

**Generální finanční ředitelství**  
Lazarská 7, Praha 1, 117 22

## **Zápis z jednání Koordinačního výboru** **s Komorou daňových poradců ČR ze dne 22.2.2012**

### **UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 22.2.2012**

#### **- seznam -**

#### **Daň z příjmů**

**346/14.12.11** Mezinárodní pronájem pracovní síly a vznik stálé provozovny v ČR.....str.3

Předkládají: Ing. Michaela Felcmanová  
Ing. Otakar Machala  
Ing. Jiří Nesrovnal

**356/22.02.12** Problematika daně z příjmů fyzických osob při účtování v hospodářském roce.....str. 14

Předkládá: Ing. Jan Volc

#### **DPH**

**359/22.02.12** Režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e ZDPH.....str.19

Předkládají: Olga Holubová  
Ing. Pavel Černý

#### **Daň z nemovitosti**

**360/22.02.12** Zdanění vleček a nemovitostí sloužících výlučně k účelu zlepšení stavu životního prostředí dle zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí .....str. 28

Předkládají: Ing. Pavel Rochowanski  
Ing. Jan Šimek

**NEUZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY odložené na příští jednání KV****- seznam -****DPH****354/18.01.12** Některé otázky aplikace § 78c ZDPH

Předkládá: Ing. Pavel Černý

**NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY odložené na příští jednání KV****- seznam -****355/18.01.12** K uplatnění sazby daně podle Přílohy č. 2 zákona o DPH u služeb spisovatelů, skladatelů, sochařů a jiných výkonných umělců

Předkládá: Ing. Mgr. Ladislav Povr

**Daň z příjmů****357/22.02.12** Pracovnělékařská a jiná zdravotní péče

Předkládá: Dana Trezziová

**Daň z příjmů a DPH****358/22.02.12** Dočasné přidělení k jinému zaměstnavateliPředkládají: Ditta Hlaváčková  
Petra Pospíšilová  
Dana Trezziová

## **UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 22.2.2012**

### **Daň z příjmů**

#### **346/14.12.2011 Mezinárodní pronájem pracovní síly a vznik stálé provozovny v ČR**

*Předkládají: Ing. Michaela Felcmanová, daňový poradce č. osv. 3756  
Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252  
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757*

*Předkladatelé děkují za promptní pomoc při zpracování tohoto příspěvku členům sekce Mezinárodní zdanění a cel.*

### **1. Úvod**

Tento příspěvek představuje návrh na řešení dalšího dílčího problému spojeného s aplikací tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly (dále jen MPPS) v rámci daňové soustavy ČR, přičemž navazuje na a nijak nemění závěry přijaté v rámci předchozích příspěvků souvisejících s problematikou MPPS<sup>1</sup>.

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

### **2. Vymezení problému**

***Cílem tohoto příspěvku je vymežit, zda a za jakých okolností může vzniknout poskytovateli pracovní síly (zahraničnímu formálně právnímu zaměstnavateli) na území ČR stálá provozovna z pohledu § 22 ZDP.***

---

<sup>1</sup> Např. 714/17.12.03 – Mezinárodní pronájem pracovní síly, 302.16.06.10 – Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly – doplnění příspěvku, 312.13.10.10 – DPH u mezinárodního pronájmu pracovní síly, 275.20.05.09 – Daňová uznatelnost nákladů na mezinárodní pronájem pracovní síly

<sup>2</sup> Zejména Pokyn D-151 k zajištění jednotného postupu při uplatňování § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., č.j. 251/3 531/1997 ze dne 10. ledna 1997

### 3. Rozbor problému

#### 3.1. Právní úprava MPPS

ZDP obsahuje již od poloviny 90. let minulého století pro MPPS speciální úpravu, která je vymezena v § 6 odst. 2 ZDP a která jej odlišuje od jiných případů. Podle tohoto ustanovení je zaměstnavatelem pro účely ZDP i český daňový rezident, u kterého vykonávají práci fyzické osoby, které mají formálně právně uzavřen pracovní poměr s českým daňovým nerezidentem - pronajímatelem pracovní síly, jehož prostřednictvím jsou jim, na základě smluvního vztahu, příjmy za práci pro uživatele vypláceny.

Podle třetí věty uvedeného ustanovení se z hlediska ZDP takto vyplácený příjem považuje za příjem vyplácený ekonomickým zaměstnavatelem, tedy vzniká fikce přímého závislého vztahu mezi ekonomickým zaměstnavatelem a pronajatým zaměstnancem.

V následující větě tohoto ustanovení je potom výslovně upravena situace, kdy celková úhrada formálně právnímu zaměstnavateli neobsahuje pouze příjem pronajatých zaměstnanců za vykonanou práci, ale i částku odpovídající dalším skutečně vynaloženým nákladům pronajímatele v souvislosti s pronájmem a jeho zisk. Pro účely ZDP je pokynem MF ČR č. D 151 je tato částka označována jako částka za zprostředkování.

Termín zprostředkování u MPPS je potřeba i pro daňové účely chápat v jeho specifickém významu pro účely pronájmu pracovní síly, jak jej definuje zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti (dále jen ZoZ), v § 14 odst. 1 písm. b), kdy se zprostředkováním zaměstnání rozumí zaměstnávání fyzických osob za účelem výkonu jejich práce pro uživatele, kterým se rozumí jiná právnická nebo fyzická osoba, která práci rozděljuje a dohlíží na její provedení (dále jen "uživatel"). Podle § 14 odst. 2 ZoZ se za zprostředkování zaměstnání podle odst. 1 b) ZoZ rovněž považuje, je-li cizinec vyslán svým zahraničním zaměstnavatelem k výkonu práce na území České republiky na základě smlouvy s českou právnickou nebo fyzickou osobou a obsahem této smlouvy je pronájem pracovní síly.

#### 3.2. Právní úprava stálé provozovny

***Pro vymezení stálé provozovny daňových nerezidentů na území ČR budeme v příspěvku vycházet ze znění ZDP s tím, že v případě smluvních států může být toto vymezení dále modifikováno platnými ustanoveními příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.***

Podle ustanovení § 22 odst. 2 ZDP se stálou provozovnou rozumí místo k výkonu činností daňových nerezidentů na území ČR, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje a staveniště (tzv. pevná stálá provozovna) a dále poskytování činností a služeb uvedených v § 22 odst. 1 písm. c) a f) bod 1 ZDP, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích (tzv. službová stálá provozovna). V případě, kdy příslušná

mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění neupravuje definici tzv. službové stálé provozovny, má obecně přednost úprava mezinárodní smlouvy.

V souvislosti s mezinárodním pronájmem pracovní síly by v úvahu přicházela především stálá provozovna typu kancelář, příp. dílna a službová stálá provozovna, za podmínky, že by byla činnost daňového nerezidenta (formálně-právního zaměstnavatele) vykonávána na území České republiky.

Vyjdeme-li z platného znění ZDP, pak činností daňového nerezidenta – formálně právního zaměstnavatele vykonávanou pro daňového rezidenta - ekonomického zaměstnavatele, je pronájem pracovní síly.

Prvním případem, který může v praxi nastat, je situace, kdy má daňový nerezident na území ČR trvalé místo podnikání – např. kancelář, ze které řídí a organizuje svou činnost. V takovém případě mu vzniká stálá provozovna na území ČR od prvního dne – tj. např. od okamžiku zřízení takovéto kanceláře, jejímž prostřednictvím bude svoji činnost vykonávat.

Druhým případem je situace, kdy daňový nerezident na území ČR žádné trvalé místo podnikání nemá a pouze pronajímá vlastní zaměstnance českému daňovému rezidentovi.

V obou případech je třeba posoudit, zda jsou naplněny podmínky § 22 odst. 1 písm. c) a odst. 2 ZDP. Ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) považuje za příjmy ze zdrojů na území ČR mj. příjmy ze zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území ČR a rovněž příjmy z poskytovaných služeb.

V případě MPPS se na základě výše uvedené definice ZoZ jedná o pronájem pracovní síly, což konstatoval i NSS ve svém rozsudku 7 Afs 20/2008 „*Zákon v ustanovení § 6 odst. 2 věta druhá a třetí zákona o daních z příjmů říká, že určité taxativně vymezené kategorie pronájmu pracovní síly jsou vztahy, u nichž má osoba, pro kterou pracovník na základě smlouvy o pronájmu pracovní síly pracuje a která je českým rezidentem (§ 2 odst. 2, § 17 odst. 3 citovaného zákona), postavení „zaměstnavatele“ ve smyslu § 6 odst. 2 věta první citovaného zákona, i když příjem pracovníkovi nevyplácí ona, ale je mu vyplácen zahraniční osobou (skutečným zaměstnavatelem), který jeho pracovní sílu „zaměstnavateli“ pronajal.“*<sup>3</sup>

Proto se domníváme, že s ohledem na to, že MPPS je ve svém důsledku považován za závislý vztah vzniklý mezi pronajatým zaměstnancem a českým ekonomickým zaměstnavatelem, služba realizovaná formálně-právním zaměstnavatelem (daňovým nerezidentem) se odvíjí od jeho sídla v zahraničí, a to bez ohledu na daňové rezidentství konkrétního pronajatého zaměstnance. Tento závěr by neplatil, pokud by měl formálně-právní zaměstnavatel trvalé zařízení k podnikání v České republice, jehož prostřednictvím by pronájem pracovní síly řídil a organizoval. V tomto duchu se vyjádřil i Krajský soud v Brně, který „*poukázal na ustanovení § 22 odst. 1 písm. a) ZDP, podle něhož se za příjmy ze zdrojů na území ČR u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 považují příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny. Konstatoval, že podle čl. 5 odst. 1 Smlouvy mezi Českou republikou a*

<sup>3</sup> K této otázce se vyjadřoval např. rozsudek NSS č.j. 7 Afs 20/2008

Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetků (sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 257/1993 Sb.) se pro účely této smlouvy výrazem „stálá provozovna“ označuje trvalé zařízení pro podnikání, ve kterém podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost. Podle čl. 5 bodu 2 písm. c) této smlouvy výraz „stálá provozovna“ zahrnuje kancelář. Soud konstatoval, že podmínkou zdanění příjmu je jednak existence stálé provozovny, a jednak činnost vykonávaná prostřednictvím stálé provozovny... Žalovaný blíže nespecifikoval, jaké konkrétní činnosti žalobce prostřednictvím stálé provozovny vykonával a z jakých důvodů to odvozuje. Tato otázka je zásadní, neboť žalobce v žalobě (i odvolání) uvádí, že neprováděl činnost zprostředkování pracovních sil na území ČR, nýbrž v jeho sídle na území Slovenské republiky.“<sup>4</sup>

Pronájem zaměstnance je pak dle našeho názoru „konzumován“ již uzavřením dohody o pronájmu zaměstnance mezi formálním zaměstnavatelem (daňovým nerezidentem) a ekonomickým zaměstnavatelem (českým daňovým rezidentem). Na tomto faktu nic nemění ani skutečnost, že typicky je zaměstnanec pronajat na určité časové období a uživatel využívá jeho činnosti po takto stanovenou dobu. Jelikož s ohledem na znění § 6 odst. 2 ZDP vykonává pronajatý zaměstnanec svou činnost ve prospěch českého ekonomického zaměstnavatele a stává se pro účely § 6 odst. 2 ZDP jeho zaměstnancem, nevykonává tedy z pohledu § 22 ZDP zároveň ekonomickou činnost na území ČR jménem a na účet zahraničního formálně právního zaměstnavatele. Daňovému nerezidentovi tak žádný příjem podle ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) ZDP ze zdrojů na území ČR nevzniká, jelikož svou službu (pronájem zaměstnance) neposkytuje na území ČR.

