

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 20.1.2016

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 20.1.2016

DPH

467/16.12.15 Vývoz zboží v rámci řetězového obchodu 15
Předkládá: Milan Tomíček, daňový poradce č. osv. 1026

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 20.1.2016

Daň z příjmů

459/16.09.15 Zdanění odměny člena výboru pro audit 19
Předkládá: Dana Trezziová, daňový poradce, č. osv. 7

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

Daň z příjmů

452/22.04.15 Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů
Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osv. 3680
Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č. osv. 2252
Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466

Daň z příjmů

**468/16.12.15 Daňové důsledky bezplatného výkonu funkce nebo jiné
činnosti**
Předkládá: Dana Trezziová, daňový poradce, č. osv. 7
Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

Daň z příjmů

**470/21.01.16 Vybrané otázky týkající se započitatelnosti nákladů do odpočtu na
výzkum a vývoj**
Předkládá: Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS, daňový poradce, č. osv. 4503

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

452/22.04.15 Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů

Předkládá: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce č. osv. 3680
Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252
Ing. Petr Toman, daňový poradce č. osv. 3466

1. Úvod

V tomto příspěvku se zabýváme některými aspekty bezúplatných příjmů, které od 1.1.2014 podléhají zdanění daní z příjmů s tím, že v této úpravě došlo poslední novelou ZDP (zákonem č.267/2014 Sb.) k některým změnám.

2. Zvýšení a snížení základu daně v případě bezúplatného příjmu

První otázkou, kterou je v souvislosti s danou věcí nutné řešit, je ustanovení, na základě kterého je nutné zvýšit základ daně v případě bezúplatného příjmu. Domníváme se, že tímto ustanovením je § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP:

„...16. hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, pokud se o tomto příjmu neúčtuje ve výnosech a nejedná se o příjem osvobozený od daně nebo příjem, který není předmětem daně, nebo o příjem ve formě daru účelově poskytnutého na pořízení hmotného majetku nebo na jeho technické zhodnocení....“.

Na základě tohoto ustanovení je nutné zvýšit základ daně za podmínky, že o daném bezúplatném příjmu nebude účtováno ve výnosech. V případě účtování ve výnosech se bude v takovém případě vycházet z účetnictví (viz. zejména ust. § 23 odst. 1 a 10 a od 1. 1. 2015 také ust. § 21h ZDP). Speciální úprava je pak v případě bezúplatných příjmů v podobě peněžitého daru na pořízení hmotného majetku a jeho technické zhodnocení, kdy takové příjmy snižují vstupní cenu a zároveň nejsou předmětem daně (§ 29 odst. 1 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 9 ZDP).

Související právní úpravou, k § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP je ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP, které naopak umožňuje základ daně snížit:

8. hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, o kterou byl zvýšen výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 3 písm. a) bodu 16, pokud je tento bezúplatný příjem využit k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozené, a o bezúplatném příjmu nebylo účtováno v nákladech,

Důvodová zpráva k § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP

„...Obecně v návaznosti na inkorporaci daně darovací do zákona o daních z příjmů bude poplatník povinen zvýšit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o hodnotu bezúplatného příjmu (daru), pokud o tomto příjmu nebude účtovat ve výnosech nebo pokud se nebude jednat o příjem osvobozený, resp. příjem, který nebude předmětem daně. V situaci, kdy tento bezúplatný příjem využije k dosažení dalších příjmů, navrhuje se, aby mohl o hodnotu tohoto příjmu výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji snížit. Pokud bezúplatný příjem obdrží poplatník, který ho nevyužije pro dosahování dalších zdaňovaných příjmů (v podnikání), výsledek hospodaření ani rozdíl mezi příjmy a výdaji snižovat nebude...“.

Tato úprava je logická, protože vychází z toho, že pokud by poplatník obdržel jako bezúplatný příjem peněžní prostředky a ty následně použil způsobem splňujícím podmínky § 24 odst. 1 ZDP, byl by celkový základ daně stejný – tzn. příjem peněžních prostředků by byl zdanitelný příjem a vynaložení prostředků by bylo daňově relevantním nákladem. Pokud půjde o poskytnutí nepeněžitého plnění (bezúplatný příjem), bude výsledný dopad na základ daně z příjmů u příjemce kombinací ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP stejný. Příkladem aplikace dané právní úpravy může být situace, kdy například malíř pro firmu zadarmo vymaluje kancelář. Na straně dané firmy bude základ daně zvýšen dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP a zároveň vzhledem k používání dané kanceláře pro účely podnikání bude možné základ daně o tu samou částku snížit dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

Domníváme se, že stejným způsobem je možné aplikovat dané ustanovení na:

a) Bezúročné zápůjčky, kdy splnění podmínky pro aplikaci § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP je nutné testovat ve vztahu k použití poskytnutých peněžitých prostředků z titulu bezúročné zápůjčky, resp. uspořené prostředků, které nebude možné vynaložit na úroky.

b) Výpůjčky a výprosy, kdy splnění podmínky pro aplikaci § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP je nutné testovat ve vztahu k použití majetku získaného výpůjčkou či výprosu.

Výše uvedené závěry platí i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP, a to bez ohledu na to, zda vedou či nevedou účetnictví. Opačný výklad by představoval nepřipustnou diskriminaci mezi FO a PO, což bez relevantního odůvodnění takového postupu není možné (viz. rozsudek NSS 8 Afs 66/2013-49 ze dne 15.5.2014, 8 Afs 67/2013-49 ze dne 15.5.2014).

V dané souvislosti je nutné zdůraznit, že v případě bezúročné zápůjčky, dále v případě výpůjčky a výprosu, nebude od 1.1.2015 aplikováno ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, jelikož došlo k vypuštění věty, která vycházela z toho, že ustanovení § 23 odst.

7 ZDP se použije i v případě, kdy je cena mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob rovna nule. Z relevantní judikatury totiž jednoznačně vyplývá, že dle znění platného do 31.12.2013 se ustanovení § 23 odst. 7 ZDP v takových případech nemělo aplikovat (viz. 5 Afs 174/2006-70, 5 Afs 143/2006-72 ze dne 17.8.2007, 2 Afs 146/2006-76 ze dne 17.7.2007).

2.1. Závěr k bodu 2.

2.1.1 V případě, kdy je poplatníkovi bezúplatně poskytnuta služba (například vymalování kanceláře, zadarmo vedené účetnictví a podobně), kterou využije tak, že jsou naplněny podmínky dle § 24 odst. 1 ZDP (přičemž nejde o použití na příjmy, které nejsou předmětem daně a jsou od daně osvobozeny), bude postupováno tak, že o stejnou částku bude základ daně zvýšen (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP) a zároveň bude o stejnou částku základ daně snížen (§ 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP).

2.1.2. Stejným způsobem, jak je uvedeno v bodě 2.1.1., bude postupováno v případě:

2.1.2.1. Bezúročných zápůjček, kdy o neuplatněný obvyklý úrok bude u příjemce takové bezúročné zápůjčky základ daně zvýšen a zároveň v případě, kdy použití prostředků z titulu zápůjčky splní podmínky dle § 24 odst. 1 ZDP, bude základ daně o tu samou částku snížen (kombinace ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP).

2.1.2.2. výpůjček a výpros, kdy o hodnotu majetkového prospěchu získaného přijetím bezúplatné výpůjčky či výprosy majetku bude u příjemce výpůjčky (vypůjčitele) či výprosy (výprosník) základ daně zvýšen dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a současně o totožnou částku bude základ daně snížen dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

2.1.3. V případě bezúročné zápůjčky, a dále v případě výpůjčky a výprosy, nebude od 1.1.2015 aplikováno ustanovení § 23 odst. 7 ZDP.

2.1.4. Závěry dle bodu 2.1.1 až 2.1.3. se uplatní i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP, a to ať již vede či nevede daná fyzická osoba účetnictví.

3. Forma uplatnění práva na snížení základu daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP

Ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP v plném rozsahu zní, cit.: „*Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 c) lze snížit o 8. hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, o kterou byl zvýšen výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 3 písm. a) bodu 16, pokud je tento*

bezúplatný příjem využit k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozené, a o bezúplatném příjmu nebylo účtováno v nákladech“

Z citovaného textu vyplývá, že toto snížení výsledku hospodaření výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji je dispozitivní – viz. „*lze snížit*“.

Dle našeho názoru však platí, že toto snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji při stanovení základu daně provede poplatník či správce daně v rámci vyměřovacího či doměřovacího řízení vždy, když budou naplněny podmínky ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

3.1. Závěr k bodu 3.

V návaznosti na naplnění jednoho ze základních principů správy daní – tj. správné stanovení daně – platí, že snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji při stanovení základu daně dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP provede poplatník či správce daně v rámci vyměřovacího či doměřovacího řízení vždy, když budou naplněny podmínky ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP.

