

**Zápis z jednání Koordinačního výboru Ministerstva financí ČR pro
oblast daní s Komorou daňových poradců ČR konaného
dne 14. 12. 2004**

Přítomni viz. prezenční listina

Na jednání Koordinačního výboru se zástupci KDP a MF ČR došlo k dohodě, že od 1. ledna 2005 dochází ke změně předkládání materiálů na jednání koordinačního výboru. Náměty k jednání budou rozděleny do dvou částí a to na část A a B. Část A bude zahrnovat nové příspěvky k projednání, v části B budou tzv. neuzavřené příspěvky, které budou projednávány na dalších jednáních. Jakmile budou příspěvky definitivně projednány a uzavřeny v části B, budou pak následně přeneseny do zápisu z jednání KV KDP a pak doporučeny ke zveřejnění na webových stránkách MF ČR a v bulletinu KDP ČR. U příspěvků v části A u nichž budou shodná a bezproblémová stanoviska, budou materiály z části A se stanovisky předkladatelů a ministerstva financí přeneseny přímo do zápisu. Předložené příspěvky předkladatelů, které nebudou zapsány v zápise, budou projednány na příštím koordinačním výboru v části B – tzv. neuzavřené příspěvky.

O B S A H

Část A – Řádný program k projednání dne 14.12.2004

DPH

1. Uplatňování DPH u zdravotnických prostředků – Ing. Radek Lančík	str. 3
PŘÍSPĚVEK PŘEDLOŽEN:	23.6.2004
DOPOSUD NEUZAVŘEN	
DOPROJEDNÁNO:	14.12.2004

DAŇ Z PŘÍJMŮ

2. Problematika § 6 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů u osobních automobilů u nichž je novelou ZDP - zákonem č. 438/2003 Sb. daňová vstupní cena limitována	900.000,-Kč	–	Ing.	Jiří	Nesrovnal	
.....						str. 6
PŘÍSPĚVEK PŘEDLOŽEN:						15.4.2004
DOPOSUD NEUZAVŘEN						
DOPROJEDNÁNO:						14.12.2004

MATERIÁLY BYLY PŘEDLOŽENY 24.11.2004, ALE Z DŮVODU NEPŘÍTOMNOSTI PRACOVNÍKŮ ODBORU DANĚ Z PŘÍJMŮ, NEPROJEDNÁNY.

DAŇ Z PŘÍJMŮ

1. Změna účetního období hospodářský rok na jiný hospodářský rok a daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob str. 10

Předkládá: Ing. Otakar Machala QUD

2. Zdaňování příjmů zaměstnanců agentur práce str. 13

Předkládají: Ing. Jiří Nekovář
Ing. Vlastimil Sojka

3. Problematika nákladů (výdajů) souvisejících s přijatými dary u nevýdělečných organizací str. 17

Předkládá: Ing. Jiří Topinka

4. Daňové posouzení změn reálných hodnot (oceňovacích rozdílů) cenných papírů a derivátů str. 20

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc.
Ing. Lubomír Moučka, MBA

NOVÉ MATERIÁLY

DPH

1. DPH při přeúčtování pojistného v souvislosti s nájmem hmotného majetku str. 24

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl
Mgr. Simona Hornochová

2. Plnění v rámci jednoho subjektu str. 27

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

Část B – náměty již předložené, projednané, ale doposud neuzavřené

ÚČETNICTVÍ

Zahraníční fyzické osoby a PÚ - Ing. Luděk Pelcl	str. 28
PŘÍSPĚVEK PŘEDLOŽEN:	20.10.2004
STANOVISKO MF PŘEDLOŽENO:	24.11.2004
DOPROJEDNÁNO:	14.12.2004

DPH

Uplatňování DPH v případě komisionářských smluv – Ing. Václav Pátek, Ing. Petra Šafková	str. 34
PŘÍSPĚVEK PŘEDLOŽEN:	20.10.2004
PROJEDNÁNO:	24.11.2004
DLE DOHODY S PŘEDKLADATELEM A ODBOREM 18 BUDE DOPROJEDNÁNO:	14.12.2004

Dotace z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty – Ing. Jiří Škampa, Ing. Marie Konečná, CSc.	str. 39
PŘÍSPĚVEK PŘEDLOŽEN V PŘEPRACOVANÉ FORMĚ:	24.11.2004
DOPROJEDNÁNO:	14.12.2004

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Rozsah poskytovaných cestovních náhrad zaměstnanci při vyslání do zahraničí – Ing. Dana Trezziová	str. 41
PŘÍSPĚVEK PŘEDLOŽEN:	22.9.2004
DOTAZ ZASLÁN PÍSEMNĚ JMÉNEM PANÍ NÁMĚSTKYNĚ ING. LEGIERSKÉ NA MPSV 8.10.2004, V MĚSÍCI LISTOPADU BYLA POŽADOVÁNA URGENCE	
DOPROJEDNÁNO:	14.12.2004 (až dle oficiálního stanoviska MPSV)

Problematika aplikace ustanovení § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů v roce 2004 – Ing. Jiří Topinka	str. 45
PŘÍSPĚVEK PŘEDLOŽEN:	22.9.2004
STANOVISKO MF PŘEDLOŽENO:	24.11.2004
DOPROJEDNÁNO:	14.12.2004

Daňová uznatelnost nákladů na derivátové operace – Ing. Marie Konečná, CSc., Ing. Lubomír Moučka	str. 49
PŘÍSPĚVEK PŘEDLOŽEN:	22.9.2004
STANOVISKO MF PŘEDLOŽENO:	24.11.2004
DOPROJEDNÁNO:	14.12.2004

Část A – Nově předložené příspěvky dne 14.12.2004 – projednané a předložené do zápisu z jednání

DPH

1. Uplatňování DPH u zdravotnických prostředků

Předkládá: Ing. Radek Lančík, daňový poradce, č. osvědčení 910

Cílem je přispět ke sjednocení výkladu v případě uplatňování sazby DPH na výstupu při prodeji zdravotnických prostředků a náhradních dílů po 1.5.2004.

