

Generální finanční ředitelství

Lazarská 7, Praha 1, 117 22

**Zápis z jednání Koordinačního výboru
s Komorou daňových poradců ČR ze dne 4.4.2012****UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 4.4.2012**
- seznam -**DPH**

354/18.01.12 Některé otázky aplikace § 78c ZDPHstr.3

Předkládá: Ing. Pavel Černý

355/18.01 K uplatnění sazby daně podle Přílohy č. 2 zákona o DPH u služeb spisovatelů, skladatelů, sochařů a jiných výkonných umělců.....str.6

*Předkládá: Ing. Mgr. Ladislav Povr***Daň z příjmů**

357/22.02.12 Pracovnílékařská a jiná zdravotní péčestr.12

Předkládá: Dana Trezziová

362/04.04.12 Kapesné při zahraniční pracovní cestěstr.26

*Předkládají: Ing. Ivana Stibůrková
Ing. Radka Velebná*

363/04.04.12 Licenční poplatky a úroky vyplácené nerezidentům a okamžik srážky daně u renegociovaných smluv o zamezení dvojího zdaněnístr. 30

*Předkládají: Mgr. Magdaléna Vyškovská
Ing. Simona Hornochová*

366/04.04.12 Vymezení stavebních a montážních prací při opravách a údržbě zařízení pevně připojeného k budověstr. 38

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

NEUZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY odložené na příští jednání KV**- seznam -****Daň z příjmů**

364/04.04.12 Daňový režim dluhopisů v případě předčasného zpětného odkupu

Předkládají: *Jana Vlčková*
Tomáš Rozsypal

DPH

367/04.04.12 Vady na dodaném zboží a související náklady z pohledu DPH

Předkládá: *Mgr. Milan Tomíček*

NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY odložené na příští jednání KV**- seznam -****Daň z příjmů a DPH**

358/22.02.12 Dočasné přidělení k jinému zaměstnavateli

Předkládají: *Ditta Hlaváčková*
Petra Pospíšilová
Dana Trezziová

Daň z příjmů

369/04.04.12 Zdaňování odměn zaměstnanců bank a jiných finančních institucí počínaje zdaňovacím obdobím 2011

Předkládají: *Ing. Tomáš Hlaváček*
Ing. Jan Pařík

370/04.04.12 Výklad § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 „úroky a obdobné příjmy z investičních nástrojů“

Předkládá: *Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osvědčení 3661*

DPH

365/04.04.12 Podmínky pro uplatnění osvobození vývozu zboží od daně z přidané hodnoty

Předkládají: *Ing. Zuzana Martínková*
Ing. Stanislav Kryl

368/04.04.12 DPH režim zpracování a odstranění elektroodpadu

Předkládají: *Ing. Petr Toman*
Ing. Helena Pajskrová

Spotřební daň

361/04.04.12 Stanovení výše zajištění spotřební daně u provozovatele daňového skladu

Předkládá: *Ing. Jaroslav Belza*

UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 4.4.2012

Daň z přidané hodnoty

354/18.01.12 Některé otázky aplikace § 78c ZDPH

Předkládá: Ing. Pavel Černý, daňový poradce č. osv. 369

1. Úvod

S ohledem na dosavadní minimální zkušenosti s aplikací ustanovení § 78c ZDPH¹, absenci podrobnějších výkladů a judikatury a některé nevyjasněné názory na praktickou aplikaci tohoto ustanovení předkládám tento příspěvek k projednání Koordinačnímu výboru a navrhuji shodné závěry vhodnou formou publikovat k využití daňovými subjekty i daňovou správou.

2. Vymezení problematiky

Ustanovení § 78c ZDPH vymezuje rámec případů, kdy majetek podléhá pravidlům pro úpravu odpočtu² u plátce, jenž nabytí majetku způsobem uvedeným v § 78c odst. 1 ZDPH. U takto nabytého majetku se běh lhůty podle § 78 odst. 3 ZDPH nepřerušuje. Přitom ZDPH stanoví, že se ustanovení § 78 až 78b použijí pro úpravu odpočtu v těchto případech obdobně. Je zřejmé, že nabyvatel majetku fakticky navazuje na předchozí postup u původního majitele (správce). Nicméně „obdobně“ použití pravidel uvedených v rámci ustanovení § 78 a násl. ZDPH nemusí přinášet zcela jednoznačné řešení některých aspektů takové situace, nehledě na to, že výklady některých postupů dle § 78 a násl. ZDPH nejsou zatím zcela vyjasněny ani pro případy, na které § 78c ZDPH nedopadá.

V příspěvku si nekladu za cíl postihnout veškeré aspekty dané problematiky. Zabývám se především otázkou, zda v roce aplikace ustanovení § 78c ZDPH provádí úpravu odpočtu, pokud k ní jsou zákonné důvody, pouze nástupce nebo předchůdce i nástupce (jak jsou předchůdce a nástupce definováni níže v části 4). Předkládám zdůvodněný návrh řešení této otázky a doplňuji některé dílčí související závěry.

3. Působnost ustanovení § 78c ZDPH a společné charakteristiky tam uvedených případů

Předmětem příspěvku není podrobný rozbor případů, které jsou uvedeny v hypotéze § 78c odst. 1 písm. a) až e) ZDPH. Je však nutné uvést jejich zásadní shodnou charakteristiku, tedy to, že jde o případy, kdy změna v osobě disponující s majetkem (převod či přechod vlastnictví, svěření do správy, vydání oprávněnému dědicovi³) není považována za předmět daně.

¹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

² § 78 a násl. ZDPH

³ Uvedené případy dále označuji zjednodušeně jako „přechod“.

Plátci, který u majetku evidoval původní daň na vstupu podléhající úpravě odpočtu podle § 78 a násl. ZDPH, nevzniká z titulu přechodu povinnost provést úpravu či jinou změnu na dříve uplatněném nebo neuplatněném odpočtu daně.

Při přechodu nevzniká povinnost přiznat daň na výstupu nebo osvobození od daně. Plátce, kterému vzniká přechodem dispoziční oprávnění k majetku, jak je uvedeno výše, neeviduje jakoukoli daň na vstupu vznikající následkem přechodu.

Ačkoli mezi prvním a druhým z uvedených plátců není v některých případech vztah plně odpovídající právnímu nástupnictví, budu je nadále pro zjednodušení označovat jako „předchůdce“ a „nástupce“.

Pro předchůdce i nástupce platí podle § 78c odst. 2 ZDPH jediné, přechodem nepřerušené opravné období⁴. V rámci tohoto opravného období dochází k úpravě odpočtu vždy na základě změny podmínek oproti stavu v okamžiku, kdy byl majetek u předchůdce.

4. Vymezení rozsahu daně na vstupu, která podléhá úpravě u předchůdce a nástupce

Je zřejmé, že za část opravného období předcházející kalendářní rok, v němž dochází k přechodu, stihá povinnost úpravy odpočtu předchůdce. Je také zřejmé, že za část opravného období následující po roce, v němž dochází k přechodu, stihá povinnost úpravy odpočtu nástupce.

ZDPH nedává v souvislosti s přechodem a s aplikací § 78c žádné specifické pokyny pro úpravu odpočtu v kalendářním roce přechodu pro předchůdce ani pro nástupce. Nicméně povinnost úpravy je v ZDPH stanovena obecně pro plátce, který pořídil předmětný majetek (předchůdce), a takovou povinnost lze z ustanovení § 78c dovodit i pro nástupce.

Jak vyplývá z § 78a odst. 1 ZDPH, částka připadající k úpravě odpočtu v kalendářním roce (dále jen „rozsah roční úpravy“) se vypočte jako díl z daně na vstupu odpovídající jednomu roku z předepsané délky opravného období. To odpovídá také čl. 187 odst. 1 prvnímu pododstavci Směrnice⁵, kde je obdobně určen „rozsah roční opravy“. Domnívám se, že rozsah roční úpravy představuje část daně na vstupu, která má podléhat v kalendářním roce přechodu případné úpravě, v souhrnu u předchůdce i nástupce. To znamená, že předmětem roční úpravy nemůže být stejný rozsah roční úpravy jednou u předchůdce a současně podruhé i u nástupce, neboť takový postup by vedl často k absurdním výsledkům a odporoval by principu neutrality.

Z uvedeného tedy vyplývá, že úprava odpočtu u předchůdce, resp. u nástupce se v kalendářním roce, v němž dochází k přechodu, provádí v takové části z rozsahu roční úpravy, která poměrně odpovídá části z kalendářního roku, po kterou

⁴ § 78 odst. 3 ZDPH

⁵ Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty v platném znění

předchůdce, resp. nástupce disponoval s majetkem. Tento princip rozdělení rozsahu roční úpravy není dotčen případným vyřazením majetku u nástupce po přechodu.

Lze zdůraznit, že pro předchůdce nemá jakýkoli význam, jak s majetkem po přechodu nakládá nástupce, pro nástupce nemá žádný význam, zda po pořízení majetku došlo k úpravám odpočtu u předchůdce za jakékoli období před přechodem.

Pro úplnost dodávám, že v každém případě spadajícím do působnosti § 78c ZDPH je třeba správně stanovit okamžik přechodu v závislosti na charakteru a titulu přechodu.

5. Specifické otázky související s aplikací § 78c ZDPH

a) S ohledem na to, že v průběhu opravného období vztahujícího se ke konkrétnímu majetku může dojít k více přechodům, je vhodné doplnit, že tyto přechody budou nahlíženy obdobně, jak je uvedeno výše. Pokud by v jediném kalendářním roce došlo k více přechodům, pak se výše uvedený princip rozdělení rozsahu roční úpravy použije obdobně pro více zúčastněných plátců.

b) Povinnosti nástupce vyplývající z pravidel pro úpravu odpočtu dle § 78 a násl. ZDPH se uplatní nadále po zbytek opravného období bez ohledu na to, zda majetek, k němuž se váže ustanovení § 78c ZDPH, bude po přechodu u nástupce evidován jako dlouhodobý majetek.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

V textu § 78c je vyjádřeno, že pravidla pro úpravu odpočtu (dle § 78 až 78b) se ve zde vyjmenovaných případech použijí obdobně. Jak je v příspěvku konstatováno je otázkou co se obdobným použitím těchto pravidel skutečně rozumí. Z hlediska logického a v rámci obecného vymezení přístupu k úpravě odpočtu daně by se mělo postupovat co nejvíce shodně, nicméně specifická vyjmenovaných situací, kdy s dlouhodobým majetkem u něhož byl uplatněn původní odpočet jinou osobou než, na kterou později může dopadat povinnost provést úpravu odpočtu není zcela přiléhavá na text §§ 78 až 78b. Z toho důvodu zákonodárce užil v § 78c i termín obdobného zacházení s pravidly pro úpravu odpočtu, což neznamená zacházení v principu zcela odlišné. Proto také zákonodárce v odst. 2 §78c uvádí, že se běh lhůty pro úpravu odpočtu nepřerušuje tj. že se nadále pokračuje jak v hodnocení času (tedy běhu lhůty) tak v hodnocení uplatněného odpočtu ve vztahu k rozsahu změny použití tohoto majetku pro účely, které zakládají či nezakládají nárok na odpočet. Uvedeným vymezil zákonodárce svůj záměr aplikovat předmětné korekční mechanismy u vyjmenovaného majetku (resp. situací) tak, jako by nedošlo ke změně vlastnictví. V zásadě by měl být naplněn princip zachování neutrality daně z přidané hodnoty. Proto je nutno provést úpravu odpočtu daně v rozsahu, která odpovídá celé roční úpravě daně tj. v souhrnnu části daně připadající na předchůdce i nástupce. Úprava odpočtu se provede proporciálně ve vztahu k období, po které byl majetek užíván předchůdcem a nástupcem, a to v rámci daňových příznání předchůdce a nástupce.

355/18.01.12 K uplatnění sazby daně podle Přílohy č. 2 zákona o DPH u služeb spisovatelů, skladatelů, sochařů a jiných výkonných umělců

Příspěvek byl uzavřen s rozporem

Předkládá: Ing. Mgr. Ladislav Povr, daňový poradce č. osv. 3997

1. Úvod, popis problému

Cílem tohoto příspěvku je přispět ke vyjasnění výkladu v případě, kdy sníženou sazbou daně u služeb, zařazených pod číselným kódem 90 klasifikace produkce CZ-CPA platné od 1.1.2008 a odpovídajících výslovně uvedenému slovnímu popisu k tomuto kódu v textové části Přílohy č. 2, který je: „Služby spisovatelů, skladatelů, sochařů a jiných výkonných umělců, pokud se nejedná o poskytnutí oprávnění k výkonu práva dílo užít a mimo služby nezávislých novinářů, nezávislých modelů a modelek.“, uplatňuje právnická osoba – zaměstnavatel výkonného umělce.

V důvodové zprávě je k této položce Přílohy č. 2 uvedeno: „Pod položkou CZ-CPA 90 je použit slovní popis „Služby spisovatelů, skladatelů, sochařů a jiných výkonných umělců atd.“, kde mimo výslovně uvedených umělců spadají např. herci, zpěváci, tanečníci, kreslíři, malíři, rytci atd. Výčet výkonných umělců je v souladu se Sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 48/2002 Sb. m. s. a s Vyhláškou ministra zahraničních věcí č. 133/1980 Sb.“

Výkonným umělcem se podle ustanovení zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), v platném znění (dále jen „autorský zákon“) rozumí fyzická osoba, která výkon vytvořila.

Výkonný umělec však může svůj výkon poskytnout osobně, ve skupině⁶ nebo prostřednictvím svého zaměstnavatele – právnické osoby. Možnost poskytovat služby výkonného umělce jako „zaměstnanecké dílo“ plyne z ustanovení § 74⁷ autorského zákona ve vazbě na ustanovení § 58⁸ tohoto zákona.

Problematiku zaměstnaneckého díla lze dobře vysvětlit citací z odborného periodika:⁹

„Pokud jsem zatím konstatoval, že autorem musí být fyzická osoba, neplatí to již pro tzv. vykonavatele autorských práv. Tím je v případě autorských práv popsanych v

⁶ Jak plyne z komentáře k položce 93.29 CZ-CPA v položce 90.01.10 „Služby scénických umělců“ jsou zahrnuty i služby poskytované

divadelními a cirkusovými skupinami (nejen samostatnými scénickými umělci).