4. O jakou částku upravovat základ daně v návaznosti na popis a závěry obsažené v bodě 2.

Jak bylo v předcházejícím bodě 2. uvedeno, dochází v popsáných případech realizace bezúplatných příjmů k úpravě základu daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP. V těchto ustanoveních však ZDP neřeší částku, resp. výši úpravy základu daně. Pro tyto účely je nutno získané (přijaté) bezúplatné příjmy rozdělit do dvou kategorií:

- a) peněžní
- b) nepeněžní (tj. včetně různých majetkových prospěchů)

ad a) zde není problém s určením výše (částky) úpravy základu daně – částka zvyšující základu daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP bude dána jmenovitou hodnotou získaných peněžních prostředků (peněžních darů); základ daně pak bude ve většině případů snížen prostřednictvím řádně zaúčtovaného nákladu (při splnění podmínek § 24 odst. 1, popř. navazujících ustanovení ZDP), který bude následně hrazen ze získaných peněžních darů

ad b) v tomto případě je dle našeho názoru nutno pro účely správného vyčíslení základu daně použít pro ocenění nepeněžního bezúplatného příjmu (včetně majetkového prospěchu) úpravu z ustanovení § 23 odst. 6 ZDP a ocenit tyto nepeněžní příjmy podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku, pokud ZDP nestanoví jinak (viz. např. nepeněžní příjem u pronajímatele z titulu bezúplatně přenechaného tech. zhodnocení provedeného nájemcem).

4.1. Závěr k bodu 4.

V návaznosti na závěry provedené v rámci bodu 2. a 3. a dále v návaznosti na popis obsažený výše v bodu 4. doporučujeme přijmout závěr, že při splnění podmínek uvedených v ustanoveních § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP, je dopad těchto ustanovení do úprav základu daně neutrální – tzn., že totožná částka je položkou zvyšující a současně i položkou snižující výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji. To platí např. i v případě opakujících se plnění a jejich ocenění v návaznosti na § 3 odst. 3 písm. b) ZDP – tj. jednorázové zvýšení i snížení výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP o celý pětinasobek hodnoty ročního plnění. Tento závěr samozřejmě neplatí v případě, kdy nebudou naplněny podmínky § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP, to je například v případě použití daných plnění k reprezentaci.

4.2. Závěr k bodu 4.

S ohledem na závěr obsažený v bodu 4.1. pak platí, že případná dodatečná úprava výše částky zvyšující výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP bude současně uplatněna jako úprava výše částky snižující výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP. Tento závěr samozřejmě neplatí v případě, kdy nebudou naplněny podmínky § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP, to je například v případě použití daných plnění k reprezentaci

4.3. Závěr k bodu 4.

V návaznosti na výše uvedené skutečnosti a závěry a při použití zásady hospodárnosti v daňovém řízení pak není třeba dokládat precizní ocenění bezúplatných příjmů např. znaleckými posudky, pokud jsou naplněny podmínky pro plné zvýšení i snížení výsledku hospodaření či rozdílu mezi příjmy a výdaji dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

Výše uvedené závěry doporučujeme přijmout i s ohledem na skutečnosti dále popsanné v následujícím bodě 5, který navazuje na dosti nejasné a nejednoznačné znění důvodové zprávy k předmětným ustanovením.

5. Případy, kdy nejde o bezúplatný příjem a důsledky, které z toho vyplývají

V dané souvislosti vzniká otázka, zda všechny případy, kdy zde není úhrada, je nutné posoudit z hlediska ZDP jako bezúplatný příjem (tento pojem není v ZDP jakkoliv blíže definován) se všemi důsledky, které z tohoto vyplývají a to i v souladu s tím, co je výše uvedeno pod bodem 2. *Zvýšení a snížení základu daně v případě bezúplatného příjmu.* Domníváme se, že tomu tak není, o čemž svědčí i důvodová zpráva k novele zákona č.267/2014 Sb.:

Důvodová zpráva K § 19b odst. 1 písm. d):

„...Dále se z důvodu zajištění stejného daňového režimu majetkového prospěchu z bezúplatného poskytování věcí k užití u daně z příjmů fyzických a právnických osob se tento příjem přesouvá z režimu vynětí předmětu daně do režimu osvobození od daně z příjmů. Současně se navrhuje obdobný limit pro osvobození jako u daně z příjmů fyzických osob v § 4a písm. m) bodě 4.

Samotná forma „smlouvy o výpůjčce nebo výprose“ nemusí automaticky znamenat, že se jedná o bezúplatný příjem. Tato smlouva může být součástí daleko širších smluvních ujednání v rámci ekonomických vztahů.

Navržená úprava se proto nepoužije například u výpůjčky v režimu zajištění závazku převodem práva, kde vypůjčitel nezískává žádný prospěch a tento institut je v první řadě využíván k eliminaci rizik na straně věřitele a je srovnatelný se zástavním právem v případě nemovitostí. Stejně tak se nepoužije při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek pro půjčitele a dále v případě výpůjček muzejních a galerijních předmětů pro různé expozice u veřejně prospěšných poplatníků.....“.

Z výše uvedené důvodové zprávy vyplývá, že v případech zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou a také při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek pro půjčitele, se pro účely ZDP nejedná o bezúplatný příjem. Tento výklad vychází z ekonomické podstaty popsanych operací. Je samozřejmé, že vlastní výpůjčka je sama o sobě i v těchto případech bezúplatná. Je však nezbytné zohlednit i ostatní související a vzájemně provázané právní vztahy. Z nich pak jednoznačně vyplývá, že bezúplatný příjem vypůjčiteli v těchto případech nevzniká. Je totiž nezbytné zohlednit ekonomickou podstatu daných vzájemně provázaných právních vztahů (viz. například rozsudek II. ÚS 438/2001 ze dne 2. 10. 2002). V případě zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou jde z ekonomické podstaty věci o formu pořízení majetku. Při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek jde o součást smluvních podmínek úplatné operace (dodávek zboží), která je obecně pro obě strany ekonomicky výhodná i při zohlednění předmětné výpůjčky. Proto v těchto případech nebude na straně vypůjčitele docházet k dodanění z titulu bezúplatného příjmu.

Domníváme se, že v souladu s touto ekonomickou podstatou daných operací je nezbytné na uvedené dva případy pohlížet i z hlediska možnosti uplatnění nákladů na opravy vypůjčeného majetku. To znamená, že v těchto případech je možné u vypůjčitele uplatňovat náklady na opravy do daňově uznatelných nákladů a to i v případech kdy se nejedná o běžné (obvyklé) opravy dle § 2199 odst.1 o.z.. Tento závěr není v rozporu ani s rozhodnutím NSS 2 Afs 76/2009-81 ze dne 5.2.2010 + I. ÚS 1245/10 ze dne 15.9.2010. Toto rozhodnutí řešilo specifický případ pronájmu pily mezi podnikateli, což je jiná situace, než výše uvedené dva případy.

Výše uvedené závěry platí i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP (bez ohledu na to, zda vedou či nevedou účetnictví). To platí bez ohledu na to, že uvedená část důvodové zprávy se týká pouze PO. Opačný výklad by představoval nepřípustnou diskriminaci mezi FO a PO, což je nepřípustné (viz. 8 Afs 66/2013-49 ze dne 15. 5. 2014, 8 Afs 67/2013-49 ze dne 15. 5. 2014). Mimo to z důvodové zprávy nevyplývá, že by v případě FO měl v těchto případech platit jiný výklad než v případě PO. Takový závěr by byl v rozporu s ekonomickou podstatou věci, jak je popsáno výše.

Dále se domníváme, že existují i jiné případy, kdy není sjednána cena a přesto v těchto případech nevzniká bezúplatný příjem. Pokud vyjdeme z ekonomické podstaty dané transakce, je dalším takovým případem