1. Právní vymezení

V příloze č. 1 zák. č. 235/2004 Sb. je uveden seznam zboží podléhající 5% sazbě DPH na výstupu. V předmětné příloze č. 1 jsou uvedeny zdravotnické prostředky podle zvláštních právních předpisů, včetně náhradních dílů, u kterých je čestným prohlášením doloženo, že **zboží náleží k určitému zdravotnickému prostředku k ošetřování nemocných**, vyjma zboží kapitoly 24 (tabákové výrobky) číselného kódu Harmonizovaného systému. Číselným kódem Harmonizovaného systému se rozumí číselný kód uvedený v celním sazebníku ve znění platném k 1.1.2004.

Při rozlišení výrobků a zdravotnických prostředků pro účely uplatnění sazby DPH na výstupu se vychází z určení daného výrobku podle příslušné evropské směrnice (93/42/EHS, nebo též 90/385/EHS či 98/79/ES) a je záležitostí výrobce, který rozhoduje o tom, co vyrábí a jaký určený účel použití stanovil. Zák. č. 123/2000 Sb., o zdravotnických prostředcích, ve znění pozdějších předpisů a nařízení vlády, která se této problematice týká (např. č. 25/2004 Sb.) obsahuje definici zdravotnického prostředku a další náležitosti týkající se zdravotnických prostředků (zejména určený účel použití, klasifikační pravidla). Výrobce nemůže svůj výrobek dodatečně označit nebo zařazovat mezi zdravotnické prostředky, neboť již od předvýrobní fáze a návrhu zdravotnického prostředku musí postupovat v souladu s citovanými právními předpisy a harmonizovanými normami (mimo jiné ČSN EN ISO 14971).

Zák. č. 235/2004 Sb. v tomto smyslu nestanovuje v příloze č. 1 bližší podmínky, kdo by měl čestné prohlášení vystavit, a zda se čestné prohlášení týká zdravotnických prostředků a náhradních dílů nebo jen náhradních dílů. V praxi proto mohou nastat dvě varianty řešení:

- a) Má-li být čestným prohlášením doloženo, že **zboží náleží k určitému zdravotnickému prostředku k ošetřování nemocných**, přesněji řečeno, že zdravotnické prostředky a náhradní díly náleží k ošetřování nemocných, může toto prohlášení vystavit výrobce, protože on ví, zda jeho výrobky - zdravotnické prostředky a náhradní díly - jsou určeny k ošetřování nemocných, či nikoliv, nebo toto prohlášení může vystavit prodávající. Tento postup by byl v souladu s bodem 4 přílohy H Šesté směrnice rady ES ze dne 17.5.1977 (77/388/EHS), kde

se uvádí, že předmětem snížení sazby může být: *"Lékařské vybavení, pomoc a zařízení běžně používané ke zmírnění nebo léčení invalidity, pro výhradní osobní používání invalidy, se zahrnutím oprav takových výrobků"*.

- b) Věta *"...,u kterých je čestným prohlášením doloženo..."* se netýká zdravotnických prostředků a náhradních dílů, nýbrž se týká jen náhradních dílů a pouze u náhradních dílů má být čestným prohlášením doloženo, že tyto náhradní díly (jakožto zboží) patří (náleží) k určitému zdravotnickému prostředku k ošetřování nemocných. To by mohlo znamenalo, že při prodeji zdravotnických prostředků je vždy uplatňována 5% sazba DPH na výstupu (bez ohledu na existenci či neexistenci čestného prohlášení), ale při prodeji náhradních dílů je uplatňována 5% sazba DPH na výstupu pouze tehdy, je-li čestným prohlášením doloženo, že náhradní díly jsou k určitému zdravotnickému prostředku k ošetřování nemocných. Čestné prohlášení zde může vystavit kupující náhradních dílů, protože on ví, zda náhradní díly budou použity - náleží - k ošetřování nemocných, či nikoliv.

2. Shrnutí

Je-li splněna definice zdravotnického prostředku a určený účel použití, pak musí existovat dokumenty, prokazující uplatnění (a splnění) postupů podle Směrnice 93/42/EHS (prohlášení o shodě, analýza rizik a výsledek klinického hodnocení nebo klinické zkoušky). Obdobně to platí pro dokumenty prokazující uplatnění (a splnění) postupů podle Směrnice 90/385/EHS nebo podle Směrnice 98/79/ES. Pokud tedy výrobce nebo prodávající čestně prohlásí, že **zdravotnické prostředky a náhradní díly** náleží k ošetřování nemocných, bude při jejich prodeji uplatněna snížená sazba DPH na výstupu podle přílohy č.1 zákona č.235/2004 Sb., a to jak při prodeji samotným výrobcem, tak při prodeji prodávajícím. Podle názoru předkladatele je tedy správná varianta uvedená v bodu 1 písm. a).

Varianta uvedená v bodu 1 písm. b) není podle názoru předkladatele správná. Pokud by při prodeji **zdravotnických prostředků** měla být vždy uplatňována 5% sazba DPH na výstupu bez ohledu na existenci či neexistenci čestného prohlášení, potom by tento názor nebyl v souladu s přílohou č. 1 zák. č. 235/2004 Sb.. V případě **náhradních dílů**, pokud by výrobce nebo prodávající měl uplatnit 5% sazbu DPH na výstupu pouze tehdy, bude-li mít od kupujícího čestné prohlášení, že náhradní díly náleží k určitému zdravotnickému prostředku k ošetřování nemocných, to jest, že budou kupujícím použity pouze k určitému zdravotnickému prostředku k ošetřování nemocných a ne k něčemu jinému, potom by výrobce nebo prodávající uplatňoval 5% sazbu DPH na výstupu v závislosti na čestném prohlášení kupujícího, což by nedávalo smysl.

