

Ministerstvo financí
Letenská 15, Praha 1

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 13. 10. 2010

OBSAH

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 13. 10. 2010

Silniční daň

306/08.09.10 - Snížení roční sazby daně podle § 6 odst. 9 a 10 ZDS.....str. 3

Předkládají: Ing. Pavel Vontor
Ing. Jiří Hanák

Daň z příjmů

310/08.09.10 - Daňový režim příjmů plynoucích českému daňovému nerezidentovi z převodu cenných papírů vydaných obchodními společnostmi se sídlem v ČR.....str. 7

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

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

Daň z příjmů

307/13.10.10 Problematika odbytného u pojistné smlouvy pro účely osvobození od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. l) ZDP..... str. 12

Předkládají: Ing. Jana Antošová
JUDr. Stanislav Machek

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

Daň z příjmů

314/13.10.10 Cestovní náhrady zahraničního zaměstnance zahraničního zaměstnavatele v případě vyslání na zahraniční pracovní cestu do ČR či v případě místa výkonu práce/pravidelného pracoviště v ČR..... str. 19

Předkládá: JUDr. Dana Trezziová

315/13.10.10 Finanční pronájem hmotného majetku odepisovaného podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP str. 26

Předkládá: Ing. Marie Konečná
Ing. Petr Toman

DPH

309/08.09.10 - Aplikace osvobození od DPH dle ustanovení § 61 písm. g), zákona
č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty..... str. 29

Předkládají: Ing. Jan Čapek
Ing. Stanislav Kryl

312/13.10.10 - DPH u mezinárodního pronájmu pracovní síly..... str. 39

Předkládá: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252

Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

Daň dědická

316/01.12.10 - Bezúplatný převod majetku do soukromé nadace str. 43

Předkládají: Ing. Jindřich Trupl
Ing. Ivana Fexová

Daň z příjmů

318/01.12.10 - Vybrané účetní případy při účtování zásob v návaznosti na stanovení základu
daně z příjmů..... str. 48

Předkládají: Ing. Radislav Tkáč
Ing. Pěva Čouková
Ing. Jiří Nesrovnal
Ing. Jiří Hanák

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

Daň z příjmů

317/01.12.10 - Finanční náklady poplatníka s příjmy osvobozenými od daně z příjmů
právnických osob

Předkládají: Ing. Tomáš Plešinger
Ing. Jana Rybáková

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 13. 10. 2010

SILNIČNÍ DAŇ

Příspěvek 306/08.09.10 – MF předkládá upravené stanovisko

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

306/08.09.10 - Snížení roční sazby daně podle § 6 odst. 9 a 10 ZDS

Předkládají: Ing. Pavel Vontor, daňový poradce, č. osvědčení 3610
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701

1. Úvod

Od zdaňovacího období roku 2009 se podle ustanovení § 6 odst. 9 a 10 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDS), bez ohledu na datum první registrace snižuje roční sazba daně u nákladních vozidel včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, pokud nejsou používány k podnikání nebo v přímé souvislosti s podnikáním nebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů anebo nejsou pronajímány ani provozovány pro cizí potřeby a jsou-li používána jako výcviková vozidla podle zvláštního právního předpisu upravujícího získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel.

Ustanovení § 6 odst. 9 a 10 zní:

„(9) Bez ohledu na datum první registrace se sazba daně podle odstavce 2 snižuje o 100 % u nákladních vozidel včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny a méně než 12 tun, pokud tato vozidla nejsou používána k podnikání nebo v přímé souvislosti s podnikáním nebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů anebo nejsou pronajímána ani provozována k silniční nákladní dopravě pro cizí potřeby a jsou-li používána

- a) subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání,
- b) jako výcviková vozidla podle zvláštního právního předpisu upravujícího získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel^{3e)},
- c) fyzickými osobami.

(10) Sazba daně podle odstavce 2 se snižuje o 48% u nákladních vozidel včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností 12 a více tun, za podmínek uvedených v odstavci 9. U téhož vozidla se nepoužije současně snížení sazby daně podle tohoto odstavce a podle odstavce 6.“

2. Obecný rozbor problémů

Podle ustanovení § 2 odst. 1 ZDS jsou předmětem daně silniční vždy silniční vozidla (registrovaná v České republice) s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů, a to i v případě, kdy nejsou používána k podnikání, jiné samostatně výdělečné činnosti, v přímé souvislosti s podnikáním ani k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u subjektů nezaložených za účelem podnikání (dále jen podnikání).

Z ustanovení § 6 odst. 9 a 10 ZDS je zřejmé, že se u nákladních vozidel včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny a méně než 12 tun tam uvedených vozidel snižuje roční sazba daně o 100 % a u stejných druhů vozidel s největší povolenou hmotností alespoň 12 tun o 48 % v případě, že nejsou používána k podnikání nebo nejsou pronajímána ani provozována pro cizí potřeby a jsou-li používána:

- subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání,
- jako výcviková vozidla podle zvláštního právního předpisu upravujícího získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel (zákon č. 247/2000 Sb., o získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel a o změnách některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů), nebo
- fyzickými osobami.