Tento závěr lze rovněž opřít o znění Pokynu D-151, ze kterého vyplývá, že od 1.1.1997 se u případů vykazujících znaky MPPS podle ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) a odst. 2 ZDP nepostupuje.

V případech, kdy tato situace byla považována za dodávku služby nerezidentem na území České republiky a zdaňování probíhalo v návaznosti na odpovídající ustanovení zákona o daních z příjmů, zejména § 22 odst. 1 písm. c) a odst. 2 a s přihlédnutím k mezinárodním daňovým smlouvám, považuje se tento postup za správný do 31. 12. 1996.

Tento závěr bude platit i v případě, kdy z hlediska pracovně právních předpisů platných v ČR bude povinen zahraniční subjekt (formálně právní zaměstnavatel) získat povolení<sup>5</sup>, aby mohl v ČR působit jako agentura práce, a případně bude mít proto tyto účely v ČR zřízení organizační složku. Pokud bude celá činnost nadále ve skutečnosti realizována ze zahraničí, stálá provozovna na území ČR nevznikne (v těchto případech je možné použít závěry KV Mgr. Ing. Pavel Fekar, LL.M., 66/18.03.09 Výjimky z definice stálé provozovny (Čl. 5 odst. 4 Vzorové smlouvy OECD), KV ze dne 18.3.2009 až 24.6.2009).

K tomu, aby totiž mohla být jakákoliv činnost daňového nerezidenta přičtena stálé

<sup>4</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. února 2005, čj. 4 Afs 19/2003-127, www.nssoud.cz.

<sup>5</sup> V řadě případů však nebude takové povolení třeba s ohledem na Metodický pokyn č. 1/2005 (Výklad § 14 odst. 2 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti) vydaný Ministerstvem práce a sociálních věcí.

provozovně, musela by být v trvalém místě činnost daňového nerezidenta vykonávána. Jak konstatoval i Krajský soud v Plzni ve svém rozsudku ze dne 18. prosince 2009, čj. 57 Ca 48/2008-38, publikovaném z důvodu svého významu ve Sbírce rozhodnutí NSS 5/201 „ *Stálá provozovna je z pohledu českého daňového práva místem na území České republiky, v němž vykonává svoji činnost daňový nerezident, a lze jej chápat rovněž jako kritérium určující způsob zdanění příjmů určité osoby dvěma členskými státy Evropského společenství.*

Výše uvedené závěry dále nepřímou potvrzuje i rozsudek NSS 2 Afs 4/2007-86 ze dne 27.6.2007, kde se mj. uvádí:

*„...Zákon č. 316/1996 Sb. změnil znění ust. § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů a výslovně upravil zdaňování příjmů zahraničních pracovníků zaměstnavatelem bez ohledu na skutečnost, že jsou vypláceni prostřednictvím zahraničního subjektu. Tato úprava se dotkla faktického postavení stěžovatele, neboť od účinnosti tohoto zákona jednoznačně byl poplatníkem zaměstnavatel, u něhož zaměstnanci vykonávali práci. Nejde tedy o pouhou změnu názoru správce daně, jak tvrdí stěžovatel. Pokud registrační povinnost stěžovatele do té doby plynula z posouzení jeho činnosti jako činnosti stálé provozovny, na základě této novely již nebylo jeho povinností registrace oč opřít. Je nerozhodné, zda registrace před rozhodným datem byla či nebyla po právu; od rozhodného data jednoznačně dána nebyla, a tato skutečnost byla také stěžovateli známa...“*

Výše uvedené závěry rovněž nepřímou potvrzuje i skutečnost, že stejný přístup k dané otázce dle našich informací zaujmají i správci daně v Rakousku.

Z pohledu uplatnění ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) a § 2 ZDP podle našeho názoru službová stálá provozovna z titulu poskytování služeb na území České republiky zahraničnímu pronajímateli pracovní síly bez existence samostatného trvalého místa na území České republiky nemůže vzniknout, protože jak je uvedeno výše, služba je konzumována již uzavřením dohody o pronájmu zaměstnance mezi formálním zaměstnavatelem (daňovým nerezidentem) a ekonomickým zaměstnavatelem (českým daňovým rezidentem).

#### **4. Návrh řešení**

4.1. Zahraničnímu pronajímateli pracovní síly (formálně právnímu zaměstnavateli) vzniká v ČR stálá provozovna pouze v případě, že pronajímatel má na území ČR samostatné trvalé místo k podnikání, ze kterého vykonává zcela nebo z části svou činnost.

Jde o situaci, kdy:

- zahraniční společnost zřídí v České republice kancelář nebo jiné trvalé místo k podnikání,
- prostřednictvím tohoto trvalého místa bude vyhledávat, vybírat nebo nabízet zaměstnance k pronájmu,
- tyto zaměstnance pronajme české společnosti, která je bude na denní bázi řídit, úkolovat (viz podmínky pro naplnění ekonomického pronájmu pracovní síly).

#### 4.2.. V případě, kdy:

- zahraniční zaměstnavatel vysílá do ČR své zaměstnance, které i nadále v průběhu jejich výkonu činnosti v ČR na každodenní bázi řídí a úkoluje,
- tj. podstatou smluvního vztahu mezi zahraničním zaměstnavatelem a českou společností je **poskytnutí služby** zahraniční společností **prostřednictvím vyslaného zaměstnance**,

**nejedná se o MPPS dle § 6 odst. 2 ZDP a je nutné posoudit vznik stálé provozovny zahraniční společnosti v kontextu § 22 odst. 2 ZDP.**

#### 4.3., Konkrétní příklady mezinárodního pronájmu pracovní síly

##### 4.3.1. V případě, kdy:

- zahraniční zaměstnavatel pronajme české společnosti svého zaměstnance,
- česká společnost tohoto zaměstnance na denní bázi řídí a úkoluje, tento tzv. ekonomický zaměstnanec pracuje ve prospěch české společnosti (tj. svého tzv. ekonomického zaměstnavatele) a pod jejím vedením,
- podstatou smluvního vztahu mezi zahraniční společností a českou společností je tedy MPPS,
- a současně jsou splněny podmínky uvedené v metodickém pokynu č. 1/2005 MPSV (za pronájem zahraničního zaměstnance české společnosti není sjednána úplata, jejímž účelem je dosažení zisku; v případě nadnárodních společností je toto splněno, i pokud je jediným důvodem úplaty plnění pravidel pro stanovení převodních cen), nejde o tzv. zprostředkování zaměstnání dle §14 odst. 2 ZoZ a zahraniční zaměstnavatel **není povinen vlastnit povolení ke zprostředkování zaměstnávání vydané MPSV (tzv. licenci agentury práce)**,

**stálá provozovna zahraničnímu zaměstnavateli v ČR nevzniká.**

##### 4.3.2. V případě, kdy:

- zahraniční zaměstnavatel pronajme české společnosti svého zaměstnance,
- česká společnost tohoto zaměstnance na denní bázi řídí a úkoluje, tento tzv. ekonomický zaměstnanec pracuje ve prospěch české společnosti (tj. svého tzv. ekonomického zaměstnavatele) a pod jejím vedením,
- podstatou smluvního vztahu mezi zahraniční společností a českou společností je tedy MPPS,
- zahraniční zaměstnavatel nesplní podmínky uvedené v metodickém pokynu č. 1/2005 MPSV, např.

(i) za pronájem zahraničního zaměstnance české společnosti je sjednána úplata, jejímž účelem je dosažení zisku, ale současně se jedná se o jednorázový pronájem zaměstnance; nebo

(ii) důvodem úplaty u nadnárodních společností není pouze plnění pravidel pro stanovení převodních cen, ale např. kompenzace předešlých výdajů zahraniční společnosti na rozvoj zaměstnance, které má zájem částečně umořit v případě, kde zaměstnanec je využíván jinou společností) a jedná se tedy o tzv.

zprostředkování zaměstnání dle §14 odst. 2 ZoZ. Zahraniční zaměstnavatel je povinen obdržet povolení ke zprostředkování zaměstnávání vydané MPSV (tzv. licenci agentury práce). Protože však nejsou naplněny podmínky podnikání (viz výše - např. se jedná o pronájem jediného zaměstnance, nikoliv o soustavnou činnost), zahraniční společnost není povinna zřídit v ČR svoji organizační složku

(dle výše uvedeného metodického pokynu č. 1/2005 není zřízení organizační složky podmínkou pro vydání povolení ke zprostředkování),

- v ČR také **nevyvíjí žádné aktivity/nevykonává činnost,**

**stálá provozovna zahraničnímu zaměstnavateli v ČR nevzniká.**

#### 4.4. Zahraniční zprostředkovatelé (agentury práce)

##### 4.4.1.1. V případě, kdy:

- zahraniční pronajímatel nemusí mít povolení ke zprostředkování zaměstnání zahraničních zaměstnanců v tuzemsku,
- nemá na území ČR organizační složku, ze které vykonává svou činnost, a zároveň nemá na území ČR jiné samostatné trvalé místo k podnikání, ze kterého vykonává svou činnost,

**stálá provozovna v ČR z pohledu zákona o daních z příjmů nevzniká.** Tato situace zahrnuje i stav dle bodu 4.3.2.

##### 4.4.1.2. V případě, kdy:

- zahraniční pronajímatel nemá povolení ke zprostředkování zaměstnání zahraničních zaměstnanců v tuzemsku (v situaci, kdy dle pracovních předpisů by povolení mít měl, ale toto povolení nemá, respektive se subjekt domnívá, že toto povolení nepotřebuje a následně se ve správním či soudním řízení ukáže, že jej mít měl),
- nemá na území ČR organizační složku, ze které vykonává svou činnost a zároveň nemá na území ČR jiné samostatné trvalé místo k podnikání, ze kterého vykonává svou činnost,

**stálá provozovna v ČR z pohledu zákona o daních z příjmů nevzniká.**

V tomto závěru vycházíme, a to v souladu s předchozími závěry KV (viz. KV ze dne 18.6.2008 až 20.4.2009 Ing. Radislav Tkáč, Ing. Jiří Hanák, Ing. Jiří Nesrovnal 244/18.06.08 - *Daňová účinnost vybraných položek prvotně upravených zákoníkem práce z pohledu jejich uplatnění ve zdaňovacím období 2007 a 2008* a navazující problémy) a judikaturou (viz.např. nemožnost sankcionovat porušení živnostenského zákona v oblasti daně z příjmů 5 Afs 8/2005-79, 5 Afs 9/2005-76 5 Afs 10/2005-100 ze dne 28.2.2006, *Sbírka rozhodnutí NSS 8/2007, str. 701, č. 1266/2007 Sb. NSS*) či nerelevatnost absolutní neplatnosti právního úkonu na daňovou uznatelnost nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP (viz. 7 Afs 130/2009-200 ze dne 2. 12. 2010, *NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD, 7 Afs 65/2008-83 ze dne 19. 12. 2008, (obdobně 7 Afs 13/2009-69 ze dne 31. 3. 2009), 5 Afs 26/2008-73 ze dne 25. 9. 2008, 9 Afs 81/2010-180 ze dne 31.3.2011 či 5 Afs 22/2011-72 ze dne 16.11.2011)*) z toho, že případné porušení pracovně právních předpisů může být sankcionováno v pracovněprávní oblasti, ale nemá přímé daňové konsekvence.

