozřejmě rovněž DPH odváděná na výstupu v případě vozidel, u nichž byla při pořízení uplatněna daň na vstupu v plné výši. To odpovídá i zásadě nekrátit náklady uvedené v pokynu D – 300.

Fakt, že DPH na výstupu představuje z ekonomického pohledu v tomto případě výdaj daňový, lze ilustrovat i na tomto příkladu:

Zaměstnavatel má 2 zaměstnance, kterým poskytuje stejné vozidlo (typ, stáří i pořizovací cena) i pro soukromé účely. Zaměstnanci A je poskytuje bezplatně, se zaměstnancem B se dohodl na měsíční úhradě včetně DPH ve výši 1 % vstupní ceny vozidla s tím, že o tuto částku zaměstnanci B navýšil mzdu. Celá částka, včetně DPH je součástí mzdových nákladů. Je tak zřejmé, že DPH zaměstnavatelem odváděna na výstupu, je z ekonomického hlediska součástí mzdových (daňových) nákladů v obou případech. V souladu s účetními předpisy by bylo vhodné DPH na výstupu účtovat v rámci účtů účtové skupiny 52 – Osobní náklady.

Na podporu tohoto názoru lze rovněž zmínit rozsudek NSS 2 Afs 45/2003-118v ze dne 31.8.2004 (Sbírka rozhodnutí NSS 12/2004, str. 1060 č.402/2004 Sb. NSS):

„...Jestliže však správce daně ani žalovaný v projednávaném případě nezpochybnili, že peněžní část mzdy vyplacené konkrétnímu zaměstnanci je daňově uznatelným nákladem ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ačkoliv i tuto část mzdy nutně museli podrobit tam uvedenému testu, pak logicky stejný závěr musí učinit ohledně naturální části mzdy vyplacené stejnému zaměstnanci. Jinými slovy, jestliže správce daně i žalovaný uznali, že peněžní část mzdy vyplacené konkrétnímu zaměstnanci představuje náklad daňově uznatelný ve smyslu cit. ustanovení, musí zároveň platit, že veškeré mzdové výdaje na tohoto zaměstnance jsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení zisku. Takový závěr je tak nutno přijmout i pro tu část mzdy, která je vyjádřena v nepeněžité formě. Správce daně nemůže ve vztahu k jednomu zaměstnanci jednu část mzdy uznat jako výdaj ve smyslu cit. ustanovení a druhou část mzdy za takový výdaj neuznat. Pokud správce daně nevyžaduje prokázání věcné souvislosti u jedné části mzdy konkrétního zaměstnance, v daném případě její peněžité části, nemůže tak činit ani v případě zbývajících částí mzdy vyplacené tomuto zaměstnanci, byť je v daném případě vyplácena ve formě naturálního plnění....“

Z tohoto pohledu je třeba dle našeho názoru revidovat i závěr dříve projednávaného příspěvku 26/26.01.05 - Některé další praktické problémy při uplatňování DPH od 1.5.2004 a obdobně i bod 8 části k § 25 pokynu D-300. Kromě argumentů výše uvedených je možné zdůraznit, že důvodem pro tuto revizi je také to, že oba zmíněné výklady nezohledňují změny, které v ZDP nastaly v návaznosti na nový zákoník práce od 1.1.2007, to je v daném případě především ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP.

Současně lze uvést i další argumenty pro revidování dříve přijatého závěru (tj. daňová neúčinnost uvedeného DPH) v uvedené věci:

- a) Dřívější stanovisko trpí vnitřní rozporností v návaznosti na platný zákon o daních z příjmů ve vazbě na platný zákon o dani z přidané hodnoty. Nelze oprávněně požadovat po zaměstnanci v uvedeném případě zaplacení příslušné částky DPH, protože ustanovení § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů výslovně stanoví – cit. „Poskytuje-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně motorové vozidlo k používání pro služební i soukromé účely ...“ - že vozidlo je poskytováno bezplatně. Nelze tedy požadovat po zaměstnanci plnění části ceny (tj. část ceny odpovídající DPH související se soukromým využitím vozidla), když cena nemůže být vůbec sjednána, protože je uvedené plnění ze zákona považováno za bezúplatné. Uvedené DPH je však v souladu s platným zákonem o dani z přidané hodnoty povinen zaměstnavatel za určených podmínek odvést a jedná se tedy o daňově účinný náklad dle § 24 odst. 1, odst. 2 písm. ch) a písm. j) bod 5. zákona o daních z příjmů.
- b) Dřívější stanovisko trpí vnitřní rozporností v návaznosti na platné znění Pokynu D – 300, kdy komentář k § 25 odst. 8 je v rozporu s komentářem k § 24 odst. 2 bod 11. písm. a) ve spojení s bodem 28.