a) Poskytnutí bezúročné zápůjčky společníkem do obchodní korporace či družstevníka do družstva. V těchto případech je totiž také nutné vyjít z ekonomické podstaty dané operace. Prospěch z takovéto bezúročné zápůjčky nenaplňuje již ze své ekonomické podstaty charakteristiku bezúplatného plnění. Při poskytnutí bezúročné zápůjčky společníkem za účelem posílení finanční situace společnosti je dle našeho názoru nesporné, že lze objektivně identifikovat protiplnění získané ve vztahu k poskytnutému financování (spočívající zejména v očekávaném zvýšení hodnoty podílu, příp. možnosti získání vyšších podílů na zisku). To, že nejde na straně obchodní korporace či družstva o bezúplatný příjem, vyplývá z toho, že obchodní korporace použije poskytnuté i uspořené prostředky k dosažení vyššího zisku. Tím, že zde nebudou účtovány úroky, bude mít obchodní korporace vyšší zisk a tím i vyšší vlastní kapitál. Společník tedy neposkytuje obchodní korporaci bezúplatnou zápůjčku proto, aby se společnost obohatila, ale proto, aby naopak došlo k nárůstu zisku a vlastního kapitálu obchodní korporace. Lze ostatně též argumentovat, že případný prospěch získaný v souvislosti bezúročnou zápůjčkou společníka má z ekonomického hlediska obdobné dopady jako zvýšení jeho vkladu do vlastního kapitálu společnosti, což dle existujících výkladů nepředstavuje bezúplatný příjem přijímající společnosti. V případě vkladu nezvyšujícího základní kapitál, ostatně judikatura jednoznačně potvrdila závěr, že nejde o bezúplatnou operaci (viz. 7 Afs 100/2012 ze dne 27.2.2013, 7 Afs 3/2005-80 ze dne 27.7.2006-NSS 12/2006, str. 1099 č. 996/2006 Sb). Podobně jako v případě vkladu nezvyšujícího základní kapitál dochází i v tomto případě k navýšení vlastního kapitálu. To se pozitivně projeví na výši vlastního kapitálu obchodní korporace či družstva i na výši zisku a tím i na vyšších podílech na zisku. Všechny tyto skutečnosti jsou z pohledu společníka pozitivní a následně se projeví i na jeho následných vyšších příjmech (ať již z titulu prodeje obchodního podílu či podílu na zisku). Nadto, byla nová úprava bezúplatných plnění zavedena do ZDP v souvislosti s „včleněním“ úpravy daně darovací do ZDP. V zásadě by tedy rozsah případů, na které dopadá nová úprava bezúplatných plnění, neměl být odlišný. Tento výklad je v souladu s ustálenou správní praxí z hlediska právní úpravy platné do 31.12.2013, kdy se z hlediska daně darovací dlouhodobě MF i GŘ vycházelo z toho, že nejde o

bezúplatnou operaci, kdy by bylo nutné dodávat na straně společnosti majetkový prospěch (viz. například, Stanovisko MF ze dne 14. 5. 1998 „Půjčka společníka do společnosti“ – bezúročná půjčka společníka do společnosti nepředstavuje majetkový prospěch. (Ing. Zdeněk Morávek, Poskytnutí úvěrů a půjček mezi jednateli, společníky a společnostmi DHK 21/2009, str. 13), Odpověď Ing. Bachora na dotaz č.2 na str. 64 FDÚB I/2009, Odpověď Ing. Bachora na dotaz č. 2 na str. 50 až 51 (FDÚB II/2009) Ing. Drahomíra Martinová, Zápůjčky (bezúročné a nízkouročené) v roce 2014 z hlediska daně z příjmů, str. 43-48, FDÚB IV/2014). Interpretace, že by shodná situace měla být vykládaná pro účely ZDP odlišně, by tak byla v přímém rozporu s dřívější správní praxí v oblasti daně darovací a daňovým režimem bezúplatných plnění. Výše nastíněný koncept je ostatně promítnut také v úpravě cen obvyklých. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP explicitně umožňuje odchýlit se od pravidel tržních podmínek v případech, kdy člen korporace poskytuje své korporaci financování a případná odměna za tuto službu je sjednána nižší, než jaká by byla dosažena v případě, že by se jednalo o nespojené subjekty.

Obdobně by (ze stejných důvodů, jak je uvedeno výše) uvedené závěry měly platit i v případě:

a) Ručení společníka za obchodní korporaci (její dluhy), které je členem a družstevníka za družstvo. Ekonomická podstata tohoto vztahu je shodná s poskytnutím bezúročné zápůjčky uvedené v bodě a). Navíc záměr respektovat uvedenou ekonomickou podstatu takových vztahů dle našeho názoru vyplývá i z důvodové zprávy.

b) Vznik jakéhokoli právního vztahu ze zákona popř. jiného právního předpisu, který nemůže poplatník přímo ovlivnit. Jako příklad lze uvést zákonné ručení za dluhy v případě rozdělení obchodní společnosti v návaznosti na příslušná ustanovení zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění p.p. – při tomto (samozřejmě bezúplatném zákonném) ručení dle našeho názoru u příjemce ručení nevzniká žádný majetkový prospěch, který by měl zvyšovat základ daně, ale přitom při běžném smluvním bezúplatném ručení lze sledovat vznik majetkového prospěchu a pak uplatnění postupů dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

5.1. Závěr k bodu 5.

5.1.1. V případě zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou a dále při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek, nejde o bezúplatný příjem, který by měl vést ke zvýšení základu daně u vypůjčitele.

5.1.2. V případě zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou a dále při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek může vypůjčitel uplatnit náklady na opravu.

5.1.3. Závěry dle bodu 3.1.1 a 3.1.2. se uplatní i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP, a to ať již vede či nevede daná fyzická osoba účetnictví.

5.1.4. V případě bezúročné zápůjčky společníka do obchodní korporace či družstevníka do družstva nejde o u obchodní korporace o bezúplatný příjem, který by měl vést ke zvýšení základu daně na straně obchodní korporace či družstva.

5.1.5. V případě ručení společníka za obchodní korporaci a družstevníka za družstvo nevzniká bezúplatný příjem, který by měl vést ke zvýšení základu daně na straně obchodní korporace či družstva.

5.1.6. Při vzniku bezúplatného právního vztahu přímo ze zákona, popř. jiného právního předpisu nedochází k bezúplatnému příjmu (viz. příklad se zákonným ručením).

6. Návrh na opatření

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

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

468/16.12.15 Daňové důsledky bezplatného výkonu funkce nebo jiné činnosti

Předkládá: Dana Trezziová, daňový poradce, č. osv. 7
Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv.3826

1 Bezplatný výkon funkce nebo jiné činnosti

V §59 odst. 3 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. je uvedeno: *“není-li odměňování ve smlouvě o výkonu funkce sjednáno v souladu s tímto zákonem platí, že výkon funkce je bezplatný”*. Pokud tedy nemá člen orgánu sjednanou odměnu, vykonává obecně funkci bezúplatně.

Obdobně je možné, aby fyzická osoba vykonávala bezúplatně pro jinou osobu další funkce (např. funkci člena výboru pro audit nebo jiného výboru, kdy výbor není orgánem společnosti – např. výbor pro kvalitu, výbor pro odměňování apod.), či jiné činnosti (např. poradenství v rámci marketingových akcí apod.).

Za předmět daně z příjmů fyzických osob nelze považovat situace, kdy korporace hradí náklady spojené s výkonem funkce člena orgánu fyzickou osobou. V praxi nastávají následující situace:

i) Korporace svým jménem a na své náklady nese náklady spojené s funkcí člena orgánu, jako jsou zejména náklady na dopravu (např. letenky) a ubytování při zasedání orgánu, odborný rozvoj člena orgánu v přímé souvislosti s funkcí člena orgánu a poskytnutí telekomunikačních prostředků a telekomunikačních služeb nutných pro efektivní výkon funkce.

ii) Korporace hradí členovi svého orgánu v penězích náhradu nákladů, které člen vynaložil v přímé souvislosti s funkcí člena orgánu, a to v rozsahu a ve výši, kterou stanoví zákoník práce pro cestovní náhrady poskytované zaměstnancům zaměstnavatelem, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce.

2 Bezúplatný výkon z pohledu ZDP

Pokud by byla funkce člena orgánu nebo činnost člena výboru, který není orgánem nebo činnost poradce apod. vykonávána bezúplatně (dale “výkon funkce/činnosti”), předpokládáme, že tento výkon funkce/činnosti by neměl dopad do daně z příjmů na straně člena orgánu, výboru či osoby poskytující tuto činnost a ani na straně osoby, v jejímž orgánu či výboru osoba bezúplatně působí či vykonává jinou bezúplatnou činnost.

Rovněž tak nemá na straně člena orgánu žádné dopady do daně z příjmů situace, kdy korporace zajišťuje hmotné podmínky pro výkon funkce (doprava, ubytování, odborný rozvoj, technické vybavení) anebo korporace hradí v penězích členovi orgánu jeho náklady spojené s výkonem funkce, a to do výše náhrad dle § 6 odst. 7 ZDP (cestovní náhrady).

Odůvodnění názoru:

2.1 Dopad na straně fyzické osoby vykonávající funkci/činnost

Bezúplatně vykonávaná funkce/činnost znamená, že fyzické osobě vykonávající funkci/činnost nevzniká zdanitelný příjem, neboť nedochází k navýšení majetku fyzické osoby v souvislosti s výkonem funkce/činnosti. Tuto skutečnost potvrdila i judikatura Nejvyššího správního soudu, např. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136 konstatuje: *„Ize učinit dílčí závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobně vyplývá např. z § 10 odst. 1 cit. zákona). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využité. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé.“*

Fyzická osoba a to ani spojená fyzická osoba ve smyslu §23 odst. 7 ZDP tedy nemůže dosáhnout zdanitelného příjmu, pokud se příjem reálně neprojevil v majetkové sféře této fyzické osoby, resp. nedošlo k navýšení majetku fyzické osoby.

Výše uvedené pak platí i v situacích, kdy korporace zajišťuje členovi svého orgánu podmínky pro výkon jeho funkce anebo mu v penězích poskytuje náhradu nákladů vynaložených členem orgánu v souvislosti s výkonem jeho funkce.