##### 4.4.2.1. V případě, kdy:

- zahraniční pronajímatel realizuje zprostředkování zaměstnání (pronájem pracovní síly) jako agentura práce registrovaná Úřadem práce České republiky,

- zahraniční pronajímatel má na území ČR organizační složku,
- zahraniční pronajímatel **prostřednictvím této organizační složky žádnou činnost v ČR nevykonává,**

**stálá provozovna podle § 22 odst. 2 ZDP nevzniká.**

V takovém případě má totiž organizační složka **pouze pomocný charakter** podle Čl. 5 odst. 4 Vzorové smlouvy OECD (k této problematice viz. také *Mgr. Ing. Pavel Fekar, LL.M. 266/18.03.09, Výjimky z definice stálé provozovny (Čl. 5 odst. 4 Vzorové smlouvy OECD), KV ze dne 18.3.2009 až 24.6.2009, případně rozsudek NSS 9 Afs 66/2010-189 ze dne 13.1.2011).*

4.4.2.2. V případě, kdy:

- zahraniční pronajímatel realizuje zprostředkování zaměstnání (pronájem pracovní síly) jako agentura práce registrovaná Úřadem práce České republiky,
- zahraniční pronajímatel má na území ČR organizační složku,
- zahraniční pronajímatel **vykonává svoji činnost v ČR prostřednictvím této organizační složky,**

**stálá provozovna podle § 22 odst. 2 ZDP vzniká.**

4.5. Pokud stálá provozovna vzniká pouze příjmy z činností skutečně vykonávaných stálou provozovnou by měly být připočítány této provozovně a považovány za příjmy ze zdrojů na území ČR (viz. také z hlediska příjmů připočítatelných stálé provozovně *Ing. Jiří Škampa, Ing. Jiří Nesrovnal, Problematika sdružení právnických osob podle § 829 a následujících občanského zákoníku, KV ze dne 12.9.2001 až 9.1.2002, Bulletin KDP ČR 5/2002, str. 5-13).*

## **5. Návrh na opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

**Stanovisko Generálního finančního ředitelství:**

**K jednotlivým návrhům řešení prezentovaným předkladateli uvádíme:**

Se závěry uvedenými v **bodě 4.1.** obecně souhlasíme.

Avšak považujeme za nepřesné konstatování, že „stálá provozovna vzniká pouze v případě, že pronajímatel má na území ČR samostatné „trvalé místo k podnikání“ (pozn. přesněji je třeba uvádět pojem „místo k výkonu činnosti“), ze kterého vykonává a **organizuje** svou činnost.“ V poslední části této věty bychom preferovali znění, které předkladatelé sami v části 3.2. citují ve vyjádření Krajského soudu v Brně (na straně 24 předkládaného materiálu) a to, že se jedná o místo pro podnikání, ve kterém daný subjekt (pronajímatel) **vykonává zcela nebo z části svou činnost.** Organizování činnosti podniku není tedy podmínkou pro vznik stálé provozovny.

Dále pro upřesnění uvádíme, že podmínkou pro vznik stálé provozovny zahraničního pronajímatele pracovní síly není vykonávání všech činností zmíněných v druhé odrážce („- prostřednictvím tohoto trvalého místa bude vyhledávat, vybírat a nabízet zaměstnance k pronájmu“) a dále ani skutečnost, že pronajatí zaměstnanci budou českou společností řízeni na **denní bázi.** Pro vznik stálé provozovny bude zcela postačující, bude-li jejím prostřednictvím vykonávána alespoň jedna z jmenovaných činností za podmínky jejich řízení (avšak bez podmínky denního řízení. ).

**GFŘ souhlasí se závěry předkladatelů uvedenými v bodě 4.2. s tím, že :**

Situace mezinárodního pronájmu pracovní síly není poskytnutí služby, kdy jejím charakteristickým znakem je to, že dodavatel ji provádí samostatně, na vlastní odpovědnost, pomocí pracovníků, které přímo řídí a po dokončení výsledek této služby předá odběrateli, který má samozřejmě povinnost zaplatit sjednanou částku, aniž by se musel o průběh dodání služby nějak speciálně starat a zajímat, např. o to, kolik pracovníků dodavatele a v jakých profesích a kvalifikaci je použito.

Je tedy třeba jednoznačně říci, že v každém konkrétním případě musí být vždy provedeno zásadní posouzení celé věci spočívající v rozhodnutí, zda daný stav odpovídá situaci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, kdy se kontrakt (bez ohledu na to, co je v něm eventuálně uvedeno) sjednává ve skutečnosti pouze jako zakázka na dodání pracovní síly, či situaci, kterou lze charakterizovat jako poskytování služby.

Poskytnutí služby prostřednictvím vyslaného zaměstnance tedy není mezinárodním pronájmem pracovní síly. Z tohoto hlediska lze se závěrem souhlasit, přičemž je ale třeba zdůraznit, že i v případě MPPS se vznik stálé provozovny posuzuje v kontextu § 22 odst. 2 ZDP.

Současně je možné uvést, že zahraničnímu pronajímateli nevzniká stálá provozovna z titulu výkonu práce jím pronajatých zaměstnanců. Je důležité si tedy uvědomit, že v případech, kdy se fakticky jedná o mezinárodní pronájem pracovní síly, může vzniknout stálá provozovna, která má jako svůj skutečný předmět činnosti (bez ohledu na to, co bylo eventuálně uvedeno při registraci) pouze sjednávání zakázek na dodávání pracovní síly, nikoliv konkrétní provádění práce pronajatým(i) pracovníkem(y).

**GFŘ souhlasí se závěry předkladatelů uvedenými v bodech 4.3.1. a 4.3.2. s terminologickými výhradami (viz stanovisko k bodu 4.1.)**

Pokud se týká závěrů uvedených **v bodech 4.4.1.1 a 4.4.1.2**, souhlasíme s názorem předkladatelů, že v případě zde popsaném stálá provozovna na území ČR nevznikne, avšak s výhradou, že pokud je za účelem umožnění výkonu dané podnikatelské činnosti na území našeho státu založena organizační složka, která je zapsána do obchodního rejstříku, předpokládáme včetně jejího sídla, předmětu podnikání atd. (obdobné údaje by se měly objevit pravděpodobně i v rozhodnutí o udělení předmětné licence), pak se tedy zahraniční subjekt sám o sobě rozhodl vykonávat svou podnikatelskou činnost na území České republiky. V souvislosti s výše uvedeným je tedy zřejmé, že zahraniční subjekt má na území České republiky k dispozici místo sloužící k výkonu činnosti (bez tohoto místa by danou činnost na území České republiky vykonávat nemohl) a je třeba v kontextu rozhodnutí, zda tedy toto místo vede či nevede ke vzniku stálé provozovny dále posoudit vůči rezidentům ze smluvních států druh činností, který je v rámci daného místa uskutečňován.

Ze ZoZ jasně vyplývá povinnost jakéhokoli „zprostředkovatele“ registrovat svou činnost na území ČR. (Proto nelze ani komentovat závěry uvedené v bodě 4.4.1.2., kde je předjíáno nesplnění povinnosti podle ZoZ.) Předmětná licence je vydávána a organizační složka zřízena za účelem podnikání na území České republiky, musí zde být ustanovena osoba odpovědného zástupce, která by měla odpovídat za výkon licencované činnosti na území České republiky atd.

Pokud, jak je naznačeno, je možné pronájem pracovní síly uskutečňovat ze zahraničí a zahraniční subjekt v ČR tedy prostřednictvím zde vzniklé organizační složky ve skutečnosti vůbec svou podnikatelskou činnost, která je zapsána např. v obchodním rejstříku, nevykonává, jsme toho názoru, že daná organizační složka sice stálou provozovnu pro účely daní z příjmů představuje, avšak je za dané situace velmi obtížné alokovat jí nějaké zisky, které by zde podléhaly zdanění.

Z hlediska závěrů uvedených **pod bodem 4.4.2.1. nelze zcela** s předkladateli **souhlasit**. Za situace, kdy zahraniční právnická nebo fyzická osoba žádá o povolení vykonávat činnost na území ČR jako agentura práce, je povinna splnit podmínky podle tuzemských právních předpisů (ZoZ).

Především jde o povinnost mít v ČR registrováno místo k výkonu činnosti (adresy pracovišť, která budou zprostředkováni zaměstnání provádět), v případě zahraniční právnické osoby je při registraci požadován výpis z obchodního rejstříku či registru vedeného orgánem státní správy. Dále musí mít zahraniční agentura práce – právnická osoba určeného odpovědného zástupce, který musí splňovat mj. podmínku bydliště na území ČR.

Na základě výše uvedeného lze konstatovat, že jsou naplněny znaky usazení v ČR za účelem podnikání podle zvláštního právního předpisu (ZoZ) a z tohoto titulu zahraniční agentura práce vzniká stálá provozovna na území ČR v souladu s § 22 odst. 2 ZDP.

Z těchto důvodů plyne, že pro osobu, pro kterou je pronájem pracovní síly hlavní činností, nemůže být organizační složka agentury práce považována za místo, které provádí pouze pomocné a přípravné činnosti.

Se závěry uvedenými **v bodech 4.4.2.2. a 4.5.** GFŘ souhlasí.

**Závěr:**

Při posuzování možného vzniku stálé provozovny zahraniční agentury práce na území ČR je třeba brát v úvahu, že institut ekonomického zaměstnavatele, jak je obsažen v § 6 odst. 2 ZDP, řeší pouze zdanění příjmů ze závislé činnosti u zaměstnanců zahraničního právního zaměstnavatele vyslaných na práci k českému ekonomickému zaměstnavateli a nemá vztah k § 22 odst. 2 ZDP. Vlastní činnost pronajatého zaměstnance nezakládá vznik stálé provozovny zahraničního právního zaměstnavatele z titulu MPPS. Naplnění podmínek pro vznik stálé provozovny je potřeba posuzovat v souvislosti s činností a souvisejícími příjmy zahraničního zaměstnavatele na území ČR.

## **356/22.02.12 Problematika daně z příjmů fyzických osob při účtování v hospodářském roce**

*Předkládá: Ing. Jan Volc, daňový poradce, č. osv. 698*

### **Popis problému:**

Podle ustanovení § 7 odst. 12 zákona o daních z příjmů (dále pouze „ZDP“) je možné uplatnit i u fyzických osob jako účetní období hospodářský rok. Oproti právnickým osobám jsou zde významné odlišnosti, které dávají možnost více výkladů zákona.

Vzhledem k tomu, že uplatnění hospodářského roku není u fyzických osob příliš častou věcí, pro úplnost uvádím nejprve následující přehled:

1. Fyzická osoba podává přiznání k dani z příjmů vždy za období kalendářního roku. Pokud má příjmy podle více § ZDP, uvede do přiznání jejich roční výši vždy za celý kalendářní rok. Např. § 6 - závislá činnost- podle potvrzení zaměstnavatele, § 8 příjmy z kapitálového majetku (pokud se nejedná o příjmy z podnikání které budou zahrnuty do HV za ukončený hospodářský rok) skutečně obdrženou výši příjmů, u § 9 příjmy z pronájmu a u § 10 ostatní příjmy, rovněž skutečně obdrženou výši příjmů. U příjmů podle § 9 příjmy z pronájmu je možné vést i účetnictví.
2. V přiznání za daný kalendářní rok se do přiznání zahrnou příjmy podle § 7 ZDP za celý ukončený hospodářský rok, případně příjmy za účetní období při přechodu z kalendářního na hospodářský rok a naopak.
3. V přiznání může být uplatněna sleva na dani a odečitatelné položky podle ustanovení zákona o daních z příjmů platných pro daný rok, bez ohledu na to, že HV za hospodářský rok zahrnuje i část roku předchozího.
4. V případě že fyzická osoba je společník veřejné obchodní společnosti (dále pouze „v.o.s.) či komplementář komanditní společnosti (dále pouze „KS“) a zároveň má příjmy podle § 7 odst., 1 písm. a), nemůže uplatnit u těchto příjmů jako účetní období hospodářský rok.
5. U společníka v.o.s. či KS, které uplatňují jako účetní období kalendářní či hospodářský rok se u zdaňování jejich podílů ve společnostech uplatňuje vždy ustanovení § 7 odst. 4 ZDP. Jejich základem daně je část základu daně společností stanoveného podle § 23 až 33 ZDP. Podíl ke zdanění zahrne společník do svého přiznání k dani z příjmů v tom svém zdaňovacím období, do kterého připadá poslední den hospodářského roku společností.
6. Pokud mohou být příjmy fyzických osob podle § 7 ZDP (mimo příjmů z v.o.s. či KS – viz předchozí bod) osvobozeny od daně z příjmů (např. příjmy z FVE do roku 2010), ZDP přesně nedefinuje podmínky jejich osvobození.