Návrh řešení:

DPH na výstupu v případě vozidel poskytnutých bezplatně pro služební i soukromé účely je z ekonomického pohledu součástí osobních nákladů, které představují stejně jako DPH na vstupu nebo jeho část v případě krácení nároku na odpočet součást daňových výdajů zaměstnavatele podle § 24 odst. 1 ZDP.

Tento závěr platí obdobně pro daňové posouzení DPH účtované do nákladů v případě ostatních plnění spojených s užíváním vozidla pro soukromé účely, u kterých je nutné vypořádat DPH na vstupu či na výstupu.

4. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

DPH na výstupu hrazené v případě bezplatně poskytnutého vozidla v majetku zaměstnavatele zaměstnanci k soukromým účelům, považujeme v souladu s názvem příspěvku za výdaj v souvislosti se zaměstnaneckým benefitem. Proto pokud jsou splněny podmínky ustanovení § 24 odst. 2 písm. j bod 5 zákona o daních z příjmů, je možné u zaměstnavatele o tento výdaj snížit základ daně. Poznáváme, že stanovisko k příspěvku z roku 2005 bylo přijato před změnami v Zákoníku práce a navazujícími úpravami v zákoně o daních z příjmů počínaje rokem 2007 a nelze tedy přisvědčit jeho vnitřní rozpornosti.

Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 302/16.06.2010 – MF předkládá stanovisko

302/16.06.2010 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly – doplnění příspěvku

Předkládají: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č.osv. 2252
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osv. 3701

1. Úvod

Tento příspěvek navazuje na příspěvek č. 221/13.02.08 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly projednávaný na Koordinačním výboru v roce 2008, a to konkrétně na bod 2.1. Superhrubý základ daně. Současný příspěvek vychází z údajů a závěrů uvedených ve zmíněném příspěvku z roku 2008

Za období existence právní úpravy tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly (dále jen MPPS) v ustanovení § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění p.p. (dále jen ZDP) se postupně ustálil výklad tohoto ustanovení včetně způsobu stanovení základu daně u MPPS. K ustálení výkladu přispěly mj. i pokyny Ministerstva financí ČR řady D a závěry Koordinačních výborů. Z těchto zdrojů a z rozboru příslušných ustanovení budeme vycházet i při řešení níže uvedeného problému.

2. Obecný rozbor problému

2.1. Popis situace

MPPS je v praxi poskytován jak přímo ze strany osob se sídlem nebo bydlištěm mimo území ČR (daňových nerezidentů), tak v některých případech i prostřednictvím organizačních složek těchto osob v tuzemsku (agentur práce). V případech, kdy tyto organizační složky naplňují definici provozovny podle § 4 odst. 1 písm. y) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění p.p. (dále jen ZDPH), se podle § 94 odst. 14 ZDPH stávají plátcem DPH dnem vzniku provozovny. Pronájem pracovní síly v těchto případech představuje zdanitelné plnění zatěžované daní na výstupu. Organizační složka - plátce DPH pak standardním způsobem tuto daň odvádí na základě údajů v daňovém priznání.

V rámci výkonu správy daní a s ní související kontrolní činnosti se v poslední době na straně některých správců daně objevil názor, že jestliže úhrada ekonomického zaměstnavatele právnímu zaměstnavateli obsahuje i DPH (a DPH je samozřejmě ze strany ekonomického zaměstnavatele hrazena, přičemž ten si ji po splnění stanovených podmínek uplatní na vstupu), příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 2 ZDP vychází v takovém případě z částky včetně daně z přidané hodnoty.