⁷ § 74 Použití úpravy hlavy I Ustanovení § 2 odst. 3, § 4, 6, 7 a 9, § 11 odst. 4 a 5, § 12 odst. 2 a 3, § 13 až 16, § 18 až 23, § 25 a 26, § 27 odst. 7, § 28 odst. 1, § 29, § 30 odst. 1, 2, 5 a 6, § 30b, § 31, § 34 písm. a) až c), § 35, § 37 až 38a, § 38c, § 38e, 38f, § 40 až 44, § 46 až 48, § 49 až 51, § 53 až 55, § 57 a 58, § 62 odst. 2 a § 64 odst. 1 a 3 platí obdobně i pro výkonného umělce a jeho výkony.

⁸ § 58 Zaměstnanecké dílo (1) Není-li sjednáno jinak, zaměstnavatel vykonává svým jménem a na svůj účet autorova majetková práva k dílu, které autor vytvořil ke splnění svých povinností vyplývajících z pracovněprávního či služebního vztahu k zaměstnavateli nebo z pracovního vztahu mezi družstvem a jeho členem (zaměstnanecké dílo). Zaměstnavatel může právo výkonu podle tohoto odstavce postoupit třetí osobě pouze se svolením autora, ledaže se tak děje při prodeji podniku nebo jeho části.

⁹ Smejkal Vladimír, Zvláštní postavení zaměstnaneckých a kolektivních děl, Právní rádce, ročník 2002, č. 10, str.

5.

hlavě první zákona zejména zaměstnavatel, který v případě popsaném v ust. § 58 aut. zákona vykonává svým jménem a na svůj účet autorova majetková práva k dílu, které autor vytvořil ke splnění svých povinností vyplývajících z pracovněprávního či služebního vztahu k zaměstnavateli nebo z pracovního vztahu mezi družstvem a jeho členem (není-li sjednáno jinak, což obvykle nebývá, leč tento princip smluvní volnosti je dalším výrazně posíleným aspektem nového autorského zákona).

Autorova osobnostní práva k zaměstnaneckému dílu zůstávají nedotčena, nicméně ze zákona vyplývá, že vykonává-li zaměstnavatel majetková práva k zaměstnaneckému dílu, má se za to, že autor svolil k nakládání s dílem podle potřeb zaměstnavatelových (např. ke zveřejnění, úpravám, zpracování včetně překladu, spojení s jiným dílem, zařazení do díla souborného, jakož i k tomu, aby uváděl zaměstnanecké dílo na veřejnost pod svým jménem), ledaže je sjednáno jinak. Rovněž se má se za to, že autor udělil zaměstnavateli svolení k dokončení svého nehotového zaměstnaneckého díla pro případ, že bude přes výzvu k dodatečnému plnění v prodlení s vytvořením zaměstnaneckého díla, anebo zanikne-li jeho závazek dokončit takové dílo smrtí nebo pro nemožnost plnění, samozřejmě opět za předpokladu, že není sjednáno jinak.“

Z výše uvedené citace je zřejmé, že v případě „zaměstnaneckých děl“ nemůže být poskytovatelem díla vůči třetí osobě nikdo jiný než zaměstnavatel, právnická osoba. Zaměstnaný umělec nemůže poskytnout zaměstnavateli právo dílo užít (nemůže vůči zaměstnavateli uskutečnit zdanitelné plnění). Zaměstnavatel nabývá práva dílo užívat originálně přímo ze zákona.

2. Řešení

Bod 4 Preambule ke Směrnici Rady 2006/112/ES, kde je uvedeno: „Dosažení cíle vytvoření vnitřního trhu předpokládá, že v členských státech jsou uplatňovány právní předpisy o daních z obratu, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb. Je proto nezbytné dosáhnout takové harmonizace právních předpisů týkajících se daní z obratu pomocí systému daně z přidané hodnoty (DPH), která co nejvíce vyloučí faktory, jež mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni společenství. „ **obsahuje požadavek na naplnění principu daňové neutrality.**

Principu daňové neutrality musí být naplněn i v případě aplikace snížené sazby daně na vybrané zboží a služby, jak plyne z ustálené judikatury ESD. Z té vyplývá, že členské státy mají právo aplikovat sníženou sazbu DPH na určité zboží a služby. Členský stát však musí při uplatnění tohoto práva respektovat princip neutrality a také princip objektivity, podle kterých musejí být shodná pravidla aplikována na ta zdanitelná plnění, která mají shodnou podstatu. Z judikatury plyne, že nelze podobné zboží nebo služby, které si navzájem konkurují posuzovat pro účely DPH rozdílně.

Z významných rozhodnutí ESD v této oblasti lze uvést:

C-109/02 Komise v. Německo

20. Nicméně při výkonu této pravomoci musejí členské státy respektovat princip fiskální neutrality. Z judikatury Evropského soudního dvora je zřejmé, že tento

princip zamezuje zejména jednat/zacházet odlišně se stejným zbožím či poskytováním služeb, které jsou předmětem (hospodářské) soutěže, pokud jde o DPH. Proto musí být tyto dodávky zboží či služeb podrobeny jednotné sazbě daně (viz C-267/99 Adam).

Tím, že Německo uplatňuje sníženou sazbu daně na služby poskytnuté publiku nebo organizátorovi koncertu hudebními ansámblly a na služby poskytnuté publiku jednotlivými sólisty, zatímco na služby poskytnuté jednotlivými sólisty organizátorovi koncertu uplatňuje sazbu základní, porušilo povinnosti, které mu ukládá šestá směrnice....[...].

C-94/09 Komise v. Francie

25. Soudní dvůr ohledně čl. 12 odst. 3 písm. a) třetího pododstavce šesté směrnice rozhodl, že nic v textu tohoto ustanovení neukládá povinnost vykládat uvedené ustanovení tak, že vyžaduje, aby se snížená sazba uplatnila pouze tehdy, vztahuje-li se na veškeré aspekty určité kategorie služeb podle přílohy H téže směrnice, takže selektivní uplatňování snížené sazby nelze vyloučit, pokud nepředstavuje riziko narušení hospodářské soutěže (viz výše uvedené rozsudky Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, bod 41, jakož i obdobně Komise v. Francie, bod 27).

26 Soudní dvůr z toho dovodil, že členské státy mají možnost uplatňovat sníženou sazbu DPH na konkrétní a zvláštní aspekty určité kategorie služeb uvedené v příloze H šesté směrnice, je-li dodržena zásada daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH (viz výše uvedený rozsudek Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, bod 43).

28 Z toho vyplývá, že pokud se členský stát rozhodne, že využije možnosti nabízené v čl. 98 odst. 1 a 2 směrnice 2006/112 uplatnit sníženou sazbu DPH na určitou kategorii služeb uvedenou v příloze III této směrnice, má za podmínky dodržení zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, možnost omezit uplatnění této snížené sazby DPH na konkrétní a zvláštní aspekty této kategorie.

29 Takto přiznaná možnost členských států selektivně uplatňovat sníženou sazbu DPH je odůvodněna zvláště tím, že jelikož tato sazba představuje výjimku, je omezení jejího uplatnění na konkrétní a zvláštní aspekty v souladu se zásadou, podle které musejí být výjimky a odchylky vykládány restriktivně (výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 28).

30 Nicméně je třeba zdůraznit, že využití této možnosti podléhá dvěma podmínkám, a to jednak oddělit za účelem uplatnění snížené sazby pouze konkrétní a zvláštní aspekty dotyčné kategorie služeb a jednak dodržet zásadu daňové neutrality. Tyto podmínky mají zabezpečit, aby členské státy využily této možnosti pouze za podmínek, které zaručují jednoduché a správné uplatňování zvolené snížené sazby, jakož i předcházení veškerým případným daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.

K dodržení zásady daňové neutrality

40 Co se týče otázky, zda uplatněním snížené sazby na přepravu tělesných pozůstatků vozidlem dojde k porušení zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, je třeba připomenout, že tato zásada brání tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si tedy navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně (viz zejména výše uvedené rozsudky Komise v Francie, bod 25, jakož i Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, bod 42).

C-216/97 Gregg a Gregg

20. Princip neutrality zamezuje mezi jiným, aby podnikatelé uskutečňující stejné aktivity byli bráni rozdílně, pokud jde o aplikaci DPH. [...] ¹⁰

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.3.2007, č.j. 9 Afs 5/2007-70, kde je uvedeno:

Smyslem a účelem šesté směrnice je především zajistit, aby společný systém daní z obratu nediskriminoval zboží ani služby podle původu, aby tak mohlo být konečně dosaženo společného trhu umožňujícího poctivou hospodářskou soutěž a podobajícího se skutečnému vnitřnímu trhu (viz 4. Odstavec odůvodnění šesté směrnice).

Publikace Směrnice ES o dani z přidané hodnoty – praktický komentář – W. Berger, str. 344 „Členské státy však nejsou povinny sníženou sazbu daně u těchto plnění aplikovat a mohou tato plnění zdaňovat základní sazbou daně. Členské státy mohou rovněž stanovit, že sníženou sazbu daně je možné aplikovat pouze u některých dílčích oblastí a kategorií plnění uvedených v Příloze III (např. na určité druhy přepravy osob). Pojem dodání (rozvod) vody (bod 2 Přílohy III) může rovněž zahrnovat zřízení vodovodní přípojky domu na vodovodní síť (viz rozsudek ESD ze dne 3.4.2008, C-442/05 ve věci Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau Westelbien).“

Z výše uvedených citací je evidentní, že režim uplatnění sazby daně musí být vždy vztažen na činnost, která je vykonávána (sníženou sazbu lze aplikovat i pouze na dílčí oblast činnosti), nelze však uplatnění snížené sazby vázat na typ subjektu, který činnost vykonává. V případě, že by pravidla pro uplatnění snížené sazby daně byla vázána na „subjekty“ nikoliv na „činnost“, je to ve zřejmém rozporu s pravidly za jakých jsou členské státy oprávněny uplatnit u vymezených činností sníženou sazbu daně.

Služby výkonných umělců poskytované těmito umělci jako fyzickými osobami jejich příjemcům nebo služby výkonných umělců poskytované jejich zaměstnavatelem jejich příjemcům jsou službami zcela identickými, které si naprosto zásadně konkurují. Je nepřijatelné, aby u služeb, které jsou z pohledu jejich příjemce zcela identické, byl jeden ze subjektů, který je poskytuje, nucen uplatnit základní sazbu daně a druhý mohl uplatnit sazbu daně sníženou. Nepřijatelné je to zvláště za situace,

¹⁰ 20 The principle of fiscal neutrality precludes, inter alia, economic operators carrying on the same activities from being treated differently as far as the levying of VAT is concerned. It follows that principle would be frustrated if the possibility of relying on the benefit of the exemption provided for activities carried on by the establishments or organizations referred to in Article 13A(1)(b) and (g) was dependent on the legal form in which the taxable person carried on his activity.

kdy v případě zaměstnaneckého díla je zaměstnavatel jediným oprávněným dílo poskytnout (zaměstnanec, fyzická osoba, dílo příjemci poskytnout nesmí). Zaměstnavatel nabývá, jak bylo výše uvedeno, právo dílo poskytnout originálně ze zákona. Mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem nedochází k poskytnutí práva dílo užít ve smyslu poskytnutí zdanitelného plnění. Výkonný umělec – osoba samostatně výdělečně činná a zaměstnavatel výkonného umělce jsou v identickém postavení osoby s právem službu poskytnout. V takové situaci nelze se službami, které poskytují zacházet z pohledu DPH rozdílně.

Bylo by v rozporu s uvedenými principy, pokud by služby výkonných umělců provedené jako „zaměstnanecké dílo“, které je odběrateli účtováno zaměstnavatelem výkonného umělce, podléhaly základní sazbě daně a shodná služba poskytnutá samostatným výkonným umělcem by podléhala sazbě snížené. Takto diskriminující přístup není možné s odkazem na výše uvedené z textu Přílohy č. 2 vyvodit.

3. Závěr

Navrhuji vhodným způsobem zveřejnit, že v případě služeb výkonných umělců zařazených pod číselným kódem 90 klasifikace produkce CZ-CPA platné od 1. 1. 2008 a odpovídajících výslovně uvedenému slovnímu popisu k tomuto kódu v textové části Přílohy č. 2, které byly poskytnuty jako „zaměstnanecké dílo“ a účtovány odběrateli zaměstnavatelem – právnickou osobou se uplatní snížená sazba daně.

Obdobně se snížená sazba uplatní i v případě, kdy služby výkonných umělců zařazených pod číselným kódem 90 klasifikace produkce CZ-CPA platné od 1. 1. 2008 a odpovídajících výslovně uvedenému slovnímu popisu k tomuto kódu v textové části Přílohy č. 2 budou odběrateli oprávněně účtovány právnickou osobou, která není zaměstnavatelem výkonného umělce.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

Nelze souhlasit se závěrem, že lze uplatnit sníženou sazbu daně u služeb výkonných umělců, které jsou poskytnuty jako „zaměstnanecké dílo“ zaměstnavatelem - právnickou osobou. S ohledem na slovní popis služby uvedený v příloze č.2 vztahující se ke kódu CZ-CPA 90, je pro uplatnění snížené sazby daně nutné, aby tato činnost byla provozována výkonným umělcem, kterým se podle zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „autorský zákon“) rozumí fyzická osoba, která umělecký výkon vytvořila. Podle autorského zákona nemůže být výkonným umělcem právnická osoba. Pro uplatnění snížené sazby daně u služeb vymezených v příloze č. 2 zákona o dani z přidané hodnoty je rozhodné, že jde o služby, které odpovídají současně číselnému kódu klasifikace CZ-CPA uvedenému v příloze č. 2 citovaného zákona a výslovně uvedenému slovnímu popisu k tomuto kódu v textové části této přílohy. Formulace slovního popisu uvedeného v příloze č. 2 ke kódu CZ-CPA 90, tak neumožňuje uplatnění snížené sazby daně u jiných osob, než které jsou uvedeny ve slovním popisu této položky. Toto je dáno koncepcí uplatnění snížené sazby daně, která je – v souladu se Směrnicí EU - založena na přímé vazbě mezi daným uměleckým výkonem a osobou tento výkon reálně uskutečňující. V případě „zaměstnaneckého

díla“ se tak lze i opřít o zmíněné ustanovení § 58 autorského zákona, kdy zaměstnavatel vystupuje v pozici vykonavatele majetkových práv, ale autorova osobnostní práva k zaměstnaneckému dílu zůstávají nedotčena. V zaměstnavateli tak nelze spatřovat osobu poskytující daný umělecký výkon.

