

Generální finanční ředitelství

Lazarská 7, Praha 1, 117 22

**Zápis z jednání Koordinačního výboru
s Komorou daňových poradců ČR ze dne 6.6.2012****UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 6.6.2012****- seznam -****Daň z příjmů a DPH**

358/22.02.12 Dočasné přidělení k jinému zaměstnavatelistr.2

Předkládají: *Ditta Hlaváčková*
Petra Pospíšilová
*Dana Trezziová***Daň z příjmů**

364/04.04.12 Daňový režim dluhopisů v případě předčasného zpětného odkupu.....str.13

Předkládají: *Jana Vičková*
*Tomáš Rozsypal***Spotřební daň**

361/04.04.12 Stanovení výše zajištění spotřební daně u provozovatele daňového skladustr. 18

Předkládá: *Ing. Jaroslav Belza***Daň z příjmů**

369/04.04.12 Zdaňování odměn zaměstnanců bank a jiných finančních institucí počínaje zdaňovacím obdobím 2011str. 30

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

Stanovisko Generálního finančního ředitelství k rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 5 Afs 45 /2011- 94 ve věci zdanění kursových rozdílůstr. 35

NEPROJEDNANÝ PŘÍSPĚVEK odložený na příští jednání KV**- seznam -****Daň z příjmů**

372/06.06.12 Změna účetního období – kalendářní a hospodářský rok a navazující problematika

UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 6.6.2012

Daň z příjmů a DPH

358/22.02.12 Dočasné přidělení k jinému zaměstnavateli

*Předkládají: Ditta Hlaváčková, daňový poradce, č. osvědčení 3125
Petra Pospíšilová, daňový poradce, č. osvědčení 2309
Dana Trezziová, daňový poradce, č. osvědčení 007*

1. Úvod

Zákonem č. 365/2011 Sb. s účinností od 1. 1. 2012 je do zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, vloženo nové ustanovení § 43a, dle kterého lze sjednat dočasné přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli. Jedná se v podstatě o znovuzavedení institutu, který existoval již ve starém zákoníku práce (ust. § 38 odst. 4 zákoníku práce č. 65/1965 Sb., které bylo zrušeno k 1. 10. 2004 zákonem č. 436/2004 Sb.).

Úplné znění nového ustanovení:

§ 43a

Dočasné přidělení

(1) Dohodu o dočasném přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli smí zaměstnavatel s tímto zaměstnancem uzavřít nejdříve po uplynutí 6 měsíců ode dne vzniku pracovního poměru.

(2) Za dočasné přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli nesmí být poskytována úplata; to neplatí, pokud jde o úhradu nákladů, které byly vynaloženy podle odstavce 5.

(3) V dohodě musí být uveden název zaměstnavatele, je-li právnickou osobou, nebo jméno, popřípadě jména a příjmení zaměstnavatele, je-li fyzickou osobou, k níž se zaměstnanec dočasně přiděluje, den, kdy dočasné přidělení vznikne, druh a místo výkonu práce a doba, na kterou se dočasné přidělení sjednává. V dohodě může být sjednáno pravidelné pracoviště pro účely cestovních náhrad; ustanovení § 34a tím není dotčeno. Dohoda musí být uzavřena písemně.

(4) Po dobu dočasného přidělení zaměstnance k výkonu práce k jinému zaměstnavateli ukládá zaměstnanci jménem zaměstnavatele, který zaměstnance dočasně přidělil, pracovní úkoly, organizuje, řídí a kontroluje jeho práci, dává mu k tomu účelu závazné pokyny, vytváří příznivé pracovní podmínky a zajišťuje bezpečnost a ochranu zdraví při práci zaměstnavatel, ke kterému byl zaměstnanec dočasně přidělen. Tento zaměstnavatel nesmí vůči dočasně přidělenému zaměstnanci činit právní úkony jménem zaměstnavatele, který zaměstnance dočasně přidělil.

(5) Po dobu dočasného přidělení poskytuje zaměstnanci mzdu nebo plat, popřípadě též cestovní náhrady zaměstnavatel, který zaměstnance dočasně přidělil.

(6) Pracovní a mzdové nebo platové podmínky zaměstnance dočasně přiděleného k jinému zaměstnavateli nesmějí být horší, než jsou nebo by byly podmínky srovnatelného zaměstnance zaměstnavatele, k němuž je zaměstnanec dočasně přidělen.

(7) Dočasné přidělení podle odstavců 1 až 5 končí uplynutím doby, na kterou bylo sjednáno. Před uplynutím této doby končí dočasné přidělení dohodou smluvních stran pracovní smlouvy nebo výpovědí dohody o dočasném přidělení z jakéhokoliv důvodu nebo bez uvedení důvodu s patnáctidenní výpovědní dobou, která začíná dnem, v němž byla výpověď doručena druhé smluvní straně. Dohoda o ukončení dočasného přidělení nebo výpověď této dohody musí být písemné.

(8) Úpravu dočasného přidělení je zakázáno použít na agenturní zaměstnávání.

(9) Úprava dočasného přidělení se nepoužije v případech prohlubování nebo zvyšování kvalifikace¹¹⁰).

¹¹⁰) Například § 24 odst. 2 zákona č. 563/2004 Sb., § 22 zákona č. 95/2004 Sb., § 51 a 54 zákona č. 96/2004 Sb.

2. Stručné srovnání dočasného přidělení a agenturního zaměstnávání

V případě přidělení koná zaměstnanec po dobu tohoto přidělení práci pro dočasného zaměstnavatele, na základě jeho příkazů a na jeho odpovědnost, i když mu pracovní úkoly ukládá dočasný zaměstnavatel jménem zaměstnavatele právního/přidělovacího. Je tedy možné konstatovat, že institut dočasného přidělení je institutem do určité míry podobným agenturnímu zaměstnávání (ustanovení § 307a až § 309 zákoníku práce), ale obsahuje některé podstatné rozdíly:

- dočasné přidělení může být se zaměstnancem sjednáno nejdříve po uplynutí 6 měsíců ode dne vzniku pracovního poměru přiděleného zaměstnance, tj. prakticky nelze sjednat pracovní poměr se zaměstnancem za účelem toho, aby byl zaměstnanec přidělen na práci k jinému zaměstnavateli,
- k dočasnému přidělení může dojít výhradně v dohodě se zaměstnancem, tzn. dohoda obecně není mezi zaměstnavateli (ale se zaměstnancem), a zákoník práce umožňuje oběma stranám tuto dohodu bez udání důvodů vypovědět s 15denní výpovědní dobou (odst. 7) nebo se kdykoli dohodnout na jejím ukončení,
- není stanovena doba, na kterou má být toto dočasné přidělení uskutečněno, nicméně nelze sjednat (dohodnout) dobu neurčitou, jelikož se jedná o „dočasné“ přidělení,
- není nutné mít povolení MPSV,
- jde o bezúplatné přidělení, tzn. nelze k přeúčtovaným nákladům aplikovat žádnou ziskovou marži nebo účtovat jakékoli dodatečné náklady nad výši nákladů dle §43a odst. 5 zákoníku práce.

3. Pravidla pro dočasné přidělení zaměstnance

Přidělování zaměstnanců k výkonu práce u jiného zaměstnavatele má dle §43a zákoníku práce i další specifická pravidla, z nichž některá jsou uvedena níže:

- dohoda o přidělení zaměstnance musí být v písemné formě a v odst. 3 jsou uvedeny náležitosti této dohody,
- v odst. 3 je také upravena možnost vysílat přiděleného zaměstnance na pracovní cesty, pokud to s ním bylo dohodnuto (§ 42 zákoníku práce),
- ustanovení odst. 4 až 6 upravuje podmínky, za kterých zaměstnanec koná práci u zaměstnavatele, k němuž je přidělen. V poslední větě odst. 4 je omezena pravomoc dočasného zaměstnavatele v tom smyslu, že nesmí vůči zaměstnanci

činit právní úkony jménem jeho zaměstnavatele (zejména nesmí mu dát výpověď nebo s ním uzavřít dohodu o skončení pracovního poměru apod.),

- ustanovení odst. 5 a 6 stanoví povinnost zaměstnavatele odměňovat přiděleného zaměstnance stejně nebo i lépe než zaměstnance konající tutéž nebo obdobnou práci u dočasného zaměstnavatele, i když se způsob odměňování liší, stejné ustanovení platí pro pracovní podmínky zaměstnance. (V praxi tedy může nastat komplikovaná situace, že právní zaměstnavatel, který mzdu zaměstnanci vyplácí, by měl tuto skutečnost zohlednit v poskytované odměně. Na přiděleného zaměstnance se vztahuje kolektivní smlouva platná u jeho právního zaměstnavatele. S ohledem na uvedené by měly být otázky odměňování a pracovních podmínek s přiděleným zaměstnancem jednoznačně sjednány v dohodě o dočasném přidělení.)

Z pohledu pracovního práva dochází k řadě otázek, týkajícím se např. formulace přidělení k „jinému zaměstnavateli“ či chybějící úpravy rozvrhování pracovní doby, vedení její evidence a nařizování dovolené. Lze tedy předpokládat, že dočasné přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli bude řešeno uzavřením dvou dohod:

1. zákoníkem práce požadovaná dohoda mezi právním zaměstnavatelem a jeho zaměstnancem, na základě které dochází k dočasnému přidělení, jelikož zaměstnavatel nemůže přidělit svého zaměstnance jednostranně k jinému zaměstnavateli bez souhlasu zaměstnance, tzn. bez existence dohody dle §43a zákoníku práce, a

2. dohoda uzavřená mezi zaměstnavateli (např. dohoda o vzájemné výpomoci apod.), ve které budou smluvně sjednány detaily dočasného přidělení zaměstnance/ů jednoho zaměstnavatele k jinému zaměstnavateli (např. počet přidělených zaměstnanců, doba přidělení, odměna přiděleného zaměstnance, jeho pracovní podmínky, čerpání dovolené, ujednání vymezující práci a úplatu za přidělení, která je obecně refundací mzdy a příslušného pojistného na veřejnoprávní pojištění, aj.), jakož i další podmínky pro dočasné přidělení zaměstnance.

4. Dočasné přidělení zaměstnance z daňového pohledu

Z pohledu daňového však institut přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli přinesl řadu otázek, jejichž možné řešení je níže uvedeno:

4.1. Daň z příjmů právnických osob

Z ustanovení § 43a odst. 2 zákoníku práce vyplývá, že za dočasné přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli nesmí být poskytována úplata, a to s výjimkou úhrady nákladů, které byly vynaloženy podle odst. 5 téhož paragrafu. Podle prostého textu tohoto ustanovení se jedná o mzdu nebo plat, případně též cestovní náhrady.

Náklady vynaložené dle odst. 5

Zákoník práce ani žádný výkladový pokyn nedefinuje, zdali do úhrady nákladů dle § 43a odst. 5 lze započítat i další náklady související s pracovním poměrem, jako jsou např. odvody na sociální a zdravotní pojištění hrazené za zaměstnance jeho zaměstnavatelem, případně jiné složky odměny. Ačkoliv při striktně gramatickém výkladu citovaného ustanovení by do úhrady nákladů měla vstoupit pouze mzda či

plat dočasně přiděleného zaměstnance (odhlédneme-li od cestovních náhrad), z ekonomického hlediska tento postup nedává smysl. Při dočasném přidělení zaměstnance by do úhrady nákladů dle § 43a odst. 5 měla vstoupit *mzda nebo plat, včetně jejich náhrad, sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem, bonusy a benefity vyplývající z pracovní smlouvy uzavřené mezi dočasně přiděleným zaměstnancem a právním zaměstnavatelem, plnění vyplývající z kolektivní smlouvy nebo interních předpisů právního zaměstnavatele¹, jakož i další náklady související s pracovním právním vztahem mezi zaměstnancem a právním zaměstnavatelem², a dále též cestovní náhrady.*

Zákoník práce se žádným způsobem nevyjadřuje k otázce toho, jaké náklady mohou vznikat v souvislosti s dočasným přidělením zaměstnance ekonomickému zaměstnavateli (s výjimkou mzdy nebo platu, kde zákoník práce tuto povinnost jednoznačně přiznává právnímu zaměstnavateli). Domníváme se však, že nic nebrání tomu, aby si právní a ekonomický zaměstnavatel dohodli, které náklady související s pracovním poměrem dočasně přiděleného zaměstnance který zaměstnavatel ponese tak, jak je taková dohoda zjevně možná u cestovních náhrad. Domníváme se proto, že i jiné náklady, které mohou ekonomickému zaměstnavateli vzniknout v souvislosti s dočasným přidělením zaměstnance mohou být za splnění standardních podmínek daných zákonem o daních z příjmů (zejm. § 24 a § 25 ZDP) daňově uznatelnými náklady ekonomického zaměstnavatele.