3. Návrh řešení

Předkladatel doporučuje po projednání na Koordinačním výboru vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Část věty „u kterých je čestným prohlášením doloženo“ se podle právního názoru MF vztahuje pouze k náhradním dílům. Pro samotné zdravotnické prostředky platí zásada, že pro ně platí snížená sazba daně, pokud jsou zdravotnickými prostředky podle příslušných předpisů, na které zákon o DPH odkazuje.

4. Názor předkladatele

Na Koordinačním výboru dne 23.6.2004 uvedlo Ministerstvo financí v zápisu z jednání výše uvedené stanovisko.

Podstata problému spočívala v tom, zda věta "*...u kterých je čestným prohlášením doloženo...*" se týká pouze náhradních dílů, u kterých má být **čestným prohlášením** doloženo, že tyto náhradní díly (jakožto zboží) patří (náleží) k určitému zdravotnickému prostředku k ošetřování nemocných, a pokud ano, kdo má čestné prohlášení vystavit, zda prodávající nebo kupující náhradních dílů?

Ministerstvo financí k tomu vyjádřilo názor, že část věty "*u kterých je čestným prohlášením doloženo*" se podle právního názoru MF vztahuje pouze k náhradním dílům, ale zapomnělo se vyjádřit k tomu, kdo má čestné prohlášení vystavit, zda prodávající náhradních dílů nebo kupující náhradních dílů.

Doporučuji proto, aby na nejbližším Koordinačním výboru byl tento příspěvek doplněn o vyjádření Ministerstva financí k tomu, kdo má vystavit čestné prohlášení o tom, že náhradní díly náleží k určitému zdravotnickému prostředku k ošetřování nemocných, to jest zda jej má vystavit prodávající náhradních dílů nebo kupující náhradních dílů.

Stanovisko MF :

Souhlasné stanovisko s návrhem předkladatele.

Doplnění stanoviska MF z jednání KV KDP dne 26.01.2005 :

U prodeje zdravotnických prostředků podle zvláštních právních předpisů včetně náhradních dílů je čestné prohlášení doloženo výrobcem ve smyslu přílohy č. 1 k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů.

DAŇ Z PŘÍJMŮ

MATERIÁLY BYLY PŘEDLOŽENY 24.11.2004, ALE Z DŮVODU NEPŘÍTOMNOSTI PRACOVNÍKŮ ODBORU DANĚ Z PŘÍJMŮ, NEPROJEDNÁNY.

1. Změna účetního období hospodářský rok na jiný hospodářský rok a daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob

Předkládá: Ing. Otakar Machala QUD, daňový poradce, č. osvědčení 2252

1. Úvod

V rámci zákona č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP), a některé další zákony, byla mj. do zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZÚ) a do ZDP začleněna úprava účetního období, kterým je hospodářský rok a dále úprava změn účetních období. Aplikace většiny ustanovení ZDP s tím souvisejících byla projednána na Koordinačním výboru č. 2 v roce 2001.

Tento příspěvek se zabývá problematikou přechodu z účetního období hospodářský rok na účetní období hospodářský rok, které začíná prvním dnem jiného kalendářního měsíce, než účetní období původní.

2. Popis problematiky

Základní úpravu pro změnu účetního období obsahuje ustanovení § 3 odst. 2 ZÚ. Toto ustanovení mj. uvádí: „Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, není-li dále stanoveno jinak. Účetní období se buď shoduje s kalendářním rokem nebo je hospodářským rokem. Hospodářským rokem je účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období může být kratší nebo i delší než uvedených dvanáct měsíců.“

Z uvedeného vyplývá, že v případě dvanáctiměsíčního účetního období, může podle prvního a posledního dne období existovat celkem dvanáct účetních období. Z nich jedno je kalendářní rok (1.1. – 31.12.) a zbylých jedenáct jsou hospodářské roky. ZÚ přitom umožňuje za stanovených podmínek účetní období měnit.

V praxi se vyskytují případy, kdy účetní jednotky účtující v rámci účetního období hospodářský rok přecházejí na účetní období hospodářský rok, který začíná prvním dnem jiného kalendářního měsíce, než hospodářský rok původní. Důvodem změny bývá zejména změna majoritního vlastníka, který již „nový“ hospodářský rok používá.

Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob

ZDP v oblasti daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob dosud dostatečně komplexně neřeší situace, ve kterých dochází ke změně účetního období hospodářský rok na účetní období hospodářský rok, které začíná prvním dnem jiného kalendářního měsíce než účetní období původní.

Podání řádného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období nebo za část zdaňovacího období, např. v případě zániku bez provedení likvidace, likvidace, zrušení stálé provozovny na území ČR, prohlášení a zrušení konkursu atd., řeší ustanovení § 40 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (ZSDP). V některých speciálních případech upravuje daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob hmotně právní předpis, konkrétně ustanovení § 38m ZDP.

Uvedené ustanovení se vztahuje na období, která nejsou zdaňovacím obdobím a za která nebylo podáno daňové přiznání dle ZSDP. Tímto obdobím je mj. v souladu s ustanovením § 3 odst. 2 ZÚ účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období, které je kratší než dvanáct měsíců.

Ustanovení § 38m odst. 3 písm. c) ZDP ukládá povinnost podat daňové přiznání „za období předcházející změně zdaňovacího období z kalendářního roku na hospodářský rok nebo naopak, za které nebylo dosud daňové přiznání podáno“. Je zřejmé, že toto ustanovení nepostihuje účetní období předcházející změně zdaňovacího období z hospodářského roku na hospodářský rok.

V praxi se v této souvislosti vyskytují nejasnosti, jak v otázce daňového přiznání postupovat v případech, kdy právnická osoba mění účetní a tím i zdaňovací období z jednoho hospodářského roku na hospodářský rok jiný a v souladu s § 3 odst. 2 ZÚ se rozhodne pro účetní období bezprostředně přecházející změně účetního období, které je kratší než 12 měsíců. Např. při změně hospodářského roku, který trval od 1.4. do 31. 3. následujícího roku na hospodářský rok trvající od 1.9. do 31. 8. následujícího roku se jedná o období od 1. 4. do 31. 8. roku změny.