7. Hospodářský rok je možné uplatnit pouze u těch fyzických osob, které vedou účetnictví.

### **1. Problematika vedení účetnictví fyzickou osobou ve vztahu k základu daně z příjmů**

Vedení účetnictví přikazuje či umožňuje ustanovení § 1 odst. 2 zákona o účetnictví (dále jen „ZÚ“). Pokud fyzické osoby nemusí vést účetnictví povinně (fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku případně fyzické osoby jejichž obrat přesáhl za předchozí kalendářní rok částku 25 000 000 Kč), mohou jej vést podle písm. f) téhož paragrafu ZÚ dobrovolně na základě svého rozhodnutí. Veškeré subjekty bez ohledu na to zda se jedná o právnické či fyzické osoby ZÚ dále označuje za „účetní jednotky“.

Podle ustanovení § 3 odst. 2 ZÚ je účetním obdobím nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců. Přičemž účetní období se buď shoduje s kalendářním rokem nebo je hospodářským rokem.

Kalendářním rokem je účetní období od 1. ledna do 31. prosince daného roku a hospodářským rokem je účetní období, které trvá dvanáct měsíců, ale začíná pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden.

Ustanovení **§ 3 odst. 2 ZÚ dále výslovně stanoví, že účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období může být kratší nebo i delší než uvedených dvanáct měsíců.**

Dále podle § 3 odst. 3 ZÚ lze hospodářský rok uplatnit pouze po oznámení záměru změny účetního období místně příslušnému správci daně z příjmů nejméně tři měsíce před plánovanou změnou účetního období, jinak účetní období zůstává nezměněno.

Z výše uvedeného vyplývá, že pro účely daně z příjmů fyzických osob nadále platí, že zdaňovacím obdobím se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje podle § 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) kalendářní rok. Podle tohoto ustanovení pokud poplatník s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. a) nebo b) ZDP, tj. příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a příjmy ze živnosti, uplatní jako účetní období hospodářský rok, je dílčím základem daně nebo daňovou ztrátou rozdíl mezi příjmy a výdaji za ukončený hospodářský rok. Zároveň podle § 7 odst. 12 ZDP je při změně účtování v kalendářním roce na účtování v hospodářském roce dílčím základem daně nebo daňovou ztrátou podle § 7 rozdíl mezi příjmy a výdaji do posledního dne měsíce, kterým poplatník ukončil účtování v kalendářním roce. Hospodářský rok je možné uplatnit pouze u fyzických osob, které vedou účetnictví. Tento poslední den v měsíci připadá na jakýkoliv poslední den v měsíci, vyjma 31. 12. Pokud poplatník zvolil kratší i nebo delší účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období, je ukončeno účtování v kalendářním roce k poslednímu dni v měsíci tohoto účetního období.

Ustanovení § 23 odst. 2 ZDP stanoví, že u fyzických i právnických osob se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření u poplatníků, kteří vedou účetnictví. Toto ustanovení se odkazuje obecně na ZÚ. Proto i výsledek účetního období předcházejícího změně účetního období se podle tohoto ustanovení zahrne do přiznání k dani z příjmů za to zdaňovací období, ve kterém toto období končí.

Možnost volby kratšího či delšího účetního období je kromě fyzických osob i u osob právnických, které pak mají zároveň jiné zdaňovací období. To se týká ovšem pouze právnických osob, které jsou plátcí daně z příjmů právnických osob. Např. společníci (fyzické i právnické osoby) veřejné obchodní společnosti či komplementáři komanditní společnosti (dále pouze „v.o.s.“), která uplatňuje hospodářský rok,

zahrnou své příjmy ke zdanění z v.o.s. do svého zdaňovacího období, do kterého připadá konec hospodářského či kalendářního roku v.o.s.

## 2. Problematika osvobození vybraných příjmů

Podle ZDP platného do konce roku 2010, bylo možné uplatnit osvobození u některých z příjmů podle § 7 ZDP, např. podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. e) ZDP – příjmy z provozu malých vodních, větrných a solárních elektráren. Podle přechodných ustanovení zákona platného od 1. 1. 2011 je možné uplatnit toto osvobození naposled ve zdaňovacím období započatém v roce 2010.

Vzhledem k tomu, že fyzické osoby mají zdaňovací období vždy kalendářní rok, nepřipadají u nich přechodná ustanovení jak uplatnit případné osvobození podle předchozího odstavce v úvahu. Vzhledem k absenci přechodných ustanovení k § 4 odst. 1 písm. e) ZDP není případné osvobození možné, neboť veškeré příjmy z a ukončený hospodářský rok 2010/2011 se zahrnují do přiznání k dani z příjmů za rok 2011. Tento stav považuji za diskriminaci.

Naopak u v.o.s. či KS se podle ustanovení § 7 odst. 4 v návaznosti na § 23 odst. 1 ZDP základ daně upraví i o osvobozené příjmy podle hospodářského roku společností. Z tohoto vyplývá, že veškeré příjmy, které mohou být u právnických osob osvobozeny (v tomto případě podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. d) ZDP platného do konce roku 2010 (stejný text jako u § 4 odst. 1 písm. e) ZDP) by tím měly být osvobozeny i u fyzické osoby bez ohledu na to v jakém svém zdaňovacím období je zahrne do svého přiznání k dani z příjmů.

### **Návrh řešení:**

ZÚ jasně stanoví, že možnost využití účtování v hospodářském roce se vztahuje na všechny účetní jednotky, tedy i na fyzické osoby, které jsou účetní jednotkou a řídí se zákonem o účetnictví. Zároveň vysloveně určuje, že účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období může být kratší i delší než uvedených dvanáct měsíců (za předpokladu, že záměr změny účetního období byl správci daně včas ohlášen a jsou splněna další náležitosti zákona).

Pro účely daně z příjmů je při změně účtování v kalendářním roce na účtování v hospodářském roce dílčím základem daně rozdíl mezi příjmy a výdaji do posledního dne měsíce, kterým poplatník ukončil účtování v kalendářním roce.

ZDP v ustanovení § 23 odst. 2 stanoví, že u fyzických i právnických osob se se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření u poplatníků, kteří vedou účetnictví. Toto ustanovení se odkazuje obecně na ZÚ.

**ZDP ale vymezuje za jakých podmínek je možné uplatnit případné osvobození příjmů podle § 7 odst. 1 písm. a) u poplatníků účtujících v hospodářském roce podle mého názoru diskriminačně.**

### **Proto navrhuji následující závěr:**

1. Fyzické osoby mají možnost uplatnit při přechodu z kalendářního na hospodářský rok a naopak účetní období kratší či delší než bezprostředně po sobě jdoucích dvanáct měsíců s tím, že základ daně zahrnou do přiznání k dani z příjmů fyzických osob za ten kalendářní rok, ve kterém účetní období končí.

2. V přiznání, ve kterém jsou zahrnuty i příjmy podle § 7 ZDP podle HV hospodářského roku se možné osvobození těchto příjmů posuzuje výhradně podle znění ZDP platného v roce ve kterém započal daný hospodářský podle ustanovení ZDP platného pro kalendářní rok, do kterého byly příjmy zahrnuty, bez ohledu na to, že část příjmů byla generována v roce následujícím. Odečitatelné položky od základu daně a slevy na dani se uplatňují naopak podle ZDP platného pro rok za který fyzická osoba přiznání podává. V případě, že by tomu tak nebylo a případné osvobození by se posuzovalo podle stavu k 1. 1. kalendářního roku, v němž je zdaňován podle § 7 ZDP HV ukončeného hospodářského roku, jedná se podle mého názoru o diskriminaci poplatníka. Jak uvádím v následujícím bodě, společník v.o.s. či KS příjmy osvobozeny mít bude, přestože je zdaňuje ve stejném zdaňovacím období jako poplatník účtující v hospodářském roce. V tomto případě je možné jako argument, že se o diskriminaci skutečně jedná, zmínit nález Ústavního soudu č. Pl. ÚS 9/09.
3. Společníci v.o.s. či KS zahrnují příjmy z rozdělení zisku do toho kalendářního roku, ve kterém účetní období v.o.s. či KS končí, a to i v případě že v.o.s. či KS přechází na účtování v hospodářském roce a uplatňuje přechodné účetní období delší. Případné osvobození od daně z příjmů je uplatněno již na úrovni společnosti.
4. Přestože problematika právnických osob není předmětem tohoto příspěvku, je možné z výše uvedeného odvodit, že příjmy společníků v.o.s. a KS – právnických osob se zahrnují do jejich účetnictví v tom jejich zdaňovacím období, ve kterém končí hospodářský či kalendářní rok společností bez ohledu na to, zda v.o.s. a společníci mají zdaňovací období kalendářní rok nebo jeden hospodářský, druhý kalendářní či naopak.

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

### **Stanovisko Generálního finančního ředitelství :**

U poplatníků daně z příjmů fyzických osob je podle § 5 odst. 1 ZDP zdaňovacím obdobím vždy kalendářní rok. Pokud tedy fyzická osoba s příjmy dle § 7 odst. 1 písm. a) nebo b) ZDP, která vede povinně nebo dobrovolně účetnictví, uplatní účetní období, kterým je hospodářský rok, je stále jejím zdaňovacím obdobím kalendářní rok.

Pokud poplatník s příjmy podle § 7 odst.1 písm. a) ZDP v období, kdy účtuje v hospodářském roce, má současně příjmy podle odstavce 1 písm. c), je povinen změnit v tomto období způsob účtování na účtování v kalendářním roce. Obdobně postupuje poplatník s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. d) ZDP, pokud veřejná obchodní společnost nebo komanditní společnost uplatní jako účetní období hospodářský rok.

Pro uplatnění účetního období, kterým je hospodářský rok, platí pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob následující zásady uvedené v § 7 odst. 12 ZDP, tj. při změně účtování z hospodářského roku na účtování v kalendářním roce je dílčím základem

daně nebo daňovou ztrátou součet rozdílu mezi příjmy a výdaji v hospodářském roce a rozdílu mezi příjmy a výdaji od doby ukončení účtování v hospodářském roce do konce příslušného kalendářního roku. Dílčí základ daně se zahrne do daňového přiznání za kalendářní rok, ve kterém končí hospodářský rok.

Pro stanovení základu daně u fyzické osoby účtující v hospodářském roce má ZDP speciální úpravu v § 7 odst. 12. Z tohoto ustanovení jednoznačně vyplývá, že nelze při přechodu účtování z kalendářního roku na hospodářský a naopak uplatnit výsledek hospodaření za účetní období delší než je 12 měsíců – v citovaném ustanovení je výslovně uvedeno, že v případě přechodu na hospodářský rok je dílčím základem daně dle § 7 rozdíl mezi příjmy a výdaji do posledního dne měsíce, kterým poplatník ukončil účtování v kalendářním roce. Jedná se o speciální úpravu, která vylučuje aplikaci obecné úpravy – skutečnost, že podle zákona o účetnictví může mít fyzická osoba v tomto případě delší účetní období neznamena negaci této speciální právní úpravy. ZDP neumožňuje fyzické osobě, aby v jednom zdaňovacím období (před přechodem na hospodářský rok) nevykázala dílčí základ daně dle § 7 a v následujícím vykázala jako dílčí základ daně výsledek hospodaření za více než 12 měsíců – **s dílčím závěrem k bodu 1 tedy nesouhlasíme, nemá oporu v zákoně.**

Pro osvobození příjmů od daně platí vazba na konkrétní zdaňovací období. Odlišnosti vyčíslení základu daně u fyzických osob a právnických osob jsou dány zákonem a otázka diskriminace není důvodná. Z žádného ustanovení zákona ani z přechodných ustanovení k novele nelze vyčíst požadavek uvedený pod bodem 2 závěrů – tj. aby se na fyzické osoby v případě účtování v hospodářském roce aplikoval § 4 ZDP ve znění k prvnímu dni hospodářského roku. Navrhovatel zde neřeší navazující otázky – pokud by měla tato filosofie platit, pak by se totéž pravidlo muselo vztahovat i na nezdanitelné části základu daně (§15 ZDP), na slevy na dani a další. Nelze pro daňovou povinnost konkrétního zdaňovacího období aplikovat jedno pravidlo pro osvobození a jiná pravidla pro slevy, nezdanitelné části. Pravidla jsou zákonem nastavena ve vazbě na zdaňovací období.