Úplata za dočasné přidělení

Dle § 43a odst. 2 zákoníku práce právní zaměstnavatel nemůže účtovat ekonomickému zaměstnavateli ke mzdovým nákladům zaměstnance ziskovou ani žádnou jinou přírážku, jak je obvyklé při agenturním zaměstnávání nebo mezinárodním pronájmu pracovní síly.

U agenturního zaměstnávání je rozdíl mezi úplatou za zaměstnance od ekonomického zaměstnavatele a vyplácenou mzdou hlavním zdrojem zisku právního zaměstnavatele, tedy agentury. V případě mezinárodního pronájmu pracovní síly je účtování ziskové přírážky nad mzdové náklady obvyklé. Pokud dochází k mezinárodnímu pronájmu pracovní síly mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, nedochází mezi nimi v souladu s principem tržního odstupu obvykle k poskytování jakékoliv formy služeb pouze za cenu nákladů, mezinárodní pronájem pracovní síly je prakticky přeshraničním agenturním zaměstnáváním.

Pro posouzení, kdy se jedná o dočasné přidělení zaměstnance dle § 43a zákoníku práce a přírážku účtovat nelze, a kdy o agenturní zaměstnávání dle § 308 a § 309 zákoníku práce nebo o mezinárodní pronájem pracovní síly, jak jej definuje Pokyn Ministerstva financí České republiky D-151, a přírážku účtovat lze, je nezbytné určit, z jakých důvodů a za jakým účelem k poskytnutí zaměstnance dochází.

¹ Např. náklady související s poskytnutím služebního automobilu, i pro soukromé účely

² Např. náklady na vedení mzdové agendy

Prvním faktorem je předmět podnikání právního zaměstnavatele. K dočasnému přidělení může dojít pouze tehdy, není-li poskytování zaměstnanců předmětem podnikatelské činnosti právního zaměstnavatele. Výjimku by tvořilo pouze dočasné přidělení kmenového zaměstnance agentury práce jiné agentuře práce v rámci vzájemné výpomoci.

Pravděpodobně klíčovým faktorem určujícím, že se jedná o dočasné přidělení, je benefit plynoucí právnímu zaměstnavateli z dočasného přidělení. Obvykle tímto benefitem může být dočasné uvolnění zaměstnance, který není pracovním vytížený, a jako výhodnější se jeví jeho přidělení jinému zaměstnavateli za úplatu ve výši nákladů na zaměstnance. Jiným benefitem dočasného přidělení zaměstnance pro jeho právního zaměstnavatele může být zájem o získání zkušeností a praxe pro zaměstnance z jiného prostředí či ze zahraničí.

Při agenturním zaměstnávání nebo mezinárodním pronájmu pracovní síly nemá právní zaměstnavatel z tohoto pronájmu žádný jiný benefit než kladný rozdíl mezi úplatou od ekonomického zaměstnavatele a uhrazenými náklady na tohoto zaměstnance. Při dočasném přidělení by ale mělo platit, že právní zaměstnavatel sleduje přidělením zaměstnance jiné cíle (např. uvolnění nevytíženého zaměstnance) než zisk z dočasného poskytnutí pracovní síly. Navíc právní zaměstnavatel nesmí vykonávat pronájem pracovní síly v rámci své podnikatelské činnosti a dočasné přidělení realizuje ad hoc s ohledem na specifické personální otázky vztahující se ke konkrétnímu zaměstnanci. Za těchto okolností je oprávněné, aby nedocházelo ze strany právního zaměstnavatele k účtování přírážky nad mzdové náklady přiděleného zaměstnance. Tento princip by se měl shodně vztahovat na dočasné přidělení zaměstnance jak mezi spojenými, tak i nespojenými osobami. Pokud jsou právní/přidělovací zaměstnavatel a ekonomický zaměstnavatel spojenými osobami ve smyslu §23 odst. 7 ZDP, je považována úhrada za přiděleného zaměstnance ve výši dle §43a odst. 5 zákoníku práce za obvyklou.

Závěr 4.1.:

- a) Pro ekonomického zaměstnavatele je úhrada právnímu/přidělovacímu zaměstnavateli za přiděleného zaměstnance daňově uznatelným nákladem. Pokud některé náklady související s dočasným přidělením zaměstnance hradí přímo ekonomický zaměstnavatel, jsou i tyto náklady pro ekonomického zaměstnavatele daňově uznatelné (při dodržení standardních podmínek pro daňovou uznatelnost nákladů daných zákonem o daních z příjmů).
- b) Pokud jsou právní/přidělovací zaměstnavatel a ekonomický zaměstnavatel spojenými osobami ve smyslu §23 odst. 7 ZDP, je považována úhrada za přiděleného zaměstnance ve výši dle §43a odst. 5 zákoníku práce za obvyklou.

4.2. Daň z příjmů fyzických osob

Plátce příjmu

Plátcem příjmu přiděleného zaměstnance je jeho právní zaměstnavatel (tzn. přidělovací zaměstnavatel). Ve smyslu legislativní zkratky uvedené v §6 odst. 2 ZDP zůstává tedy obecně přidělovací/právní zaměstnavatel „zaměstnavatelem“ pro účely DPFO.

Pokud je přidělující/právní zaměstnavatel osobou se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí a ekonomický zaměstnavatel, ke kterému je zaměstnanec přidělen, je českým daňovým rezidentem, stává se tento český ekonomický zaměstnavatel „zaměstnavatelem“ ve smyslu legislativní zkratky dle §6 odst. 2 ZDP. Jelikož však úhrada tohoto „zaměstnavatele“ osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí nemůže obsahovat i částku za zprostředkování (ve smyslu ust. §43a odst. 5 zákoníku práce), nelze považovat za příjem zaměstnance 60% z celkové úhrady zahraničnímu právnímu/přidělujícímu zaměstnavateli. Český ekonomický „zaměstnavatel“ by tedy měl zdaňovat příjem přiděleného zaměstnance dle skutečné odměny hrazené zahraničním právním/přidělujícím zaměstnavatelem.

Cestovní náhrady

V souvislosti se zavedením institutu dočasného přidělení byla novelizována také ustanovení části sedmé zákoníku práce „Náhrada výdajů v souvislosti s výkonem práce“. Ve smyslu ust. §152 písm. e) zákoníku práce cestovními výdaji jsou nově i výdaje, které vzniknou zaměstnanci při dočasném přidělení (§43a). V §165 zákoníku práce je uvedeno, že při dočasném přidělení do jiného místa výkonu práce, než bylo sjednáno v pracovní smlouvě, které je současně odlišné od bydliště zaměstnance, přísluší zaměstnanci náhrady ve výši a za podmínek stanovených v §157 až 164 a to obecně jako při pracovní cestě.

Ve smyslu §174 zákoníku práce se při poskytování cestovních náhrad postupuje podle části sedmé hlavy II s dále stanovenými odchylkami. Jelikož v hlavě III „Poskytování cestovních náhrad zaměstnanci zaměstnavatele, který je uveden v §109 odst. 3“ již nedošlo k uvedení žádné odchylky či jiné specifikaci u poskytování náhrad při dočasném přidělení tak, jak je např. v §177 uvedeno pro náhrady při přijetí a přeložení, lze jednoznačně dovodit, že i zaměstnavatel, který je uveden v §109 odst. 3 je povinen v případě přidělení zaměstnance poskytovat cestovní náhrady dočasně přidělenému zaměstnanci ve smyslu §165 zákoníku práce. Ve smyslu §151 zákoníku práce je totiž zaměstnavatel povinen poskytovat zaměstnanci náhradu výdajů, které mu vzniknou v souvislosti s výkonem práce. Lze tedy konstatovat, že ve smyslu §6 odst. 7 písm. a) ZDP předmětem daně nejsou náhrady poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnanci v rozsahu a ve výši dle §165 zákoníku práce, a to náhrady při přeložení a dočasném přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli. Základním rozdílem uplatňování náhrad při přeložení a dočasném přidělení zaměstnance je ustanovení §177 odst. 2 zákoníku práce, které stanoví omezení doby, po kterou lze náhrady při přeložení poskytovat.

Ve smyslu §43a odst. 5 zákoníku práce je možné, aby po dobu dočasného přidělení poskytoval cestovní náhrady buď právní/přidělující zaměstnavatel nebo i ekonomický zaměstnavatel, tj. zaměstnavatel, ke kterému je zaměstnanec přidělen.

U zaměstnance, který je dočasně přidělen k jinému zaměstnavateli a který je vyslán na pracovní cestu a obdrží cestovní náhrady od svého právního /přidělujícího zaměstnavatele nebo i od ekonomického zaměstnavatele, ke kterému byl přidělen, nebudou tyto náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem práce ve smyslu §6 odst. 7 písm. a) ZDP považovány za předmět daně tohoto zaměstnance. Cestovní náhrady jiné nebo vyšší než umožněné ve smyslu §6 odst. 7 písm. a) ZDP bude zdaňovat plátce tohoto zdanitelného příjmu, kterým může být

právní/přidělovací zaměstnavatel i ekonomický zaměstnavatel, ke kterému je zaměstnanec přidělen.

Závěr 4.2.:

- a) Plátcem daně z příjmů ze závislé činnosti je obecně právní/přidělovací zaměstnavatel. V případě, že právní/přidělovací zaměstnavatel je zahraničním subjektem, přecházejí povinnosti plátce příjmů ze závislé činnosti na českého ekonomického zaměstnavatele, avšak nelze použít stanovení výše příjmů ze závislé činnosti ve výši 60% z uhrazené částky právnímu/přidělovacímu zaměstnavateli, pokud úhrada právnímu/přidělovacímu zaměstnavateli neobsahuje částku za zprostředkování.
- b) Cestovní náhrady dočasně přidělenému zaměstnanci ve smyslu §152 zákoníku práce včetně náhrad při dočasném přidělení dle §165 zákoníku práce nejsou předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti ve smyslu §6 odst. 7 písm. a) ZDP, a to bez ohledu na skutečnost, zda tyto cestovní náhrady vyplácí právní/přidělovací zaměstnavatel nebo ekonomický zaměstnavatel.
- c) Pokud přiděleného zaměstnance vyšle ekonomický zaměstnavatel na pracovní cestu, budou mít cestovní náhrady obvyklý režim cestovních náhrad při pracovní cestě.

4.3. DPH

Klíčovou otázkou pro určení režimu DPH je skutečnost, zda se ve vztahu mezi dvěma zaměstnavateli jedná o poskytnutí služby za úplatu v rámci ekonomické činnosti, když poskytnutím služby je prakticky vše, co není dodáním zboží. Obecně pak platí, že poskytnutí pracovní síly je považováno za poskytnutí služby, které je předmětem DPH (doloženo i ustálenou judikaturou ESD).