Jak již naznačeno, text zákona o DPH zde přesně navazuje na Směrnici, která v příloze č. III připouští použití snížené sazby daně cit.: „ 9. poskytnutí služeb spisovateli, skladateli a výkonnými umělci a jejich autorské odměny“. Směrnice i příloha č. 2 takto jasně hovoří o výkonech spisovatelů, skladatelů a výkonných umělců, tedy samotných autorů, tak jak tyto definuje autorský zákon. Nelze takto definované osoby rozšířit o další osoby, které nejsou výkonnými umělci, Toto nelze mj. v duchu nutnosti restriktivního výkladu a aplikace směrnicí zakotvených případů, kdy lze aplikovat výjimku z pravidla základní sazby daně. Viz. též publ. Směrnice ES o dani z přidané hodnoty-praktický komentář – W.Berger str. 344 „Seznam plnění podléhajících snížené sazbě daně uvedený v Příloze III je uzavřeným seznamem, členské státy mohou aplikovat sníženou sazbu daně pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb zde uvedených.“

Stěžejním bodem z něho je dovozen závěr prezentovaný předkladatelem v příspěvku je zmíněná podmínka z judikatury ESD, že stát musí ctít objektivitu, tzn. že musí být shodná pravidla aplikována na zdanitelná plnění shodné podstaty a nedovolit stav, kdy si plnění začnou konkurovat odlišným posuzováním z hlediska DPH. Tento argument je sice věčný, nicméně otázkou zůstává míra oné „konkurence plnění“. Dle názoru GŘ k této konkurenci v uvedeném případě nedochází, resp. ne v takové míře a intenzitě (protože v konečném důsledku si všechna plnění konkurují), která by -zejména s přihlédnutím k výše uvedenému jde-li o právní úpravu i ve směrnici - zakládala důvod pro navržený závěr. Zákonodárce odlišil autora díla od ostatních osob a k tomu má právo. Předmětná položka je formulována s akcentem na „subjekty“ nikoli na „činnost“.

Vzhledem k textu uvedených předpisů lze příspěvek uzavřít s tím, že rozsah osob, které mohou uplatňovat sníženou sazbu daně nemůže být rozšířen. Proto by mělo i nadále platit, že pokud umělec poskytne své služby samostatně, uplatní sníženou sazbu daně. Pokud ale umělec poskytne své služby jiné osobě, poskytuje jí právo užití, u kterého podle přílohy č. 2 nelze sníženou sazbu daně uplatnit. Stejně tak nelze uplatnit sníženou sazbu daně, je-li umělec v zaměstnaneckém poměru, neboť v rámci zaměstnání nejde o poskytování služeb zaměstnavateli. Ostatně to vychází i z textu předkladatele, když odkazuje na důvodovou zprávu k novele zákona 2011, sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 48/2002 Sb., m.s. a na vyhlášku ministra zahraničních věcí č. 133/1980 Sb.

Daň z příjmů

357/22.02.12 Pracovnílékařská a jiná zdravotní péče

Předkládá: JUDr. Dana Trezziová, daňová poradkyně, č. osvědčení 007

Předkladatelka upravila příspěvek dle dohody se zástupci GFŘ

Tento příspěvek navazuje na příspěvek KOOV č. 753/19.02.03 - Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů vynaložené na závodní preventivní péči (předkladatel Dana Trezziová) a zohledňuje novou úpravu pracovnílékařské péče ve smyslu zákona č. 373/2011 Sb., o specifických zdravotních službách (dále „zákon o specifických zdravotních službách“) a související změnu legislativy dle zákona č. 375/2011 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zdravotních službách, zákona o specifických zdravotních službách a zákona o zdravotnické službě (dále „doprovodný zákon“). Doprovodný zákon noveluje také řadu daňových zákonů. Účinnost zákona o specifických zdravotních službách a doprovodného zákona je 1. duben 2012 s tím, že do tohoto data mají být přijaty ještě prováděcí předpisy.

1. Úvod

Zákon o specifických zdravotních službách institucionalizuje pracovnílékařskou péči (Hlava IV, díl 2 zákona), definuje pracovnílékařské služby a stanoví, že pracovnílékařské služby zajišťuje pro zaměstnance a osoby ucházející se o zaměstnání zaměstnavatel za podmínek stanovených tímto zákonem a jinými právními předpisy (§53 odst. 2). Každý zaměstnavatel je povinen uzavřít písemnou smlouvu o poskytování pracovnílékařské péče s poskytovatelem / poskytovateli pracovnílékařských služeb, kteří jsou taktéž v zákoně definováni.

Poskytovatelem pracovnílékařských služeb může být v zákonem definovaných případech (např. zajištění provádění pracovnílékařských prohlídek a posuzování zdravotní způsobilosti k práci) i registrující poskytovatel zaměstnance nebo uchazeče o zaměstnání, tzn. všeobecný praktický lékař těchto osob. To znamená, že na žádost zaměstnavatele a v případě, že na pracovišti zaměstnavatele se vyskytují práce zařazené do první kategorie dle zákona o ochraně veřejného zdraví a vyhlášky (zákon č. 432/2003 Sb. ve znění p.p.) mohou vstupní a periodické prohlídky vykonávat registrující lékaři zaměstnanců nebo uchazečů o zaměstnání.

Důvodová zpráva k prováděcí vyhlášce předpokládá významnou změnu v ekonomickém dopadu na zaměstnavatele a uvádí: „*Zákon o specifických zdravotních službách přenáší úhradu pracovnílékařských služeb, která byla až dosud hrazena z veřejného zdravotního pojištění, na zaměstnavatele*“. S využitím údajů z informačního systému kategorizace prací je odhadováno, že náklady zaměstnavatelů se navýší cca o 204 mil. Kč za rok.

Dle §58 zákona o specifických zdravotních službách obecně hradí pracovnílékařské služby zaměstnavatel, přestože existující určité výjimky.

Ministerstvo zdravotnictví ve smyslu §60 zákona o specifických zdravotních službách vydává prováděcí vyhlášku, která mimo jiné stanoví organizaci, obsah a rozsah pracovnělékařských služeb aj.

Zákon č. 373/2011 Sb., o specifických zdravotních službách v **§ 53 definuje pracovnělékařské služby jako zdravotní služby preventivní, jejichž součástí je:**

a) Hodnocení vlivu pracovní činnosti, prostředí a podmínek na zdraví, provádění preventivních prohlídek a hodnocení zdravotního stavu za účelem posuzování zdravotní způsobilosti k práci. Prováděcí vyhláška konkretizuje obsah pojmu hodnocení například následovně: hodnocení prostřednictvím pracovnělékařských prohlídek, které by měly být zaměřeny na zjišťování vlivu práce a pracovních podmínek na vývoj zdravotního stavu zaměstnanců a posouzení zdravotní způsobilosti zaměstnanců, hodnocení výsledků sledování zátěže organismu zaměstnanců působením rizikových faktorů, zpracování rozborů vzniku a příčin pracovních úrazů, výskytu nemocí z povolání, nemocí souvisejících s prací apod.

b) Poradenství zaměřené na ochranu zdraví při práci a ochranu před pracovními úrazy, nemocemi z povolání a nemocemi souvisejícími s prací, školení v poskytování první pomoci. Toto poradenství je dále prováděcí vyhláškou definováno jako poradenské činnosti např.: v problematice ergonomie včetně fyziologie práce, psychologie práce, režimu práce a odpočinku, při projektování, výstavbě a rekonstrukci pracovišť, při úpravách pracovních míst, při výběru osobních ochranných pracovních prostředků, v problematice pitného režimu, poskytování ochranných nápojů, apod. Součástí poradenství je také provádění školení zaměstnanců určených zaměstnavatelem v první pomoci a zpracování návrhu vybavení lékárničky první pomoci pro zaměstnavatele

c) Pravidelný dohled na pracovištích a nad výkonem práce nebo služby. Dohled je ve vyhlášce konkretizován jako např.: pravidelný dohled na pracovištích a nad výkonem práce za účelem zjišťování a hodnocení faktorů pracovního prostředí a pracovních podmínek ve vztahu ke zdraví, dohled v zařízení závodního stravování a dalších zařízeních zaměstnavatele.

Prováděcí vyhláška vymezuje, že zaměstnavatel může pro výkon práce na svých pracovištích uzavřít písemnou smlouvu o poskytování pracovnělékařských služeb s více poskytovateli těchto služeb, je-li to vzhledem k počtu zaměstnanců nebo umístění jednotlivých pracovišť účelné, popř. z kapacitních možností poskytovatele pracovnělékařských služeb.

Vyhláška dále stanoví, že **pracovnělékařské prohlídky zahrnují:**

a) vstupní lékařskou prohlídku: prováděna z důvodu toho, aby k výkonu práce nebyla zařazena osoba, u které by výkon této práce vedl ke zhoršení zdravotního stavu či k poškození zdraví jiných osob.

b) periodickou prohlídku: prováděna za účelem zjištění včasné změny zdravotního stavu osoby. Vyhláška stanoví, v jakých intervalech se u zaměstnanců preventivní prohlídky provádějí. V kategorii první je to nejdéle jednou za 6 let, v kategorii druhé nejdéle jednou za 4 roky.

c) mimořádnou prohlídku: ta se provádí např., pokud ji nařídil orgán ochrany veřejného zdraví na základě informace sdělené ošetřujícím lékařem o důvodném podezření, že změnou zdravotního stavu zaměstnance došlo ke změně zdravotní způsobilosti, na základě žádosti předložené zaměstnavatelem z vlastního podnětu či podnětu zaměstnance apod.

d) lékařskou výstupní prohlídku (důraz na zjištění takových změn zdravotního stavu, u kterých lze předpokládat souvislost se zdravotní náročností vykonávané práce)

e) lékařskou prohlídku po skončení rizikové práce (následná prohlídka), prováděna za účelem včasného zjištění změn zdravotního stavu vzniklých v souvislosti s prací

Dle důvodové zprávy se při stanovení periodiky periodických prohlídek vychází jednak z předpokladu, že potenciál k výkonu práce nebo služby se vlivem stárnutí snižuje, jednak z předpokladu, že ke ztrátě kvality zdraví dochází vlivem působení rizikových faktorů vyskytujících se při práci a vlivem pracovních podmínek, při kterých je práce vykonávána. Podle důvodové zprávy je cílem periodických a dalších lékařských prohlídek prováděných ke zjištění zdravotní způsobilosti k práci a službě včasná prevence.

V rámci pracovnělékařských prohlídek jsou zaměstnancům poskytovány edukační a konzultační zdravotní služby.

Dle §6 prováděcí vyhlášky je obsahem každé pracovnělékařské prohlídky tzv. **základní vyšetření**: rozbor údajů o dosavadním vývoji zdravotního stavu a dosud prodělaných onemocněních, pracovní anamnéza, zejména odezva organismu na výskyt rizikových faktorů a pracovní podmínky, komplexní fyzikální vyšetření včetně orientačního vyšetření sluchu, zraku, kůže a orientačního neurologického vyšetření, s důrazem na posouzení stavu a funkce orgánů a systémů a jeho výkonu a základní chemické vyšetření moče ke zjištění přítomnosti bílkoviny, glukózy, ketonů, urobilinogenu, krve a PH moče.

Základní vyšetření se rozšiřuje o další odborná vyšetření (lze je provést až po provedení základního vyšetření), jestliže taková vyšetření stanoví jiný právní předpis, jsou prováděna na základě rozhodnutí orgánu ochrany veřejného zdraví podle zákona o ochraně veřejného zdraví, jsou prováděna na základě zhodnocení ukazatelů biologických expozičních testů nebo jiných vyšetření a jejich dynamiky, a to za účelem sledování zátěže organismu působením rizikových faktorů, nebo jsou požadována posuzujícím lékařem, pokud je to k vyloučení nemocí, které omezují nebo vylučují zdravotní způsobilost k práci nebo vzdělávání nebo průběhu vzdělávání, potřebné nebo to pracovní podmínky vyžadují.

Příloha č. 1 prováděcí vyhlášky dále stanoví **rozsah pracovnělékařských služeb**. Při stanovení rozsahu pracovnělékařských služeb se určuje celková doba nezbytná k provádění pracovnělékařských služeb. Pro stanovení minimální celkové doby nezbytné k provádění pracovnělékařské služby se určuje minimální čas potřebný na jednoho zaměstnance za rok.

Prováděcí vyhlášky stanoví náročnost práce/čas potřebný na jedno pracovní místo za rok pro poradenství a dohled nad pracovními podmínkami, včetně školení.

Doprovodný zákon noveluje zákon o daních z příjmů a to včetně §24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP, které od 1. 4. 2012 zní: „pracovnělékařské služby poskytované poskytovatelem těchto služeb v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy a nehraném zdravotní pojišťovnou, na lékařské prohlídky a lékařská vyšetření stanovené zvláštními předpisy,“.

2. Daňové souvislosti

2.1 **Úhrada za pracovnělékařské služby zaměstnavatelem**

Zaměstnavatel ve smyslu nového zákona o specifických zdravotních službách bude uzavírat, resp. uzavřel dle staré úpravy, písemnou smlouvu s poskytovatelem pracovnělékařských služeb na dodávku pracovnělékařských služeb (dříve závodní preventivní péče). Je obvyklou praxí, že úhrada zaměstnavatele za poskytované pracovnělékařské služby je stanovena smluvním ujednáním a obvykle se odvíjí od počtu zaměstnanců zaměstnavatele či jiného obdobného kritéria. MF ČR ve svém vyjádření k příspěvku KOOV č. 753/19.02.03 - Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů vynaložené na závodní preventivní péči uvedlo, že upozorňuje na případy neprůkazného stanovení výše rozmáhajících se paušálních úhrad smluvním lékařům, poskytujícím závodní preventivní péči. Lze se však domnívat, že pokud jsou poskytovatelé pracovnělékařské služby a zaměstnavatel osoby nespřízněné ve smyslu §23 odst. 7 ZDP, jsou tyto smluvní úhrady obecně daňově uznatelným nákladem.

Dílčí závěr:

Obecně jsou smluvní úhrady poskytovateli pracovnělékařské péče dle §24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP považovány za daňově uznatelný náklad a to ve výši ceny obvyklé pokud se jedná o subjekty spřízněné ve smyslu §23 odst. 7 ZDP či smluvní ceny dohodnuté mezi nespřízněnými subjekty.