Skutečnost, že v případě komplementáře komanditní společnosti nebo společníka v. o. s. bude při konstrukci základu daně postupováno odlišně, vyplývá ze zákonem stanovené konstrukce základu daně. Odlišnosti v tomto případě jsou dlouhodobé, neboť se jednoznačně vychází ze základu daně vyčísleného právnickou osobou podle pravidel pro stanovení základu daně právnické osoby a způsob stanovení základu daně pro právnické osoby vykazuje odlišnosti od účinnosti ZDP jako takového. Zde se nejedná o diskriminaci – v jednom případě je tento postup pro fyzické osoby výhodnější, jindy naopak méně výhodný. Jedná se o zákonný způsob a na úvahách o diskriminaci ve vazbě na konkrétní situaci při zrušení osvobození u FVE nelze obhájit postup v rozporu se zákonem.

**S návrhem řešení podle bodu 2 nesouhlasíme.**

**U bodu 3 se jedná o konstatování stavu** – společník v.o.s. a komplementář k.s. zahrne do svého daňového přiznání podíl na konkrétním hospodářském výsledku vyčísleném podle pravidel pro stanovení základu daně u právnické osoby. Viz bod předchozí – toto pravidlo je v zákoně od prvopočátku.

**K bodu 4 – souhlas.**

## DPH

### 359/22.02.12 Režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e ZDPH<sup>6</sup>

*Předkládají: Olga Holubová, daňová poradkyně, č. osvědčení 367,  
Pavel Černý, daňový poradce, č. osvědčení 369*

Aplikace ustanovení § 92e účinného od 1. ledna 2012 ve spojení s § 92a není zcela jednoznačná. Naším cílem je sjednotit výklad a odstranit některé pochybnosti.

#### 1. Status příjemce plnění

##### A.

##### Zákon o DPH

Ustanovení § 92a ukládá **plátcí**, pro něhož bylo zdanitelné plnění uskutečněno, povinnost přiznat a zaplatit daň. Ze zákona lze dovodit, že plátcem je osoba povinná k dani, o které tak stanoví zákon v

§ 94, nebo osoba, která byla registrována k dani v tuzemsku podle § 95a. V obou případech se tedy jedná o osoby, které jsou registrovány k dani podle § 95 a 95a nebo by registrovány měly být. Množinu plátců, jimž ukládá povinnost přiznat a zaplatit daň, ustanovení § 92a (ani žádné jiné) dále nijak neomezuje ani v závislosti na jejich postavení v okamžiku přijetí plnění ani v závislosti na účelu použití přijatého plnění.

Rozsah většiny uskutečněných plnění, která jsou předmětem daně, je v § 2 naopak omezen pouze na plnění uskutečněná osobou povinnou k dani v rámci jejích ekonomických činností. Srovnáním obou uvedených ustanovení lze dospět k závěru, že nebylo úmyslem zákonodárce jakkoli omezit okruh plátců, jejichž povinností je přiznat a zaplatit daň při přijetí plnění podle § 92a<sup>7</sup>. Kdyby totiž okruh těchto plátců zákonodárce omezit chtěl, mohl toho jednoduchou formulací snadno docílit, např.: *“... je plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno a který je použije i jen zčásti k ekonomické činnosti, povinen přiznat a zaplatit daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění”<sup>8</sup>.*

##### Směrnice<sup>9</sup>

Podle článku 199 odst. 3 písm. a) Směrnice mohou členské státy stanovit, že osoba povinná k dani, která uskutečňuje i plnění, jež nejsou předmětem daně, se považuje za osobu povinnou k dani ve vztahu k veškerému zboží či službám, které v režimu

<sup>6</sup> Zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

<sup>7</sup> Tomuto výkladu svědčí i judikatura SDEU, v níž soud zkoumal, zda se místo plnění nehmotných služeb stanoví do státu odběratele i v případě, že služby nebudou použity k ekonomické činnosti:

28 *Je třeba hned konstatovat, že čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice neupřesňuje, zda jeho použití podléhá podmínce, že osoba povinná k dani, která uskutečňuje nákup poradenských služeb, využívá těchto služeb v souvislosti se svou hospodářskou činností. Na rozdíl od jiných ustanovení šesté směrnice, jako je její čl. 2 odst. 1 a čl. 17 odst. 2, tak tento článek nijak neudává, že by taková podmínka byla k jeho použití nezbytná.*

29 *Jinými slovy za stavu, kdy čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice výslovně nestanoví, že poskytované služby musí být použity v souvislosti s hospodářskou činností osoby, která uskutečňuje nákup těchto služeb, je třeba mít za to, že okolnost, že tato posledně uvedená osoba využívá tyto služby pro činnosti, které nespádají do oblasti působnosti šesté směrnice, nebrání použití tohoto ustanovení ( C-291/07 Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet).*

<sup>8</sup> § 92a odst. 1 ZDPH

<sup>9</sup> Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH

přenesení daňové povinnosti (dále také „režim PDP“) přijme. Podle našeho názoru toto ustanovení český zákonodárce zvolením výše uvedené formulace využil, neboť určil, že režim přenesení daňové povinnosti se použije vždy v případě, kdy je příjemcem plnění osoba, která je registrována k dani podle § 95 a 95a nebo registrována k dani má být.

### **Informace GFR a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH z 9. 11. 2011 (dále jen „Informace“)**

Podle bodu 2.1. Informace se režim přenesení daňové povinnosti neuplatní, jestliže příjemce plnění – plátce nepoužije plnění k ekonomické činnosti, tj. v případech, kdy jedná v postavení osoby nepovinné k dani. Vzhledem k výše uvedenému jde, podle našeho názoru, tato instrukce nad rámec zákona.

Navíc zakládá stav právní nejistoty, neboť poskytovatel plnění podléhajícího zvláštnímu režimu není schopen prokázat, k čemu bylo poskytnuté plnění použito. Odběratel mnohdy ani nebude v okamžiku přijetí plnění schopen toto s jistotou určit<sup>10</sup>, případně se o změně účelu využití přijatého plnění rozhodne až v průběhu poskytování služby a po úhradě záloh.

Informace přesně nestanoví, v jakém časovém horizontu má být přijaté plnění použito k ekonomické činnosti, aby byl uplatněn režim přenesení daňové povinnosti<sup>11</sup>.

Požadavek uvedený v Informaci nadto považujeme, vzhledem k tomu, že je adresován drtivě většině plátců včetně drobných živnostníků, za nepřiměřený. Podle obecně platných principů systému DPH by členský stát neměl zatěžovat plátce více, než je nezbytné pro výběr daně<sup>12</sup>. Stejná zásada je zakotvena i v daňovém řádu<sup>13</sup>. Místo aby poskytovatel služeb pro účely rozhodování o daňovém režimu jednoduše nahlédnutím do registru plátců zjistil potřebný údaj, povede (pro obě strany) složitá jednání o budoucím využití svého plnění odběratelem. Jednoznačný důkaz pro případnou daňovou kontrolu však málokdy získá, protože prohlášení odběratele o způsobu využití plnění nemusí z různých důvodů odpovídat skutečnosti.

**Ze všech výše uvedených důvodů navrhuje, aby nebyl pozastavován postup plátce, který se bude řídit výhradně dikcí zákona a režim přenesení daňové povinnosti uplatní, bude-li jeho odběratel plátcem DPH, bez ohledu na způsob využití poskytovaného plnění odběratelem. Předpokládáme, že odběratel, který z daňového dokladu snadno zjistí, že byl režim PDP dodavatelem uplatněn, splní svoji povinnost, která mu z režimu přenesení daňové povinnosti plyne. Nebude totiž schopen prokázat svoji dobrou víru, že dodavatel jednal v souladu s instrukcí Informace a uplatnil standardní režim zdanění.**

<sup>10</sup> Příkladem může být veřejnoprávní subjekt, který investuje do výstavby parkoviště. To může být použito jak k výkonu veřejné správy či k bezúplatné činnosti, tak k ekonomickým aktivitám. O způsobu či účelu použití majetku se však u územních samosprávných celků často rozhoduje až po jeho dokončení na základě usnesení zastupitelstva.

<sup>11</sup> Prázdninová stavební úprava v učebně, která se využívala pouze ke školní výuce, by měla podle Informace podléhat standardnímu režimu, protože vzdělávací činnost školy je bezúplatná (tj. není ekonomickou činností). Bude-li nicméně učebna od září sloužit i k placeným jazykovým kroužkům, uplatní se režim přenesení daňové povinnosti. Daňový režim se posoudí podle výchozího nebo podle budoucího využití učebny?

<sup>12</sup> Spojené případy C-286/94 Garage Molenheide BVBA, odst. 45 a 46

<sup>13</sup> § 5 odst. 3 zák. č. 280/2009, daňový řád

**B.**

Zákon nijak neupravuje postup v případech, kdy se odběratel přijímající plnění podle § 92e stane plátcem až v průběhu jeho poskytování a až poté, kdy ze zálohy, kterou na toto plnění zaplatil, byla dodavatelem (v souladu s § 21 a násl.) přiznána daň.

**Vzhledem k absenci speciální úpravy navrhujeme použít analogicky bod 10 přechodných ustanovení zákona č. 370/2011 Sb. a do okamžiku, než se odběratel stane plátcem, uplatňovat standardní režim a od data uvedeného na osvědčení o registraci odběratele uplatňovat režim přenesení daňové povinnosti. Základem daně v režimu PDP pak bude částka stanovená podle § 37 odst. 3. Bude-li takto stanovený základ daně záporný, vypořádání proběhne z důvodu šetření principu neutrality ve standardním, a nikoli zvláštním, režimu<sup>14</sup>.**

## **2. Opravy základu daně a výše daně**

Zákon speciálně neupravuje způsob opravy základu a výše daně podle § 42. Nebylo by nicméně v souladu s obecnými principy, zejména s principem neutrality, aby se základ daně a daň u plnění zdaněného ve standardním režimu (např. v r. 2011) opravoval v režimu přenesení daňové povinnosti. Znamenalo by to například, že dodavatel, který původně přiznal a zaplatil daň, ji nemůže na základě poskytnuté slevy snížit, zatímco odběratel, který odpočet původně nárokoval, jej nemusí vracet. Neutralita daně by byla tímto postupem nepochybně významně narušena.

Navíc, u oprav základu a výše daně, i když jsou považovány za samostatná zdanitelná plnění, se uplatňují sazba daně a kurz pro přepočtení cizí měny stejné jako u původního plnění. Zachování původního způsobu zdanění tedy bude odpovídat zavedenému systému.