Aby nadále nedocházelo k nejasnostem a sporům v této záležitosti, kdy se kromě racionálních výkladů vyskytují i krajní názory, např. ve smyslu neexistence povinnosti podat daňové přiznání za toto kratší účetní období, je třeba přijmout sjednocující stanovisko a navrhnout řešení.

3. Návrh řešení

- 1) Úprava znění § 38m odst. 3 písm. c) ZDP (nový text je zvýrazněn):

„(3) Daňové přiznání se kromě případů stanovených zvláštním právním předpisem^{28b)} podává také

c) za období předcházející změně zdaňovacího období v důsledku změny účetního období podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾, za které nebylo dosud daňové přiznání podáno.“

Navržené znění podchycuje všechny varianty změn účetního a tím i zdaňovacího období, které mohou v praxi nastat.

- 2) Do okamžiku účinnosti novely ze strany správců daně bude akceptován postup, kdy poplatníci aplikují současné znění ustanovení § 38m odst. 3 písm. c) ZDP i na účetní období předcházející změně účetního období hospodářský rok na účetní období hospodářský rok, které je kratší než dvanáct měsíců

- 3) Nemůže být sankcionován postup, kdy poplatníci v případě účetního období předcházejícího změně účetního období hospodářský rok na účetní období hospodářský rok, které je kratší než dvanáct měsíců, nepodají daňové přiznání podle § 38m odst. 3 písm. c) ZDP ve lhůtě podle § 38m odst. 4 písm.c) ZDP. Situaci lze řešit např. výzvou správce daně k podání daňového přiznání za uvedené období v souladu s ustanovením § 40 odst. 1 ZSDP.
- 4) Všechny ostatní účetní a daňové souvislosti budou v případě změny účetního období hospodářský rok na účetní období hospodářský rok, které začíná prvním dnem jiného kalendářního měsíce než účetní období původní, posuzovány stejně jako v případě změny účetního období kalendářní rok na účetní období hospodářský rok nebo naopak.

4. Závěr – návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko MF :

Ministerstvo financí souhlasí s požadavkem na úpravu stávajícího znění § 38m odst. 3 písm. c) ZDP.

V souvislosti se zatím ojedinělými konzultacemi postupu v uvedených případech byli poplatníci informováni o povinnosti podat daňové přiznání, s připomenutím oprávnění správce daně použít výzvu podle § 40 odst. 1 ZSDP s tím, že neexistuje zákonná překážka, aby v této výzvě stanovil pro podání daňového přiznání lhůtu podle § 38m odst. 4 písm. c) ZDP.

Uplatnění sankcí při nepodání daňového přiznání za období předcházející změně hospodářského roku na jinak časově vymezený hospodářský rok, kratší než dvanáct měsíců, ve lhůtě podle § 38m odst. 4 písm. c) ZDP nemá zákonnou oporu. Je však nutné připomenout m.j. oprávnění správce daně ke zvýšení daně podle § 68 ZSDP, při nedodržení lhůty stanovené ve výzvě podle § 40 odst. 1 ZSDP.

Pokud se týká účetních a daňových souvislostí při změně účetního období hospodářského roku, které začíná prvním dnem jiného kalendářního měsíce než původní účetní období hospodářského roku, je nutné i v těchto případech pro účely zjištění základu daně rozlišovat, zda účetní období předcházející této změně je zdaňovacím obdobím podle § 17a písm. d) ZDP nebo obdobím kratším než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, které není podle ZDP zdaňovacím obdobím.

2. Zdaňování příjmů zaměstnanců agentur práce

Předkládají: Ing. Jiří Nekovář, daňový poradce, č. osvědčení 2

Ing. Vlastimil Sojka, daňový poradce, č. osvědčení 768

K 1.10.2004 vstoupily v účinnost dvě důležité právní normy:

- nový zákon č. 345/2004 Sb. o zaměstnanosti (ZZ)
- zákonem č. 346/2004 Sb. novelizovaný zákon č. 65/1965 Sb. – zákoník práce (ZP).

Jmenované předpisy m.j. vymezují obsah nového pojmu „agentura práce“ a zároveň zásadním způsobem omezují „dočasné přidělení zaměstnanců“. O dočasném přidělení zaměstnanců hovoří již výhradně v souvislosti s činností personálních agentur.

Tento příspěvek se zabývá agenturami práce z pohledu daně z příjmů ze závislé činnosti a otázkou, zdali je nutné, aby příjmy dočasně přidělených zaměstnanců personální agentury zdaňoval jejich „uživatel“ (terminologie ZZ), či zdali je může oprávněně zdaňovat personální agentura jako zaměstnavatel ve smyslu pracovněprávních předpisů. Příspěvek se přitom zabývá výhradně vztahy mezi tuzemskými uživateli a agenturami. Spornou se v tomto ohledu jeví aplikace právní fikce „zaměstnanec“ a „zaměstnavatel“ dle § 6 zákona o daních z příjmů (ZDP), podle které je „zaměstnavatelem“ takový plátce, u kterého je „zaměstnanec“ povinen dbát příkazů plátce.

K posouzení důsledků dočasného přidělení pracovníků personálních agentur k jejich uživatelům z pohledu daně z příjmů ze závislé činnosti je nejprve nutné rekapitulovat pravidla fungování agentur práce a zkoumat i hledisko uživatele a pracovní síly samotné. Následně je třeba definovat režim daně z příjmů ze závislé činnosti.

Pravidla fungování agentur práce

Ze ZZ vyplývá, že agentury práce jsou oprávněny zprostředkovávat zaměstnání, přičemž pojem „zprostředkování zaměstnání“ ve smyslu § 14 ZZ představuje legislativní zkratku, zahrnující:

- a) klasické zprostředkování – tj. vyhledání zaměstnanců pro jiného za úplatu
- b) přímé zaměstnávání za účelem poskytování pracovních sil „uživatelům“, kterými se rozumí fyzické nebo právnické osoby, které pracovníkům přidělují práci a dohlíží na její provedení.**
- c) poradenská a informační činnost v oblasti pracovních příležitostí.