2.2. Právní úprava

Ustanovení § 6 odst. 2 ZDP mj. konstatuje, že za příjmy ze závislé činnosti vyplácené tuzemským zaměstnavatelem se považují rovněž příjmy za práci vyplácené na základě smluvního vztahu prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. ZDP dále pracuje s pojmem úhrada, když upravuje postup v situaci, kdy je v úhradách ekonomického zaměstnavatele obsažena i částka za zprostředkování.

Tento postup je následně konkretizován v pokynu D- 151, kde se mj. v odstavci 3. uvádí:

„V případech, kdy úhrada pronajímateli obsahuje pouze příjem zaměstnanců, připíše zaměstnavatel celou úhradu ve prospěch zaměstnanců v návaznosti na jejich kvalifikaci a rozsah pracovní činnosti a zdaní ji jako jejich mzdu podle § 38h a násl. zákona o daních z příjmů.

Zahrnuje-li úhrada i částku za zprostředkování, nemůže být částka připadající na příjem zaměstnanců nižší než 60 % úhrady.

Částkou za zprostředkování se rozumí částka odpovídající dalším skutečně vynaloženým nákladům pronajímatele v souvislosti s pronájmem a jeho zisk. Za této situace příjem vyplácený pracovníkům, který je obvykle součástí úhrady vyplácené pronajímateli, je chápán jako příjem vyplácený zaměstnavatelem, který je daňovým rezidentem. Zdaňování tohoto příjmu ve státě zaměstnavatele je i v souladu s mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění“

Své stanovisko pro detailní postup stanovení základu daně u MPPS poskytlo i MF ve vyjádření k výše zmíněnému příspěvku na KOOV z roku 2008:

„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).“*

Z uvedeného je zřejmé, že zákon i pokyn pracují s ekonomicky logickým obsahem pojmu úhrada za poskytnutí zaměstnanců. Ta může obsahovat tyto položky:

- příjem zaměstnanců
- další náklady pronajímatele
- zisk

Žádné další položky úhrada neobsahuje.

Nelze tedy při stanovení výše příjmů ze závislé činnosti vycházet z hodnoty (úhrady), která by obsahovala položky jiné. Mj. by v takovém případě došlo k neodůvodněnému znevýhodnění zaměstnanců tuzemských plátců DPH. Plátce daně z přidané hodnoty navíc samozřejmě není skutečným vlastníkem uvedeného příjmu, ale pouze osobou, která odvádí DPH svým jménem do státního rozpočtu. To znamená, že i kdyby výše uvedený obsah pojmu úhrada nebyl v ZDP a pokynu tak konkrétně popsán, jak tomu je, tak postup odvozující výši příjmu zaměstnance z částky včetně DPH by byl v rozporu se základními zásadami správy daní i obecné logiky,

2.3. Návrh řešení

Výpočet příjmu zaměstnance stanovený pro účely zjištění základu daně podle § 6 odst. 13 ZDP postupem podle § 6 odst. 2 vždy vychází z ceny za pronájem pracovní síly v úrovni bez DPH (DPH na výstupu nepředstavuje zdanitelný příjem z hlediska daně z příjmů). V případě, kdy je za pronájem pracovní síly fakturována i daň z přidané hodnoty se při zjištění výše příjmu k hodnotě DPH nepřihlíží.

3. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat

Stanovisko Ministerstva financí:

Stanovisko odd.152:

DPH, kterou zaměstnavatel jako plátce této daně uhradí, nelze označit za příjem ze závislé činnosti, neboť její úhradou zaměstnanci žádný majetkový prospěch nevzniká. Z uvedeného důvodu souhlasíme se závěry předkladatelů.

303/16.06.10 - Vynětí příjmů ze závislé činnosti ze zdanění

Předkládají: Gabriela Ivanco, daňový poradce, č. osvědčení 4115
Lucie Rytířová, daňový poradce, č. osvědčení 4038

Cílem tohoto příspěvku je sjednocení výkladu ustanovení § 38f odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“), které stanoví podmínky pro vynětí příjmů ze závislé činnosti ze zdanění v České republice.