**Proto navrhujeme, aby se oprava základu a výše daně podle § 42 provedla zásadně v tom daňovém režimu, který byl uplatněn u původního plnění.**

## **3. Vymezení plnění podle § 92e**

### **Klasifikace CZ-CPA**

Plnění, u nichž se uplatní režim podle § 92e, jsou vymezena odkazem na kódy 41 až 43 (tj. sekce F) klasifikace CZ-CPA platné k 1. lednu 2008. Tato klasifikace byla v České republice zavedena na základě Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 451/2008, které stanoví klasifikaci CPA. Podle preambule tohoto nařízení je určena pro účely sběru dat a jejich srovnávání na úrovni EU, přičemž výsledky mají sloužit podnikům k posouzení konkurenceschopnosti a orgánům EU k dohledu nad zachováním soutěžního prostředí na trhu. Podle preambule nařízení mají členské státy možnost přidávat do svých národních klasifikací využívaných pro vnitrostátní účely jednotlivé položky vycházející z CPA. CZ-CPA je klasifikace produkce (tj. výsledků ekonomických činností), tedy výrobků a služeb. Je zřejmé, že není primárně

---

<sup>14</sup> Kdyby dodavatel, který původně přiznal a zaplatil daň z přijaté úplaty, ji nemohl na základě vrácení přeplatku snížit, zatímco odběratel, který odpočet z poskytnuté zálohy původně nárokoval, jej nemusel při obdržení přeplatku vracet, zatížila by daň náklady dodavatele a navýšila výnosy odběratele, což je nepřipustné.

určena pro aplikaci v daňové oblasti, a proto je její využití pro účely § 92e problematické. Výkladové problémy mohou vznikat především z těchto důvodů:

1. Obsah pojmů „služba“ a „výrobek“ použitých v klasifikaci nemusí a mnohdy ani nebude odpovídat obsahu stejných pojmů běžně používaných v účetnictví či v daňových zákonech.
2. Klasifikace CZ-CPA nerozlišuje mezi poskytnutím služby na straně jedné a dodáním zboží či převodem nemovitosti a straně druhé. Sekce F zahrnuje jak převod nemovitostí (např. prodej bytových nemovitostí developerskými či stavebními subjekty 41.00.10), tak dodání zboží s montáží (např. výstavbu a opravy dálkových podmořských či pozemních přenosových vedení 42.22.21, instalace topení 43.22.12) nebo poskytnutí služeb (např. odstraňování tapet 43.33.29).
3. Sekce F, jejíž název je „Stavby a stavební práce“, zahrnuje v jednotlivých položkách jak pojmy „výstavba“, tak pojmy „montáž“. Obsahuje nicméně i položky, v nichž se pojmy „výstavba“ či „montáž“ vůbec nevyskytují (např. „zednické práce“, „izolační práce“ nebo „kovářské práce“).

### **Zákon a Informace**

Nadpis § 92e, důvodová zpráva k zákonu 47/2011 Sb. a Informace hovoří o stavebních a montážních pracích, zatímco text § 92e pouze o pracích stavebních. Domníváme se, že není možné rozlišit položky uvedené v sekci F klasifikace CZ-CPA na práce stavební na straně jedné a na práce montážní na straně druhé. Navíc, jak jsme výše uvedli, obsahuje sekce F i položky, které nejsou označeny ani jako stavební ani jako montážní. Žádný pramen, který by poskytl návod, jak ze sekce F vyčlenit práce stavební z množiny všech tam zahrnutých služeb, není k dispozici, což je pochopitelné, je-li náplní sekce F pouze stavebnictví. Domníváme se proto, že zákonodárce měl v úmyslu zahrnout do režimu přenesení daňové povinnosti **veškeré služby uvedené v sekci F**, tj. jak stavební a montážní, tak i ostatní, a dovozujeme to kromě výše uvedeného také z jejího názvu Stavby a stavební práce. Samotný nadpis § 92e lze pominout dle pravidla *rubrica legis non est lex*.

Podle Informace se režim přenesení daňové povinnosti uplatní jak na služby, tak na dodání zboží s montáží. Ustanovení § 92e však hovoří pouze o pracích, tj. o službách. Rozlišení mezi dodáním zboží s montáží a poskytnutím služeb je poměrně obtížné a ZDPH pro ně nestanoví žádná kritéria. Přestože je k dispozici judikatura SDEU<sup>15</sup>, která určitá vodítka poskytuje, ustálená správní praxe tenduje k extenzivnímu výkladu ve prospěch služeb a na úkor dodání zboží s montáží.

Z výše uvedených důvodů se domníváme, že výklad GFŘ a MF uveřejněný v Informaci, podle něhož **se § 92e uplatní i na dodání zboží s montáží, je pro daňovou praxi výkladem jediným možným**. Není totiž v silách dodavatelů, a to zejména vzhledem k dosavadní správní praxi, vždy jednoznačně stanovit jednoznačnou hranici mezi dodáním zboží s montáží a poskytnutím služby ani se znalostí relevantní judikatury SDEU. Nicméně ať již jde o poskytnutí služby nebo dodání zboží s montáží, je vždy nezbytné, aby zatřídění plnění do klasifikace CZ

<sup>15</sup> Např. C-111/05 Aktiebolaget, C-41/04 Levob

CPA odpovídalo kódům 41-43; otázku daného zatřídění si příspěvek neklade za cíl řešit.

**Na druhou stranu nelze ze zákona ani při nejlepší vůli dovodit, že se § 92e uplatní na převod nemovitosti.**

#### **4. Hlavní a vedlejší plnění**

Jsme přesvědčeni, že stejně jako pro celý zákon o DPH je i pro účely § 92e nutno použít institut vedlejšího plnění, u něhož se uplatní shodný daňový režim s režimem plnění hlavního. Jestliže bude například v rámci dodávky elektroinstalačních prací poskytnuta i revize dodaných rozvodů, uplatní se režim přenesení daňové povinnosti na celou službu, i když služba revize, je-li samostatně poskytnutá, podléhá režimu standardnímu. Obdobně se bude postupovat i v opačných případech: vedlejším plněním ve standardním režimu může být dodávka, která, kdyby byla samostatně poskytnuta, podléhala by režimu přenesení daňové povinnosti.

**Navrhujeme, aby bylo potvrzeno, že i v režimu přenesení daňové povinnosti se uplatní institut vedlejšího plnění podle kritérií SDEU<sup>16</sup>.**

#### **5. Kolize režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92a a násl. s jinými režimy v rámci intrakomunitárních plnění**

V některých případech může dojít současně ke splnění podmínek pro aplikaci přenesení daňové povinnosti podle § 92a a násl. a ke splnění podmínek pro aplikaci § 108 odst. 1 písm. c) („režim ICRC“), a to za situace, kdy osoba, která poskytuje zdanitelné plnění odpovídající ostatním podmínkám režimu PDP, je osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku a je současně z jakéhokoli důvodu plátcem v ČR.

Jde o režimy, které jsou svými následky obdobné. Zásadní rozdíl z pohledu platného znění ZDPH spočívá v tom, k jakému okamžiku je plátce, kterému je plnění poskytováno, povinen přiznat daň.

V případě režimu PDP se povinnost přiznat daň podle § 92a odst. 1 váže zásadně k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění.

V případě režimu ICRC platí základní pravidlo, podle § 24 odst. 1 se povinnost přiznat daň váže k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění i k okamžiku poskytnutí úplaty, a to k tomu z nich, který nastane dříve.

Pokud tedy v dané situaci plátce, jemuž je zdanitelné plnění poskytováno, platí poskytovateli plnění jakoukoli část úplaty předem v některém zdaňovacím období předcházejícím zdaňovacímu období, v němž dojde k uskutečnění zdanitelného plnění, musí se rozhodnout, zda bude aplikován režim PDP nebo režim ICRC a zda povinnost přiznat daň bude stanovena zásadně dle § 92a odst. 1 nebo podle dotčeného režimu ICRC.

---

<sup>16</sup> Např. C-349/96 Card Protection Plan, spojené případy C-308/96 a C-94/97 Madgett a Baldwin a Baldwin a Howden Court Hotel

ZDPH ani Směrnice nedávají pro takový případ výslovnou instrukci. Ze Směrnice vyplývá, že aplikace režimu přenesení daňové povinnosti u plnění uskutečňovaných v rámci Společenství (bod 10 preambule Směrnice) je v současné době pravidlem obecně uplatňovaným a lze jej považovat za pravidlo základní (ačkoli ve spojení s úvahami o přechodném režimu či přechodném období). Přitom Směrnice uvádí, že možnost aplikace režimu PDP se dává členským státům k dispozici za účelem zjednodušení pravidel a zabránění daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem v určitých odvětvích a pro určité druhy plnění (bod 42 preambule Směrnice). Z důvodové zprávy k zákonu č. 47/2011 Sb., kterým byl zaveden režim PDP, vyplývá, že tento režim je zaváděn právě z důvodů ve Směrnici předvídaných. V Informaci pak je výslovně uvedeno, že v případě režimu PDP jde o režim specifický ve vztahu k dosud aplikovaným pravidlům a postupům stanoveným v ZDPH. Systematicky je úprava režimu PDP zahrnuta v ZDPH do Hlavy III označené „Zvláštní režimy“, což v kontextu systematiky ZDPH lze považovat za speciální úpravu ve vztahu ke standardním pravidlům uplatňování daně, jak jsou stanovena v Hlavě II.

Podle našeho názoru je třeba považovat pravidla stanovená pro režim PDP za normu speciální ve vztahu k pravidlům režimu ICRC, tedy za normu, která podle kolizního výkladového pravidla *lex specialis derogat generali* má přednost před normou stanovující pravidla režimu ICRC. Lze tedy konstatovat, že v případech, kdy dochází ke kolizi pravidel režimu PDP s režimem ICRC, se přednostně použijí pravidla režimu PDP. V našem konkrétním kolizním případě to tedy znamená, že povinnost přiznat daň bude zásadně vycházet z ustanovení § 92a odst. 1 a zúčastnění plátcí budou plnit i ostatní povinnosti stanovené pro režim PDP.

K tomu je třeba současně zdůraznit, že zavedením režimu PDP neztrácí v kolizních případech režim ICRC relevanci. Pravidla režimu ICRC, která nejsou vyloučena odchylnou úpravou režimu PDP, by měla být nadále aplikována.

Považujeme za nutné zmínit druhou výkladovou variantu, tedy že výkladovými prostředky by bylo možné dospět i ke zcela opačnému závěru, tedy k přednostní aplikaci režimu ICRC před režimem PDP. Takový výklad by bylo možné opřít o argumentaci vyplývající z prvotního určení režimu PDP pro zabránění daňovým únikům při plnění v rámci území daného členského státu, tedy jeho určení pro plnění v rámci tuzemska, nikoli pro modifikaci pravidel platných u intrakomunitárních plnění. V takovém případě by bylo třeba vycházet z toho, jaké DIČ pro danou transakci poskytl plátcé, jenž uskutečňuje plnění, plátcí, pro něhož se plnění uskutečňuje. Pokud by poskytl DIČ vydané v České republice, byl by uplatněn režim PDP, pokud by poskytl DIČ vydané jiným členským státem, byl by uplatněn režim ICRC.

Podle našeho názoru však argumentace pro druhou variantu výkladu neobstojí ve srovnání s argumentací pro variantu první. Pokud by zákonodárce chtěl z režimu PDP vyjmout případy současně splňující podmínky režimu ICRC, mohl tak učinit. Navíc jakákoli zmínka o souvislostech zde uváděných není ani v důvodové zprávě k zákonu, kterým byl režim PDP zaveden.

**Navrhujeme proto potvrdit, že v případech, kdy dochází ke kolizi pravidel režimu PDP s režimem ICRC, se přednostně použijí pravidla režimu PDP,**

**povinnost přiznat daň vychází z ustanovení § 92a odst. 1 a zúčastněné plátce stíhají i ostatní povinnosti stanovené pro režim PDP.**

## **6. Evidence podle § 92a**

Povinnost vést evidenci v elektronické podobě zasáhne významnou množinu plátců včetně drobných řemeslníků, kteří mnohdy nemají k dispozici počítač nebo potřebné uživatelské zkušenosti či znalosti. Z těchto důvodů považujeme předmětnou povinnost za nepřiměřeně zatěžující. Navrhujeme, aby v případech, kdy jde o omezený rozsah (např. v řádu jednotek položek), bylo připuštěno předkládání evidence v listinné podobě a aby byla v tomto smyslu doplněna Informace.