Zajištění podmínek pro výkon funkce na straně člena orgánu vůbec nepředstavuje jeho reálný příjem ve smyslu navýšení majetku, a proto nelze o zdanění tohoto „fiktivního“ příjmu uvažovat. To plyne z judikatury¹, podle které zajištění podmínek umožňujících splnit závazek vyplývající ze smlouvy nelze považovat za příjem podléhající dani z příjmu fyzických osob. Není přitom podstatné, zda jde o příjem podle příkazní nebo jiné smlouvy, neboť obdobné vynětí platí pro zaměstnance ve smyslu § 6 odst. 7 písm. e) ZDP.²

Z judikatury také plyne³, že pojmy „zaměstnanec“ a „zaměstnavatel“ použité v ZDP jsou širší než pojmy v zákoníku práce. Cestovní náhrady (ve smyslu pojmu „cestovní náhrady“ uvedeném v §152 zákoníku práce) lze vyplácet i jiným osobám, než pouze těm v pracovním poměru. To vyplývá jednak ze smluvní volnosti, jednak ze systematiky ZDP, který v § 6 odst. 7 počítá s náhradami cestovních výdajů v souvislosti s výkonem závislé činnosti (tedy náhrada od zaměstnavatele zaměstnanci v širším daňovém smyslu dle § 6 odst. 1 ZDP). Pro uplatnění vynětí cestovní náhrad poskytnutých členovi orgánu dle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP ze

¹ Rozsudek ÚS, č.j. II ÚS 686/05

² Podle důvodové zprávy k návrhu z.o.S. č. 344/2013 Sb. bylo toto ustanovení do ZDP vloženo pro právní jistotu poplatníků i správců daně. Jde o výdaje (náklady) zaměstnavatele, ze kterých zaměstnanci nemají žádný majetkový prospěch. Jde zejména o náklady vynaložené na vybavení, osvětlení, otop a bezpečnostní a hygienické zabezpečení pracoviště, na pracovní nástroje, zdravotní prohlídky a povinná očkování zaměstnanců..

³ Rozsudek NSS, č.j. I Afs 87/2015, bod 20

zdanění tedy není podstatné, zda v souvislosti s výkonem činnosti plyne tomuto členovi též jiný příjem ve formě odměny za tuto činnost.

2.2 Dopad na straně osoby, ve které je funkce/činnost vykonávána

U právnické osoby jsou předmětem daně z příjmů pouze příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (§18 odst. 1 ZDP). Bezúplatným výkonem funkce/činnosti fyzické osoby ve vztahu k právnické osobě nedochází rozhodně k nakládání s majetkem právnické osoby ale také ani k realizaci jakékoli činnosti této právnické osoby. S ohledem na §18 odst. 1 ZDP se tak lze domnívat, že pokud právnická osoba nevykonává sama činnost či nenakládá se svým majetkem, nemůže ani realizovat zdanitelný příjem. Současně je třeba zdůraznit, že v návaznosti na zrušení zákona o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí nedošlo k rozšíření předmětu daně z příjmů právnických osob. Na základě této úvahy by tak právnické osobě vůbec nevznikl zdanitelný příjem z titulu výkonu bezúplatné funkce/činnosti fyzické osoby.

I pokud by bylo možné připustit, že by bezúplatným výkonem funkce/činnosti fyzické osoby mohlo dojít k realizaci příjmu z činnosti právnické osoby, je třeba zdůraznit, že judikatura Nejvyššího správního soudu potvrdila, že i pro právnickou osobu platí, že za zdanitelný příjem je možné považovat pouze příjem reálný. Např. v rozsudku ze dne 19.4.2012 č.j. 5 Afs 45/2011-94 Nejvyšší správní soud uvedl, že obdobné závěry pro definici zdanitelného příjmu fyzické osoby platné pro fyzickou osobu platí i pro osobu právnickou: *“Od uvedených závěrů nemá senát nyní ve věci rozhodující důvodu se odchýlit, přitom skutečnost, že ve výše uvedené věci byl posuzován příjem ve vztahu k fyzické osobě, je zcela nerozhodná, neboť závěr o požadavku reálnosti příjmu, nikoli o pouhou jeho „zdánlivost“ či „virtuálnost“, je beze zbytku platný i pro případ, kdy poplatníkem daně z příjmů je osoba právnická.”*

U fyzické osoby jsou příjmem podléhajícím dani z příjmů všechny peněžní i nepeněžní příjmy. Nepeněžní příjem se obecně oceňuje podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Lze konstatovat, že fyzická osoba a to ani spojená fyzická osoba ve smyslu §23 odst. 7 ZDP, nemůže dosáhnout zdanitelného příjmu, pokud se příjem reálně neprojevil v majetkové sféře této fyzické osoby, resp. nedošlo k navýšení majetku fyzické osoby (odůvodnění viz bod 2.1 výše).

Pokud by bezúplatný příjem mohl být považován za reálný zdanitelný příjem u fyzické nebo právnické osoby, bylo by možné bezúplatný výkon funkce/činnosti fyzické osoby ošetřit na straně příjemce z pohledu zákona odaních z příjmů zvýšením základu daně (dle §23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP) a následným snížením základu daně (dle §23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP). Detailně je zvýšení a snížení základu daně v případě bezúplatného zdanitelného příjmu rozebráno předkladateli příspěvku na KOOV č. 452/22.04.15 *„Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů“*. Závěrem využití tohoto způsobu by byl celkový základ daně stejný (jednalo by se o zdanitelný příjem a vynaložení daňově relevantního nákladu) jako v případě, kdy bezúplatný příjem by vůbec nebyl předmětem daně. Co se týká možného vztahu s §23 odst. 7 ZDP, odkážeme taktéž na zmíněný příspěvek.

Lze tedy učinit závěr, že pokud by byla funkce člena orgánu nebo činnost člena výboru, který není orgánem nebo činnost poradce apod. vykonávána bezúplatně, neměla by tato skutečnost dopad do základu daně z příjmů na straně fyzické a/nebo právnické osoby, v jejímž orgánu či výboru osoba bezúplatně působí či vykonává jinou bezúplatnou činnost.

3 Závěr

Po projednání příspěvku na KOOV navrhuji názor GFŘ ke zdanění výkonu bezúplatné činnosti vhodně publikovat.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 20.1.2016

DPH

467/16.12.15 Vývoz zboží v rámci řetězového obchodu

Předkládá: Milan Tomíček, daňový poradce č. 1026

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad pro aplikaci DPH při vývozu zboží, kdy český výrobce – plátce daně (dále jen „**český výrobce**“) dodává (prodává zboží) kupujícímu usazenému v jiném členském státě (dále jen „**kupující**“), který dané zboží dodává konečnému zákazníkovi usazenému v zemi mimo EU (dále jen „**konečný odběratel**“). Zboží je přepravováno z České republiky do země konečného odběratele.

V souladu s § 66 ZDPH je dodání zboží osvobozeno z titulu jeho vývozu, jestliže jsou splněny následující podmínky:

1. zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz, pasivní zušlechťovací styk nebo vnější tranzit
2. zboží opustí území EU
3. vývoz zboží je prokázán
4. zboží je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země prodávajícím (nebo jim zmocněnou osobou) nebo kupujícím (nebo jim zmocněnou osobou), jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo, místo pobytu ani provozovnu

Tento příspěvek se nezabývá otázkou podoby daňových dokladů jako nezbytné podmínky pro uplatnění osvobození od DPH ve smyslu § 66 ZDPH, nýbrž se zaměřuje na splnění výše uvedené podmínky č. 4, přičemž jsem vybral méně známé dodací podmínky, které jsou nicméně často českými vývozci používány.

V případě, kdy se vývozu zboží účastní více subjektů, je rovněž nutno zohlednit závěry Soudního dvora EU ve věci C-245/04 Emag Handel Eder OHG či C-430/09 Euro Tyre Holding, dle kterých je nutno v případě řetězových obchodů přiřadit dopravu zboží pouze jednomu ze dvou či více po sobě následujících plnění. Tato pravidla, jak vyplývá např. i z již uzavřeného příspěvku „365/04.04.12 Podmínky pro uplatnění osvobození vývozu zboží od daně z přidané hodnoty“ (Autoři: Ing. Zuzana Martínková, Ing. Stanislav Kryl), se vztahují i na dodání zboží při jeho vývozu z EU.

Rovněž Nejvyšší správní soud se zabýval otázkou aplikace osvobození z titulu vývozu zboží ve smyslu § 66 ZDPH v rozsudku 3 Afs 41/2014 - 46 (Grammer CZ, s.r.o.) v rámci řetězového obchodu. NSS v tomto rozsudku položil značný důraz i na formální otázky související s danou transakcí, když konstatoval, že „*Významným vodítkem pro posouzení, k jaké obchodní transakci přiřadit přepravu, jsou celní dokumenty a mezinárodní nákladní listy CMR*“.

V případě řetězových vývozů zboží je tak nejenom nutno posoudit, zda je splněna výše uvedená podmínka č. 4 (u ostatních se předpokládá, že jsou splněny), ale zároveň je nutno danou transakci podrobit testu „přiřazení dopravy jednomu plnění“ ve smyslu rozsudků SDEU.