Z těchto ustanovení však vzniká několik výkladových problémů, zejména, zda snížení roční sazby daně lze uplatnit i při používání uvedených vozidel k soukromým účelům fyzické osoby-podnikatele a zda může být roční sazba daně snížena ve zdaňovacím období přetřžitě nebo zda vozidlo musí být ve zdaňovacím období používáno pouze k předmětné činnosti. Cílem tohoto příspěvku je popis těchto problémů a návrh možných řešení.

2.1 Použití vozidla fyzickou osobou-podnikatelem

Uvedená snížení roční sazby daně se týkají vozidel, která jsou používána osobami nezaloženými nebo nezřízenými za účelem podnikání, autoškoly a fyzickými osobami, nejsou-li používána k podnikání.

Přestože fyzickou osobou je podle § 7 odst. 1 občanského zákoníku každý občan, ať podniká nebo nepodniká, je v případě fyzických osob správci daně možnost snížení roční sazby daně zužována pouze na nepodnikající občany, příp. na vozidla nezahrnutá v obchodním majetku. V uvedených ani jiných ustanoveních ZDS však není uvedeno, že za fyzickou osobu se pro uvedené účely považuje pouze fyzická osoba bez živnostenského listu nebo jiného oprávnění k podnikání, fyzická osoba, která nemá příjmy podle § 7 ZDP apod.

Jde tedy o to, které fyzické osoby a kdy, mohou snížení roční sazby daně podle § 6 odst. 9 a 10 ZDSIL uplatnit. Z uvedených ustanovení je zřejmé to, že roční sazba daně se snižuje, je-li nákladní vozidlo (s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, resp. alespoň 12 tun) používáno fyzickou osobou, nikoliv však k podnikání nebo v přímé souvislosti s podnikáním, není pronajato ani provozováno pro cizí potřeby.

Pokud by uvedené snížení roční sazby daně mohly použít pouze některé fyzické osoby (nepodnikající občané), došlo by k neoprávněné diskriminaci ostatních fyzických osob vlastníků a používajících předmětná vozidla za období, kdy je používají pouze k soukromým účelům, a to i takových osob, které mají oprávnění k podnikání podle jiných předpisů a uvedené vozidlo nemá s předmětem podnikání těchto osob nic společného (např. soukromý lékař vlastní nákladní automobil, který toto vozidlo používá pouze v souvislosti s výstavbou svého rodinného domu).

Návrh řešení:

Snížení roční sazby daně podle § 6 odst. 9 a 10 ZDS se týká nákladních vozidel včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, pokud nejsou používána k podnikání nebo nejsou pronajímána ani provozována pro cizí potřeby, a to i v případě, že jsou používána fyzickými osobami, které mají příjmy zdaňované podle § 7 ZDP, bez ohledu na to, zda předmětné vozidlo je nebo není zahrnuto v obchodním majetku podle § 4 odst. 4 ZDP. Zužovat uvedené snížení roční sazby daně pouze na vozidla nepodnikajících osob, příp. na vozidla nezahrnutá v obchodním majetku, je nesprávné.

2.2 Přetržitost snížení roční sazby daně

Ustanovení § 6 odst. 9 a 10 ZDS nestanoví jako podmínku pro možnost uplatnění tam uvedeného snížení roční sazby daně výlučnost nepoužívání vozidla k podnikání, pronajímání atd. po celé zdaňovací období. To tedy znamená, že předmětné snížení roční sazby daně se může týkat i pouze několika kalendářních měsíců daného zdaňovacího období a může tak být v průběhu zdaňovacího období přetržité podle toho, ve kterém kalendářním měsíci byly příslušné podmínky zcela splněny. Vyplývá to také z toho, že daň i zálohy na daň se s ohledem na ustanovení § 9 odst. 1 a § 8 odst. 1 ZDS prakticky stanovují za každý kalendářní měsíc samostatně.

Jestliže tedy bylo např. příslušné vozidlo použito v jednom kalendářním měsíci neziskovým subjektem pouze pro praktický výcvik řidičů a ve druhém měsíci i jinak (např. také pro nákladní přepravu, nebo byla pronajata), sníží se roční sazba daně podle § 6 odst. 9 nebo 10 ZDS v prvním měsíci a ve druhém měsíci se nesníží. V uvedeném druhém měsíci však lze roční sazbu daně případně snížit podle § 6 odst. 6 ZDS nebo je ji nutno zvýšit podle § 6 odst. 8 ZDS v závislosti na datu první registrace vozidla.

Obdobně v případě, kdy předmětné vozidlo (vozidlo s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určené výlučně k přepravě nákladů) fyzické osoby bude část zdaňovacího období použito k podnikání a část zdaňovacího období k podnikání použito nebude nebo bude použito fyzickou osobou pouze k soukromým účelům, sníží se roční sazba daně podle § 6 odst. 9 nebo 10 ZDS v těch kalendářních měsících, kdy vozidlo nebylo použito k podnikání, nebylo pronajato ani provozováno pro cizí potřeby. Mohlo však být použito k soukromé potřebě fyzické osoby (i podnikající), jeho manžela (manželky), je-li vozidlo součástí společného jmění manželů, nebo k soukromé potřebě jiné osoby žijící s poplatníkem v domácnosti. Za ostatní kalendářní měsíce se použije roční sazba daně uvedená v § 6 odst. 2, případně snížená podle § 6 odst. 5 nebo 6, anebo zvýšená podle § 6 odst. 8 ZDS.