K poskytování činnosti podle § 14 odst. b) ZZ musí být mezi agenturou a uživatelem uzavřena písemná dohoda o dočasném přidělení a mezi agenturou a zaměstnancem pracovněprávní poměr.

Podle § 58 odst. 2 ZZ přitom agentury práce mohou při této činnosti dosahovat i zisku a fakticky je tak právním předpisem potvrzena skutečnost, že činnost agentur práce, spočívající v poskytování pracovních sil, je podnikáním podle zvláštního předpisu. Při něm agentura dosahuje příjmů vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a na vlastní riziko, které nese ve sjednaném rozsahu vůči uživatelům

pracovní síly, vůči zaměstnancům a v neposlední řadě též vůči orgánům kontrolujícím a sankcionujícím dodržování pracovněprávních předpisů.

Agentura je s pracovníky povinna uzavřít pracovní poměr nebo dohodu o pracovní činnosti (§66 ZZ) a ZZ ji také zavazuje, aby jim zajistila stejné pracovní i mzdové podmínky, jaké mají při výkonu obdobné činnosti kmenoví zaměstnanci uživatele. Agentura práce určuje zaměstnanci místo výkonu práce a nesmí jej přidělit k výkonu práce u stejného uživatele déle než na 12 měsíců, s výjimkami stanovenými zákonem (§ 38b odst. 6 ZP). Agentura přitom zaměstnance přiděluje podle § 38b odst. 2 ZP k výkonu práce na základě písemného pokynu, kterým se tento zaměstnanec musí řídit. Ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP tak lze dovodit, že je zaměstnanec povinen dbát příkazů agentury.

Agentura práce obdrží od uživatele odměnu za dočasné přidělení zaměstnanců na základě dohody o dočasném přidělení zaměstnance agentury, přičemž tato odměna se bude skládat nejen z mzdových nákladů spojených s poskytnutými zaměstnanci ale i z nákladů agentury a případné ziskové marže. Z výše uvedeného vyplývá, že odměny vyplácené uživatelem agentuře práce mají v případě poskytnutí zaměstnanců za úplatu (viz § 58, odst. 2 ZZ) charakter platby za službu či pronájem poskytnutý obchodním partnerem a nikoliv charakter náhrady mzdy. V případě, že tato služba (pronájem) splní obecné podmínky dané § 24, odst. 1 ZDP, bude odměna vyplácená uživatelem agentuře práce považována za daňově uznatelný náklad.

Hledisko uživatelů dočasně přidělených pracovníků

Plnění běžných úkolů vyplývajících z předmětu činnosti podnikatelských subjektů může být ve smyslu § 13 odst. 3 ZZ zajištěno nejen vlastními zaměstnanci, ale také pomocí „dočasně přidělených zaměstnanců agentury práce“. Takový postup ve smyslu ZZ představuje zákonnou alternativu najímání vlastních zaměstnanců.

Uživatel je oprávněn zaměstnanci práci přidělovat a dohlížet na její provedení. Je spoluodpovědný i za to, že přidělený zaměstnanec není diskriminován vůči kmenovým zaměstnancům pokud jde o podmínky výkonu práce a odměňování. Také uživatele lze tedy kvalifikovat jako osobu, jejichž příkazů zaměstnanec dbá. Na rozdíl od vztahu mezi agenturou a zaměstnancem zde však není ani z jedné strany přítomna vůle k uzavření právního poměru, nasvědčující tomu, že je možné hovořit ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP o poměru obdobném poměru pracovněprávnímu, služebnímu nebo členskému.

Dále je třeba v této souvislosti uvést, že jelikož předpokládáme, že agenturou práce i uživatelem jsou pouze osoby se sídlem nebo bydlištěm v České republice, nebude se na tyto osoby vztahovat ustanovení obsažené ve větě druhé v § 6, odst. 2 ZDP, neboť příjmy zaměstnancům agentury práce jsou vypláceny osobou se sídlem (bydlištěm) na území České republiky.

Hledisko zaměstnanců

Z hlediska zaměstnance agentury, přiděleného k uživateli lze hovořit o dvojí podřízenosti. Zaměstnanec je agentuře podřízen v rozsahu uzavřeného pracovněprávního vztahu. Musí ze strany agentury strpět vymáhání dodržování sjednaných podmínek a případné přeložení k jinému uživateli. I po dobu případného přeložení je zaměstnanec vyplácen agenturou práce, která zároveň spolurozhoduje o výši příjmu zaměstnance a rozsahu ostatních benefitů poskytovaných tomuto

zaměstnanci, a tudíž je v ekonomickém zájmu zaměstnance dbát primárně příkazů agentury práce. Agenturou může být jeho pracovní poměr i ukončen. V řadě případů bude takový zaměstnanec ze strany agentury absolvovat nejprve určité školení a výcvik, při kterých musí rovněž dbát jejich pokynů. Lze zde hovořit o „strategické podřízenosti“, provázené oboustrannou vůlí k uzavření pracovněprávního vztahu.

Zaměstnanec agentury je po přidělení povinen vykonávat práci přidělenou uživatelem a podřízovat se jeho dohledu. Lze zde hovořit o „operativní podřízenosti“, při které je možné označit přechodný závazek respektovat pokyny uživatele jako závazek zprostředkovaný. Neopírá se o přímý právní poměr, uzavřený z vůle zaměstnance a uživatele.