Přestože NSS ve výše uvedeném rozsudku konstatoval, že „že jen na základě sjednaných dodacích doložek nelze usuzovat, kdy skutečně došlo k dodání zboží (převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem)“, slouží sjednané dodací podmínky jako významný indikátor (a velice často jediný) výše uvedeného. Ve světle výše uvedeného rozsudku je nutno zohlednit veškeré okolnosti dané obchodní transakce.

V mezinárodním obchodu se zbožím jsou obvykle využívány Incoterms dodací podmínky. Incoterms sice obecně nemají povahu právní normy, ale závaznými se stávají tehdy, jestliže se na ně strany kupní smlouvy výslovně odvolají v textu smlouvy.

Incoterms neřeší otázku přechodu právního vlastnictví ke zboží, ale primárně otázku přechodu nákladů a rizik. Otázka přechodu vlastnictví ke zboží musí být vyřešena v kupní smlouvě zvlášť, a pokud tomu tak není, pak tyto záležitosti rozhoduje mezinárodní soukromé právo.

1.1 Dodání zboží s využitím Incoterms dodacích podmínek FCA - Vyplacené dopravci (ujednané místo nacházející se v jiném členské státu).

Toto pravidlo lze uplatňovat bez zřetele na způsob zvolené dopravy a může být rovněž použito v případě využití více dopravních prostředků. „Vyplacené dopravci“ znamená, že prodávající dodává zboží dopravci nebo jiné osobě jmenované kupujícím v objektu prodávajícího nebo v jiném jmenovaném místě. V případě dodání zboží v jiném jmenovaném místě než objektu prodávajícího, je prodávající povinen sjednat tuto přepravu a pojištění zboží a krytí náklady spojené s dodáním zboží do jmenovaného místa určení. Pravidlo FCA požaduje, pokud to přichází v úvahu, aby prodávající celně odbavil zboží ve vývozu.

Dodací podmínka FCA je velice často využívána v případech, kdy si český výrobce a kupující dohodnou dodací podmínky tak, že český výrobce zajistí na vlastní náklady přepravu a pojištění zboží na některé z mezinárodních letišť v EU v jiném členském státu a kupující prodá zboží na stejných dodacích podmínkách konečnému odběrateli, který si v souladu se sjednanými podmínkami „FCA – dané mezinárodní letiště v EU“ zajistí leteckou přepravu z daného letiště do místa určení (důvodem je např. kompletnost zásilky konečným odběratelem či výhodnější ceny přepravy sjednané konečným odběratelem). Tím zároveň na tomto letišti přechází na konečného odběratele ve vztahu k dodávanému zboží právo s tímto zbožím dále nakládat. A tento konkrétní případ je předmětem tohoto příspěvku.

V souladu s uzavřenou dodací podmínkou FCA musí český výrobce zajistit i celní odbavení zboží na vývoz, tj. v daném případě je vývozcem v celním řízení český výrobce (celní řízení je obvykle provedeno u místně příslušného celního úřadu českého výrobce). Český výrobce je uveden rovněž jako odesílatel na přepravních dokladech, místem určení je pak místo stanovené konečným odběratelem mimo EU.

Na rozdíl od konkrétních případů, kterými se zabýval SDEU či NSS (kdy přepravu zajišťoval vždy jen jeden ze subjektů účastnících se daného řetězového obchodu), se na přepravě podílí fakticky jak český výrobce, který zajišťuje přepravu z místa odeslání po „vnější“ celní hranici EU, kterou tvoří mezinárodní letiště, kde zboží

opouští celní území EU, tak konečný odběratel, který zajišťuje zbylou část přepravy z mezinárodního letiště do místa určení mimo EU.

Při striktním výkladu § 66 odst. 2 ZDPH je však dle mého názoru nutno dojít k závěru, že podmínky zde uvedené nejsou splněny, jelikož ani český výrobce ani kupující nezajistili přepravu zboží „do třetí země“, tj. do místa mimo území EU, nýbrž jen po vnější celní hranici EU. A tudíž danou transakci nelze osvobodit dle § 66 ZDPH.

Jelikož však český výrobce dodal zboží na podmínkách FCA mezinárodní letiště v jiném členském státu EU (např. Frankfurt), je nutno dle mého názoru ještě posoudit, zda by český výrobce mohl aplikovat osvobození dle § 64 ZDPH.

Zboží bylo českým výrobcem fyzicky přepraveno a dodáno do jiného členského státu a kupujícím je osoba registrovaná k DPH v jiném členském státu. Vzhledem k tomu, že ustanovení § 64 ZDPH ani směrnice 2006/112/ES neomezují aplikaci osvobození z titulu dodání zboží do jiného členského státu na zboží, které má status zboží Evropského společenství (Evropské unie), je český výrobce oprávněn na danou transakci aplikovat osvobození dle § 64 zákona o DPH.

Jen pro úplnost uvádím, že ve vztahu k této situaci je irrelevantní ustanovení § 13 odst. 7 písm. e) zákona o DPH, jelikož v rámci výše popsané transakce dochází k dodání zboží mezi českým výrobcem a kupujícím a nejedná se tudíž vůbec o přemístění zboží ve smyslu § 13 odst. 6 ZDPH.

1.2 Dodání zboží s využitím Incoterms dodacích podmínek CIP Přeprava a pojištění placeny do (ujednané místo určení)

Tyto dodací podmínky vychází z potřeb častého způsobu placení v mezinárodním obchodě, tj. z akreditivů.

Toto pravidlo lze opět uplatňovat bez zřetele na způsob zvolené dopravy a může být rovněž použito v případě využití více dopravních prostředků. „Přeprava a pojištění placeny do..“ znamená, že zboží je dodáno (rizika přecházejí) předáním prvním dopravci, kterého sjedná prodávající, ale prodávající je povinen sjednat přepravu a kryt náklady spojené s dodáním zboží až do jmenovaného místa určení. Prodávající je rovněž povinen sjednat pojištění kryjící riziko kupujícího za ztrátu nebo poškození zboží během přepravy.

V souladu s uzavřenou dodací podmínkou CIP musí český výrobce zajistit i celní odbavení zboží na vývoz, tj. v daném případě je vývozcem v celním řízení český výrobce. Český výrobce je uveden rovněž jako odesílatel na přepravních dokladech, místem určení je pak místo stanovené konečným odběratelem mimo EU.

Jestliže je tedy sjednána dodací podmínka CIP – místo určení mimo EU, český výrobce zajistí na své náklady dopravu zboží do místa určení mimo EU ve smyslu § 66 odst. 2 ZDPH pro kupujícího usazeného v jiném členském státě, český výrobce je uveden jako vývozcem v celním řízení a jako odesílatel na přepravních dokladech, pak dopravu zboží lze zároveň přiřadit k dodání zboží mezi českým výrobcem a

kupujícím a český výrobce je oprávněn uplatnit na dodání zboží kupujícímu osvobození dle § 66 ZDPH.

Závěry

2.1 Plátce, který za podmínek uvedených výše v bodě 1.1 dodává (prodává) zboží kupujícímu usazenému v jiném členském státě na Incoterms dodacích podmínkách FCA – místo dodání v EU, který dané zboží dodává konečnému zákazníkovi usazenému v zemi mimo EU na stejných dodacích podmínkách, přičemž zboží je přepravováno z České republiky do země konečného odběratele, není oprávněn osvobodit toto dodání dle § 66 ZDPH.

Plátce však může uplatnit osvobození dle § 64 ZDPH.

2.2 Plátce, za podmínek uvedených výše v bodě 1.2, na Incoterms dodacích podmínkách CIP – místo určení mimo EU (plátce na své náklady zajišťuje přepravu zboží do místa určení mimo EU) dodává (prodává) zboží kupujícímu usazenému v jiném členském státě, který dané zboží dodává konečnému zákazníkovi usazenému v zemi mimo EU na stejných dodacích podmínkách, přičemž zboží je přepravováno z České republiky do země konečného odběratele, je oprávněn osvobodit toto dodání dle § 66 ZDPH.

Stanovisko GŘ

V případě řetězových obchodů, které jsou spojené s dodáním zboží do jiného členského státu a podobně tak i do třetí země skutečně platí, že osvobození od daně dle § 64 nebo § 66 ZDPH lze přiřadit skutečně pouze jednomu dodání zboží na sebe navazujících dodání zboží. Toto přiřazení závisí na celkovém posouzení všech zvláštních okolností posuzovaného dodání a zejména v určení okamžiku, kdy došlo mezi články řetězového obchodu k převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník (a tedy i určení tzv. klidové a pohyblivé dodávky v řetězci dodání zboží)). Jak už bylo opakovaně tuzemskými soudy judikováno, pouze na základě sjednaných dodacích podmínek Incoterms nelze usuzovat, kdy skutečně došlo k dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH. Dodací položky Incoterms totiž zásadně neřeší okamžik přechodu takového práva mezi dodavatelem a odběratelem (jejich cílem je zejména vymezit a standardizovat práva a povinnosti smluvních stran při přepravě zboží), i když mohou být v řadě případů pomocným vodítkem.