V případě dočasného přidělení zaměstnance však § 43a odst. 2 zákoníku práce výslovně zakazuje poskytovat úplatu za dočasné přidělení zaměstnance, připouští pouze úhradu nákladů, které právní zaměstnavatel na přiděleného zaměstnance vynaložil. Zákoník práce tak v případě dočasného přidělení zaměstnance prakticky nepřipouští tvorbu přidané hodnoty jako základního prvku podnikatelské činnosti. Odlišuje tímto dočasné přidělení zaměstnance od tzv. agenturního zaměstnání, které beze sporu DPH podléhá.

Zákoník práce tedy eliminuje situace, kdy právní zaměstnavatel může z přidělení zaměstnance dosáhnout zisku, umožňuje pouze úhradu (části) nákladů. Poskytnutí této náhrady nákladů tak nepředstavuje skutečnou úplatu (protiplnění) za plnění, a tento vztah tedy nespadá do předmětu DPH.

Podobný závěr už v předchozích letech MF ČR uveřejnilo ve své informaci k Uplatňování zákona o DPH při poskytnutí pracovní síly (informace ze dne 16.7.2004, uveřejněná na http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_1209.html?year=0), citujeme:

„...V takovém případě refundace nákladů za zaměstnance podle těchto předpisů, jestliže neexistuje mezi zaměstnavatelem a osobou, ke které byl zaměstnanec dočasně přidělen, obchodně závazkový vztah o poskytnutí pracovníka, není předmětem daně, protože se nejedná o poskytnutí služby za úplatu...“

Při dodržení podobných pravidel, jaká se uplatňují na dočasné přidělení zaměstnance podle českého zákoníku práce, není daný vztah považovaný za poskytnutí služby pro účely DPH spočívající v poskytování pracovní síly rovněž v jiných státech EU, např. Irsku³ nebo ve Velké Británii⁴.

Navrhujeme tedy, aby byla potvrzena původní interpretace, tedy že:

- a) úhrada nákladů, poskytnutá při splnění podmínky dle § 43a odst. 2 zákoníku práce, není úplatou zdanitelné plnění a nepodléhá tedy odvodu DPH
- b) dočasné přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli není předmětem DPH.

Pro úplnost bychom chtěli konstatovat, že pokud ekonomický zaměstnavatel v souvislosti s přiděleným zaměstnancem vynaloží náklady jako např. náklady na ubytování nebo jiné náklady při pracovní cestě přiděleného zaměstnance či náklady při přidělení formou přímého nákladu (tj. ekonomický zaměstnavatel přijme např. ubytování či přepravní službu), je i ekonomický zaměstnavatel oprávněn při splnění obecných podmínek nárokovat si odpočet DPH u těchto nákladů.

Závěr 4.3.:

- a) Úhrada nákladů, poskytnutá při splnění podmínky dle § 43a odst. 2 zákoníku práce, není úplatou zdanitelné plnění a nepodléhá tedy odvodu DPH.
- b) dočasné přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli není zdanitelným plněním.
- c) Z cestovních náhrad hrazených ekonomickým zaměstnavatelem přidělenému zaměstnanci, v případech, kdy tyto plnění pořídil přímo ekonomický zaměstnavatel (např. náklad na hotelové ubytování, náklady na jízdné apod.) může obecně ekonomický zaměstnavatel nárokovat odpočet DPH na vstupu.

³ Viz <http://www.revenue.ie/en/practitioner/ebrief/archive/2007/no-142007.html>, zejména: „...Many EU countries have sought to address this situation by treating the local entity as the de facto employer, notwithstanding that the executives remain under contracts of employment with the foreign employer company. As there is no "Vatable supply" as between employer and employee, there is then no basis for a reverse charge liability...“, tj. „...Mnohé členské státy našly řešení pro tuto situaci v tom, že považovaly lokální subjekt za „faktického“ zaměstnavatele bez ohledu na skutečnost, že vedoucí pracovník zůstává smluvně vázán k zahraniční společnosti. Protože mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem se nejedná o poskytnutí služby, která by byla předmětem DPH, neexistuje důvod, proč na podobné vztahy uplatňovat reverse charge...“

⁴ Viz

http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_ShowContent&id=HMCE_CL_000871&propertyType=document, zejména část 4.B Secondment of staff by businesses other than employment business (tj. poskytování pracovníků podniky jinými než pracovními agenturami)

5. Závěr

Navrhujeme, aby byla potvrzena správnosti výše uvedených závěrů, a to z hlediska DPPO, DPFO i DPH. Závěry se stanoviskem GFŘ by měly být vhodným způsobem zveřejněny.

Stanovisko GFŘ k dani z příjmů:

K návrhu závěru 4.1.a):

Pro daňové řešení problematiky dočasného přidělení zaměstnance je důležité vymezení pojmů obsažených v příslušných ustanoveních pracovněprávních předpisů (zejména § 43a zákoníku práce), ze kterých mimo jiné vyplývá, že:

- ačkoliv to zákoník práce výslovně neřeší, lze předpokládat v případě využití institutu dočasného přidělení zaměstnance podle § 43a zákoníku práce, mimo jiné, ujednání mezi právním a ekonomickým zaměstnavatelem přinejmenším ohledně úhrady nákladů, které vynaložil právní zaměstnavatel na svého zaměstnance za výkon práce u ekonomického zaměstnavatele nebo v souvislosti s ním (refundace nákladů),

- předmětem refundace mohou být veškeré náklady, které vynaložil právní zaměstnavatel v souvislosti s výkonem práce svého zaměstnance v době přidělení k ekonomickému zaměstnavateli, včetně výdajů, které souvisí se zajištěním pracovních, mzdových a platových podmínek též s ohledem ke „srovnatelnému zaměstnanci“,

- právní zaměstnavatel může od ekonomického zaměstnavatele požadovat v souladu s § 43a odst. 5 zákoníku práce i jiné náklady, které souvisejí s výkonem práce zaměstnance pro ekonomického zaměstnavatele a mají přímou vazbu na výkon práce dočasně přiděleného zaměstnance jako např. úhradu sociálního a zdravotního pojištění hrazeného za zaměstnance z vyměřovacího základu právním zaměstnavatelem, jiné složky odměny přiděleného zaměstnance, benefity vyplývající ze smluvního ujednání (kolektivní smlouva) nebo stanovené vnitřním předpisem, bonusy, ale také náklady související s poskytnutím služebního automobilu i pro soukromé účely (bude-li vozidlo využíváno i ke služebním účelům u ekonomického zaměstnavatele), pokud takové plnění vyplývá ze smluvního ujednání mezi právním zaměstnavatelem a dočasně přiděleným zaměstnancem (kolektivní smlouva, vnitřní předpis).

Na základě výše uvedeného lze dovodit, že pokud ekonomický zaměstnavatel bude hradit právnímu zaměstnavateli náklady specifikované v § 43a odst. 5 zákoníku práce, příp. jiné náklady, které souvisejí s výkonem práce přiděleného zaměstnance, a tyto náklady budou mít přímou vazbu na výkon práce dočasně přiděleného zaměstnance a splní podmínky pro daňovou uznatelnost podle ZDP, lze je u ekonomického zaměstnavatele uznat jako daňové.

Pokud náklady na příznivé pracovní podmínky, bezpečnost a ochranu zdraví při práci (§ 43a odst. 4 zákoníku práce) souvisejí s dočasným přidělením zaměstnance hradí ekonomický zaměstnavatel přímo a tyto náklady mají přímou a bezprostřední vazbu na výkon práce dočasně přiděleného zaměstnance, vyplývají

z příslušných ustanovení pracovně právních předpisů a splní podmínky pro daňovou uznatelnost podle ZDP, lze je u ekonomického zaměstnavatele uznat jako daňové.

Pro úplnost je nutné dodat, že institut dočasného přidělení zaměstnance a institut agenturního zaměstnávání se od sebe zásadně liší svým účelem, nikoliv jen podmínkami. Účelem agenturního zaměstnávání je zprostředkovat (zajistit) uchazeči (zaměstnanci) zaměstnání u uživatele. Účelem dočasně přiděleného zaměstnance k jinému zaměstnavateli je řešení situace, kdy právní zaměstnavatel po přechodnou dobu zpravidla z provozních důvodů, nemá možnost přidělovat zaměstnanci sjednanou, popřípadě ani jinou práci a proto mu zajistil dočasné přidělení k výkonu práce u jiného zaměstnavatele.

K návrhu závěru 4.1.b):

S ohledem na výše uvedené stanovisko GFŘ k bodu 4.1. písm. a) lze souhlasit se závěrem předkladatele.

K návrhu závěru 4.2.a):

Souhlas s názorem předkladatele.

K návrhu závěru 4.2.b):

Lze souhlasit za předpokladu dodržení následujících podmínek:

- zaměstnanci nemohou být poskytnuty dvojí náhrady za tytéž dny,
- posouzení dle § 43a odst. 3 zákoníku práce – tj. sjednané pravidelné pracoviště pro účely cestovních náhrad. Pokud bude sjednané pracoviště pro účely cestovních náhrad v místě přidělení, pak zaměstnanec v souladu s § 43a odst. 5 zákoníku práce nemá nárok na cestovní náhrady při cestě od právního zaměstnavatele k jinému zaměstnavateli.

K návrhu závěru 4.2.c):

Souhlas se závěrem předkladatele.

Stanovisko GFŘ k DPH:

V příspěvku je uvedeno úplné znění nového ustanovení § 43a zákoníku práce, podle kterého nesmí být za dočasné přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli poskytována úplata, s výjimkou - resp. neplatí to ovšem pro úplatu ve výši zákonem regulované omezením na možnost refundace mzdových nákladů. Současně je v bodu 3. logicky správně dovozena existence 2 dohod pro dané případy, a to vedle dohody právního zaměstnavatele se zaměstnancem i dohoda mezi oběma zaměstnavateli, např. jako dohoda o vzájemné výpomoci. Jelikož všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti, považuje ZDPH za poskytnutí služby, nutno připustit, že smluvně dohodnutá „vzájemná výpomoc“ obou zaměstnavatelů může být zdanitelným plněním. Předpokladem je úplatnost takové „výpomoci“ (služby). Proběhne-li mezi oběma zaměstnavateli protiplnění za poskytnutého zaměstnance mělo by jít v zásadě vždy o předmět daně. Úplata mezi zaměstnavateli v obecné poloze sice je zákonem zapovězena, avšak současně se výslovně připouští pokud půjde o nahrazení relativně přesně vymezené nákladové položky dotčené služby.

Úhrada nákladů na zaměstnance hrazená striktně ve smyslu dotčených ustanovení zákoníku práce zaměstnavatelem, u kterého je zaměstnanec přidělen, zaměstnavateli který ho přidělil, není úplatou za zdanitelné plnění. Refundované náklady jsou ve světle zacílení vyplývající z textu regulatorní úpravy zákoníku práce (§ 43a odst 2) výrazem hodnoty práce, kterou poskytl zaměstnanec zaměstnavateli, ke kterému byl přidělen. Vzhledem k zákonné úpravě v zákoníku práce lze tyto příjmy chápat jako příjmy na základě pracovně-právního vztahu, které se dle § 5 odst. 2 ZDPH nepovažují za ekonomickou činnost. Přeúčtování nákladů na zaměstnance by nemělo být proto považováno za úplatu za zdanitelné plnění, protože mezi oběma zaměstnavateli nevzniklo zdanitelné plnění, jehož by úhrada mzdových a jiných nákladů mohla být protiplněním, jde-li o prostou refundaci nákladů dle jmenovaných ustanovení zákoníku práce.

364/04.04.12 Daňový režim dluhopisů v případě předčasného zpětného odkupu

*Předkládají: Jana Vlčková, daňová poradkyně, č. osv. 3101
Tomáš Rozsypal, daňový poradce, č. osv. 2707*

Příspěvek byl projednán se zástupci GFŘ a předkládáme upravenou verzi – změny jsou vyznačeny barevně.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM

Úvod

Cílem tohoto příspěvku je navázat na příspěvek č. 334/27.04.11 ze dne 20. dubna 2011, který se zabýval daňovým režimem příjmu plynoucího fyzické osobě ze zpětného odkupu dluhopisu před splatností.