Identifikace plátce příjmů podle § 6 odst. 2 ZDP, věta první

ZDP v § 6 neřeší situaci, kdy je zaměstnanec povinen dbát pokynů dvou nebo více subjektů. Pokud tedy taková situace nastává, je třeba posuzovat věc v logických souvislostech a brát přitom i ohled na:

- a) smysl právní úpravy agentur práce v pracovněprávních předpisech
- b) praktickou funkčnost systému agenturního pronájmu pracovní síly
- c) ústavně konformní pravidla interpretace nejednoznačné veřejnoprávní úpravy
- d) fiskální zájmy státu.

ad a)

Nový zákon o zaměstnanosti a novelizovaný zákoník práce zjevně chápou agentury práce jako nástroj ke zpružnění pracovního trhu, které ve svých důsledcích povede k rozšíření možností pro zaměstnance i zaměstnavatele. Agenturní pronájem pracovní síly je přitom do českého práva kodifikován v souladu s přijatými mezinárodními závazky ČR a způsobem obdobným jako ve vyspělých členských státech Mezinárodní organizace práce¹. Takto byl ostatně politicky prezentován i při jeho schvalování. Účelem agentur je shromažďovat pracovníky, pečovat o jejich kvalifikaci a umístění k subjektům, které jsou jejich kvalifikaci schopni využít. Povinnost zaměstnávat pracovníky v pracovněprávním vztahu vede spolu s povinností získat povolení MPSV (provázené řadou podmínek) k vysoké míře jistoty, že se bude jednat o subjekty přinejmenším průměrně solidní a spolehlivé. Agentury práce tak umožňují postupně nahradit korektním podnikatelským prostředím prostor šedou ekonomikou ovládaný prostor živelně fungujícího pronájmu pracovní síly. To je důležité jak pro kontrolní činnost úřadů práce, tak i jako podmínka plnění fiskálních povinností agentur jako plátců daně.

ad b)

Sytém agenturního pronájmu by byl vážně narušen, pokud by agentura musela každé přidělení pracovníka provázet jeho převodem ke zpracování mezd. Často by šlo přitom o přidělení na pouhých několik dnů či týdnů. Pro uživatele by bylo technicky a administrativně náročné zdaňovat mzdy agenturou přidělených pracovníků, protože by v informačních systémech neexistovala přímá vazba mezi přiznanou hrubou mzdou a systémem zpracování daní. Odvody na sociální a zdravotní pojištění by navíc nadále musela provádět agentura, což by opět výrazně

¹ Srov. Úmluva č. 181 MOP, zveřejněná pod č. 38/2003 Sb.m.s.

komplikovalo každoměsíční správný výpočet daňové povinnosti. Je tedy zřejmé, že praktická funkčnost celého systému by přesunem povinnosti plátce daně na uživatele utrpěla výrazné omezení.

ad c)

Jestliže lze dojít interpretací § 6 odst. 1 a odst. 2 ZDP k závěru, že lze identifikovat dva „zaměstnavatele“, jejichž pokyny zaměstnanec musí respektovat, nemělo by docházet k interpretaci veřejnoprávního předpisu v neprospěch nositelů základních práv a svobod. Postup, při kterém by byly povinnosti plátce příjmů přesouvány na uživatele přidělených pracovníků je nejen v rozporu se smyslem nového ZZ, ale je pro všechny zúčastněné strany administrativně i věcně podstatně více zatěžující. Pokud si tedy agentury práce v souladu s logikou věci uchovají po celou dobu postavení plátce příjmů a plátce daně, bylo by v rozporu s ústavními principy interpretace veřejnoprávních předpisů takový postup pozastavovat.

ad d)

Jak již bylo řečeno, zákonem regulovaný agenturní pronájem poskytuje státu dostatečně vysokou fiskální záruku spravovatelnosti daně z příjmů ze závislé činnosti. Vzhledem k zákonem uloženým výkazním povinnostem agentur vůči úřadům práce lze dokonce hovořit o zvýšeném dohledu, díky němuž je záruka vybrání daně u agentur práce ještě vyšší než u běžných zaměstnavatelů.

Závěr

S dočasným přidělením zaměstnanců agentur práce na jejich uživatele nepřecházejí povinnosti plátců příjmů resp. plátců daně. Přestože se zaměstnanci musejí podrobovat pokynům uživatelů, nelze odhlédnout od toho, že se zároveň řídí pokyny agentury, se kterou navíc mají uzavřený pracovněprávní vztah na základě oboustranné vůle. Dvojitá podřízenost je zde tak díky dalším hlediskům nutno řešit ve prospěch závěru, že „zaměstnavatelem“ a plátcem příjmů ve smyslu právní fikce uvedené v § 6 je stále agentura práce. Tento závěr přitom plně odpovídá smyslu nové právní úpravy agentur práce v pracovněprávních předpisech a nijak neohrožuje fiskální zájmy státu.

Navrhujeme, aby ministerstvo zaujalo k tomuto příspěvku souhlasné stanovisko a aby byly tyto závěry vhodným způsobem zveřejněny.

Stanovisko MF :

Souhlasné stanovisko s názorem předkladatele za podmínky, že agentura práce je umístěna na území České republiky

3. Problematika nákladů (výdajů) souvisejících s přijatými dary u nevýdělečných organizací

Předkládá: Ing. Jiří Topinka, daňový poradce č. osvědčení 1780

1. Definice základních pojmů

Používá-li tento příspěvek pojem „nevýdělečná organizace“ pak se jím rozumí ty daňové subjekty – právnické osoby, vymezené v § 18 odstavec 8 zák.č.586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Pod pojmem „dar“ pak v tomto příspěvku rozumíme jednostranné plnění poskytnuté v souladu s ustanovením § 628 Občanského zákoníku dárce obdarovanému – nevýdělečné organizaci.