Nad rámec uvedeného lze uvést, že pokud se bude striktně vycházet z deklarovaných východisek obchodních transakcí v části 1.1 a 1.2 příspěvku, tak v prvním případě (část 1.1) skutečně nejsou mezi českým výrobcem (plátcem) a kupujícím usazeným v jiném členském státě naplněny podmínky pro osvobození od daně dle § 66 ZDPH, lze však v rámci této pohyblivé dodávky aplikovat osvobození od daně dle § 64 ZDPH.

Je možné také souhlasit se závěrem č. 2.2, pokud český výrobce (plátce) na své náklady zajistí přepravu zboží z České republiky do třetí země pro kupujícího usazeného v jiném členském státě, tak jak je blíže popsáno v části 1.2, pak je možné tuto obchodní transakci považovat za pohyblivou a u tohoto plátce budou naplněny podmínky pro osvobození od daně dle § 66 ZDPH.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 20.1.2016**Daň z příjmů****459/16.09.15 Zdanění odměny člena výboru pro audit**

Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová, daňový poradce, č. osv. 7

1 Novela zákona o auditorech

Dnem 13. ledna 2015 nabyla účinnosti novela zákona o auditorech zveřejněná ve Sbírce zákonů pod č. 334/2014 Sb. Touto novelou došlo mimo jiné k úpravě §44 odst. 1 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, kterou se zrušilo zákonné vymezení výboru pro audit jako orgánu společnosti. Důvodová zpráva obsahovala následující komentář: „*Novelizacním bodem se zrušuje zákonné vymezení výboru pro audit jako orgánu společnosti především z důvodu disproporce vůči ostatním výborům zřízovaným i v rámci téže společnosti (výbor pro rizika, výbor pro odměňování aj.). Touto úpravou samozřejmě není dotčena možnost zřídit výbor pro audit jako orgán společnosti, stanoví-li tak zakladatelské právní jednání subjektu veřejného zájmu.*“

Dle §44 odst. 1 zákona o auditorech musí být většina členů výboru pro audit nezávislá a musí mít nejméně tříleté praktické zkušenosti v oblasti účetnictví nebo povinného auditu.

V §44 odst. 2 zákona o auditorech je stanoveno, že nejvyšší orgán subjektu veřejného zájmu jmenuje členy výboru pro audit z nevykonných členů kontrolního orgánu nebo z třetích osob. Nemá-li subjekt veřejného zájmu nejvyšší orgán, jmenuje členy tohoto výboru jeho kontrolní orgán.

2 Zdanění odměny člena výboru pro audit**2.1 Popis situace**

Subjekt veřejného zájmu (dále „SVZ“) na základě rozhodnutí valné hromady ustaví v létě 2015 nový výbor pro audit, který již není orgánem společnosti. Do nového výboru pro audit jsou jmenováni členové. Členové výboru pro audit uzavřeli s SVZ příkazní smlouvy upravující výkon jejich funkcí. Na základě těchto smluv pobírají členové výboru odměnu.

Členem nového výboru pro audit je:

- a) zaměstnanec SVZ,
- b) člen dozorčí rady (kontrolního orgánu) SVZ,
- c) bývalý člen dozorčí rady (kontrolního orgánu) SVZ, který byl jmenován do funkce člena výboru pro audit po jeho odchodu z dozorčí rady, nicméně jmenování do funkce člena výboru pro audit nebylo jakkoli podmíněno a nesoviselo s předchozím výkonem člena dozorčí rady,
- d) třetí osoba, která není členem jiného orgánu SVZ, není společníkem SVZ a ani nemá uzavřen pracovněprávní či obdobný vztah k SVZ, v nichž by byla povinna při výkonu práce dbát příkazů SVZ (dále „třetí osoba“).

2.2 Zdanění odměny člena výboru pro audit ve výše uvedené situaci

- a) Odměna člena výboru pro audit, který je zaměstnancem SVZ a do výboru pro audit byl jmenován právě v souvislosti s výkonem pracovněprávního vztahu k SVZ, bude zdaněna jako příjem ze závislé činnosti ve smyslu §6 odst. 1 písm. d) ZDP, jelikož se jedná o příjem obdrženy v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle §6 odst. 1 písm. a) až c) ZDP.
- b) Odměna člena výboru pro audit, který je členem kontrolního orgánu a do výboru pro audit byl jmenován právě v souvislosti s výkonem své funkce člena kontrolního orgánu, bude zdaněna jako příjem ze závislé činnosti ve smyslu §6 odst. 1 písm. d) ZDP, jelikož se jedná o příjem obdrženy v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle §6 odst. 1 písm. a) až c) ZDP.
- c) Odměna člena výboru pro audit, který byl členem kontrolního orgánu a do výboru pro audit byl jmenován bez jakékoli souvislosti s jeho výkonem funkce člena kontrolního orgánu v minulosti, bude zdaněna jako příjem ze samostatné činnosti ve smyslu §7 ZDP (např. §7 odst. 1 písm. b) nebo odst. 2 písm. c) ZDP).
- d) Odměna člena výboru pro audit, který je třetí osobou, bude zdaněna jako příjem ze samostatné činnosti ve smyslu §7 ZDP (např. §7 odst. 1 písm. b) nebo odst. 2 písm. c) ZDP). Toto platí i v případě, že třetí osoba byla členem v „starém“ výboru pro audit SVZ („starý“ výbor pro audit byl výbor pro audit vymezený jako orgán společnosti).

Vyjádřený názor k daňovému ošetření odměny člena výboru pro audit, který není orgánem SVZ vychází z důvodové zprávy k novele zákona o auditorech, tj. v podstatě se jedná o stejnou situaci, jako když ve společnosti existuje např. výbor pro rizika, výbor pro odměňování apod. a členové těchto výborů jsou za výkon své funkce ve výboru odměňováni. I v této situaci je tedy důležité zejména dbát na to, zda člen výboru obdržel příjem v podobě příjmů uvedených v §6 odst. 1 písm. a) až c) nebo v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle §6 odst. 1 písm. a) až c).

Stanovisko GŘ:

*Podle § 44 odst. 2 zákona o auditorech, nejvyšší orgán subjektu veřejného zájmu **jmenuje** členy výboru pro audit z nevýkonných členů kontrolního orgánu nebo z třetích osob. Nemá-li subjekt veřejného zájmu nejvyšší orgán, **jmenuje** členy tohoto výboru jeho kontrolní orgán. Na výše uvedené nemá žádný vliv skutečnost, že úpravou § 44 odst. 1 zákona o auditorech bylo zrušeno výslovné zákonné vymezení výboru pro audit jako orgánu společnosti.*

Člen výboru pro audit vystupuje v zájmu subjektu veřejného zájmu a nelze dovodit, že by tuto činnost měl vykonávat svým vlastním jménem jako podnikatel a na svůj účet (viz ustanovení § 420 odst. 1 občanského zákoníku – “kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo

obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele”).

Naopak **výkon funkce člena výboru pro audit** slouží k zajištění předmětu činnosti subjektu veřejného zájmu. Jestliže nejvyšší orgán nebo kontrolní orgán subjektu veřejného zájmu jmenuje členy výboru pro audit, pak se jedná o jednostranný akt, kterým oprávněná osoba ustanovuje určitou osobu (s její akceptací) **do funkce a zároveň stanoví funkční období výboru pro audit (v těchto případech je uzavírána smlouva o výkonu funkce, kde jsou mj. sjednány další podmínky pro výkon funkce, jako i odměna, cestovní náhrady apod.)** Jak již bylo řečeno - **výbor pro audit je útvarem společnosti, jehož člen vystupuje vždy jménem subjektu a jeho výstup je vždy kolektivní. Jak uvádí důvodová zpráva – jedná se o kolektivní poradní a monitorovací těleso vrcholného vedení společnosti, které dohlíží nad řádným plněním povinností v oblasti účetnictví a jeho nezávislého externího ověřování.**

Podle § 6 odst. 10 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “ZDP”), jsou **funkčními požitky odměny za výkon funkce a plnění poskytovaná v souvislosti se současným nebo dřívějším výkonem funkce v**

1. orgánech obcí a jiných orgánech územní samosprávy,
2. státních orgánech,
3. spolcích a zájmových sdruženích,
4. odborových organizacích,
5. komorách,
6. **jiných orgánech a institucích.**

Ve shora uvedeném ustanovení ZDP je použita tzv. právní fikce, podle níž se za příjem ze závislé činnosti (funkční požitky) považují také odměny za výkon funkce v blíže neurčených orgánech, byť by šlo obecně za jiných skutkových okolností o příjem z činnosti, která není závislou. **Příčemž plnění v podobě funkčního požitku se zdaňuje podle § 6 odst. 1 písm. a) bod 2 ZDP, bez ohledu na**

- **právní předpis, který upravuje vzájemná práva a povinnosti člena výboru pro audit a subjektu veřejného zájmu,**
- **smluvní typ, který vzájemná práva a povinnosti člena výboru pro audit a subjektu veřejného zájmu zakládá,**
- **způsob výkonu práce a vyplacení odměny za ni,**
- **skutečnost, že člen výboru pro audit je nevýkonným členem kontrolního orgánu subjektu veřejného zájmu nebo třetí osobou.**

Je nutné zdůraznit, že z pohledu zdanění “pojem závislá činnost“ ve smyslu zákona o daních z příjmů není totožný s pracovněprávním pojmem „závislá práce“.