V souvislosti s interpretací ustanovení § 8 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění (dále jen „ZDP“) vzniká několik výkladových nejasností, jejichž rozbor je předmětem tohoto příspěvku.

Popis

Dle § 8 odst. 2 písm. a) ZDP se za příjem z kapitálového majetku dále považuje „...rozdíl mezi vyplacenou jmenovitou (nominální) hodnotou dluhopisu ... a emisním kursem při jejich vydání; v případě předčasného zpětného odkupu se použije místo jmenovité hodnoty cena zpětného odkupu“. Dle § 8 odst. 3 ZDP jsou „Příjmy uvedené v odstavci 2 písm. a)samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně (§ 36)“.

ZDP, zákon č. 190/2004 Sb., o dluhopisech v platném znění ani zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech v platném znění blíže nedefinuje pojem **předčasný** zpětný odkup nebo **zpětný** odkup dluhopisů a pojem emisní kurz při vydání dluhopisů.

Předčasný zpětný odkup a zpětný odkup – rozbor situace a závěry

Z titulu absence definice pojmu „předčasného zpětného odkupu“ a „zpětného odkupu“ ve zmíněných zákonech je nutno postupovat ve smyslu skutečné podstaty těchto transakcí. V případě „předčasného zpětného odkupu“ dochází v praxi reálně k předčasnému splacení dluhopisu emitentem. V případě „zpětného odkupu“ v praxi dochází k odkoupení dluhopisu emitentem za účelem jeho dalšího prodeje. Tento závěr lze podle našeho názoru dovodit i z gramatického výkladu textu samotného ustanovení § 8 odst. 2 písm. a) ZDP, který rozlišuje mezi dvěma možnými případy. A to v první části věty definující jeden z možných příjmů z kapitálového majetku a v druhé části za středníkem, upřesňující postup v případě předčasného splacení dluhopisu.

V praxi mohou být pro „předčasný zpětný odkup“ tj. předčasné splacení dluhopisů různé ekonomické důvody, např. může jít o tzv. anihilaci – zrušení emise. Tento způsob odkupu zpravidla představuje hromadnou akci ze strany emitenta a není při

ní mezi emitentem a investorem sjednána kupní smlouva. V těchto případech představuje příjem z takového odkupu na straně investora dle ZDP příjem z kapitálového majetku dle § 8 odst. 2 písm. a). V tomto případě je rozdíl mezi emisním kurzem a cenou předčasného zpětného odkupu, tj. předčasného splacení, dluhopisu základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně (§ 36 ZDP).

Oproti tomu mohou nastat případy, kdy emitent koupí (odkoupí) vlastní dluhopisy od investora z obchodních důvodů na základě uzavřené kupní smlouvy a z iniciativy investora (nikoli z iniciativy emitenta jako v případě „předčasného zpětného odkupu“). Takovéto příjmy fyzické osoby z prodeje dluhopisů (které nebyly zahrnuty v obchodním majetku) emitentovi nebo jiné osobě v jiný okamžik, než je předčasná splatnost podle emisních podmínek, by měly být považovány za ostatní příjmy podle § 10 odst. 1 písm. b) ZDP, tedy za příjmy z převodu cenného papíru. Argumentem podporujícím tuto interpretaci je mimo jiné i skutečnost, že způsob zdanění příjmu z prodeje dluhopisu by se neměl lišit v případě, kdy investor prodá dluhopis emitentovi či třetí straně.

V případě, že dojde ke zpětnému odkupu dluhopisu emitentem nebo jinou osobou za účelem jeho následného prodeje (což se může do doby splatnosti dluhopisu opakovat i několikrát), měl by být základem daně z příjmů fyzických osob podle § 10 odst. 1 písm. b) ZDP vždy rozdíl mezi kupní cenou dluhopisu (tj. cenou, za kterou dluhopis fyzická osoba pořídila) a cenou zpětného odkupu, aby docházelo ke zdanění pouze té části výnosu, která náleží aktuálnímu vlastníku dluhopisu. Takto se bude postupovat až do doby splatnosti příslušného dluhopisu. Dle našeho názoru je tato skutečnost dalším argumentem, proč se v tomto případě nemůže jednat o příjmy dle § 8 odst. 2 písm. a) ZDP. Příjmy z kapitálového majetku, tak jak je definuje § 8 odst. 2 písm. a) ZDP, představují rozdíl mezi vyplacenou jmenovitou (nominální) hodnotou dluhopisu a emisním kurzem při jejich vydání, případně v případě předčasného zpětného odkupu, tj. předčasného splacení, je místo jmenovité hodnoty použita cena předčasného zpětného odkupu, tj. cena reálně zaplacená emitentem.

Jak bylo uvedeno výše, pokud bychom tedy ztotožnili zpětný odkup (tj. odkoupení) i předčasný zpětný odkup (tj. předčasné splacení), docházelo by při zpětném odkupu (tj. odkupu např. za účelem dalšího prodeje dluhopisů) i k několikanásobnému zdanění jednoho a téhož příjmu, jelikož by rozdíl mezi emisním kurzem a cenou předchozího zpětného odkupu představoval zdanitelný příjem u předchozího vlastníka dluhopisu.

Vícenásobné zdanění téhož příjmu v případě zpětného odkupu lze demonstrovat na následujícím jednoduchém příkladu:

Kurz k datu emise	90
Kurz k datu vydání prvním nabyvateli v rámci emisní lhůty	91
Prodej - první nabyvatel prodá emitentovi* za tržní cenu	95
Nákup téhož CP druhým nabyvatelem od emitenta* za tržní cenu	95
Prodej téhož CP druhý nabyvatel prodá emitentovi* za tržní cenu	99
Nákup téhož CP třetím nabyvatelem od emitenta* za tržní cenu	99
Splatnost u třetího nabyvatele	100

*v tento okamžik emitent již však vystupuje v pozici kupujícího či prodávajícího jako v případech standardního obchodního vztahu

Pokud bychom za příjem dle § 8 odst. 2 písm. a) ZDP považovali každý příjem ze zpětného odkupu, byla by srážková daň uplatněna u prvního nabyvatele z rozdílu mezi 95 a 90, tedy z hodnoty 5, u druhého z rozdílu mezi 99 a 90, tedy z hodnoty 9, při splatnosti z rozdílu mezi 100 a 90, tedy z hodnoty 10. Celkem by tedy podléhala srážkové dani částka 24. I z tohoto jednoduchého příkladu je zcela zřejmé, že takovéto několikanásobné zdanění jistě nebylo záměrem zákonodárce.

Výše uvedený postup navíc neznevýhodňuje prodej dluhopisu fyzickou osobou emitentovi ve srovnání s prodejem téhož dluhopisu třetí osobě. Rovněž nezakládá vyšší míru zdanění dlužných cenných papírů ve srovnání s jinými depozitními instrumenty typu termínovaný vklad, depozitní směnka apod., kde je předmětem daně také jen výnos za dané výnosové období.

Závěr

V případě předčasného zpětného odkupu, tj. při předčasném splacení se jedná o příjem dle § 8 odst. 2 písm. a) ZDP a ten jako takový, představuje příjem podléhající zdanění zvláštní sazbou dle § 36.

V případě zpětného odkupu se pak jedná o příjem dle § 10 odst. 1 písm. b) ZDP. Zdanitelným příjmem je v tomto případě rozdíl mezi kupní cenou dluhopisu (tj. cenou, za kterou dluhopis fyzická osoba skutečně pořídí) a cenou zpětného odkupu.

Emisní kurz - rozbor situace a závěry

Zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech v § 5 stanoví, že cenný papír je vydán dnem, kdy cenný papír splňuje všechny náležitosti pro něj zákonem nebo jiným právním předpisem stanovené, a kdy se v souladu se zákonem stanoveným způsobem stane majetkem prvního nabyvatele (den vydání cenného papíru). Datum emise cenného papíru je pak datum označující den, kdy může dojít k vydání cenného papíru prvému nabyvateli, a které určí emitent (nevyplyvá-li ze zvláštního zákona

něco jiného). Dále je v § 6 téhož zákona uvedeno, že emisním kurzem cenného papíru je peněžní částka, za kterou emitent cenný papír vydává.

Na základě výše citovaných ustanovení může být pojem „emisní kurz“ vyložen dvěma způsoby buď jako kurz k datu emise nebo kurz k datu vydání cenného papíru prvnímu nabyvateli, tedy kurz, který je již ovlivněn úrokovým výnosem naběhlým od data emise.

V emisních podmínkách dluhopisů je uvedena řada informací, mimo jiné datum emise (např. 31.1.2011), počet dluhopisů (např. 50 tisíc kusů), emisní kurz k datu emise (např. 84,15% jmenovité hodnoty dluhopisu) a emisní lhůta (která např. počíná běžet okamžikem uveřejnění emisního dodatku a končí ve 24:00 hod. v datu emise). Dluhopisy mohou být vydány jednorázově k datu emise, případně v dodatečné emisní lhůtě stanovené emisními podmínkami. Z uvedeného vyplývá, že k datu emise nemusí dojít k reálnému vydání dluhopisu.

Na základě výše uvedeného navrhuje pro účely ustanovení § 8 odst. 2 písm. a) ZDP za emisní kurz dluhopisu považovat kurz dluhopisu k datu vydání jeho prvnímu nabyvateli. Příjmem fyzických osob z předčasného zpětného odkupu dluhopisu emitentem (v souladu s emisními podmínkami a § 19 odst. zákona o dluhopisech) bude rozdíl mezi takto stanoveným emisním kurzem a cenou předčasného zpětného odkupu. Pokud by jako emisní kurz byl považován kurz k datu emise (ačkoliv by k reálnému vydání dluhopisu prvnímu nabyvateli došlo až v náhradní emisní lhůtě), docházelo by při předčasném zpětném odkupu dluhopisu ke zdanění větší částky, než jakou by byl rozdíl mezi cenou, za kterou fyzická osoba dluhopis koupila, a následnou cenou zpětného odkupu.

Závěr

Aby nedocházelo k vyššímu a neopodstatněnému zdanění příjmů fyzických osob, navrhuje interpretovat pojem emisní kurz jako kurz k datu vydání dluhopisu jeho prvnímu nabyvateli.

Návrh opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Generálního finančního ředitelství vhodným způsobem publikovat, případně novelou ZDP upravit text § 8 odst. 2 písm. a) a § 36 odst. 2 písm. a) upravit jednoznačným způsobem.

Stanovisko GFR:

Závěr k předčasnému zpětnému odkupu:

GFR po zhodnocení závěrů uvedených v příspěvku, stejně tak jako v dodatečně doplněných informacích týkajících se konkrétních „emisních podmínek dluhopisů“, konstatuje, že z logického, jazykového a systematického výkladu ustanovení § 8 odst. 2 písm. a) ZDP lze dovodit toliko, že pod pojmem „předčasný zpětný odkup“ se zde rozumí odkup vlastních dluhopisů emitentem před jejich splatností, přičemž účel zpětného odkupu není v zákoně uveden. Z toho následně vyplývá smluvní volnost na straně emitenta při nakládání s vlastními dluhopisy. Řešení

navrhované předkladatelem (užití § 10 odst.1 písm b) ZDP) zákon ve svém znění nepředpokládá z důvodu přednosti užití ustanovení §§ 6 – 9 ZDP. Odkoupení dluhopisů emitentem před jejich splatností je vždy předčasným zpětným odkupem ve smyslu § 8 odst. 2 písm. a) ZDP a je nepodstatné, zda dluhopisy emitent odkupuje od jejich prvního nebo dalšího vlastníka. Rozdíl mezi cenou zpětného odkupu dluhopisů a emisním kurzem při jejich vydání představuje samostatný základ pro zdanění zvláštní sazbou daně.