## **7. Doplnění výše daně na daňový doklad**

Plátce, pro kterého je zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti uskutečněno, je povinen doplnit na obdrženém daňovém dokladu výši daně<sup>17</sup>.

V případě velkých firem může toto znamenat nepřiměřenou administrativní zátěž.

Přitom při poskytnutí služby osobou registrovanou v jiném členském státě a při pořízení zboží z jiného členského státu má osoba, která je povinna přiznat a zaplatit daň, na výběr, zda doplní výši daně na obdržený doklad nebo v evidenci pro daňové účely<sup>18</sup>.

Vzhledem k tomu, že jde o principiálně srovnatelné situace, neshledáváme rozumný důvod, proč v případě přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví není uplatňován stejný přístup.

**Navrhujeme proto, aby nebyl pozastavován postup plátce, pokud uvede výši daně nikoliv přímo na daňový doklad, ale pouze v daňové evidenci.**

### **Stanovisko Generálního finančního ředitelství :**

#### **k bodu 1. Status příjemce plnění - k písmenu A:**

Jak uvedeno i v příspěvku, plátcem je osoba povinná k dani. Mj. z toho vychází názor vyslovený v **Informaci GFR a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH z 9. 11. 2011**. K argumentům předkladatelů lze dále uvést, že právě proto, že zákonodárce bez dalšího upřesnění použil v § 92a termín „plátce“ lze jen stěží dovodit, že tak pro oblast zdanitelných plnění dle § 92a a násl. ZDPH vymezil postavení plátce **jinak** než pro ostatní ustanovení zákona o DPH, kde je tento pojem ve stejném znění běžně používán, tj. mj. že jde o osobu povinnou k dani. Naopak dle našeho názoru a též s odkazem na znění Směrnice o

<sup>17</sup> §92a odst. 3 ZDPH

<sup>18</sup> § 31 odst. 2 a § 35 odst. 2 ZDPH

DPH, zejména čl. 199 odst. 3 je na místě, aby zákonodárce v textu vydefinoval, že je tento obecně používaný pojem nutno v kontextu aplikace § 92a a násl. ZDPH chápat jinak. V situacích, kde se za osobu povinnou k dani má určitá osoba považovat i tehdy, pokud nejedná jako taková, mělo by to tedy být výslovně vymezeno. Takováto situace je např. při úpravě místa plnění (český ZDPH v § 9 odst. 3), toto pravidlo však platí a je v zákoně výslovně uvozeno, že je „pro účely stanovení místa plnění“ – tj. nelze je automaticky vztáhnout i na jiné účely včetně režimu dle § 92a a násl. ZDPH. U režimu dle § 92a a násl. ZDPH věc takto či obdobně českým ZDPH upravena není – podle čl. 199 odst. 3 písm. a) Směrnice o DPH mohou čl. státy stanovit, že osoba povinná k dani, která uskutečňuje i plnění, jež nejsou předmětem daně, se považuje za osobu povinnou k dani ve vztahu k veškerému zboží či službám, které v režimu přenesení daňové povinnosti (dále také „režim PDP“) přijme. Musí tak ovšem učinit dostatečně zřetelně a zcela jasně.. Už i vzhledem k výše uvedené úpravě zakotvené výslovně pro účely místa plnění máme za to, že český zákonodárce tuto možnost nevyužil a resp. pokud takový záměr měl, nezvolil natolik dostatečnou formu, aby bylo vždy (vůči každému subjektu) obhájit, že ČR skutečně stanoví ve smyslu čl. 199 odst. 3 písm. a) využila. Uvedené zákonodárce nevyspecifikoval ani v důvodové zprávě a proto argumentaci předkladatelů nelze přijmout. Naopak lze zde odkázat též na ustálenou judikaturu ESD, z které lze dovodit, že každá osoba si má právo na to, aby bylo odlišováno, kdy jedná jako osoba povinná k dani a kdy nikoliv (např. C-291/92 Armbrrecht, C-415/98 Baksi, C-.25/03 HE a další).

Má-li tomu být jinak, musí toto členský stát (v rámci možností daných mu Směrnicí) stanovit a to jasným způsobem (viz napař. § 9 odst. 3 ZDPH).

K názoru o nastolení permanentní právní nejistoty z důvodu, že odběratel není schopen určit k čemu přijaté plnění využije nebo jak vlastně v dané transakci odběratel vystupuje, možno uvést, že dodavatel vychází ze stavu, který je k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění, a který by měl při každé transakci mít s odběratelem vyjasněnou, byť na základě předpokladu užití, tedy velice podobně tak, jak plátce postupuje při rozhodování o uplatnění nároku na odpočet DPH. Nutno je též podotknout, že je zde dodavatel minimálně ve stejné právní nejistotě jako v případě jiných transakcí, kde se musí spolehnout na důkazní prostředky poskytnuté odběratelem pro účely správného uplatňování DPH (např. dodání zboží do jiného členského státu, kde přepravu zajišťuje odběratel (§ 64 ZDPH), uplatnění sazby daně u bytové výstavby dle § 48 a § 48a ZDPH), tj. v situacích již dříve se v praxi vyskytujících.

**Přes uvedené nutno nicméně připustit, že daný stav při striktní interpretaci závěrů Informace může v řešené oblasti působit poněkud komplikovaný. Proto již ostatně GFŘ v reakci na některé dotazy<sup>19</sup> k dotčené problematice uvedlo, že pokud odběratel poskytne svému dodavateli platné DIČ, pohlíží se něj bez dalšího jako na osobu jednající jako osoba povinná-plátce a z tohoto pohledu je naplněna podmínka pro aplikaci ust. § 92a ZDPH.**

### **K písmenu B.:**

S ohledem na principy fungování systému DPH, zejména princip neutrality DPH a s odkazem na logiku věci lze vyjádřit souhlas s navrženým řešením.

### **k bodu 2 Opravy základu daně a výše daně:**

<sup>19</sup> zveřejněné i na webu ČDS

Souhlas s navrženým řešením.

**k bodu 3 Vymezení plnění podle § 92e:**

Souhlas s konstatováním.

**k bodu 4 Hlavní a vedlejší plnění:**

Souhlas s navrženým řešením.

**k bodu 5 Kolize režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92a a násl. s jinými režimy v rámci intrakomunitárních plnění**

Obecně lze konstatovat, že režimy v rámci intrakomunitárních plnění (ICT) by neměly konkurovat režimům uplatňovaným v rámci tuzemska. Konkurenční výhoda režimu ICT by mohla vést k porušení zásady daňové neutrality, neboť osoby uskutečňující plnění uvnitř Společenství by se nacházely ve výhodnějším postavení vůči osobám uskutečňujícím plnění uvnitř státu\_viz. bod 47 judikátu C-240/05 Eurodental. Úprava podle § 92a (a § 92e) je speciální úpravou oproti běžnému mechanismu DPH, měla by mít tato úprava přednost i před režimy ICT.

Z uvedeného důvodu lze akceptovat navržené řešení.

**k bodu 6 Evidence podle § 92a**

V příspěvku uvedené řešení nelze akceptovat, neboť musíme ctít jednotný přístup ke všem daňovým subjektům.

**k bodu 7 Doplnění výše daně na daňový doklad**

Podle § 92a odst.2 je plátce daně povinen uvést daň na dokladu.

## Daň z nemovitosti

### **360/22.02.12 Zdanění vleček a nemovitostí sloužících výlučně k účelu zlepšení stavu životního prostředí dle zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí**

*Předkládají: Ing. Pavel Rochowanski, daňový poradce, č. osvědčení 3283,  
Ing. Jan Šimek, daňový poradce, č. osvědčení 4375*

S ohledem na nejasnost a možnou variabilitu výkladů některých ustanovení zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí (dále jen ZdN), absenci podrobnějších výkladů a judikatury a některé nevyjasněné názory na praktickou aplikaci některých ustanovení předkládáme tento příspěvek k projednání Koordinačnímu výboru a navrhuje závěry vhodnou formou publikovat k využití daňovými subjekty i daňovou správou.

#### **1. Vymezení problematiky**

##### **1.1 Vlečky, které neslouží veřejné dopravě**

První dotaz bychom chtěli směřovat na způsob zdanění vleček ve vlastnictví soukromých subjektů (uvnitř i vně areálů společností) a to zejména s ohledem na novelu ZdN účinnou od 1. ledna 2012 (tj. ve znění zákona č. 212/2011 Sb.), která se mimo jiné plně vypořádává s předchozími judikáty krajských soudů a Nejvyššího správního soudu zavedením nové kategorie pozemků – zpevněných ploch.

ZdN v ustanovení § 6 odst. 5 m.j. stanovuje, že zpevněnou plochou pozemků se rozumí pozemek nebo jeho část v m<sup>2</sup>

- evidovaný v katastru nemovitostí s druhem pozemku ostatní plocha nebo zastavěná plocha a nádvoří,
- jehož povrch je zpevněn stavbou podle stavebního zákona bez svislé nosné konstrukce.

Stavbou podle § 2 odst. 3 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon) se rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání.

Dále je nám známo stanovisko Ministerstva Financí České republiky (MF), které s odkazem na ustanovení § 3 odst. 1 písm. c) a § 5 odst. 1 zákona č. 266/1994 Sb., o drahách (zákon o drahách) dovozuje, že vlečka (resp. její část, která tvoří železniční kolejový svršek) je předmětem daně ze staveb se sazbou daně dle §11 zákona o dani z nemovitosti.

V neposlední řadě odkazujeme na informace č.j. 34100/11-3310-010560 zveřejněné GŘ k novele zákona o daních z nemovitostí.

Co se evidence (vykazování) vleček v katastru nemovitostí týče, skutečnosti zjištěné v praxi bývají různé. Zcela výjimečně se lze setkat s případem, kdy vlečky jsou evidovány jako samostatné stavby. Převažují situace, kdy vlečka vůbec samostatně evidována není a tvoří pouze součást pozemku (zpravidla jako druh pozemku ostatní plocha nebo zastavěná plocha a nádvoří, přičemž není pravidlem, že je uveden

způsob využití „dráha“, mnohdy je u celého pozemku, na jehož části je umístěna vlečka, uveden způsob využití „ostatní plocha“ nebo dokonce „trvalý travní porost“). Vlečky nejsou zpravidla jako stavby evidovány ani v případě těch, které jsou ve vlastnictví státu a ve správě státní organizace Správa železniční dopravní cesty. Z pohledu katastru nemovitostí jsou tedy vlečky v podstatě neviditelné a nedohledatelné.

## **1.2 Stavby a pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbami sloužícími výlučně k účelu zlepšení stavu životního prostředí**

Další oblastí, kterou bychom rádi předložili k projednání, je způsob zdanění, resp. osvobození od daně jednotlivých nemovitostí v případě společností, jejichž předmětem činnosti je zlepšení stavu životního prostředí dle § 4 odst. 1 písm. h), resp. § 9 odst. 1 písm. m) zákona o dani z nemovitostí, stanovené dále vyhláškou Ministerstva financí České republiky v dohodě s Ministerstvem životního prostředí České republiky (např. sběr, třídění a zpracování odpadů pro jejich další využití).