Touto fikcí příjmu ze závislé činnosti, která se uplatní pouze pro účely daňové, nejsou nijak dotčeny jiné právní předpisy. Pro daňové posouzení není tedy

podstatné, že na jmenovanou funkci členové výboru pro audit případně uzavřou se subjektem veřejného zájmu příkazní smlouvy upravující výkon jejich funkcí.

Výše uvedené zdůvodnění "proč se jedná o příjem ze závislé činnosti" není ani v rozporu s **nezávislostí jednotlivých členů výboru** jak je uvedeno v § 44 odst. 1 zákona o auditorech (že většina členů výboru pro audit je nezávislá). Tím je míněno: přímé či nepřímé vazby (ať už obchodní, rodinné či jiné vztahy), které by mohly mít za následek střet zájmů zhoršující úsudek, a to nejen ve vztahu k auditované společnosti či auditorovi, který provádí audit.

Toto stanovisko platí pouze pro odměny členů výboru pro audit a nelze jej aplikovat paušálně.

3 Uznatelnost odměny člena výboru pro audit pro účely DPPO na straně SVZ

Odměna člena výboru pro audit je daňově uznatelným nákladem pro SVZ ve smyslu §24 odst. 1 ZDP. Pokud SVZ hradí za člena výboru pro audit pojistné z titulu odpovědnosti za škodu způsobenou členem výboru pro audit SVZ při výkonu funkce, jedná se o daňově uznatelný náklad SVZ, resp. není třeba vylučovat pojistné dle §25 odst. 1 písm. d) ZDP.

Stanovisko GFŘ:

a) **Za předpokladu splnění všech zákonem stanovených podmínek lze považovat odměnu člena výboru pro audit za daňově uznatelný výdaj právnické osoby dle § 24 odst. 1 ZDP.**

b) **K daňovému režimu pojistného z titulu odpovědnosti za škodu způsobenou členem výboru pro audit subjektu veřejného zájmu při výkonu funkce uvádíme, že v případě, kdy subjektem z pojistného vztahu zavázaným k úhradě pojistného je:**

- člen statutárního orgánu, jedná se z pohledu právnické osoby o dobrovolnou úhradu výdaje - pojistného právnickou osobou za jiný subjekt (člena výboru pro audit), a proto je tento náklad podle § 25 odst. 1 písm. d) ZDP daňově neuznatelný.

- právnická osoba a pojistné je hrazeno na základě vlastní smluvní povinnosti k pojištění škod, tedy nikoliv úhrady "za" člena výboru pro audit, pak pojistné lze uplatnit jako daňově uznatelný výdaj v režimu § 24 odst. 1 ZDP. Právnická osoba musí prokázat příčinnou souvislost mezi uzavřením předmětné pojistné smlouvy a dosažením zajištění a udržení příjmů.

Závěr

Po projednání příspěvku na KOOV navrhuji názor GFŘ ke zdanění odměny člena orgánu vhodně publikovat.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

470/20.01.16 Vybrané otázky týkající se započitatelnosti nákladů do odpočtu na výzkum a vývoj

Předkládají: Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS, daňový poradce, č. osv. 4503

1. Úvod

Cílem příspěvku je potvrdit možnost zahrnout do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje podle § 34a a násl. zákona o daních z příjmů⁴ („ZDP“) i náklady

- i. na kvalifikující se služby poskytnuté výzkumnou organizací usazenou v jiném členském státě Evropské unie, a
- ii. na kvalifikující se služby poskytnuté institucí obdobnou veřejné vysoké škole zřízené dle zákona o vysokých školách („ZVŠ“)⁵, která je usazena v jiném členském státě Evropské unie, a
- iii. na odměny jednatelů (či jiných členů statutárních orgánů⁶) podílejících se zcela nebo zčásti na uskutečňování projektů výzkumu a vývoje.

Pro účely příspěvku předpokládáme, že všechny ostatní zákonné podmínky pro možnost uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, jsou v diskutovaných případech splněny.

2. Právní rámec

ZDP vymezuje výdaje, které lze, případně nelze, zahrnout do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje („**odpočet**“), v ustanovení § 34a a dále. Blíže je daná problematika rovněž rozpracována v pokynu Ministerstva financí D-288⁷.

2.1 Služby poskytnuté výzkumnou organizací usazenou v jiném členském státě Evropské unie

Do množiny výdajů, které do odpočtu zahrnout podle ZDP lze, patří výdaje na služby pořízené od výzkumné organizace „vymezené v zákoně upravujícím podporu výzkumu a vývoje pro účely poskytování podpory“ za předpokladu, že souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a jedná se o činnosti, náklady na něž by byly běžně započitatelné, pokud by je prováděl sám poplatník.

Zákon o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků⁸ („ZV&V“) výzkumnou organizací od roku 2009 definuje jako právnickou osobu, organizační složku státu nebo organizační jednotku ministerstva, zabývající se výzkumem a vývojem

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

⁵ Zákon č. 111/1998 Sb., v platném znění - §5 a násl.

⁶ Včetně právnické osoby, kterou v postavení statutárního orgánu musí zastupovat zmocněná fyzická osoba – viz § 154 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

⁷ Pokyn D-288 čj. 15/96 003/2005 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, jak vyplývá ze změn provedených sdělením MF čj. 15/32 213/2010 uveřejněných ve Finančním zpravodaji č. 4/2010 a sdělením čj. MF-11384/2014/15 uveřejněným ve Finančním zpravodaji č. 4/2014 („**pokyn D-288**“)

⁸ Zákon č. 130/2002 Sb., v platném znění

1. jejímž hlavním účelem je provádět základní výzkum, aplikovaný výzkum nebo vývoj a šířit jejich výsledky prostřednictvím výuky, publikování nebo převodu technologií; jde-li o územní samosprávný celek, ustanovení o hlavním účelu výzkumné organizace se vztahuje na jeho organizační složku,
2. která zisk zpětně investuje do vymezených činností výzkumu a vývoje,
3. k jejímž vymezeným výzkumným kapacitám nebo výsledkům nemají přednostní přístup subjekty provádějící ekonomickou činnost spočívající v nabídce zboží nebo služeb, které by na ni mohly uplatňovat vliv.

S účinností od 1. července 2014 pojem definuje přímo závazné nařízení Komise Evropské unie č. 651/2014 („**Nařízení EU**“). Výzkumnou organizací⁹ je dle Nařízení EU subjekt bez ohledu na jeho právní postavení nebo způsob financování, jehož hlavním cílem je provádět nezávisle základní výzkum, průmyslový výzkum nebo experimentální vývoj nebo veřejně šířit výsledky těchto činností formou výuky, publikací nebo transferu znalostí. Pokud tento subjekt vykonává zároveň hospodářské činnosti, je třeba pro financování, náklady a příjmy z těchto hospodářských činností vést oddělené účetnictví. Podniky, jež mohou uplatňovat rozhodující vliv na takovýto subjekt, např. jako podílníci nebo členové, nesmí mít přednostní přístup k výsledkům, jichž dosáhl.

Bez ohledu na soulad ustanovení ZV&V s Nařízením EU, lze jednoznačně dovodit, že ani jeden z uvedených právních předpisů výzkumnou organizaci nijak teritoriálně neomezuje.

Podle Všeobecné dohody o obchodu službami¹⁰ musí Česká republika poskytnout každému subjektu, který má nárok na z ní vyplývající výhody, takové zacházení, které je nejprůzračnější ze všech těch způsobů zacházení, které v daném okamžiku poskytuje jiným obdobným dodavatelům služeb. Podobný přístup má i Evropská dohoda¹¹, podle níž Česká republika obecně nesmí se subjekty z jiných členských států nakládat méně příznivým způsobem než s domácími subjekty¹², pokud k tomu neexistuje legitimní důvod ve smyslu článků 48¹³ a 54¹⁴ Evropské dohody. Pokud by

⁹ Tzv. organizace pro výzkum a šíření znalostí – bod 83 článku 2

¹⁰ Česká republika je signatářem Dohody o zřízení Světové obchodní organizace publikované ve sbírce zákonů Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 191/1995 Sb. Přílohu 1B k této dohodě tvoří Všeobecná dohoda o obchodu službami („**Dohoda o obchodu službami**“), kterou je Česká republika vázána. Ustanovení čl. II odst. 1 (Zacházení podle nejvyšších výhod) této dohody nazvané stanoví: „Pokud jde o kterékoli opatření, na které se vztahuje Dohoda, poskytnete každý člen okamžitě a bezpodmínečně službám a dodavatelům služeb kteréhokoli jiného člena zacházení ne méně příznivé, než které poskytuje obdobným službám a dodavatelům služeb kterékoli jiné země.“

¹¹ Evropská dohoda zakládající přidružení mezi Českou republikou na jedné straně a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé, vyhlášená sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 7/1995 Sb., v platném znění

¹² Dle ustanovení čl. 45 odst. 1 věty druhé Evropské dohody je Česká republika obecně povinna poskytovat pro podnikání společností ze Společenství zacházení ne méně příznivé, než je poskytováno vlastním společenstvem. Dále je Česká republika při činnosti společností ze Společenství podnikajících v České republice poskytovat zacházení ne méně příznivé, než je poskytováno vlastním společenstvem.