Závěr k emisnímu kurzu:

Emisním kurzem při vydání dluhopisů se pro účely ustanovení § 8 odst. 2 písm. a) ZDP rozumí emisní kurz stanovený podle emisních podmínek emitenta, schválených rozhodnutím České národní banky a platných ke dni vydání dluhopisů. Takto exaktní dikce zákona neumožňuje výklad, který je navrhovatelem předkládán.

Spotřební daň

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

Předkládá: Ing. Jaroslav Belza, daňový poradce, č. osvědčení 4095

Dotčená ustanovení:

- § 20 odst. 11 a § 21 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „ZSpD

Cíle příspěvku

Účelem příspěvku je vyjasnění výpočtu výše zajištění spotřební daně u provozovatele daňového skladu. Příspěvek řeší situaci, kdy provozovateli daňového skladu není rozhodnutím Celního ředitelství povoleno snížení výše zajištění daně nebo upuštění od zajištění daně ve smyslu §21 odst. 12 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění, a ani jen ZSpD.

První cíl tohoto příspěvku spatřuje předkladatel ve výkladu jednotlivých ustanovení §21, konkrétně v otázce objasnění významu použitých pojmů a vzájemné vazby ustanovení odstavců 7 a 10, a to formou umožňující praktickou aplikaci přijatých závěrů v praxi provozovatelů daňových skladů.

Druhý cíl tohoto příspěvku spatřuje předkladatel v otázce výkladu pojmu „zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím“, který je v obsažen v §20 odst. 11 ZSpD ve vazbě na ustanovení §21.

Právní rámec

§ 21 ZSpD

(7) Pro každý daňový sklad musí zajištění daně odpovídat, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 58 a 77),

a) výši daně, která připadá na vybrané výrobky, u nichž provozovatel daňového skladu předpokládá, že bude zahájena jejich doprava ve zdaňovacím období, ve kterém se zajištění daně poskytuje; minimální výše zajištění daně však musí odpovídat jedné dvanáctině výše daně, která připadala na vybrané výrobky, u nichž provozovatel daňového skladu zahájil dopravu v běžném roce bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém se zajištění daně poskytuje,

b) jedné dvanáctině výše daňové povinnosti, která provozovateli daňového skladu vznikla podle § 8 při výrobě vybraných výrobků v běžném roce bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém se zajištění daně poskytuje; to se týká jen těch vybraných výrobků, které jsou v tomto zdaňovacím období umístěny v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně a u nichž daň již není zajištěna podle písmene a),

c) jedné dvanáctině výše daně, která připadá na vybrané výrobky přijaté provozovatelem daňového skladu v běžném roce bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém se zajištění daně poskytuje; to se týká jen těch

vybraných výrobků, které jsou v tomto zdaňovacím období umístěny v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně a u nichž daň již není zajištěna podle písmene a) nebo b).

(10) Provozovatel daňového skladu je povinen sledovat výši zajištění daně. Pokud součet skutečné výše daňové povinnosti a výše daně podle odstavce 7 za tři po sobě jdoucí zdaňovací období je vyšší než součet tří dvanáctin výše daňové povinnosti, která vznikla při výrobě vybraných výrobků v běžném roce, a tří dvanáctin výše daně, která připadá na vybrané výrobky přijaté provozovatelem daňového skladu v běžném roce, je provozovatel daňového skladu povinen zvýšit zajištění daně ve lhůtě 10 dní ode dne zjištění rozdílu. To neplatí v případech, kdy bylo podle odstavce 12 povoleno snížení výše zajištění daně nebo od zajištění daně bylo upuštěno.

§ 20 ZSpD

(11) Celní ředitelství může v povolení stanovit další podmínky pro zabezpečení vybraných výrobků nebo uložit opatření potřebná k zabránění jejich neoprávněného použití.

Výpočet zajištění podle § 21 ZSpD

Výklad ustanovení § 21 odst. 7

Ustanovení §21 odst. 7 obsahuje test, který lze vyjádřit matematicky pomocí soustavy rovnic, přičemž první tři z nich vyjadřují skutečnosti uvedené v §21 odst. 7 písm. a), b) a c) a čtvrtá z nich vyjadřuje vzájemný vztah těchto ustanovení a výše zajištění:

$$V_0 \rangle \frac{1}{12} \times V_{r-1} \Rightarrow V = V_0 \wedge V_0 \langle \frac{1}{12} \times V_{r-1} \Rightarrow V = \frac{1}{12} \times V_{r-1}$$

$$\frac{1}{12} \times P_{r-1} \rangle V \Rightarrow P = \left(\frac{1}{12} \times P_{r-1} \right) - V \wedge \frac{1}{12} \times P_{r-1} \langle V \Rightarrow P = 0$$

$$\frac{1}{12} \times N_{r-1} \rangle V + P \Rightarrow N = \left(\frac{1}{12} \times N_{r-1} \right) - (V + P) \wedge \frac{1}{12} \times N_{r-1} \langle V + P \Rightarrow N = 0$$

$$Z_7 = V + P + N$$

Člen	Popis	Vazba	Skladový pohyb
Z ₇	minimální výše poskytnutého zajištění provozovatelem daňového skladu určená podle §21 odst. 7	21/7	
V ₀	výše daně, která připadá na vybrané výrobky, u nichž provozovatel daňového skladu předpokládá, že bude zahájena jejich doprava ve zdaňovacím období, ve kterém se zajištění daně poskytuje	21/7/a	Vyskladnění
V _{r-1}	výše daně, která připadala na vybrané výrobky, u nichž provozovatel daňového skladu zahájil dopravu v běžném roce bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém se zajištění daně	21/7/a	Vyskladnění

	poskytuje		
P_{r-1}	výše daňové povinnosti, která provozovateli daňového skladu vznikla podle § 8 při výrobě vybraných výrobků v běžném roce bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém se zajištění daně poskytuje; to se týká jen těch vybraných výrobků, které jsou v tomto zdaňovacím období umístěny v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně	21/7/b	Produkce (Výroba VV)
N_{r-1}	výše daně, která připadá na vybrané výrobky přijaté provozovatelem daňového skladu v běžném roce bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém se zajištění daně poskytuje; to se týká jen těch vybraných výrobků, které jsou v tomto zdaňovacím období umístěny v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně	21/7/c	Naskladnění (přijetí VV)
0	Dolní index bez písmene r vyjadřuje zdaňovací období (měsíc). Index 0 vyjadřuje měsíc, ve kterém se zajištění poskytuje (například říjen). Index -1 odpovídá měsíci bezprostředně předcházejícímu měsíci, ve kterém se zajištění daně poskytuje (například září). Index -2 odpovídá měsíci předcházejícímu o 2 měsíce měsíc, ve kterém se zajištění daně poskytuje (například srpen). Index -3 odpovídá měsíci předcházejícímu o 3 měsíce měsíc, ve kterém se zajištění daně poskytuje (například červenec).		
$r-1$	Index $r-1$ vyjadřuje 12 po sobě jdoucích zdaňovacích období bezprostředně předcházejících období, ve kterém se výše zajištění poskytuje.		

Nejasnost číslo 1 (běžný rok – odst. 7)

V textu zákona je použita tato neurčitá definice časového období: „...v běžném roce bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém se zajištění daně poskytuje“. Pojem „běžný rok“ přitom není v obecně platných předpisech definován. Tento pojem nemá jednoznačný a všeobecně uznaný význam. Tato skutečnost je v rozporu s čl. 40 Legislativních pravidel vlády, který upravuje terminologii použitou v právním předpisu.

Z jednotlivých členů shora uvedené rovnice označených indexem $r-1$ lze vyčíst, že se v nich počítá s 1/12 údaje zjištěného za bezprostředně předcházející 12 po sobě jdoucích měsíců. Tento podíl de facto vyjadřuje průměrnou měsíční hodnotu zjišťovanou na bázi jednoho roku (tedy s eliminací vlivu sezónnosti).

Závěr č. 1

Pojem „běžný rok“ použitý v § 21 odst. 7 a §21 odst. 10 ZSpD je zapotřebí vykládat jako dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců bezprostředně předcházející kalendářnímu měsíci, v němž se zajištění daně poskytuje. Tedy například zjišťují-li zajištění za říjen 2011, jedná se o období od října 2010 do září 2011.

Výklad ustanovení § 21 odst. 10

Nejasnosti

Nejasnost číslo 2 (skutečná výše daňové povinnosti)

Text předpisu obsahuje část věty „...skutečná výše daňové povinnosti ...“, která nemá jednoznačný význam. Část věty „skutečná výše daňové povinnosti“ je složena ze dvou částí – předpisy definovaný pojem „daňová povinnost“ a slova „skutečná výše“, která zakládají nejasnost. Tyto dvě slova lze vykládat ve vztahu k pojmu „daňová povinnost“ různě (buďto jako daň, u které nastala povinnost daň přiznat a zaplatit nebo jako latentní daň, tedy daň, kterou by ani provozovatel daňového skladu zaplatit, kdyby vybrané výrobky nebyly od daně osvobozeny).

Nejasnost číslo 3 (výše daně podle odstavce 7)

Text předpisu obsahuje část věty „..... výše daně podle odstavce 7...“, která nemá jednoznačný význam. Nejasnost v tomto výrazu vychází z toho, že odstavec 7 jako celek definuje výši zajištění daně, nikoli výši daně. Není tedy na první pohled zřejmé, které skutečnosti uvedené v odst. 7 mají být vzaty v potaz.

Nejasnost číslo 4 (významová neurčitost)

Text předpisu obsahuje část věty „součet skutečné výše daňové povinnosti a výše daně podle odstavce 7 za tři po sobě jdoucí zdaňovací období“. Z této formulace není jasné, zdali se část věty „za tři po sobě jdoucí zdaňovací období“ vztahuje pouze k „výši daně podle odstavce 7“, nebo je vztažen k součtu „skutečné výše daňové povinnosti a výše daně podle odstavce 7“.

Nejasnost číslo 5 (kvantifikace)

Povinnost ukládaná v ustanovení odst. 10 je definována poněkud neurčitě, a to jako povinnost „zvýšit zajištění daně ve lhůtě 10 dní ode dne zjištění rozdílu“. V textu však není uvedeno o kolik.

Nejasnost číslo 6 (období)

Text předpisu v odst. 10 obsahuje slova „...za tři po sobě jdoucí zdaňovací období ...“. Z tohoto textu není jasně patrné, která tři po sobě jdoucí zdaňovací období se mají do výpočtu zahrnout. Není tedy z textu předpisu jasně zřejmé, zdali se jedná o tři po sobě jdoucí zdaňovací období bezprostředně předcházející období nebo jiná tři po sobě jdoucí zdaňovací období.

Nejasnost číslo 7 (běžný rok – odst. 10)

V odst. 10 je rovněž použit pojem „běžný rok“. V tomto odstavci u tohoto pojmu není uvedena bližší specifikace použitá v odstavci 7 („bezprostředně předcházejícím zdaňovacím obdobím, ve kterém se zajištění daně poskytuje“).

Východiska:

Pojem „daňová povinnost“ je speciálně upraven v §3 odst. 1 písm. m) ZSpD: „Pro účely tohoto zákona se rozumí daňovou povinností výše daně připadající na vyrobené nebo dovezené vybrané výrobky, u kterých vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9; u vybraných výrobků osvobozených od daně se daňovou

povinností rozumí výše daně, u které by vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, kdyby tyto vybrané výrobky nebyly od daně osvobozeny „.