2. Popis problematiky

V praxi nevýdělečných organizací je poměrně častým jevem přijímání darů od fyzických či právnických osob. U těchto darů může být mezi stranami sjednán způsob, případně termín použití či jiné podmínky ohledně naplnění účelu na který dárce dar poskytuje. Není to však pravidlem a dárce může dar poskytnout bez dalších pokynů týkajících se jeho využití. I v případech, kdy je dar dárce poskytnut včetně sjednání přesných podmínek pro jeho využití, je však dárceva možnost omezit další nakládání s předmětem daru velmi omezená. Vlastníkem předmětu daru se totiž jeho převzetím stává obdarovaný a to se všemi právy a povinnostmi, které z toho vyplývají¹⁾. Možnost navrácení daru zákon omezuje pouze na případy hrubého porušení dobrých mravů²⁾. V ostatních případech zbývá dárce pouze možnost smluvního závazku obdarovaného, který by byl zakotven přímo v darovací smlouvě a s jehož porušením by byly pro obdarovaného spojeny odpovídající smluvní sankce. Omezení co do podmínek darování stanoví ale také zákon o daních z příjmů a to pro případy, kdy si dárce uplatňuje hodnotu daru anebo část této hodnoty jako položku snižující základ daně³⁾. Uvedená ustanovení však neomezují obdarovaného – ten může být vázán opět jen smluvními povinnostmi vůči dárce, pokud na to bylo ve smlouvě pamatováno. Z uvedeného vyplývá, že obdarovaný může přijmout jednak dary, u kterých není omezen co do jejich použití a dále že může přijmout také dary, kde se dobrovolně – přijetím ujednání obsažených v darovací smlouvě – zaváže dodržet sjednané podmínky spojené s přijetím a použitím daru. Jak v prvním, tak i v druhém případě pak není přijetí daru předmětem daně z příjmů⁴⁾.

S identifikací výnosů (příjmů) plynoucích nevýdělečným organizacím z přijatých darů nejsou v praxi větší problémy. Na druhé straně použití majetku získaného dary vyvolává ve většině případů náklady (výdaje) a to jak v případech, kdy je majetek používán pro zabezpečení vlastní činnosti organizace tak i v případech, kdy je majetek používán k účelu, pro který byla nevýdělečná organizace založena či zřízena. Mimoto však i získávání darů může být spojeno s vynakládáním nákladů (výdajů). Nevýdělečné organizace pak stojí v praxi před otázkou, které z výše popsaných nákladů mohou být uplatněny jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů a které nikoliv. Ačkoliv mi není z praxe znám případ, kdy by došlo k doměření daně u nevýdělečné organizace v důsledku chybné interpretace zákona, pochybnosti a nejasnosti zůstávají. Protože problém není uspokojivě popsán a řešen ani v odborné literatuře zabývající se problematikou zdaňování nevýdělečných organizací, považuji za vhodné tímto

příspěvkem shrnout problematiku a navrhnout závěr, který by odrážel rámec, který pro její řešení zákon o daních z příjmů obsahuje.

Všichni poplatníci daně z příjmů – nejen nevýdělečné organizace – mohou při stanovení svého základu k dani z příjmů uplatňovat výdaje na dosažení, zajištění či udržení příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů. Přitom zákon o daních z příjmů stanoví jaké výdaje není možno zahrnovat mezi výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů a to v ustanovení § 25. Ten ve svém odstavci 1 písm.i) stanoví, že jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů není možno uznat pro daňové účely mj. „výdaje (náklady) vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně....“. Vzhledem k tomu, že zákon v ustanovení § 23 odst.1 současně stanoví, že základem daně je rozdíl, o který příjmy s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně převyšují“, je zřejmé – a v praxe to i akceptovala, že mezi do základu daně nezahrnované příjmy jsou zařazovány příjmy, které předmětem daně nejsou. Protože přijetí daru není předmětem daně z příjmů⁴⁾, má každý poplatník daně z příjmů mezi jehož příjmy jsou i přijaté dary, za povinnost vyloučit z daňově uznatelných výdajů (nákladů) výdaje, které k získání těchto příjmů vynaložil.

Je přitom zásadní jaké výdaje (náklady) je možno chápat jako výdaje (náklady) vynaložené na získání přijatých darů. Podle mého názoru je nutno odpověď na tuto otázku hledat u nevýdělečných organizací s přihlédnutím ke všem podmínkám, za nichž tyto organizace stanovují svůj základ daně z příjmů. Především je zapotřebí respektovat zákonnou podmínku věcné souvislosti mezi vynaloženým výdajem a dosaženým příjmem. Ta je koneckonců obsažena i v negativním vymezení již vzpomínaného ustanovení § 25 odst.1 písm.i) zákona o daních z příjmů. U přijatých darů, jejichž přijetí nebylo spojeno se smluvními omezeními, tak jak jsem je naznačil v úvodu této části, by podle mého názoru nemělo docházet k rozporu a výklad by měl být naprosto jednoznačný a souvisejícími výdaji (náklady) jsou takové výdaje (náklady), bez jejichž vynaložení by obdarovaný dar nezískal. Jako vhodný případ je možno uvést výdaje na vytištění dopisu se žádostí o poskytnutí daru vytipovanému okruhu potencionálních dárců či výdaje na poštovné v téže věci. Podobně je možno posuzovat také cestovní náhrady vyplacené zaměstnanci nevýdělečné organizace v souvislosti s pracovní cestou, kterou tento zaměstnanec absolvoval kupříkladu ze sídla nevýdělečné organizace za dárce ve věci sjednání darovací smlouvy.