2.2 **Pokyn D-6**

Pokyn GFŘ D-6 v článku k §24 ZDP stanoví v bodě 14 „Daňovými výdaji na závodní preventivní péči poskytovanou zařízeními závodní preventivní péče nebo na preventivní péči poskytovanou smluvními lékaři, v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 2. zákona,

jsou výdaje (náklady) související se zajištěním preventivních vstupních, periodických, mimořádných, řadových, následných a výstupních prohlídek zaměstnanců podle platného znění předpisů o posuzování zdravotní způsobilosti k práci (směrnice č. 49/1967 Věstníku MZd, ve znění směrnic č. 17/1970 Věstníku MZd ČSR, registrované ve Sbírce zákonů v částce 2/1968 a v částce 20/1970, a zákon č. 187/2000 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů), nehrané zdravotními pojišťovnami. Vstupními prohlídkami se pro uvedený účel rozumí jak vstupní prohlídky před uzavřením pracovního poměru podle zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále je „zákoník práce“), tak při převedení zaměstnance na jinou práci za trvání pracovního poměru. Okruh zdravotních výkonů a lékařských prohlídek spadajících do závodní preventivní péče, hrazených zdravotními pojišťovnami, vymezuje § 35 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Za lékařské prohlídky a lékařská vyšetření stanovené

zvláštními předpisy se považují mimo jiné lékařská vyšetření zaměstnanců vykonávajících noční práci, a lékařská vyšetření mladistvých před vstupem do pracovního poměru podle zvláštního právního předpisu (zákoník práce).“

Dílčí závěr:

Od 1. dubna 2012 již není výše uvedený bod k §24 Pokynu D-6 zcela aktuální, nýbrž s ohledem na nové znění §24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP lze za daňově uznatelné náklady považovat náklady vynaložené zaměstnavatelem na pracovnělékařské služby poskytované poskytovatelem těchto služeb v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy a nehrazeném zdravotní pojišťovnou, na lékařské prohlídky a lékařská vyšetření stanovené zvláštními předpisy, zejména zákonem o specifických zdravotních službách a prováděcím předpisem Ministerstva zdravotnictví ČR vydaným dle §60 zákona o specifických zdravotních službách.

2.3. Náklady na pracovnělékařské služby pro uchazeče o zaměstnání

Zákon o specifických zdravotních službách stanoví, že pracovnělékařské služby hradí obecně zaměstnavatel (§58 zákona o specifických zdravotních službách). Ve smyslu ustanovení tohoto zákona zajišťuje zaměstnavatel poskytnutí pracovnělékařských služeb zaměstnancům a uchazečům o práci. V §59 odst. 2 zákona o specifických zdravotních službách je dále uvedeno, že vstupní lékařskou prohlídku hradí osoba ucházející se o zaměstnání s tím, že zaměstnavatel hradí vstupní lékařskou prohlídku, pokud uzavře s uchazečem o zaměstnání pracovněprávní nebo obdobný vztah, nestanoví-li jiný právní předpis jinak. Nicméně je v tomto ustanovení dále připuštěna možnost, že vstupní lékařskou prohlídku nemusí hradit uchazeč o zaměstnání, pokud se uchazeč s případným zaměstnavatelem dohodne jinak, či stanoví-li tak jiný právní předpis. Přestože §24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP se obecně vztahuje pouze k nákladům na zaměstnance, lze dovodit, že i náklady vynaložené na uchazeče o zaměstnání mohou mít stejný daňový charakter a to i v případě, že s uchazečem není následně uzavřen pracovněprávní či obdobný vztah.

Dílčí závěr:

Za náklady na pracovnělékařské služby poskytované poskytovatelem těchto služeb v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy a nehrazené zdravotní pojišťovnou se ve smyslu §24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP, resp. obecných ustanovení § 24 ZDP považují náklady vynaložené nejen na zaměstnance, ale i uchazeče o práci, pokud se případný zaměstnavatel s uchazečem o práci dohodl na úhradě nákladů na pracovnělékařské služby včetně úhrady vstupní lékařské prohlídky.

2.4 Komplexní smlouva se zdravotnickým zařízením – daňové ošetření na straně zaměstnavatele

V praxi je obvyklé, že smlouva na poskytování pracovnělékařské péče je uzavřena se zdravotnickým zařízením, které poskytuje komplexní zdravotní péči a to jak pracovnělékařské služby tak i nadstandardní zdravotní péči (tj. jinou než pracovnělékařské služby) či další služby (např. provádění kontroly, zda zaměstnanec dodržuje stanovený režim dočasné práce neschopného pojištěnce, tj. jde o povinnost zdržovat se na nahlášeném místě pobytu a dodržovat dobu a rozsah povolených vycházek, toto oprávnění má zaměstnavatel po dobu prvních 21 kalendářních dnů

dočasné pracovní neschopnosti, nebo službu poskytování garantované doby čekání na ošetření zaměstnance v pracovní době v časovém limitu +/- počet minut od dohodnutého termínu ošetření, apod.). V těchto smlouvách se zdravotnickým zařízením jsou smluvní poplatky za jednotlivé služby obvykle stanoveny pro jednotlivé druhy poskytovaných služeb samostatně.

Dílčí závěr:

a) Náklady na pracovnělékařskou službu poskytovanou zdravotnickým zařízením jsou daňově uznatelným nákladem ve smyslu §24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP. Nevztahuje se na ně tedy režim §25 odst. 1 písm. h) bod. 2 ZDP, přestože plnění poskytuje zdravotnické zařízení, jelikož se nejedná o nepeněžní plnění poskytované zaměstnanci, ale o službu poskytovanou zdravotnickým zařízením zaměstnavateli.

b) Náklady na nadstandardní zdravotní péči zajišťovanou a hrazenou zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě možnosti používat zdravotnická zařízení jsou daňově neuznatelným nákladem ve smyslu §25 odst. 1 písm. h) ZDP.

c) Náklady vynaložené zaměstnavatelem na služby nakoupené od zdravotnického zařízení, které však nepředstavují nepeněžní plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci, nejsou považovány obecně za daňově neuznatelné ve smyslu §25 odst. 1 písm. h) ZDP a na posouzení jejich daňové uznatelnosti se aplikují obecná ustanovení §24 ZDP. Mezi tyto náklady lze zahrnout např. náklady na monitoring plnění režimu práce neschopných zaměstnanců či úplatu za dodržení garantované doby ošetření zaměstnanců během pracovní doby apod.

2.5 Komplexní smlouva se zdravotnickým zařízením - daňové ošetření na straně zaměstnance

Ve vyjádření MF ČR k příspěvku KOOV č. 753/19.02.03 - Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů vynaložené na závodní preventivní péči MF ČR uvedlo, že náklady vynaložené na závodní preventivní péči, resp. nově náklady zaměstnavatele vynaložené na pracovnělékařské služby poskytované poskytovatelem těchto služeb nejsou příjmem podle §6 odst. 3 ZDP, neboť se nejedná o žádné plnění ve prospěch zaměstnance, resp. z kterého by zaměstnanec mohl benefitovat, resp. navyšoval majetek zaměstnance.

V případě tzv. nadstandardní zdravotní péče zajišťované a hrazené zaměstnavatelem ve formě možnosti používat zdravotnická zařízení se však na straně zaměstnance jedná o zdanitelný příjem, který je dle §6 odst. 9 písm. d) ZDP osvobozen od DPFO ze závislé činnosti při splnění úhrady těchto nákladů z daňově neuznatelných nákladů zaměstnavatele nebo ze zisku zaměstnavatele po jeho zdanění.

Dílčí závěr:

V návaznosti na bod 2.4 tohoto příspěvku lze učinit následující závěry

a) Úhrada pracovnělékařských služeb zaměstnavatelem neovlivní výši zdanitelného příjmu zaměstnance/uchazeče o zaměstnání (tzn., není zdanitelným příjmem).

b) Nadstandardní zdravotní péče poskytnutá zaměstnavatelem ve formě možnosti využívat zdravotnické zařízení zaměstnancem představuje zdanitelný příjem zaměstnance, který je dle podmínek uvedených v §6 odst. 9 písm. d) ZDP osvobozen od DPFO ze závislé činnosti.

c) Náklady, které zaměstnavatel vynaložil na monitoring plnění režimu dočasně práce neschopných zaměstnanců, na garantovanou dobu čekání na ošetření zaměstnanců v pracovní době či na jiné úhrady zaměstnavatele zdravotnickému zařízení, z kterých nemá zaměstnanec žádný užitek, resp. plnění nebyla poskytnuta zaměstnavatelem zaměstnanci (ve prospěch zaměstnance), nejsou považována za příjem zaměstnance ve smyslu §6 odst. 3 ZDP.

2.6. Další služby v oblasti zdravotnictví neposkytované zdravotnickým zařízením

V posledních letech se objevila další služba, která obvykle není poskytována zdravotnickým zařízením ale podnikatelským subjektem a spočívá v organizaci návštěv lékařů (např. při potřebě lékaře specialisty propojí pacienta s tímto specialistou, resp. dohodnou u specialisty návštěvu) nebo ve službě call centra objednávání do různých zdravotnických zařízení/k různým lékařům apod. V tomto případě se nejedná o klasické využití zdravotnického zařízení nýbrž zajištění efektivní logistiky zdravotní péče a podobné služby. V případě, že zaměstnavatel platí tyto logistické služby v oblasti zdravotní péče svým zaměstnancům (např. formou možnosti využívat výše zmíněné call centrum, či 24 hod online poradenská zdravotní služba), jedná se o plnění ve prospěch zaměstnance, které lze považovat za nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě možnosti zajištění využívání zdravotnického zařízení či lékaře. Lze tedy shrnout, že v tomto případě se jedná o daňově neuznatelný náklad zaměstnavatele dle §25 odst. 1 písm. h) ZDP a příjem zaměstnance osvobozený od DPFO ze závislé činnosti dle §6 odst. 9. písm. d) ZDP.

Dílčí závěr:

Pokud nepeněžní plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci souvisí se zprostředkováním/zajištěním využití zdravotnického zařízení/lékaře, je toto plnění třeba podřadit pod §25 odst. 1 písm. h). Toto nepeněžní plnění pak je osvobozeno od daně z příjmů ze závislé činnosti na straně zaměstnance dle §6 odst. 9 písm. d) ZDP.

V tabulce níže jsou uvedena plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům s daňovým ošetřením na straně zaměstnance a zaměstnavatele:

Pracovnílékařské služby hrazené zaměstnavatelem	Zaměstnanec	Zaměstnavatel
<p>1. Hodnocení zdravotního stavu zaměstnanců (ve smyslu § 2 odst. 1 prováděcí vyhlášky, tj. zjištění zdravotního stavu zaměstnance a zdravotních rizik zaměstnance včetně posouzení jeho zdravotní způsobilosti k práci, stanovení podílu na hodnocení zdravotních rizik souvisejících s pracovními podmínkami a pracovním prostředím, apod.). Ke zjištění zdravotního stavu zaměstnanců/uchazečů o zaměstnání slouží vyšetření v rámci pracovnílékařských prohlídek (ve smyslu § 7 až § 12 prováděcí vyhlášky). Důvodová zpráva k § 6 prováděcí vyhlášky stanoví obsah lékařské prohlídky za účelem zjištění zdravotní způsobilosti k práci a službě, tj. rozbor anamnestických údajů o dosavadním vývoji zdravotního stavu, komplexní fyzikální vyšetření, základní laboratorní vyšetření a případně další odborná vyšetření u specialistů, jsou-li pro posouzení zdravotního stavu a s ohledem na výskyt rizikových faktorů při výkonu práce nezbytná.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Hodnocení zdravotního stavu ve smyslu základního vyšetření (§ 6 odst. 1 prováděcí vyhlášky např. zjištění zdravotního stavu zaměstnance a zdravotních rizik zaměstnance včetně posouzení jeho zdravotní způsobilosti k práci, stanovení podílu na hodnocení zdravotních rizik souvisejících s pracovními podmínkami a pracovním prostředím, apod.) - Rozšíření základního vyšetření dle § 6 odst. 2 a 3 prováděcí vyhlášky (např. na základě jiného právního předpisu, u rizikových povolání, za účelem sledování zátěže organismu působením rizikových faktorů, apod.) - Rozšíření odborných vyšetření po provedení základního vyšetření dle § 6 odst. 4 prováděcí vyhlášky (např. vyšetření kardiovaskulárního systému, 	<p>Pracovnílékařská péče v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy, tj. zákonem č. 373/2011 Sb. a prováděcí vyhláškou</p> <p>Není příjemem podle § 6 odst. 3 ZDP</p>	<p>Pracovnílékařská péče v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy, tj. zákonem č. 373/2011 Sb. a prováděcí vyhláškou</p> <p>Je daňově uznatelným nákladem dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP</p>

<p>vyšetření k prevenci nádorového onemocnění,)</p> <p>2. Poradenství. Poradenské činnosti vyjmenované v § 2 odst. 2 prováděcí vyhlášky (dle důvodové zprávy k prováděcí vyhlášce je kladen důraz na poradenství jak pro zaměstnavatele, tak zaměstnance v problematice ochrany zdraví a bezpečnosti při práci. Dle důvodové zprávy se počítá i se zapojením poskytovatele pracovnělékařských služeb do programů podpory zdraví na pracovišti za účelem zlepšování nebo udržování zdravotního stavu zaměstnanců ovlivněním jejich životního stylu).</p> <ul style="list-style-type: none"> - Poradenství zaměstnavateli v problematice fyziologie a psychologie práce, při úpravě pracovních míst, v problematice pitného režimu a pracovní rehabilitace, poradenství a očkování atd.) - Individuální poradenství zaměstnanci na základě zjištěných skutečností včetně laboratorních nálezů, doporučení individuálního zaměření prevence, dietní opatření, životní styl) <p>3. Dohled na pracovištích, v zařízení závodního stravování, vypracování návrhu pro zaměstnavatele na odstranění zjištěných závad atd. (§ 2 odst. 1 písm. c) prováděcí vyhlášky)</p> <p>4. Školení zaměstnanců určených zaměstnavatelem (§ 2 odst. 2 prováděcí vyhlášky – první pomoc, lékárnička)</p>		
---	--	--

<p>Nepeněžní plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům ve formě možnosti využívat zdravotnické zařízení zaměstnancem nebo rodinným příslušníkem (tzv. nadstandardní zdravotní péče), například:</p>	<p>Zaměstnanec</p>	<p>Zaměstnavatel</p>
--	---------------------------	-----------------------------