1. Popis problému

Dle ustanovení § 38f odst. 4 ZDP ve znění účinném od 20. července 2009 je možné vyjmout ze zdanění v České republice příjmy plynoucí daňovým rezidentům České republiky ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

§ 38f odst. 4 ZDP podmiňuje vynětí těchto příjmů ze zdanění v České republice splněním následujících předpokladů:

- příjmy byly ve státě zdroje zdaněny a zároveň
- **příjmy plynou od zaměstnavatele, který je daňovým rezidentem státu, kde je činnost vykonávána**, nebo od zaměstnavatele, který má ve státě, kde je činnost vykonávána, stálou provozovnu, a dané příjmy jdou k tíži této stálé provozovny.

V praxi vznikají při doslovném výkladu slovního spojení „příjmy plynoucí od zaměstnavatele“ spory, zda lze tyto příjmy vyjmout ze zdanění, i pokud se jedná o tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly. Při této struktuře jsou příjmy zaměstnanci vypláceny zaměstnavatelem, který je daňovým rezidentem jednoho státu, a následně jsou zahrnuty do kalkulace ceny za pronájem pracovní síly, již fakturuje zaměstnavatel zahraniční společnosti - daňovému rezidentu státu, na jehož území zaměstnanec vykonává činnost pro tuto zahraniční společnost. Zmíněná zahraniční společnost pak často bývá v souladu s domácí legislativou státu svého daňového rezidentství považována za „zaměstnavatele“ pro daňové účely (v České republice tuto úpravu obsahuje § 6 odst. 2 ZDP). Zaměstnavatel - daňový rezident jednoho státu tak vyplácí tyto příjmy „za zaměstnavatele“, který je daňovým rezidentem jiného státu, a to toho, kde je činnost vykonávána.

Příjmy za práci vykonanou v zahraničí v režimu mezinárodního pronájmu pracovní síly podléhají zdanění v souladu se smlouvami o zamezení dvojího zdanění ve státě, kde je činnost vykonávána. Je tak splněna první podmínka pro vynětí těchto příjmů ze zdanění v České republice. U splnění druhé podmínky však mohou vyvstat pochybnosti, neboť příjmy nejsou fakticky vypláceny daňovým rezidentem státu, v němž je činnost vykonávána, ale formálním zaměstnavatelem zaměstnance - společností se sídlem mimo stát výkonu činnosti za jinou společnost - daňového rezidenta ve státě výkonu činnosti.

2. Závěr

Domníváme se, že úmyslem zákonodárce nebylo znemožnit vynětí příjmů zdaňovaných v zahraničí v rámci struktury mezinárodního pronájmu pracovní síly. Navrhujeme proto, aby byl přijat sjednocující výklad, který potvrdí, že slovní spojení „příjmy plynoucí od

zaměstnavatele, který je daňovým rezidentem státu, kde je činnost vykonávána“ je nutné vykládat tak, že se jedná jak o příjmy vyplácené přímo tímto zaměstnavatelem, tak o příjmy vyplácené za tohoto zaměstnavatele jiným subjektem se sídlem mimo stát výkonu závislé činnosti.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlasíme s navrženým závěrem předkladatelů. Tzn. že ustanovení § 38f odst. 4 ZDP lze aplikovat též na tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly, kdy je v souladu s legislativou druhého smluvního státu za tzv. ekonomického zaměstnavatele považován zahraniční subjekt (rezident druhého smluvního státu) a příjmy pronajatých českých zaměstnanců jsou z tohoto důvodu zdaněny v zahraničí. Je však nutno přitom mít na zřeteli, že v konkrétních případech se musí jednat skutečně o mezinárodní pronájem pracovní síly realizovaný do druhého smluvního státu a že učiněné závěry k tomuto příspěvku nelze aplikovat automaticky ve všech situacích.

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

Daň z příjmů

297/24.02.10 - Účetní a daňová problematika spojená s nájemným hrazeným nájemci – členy bytových družstev a s.r.o. pronajímatelům – bytovým družstvům a s.r.o.

Předkládá: Ing. Bc. Martin Durec