Pochybnosti však nastávají v případech, kdy je v darovací smlouvě mezi obdarovaným a dárce sjednán více či méně konkrétní způsob použití daru. Nastává totiž problém jak chápat výdaje, které nevýdělečná organizace vynaložila – z prostředků získaných darem – aby splnila smluvní taková ujednání. Ačkoliv se v praxi občas objevuje snaha takovéto výdaje vyjmout z daňově uznatelných výdajů právě s odkazem na ustanovení § 25 odst.1 písm.i) zákona o daních z příjmů, domnívám se, že takový výklad nemůže najít oporu v zákoně. Například pokud nevýdělečná organizace, která byla založena jako klub dětí a mládeže k organizaci jejich volnočasových aktivit, obdrží peněžitý dar a těchto prostředků uspořádá v souladu s ujednáními obsaženými v darovací smlouvě dětský karneval, kde bude vybírat vstupné, pak výdaje na uspořádání karnevalu budou věcně souviset s příjmy ze vstupného a nikoliv s příjmy z přijatých darů. Podmínkou obdržení daru sice bylo uspořádání dětského karnevalu, avšak nedodržení této podmínky nemohlo mít za následek povinnost vrácení daru – případně sjednání takové povinnosti v darovací smlouvě by mělo patrně za následek neplatnost takového ujednání. Dárce by mohl si s obdarovaným sjednat spíše smluvní pokutu za porušení smluvní povinnosti. Naopak výdaje vynaložené na uspořádání karnevalu měly přímý vztah k příjmům

dosaženým ze vstupného – bez těchto výdajů by nebylo nepochybně dosaženo ani příjmů ze vstupného. Domnívám se, že toto platí bezpochyby pokud se jedná o případy, kdy je konkretizace způsobu použití daru sjednána přesně a jednoznačně. V případech, kdy je způsob použití daru v darovací smlouvě sjednán obecněji – v praxi zejména tak, že je vymíněno použití daru na činnost nevýdělečné organizace – mohou navíc nastat pochybnosti ohledně velikosti výdajů vylučovaných z daňově účinných výdajů podle ustanovení § 25 odst.1 písm.i) zákona o daních z příjmů. V praxi se občas vyskytují výklady, podle kterých je nutno v takových případech při stanovení základu daně nevýdělečné organizace plošně vyjmout z daňově účinných výdajů částku stejné velikosti jako je částka přijatých darů a to bez dalšího zkoumání věcné souvislosti. Nemohu s takovým výkladem souhlasit, neboť nenacházím pro jeho aplikaci oporu v zákoně. Dokonce se domnívám, že při důsledné interpretaci ustanovení § 24 odst.1 ve vazbě na ustanovení § 25 odst.1 písm.i) zákona o daních z příjmů je takový výklad v přímém rozporu se zákonem.

3. Závěr

Domnívám se, že ustanovení § 25 odst.1 písm.i) zákona o daních z příjmů je možno v souvislosti s příjmy z darů přijatých nevýdělečnou organizací interpretovat v praxi jedině tak, že výdaji podle citovaného ustanovení je možno chápat pouze výdaje, které musela nevýdělečná organizace vynaložit k tomu aby dar(y) získala. Takovými výdaji není možno však chápat výdaje, kterým je obdarovaný povinen z titulu smluvního závazku sjednaného v darovací smlouvě. Tuto obecnou zásadu vycházející ze zákona je však nutno v praxi aplikovat po důkladném posouzení konkrétních smluvních podmínek a podmínek, za nichž nevýdělečná organizace provozuje svoji činnost.

Tento závěr navrhuji vhodným způsobem publikovat – nejlépe v pokynu řady D.

- 1) viz zákon č.40/1964 Sb., občanský zákoník ve znění p.p. zejména § 123-135c
- 2) viz zákon č.40/1964 Sb., občanský zákoník ve znění p.p. § 630
- 3) viz zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění p.p. § 15 odst.8 a § 20 odst.8
- 4) viz zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění p.p. § 18 odst.2 písm.a)

Stanovisko MF:

Souhlasné stanovisko s návrhem předkladatele

NOVÉ MATERIÁLY

DPH

2. Plnění v rámci jednoho subjektu

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, číslo osvědčení 1026

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklady ustanovení zákona o DPH účinného od 1.5.2004 (dále jen „ZDPH“), které se týkají aplikace DPH při plněních, která jsou poskytována v rámci jednoho právního subjektu.

Konkrétně se jedná o situaci, kdy např. organizační složka vykonává určité činnosti (poskytuje určité služby) pro svého zřizovatele, přičemž tento její zřizovatel naopak této organizační složce poskytuje finanční prostředky na její fungování.

Fakt, že se z právního pohledu se jedná o jeden právní subjekt, tj. že organizační složka jako taková sice má jistou míru právní subjektivity, ale přesto je jí nutno chápat jako součást svého zřizovatele se všemi z toho plynoucími důsledky, je snad již vcelku uznávaný, a tudíž není nutné se touto otázkou dále zabývat.

Jestliže tedy organizační složka poskytuje určitou službu svému zřizovateli nebo jiné organizační složce téhož zřizovatele (vykonává určitou činnost ve prospěch zřizovatele či další organizační složky), nedochází k „dohodě“ dvou nezávislých subjektů o rozsahu poskytovaných plnění ani ke sjednání úplaty za toto plnění. Tím není ani naplněna definice zdanitelného plnění ve smyslu některých rozhodnutí Evropského soudního dvora.

Většina původních členských států (u nových členských států nejsou data k dispozici) i takto postupuje, tj. nepovažuje taková plnění za plnění zdanitelná ve smyslu svých národních legislativ. Výjimku tvoří dle našich informací Řecko, Itálie a Španělsko.

Aby došlo k jednomyslnému sjednocení pozic všech členských států je v rámci navržené novely Šesté směrnice týkající se místa plnění u služeb navrženo doplnit do Šesté směrnice nové ustanovení, které explicitně stanoví, že služby poskytované mezi provozovny jednoho subjektu nejsou předmětem daně. Návrh novely byl Komisí opublikován 23. prosince 2003.

I před přijetím této novely lze z Šesté směrnice dovozovat, že je nutno takto postupovat. Vycházím z toho, že tam, kde chce Šestá směrnice zdaňovat plnění v rámci jednoho subjektu, je tato povinnost v Šesté směrnici explicitně zakotvena (přemístění vlastního zboží do jiného členského státu).

Před vstupem České republiky do EU se takové plnění dle tehdy platného zákona považovalo za plnění vnitropodnikové, které nebylo předmětem daně. V ZDPH není žádné nové ustanovení, které by vyžadovalo opačný přístup (s výjimkou přemístění vlastního zboží do jiného členského státu).