<ul style="list-style-type: none"> - Vyšetření mimo pracovnělékařské prohlídky, např. zdravotní prohlídka, která není pracovnělékařskou prohlídkou (např. mimo termín periodické prohlídky), odborná vyšetření, která nelze podřadit pod vyšetření v rámci pracovnělékařské prohlídky (např. širší rozsah odborných vyšetření prováděných v rámci periodické prohlídky) - Dispenzární péče - Ambulantní péče - Ústavní péče, pokud to vyžaduje zdravotní stav - Nákup služeb a výrobků v optice a lékárně - Lázeňská péče - Úhrada zdravotnických materiálů nad limity hodnot hrazených z všeobecného zdravotního pojištění - 24 hod. konzultační služba po telefonu zajišťující nepřetržitý kontakt se zdravotní sestrou a lékařem - Možnost využití elektronické komunikace přes webové rozhraní při zadávání požadavků do objednávacího systému zdravotnického zařízení - Zajištění individuální organizace zdravotnických služeb v zájmu minimalizace ztrát osobního/volného času zaměstnanců, např. garantovaná doba čekání na ošetření zaměstnance, umožnění termínů vyšetření v přesně dohodnutém časovém úseku tak, aby na sebe jednotlivá vyšetření navazovala bez časových prodlev apod. - Organizace návštěv lékařů/specialistů, call centra zajišťující objednávání do různých zdravotnických zařízení s cílem efektivního využití volného času pracovní doby - ... 	<p>Příjem zaměstnance osvobozený podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP</p>	<p>Daňově neuznatelný náklad podle § 25 odst. 1 písm. h) ZDP</p>
---	---	--

Služby v oblasti zdravotnictví poskytované zdravotnickým zařízením či subjektem, který není zdravotnickým zařízením ve prospěch zaměstnavatele, např.	Zaměstnanec	Zaměstnavatel
<ul style="list-style-type: none"> - Monitoring naplnění režimu dočasné pracovní neschopnosti u zaměstnanců. - Zajištění individuální organizace 	<p>Nejedná se o příjem zaměstnance podle § 6 odst.</p>	<p>Daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 1 ZDP</p>

<ul style="list-style-type: none"> - Zajištění individuální organizace zdravotnických služeb v zájmu minimalizace ztrát pracovního času zaměstnanců, např. garantovaná doba čekání na ošetření zaměstnance v pracovní době v časovém limitu +/- počet minut od dohodnutého termínu ošetření, umožnění termínů vyšetření prováděných během pracovní doby v přesně dohodnutém časovém úseku tak, aby na sebe jednotlivá vyšetření navazovala bez časových prodlev apod. - Organizace návštěv lékařů/specialistů, call centra zajišťující objednávání do různých zdravotnických zařízení s cílem efektivního využití fondu pracovní doby - Zajištění organizace zdravotnických služeb dětského lékaře u zaměstnanců, kteří doprovázejí jako rodiče dítě do zdravotnického zařízení s cílem efektivního využití fondu pracovní doby zaměstnance. - ... 	podle § 6 odst. 3 ZDP	24 odst. 1 ZDP nebo dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP
--	-----------------------	---

Služby v oblasti zdravotnictví poskytované subjektem, který není zdravotnickým zařízením ve prospěch zaměstnance, hrazené zaměstnavatelem, např.	Zaměstnanec	Zaměstnavatel
<ul style="list-style-type: none"> - Časová optimalizace služeb zdravotnických zařízení, např. služby klientského komunikačního centra, vybaveného systémem pro plánování návštěv ve zdravotnických zařízeních mimo pracovní dobu, tzn. v době osobního/volného času zaměstnance. - ... 	Jedná se o zdanitelný příjem zaměstnance	Daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5 ZDP

3. Závěr

Navrhuji, aby byla potvrzena správnosti výše uvedených závěrů, a to z hlediska DPPO a DPFO ze závislé činnosti. Závěry se stanoviskem GFR by měly být vhodným způsobem zveřejněny.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:

Stanovisko bylo upraveno na základě úprav příspěvku provedených předkladatelkou dle dohody se zástupci GFR.

K bodu 2.1

GFR souhlasí se stanoviskem MF k daňové uznatelnosti nákladů na straně zaměstnavatele vydaným k předkladatelem zmiňovanému příspěvku 753/19.02.03 - Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů vynaložené na závodní preventivní péči.

Platí, že nahrazení slov „závodní preventivní péči poskytovanou zařízením závodní preventivní péče“ slovy „pracovnílékařské služby poskytované poskytovatelem těchto služeb“ z hlediska podmínek uplatňování výdajů (nákladů) v základu daně na přístupu k dané problematice by nemělo představovat žádnou změnu.

To znamená, že platby, které byly považovány za daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 2 ZDP, ve znění účinném do nabytí účinnosti zákona č. 375/2011 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zdravotních službách, zákona o specifických zdravotních službách a zákona o zdravotnické záchranné službě (dále jen „zákon č. 375/2011 Sb.“) bude možné při splnění všech zákonem stanovených podmínek uplatnit v základu daně i podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 2 ZDP, ve znění zákona č. 375/2011 Sb. v případě, že budou vynakládány na pracovnílékařské služby.

Rozhodující pro uplatňování konkrétních daňových výdajů (nákladů) bude vždy mimo jiné naplnění pojmu „pracovnílékařské služby“, jejichž rozsah, obsah a organizaci pracovnílékařských služeb a postupy při zajišťování lékařských prohlídek upravuje vyhláška o pracovnílékařských službách.

K bodu 2.2

V návaznosti na stanovisko k dílčímu závěru 2.1 souhlas se závěrem předkladatele.

K bodu 2.3

Předkladatelem navržený závěr nelze takto formulovat.

Podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP lze uplatnit pouze výdaje (náklady) vynaložené na zaměstnance, kterým se pro účely zákona o daních z příjmů podle § 6 odst. 2 tohoto zákona rozumí pouze poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků. Vzhledem k tomu, že uchazeč o zaměstnání uvedenou podmínku nesplňuje, nelze v daném případě ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP použít.

Pokud uchazeč o zaměstnání neuzavře se zaměstnavatelem pracovníprávní vztah nebo obdobný vztah, na základě kterého tento uchazeč o zaměstnání splní podmínky pro vymezení pojmu „zaměstnanec“ pro účely ZDP, avšak v souladu s § 59 odst. 2 zákona č. 373/2011 Sb., o specifických zdravotních službách (dále jen „zákon č. 373/2011 Sb.“) se obě strany dohodnou, že vstupní lékařskou prohlídku uhradí zaměstnavatel, lze při splnění všech zákonem stanovených podmínek uvažovat na straně zaměstnavatele o možnosti uplatnění výdajů dle § 24 ZDP.

K bodu 2.4

Jak již bylo uvedeno ve stanovisku k dílčímu závěru k bodu 2.1 pro uplatňování konkrétních daňových výdajů (nákladů) na pracovnělékařské služby bude vždy mimo jiné rozhodující jejich vymezení v zákoně č. 373/2011 Sb. a vyhlášce o pracovnělékařských službách. Proto lze k jednotlivým závěrům uvedeným pod písmeny a) až c) pouze konstatovat:

ad a) Náklady na pracovnělékařskou službu poskytovanou zdravotnickým zařízením jsou daňově uznatelným nákladem ve smyslu § 24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP, a to při splnění všech zákonem stanovených podmínek. Jedná se o výjimku z „obecné daňové neuznatelnosti“ těchto výdajů (nákladů) podle § 25 odst. 1 písm. h) bod. 2 ZDP.

ad b) Se závěrem předkladatele lze souhlasit. Zejména je nezbytné splnění podmínky „používání zdravotnického zařízení“. Pro úplnost pouze dodáváme, že zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci nepeněžní plnění ve formě možnosti používání zdravotnického zařízení a nikoliv přímo nadstandardní zdravotní péči (tu poskytuje právě zdravotnické zařízení),

ad c) V případě nákladů na monitoring plnění režimu práce neschopných zaměstnanců či úplatu za dodržení garantované doby ošetření zaměstnanců během pracovní doby souhlas se závěrem předkladatele, tj. nejedná se o náklady daňově neuznatelné ve smyslu § 25 odst. 1 písm. h) ZDP a na posouzení případné daňové uznatelnosti předkladatelem uváděných nákladů na monitoring plnění režimu práce neschopných zaměstnanců či úplatu za dodržení garantované doby ošetření zaměstnanců během pracovní doby je možno aplikovat obecná ustanovení § 24 ZDP.

K bodu 2.5

ad a) Souhlas se závěrem předkladatele - na straně zaměstnance se nebude podobně jako v případě současné závodní preventivní péče jednat o zdanitelný příjem.

ad b) Souhlas se závěrem předkladatele - zdravotní péče poskytnutá zaměstnavatelem nad rámec jeho zákonné povinnosti ve formě možnosti využití zdravotnického zařízení zaměstnancem, bude na straně zaměstnance představovat příjem ze závislé činnosti osvobozený podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP za zde uvedených podmínek.

ad c) Souhlas se závěrem předkladatele - na straně zaměstnance se nebude jednat o zdanitelný příjem.

K bodu 2.6

Zdravotní péče je vymezena v § 2 odst. 4 zákona č. 372/2011Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (zákon o zdravotních službách), zdravotnické zařízení je definováno v § 4 tohoto zákona jako prostor určený pro poskytování zdravotnických služeb.

Podle názoru GFŘ v uvedených případech není naplněna podmínka „možnosti používat zdravotnické zařízení“ (uvedené služby neposkytuje zdravotnické zařízení, ale nespřízněný podnikatelský subjekt), a proto nelze použít ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) ZDP.

Pokud tedy služba není hrazena z veřejného pojištění, mohlo by se za zákonem stanovených podmínek u zaměstnavatele jednat o daňově uznatelné náklady podle § 24 odst. 1 ZDP. Podle názoru GŘ se nejedná o službu poskytovanou zaměstnanci, ale o službu zaměstnavatele, který touto cestou eliminuje případné ztráty časového fondu pracovní doby svých zaměstnanců. Zároveň platí, že zaměstnanci v těchto případech nevzniká nepeněžní příjem.

K tabulce

Tabulka obsahuje demonstrativní výčet konkrétních plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnancům s návrhem „obecného daňového řešení“ jak na straně zaměstnance, tak i na straně zaměstnavatele. Podle názoru GŘ výše uvedená stanoviska k jednotlivým dílčím závěrům pod body 2.1 až 2.6 lze na konkrétní situace aplikovat za předpokladu, že konkrétní plnění bude posuzováno s přihlédnutím ke konkrétní situaci a okolnostem, za kterých je poskytováno. Vzhledem k tomu, že výčet jednotlivých služeb či plnění nemůže být s ohledem na znění zákona o zdravotních službách a jeho prováděcích předpisů konečný (jedná se pouze o demonstrativní výčet) a s ohledem na skutečnost, že výklad a vymezení pojmů z oblasti zdravotních služeb není v kompetenci GŘ, nebude GŘ zaujímat obecná stanoviska k daňovému řešení konkrétních plnění předkládatelům vyjmenovaných v příložené tabulce.

362/04.04.12 Kapesné při zahraniční pracovní cestě

*Předkládají: Ing. Ivana Stibůrková, daňový poradce, č. osvědčení 3914
Ing. Radka Velebná, daňový poradce, č. osvědčení 4166*

1. Úvod, popis problému

Cílem příspěvku je přispět k vyjasnění otázky, zda ustanovení Zákoníku práce (262/2006 Sb.), týkající se krácení stravného pro zaměstnavatele z veřejného sektoru, provedené novelou č. 365/2011 Sb., mají vliv na stanovení kapesného (z nárokové sazby nebo z krácené sazby) u zahraničních pracovních cest.

Zákoník práce v § 180 stanoví, že zaměstnavatel může zaměstnanci poskytnout při zahraniční pracovní cestě kapesné do výše 40% zahraničního stravného poskytnutého zaměstnanci podle § 170 odst. 3 a § 179 Zákoníku práce. Stanovení kapesného obecně, tedy jak pro zaměstnance z veřejného sektoru, tak pro zaměstnance z podnikatelského sektoru, se odvíjí od sazeb stravného stanovených pro zaměstnance veřejného sektoru.

Poslední novela zákoníku práce (č. 365/2011 Sb.) s účinností od 1. ledna 2012 zavedla povinné krácení sazeb stravného pro zaměstnance ve veřejném sektoru i v podnikatelském sektoru v případech, kdy je bezplatně poskytnuto jídlo v průběhu zahraniční pracovní cesty (jedná se o ustanovení § 179 odst. 3 a 4).

Nicméně, zaměstnavatel v podnikatelském sektoru si může sjednat nebo určit míru krácení stravného v rámci rozsahu stanoveného Zákoníkem práce, tj. až o 70%, 35% nebo 25% (podle doby trvání pracovní cesty).

Zaměstnavatel může zaměstnancům při zahraniční pracovní cestě poskytovat vedle stravného kapesné v cizí měně. Toto vyplývá z ustanovení § 166 odst. 2 Zákoníku práce, podle kterého může zaměstnavatel poskytnout zaměstnanci i další cestovní náhrady (tj. náhrady výdajů, které zaměstnanci vzniknou při cestách definovaných v § 152 Zákoníku práce, tj. při nichž náleží zaměstnanci náhrada cestovních výdajů), než které jsou explicitně v zákoně vyjmenovány.

Podle ustanovení § 6 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů („ZDP“), představuje kapesné jakožto součást náhrad cestovních výdajů poskytnutých v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené nebo umožněné Zákoníkem práce pro zaměstnance zaměstnavatele z veřejného sektoru obecně příjem osvobozený od daně z příjmů, a to i u zaměstnanců zaměstnavatelů z podnikatelské sféry.

Maximální výše kapesného pro zaměstnance veřejného sektoru je stanovena v § 180 Zákoníku práce a jak je řečeno výše, je určujícím kritériem z hlediska daně z příjmů fyzických osob i pro zaměstnance z podnikatelské sféry.

Zaměstnavatel veřejného sektoru může zaměstnanci poskytnout kapesné až do výše 40% zahraničního stravného poskytnutého zaměstnanci podle § 170 odst. 3 a § 179 Zákoníku práce. V ustanovení § 170 odst. 3 a § 179 Zákoníku práce je nyní

zavedeno s účinností od 1. ledna 2012 povinné krácení stravného v návaznosti na počet bezplatně poskytnutých jídel v rámci dané zahraniční cesty.

Vzhledem k tomu, že § 180 Zákoníku práce odkazuje na paragrafy obsahující povinné krácení stravného při zahraniční pracovní cestě zaměstnanců ve veřejném sektoru a zákon o daních z příjmů odkazuje vždy na limity pro zaměstnance ve veřejném sektoru, vyvstává nově otázka, zda při stanovení kapesného (40% stravného), se vychází ze základní sazby nebo z té povinně krácené podle § 179 Zákoníku práce.

2. Řešení

Pro účely osvobození kapesného poskytnutého v souladu se Zákoníkem práce od daně z příjmů se vychází z částky sazby zahraničního stravného v závislosti na době trvání zahraniční cesty nekrácené o bezplatně poskytnuté jídlo podle § 179 odst. 3 Zákoníku práce.