Z důvodové zprávy obsažené ve sněmovním tisku 317/0 k ZSpD lze k celému § 21 vyčíst, že: „Výše zajištění musí odpovídat jedné dvanáctině roční výše daně připadající na vybrané výrobky, které jsou umístěny v daňovém skladu ve zdaňovacím období, kterého se zajištění daně týká. Navíc musí ještě zajištění daně zahrnovat zajištění ve výši daně připadající na vybrané výrobky, u nichž se v daném zdaňovacím období předpokládá zahájení jejich dopravy.“

Argumentace k nejasnostem 2 – 7:

Pokud zvážíme v souvislostech tyto zdroje a podstatu nejasností, pak dospějeme k závěru, že je nezbytné odstavec 10 vnímat jako celek a vykládat jej co možná nejbližší účelu vyjádřenému v důvodové zprávě (teleologickou metodou). Základní výkladovou metodou – metodou gramatickou, totiž k žádnému smysluplnému výkladu nedojdeme. Domnívám se, že účelem odstavce 10 je dosažení stavu, kdy vznikne provozovateli daňového skladu povinnost zvýšit zajištění daně za situace, kdy se objem skladovaných výrobků, ať už přijatých nebo vyrobených, oproti minulému roku zvýší. Tato domněnka se ani o to, že test uvedený v odstavci 7 nikterak nereaguje na zvýšení objemu skladovaných výrobků v období, za které se zajištění poskytuje. Proto se domnívám, že tuto funkci má test uvedený v odst. 10.

Část věty „součet skutečné výše daňové povinnosti a výše daně podle odstavce 7 za tři po sobě jdoucí zdaňovací období“ budeme vykládat jako daň odpovídající přijatým a vyrobeným vybraným výrobkům za tři po sobě jdoucí kalendářní měsíce bezprostředně předcházející měsíci, kdy se zajištění daně poskytuje. Tento údaj lze za předpokladu, že provozovatel plní svoje povinnosti řádně, prakticky zjistit například jako součet daňové povinnosti (řádek 1 oddíl II. daňového přiznání ke spotřební aní) za tři uplynulá zdaňovací období bezprostředně předcházející měsíci, ve kterém se zajištění daně poskytuje a daně odpovídající vybraným výrobkům, které byly v daňovém skladu ke konci měsíce bezprostředně předcházejícímu měsíci, ve kterém se zajištění daně poskytuje. Tento údaj se následně porovná se součtem třech dvanáctin výše daňové povinnosti, která vznikla při výrobě vybraných výrobků za uplynulých 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců bezprostředně předcházejících měsíci, ve kterém se zajištění poskytuje a třech dvanáctin výše daňové povinnosti, která připadá na vybrané výrobky přijaté provozovatelem daňového skladu za uplynulých 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců bezprostředně předcházejících měsíci, ve kterém se zajištění poskytuje. Pokud daň odpovídající přijatým a vyrobeným vybraným výrobkům za tři po sobě jdoucí kalendářní měsíce bezprostředně předcházející měsíci, kdy se zajištění daně poskytuje, bude vyšší, pak je provozovatel daňového skladu povinen ve lhůtě 10 dnů zvýšit poskytnuté zajištění daně o rozdíl mezi porovnávanými skutečnostmi.

Sjednocující závěry

Závěr č. 2 (k nejasnostem 2 až 5)

Alternativa 1:

Pokud součet skutečné výše daňové povinnosti a výše daně podle odstavce 7 za tři po sobě jdoucí zdaňovací období je vyšší než součet tří dvanáctin výše daňové

povinnosti, která vznikla při výrobě vybraných výrobků v běžném roce, a tří dvanáctin výše daně, která připadá na vybrané výrobky přijaté provozovatelem daňového skladu v běžném roce, je provozovatel daňového skladu povinen zvýšit zajištění daně ve lhůtě 10 dní ode dne zjištění rozdílu a to do minimální výše vypočtené podle odst. 7.

Alternativa 2:

Ustanovení §21 odst. 10 ZSpD definuje povinnost zvýšit zajištění daně nad rámec zajištění vypočítaného podle §21 odst. 7 ZSpD. Vzájemná vazba ustanovení odst. 7 a 10 je vyjádřena v tomto výpočetním modelu, jehož správnost koordinační výbor potvrzuje.

$$\left[\sum_{m=-3}^{m=-1} (P_m + N_m) \right] \gg \left[\left(\frac{3}{12} \times P_{r-1} \right) + \left(\frac{3}{12} \times N_{r-1} \right) \right] \Rightarrow Z_{10} = \left[\sum_{m=-3}^{m=-1} (P_m + N_m) \right] - \left[\left(\frac{3}{12} \times P_{r-1} \right) + \left(\frac{3}{12} \times N_{r-1} \right) \right]$$

Člen	Popis	Skladový pohyb
Z_{10}	Částka, o kterou je povinen provozovatel daňového skladu zvýšit zajištění daně nad rámec zajištění vypočítaného podle § 21 odst. 7 ZSpD.	
P_m	výše daňové povinnosti, která provozovateli daňového skladu vznikla podle § 8 při výrobě vybraných výrobků ve zdaňovacím období vyjádřeným indexem; to se týká jen těch vybraných výrobků, které jsou v tomto zdaňovacím období umístěny v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně	Výroba
N_m	výše daně, která připadá na vybrané výrobky přijaté provozovatelem daňového skladu ve zdaňovacím období vyjádřeným indexem; to se týká jen těch vybraných výrobků, které jsou v tomto zdaňovacím období umístěny v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně	Naskladnění

Závěr č. 3 (k nejasnosti 6)

Použitá slova „...za tři po sobě jdoucí zdaňovací období ...“ je nutné chápat ve významu, že jde o tři po sobě jdoucí zdaňovací období bezprostředně předcházející období, ve kterém se výše zajištění sleduje. Například sledují-li výši zajištění v říjnu, pak do výpočtu zahrnu měsíce červenec, srpen a září.

Závěr č. 4 (k nejasnosti 7)

Pojem „běžný rok“ je významově totožný s pojmem použitý v § 21 odst. 7. Je zapotřebí jej vykládat jako dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců bezprostředně předcházející kalendářnímu měsíci, v němž se zajištění daně poskytuje.

Analýza k § 20 odst. 11 ZSpD

Nejasnosti

Nejasnost číslo 8

Nejasnost spočívá v tom, zda-li je přípustné, aby správce daně v rámci pravomoci vyplývající z ustanovení §20 odst. 11 ZSpD, uložil podmínku, která by ukládala provozovateli daňového skladu zajistit daň nad rámec vymezený v §21 ZSpD.

Východiska

Výklad pojmu zabezpečení vybraných výrobků je možné nalézt v odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 43/2010-65: „Pojem zabezpečení vybraných výrobků (před neoprávněným použitím) je nutné chápat komplexně; uvedený pojem zahrnuje jak opatření technického charakteru (oplocení, střežení objektu apod.), tak opatření charakteru systémového a administrativního. Podmínky technického zabezpečení a opatření administrativního charakteru spolu neoddělitelně souvisí a vzájemně se doplňují. Pouze jejich vzájemným sladěním může být zajištěno oprávněné nakládání s vybranými výrobky.“

Argumentace

Zajištění daně je opatření finančního charakteru, které nelze podřadit pod žádnou ze skupin opatření v rozsudku vyjmenovaných (technické, systémové, administrativní).

Zajištění daně je upraveno v §21 ZSpD. Dispozice správce daně je přímo v tomto ustanovení uvedena, a to konkrétně v odst. 12. Tato skutečnost podle mého názoru vylučuje použití výkladové analogie. Odstavec 12 umožňuje správci daně na základě žádosti provozovatele daňového skladu při splnění stanovených podmínek rozhodnout o snížení zajištění daně nebo rozhodnout o upuštění od zajištění. V tomto ani v jiném odstavci však není ničeho, co by opravňovalo správce daně zajištění upravovat směrem nahoru nad rámec odst. 7 a 10.

Domníváme se tedy, že je nepřípustné, aby správce daně uložil na základě § 20 odst. 11 ZSpD povinnost provozovateli daňového skladu zajišťovat daň nad rámec zajištění stanoveného podle § 21 ZSpD, neboť to odporuje zásadě legality obsažené v § 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

Sjednocující závěr

Závěr číslo 5

Je nepřípustné, aby správce daně uložil na základě § 20 odst. 11 ZSpD povinnost provozovateli daňového skladu zajišťovat daň nad rámec zajištění zjištěného podle § 21 ZSpD.

Návrh

Doporučujeme přijmout sjednocující závěry k jednotlivým výše uvedeným případům a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Generálního ředitelství cel:

Stanovisko Odboru 23 – Spotřebních daní Generálního ředitelství cel k navrženým závěrům:

Závěr č. 1

Pojem „běžný rok“ použitý v § 21 odst. 7 a § 21 odst. 10 ZSpD je zapotřebí vykládat jako dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců bezprostředně předcházejících kalendářnímu měsíci, v němž se zajištění daně poskytuje. Tedy například zjišťují-li zajištění za říjen 2011, jedná se o období od října 2010 do září 2011.

Stanovisko odboru 23 GŘC

Odbor 23 GŘC souhlasí s výše uvedeným výkladem pojmu „běžný rok“. Stejným způsobem byl tento pojem doposud vykládán.

Závěr č. 2**Alternativa 1:**

Pokud součet skutečné výše daňové povinnosti a výše daně podle odstavce 7 za tři po sobě jdoucí zdaňovací období je vyšší než součet tří dvanáctin výše daňové povinnosti, která vznikla při výrobě vybraných výrobků v běžném roce, a tří dvanáctin výše daně, která připadá na vybrané výrobky přijaté provozovatelem daňového skladu v běžném roce, je provozovatel daňového skladu povinen zvýšit zajištění daně ve lhůtě 10 dní ode dne zjištění rozdílu a to do minimální výše vypočtené podle odst. 7.

Alternativa 2:

Ustanovení § 21 odst. 10 ZSpD definuje povinnost zvýšit zajištění daně nad rámec zajištění vypočítaného podle § 21 odst. 7 ZSpD. Vzájemná vazba ustanovení odst. 7 a 10 je vyjádřena v tomto výpočetním modelu, jehož správnost koordinační výbor potvrzuje.

$$\left[\sum_{m=-3}^{m=-1} (P_m + N_m) \right] \gg \left[\left(\frac{3}{12} \times P_{r-1} \right) + \left(\frac{3}{12} \times N_{r-1} \right) \right] \Rightarrow Z_{10} = \left[\sum_{m=-3}^{m=-1} (P_m + N_m) \right] - \left[\left(\frac{3}{12} \times P_{r-1} \right) + \left(\frac{3}{12} \times N_{r-1} \right) \right]$$

Člen	Popis	Skladový pohyb
Z_{10}	Částka, o kterou je povinen provozovatel daňového skladu zvýšit zajištění daně nad rámec zajištění vypočítaného podle § 21 odst. 7 ZSpD.	
P_m	výše daňové povinnosti, která provozovateli daňového skladu vznikla podle § 8 při výrobě vybraných výrobků ve zdaňovacím období vyjádřeným indexem; to se týká jen těch vybraných výrobků, které jsou v tomto	Výroba

N_m	zdaňovacím období umístěny v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně	Naskladnění	Stanovisko odbo ru 23 GŘC
	výše daně, která připadá na vybrané výrobky přijaté provozovatelem daňového skladu ve zdaňovacím období vyjádřeným indexem; to se týká jen těch vybraných výrobků, které jsou v tomto zdaňovacím období umístěny v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně		

V závislosti na zvolené variantě výpočtu dochází v případě „rozkolísané“ výroby k poměrně velkým rozdílům ve výši stanovení zajištění daně.

Varianta 1 vychází z předpokladu, že aktuální zajištění daně se počítá podle § 21 odstavce 7 ZSpD. V případě užití této varianty s využitím povinnosti dle návěti odstavce 7: „Pro každý daňový sklad musí zajištění daně odpovídat, ...“ by výpočet dle odstavce 10 byl nadbytečný, neboť by stačilo spočítat aktuální výši zajištění podle odstavce 7 a tuto porovnat s poskytnutou výší zajištění daně. V odstavci 10 by v tomto případě stačilo pouze definovat dobu, ve které má být zajištění doplněno v případě, že výše aktuální vypočtená podle odstavce 7 je vyšší než poskytnutá výše zajištění.