¹³ Dle výhrady formulované v čl. 48 Evropské dohody ustanovení čl. 45 Evropské dohody mimo jiné nevylučují, aby Česká republika, použila zvláštních pravidel o podnikání a činnosti na svém území poboček a zastoupení společností druhé strany, v daném případě společností ze Společenství, nezavedených na území České

Česká republika zamýšlela omezit započitatelné náklady pouze na domácí výzkumné organizace, musela by tak podle našeho názoru učinit výslovně. Jelikož česká legislativa žádné takové omezení neklade, lze uzavřít, že pro zahrnutí nákladů není rozhodující, zda povolené činnosti na zakázku dodávala výzkumná organizace usazená v České republice, nebo v jiném členském státě Evropské unie, je-li zahraniční výzkumná organizace v postavení výzkumné organizace dle přímo použitelného Nařízení EU.

Dílčí závěr

Mezi náklady započitatelné do odpočtu lze započíst i náklady na zákonem o daních z příjmů vymezené služby nakoupené od výzkumné organizace usazené v jiném státě Evropské unie, má-li postavení výzkumné organizace dle přímo použitelného Nařízení EU.

2.2 Služby poskytnuté veřejnou vysokou školou usazenou v jiném členském státě Evropské unie

Do množiny výdajů, které do odpočtu zahrnout podle ZDP lze, patří výdaje na služby pořízené od veřejné vysoké školy za předpokladu, že souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a jedná se o činnosti, u nichž by byly vynaložené náklady do odpočtu běžně započitatelné, pokud by je prováděl sám poplatník.

ZDP veřejnou vysokou školu nijak teritoriálně neomezuje a ani přímo či nepřímo (formou poznámky pod čarou) neodkazuje na jiný český právní předpis, který by tak činil.

Za veřejnou vysokou školu je však dle českého právního řádu možné považovat výhradně instituci zřízenou v souladu se ZVŠ.

Nicméně, na základě argumentů diskutovaných v předchozí kapitole (princip nediskriminace ve Všeobecné dohodě o obchodu službami a Evropské dohodě) se domníváme, že by bylo vůči obdobám veřejných vysokých škol usazených v jiných členských státech EU diskriminační, pokud by si čeští daňoví poplatníci směli odečíst výdaje jen od českých veřejných vysokých škol.

Dílčí závěr

Mezi náklady započitatelné do odpočtu lze zahrnout i náklady na zákonem o daních z příjmů vymezené služby nakoupené od veřejné vysoké školy usazené v jiném státě Evropské unie, je-li její forma a postavení srovnatelné s veřejnou vysokou školou zřízenou dle českých právních předpisů.

republiky, která jsou odůvodněna právními nebo technickými rozdíly mezi těmito pobočkami a zastoupeními ve srovnání s pobočkami a zastoupeními společností zavedených na území České republiky. Rozdíl zacházení nebude přesahovat rámec toho, co je naprosto nezbytné v důsledku takových právních anebo technických rozdílů.

¹⁴ Dle výhrady veřejného zájmu, formulované v ustanovení čl. 54 Evropské dohody, se ustanovení tohoto oddílu včetně ustanovení čl. 45 Evropské dohody použijí s přihlédnutím k omezením odůvodněným na základě veřejného zájmu, bezpečnosti nebo zdraví.

2.3 Odměny členů statutárních orgánů

Jednatelé či členové představenstva jsou ze zákona¹⁵ povinni obchodním vedením společnosti. Judikatura¹⁶ potvrzuje, že obchodní vedení zahrnuje organizaci a řízení podniku, řízení zaměstnanců, rozhodování o provozních záležitostech, tj. např. zásobování, odbytí, reklama, vedení účetnictví a rozhodování o podnikatelských záměrech. Tedy zahrnuje i vedení projektů výzkumu a vývoje, pokud se jim společnost věnuje.

Vztah jednatele ke společnosti může být upraven smlouvou o výkonu funkce, případně v oblasti vnitřního řízení společnosti podle některých právních názorů i pracovní smlouvou. Vzhledem k nejasnosti právní přípustnosti 2 různých smluvních vztahů mezi jednatelem a společností, pro účely další diskuze uvažujeme pouze jednatele se smlouvou o výkonu funkce. Smlouva o výkonu funkce není pracovně právní smlouvou.

V praxi se stává, že jednatel či člen představenstva (dále jen „**jednatel**“) společnosti se podílí v rámci obchodního vedení na projektu výzkumu a vývoje; příkladem mohou nastat následující situace:

- i. jednatel se v rámci obchodního vedení přímo podílí na projektu výzkumu a vývoje,
- ii. jednatel obchodně vede společnost zabývající se výhradně výzkumem a vývojem,
- iii. jednatel se zabývá obchodním vedením společnosti, která se kromě jiného, věnuje i výzkumu a vývoji.

Pokud jednatel za svou práci pobírá odměnu, je otázkou, zda je možné náklad na ni ve výše uvedených situacích zahrnout do odpočtu.

Jelikož je množina nákladů, které lze, případně nelze, zahrnout do odpočtu vymezena pouze obecnými podmínkami a výčtem zakázaných nákladů, lze rovněž jako vodítko použít výkladový pokyn D-288.

Pokyn D-288 odměnu jednatele (na rozdíl od odměn zaměstnanců na základě pracovní smlouvy) nezmiňuje a je nutné vycházet pouze u úpravy obsažené v § 34a a navazujících ustanoveních ZDP.

Zákonnými podmínkami pro uznání nákladu do odpočtu jsou:

- a. souvislost s projektem výzkumu a vývoje,
- b. daňová uznatelnost podle ZDP,
- c. samostatné evidování nákladu, a
- d. neexistence výslovného vyloučení z odpočtu podle § 34b odst. 2 ZDP.

Odměna jednatele

- není z odpočtu vyloučena podle § 34b odst. 2 ZDP,
- je obecně nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tedy daňově uznatelným nákladem, a

¹⁵ Zákon č. 90/2012, Sb., o obchodních korporacích, v platném znění

¹⁶ Např. usnesení Nejvyššího soudu České republiky, ze dne 5. 4. 2006, sp. zn. 5 Tdo 94/2006.

- lze ji stejně jako jiné typy osobních nákladů (např. na zaměstnance účastníci se projektu výzkumu a vývoje) evidovat samostatně.

Souvislost s projektem je určitě splněna v případě přímé účasti jednatele na projektu. Pokud se jednatel plně věnuje projektu, domníváme se, že ji lze započítat v plném rozsahu. Pokud se jednatel podílí i na jiných činnostech, lze náklad započítat v poměrné části podle času stráveného na výzkumu a vývoji podle samostatné evidence času.

V případě jednatele společnosti, která se zabývá výhradně výzkumem a vývojem, se domníváme, že odměna jednoznačně souvisí s projekty výzkumu a vývoje bez ohledu na to, jestli se jich jednatel přímo účastní nebo nikoli, jelikož jiný předmět činnosti společnost nemá. Odměna je proto plně započitatelná. V případě, že společnost provádí několik různých projektů, rozpočítá se mezi ně odměna jednatele za použití vhodného ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

Pokud se jedná o jednatele společnosti, pro kterou je výzkum a vývoj pouze jednou z jejích aktivit, domníváme se, že lze do dopočtu započítat takovou část odměny, která poměrně odpovídá projektu výzkumu a vývoje. Poměrnou část lze určit pomocí ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

Dílčí závěr

Mezi náklady započitatelné do dopočtu lze započítat i odměny jednatelů (či dalších členů statutárních orgánů), a to

- plně, v rozsahu v jakém se jednatel přímo účastní projektu výzkumu a vývoje (dle evidence stráveného času),
- plně, pokud vede společnost, jejíž jedinou aktivitu je výzkum a vývoj (rozdělení mezi více projektů lze provést na základě ekonomicky zdůvodnitelného kritéria),
- poměrně, pokud vede společnost, jejíž jednou z aktivit je výzkum a vývoj, přičemž poměrná část se určí pomocí vhodného ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

3. Závěr

Navrhujeme potvrdit dílčí závěry obsažené v příspěvku. Po projednání na Koordinačním výboru navrhujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí odpovídajícím způsobem publikovat.