Zdůvodnění:

Kapesné je určeno na úhradu výdajů osobní povahy, které nesouvisí s účelem pracovní cesty, v průběhu pracovní cesty mimo území České republiky. Je třeba je odlišit od nutných vedlejších výdajů pracovní cesty definovaných v § 164 Zákoníku práce. Do této kategorie výdajů, které je možno jednoznačně považovat za osobní, náleží např.:

- vstupné na kulturní a společenské akce nesouvisející s účelem cesty, jichž se zaměstnanec zúčastní v průběhu pracovní cesty ve svém volném čase,
- směnárenský poplatek při směně jiné měny, než je měna pro příslušný stát určená vyhláškou Ministerstva financí, kterou se stanoví základní sazby stravného v cizí měně,
- výdaje na údržbu šatstva, prádla a obuvi,
- výdaje za soukromé telefonní hovory, poštovné za soukromou korespondenci,
- platby za holičské, kadeřnické a kosmetické služby,
- platby za lékařské úkony a za léky,
- výdaje související s udržováním a opravami motorového vozidla použitého pro pracovní cestu, pokud toto vozidlo není zahrnuto v obchodním majetku zaměstnavatele nebo jím užívané na základě nájemní smlouvy o finančním nebo operativním pronájmu.

Využití kapesného je plně soukromou záležitostí zaměstnance a zaměstnavatel není oprávněn požadovat jeho vyúčtování. Kapesné není poskytováno na pokrytí nákladů na stravování, které není zaměstnavatelem bezplatně poskytováno v průběhu pracovní cesty. K tomu slouží stravné, resp. poskytnutí zálohy před zahájením pracovní cesty.

Pokud by byl závěr opačný, tedy že se má při stanovení kapesného vycházet z krácené sazby, mělo by to dopad na základ daně z příjmů zaměstnanců a vyměřovací základy pro odvody povinného sociálního a zdravotního pojištění.

V extrémním případě, kdy by zahraniční pracovní cestě zaměstnanci nevznikl nárok na žádné zahraniční stravné (z důvodu krácení z titulu bezplatně poskytnutých jídel), by pak zaměstnavatel nemohl zaměstnanci poskytnout ani žádné kapesné.

Nicméně předpokládáme, že toto nebyl záměr zákonodárce. Neoficiálně nám bylo i pracovníky Ministerstva práce a sociálních věcí potvrzeno, že při výpočtu kapesného se má vycházet z nekrácené částky zahraničního stravného.

3. Závěr

Pro účely osvobození kapesného poskytnutého v souladu se Zákoníkem práce od daně z příjmů se vychází z částky sazby zahraničního stravného v závislosti na době trvání zahraniční cesty nekrácené o bezplatně poskytnuté jídlo podle § 179 odst. 3 Zákoníku práce.

Navrhujeme závěr se stanoviskem GFŘ vhodným způsobem zveřejnit.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:

Kapesné poskytnuté v souladu se Zákoníkem práce se dle ust. § 6 odst. 7 ZDP nepovažuje za příjem ze závislé činnosti a není předmětem daně zaměstnance. V návaznosti na odpověď Ministerstva práce a sociálních věcí (MPSV), které je příslušné k výkladu Zákoníku práce, lze poskytovat zaměstnancům kapesné do výše 40% zahraničního stravného určeného podle délky doby v zahraničí, nikoliv ze zkráceného zahraničního stravného z důvodu poskytnutého bezplatného jídla (viz odpověď MPSV).

- odpověď MPSV:

Věc: Odpověď na dotaz na výši kapesného

K Vašemu podání ze dne 16. března sděluje Ministerstvo práce a sociálních věcí toto stanovisko:

Kapesné je cestovní náhrada, na kterou nevzniká zaměstnanci nárok, ale kterou může zaměstnavatel, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce, svým zaměstnancům do výše stanovené v § 180 zákoníku práce poskytovat na blíže nespécifikované výdaje, které souvisejí s pracovní cestou, ale nejsou nahrazovány jinou cestovní náhradou. Jde například o kulturní nebo sportovní vyžití, anebo o nákup drobných dáreků a upomínkových předmětů. Poskytne-li zaměstnavatel, který není uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce, svým zaměstnancům kapesné do stejné výše, jde o standardní cestovní náhradu, která nepodléhá dani z příjmů ani odvodům na zákonné pojištění. Tento zaměstnavatel může svým zaměstnancům poskytnout i kapesné ve vyšší částce, ale částka, o kterou převyší maximum stanovené v § 180 zákoníku práce, se připočítá k základu pro výpočet daně z příjmů a k základům pro odvod zákonného pojistného.

Právě o této maximální částce kapesného vznikly spory vyvolané některými výklady a nedůslednostmi v právní úpravě. Ustanovení § 180 zákoníku práce se v souvislosti se změnou provedenou při poskytování zahraničního stravného neměnilo. Z toho jasně vyplývá, že nebylo v úmyslu měnit jeho účel, který nemá s poskytováním jídla nic společného, tedy ani jeho výši. Ustanovení § 180 zákoníku práce se však změnit mělo, a to v souvislosti se změnou § 179, do kterého byly doplněny odstavce 3 a 4 upravující závazné krácení zahraničního stravného pro

zaměstnavatele, kteří jsou uvedeni v § 109 odst. 3 zákoníku práce. Odkaz na § 179 v § 180 měl být doplněn o odkaz pouze na jeho odstavce 1 a 2, stejně jako se v § 170 odkazuje pouze na jeho odstavec 3 a nikoliv současně na jeho odstavec 5. Z tohoto opomenutí však nelze dovodit, že se změnila maximální výše kapesného, která může být poskytnuta zaměstnancům zaměstnavatele, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce, resp. standardní výše kapesného pro zaměstnance zaměstnavatele, který v § 109 odst. 3 zákoníku práce uveden není. Pracovní právo je soukromé právo a jako takové je výkladové. Navíc byly do zákoníku práce doplněny základní zásady, a ve smyslu § 1a písm. a) zákoníku práce je v pochybnostech třeba příslušné ustanovení aplikovat ve prospěch zaměstnance. Vznikla-li tedy pochybnost o výši kapesného, kterou lze zaměstnanci poskytnout, protože se v § 180 odkazuje nejednotně, pak je nutné vyjít z uvedené základní zásady zákoníku práce a z účelu kapesného, který se nezměnil.

Zaměstnancům lze proto podle názoru Ministerstva práce a sociálních věcí i nadále poskytovat kapesné do výše 40 % zahraničního stravného určeného podle délky doby v zahraničí, nikoliv ze zkráceného zahraničního stravného z důvodu poskytnutí bezplatného jídla.

JUDr. Naděžda Břeská
ředitelka odboru legislativního

363/04.04.12 Licenční poplatky a úroky vyplácené nerezidentům a okamžik srážky daně u renegociovaných smluv o zamezení dvojího zdanění

*Předkládají: Mgr. Magdaléna Vyškovská, daňový poradce ev. č. 2371
Ing. Simona Hornochová, daňový poradce ev. č. 2550*

1. Úvod

Tento příspěvek se zabývá následujícími otázkami:

1. Stanovením okamžiku, kdy má plátce daně povinnost provést srážku daně z licenčních poplatků a úroků vyplácených daňovým nerezidentům. Speciálně se tento příspěvek zaměřuje na okamžik, kdy má být provedena srážková daň v případě, kdy je renegociována smlouva o zamezení dvojího zdanění.
2. Potvrzením, že okamžik, ke kterému se stanoví daň vybíraná srážkou, je pouze jeden. Následná úhrada licenčních poplatků a úroků představuje pouze splnění závazkové platební povinnosti a nemá vliv na výši daně vybírané srážkou.

2. Vymezení problému

Česká republika některé již uzavřené smlouvy o zamezení nahrazuje smlouvami novými.

U některých renegociovaných smluv o zamezení dvojího zdanění se maximální sazba srážkové daně, kterou může Česká republika uplatnit, liší od maximální sazby daně v původních smlouvách. Jedná se například o smlouvu o zamezení dvojího zdanění uzavřenou mezi Českou republikou a Kyprzem publikována pod č. 120/2009 Sb.m.s., podle níž může Česká republika vybrat srážkovou daň ve výši 10 % z **vyplácených licenčních poplatků**, zatímco podle dříve platné smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Českou republikou a Kyprzem maximální sazba srážkové daně, kterou mohla Česká republika vybrat z **placených licenčních poplatků**, činila 5 %. Obdobný případ nastane po vstupu do účinnosti nové smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Polskou republikou, která je aktuálně projednávána Poslaneckou sněmovnou pod č. 522/0, podle níž se sazba daně u licenčních poplatků podle článku 12 zvyšuje z aktuálně platných 5 % na 10 % z hrubé částky **licenčních poplatků vyplácených** polskému daňovému rezidentovi.

Obdobná situace nastává u renegociované smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Čínou například u úrokových příjmů.

Problematika je dále podrobněji rozebrána pro případ vyplácených licenčních poplatků. Vzhledem k tomu, že ustanovení čl. 11 odst. 1 a 2 nové smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Čínou, upravující zdanění úroků, jsou formulována obdobně jako dále komentovaná ustanovení čl. 12 smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Českou republikou a Kyprzem, platí níže uvedené závěry pro úrokové příjmy obdobně.

V praxi se vyskytly různé názory na to, jak postupovat v případě, kdy byl závazek z titulu licenčních poplatků zaúčtován v roce, kdy byla účinná původní smlouva o

zamezení dvojího zdanění (dále rovněž SZDZ), avšak závazek byl uhrazen až v roce následujícím, kdy se již prováděla smlouva nová s rozdílnou sazbou zdanění. Některé finanční úřady totiž s ohledem na princip nadřazenosti smluv o zamezení dvojího zdanění nad zákonem o daních z příjmů například dovozují z článku „Vstup v platnost“, podle něhož se nová SZDZ aplikuje na příjmy **vyplácené a připisované** (*paid or credited v anglické verzi*) k 1. lednu v kalendářním roce následujícím po roce vstupu v platnost, že měla být sražena daň ve výši platné ke dni skutečné úhrady daného licenčního poplatku, resp. že srážka provedená podle ZDP ke dni připsání měla být při úhradě licenčního poplatku znovu přehodnocena. Nová smlouva mezi Českou republikou a Polskou republikou i mezi Českou republikou a Čínou rovněž stanoví, že nová SZDZ se aplikuje, pokud jde o daně vybírané srážkou u zdroje, na příjmy vyplácené nebo připisované (*paid or credited v anglické verzi*) k 1. lednu v kalendářním roce následujícím po roce, v němž smlouva vstoupí v platnost nebo později. V obou případech je anglická verze rozhodující. S ohledem na to, že text článku „Vstup v platnost“ těchto nových SZDZ je stejný, dále bude rozebírána pouze již účinná SZDZ uzavřená mezi Českou republikou a Kyprskou republikou.

Cílem tohoto příspěvku je tedy vyjasnění pozice, v jakém okamžiku má být daň v případě změny sazby daně uvedené ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění českým plátcem daně jednorázově a definitivně sražena.

S ohledem na to, že obdobná situace může nastat u příjmů českých daňových rezidentů plynoucích jim ze smluvních států, s nimiž byla smlouva renegociována, tento příspěvek rozebírá i nárok na zápočet daně sražené v takovém smluvním státě.

3. Rozbor problému

Každá nová či renegociovaná smlouva uvádí v článku „Vstup v platnost“ pravidla, kdy se po splnění všech postupů požadovaných vnitrostátními předpisy pro vstup platnost začnou provádět její ustanovení.

Např. výše uvedená nová SZDZ uzavřená mezi Českou republikou a Kyprskem v článku 26 odst. 2 stanoví, že se její ustanovení začnou aplikovat na příjmy vybírané srážkou u zdroje vyplácené nebo připisované k 1. lednu v kalendářním roce následujícím po roce vstupu smlouvy v platnost, jakož i na takové příjmy vyplácené nebo připisované po tomto datu.

Srážkové dani podléhají i licenční poplatky uvedené v článku 12 SZDZ uzavřené mezi ČR a Kyprskou republikou.¹¹

Licenční poplatky plynoucí poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP, tedy daňovým nerezidentům, podléhají podle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 srážkové dani ve výši 15 %. Pro licenční poplatky podle SZDZ je tato sazba je modifikována smlouvami o zamezení dvojího zdanění. Srážku daně má podle ustanovení § 38d odst. 1 věta poslední ZDP povinnost plátce daně provést při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, **avšak nejpozději v den, kdy plátce příjmu o závazku účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem**¹². Podle ZDP tedy

¹¹ Toto se netýká licenčních poplatků, které splní podmínky osvobození podle § 19 zákona č. 586/1992 Sb., kdy se srážková daň neuplatní z důvodu osvobození takových příjmů.

¹² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

platí, že i když nejsou licenční poplatky uhrazeny, musí plátce daně srážku provést již v okamžiku zaúčtování takového závazku ve prospěch daňového rezidenta. K tomu např. JUDr. Jan Tůma v časopisu Právo a podnikání¹³.

Zároveň však platí, že podle § 37 ZDP se ustanovení tohoto zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. To znamená, že „*upravuje-li proto mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění právní institut (...) odlišně od zákona České republiky, je nezbytné v první řadě aplikovat příslušnou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění a teprve potom zákon České republiky.*“¹⁴.

Konkrétně nová SZDZ mezi ČR a Kyprskou republikou stanoví, že :

„Článek 12

LICENČNÍ POPLATKY

1. Licenční poplatky mající zdroj v jednom smluvním státu a **vyplácené** rezidentu druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státu.

2. Licenční poplatky uvedené v odstavci 3 písmenu a) však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státu, v němž mají zdroj, **a to podle právních předpisů tohoto státu**, avšak jestliže skutečný vlastník licenčních poplatků je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne 10 procent hrubé částky licenčních poplatků.

Příslušné úřady smluvních států upraví vzájemnou dohodou způsob aplikace těchto omezení.

3. Výraz "licenční poplatky" použitý v tomto článku označuje **platby** jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití:

a) jakéhokoliv patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo postupu, počítačového programu nebo průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení, nebo za informace, které se vztahují ke zkušenostem nabytým v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké;

b) jakéhokoliv autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů a filmů nebo pásek pro televizní nebo rozhlasové vysílání.

Článek 26

VSTUP V PLATNOST

¹³ „Zásadní změnou v ust. § 38d - daň vybíraná srážkou je upřesnění obecného okamžiku povinnosti plátce daně provést srážku "nejpozději v den, kdy o závazku účtuje". Tím se doplňují ostatní skutečnosti (výplata, poukázání, připsání úhrady), které doposud zákon uváděl tak, aby nemohlo docházet ke spekulacím. Den účtování závazku může většinou předcházet časově ostatním skutečnostem v zákoně uvedeným, není to však na závadu a poplatník tím nemůže být nikterak poškozen, neboť jeho nárok je vždy pouze na částku po zdanění bez ohledu na okamžik, kdy daň byla sražena“.