Varianta 2 sice využívá výpočtu dle odstavce 10, avšak má následující úskalí:

- a) Částka Z_{10} je definována jako částka, o kterou je povinen provozovatel daňového skladu zvýšit zajištění daně nad rámec zajištění vypočítaného podle § 21 odst. 7 ZSpD, ale pokud bychom uvažovali se zajištěním stanoveným podle odstavce 7, musela by být ve výpočtu „navýšení“ zahrnuta i výše daně připadající na vybrané výrobky, u kterých byla zahájena doprava.
- b) Dle navrženého vzorce představuje částka Z_{10} „trojnásobné“ navýšení. Není-li cílem vybočit z původního schématu, kdy je zajištění daně stanoveno jako „průměrná měsíční výše daně a daňové povinnosti“, považujeme za logicky správný následující výpočet zajištění daně.

Vypočte se částka **A** odpovídající součtu (přiměřeně § 21 odst. 7):

a) provozovatel daňového skladu

- výše skutečné daně, připadající na vybrané výrobky, u nichž byla zahájena doprava (v režimu podmíněného osvobození od daně) ve 3 po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích, za které se výše zajištění ověřuje,
- výše skutečné daňové povinnosti, připadající na vybrané výrobky, které byly v daňovém skladu někdy vyrobeny a v těchto 3 po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích, za které se výše zajištění ověřuje, zůstaly umístěny v daňovém skladu a u kterých nebyla v těchto 3 měsících zahájena doprava v režimu podmíněného osvobození od daně,
- výše skutečné daně, připadající na (kdykoliv) přijaté vybrané výrobky, které jsou/byly v těchto 3 po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích, za které se výše zajištění ověřuje, umístěny (skladovány) v daňovém skladu; do částky se nezapočítají vybrané výrobky, u kterých byla zahájena doprava a které byly použity pro výrobu,

b) oprávněný příjemce

- výše skutečné daně, připadající na vybrané výrobky přijaté ve 3 zdaňovacích obdobích předcházejících období, za které se výše zajištění ověřuje.

Každý ze tří měsíců se počítá samostatně. Částku A tvoří součet samostatně vypočtené skutečnosti jednotlivých měsíců.

Dále se vypočte částka **B** odpovídající součtu (§ 22 odst. 10):

a) provozovatel daňového skladu

- 3/12 výše skutečné daňové povinnosti, připadající na vybrané výrobky, které byly vyrobeny (bez ohledu na další ne/skladování či dopravu) v běžném roce předcházejícím zdaňovacímu období, za které se výše zajištění ověřuje,
- 3/12 výše skutečné daně, připadající na vybrané výrobky, které byly přijaty (bez ohledu na další ne/skladování či dopravu) do daňového skladu v běžném roce předcházejícím zdaňovacímu období, za které se výše zajištění ověřuje,

b) oprávněný příjemce

- 3/12 výše skutečné daně, připadající na vybrané výrobky, které byly přijaty oprávněným příjemcem v běžném roce předcházejícím zdaňovacímu období, za které se výše zajištění ověřuje,

Pokud je částka **A** vyšší než částka **B**, pak je subjekt povinen doplnit zajištění na aktuální výši částky A/3 ve lhůtě 10 dní ode dne zjištění rozdílu.

Částka zajištění se tedy vypočte jako součet **A** (dle § 21 odst. 10 ZSpD) podělený číslicí 3 (zajištění je stanoveno na výši daňové povinnosti a výše daně za průměrné zdaňovací období). Subjekt je povinen doplnit zajištění o částku, která se rovná rozdílu aktuálně stanoveného zajištění (A/3) – výše stávajícího/dosavadního zajištění.

Závěr č. 3

Použitá slova „...za tři po sobě jdoucí zdaňovací období ...“ je nutné chápat ve významu, že jde o tři po sobě jdoucí zdaňovací období bezprostředně předcházející období, ve kterém se výše zajištění sleduje. Například sledují-li výši zajištění v říjnu, pak do výpočtu zahrnu měsíce červenec, srpen a září.

Stanovisko odboru 23 GŘC

Odbor 23 GŘC zastává názor, že částky **A** a **B** (dle § 21 odst. 10 ZSpD – viz výše) by měl daňový subjekt porovnávat denně v průběhu zdaňovacího období (viz § 21 odst. 9 ZSpD „provozovatel daňového skladu je povinen průběžně sledovat výši zajištění daně...“), přičemž, při stanovení částky A se za poslední zdaňovací období považuje i část zdaňovacího období, tzn., že pokud částku překročí již dříve, není třeba pro nové určení zajištění daně vyčkávat skončení všech třech po sobě jdoucích zdaňovacích období. Subjekt je povinen sledovat výši zajištění průběžně a do 10 dnů po zjištění „nedostatečnosti zajištění“ zajištění doplnit. Sledují-li výši zajištění v říjnu, pak se do výpočtu částky **A** zahrnou měsíce srpen a září a aktuální část měsíce října.

V opačném případě by neukládal zákon povinnost **průběžného sledování**, protože by stačilo vždy provést výpočet ke konci měsíce.

Závěr č. 4

Pojem „běžný rok“ je významově totožný s pojmem použitým v § 21 odst. 7. Je zapotřebí jej vykládat jako dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců bezprostředně předcházející kalendářnímu měsíci, v němž se zajištění daně poskytuje.

Stanovisko odboru 23 GŘC

Odbor 23 GŘC souhlasí s výše uvedeným výkladem pojmu „běžný rok“ – viz závěr č. 1.

Závěr č. 5

Je nepřipustné, aby správce daně uložil na základě § 20 odst. 11 ZSpD povinnost provozovateli daňového skladu zajišťovat daň nad rámec zajištění zjištěného podle § 21 ZSpD.

Stanovisko odboru 23 GŘC

Odbor 23 GŘC souhlasí s výše uvedeným závěrem. Zajištění daně se vždy stanovuje podle § 21 ZSpD.

Pojem obsažený v § 20 odst. 11 ZSpD se týká podmínek pro zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím, tedy např. zvýšená ostraha, oplocení, evidence apod.

Současně navrhuje přijmout sjednocující závěry k následujícím nejasnostem:**Nejasnost číslo 9**

V textu zákona není nikde stanoveno, jak postupovat při výpočtu v případě, že společnost má „historii“ kratší než 12 kalendářních měsíců.

Závěr č. 6 (rozšiřuje závěry č. 2 a č. 3)**Stanovisko odboru 23 GŘC**

V případě daňového skladu, „který nemá 12 měsíční historii“, ale má již minimálně 3 měsíční historii, se počítá částka **B** z měsíčních předpokladů doplněných o skutečnost, např. 7 měsíců předpoklad a 5 měsíců skutečnost.

Nejasnost číslo 10

V textu zákona není nikde stanoveno, jak postupovat při výpočtu v případě, že společnost má „historii“ kratší než 3 kalendářní měsíce.

Závěr č. 7 (rozšiřuje závěry č. 2 a č. 3)**Stanovisko odboru 23 GŘC**

V případě daňového skladu „s historií do 3 měsíců“ se částka **A** počítá ze skutečnosti za období, kdy subjekt opravdu činnost provozuje (např. stačí 1 měsíc) a v částce **B** se použije předpoklad na 12 měsíců. Ačkoli se porovnávají „skutečnost neúplných 3 měsíců“ se 3/12 předpokladu, odhalí se tím „úmyslně podhodnocený předpoklad“ (např. již po jednom měsíci činnosti, překročí předpoklad na 3 měsíce).

Po osobním projednání příspěvku s předkladatelem byla doplněna stanoviska GŘC k dílčím závěrům předkladatele č. 1 – 5.

Stanovisko Generálního ředitelství cel :

Dílčí závěr číslo 1

Souhlas s dílčím závěrem předkladatele

Dílčí závěr číslo 2

Nesouhlas s dílčím závěrem předkladatele

Dílčí závěr číslo 3

Nesouhlas s dílčím závěrem předkladatele

Dílčí závěr číslo 4

Souhlas s dílčím závěrem předkladatele

Dílčí závěr číslo 5

Souhlas s dílčím závěrem předkladatele.

Jednotlivé závěry byly s předkladatelem projednány. Generální ředitelství cel zpracuje co nejdříve pomůcku pro výpočet zajištění daně v programu excel a tuto pro potřeby daňových subjektů zveřejní na svých internetových stránkách.

Stanovisko Ministerstva financí ČR

Ministerstvo financí ve spolupráci s GŘC zahájí diskusi nad případnou legislativní úpravou § 21 ZSpD.

Doplňující stanovisko předkladatele k závěrům GŘC

K rozšiřujícímu závěru číslo 6

Předkladatel souhlasí s návrhem GŘC.

K rozšiřujícímu závěru číslo 7

Předkladatel obecně souhlasí s principem, že předpokládané hodnoty prezentované daňovými subjekty by měly být nahrazovány ve výpočtech skutečnými hodnotami, a to jakmile jsou tato čísla známa. V jejich světle má být prováděna korekce původního předpokladu. Nicméně vzhledem k možné sezónnosti výroby a obchodování s vybranými výrobky se předkladateli nejeví vhodné zavádět navržené obecné pravidlo. Předkladatel se domnívá, že správce daně má dostatek pravomoci nekalým praktikám zamezit, například postupem podle §167 odst. 1 DŘ.

Stanovisko GŘC k vyjádření předkladatele k rozšiřujícím závěrům č. 6 a 7

K rozšiřujícímu dílčímu závěru číslo 6

Souhlas s dílčím závěrem předkladatele

K rozšiřujícímu dílčímu závěru číslo 7

Nesouhlas s dílčím závěrem předkladatele.

Daň z příjmů

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

*Předkládají: Ing. Tomáš Hlaváček, daňový poradce, ev.č. 2399
Ing. Jan Pařík, daňový poradce, ev.č. 3836*

1. Úvod

Vyhláška České národní banky č. 123/2007 Sb., v platném znění (dále jen „**Vyhláška**“) vymezuje s účinností od 1. ledna 2011 nová pravidla pro odměňování zaměstnanců bank a jiných finančních institucí (zejména její Příloha č. 1a). Tato nová pravidla jsou blíže specifikována v úředním sdělení České národní banky ze dne 22. prosince 2010 k výkonu činnosti banky, družstevní záložny a obchodníka s cennými papíry na finančním trhu – odměňování (dále jen „**Sdělení**“).

Účelem tohoto příspěvku je sjednotit přístup ke stanovování okamžiku zdanění některých typů odměn vyplacených v souladu s těmito novými pravidly.

2. Popis problematiky

2.1 Základní východiska

Odměňování vybraných zaměstnanců bank a jiných finančních institucí podléhá regulaci s cílem zajištění jeho souladu s efektivním řízením rizik podniků bankovního a finančního sektoru. Za tímto účelem mají tyto podniky zavést systém odměňování, který nemotivuje jejich zaměstnance k nadměrnému podstupování rizik, je v souladu s dlouhodobými zájmy těchto podniků, zamezuje střetům zájmů a zaručí, že odměny zaměstnancům neomezí schopnost podniků posílit kapitál.

Odměňování těchto zaměstnanců regulují právní předpisy a relevantní dokumenty evropských i mezinárodních organizací⁵, zejména doporučení k odměňování vydaná Evropským výborem orgánů bankovního dohledu (CEBS)⁶.

V ČR jsou tyto principy odměňování implementovány s účinností od 1. ledna 2011 do Vyhlášky a Sdělení.

2.2 Principy odměňování

Základním principem stanovení výše odměn má být jejich vazba na hodnocení výkonnosti daných zaměstnanců z hlediska finančního (kvantitativního) i z hlediska nefinančního (kvalitativního).