## **2. Návrh výkladu v jednotlivých případech**

### **2.1 Vlečky**

ZdN v platném znění obsahuje v případech některých definic, pokud je to nutné, odkazy na speciální právní normy popř. vyhlášky (typicky např. odkaz na zákon o lesích v §2(2)(b) a §5(2), zákon o vodách v §4(1)(k) atd.). V daňové praxi je dále zcela běžné, že tatáž věc je pro účely různých daní klasifikována odlišně. Typicky například v případě zatřídění majetku pro účely DPPO a pro účely majetkových daní (rozhodnutí, co je samostatná položka a co tvoří nedílné příslušenství věci – viz rovněž pokyn GFŘ D-6 k §26 a k příloze č.1) nebo v minulosti definice majetku pro účely DPPO a DPH.

V kontextu výše uvedeného se domníváme, že pro účely daně z nemovitosti neexistuje právní důvod pro dovozování způsobu zdanění vleček ze zákona o drahách, neboť kdyby tak zákonodárce chtěl učinit, uvedl by- tak jako v jiných případech - do zákona o daních z nemovitostí (např. do §7(4) ZdN) přímý odkaz na lex specialis. Navíc, existence stavby (bez svislé nosné konstrukce) je jednou z podmínek pro naplnění litery ustanovení §6(5) ZdN. Jinými slovy, skutečnost že vlečky jsou stavbou dle zákona o drahách neznamena, že musí být automaticky považovány za stavbu dle ZdN a podléhat výlučně dani ze staveb dle §7 ZdN bez možnosti využít ustanovení §7(4) připouštějící danění sazbou dle §6(2)(a)ZdN.

Vlečky zpravidla podléhají a i v minulosti podléhaly kolaudačnímu řízení (souhlasu) ve smyslu stavebních předpisů (aktuálně stavební zákon), tudíž je v jejich případě zřejmě naplněna litera ustanovení §7(1)(a až c) ZdN indikující, že vlečka by mohla být předmětem daně ze staveb.

Počínaje rokem 2012 však ZdN zavádí ustanovení § 7(4), které jednoznačně stanovuje, že předmětem daně ze staveb nejsou stavby zpevněných ploch pozemků. Zpevněná plocha pozemků je pak v ZdN definována následovně:

- §6(5): zpevněnou plochou pozemků se v tomto zákoně (tj. jen a pouze pro účely ZdN) rozumí pozemek nebo jeho část v m2:

- evidovaný v katastru nemovitostí s druhem pozemku ostatní plocha nebo zastavěná plocha a nádvoří (což je ale prakticky vše kromě zemědělských pozemků, lesnických pozemků a vodních ploch, na nichž se vlečky zpravidla nenachází),
  - jehož povrch je zpevněn stavbou podle stavebního zákona (zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu)
  - na pozemku umístěná stavba musí být bez svislé nosné konstrukce (tj. bez obvodového pláště).
- §6(2)(a): musí se jednat o pozemek užívaný k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní

Stavbou podle § 2(3) stavebního zákona rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání. ZdN ani jiné související předpisy žádnou jinou definici „zpevnění“ neuvádí. Pro naplnění litery ustanovení §6(5) ZdN – tedy pro to, aby plocha byla uznána za zpevněnou ve smyslu ZdN – tedy postačuje splnění poměrně volné definice stavby dle stavebního zákona. Veškeré stavby dle zákona o drahách tvoří (spolu s dalšími lex specialis např. pro leteckou a silniční dopravu) jednu z podmnožin staveb ve smyslu stavebního zákona. Skutečnost, že stavby drah a na drahách jsou stavbami samo uznává i MFČR ve svém stanovisku. Proto není pochyb o tom, že objekt vlečky je stavbou ve smyslu stavebního zákona.

Informace GFŘ č.j. 34100/11-3310-010560 k novele ZdN pak m.j. doplňují, že stavební dílo ve smyslu §2(3) stavebního zákona musí být výsledkem stavební nebo montážní činnosti a ke vzniku stavebního díla musí být použity stavební nebo montážní technologie - tedy soubor určitých znalostí, dovedností nebo postupů, nutných k jeho vzniku. Je nade vše pochybnost, že stavba železniční vlečky, vyžadující pro uvedení do provozu souhlas několika státních orgánů, splňuje atributy stavby ve smyslu §2(3) stavebního zákona. Tento závěr je i v souladu se stanoviskem Ministerstva Financí České republiky (MFČR), které s odkazem na ustanovení § 3 odst. 1 písm. c) a § 5 odst. 1 zákona č. 266/1994 Sb., o drahách (zákon o drahách) uvádí, že objekt vlečky (resp. její část, která tvoří železniční kolejový svršek) je stavbou. Ze závěru, že objekt vlečky je stavbou ve smyslu zákona o drahách, však v žádném případě nelze dovodit, že vlečky jsou předmětem daně ze staveb pro účely daně z nemovitosti. Takovýto závěr by v souladu s ustálenou právní praxí bylo možné přijmout pouze za předpokladu výslovného uvedení výjimky pro stavby dle zákona o drahách (lex specialis) v ustanovení §7(4) ZdN nebo §6(5) ZdN. V uvedených ustanoveních však žádné takovéto omezující podmínky stanoveny nejsou.

Svislé nosné konstrukce jsou v odborné literatuře zpravidla definovány jako konstrukce, které přenášejí veškeré zatížení stavby z vertikálních konstrukcí (zatížení od střešní konstrukce, stropy, užitné zatížení, vlastní hmotnost, sníh ...) do základů a odsud dále do základové spáry. Svislé nosné konstrukce jsou základní statickou částí každého objektu a zpravidla mají následující formy:

**Stěna** - je taková konstrukce, kde výška a délka stěny převažují nad její tloušťkou

*Sloup* - je taková konstrukce, kde výška sloupu převažují nad půdorysnými rozměry

*Pilíř* - je taková konstrukce, kde výška sloupu převažují nad půdorysnými rozměry (oproti sloupu je mohutnější).

Považujeme za zcela evidentní, že objekt železniční vlečky (resp. její svršek), pokud není veden např. po mostní konstrukci nebo zavěšen na jiné konstrukci, žádnou svislou nosnou konstrukci neobsahuje (je složen pouze z jedné celistvé horizontální struktury, zpravidla o mocnosti nepřesahující 1m).

### **Závěr:**

Železniční vlečky (resp. jejich železniční svršek) umístěné na pozemcích evidovaných v katastru nemovitostí pod druhem „*Ostatní plocha*“ nebo „*Zastavěná plocha a nádvoří*“ splňují všechny atributy zpevněných ploch ve smyslu ustanovení §6(5) a §6(2)(a) ZdN, neboť:

- Jsou používány k podnikatelské činnosti
- Nemají svislou nosnou konstrukci
- Povrch je zpevněn stavbou ve smyslu §2(3) stavebního zákona

V souladu s ustanovením §7(4) ZdN tedy vlečky nejsou předmětem daně ze staveb, nýbrž předmětem daně z pozemků a pro výpočet daňové povinnosti je nutno vycházet ze sazeb stanovených v §6(2)(a) ZdN.

## **2.2 Stavby a pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbami sloužícími výlučně k účelu zlepšení stavu životního prostředí – možnost osvobození dle §9(1)(m) a §4(1)(h)**

Dle ustanovení §9(1)(m) jsou od daně ze staveb osvobozeny stavby sloužící výlučně k účelům zlepšení stavu životního prostředí stanovené vyhláškou Ministerstva financí České republiky v dohodě s Ministerstvem životního prostředí České republiky, Dle ustanovení §4(1)(h) ZdN jsou od daně z pozemků osvobozeny pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbami sloužícími výlučně k účelu zlepšení stavu životního prostředí, stanovené vyhláškou Ministerstva financí České republiky v dohodě s Ministerstvem životního prostředí České republiky,

Náš dotaz se týká skutečnosti, zda lze v případě, areálu, ve kterém jsou provozovány výlučně činnosti vedoucí ke zlepšení stavu životního prostředí ve smyslu §1(2) vyhlášky MFČR č. 12/1993 Sb. aplikovat osvobození dle §9(1)(m) ZdN a §4(1)(e) ZdN jako celek, nebo zda je nutné i v takovém případě posuzovat každou jednotlivou nemovitost zvlášť. Typicky spornými případy jsou např.:

- Administrativní budova v daném areálu (předpoklad, že všichni v ní pracující zaměstnanci vykonávají činnost pro firmu zabývající se pouze činnostmi vedoucí ke zlepšení životního prostředí ve smyslu vyhlášky 12/1993 Sb.)
- Parkoviště uvnitř areálu (které mohou využívat např. i zaměstnanci a návštěvy),
- Komunikace vedoucí k administrativní budově v areálu
- Plochy zeleně v areálu
- Železniční vlečka vedoucí do areálu (v celé své délce od napojení na veřejnou dráhu) atd.

Dle našeho názoru účel vyhlášky č. 12/1993 Sb. splňují i výše uvedené nemovitosti, jelikož jejich existence a fungování s danou činností souvisí a chod společnosti (resp. možnost provádění ekologické) činnosti by bez nich nemohl být legálně zajištěn (např. administrativní pracovníci zajišťují chod firmy, např. i prostřednictvím autorizovaných osob, bez jejichž přítomnosti by provádění dané činnosti nebylo legálně možné).

### **Závěr:**

V případě, kdy v daném uzavřeném areálu je prováděna výlučně činnost sloužící k účelu zlepšení stavu životního prostředí, stanovené vyhláškou Ministerstva financí České republiky v dohodě s Ministerstvem životního prostředí České republiky č. 12/1993 Sb. je možné od daně z nemovitostí osvobodit veškeré nemovitosti nacházející se v daném areálu. Obdobně lze osvobození vztáhnout i na komunikace (silnice, vlečky) vedoucí výhradně do takového areálu.

### **Stanovisko Generálního finančního ředitelství :**

#### **K bodu 2.1. Vlečky, které neslouží veřejné dopravě**

Lze souhlasit s názorem, že železniční vlečky umístěné na pozemcích evidovaných v katastru nemovitostí pod druhem „*Ostatní plocha*“ nebo „*Zastavěná plocha a nádvoří*“ splňují atributy zpevněných ploch podle zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění zákona č. 212/2011 Sb., tj. s účinností od 1.1.2012. Na vlečky lze pohlížet ekvivalentním způsobem jako na neveřejné účelové komunikace, oboje slouží k přemístění drážního nebo silničního vozidla. Vlečky, které neslouží veřejné dopravě a doposud byly předmětem daně ze staveb, lze ve stejném rozsahu zdanění podřadit do nového režimu zpevněných ploch pozemků. Nová legislativní úprava je pro poplatníky, kteří zdaňovali stavby bez svíslé nosné konstrukce jako stavby, výhodnější a to s ohledem na nižší sazbu daně zpevněné plochy pozemků. Poplatníci, kteří vlečky zdaňovali jako stavby, znají jejich výměru, takže by pro ně neměl být problém stanovit zpevněnou plochu pozemku. Jde o období zdanění neveřejných účelových komunikací, které jsou nově zdaněny jako zpevněná plocha pozemku; společným znakem těchto staveb je, že neslouží veřejné dopravě a jsou užívány k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní.

#### **K bodu 2.2. Stavby a pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbami sloužícími výlučně k účelu zlepšení stavu životního prostředí**

Generální finanční ředitelství souhlasí se závěrem uvedeným v příspěvku. Pokud je v uzavřeném areálu prováděna výlučně činnost sloužící k účelu zlepšení stavu životního prostředí stanovená vyhláškou Ministerstva financí České republiky č. 12/1993 Sb., je možné od daně z nemovitostí osvobodit veškeré nemovitosti nacházející se v daném areálu, tedy včetně komunikací (silnice, vlečky) v tomto areálu (případně vedoucím do takového areálu). Pokud tomu tak není a některé stavby slouží k činnosti nebo činnostem neuvedeným v citované vyhlášce, lze u pozemků uplatnit nárok na osvobození od daně pouze v poměrné výši podle § 4 odst. 6 zákona o dani z nemovitostí.