JUDr. Jan Tůma, Otázky zdaňování ve vztahu k zahraničí z pohledu novel zákona o daních z příjmů, Právo a podnikání č. 2/1996, ASPI, LIT 5612CZ

¹⁴ SOJKA, V. Mezinárodní zdanění Příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. vydání, Praha: ASPI, a.s. 2008, s. 84 (Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. dubna 2005, č.j. 10 Ca 39/2004-97)

1. Smluvní státy si vzájemně oznámí diplomatickou cestou splnění postupů požadovaných jejich vnitrostátními právními předpisy pro vstup této smlouvy v platnost. Smlouva vstoupí v platnost dnem pozdějšího z těchto oznámení.

2. Ustanovení Smlouvy se budou provádět:

a) pokud jde o daní vybírané srážkou u zdroje, **na příjmy vyplácené nebo připsované k 1. lednu v kalendářním roce následujícím po roce, v němž Smlouva vstoupí v platnost, nebo později;**

Je tedy třeba se zabývat otázkou, k jakému okamžiku je třeba daň srazit, a v souvislosti s renegociovanou smlouvou stanovit výši srážky daně z licenčních poplatků. Přitom musí být respektováno pravidlo přednostní aplikace mezinárodní smlouvy před zákonem dle článku 10 Ústavy a § 37 ZDP a zároveň posouzeno, zda jsou ustanovení dané mezinárodní smlouvy v tomto ohledu konstruována dostatečně určitě a jasně a jsou-li tedy přímo aplikovatelná¹⁵.

V této souvislosti je vhodné rozebrat termín „**platby**“ použitý v článku 12 odst. 3 SZDZ mezi Českou republikou a Kyprskou republikou v definici licenčních poplatků. Samotná SZDZ jej nedefinuje, věnuje se mu však Komentář k modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku k článku 12 odst. 2 v bodu 8.3., podle něhož „*slovo „platba“ použité v definici má velmi široký význam, jelikož koncept platby znamená naplnění povinnosti poskytnout věřiteli prostředky způsobem stanoveným ve smlouvě nebo obvyklým způsobem*“. Domníváme se, že termín „**platby**“ je použit pouze k definování licenčního poplatku, aniž by měl jakkoliv za cíl určit okamžik, ve kterém má Česká republika uplatnit daň, ke které je na základě smlouvy oprávněna.

První odstavec článku 12 SZDZ stanoví, že licenční poplatky **vyplácené**¹⁶ rezidentu Kyprské republiky mohou být zdaněny v Kyprské republice, druhý odstavec hovoří o možnosti zdanit takové licenční poplatky také v České republice, a to podle právních předpisů České republiky, tedy v zásadě podle § 36 a 38d ZDP. Smyslem těchto ustanovení SZDZ je upravit právo smluvních států na zdanění licenčních poplatků. Žádné z těchto ustanovení však výslovně neupravuje mechanismus určení okamžiku, v jakém má smluvní stát licenční poplatky právo zdanit. Druhý odstavec pouze uvádí, že licenční poplatky mohou být ve státě zdroje zdaněny podle právních předpisů tohoto státu. S ohledem na absenci stanovení okamžiku zdanění v textu

¹⁵ K podmínkám přímé aplikovatelnosti mezinárodních smluv viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu 6 Ao 3/2007 – 121, v němž NSS mimo jiné uvádí: „*k tomu, aby mezinárodní smlouva, resp. její ustanovení mohla zavazovat i vnitrostátní subjekty a mohlo být použito aplikační pravidlo o přednostní aplikaci mezinárodní smlouvy před zákonem, je třeba, [...] aby ustanovení té které mezinárodní smlouvy byla přímo aplikovatelná. Požadavek přímé aplikace znamená, že ustanovení mezinárodní smlouvy jsou konstruována natolik určitě a jasně, že z nich lze vyvodit práva a povinnosti vnitrostátních subjektů, aniž by bylo třeba nějakých vnitrostátních opatření.*“

¹⁶ **Vyplácený** " je deverbativní adjektivum od nedokonavého slovesa "vyplácet", proto **proces neukončený**. V daném případě se tedy může jednat o **příjmy, které jsou nebo budou vypláceny opakovaně**. Obdobný význam má slovesné přídavné jméno „**placený**“ od slova „**platit**“ použité v původní smlouvě o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Kyprskem. Na rozdíl od toho příjem **vyplacený** je deverbativní adjektivum od dokonavého slovesa „**vyplatit**“, což znamená proces ukončený. Anglická verze smlouvy, která je v daném případě rozhodující, uvádí slovo „**paid**“, které může být překládáno s ohledem na souvislost jako vyplácený, placený či vyplacený.

SZDZ lze dovodit, že i okamžik zdanění ve státě zdroje se řídí vnitrostátní právní úpravou tohoto státu.

Článek 26 SZDZ stanoví, že se nová SZDZ použije na příjmy **vyplácené** nebo **připisované** po 1. 1. roku následujícího po roce, kdy smlouva vstoupila v platnost¹⁷. Použití obou termínů „vyplácené nebo připisované“ v nedokonavém vidu, bez gramatického nebo logického upřednostnění kteréhokoli termínu, nelze považovat za dostatečně jednoznačné určení okamžiku, k němuž má být srážková daň stanovena. Toto ustanovení lze chápat tak, že má pokrýt možné okamžiky stanovení srážkové daně podle právních předpisů státu zdroje.

I když nelze zcela vyloučit ani výklad, že s ohledem na to, že odstavec první článku 12 SZDZ stanoví, že se jedná o zdanění licenčních poplatků vyplácených a že v definici licenčních poplatků v odstavci 3 je uvedeno slovo „platba“, i odstavec druhý se má aplikovat pouze na příjmy skutečně hrazené¹⁸, s ohledem na dlouhodobě zaužívanou správní praxi se přikláníme k tomu, že okamžik srážky daně je plně v dispozici každého smluvního státu, a je tedy jej možno stanovit vnitřním daňovým zákonem, v našem případě § 38d ZDP.

Z čl. 26 SZDZ nevyplývá, že by smluvní státy měly stanovit srážkovou daň z konkrétní platby licenčních poplatků opakovaně, tj. při připsání a následně znovu při vyplacení. Pokud by takové stanovení srážkové daně v souvislosti s renegociací SZDZ bylo úmyslem smluvních států, mělo by tak být v SZDZ (případně protokolech k ní) stanoveno. Možnost stanovit vyšší daň z konkrétní platby opakovaně nepředvídá ani ZDP. V § 36 odst. 1 sice uvádí vedle sebe několik možných okamžiků provedení srážky, hovoří však o povinnosti srážku „provést“¹⁹ v některém z uvedených okamžiků, z nichž jeden je stanoven jako nejzazší.

¹⁷ Pokyn D 341 stanoví, že pokud jde o daně vybírané srážkou u zdroje, smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Kyperskou republikou se uplatní na příjmy vyplácené nebo připisované k 1. lednu 2010 nebo později;

¹⁸ Skutečnost, že výklad daného ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění může být sporný, ilustruje srovnání s rozsudkem Conseil d'Etat ze dne 28. dubna 1986, č. 45505, www.legifrance.gouv.fr, podle něhož „vzhledem k tomu, že vyplývá z jasně formulovaných ustanovení článku 11 francouzsko-americké smlouvy, že **dani podléhají licenční poplatky ze zdrojů na území Francie pouze za podmínky, že byly skutečně uhrazeny společností, která je rezidentem Spojených států**, ze žádného důkazu nevyplývá, že by Kraft Corporation obdržela v průběhu let, které jsou předmětem sporu, skutečnou platbu odpovídající podílu stálé provozovny společnosti Kraftco na licenčních poplatcích (...) **proto společnost Kraftco nemohla v žádném případě být podrobena zdanění srážkou z důvodu těchto částek**, a je tedy v právu, když tvrdí, že byla rozsudkem Správního soudu v Lille neoprávněně zamítnuta její žádost o zproštění takového zdanění a souvisejícího penále, které jí bylo vyměřeno“. S ohledem na výsledek uvedeného sporu, podle něhož bylo možné daň srazit až při skutečné úhradě licenčních poplatků, byla při renegociaci smlouvy o zamezení dvojího zdanění dokonce do nové smlouvy mezi Francií a USA v roce 2009 přímo do článku 12 včleněna klauzule, že „licenční poplatky se pro účely této smlouvy považují za zaplacené nejpozději v okamžiku, kdy jsou zaúčtovány jako závazek pro účely zdanění na straně věřitele ve státě zdroje“.

¹⁹ Dokonavý vid slovesa „provést“ používaný v §36d ZDP v souvislosti se sražením a odvedením srážkové daně naznačuje, že zákonodárce předpokládá jednorázové provedení srážky z konkrétních příjmů podléhajících srážkové dani.

4. Zápočet daně sražené v zahraničí

Obdobný problém s aplikací správné výše sazby daně podle SZDZ může nastat také v situaci, kdy je českým rezidentem přijata platba ze zahraničí podléhající v souladu s příslušnou SZDZ srážkové dani, kterou si český rezident následně uplatňuje formou zápočtu oproti své české daňové povinnosti v souladu s § 38f ZDP. Částka pro zápočet je pak omezena výší maximální sazby daně dle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Problém může vyvstat zejména v situacích, kdy dochází ke snížení sazeb (např. v případě úroků dle česko-čínské smlouvy 2011 a nové smlouvy 2012).

Konkrétně nová SZDZ mezi ČR a Čínou stanoví:

„Článek 11 ÚROKY

1. *Úroky mající zdroj v jednom smluvním státě a vyplácené rezidentu druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě.*

2. *Tyto úroky však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, v němž mají zdroj, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže skutečný vlastník úroků je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne 7,5 procenta hrubé částky úroků.*

Příslušné úřady smluvních států upraví vzájemnou dohodou způsob aplikace tohoto omezení.“

Znění čl. 27 *Vstup v platnost nové SZDZ mezi ČR a Čínou* je totožné se zněním čl. 26 nové SZDZ mezi ČR a Kyperskou republikou citovaným výše.

Obdobně jako u licenčních poplatků v SZDZ mezi ČR a Kyperskou republikou není v nové SZDZ mezi ČR a Čínou v případě úroků jednoznačně stanoven okamžik srážky daně. Zahraniční daňová správa tedy může za rozhodný okamžik pro uplatnění sazby daně dle smlouvy považovat buď okamžik účtování o závazku, nebo okamžik skutečné výplaty, a to v závislosti na své domácí legislativě, judikatuře a související interpretaci smluv o zamezení dvojího zdanění.

Vzhledem k výše uvedenému rozboru a ke skutečnosti, že daň je srážena zahraničním subjektem, který se řídí výkladem příslušné zahraniční daňové správy, navrhuje, aby česká daňová správa respektovala pro účely zápočtu maximální výši zahraniční daně k zápočtu právě částku daně dle příslušného potvrzení o dani sražené v zahraničí, a to nezávisle na skutečnosti, zda zahraničním subjektem byla v souladu s postojem tamní daňové správy použita sazba dle smlouvy účinné v závislosti na okamžiku účtování o závazku nebo skutečné výplatě.

5. Návrh řešení

- I. Vzhledem k tomu, že SZDZ nestanoví jednoznačně okamžik, k němuž má být stanovena srážková daň z licenčních poplatků, a dle druhého odstavce čl. 12 je státu zdroje dána možnost zdanit licenční poplatky podle právních předpisů tohoto státu, je okamžikem, k němuž má být daň z licenčních poplatků sražena v České republice, okamžik uvedený v § 38d odst. 1 ZDP. Licenční

poplatek tedy bude zdaněn při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, avšak nejpozději v den, kdy plátce příjmu o závazku účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem, a to s použitím SZDZ platné a účinné k tomuto okamžiku.

- II. S ohledem na to, že SZDZ ani ZDP neupravují možnost opakovaného srážení daně z konkrétního příjmu podléhajícího srážkové dani, je srážková daň stanovena s konečnou platností jen v jednom okamžiku v souladu se ZDP.
- III. V případě, že s ohledem na aplikační přednost smluv o zamezení dvojího zdanění nelze vyloučit výklad, že v tomto případě stanoví smlouva o zamezení dvojího zdanění jinak, bude-li to ve prospěch plátce daně, nebude považován za nesprávný postup, kdy plátce daně srazí daň až při skutečné výplatě licenčních poplatků. V takovém případě je z důvodu nejasné aplikace nutno postupovat dle rozhodnutí ÚS mírněji 20, tedy ve prospěch plátce daně.
- IV. V situacích, kdy je českým rezidentem přijata platba ze zahraničí podléhající v souladu s příslušnou SZDZ srážkové dani v zemi zdroje, kterou si český rezident následně uplatňuje formou zápočtu oproti své české daňové povinnosti, bude česká daňová správa respektovat (zejména v případech, kdy dochází ke snížení sazeb) pro účely maximální výše zahraniční daně k zápočtu právě částku daně dle příslušného potvrzení o dani sražené v zahraničí, a to nezávisle na skutečnosti, zda zahraničním subjektem byla v souladu s postojem tamní daňové správy použita maximální smlouvou dovolená sazba dle smlouvy účinné v závislosti na okamžiku účtování o závazku nebo skutečné výplatě.

6. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru přijaté závěry publikovat.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:

S návrhy řešení uvedenými v části 5 v bodech I a II příspěvku souhlasíme.

Se závěry uvedenými v bodě III. nelze souhlasit.

Jak je uvedeno v závěrech obsažených v bodech I. a II., rozhodný okamžik pro srážku daně vyplývá v ČR z ustanovení § 38d odst. 1 ZDP. SZDZ samy o sobě

²⁰ Např. IV.ÚS 666/2002 „Z hlediska ryze formálněprávního lze sice pro oba způsoby zdanění shledat zákonný podklad, avšak za situace, kdy právo umožňuje dvojitý výklad, nelze při řešení případu pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno - čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy). Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní podle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny podle čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Jinak řečeno, v případě pochybností jsou povinny postupovat mírněji (in dubio mitius)“.

nestanovují okamžik provedení institutu srážkové daně. Toto je ponecháno na aplikaci vnitrostátních právních předpisů.

Vzhledem k tomuto výkladu, nenastává tak tedy důvod k použití postupu „ve prospěch poplatníka“, jak uvádí předkladatelé příspěvku.