Celková odměna zaměstnance má být rozdělena na pevnou a pohyblivou složku (dále jen „**pevná složka**“ a „**pohyblivá složka**“). Rozdělení by mělo být ve vhodném

⁵ Range of Methodologies for Risk and Performance Alignment of Remuneration, Basilejský výbor pro bankovní dohled (BCBS), 2010; FSB Principles for Sound Compensation Practices, Rada pro finanční stabilitu (FSB), včetně prováděcích metodik, 2009; Compensation Principles and Standards Assessment Methodology, BCBS, 2010; Doporučení Evropské komise č. 2004/913/ES, č. 2005/162/ES a č. 2009/385/ES; High-level principles for Remuneration Policies, CEBS, 2009

⁶ Guidelines on Remuneration Policies and Practices, CEBS, 2010

poměru tak, aby pevná složka odměny tvořila dostatečně velký podíl celkové odměny, aby mohla být pohyblivá složka plně flexibilní, včetně možnosti zaměstnavatele pohyblivou složku vůbec nevyplatit. Na druhou stranu nemá mít pevná složka natolik vysoký podíl na celkové odměně, aby znemožnila zaměstnavateli v nepříznivé finanční situaci celkovou odměnu adekvátně snížit.

Podstatná část (nejméně ale 50%) pohyblivé složky odměny je tvořeno (a) účastnickými cennými papíry (zejm. akciemi) zaměstnavatele, (b) nástroji na ně navázané, (c) obdobnými nepeněžními nástroji, pokud akcie zaměstnavatele nejsou kotovány, (d) nástroji, které se nahrazují akciemi (dále jen „**nepeněžní složka**“). Zaměstnavatelé, jejichž akcie nejsou kotovány, mohou také využít hybridních kapitálových nástrojů⁷, investičních certifikátů nebo fantomových plánů.

Vznik nároku na podstatnou část (nejméně ale 40%) pohyblivé složky je oddálen alespoň do následujících 3 až 5 let (dále jen „**oddálená složka**“). Tato složka přitom nemá být přiznávána rychleji než rovnoměrným způsobem. Zbylá část pohyblivé složky se zaměstnanci vyplácí současně s jejím přiznáním a označuje se jako „**neoddálená složka**“.

Nástroje přiznávané v rámci nepeněžní složky by pak měly být po přiměřenou dobu zdržovány, aby zaměstnanci byli motivováni v souladu s dlouhodobými zájmy zaměstnavatele (dále jen „**zadržování**“). Tato doba by měla být stanovena separátně pro nástroje přiznávané v rámci oddálené a neoddálené složky, dle Sdělení např. 1 rok zdržování pro oddálenou složku a 1,5 roku pro neoddálenou složku. V době zdržování je již zaměstnanec vlastníkem nástroje (byl mu přiznán), ale jeho právo disponovat s tímto nástrojem je omezeno.

Přiznání pohyblivé složky odměny je podmíněno splněním předem definovaných podmínek v budoucnosti, zejména s ohledem na účel výše uvedené regulace. Tyto podmínky jsou navázány zejm. na následující kritéria:

- ziskovost banky,
- kapitálová přiměřenost banky,
- likvidita banky a
- u konkrétního zaměstnance postup v souladu s vnitřními předpisy banky a jeho trestní bezúhonnost.

2.3 *Hybridní kapitálové nástroje a investiční certifikáty*

Jednou z možných forem nepeněžní části odměny jsou tzv. investiční certifikáty a hybridní kapitálové nástroje (dále jen „**certifikáty**“).

Certifikáty mohou být zaměstnancům předány jako součást nepeněžní složky odměny, ať už se jedná o její oddálenou nebo neoddálenou část. V obou případech platí, že certifikát se okamžikem předání stane majetkem zaměstnance, který s ním však po dobu zdržování nemůže jakkoliv disponovat a předloží jej zaměstnavateli k proplacení až v době jeho splatnosti (např. 1 rok od jeho vydání), tj. po uplynutí doby zdržování.

⁷ §§ 55b, 65b Vyhlášky; Úřední sdělení České národní banky ze dne 29. prosince 2010 k pravidlům obezřetného podnikání bank, spořitelních a úvěrních družstev a obchodníků s cennými papíry – nástroje zahrnované do vedlejšího původního kapitálu

Certifikáty mohou obecně mít různé formy a charakteristiky a každý certifikát musí být posouzen individuálně. Pro zjednodušení nicméně pro účely tohoto příspěvku předpokládejme následující charakteristiky certifikátu, které lze v praxi ve většině případů očekávat:

- Certifikát může, ale nemusí být cenným papírem.
- Certifikát je nepřevoditelný. Zaměstnanec není oprávněn jej prodat ani jinak převést na žádnou jinou osobu.
- Zaměstnavatel má právo certifikát k datu jeho splatnosti neproplatit s ohledem na jeho nepříznivou finanční situaci nebo platební neschopnost. V takovém případě nemá zaměstnanec nárok na žádnou kompenzaci.
- Je-li certifikát cenným papírem, částka k výplatě může být úročena od doby jeho vydání do splatnosti.
- Cena certifikátu k datu jejich splatnosti bude kalkulována s ohledem na vybrané aktuální finanční ukazatele zaměstnavatele, zejm. hospodářský výsledek, hodnotu kapitálové přiměřenosti a ukazatele likvidity. Na základě těchto ukazatelů může být cena certifikátu snížena až na nulu.

3. Okamžik zdanění

3.1 Peněžní složka

Jak je uvedeno výše, peněžní složka odměny se skládá ze složky pevné a složky pohyblivé, která se dále dělí na oddálenou a neoddálenou.

Pokud jde o pevnou a pohyblivou neoddálenou složku, ta představuje pro zaměstnance „běžný“ příjem ze závislé činnosti a jako takový též podléhá zdanění při jeho výplatě nebo zúčtování.

Oddálená pohyblivá peněžní složka má pro zaměstnance charakter podmíněného nároku. Tento nárok je podmíněn budoucím splněním definovaných podmínek, a to jak co do výše, v jaké bude zaměstnanci přiznán, tak i toho, zda vůbec bude přiznán. U zaměstnance vzniká v tomto případě zdanitelný příjem až při jeho výplatě nebo zúčtování, nikoli již při vzniku podmíněného nároku na něj.

3.2 Nepeněžní složka

Ke zdanění nepeněžních částí odměn zaměstnancům prostřednictvím certifikátu lze teoreticky přistoupit následujícími způsoby:

- a) nabytí certifikátu bude posouzeno jako (nepeněžní) příjem, který podléhá dani z příjmů fyzických osob v okamžiku nabytí; nebo
- b) nabytí certifikátu příjem nepředstavuje, přitom za zdanitelný příjem se považuje až peněžní příjem při proplacení certifikátu.

Při zdanění příjmů v souvislosti s certifikáty je třeba postupovat vždy v souladu s konkrétními podmínkami, za kterých bude certifikát vydáván a za kterých bude na jeho základě vyplácen zaměstnanci peněžní příjem.

Za klíčovou lze pro tyto účely považovat zejména skutečnost, zda certifikát je nebo není cenným papírem.

Podle názoru předkladatelů v případě, že certifikát je cenným papírem (bez ohledu na to, zda je nebo není úročen), může již při jeho vydání představovat zdanitelný příjem zaměstnance. Následnou otázkou bude správné ocenění tohoto nepeněžního příjmu pro účely zdanění s ohledem na to, že výše budoucí hodnoty certifikátu je nejistá a do uplynutí doby zadržování nemůže zaměstnanec s certifikátem nijak disponovat. Toto ocenění bude závislé na konkrétních charakteristikách daného certifikátu a aktuálních finančních ukazatelích dané banky.

Pokud certifikát cenným papírem není, nepředstavuje podle názoru předkladatelů vydání certifikátu pro zaměstnance zdanitelný příjem, a to zejména z následujících důvodů:

- Do uplynutí doby zadržování nemůže zaměstnanec s certifikátem nijak disponovat ani jej zpeněžit. K datu nabytí tedy nevzniká zaměstnanci nepeněžní příjem, protože pro něj certifikát nepředstavuje žádnou realizovatelnou hodnotu.
- Ačkoli certifikát může v okamžiku nabytí mít nějakou teoretickou hodnotu, není zřejmé a ani možné dopředu stanovit, jakou bude mít hodnotu k datu jeho splatnosti. Tato hodnota přitom může být i nulová.
- Analogický postup byl v rámci koordinačního výboru přijat i pro zdaňování zaměstnaneckých opcí, kdy samotné nabytí opce též není považováno za nepeněžní příjem, a za okamžik zdanění se považuje až její využití. Tento závěr byl následně převzat do pokynu D-300, resp. D-6. Obdobně např. též ke stanovení okamžiku zdanění příjmu při poskytnutí práva opce judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku 2 Afs 58/2011 ze dne 30. ledna 2012.

4. Závěr

Navrhujeme přijmout sjednocující závěry, že:

- a) oddálená peněžní složka odměny je zdanitelným příjmem až při její výplatě nebo zúčtování, nikoli již při vzniku podmíněného nároku na ni;
- b) nabytí certifikátu zaměstnancem jako nepeněžní složky odměny představuje nepeněžní příjem, pokud je certifikát cenným papírem – v tom případě je třeba dbát na řádné ocenění tohoto příjmu pro účely zdanění;
- c) nabytí certifikátu zaměstnancem jako nepeněžní složky odměny nepředstavuje nepeněžní příjem, pokud certifikát cenným papírem není – v tom případě je předmětem zdanění až příjem skutečně vyplacený zaměstnanci k datu splatnosti certifikátu.

Stanovisko GFŘ:

K bodu 4a)

Souhlasíme s předloženým závěrem, že oddálená peněžní složka odměny je zdanitelným příjmem až při její výplatě nebo zúčtování, nikoli při vzniku podmíněného nároku na ni. Ze Sdělení ČNB vyplývá, že se jedná o pohyblivou složku odměny,

kteřá může být dále snižována. Proto ke zdanění dochází v okamžiku, kdy je výše odměny skutečně známa (vyplacena nebo zúčtována), nikoli přiznána.

K bodům 4b) a 4c)

Posouzení správného postupu zdanění u nabytí certifikátů, pod které předkladatel podřazuje hybridní kapitálové nástroje a investiční certifikáty, je vázáno, jak je uvedeno v příspěvku, na skutečnost, zda se v těchto případech jedná o formu cenného papíru.

Z vyjádření příslušného odboru MF vyplývá, že uvedené certifikáty nevyhovují podmínkám dle zákona o cenných papírech, neboť vycházejí z předpokladu jejich nepřevoditelnosti. Převoditelnost je přitom významným znakem nepojmenovaného cenného papíru.

Pokud budeme vycházet ze stanoviska MF, že tento certifikát není cenným papírem, bude pro zdanění rozhodující okamžik uplatnění práva zaměstnance a splacení hodnoty certifikátu zaměstnavatelem. Pokud by však byl za cenný papír považován, například podle cizího právního předpisu, jednalo by se o nepeněžní zvýhodnění plynoucí zaměstnanci v souvislosti s výkonem závislé činnosti ve formě nabytí cenného papíru, které by bylo posouzeno jako zdanitelný příjem podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP již v okamžiku jeho nabytí.

DOPLNĚNÍ ZÁPISU

Různé:

Stanovisko Generálního finančního ředitelství k rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 5 Afs 45 /2011- 94 ve věci zdanění kursových rozdílů

Dne 19.4.2012 byl pátým senátem Nejvyššího správního soudu vydán rozsudek sp.zn. 5 Afs 45/2011-94 ve věci zdaňování kursových rozdílů. V současné době vnímá Generální finanční ředitelství zmíněný judikát jako rozhodnutí v konkrétní kauze, který pro svoji ojedinělost nemá povahu ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu.

Generální finanční ředitelství po jeho analýzách neshledalo žádné relevantní důvody k odchýlení se od dosavadní praxe, a proto zůstanou ze strany daňové správy doposud zastávané aplikační postupy ohledně zdaňování kursových rozdílů zachovány.

KDP vzala stanovisko na vědomí.