K bodu IV. uvádíme:

Český správce daně může akceptovat pouze potvrzení zahraničního správce daně, které prokáže výši zaplacené daně v zahraničí, a to v souladu se zahraničními právními předpisy, resp. modifikovanou sazbou danou mezinárodní smlouvou. Rozhodný moment srážky daně je stanoven příslušným ustanovením zahraničního právního předpisu, a to s využitím SZDZ platné a účinné k tomuto okamžiku.

366/04.04.12 Vymezení stavebních a montážních prací při opravách a údržbě zařízení pevně připojeného k budově

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

1. ÚČEL PŘÍSPĚVKU

Předmětem tohoto příspěvku je sjednotit postup pro vymezení některých činností pro účely aplikace § 92e zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „**zákon o DPH**“).

2. OPRAVY A ÚDRŽBA ZAŘÍZENÍ PEVNĚ PŘIPOJENÉHO KE STAVBĚ

Zařízením pevně připojeným ke stavbě se pro účely tohoto příspěvku rozumí jakékoli zařízení včetně strojního vybavení, které je k budově připevněno tím, že:

- bylo ke stavbě pevně přichyceno např. šrouby, nýty, zabudováním samotného zařízení do stavby apod., nebo
- bylo pevně připojeno na rozvody elektrické sítě (tj. nelze ho odpojit např. pouhým vytáhnutím napájení ze zástrčky), nebo
- bylo pevně napojeno na rozvody kanalizace nebo vody, nebo
- bylo pevně připojeno na rozvody plynu, nebo
- bylo pevně připojeno na rozvody vzduchotechniky

Počínaje 1. lednem 2012 se za podmínek stanovených v § 92a a §92e zákona o DPH uplatňuje režim přenesení povinnosti priznat daň na příjemce i u stavebních a montážních prací. Jak je i uvedeno v důvodové zprávě k novele č. 47/2011 zákona o DPH, tento režim byl zaveden s cílem zabránění daňových úniků.

V § 92e zákona o DPH jsou stavební a montážní práce vymezeny pomocí kódů Klasifikace produkce (CZ-CPA) (dále jen „**Klasifikace produkce**“) 41 až 43. Zatímco však zákon o DPH v § 92e používá termín „stavební a montážní práce“, kódy 41 až 43 jsou uvedeny v sekci F Klasifikace produkce, která se nazývá „*Stavby a stavební práce*“ a termín „montážní práce“ se zde neuvádí.

Předpokládáme, že důvodem pro použití termínu „stavební a montážní práce“ v § 92e zákona o DPH (předpokládám) bylo:

- najít textaci odpovídající textu ustanovení čl. 199 písm. 1 odst. a) směrnice 2006/112/ES, které umožňuje přenést povinnost priznat daň na příjemce i u vybraných tuzemských zdanitelných plnění, a zároveň
- zajistit kontinuitu v používání tohoto termínu v zákoně o DPH (§§48 a 48a), a zároveň
- naplnit účel samotného režimu přenesení daňové povinnosti, tj. zabránit daňovým únikům spočívajícím v neoprávněném uplatňování nároků na odpočet, daně širokým vymezením činností podléhajících režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce.

Jak vyplývá ze stále platné informace Ministerstva financí k uplatňování DPH u výstavby č.j. **18/21492/2008-181 (dále jen „Informace“)**, „**stavebními a montážními pracemi se pro účely této informace rozumí práce při výstavbě nových staveb, bytů a nebytových prostor a práce při jejich rekonstrukcích, modernizacích, rozšířeních, stavebních úpravách a opravách. Opravou se také rozumí stavební nebo montážní údržba. Součástí stavebních a montážních prací jsou konstrukce, materiály, stroje a zařízení, které se do stavby zabudují nebo zamontují**“.

Z použití stejného termínu tedy lze dovozovat, že záměrem zákonodárce tedy zřejmě bylo i pro účely § 92e zákona o DPH zahrnout do stavebních a montážních prací opravy a údržbu, jestliže svým charakterem představují stavební práce uvedené pod kód 41 až 43 Klasifikace produkce.

Co se týče samotného vymezení stavebních prací v Klasifikaci produkce, tak zatímco např. v oddílu 41 již ze samotných názvů jednotlivých kategorií vyplývá, že zde uvedené práce zahrnují i činnosti spočívající v opravách a údržbě, u dalších kódů v oddílech 42 a 43 jsou opravy a údržba zmiňovány jen u některých subkategorií. Přesto se domnívám, že do kódů 42 a 43 spadají i veškeré příslušné opravy, a to z následujících důvodů:

- Klasifikace NACE, používaná pro klasifikaci jednotlivých ekonomických činností, využívá až po úroveň tříd stejná kritéria pro zařazení a stejné kódy jako klasifikace CZ-CPA. V metodické příručce ke klasifikaci NACE je uvedeno:

"Až po čtvrtou úroveň (třídy) je CPA shodné s NACE. Obecně lze říci, že podtřídy CPC jsou opětovně uspořádány podle ekonomického původu. Vztah mezi CPA a NACE Rev. 2 je zřetelný v kódování CPA: kódování prvních čtyř míst CPA je až na několik málo výjimek shodné s NACE Rev. 2..."

Z výše uvedeného dle mého názoru vyplývá, že (s výjimkami, které se však vůbec netýkají oddílů 41 až 43) po úroveň tříd by měly být stavební a montážní činnosti zařazeny do stejných kódů jak v klasifikaci NACE, tak v Klasifikaci produkce.

- Ve vysvětlivkách klasifikace NACE na začátku oddílu 43 je uvedeno:

"Do tohoto oddílu se také zařídí jakékoli instalační práce, díky kterým lze zajistit funkčnost stavby. Tyto činnosti jsou většinou prováděny na staveništi (i když některé přípravné práce lze provádět v dílně). Patří sem instalace plynu, vodovodů, odpadů, systémů vytápění, větrání a klimatizace, antén, bezpečnostních zařízení a ostatních elektrických zařízení, požárních sprinklerů, výtahů, pojízdných schodišť atd. Dále sem patří provádění izolací proti vodě, tepelné a protihlukové izolace, plechařské práce, instalace chladicích zařízení, instalace osvětlení a signalizačních zařízení pro komunikace, železnice, letiště, přístavy atd.

Oddíl rovněž zahrnuje příslušné opravy.

Dokončovací práce zahrnují činnosti potřebné pro dokončení budovy. Jsou to sklenářské práce, práce s omítkami, malířské práce, pokládání podlahových krytin (dlaždic, parket, koberců atd.) nebo obkládání stěn (kachlíky, tapetování atd.), broušení podlah, tesařské a truhlářské práce, akustické práce, vnější čištění fasády atd.

Oddíl rovněž zahrnuje příslušné opravy."

Z vysvětlivek ke klasifikaci NACE je tedy zcela zřejmé, že do oddílu 43 se zahrnují i příslušné opravy. A jelikož by tyto opravy měly být až po úroveň třídy zařazovány do stejných kódů klasifikace NACE a Klasifikace produkce, je nutno na základě výše uvedeného dojít k závěru, že oddíl 43 zahrnuje i všechny odpovídající opravy. Tento závěr lze dále podpořit i vymezením oprav a údržby v metodické příručce ke klasifikaci NACE, ve kterém je uvedeno (bod 90 a 91), že „Jednotky, které provádí opravy nebo údržby, jsou klasifikovány do následujících kategorií v závislosti na druhu opravovaného zboží:

- skupina 33.1 „Opravy kovodělných výrobků, strojů a zařízení“;
- oddíl 43 „Specializované stavební činnosti“;
- skupina 45.2 „Opravy a údržba motorových vozidel, kromě motocyklů“;
- oddíl 95 „Opravy počítačů a výrobků pro osobní potřebu a převážně pro domácnost“.

91. Jednotky, které provádějí generální opravy letadel, lokomotiv a lodí jsou klasifikovány ve stejných třídách jako jednotky, které je vyrábějí."

Opět je zde tedy zcela jasně počítáno s tím, že oddíl 43 obsahuje i odpovídající opravy a údržbu.

Samozřejmě to neznamena, že veškeré opravy vztahující se nějakým způsobem ke stavbě, resp. především k zařízení pevně připojenému ke stavbě, musí být zatříděno do kódu 43.

Údržbu a opravy zařízení pevně připojeného ke stavbě lze zatřídít pod kód 43 pouze v případě, že opravu konkrétního zařízení nelze zařadit do oddílu 33 nebo do oddílu 95.

V oddílu 33 se konkrétně může jednat o třídy 33.11 až 33.14 a 33.19.

33.11 Oprava a údržba kovodělných výrobků

33.12 Opravy a údržba strojů

33.13 Opravy a údržba elektronických a optických zařízení

33.14 Oprava a údržba elektrických zařízení

33.19 Opravy a údržba ostatních zařízení

„Ostatní všestranně použitelné stroje a zařízení j.n.“ zmíněné pod kódem 33.12.19, u kterých by mohly vzniknout určité pochybnosti o jejich vymezení, jsou dle mého názoru vymezeny ve třídě 28.29. K tomuto závěru lze dle mého názoru dojít porovnáním struktury kódů třídy 33.12 a skupin 28.1 a 28.2.

Z oddílu 95 přichází prakticky do úvahy jen třída 95.22 Opravy přístrojů a zařízení převážně pro domácnost, dům a zahradu, která zahrnuje i opravy elektrospotřebičů pro domácnost, např. ledniček a mrazniček, myček nádobí, praček a sušiček pro domácnost, domácích elektrických spotřebičů na vaření a vytápění, vysavačů a jiných malých domácích spotřebičů.

Drobné opravy a údržba staveb jsou rovněž uvedeny pod následujícími kódy. Podmínkou pro zařazení do těchto kódů je, že opravy a údržba jsou poskytovány v rámci komplexních správcovských nebo úklidových služeb.

81.10.10 Kombinované pomocné služby, které zahrnují, mimo jiné:

- provádění kombinace pomocných služeb pro provoz budov (kombinované služby, např. všeobecný úklid interiéru, údržba a drobné opravy, likvidace odpadků, hlídání, ochrana a zajištění bezpečnosti budov, rozdělování pošty, recepce, činnost prádelny atd.

81.21.10 Všeobecný úklid budov, který zahrnuje, mimo jiné:

- úklid a údržbu bytových prostor nebo komerčních, administrativních a průmyslových budov včetně jiné správcovské údržby včetně drobných oprav

2.1 Dílčí závěr

Veškeré příslušné opravy a údržba zařízení pevně připojeného ke stavbě, představující svým charakterem stavební a montážní práce (s výjimkou drobných oprav a údržby prováděných v rámci „správcovské“ činnosti či komplexního úklidu, kódy 81.10.10 a 81.21.10) uvedené jako takové v kódech 41 až 43, musí být považovány za stavební a montážní práce, na které se vztahuje ustanovení § 93e zákona o DPH, jestliže daná oprava či údržba není explicitně uvedena v některé ze tříd 33.11 až 33.14, 33.19 a 95.22. Ostatní všestranně použitelné stroje a zařízení jinde neuvedené, zmíněné pod kódem 33.12.19, jsou vymezeny ve třídě 28.29.

Jestliže je oprava nebo údržba zařízení pevně připojeného ke stavbě zatříděna pod některý z kódů 33.11 až 33.14, 33.19, 81.10.10, 81.21.10 nebo 95.22, nedochází při jejich poskytnutí k přenesení povinnosti přiznat daň na příjemce, i když dané zařízení představuje nedílnou součást stavby.

3. INSTALACE ZAŘÍZENÍ

V praxi rovněž vznikají problémy s tím, zda montážní (instalační) práce svým charakterem spadají do oddílu 33 nebo do oddílu 43. Týká se to především dodání různých zařízení včetně jejich montáže, tj. „přípevněním“ ke stavbě.

Částečnou odpověď lze opět nalézt ve vysvětlivkách k oddílu 33 klasifikace NACE, kde je uvedeno, že „*Tento oddíl dále zahrnuje odbornou instalaci strojů. Instalace zařízení, která tvoří nedílnou součást budovy nebo podobné struktury, např. instalace elektrického vedení, instalace eskalátorů nebo instalace klimatizačního systému, je klasifikována ve stavebnictví.*“

Ve vysvětlivkách k třídě 33.20 Instalace průmyslových strojů a zařízení je ještě dále upřesněno, že „*Tato třída zahrnuje odborné instalace strojů. Instalace zařízení, která tvoří pevnou součást budovy nebo podobné struktury, např. instalace eskalátorů, elektrického vedení, systémů alarmů nebo klimatizačního zařízení, je zařazena ve stavebnictví.*“

Ve vysvětlivkách k oddílu 43 klasifikace NACE je uvedeno, že „*Do tohoto oddílu se také zaříd'ují jakékoli instalační práce, díky kterým lze zajistit funkčnost stavby.*“

3.1 Dílčí závěry

Z výše uvedeného lze dle mého názoru vyvodit následující závěry:

- Instalace zařízení, která tvoří nedílnou součást budovy nebo podobné struktury a zároveň podmiňují funkčnost dané budovy či podobné struktury, je zařazena do některého z oddílů 41 až 43 Klasifikace produkce, jestliže nejsou z těchto oddílů explicitně vyloučeny.
- Instalace zařízení, které je přípevněno k budově nebo podobné struktuře je zařazena do některého z oddílů 41 až 43 Klasifikace produkce, jestliže se nejedná o instalaci zařízení (resp. strojů) explicitně uvedeného ve třídě 33.20 Klasifikace produkce. Ostatní všestranně použitelné stroje a zařízení jinde neuvedené, zmíněné pod kódem 33.20.29, jsou vymezeny ve skupině 28.2.

4. ZÁVĚR

Doporučuji odsouhlasit postupy uvedené výše pod body 2.1 a 3.1.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

Dílčí závěr 2.1. : S navrženým závěrem lze souhlasit s tím upřesněním, že zmíněné jiné explicitní vymezení oprav a údržby může být i v jiných než uvedených kódech. Přesněji by tedy dílčí závěr bodu 2.1. měl znít „*Veškeré příslušné opravy a údržba zařízení pevně připojeného ke stavbě, představující svým charakterem stavební a montážní práce (s výjimkou drobných oprav a údržby prováděných v rámci „správcovské“ činnosti či komplexního úklidu pod kódem 81), uvedené jako takové v kódech 41 až 43, musí být považovány za stavební a montážní práce, na které se vztahuje ustanovení § 92e zákona o DPH, jestliže daná oprava či údržba není explicitně uvedena v jiných kódech CZ CPA např. v kódech 28, 33, 95.*“

Dílčí závěr 3.1.: Souhlas s navrženým závěrem.