Návrh řešení:

Vzhledem k tomu, že v § 6 odst. 9 a 10 ZDS není jako podmínka pro možnost uplatnění snížení roční sazby daně uvedena výlučnost používání předmětných vozidel tam uvedeným způsobem za celé zdaňovací období, použije se toto snížení roční sazby daně za ty kalendářní měsíce, ve kterých byly zcela splněny příslušné podmínky. Za ostatní kalendářní měsíce zdaňovacího období se roční sazba daně nesníží, případně sníží nebo zvýší podle ostatních ustanovení § 6 ZDS.

3. Návrh na opatření

Po projednání v Koordináčním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Upravené stanovisko Ministerstva financí:

Ve smyslu platného znění ustanovení § 6 odst. 9 a 10 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani silniční“) se u nákladních vozidel včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny a méně než 12 tun snižuje roční sazba daně o 100 % a o 48 % u uvedených druhů vozidel s největší povolenou hmotností alespoň 12 tun, a to v případě, že nejsou používána k podnikání anebo nejsou pronajímána ani provozována pro cizí potřeby a jsou-li používána:

- subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání,
- jako výcviková vozidla podle zvláštního právního předpisu upravujícího získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel, nebo
- fyzickými osobami.

Lze souhlasit se závěry v bodu 2.2. Nelze se však zcela ztotožnit se závěry v bodu 2.1. Je-li vozidlo zahrnuto od obchodního majetku podnikající osoby není možné využít snížení sazby daně dle shora uvedeného ustanovení a situaci lze řešit dočasným vyřazením vozidla z registru vozidel.

U nákladních vozidel (viz in § 6 odst. 9 ZDS) podnikajících fyzických osob, které nemají dotčená vozidla zařazena v obchodním majetku, může být aplikováno beneficium vyplývající z ust. § 6 odst. 9 a 10 ZDS pouze v případě, že fyzická osoba prokáže, že vozidla nejsou používána k podnikání anebo nejsou pronajímána ani provozována pro cizí potřeby.

S ohledem na vzešlé výkladové problémy výše uvedených ustanovení zákona o dani silniční bude při nejbližší novele zákona navržena vhodná legislativní úprava.

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 310/08.09.10 – MF předkládá stanovisko po věcné stránce odpovídající původnímu stanovisku s upřesněním diskutovaných otázek na předchozím jednání, předkladatel se vyjádřil ke stanovisku, příspěvek se uzavírá s rozporem

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM

310/08.09.10 - Daňový režim příjmů plynoucích českému daňovému nerezidentovi z převodu cenných papírů vydaných obchodními společnostmi se sídlem v ČR

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

1. Situace

Podle ustanovení § 22 odst.1 písm. h) zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, („ZDP“) se nově za příjem ze zdroje na území ČR považují i „příjmy z převodu podílů v obchodních společnostech nebo družstvech, které mají sídlo na území České republiky“. Podle ustanovení § 22 odst. 1. písm. g) bodu 7 ZDP se za příjem nerezidenta ze zdroje na území ČR považuje „příjem z prodeje...investičního instrumentu“ rezidentovi.

Tento příspěvek si klade za cíl vyjasnit, jakým způsobem se stanoví základ daně daňového nerezidenta právnické osoby nebo fyzické osoby podnikatele v souvislosti s prodejem cenných papírů vydaných společností se sídlem v ČR, konkrétně, co je daňově uznatelným nákladem souvisejícím s příjmem nerezidenta.

Pro účely tohoto příspěvku je prodávajícím nerezident, osoba se sídlem nebo bydlištěm v některém z členských států EU nebo ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění nebo ve třetí zemi. Tento nerezident nevede účetnictví podle českých účetních předpisů. Prodávající a kupující jsou nespřízněné subjekty. Prodávající nemá v ČR stálou provozovnu. Příspěvek se zabývá pouze převodem cenných papírů, které nepředstavují účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem ve smyslu obchodního zákoníku, a převod nesplňuje podmínky pro osvobození příjmu z převodu podílu dle § 19 ZDP. Současně žádná mezinárodní smlouva neomezuje Českou republiku v právu zdanit takovéto příjmy v souladu se ZDP.

2. Rozbor problematiky

2.1 Pravidla uznatelnosti nabývací ceny akcie podle ZDP

ZDP obecně stanoví, že pořizovací cena cenného papíru považuje za daňově neuznatelný náklad s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. r), w) a ze). (§ 25 odst. 1 písm. c) ZDP)

Podle § 24 odst. 2 písm. r) je daňově uznatelným nákladem hodnota cenného papíru při prodeji *zachycená v účetnictví v souladu se zvláštním právním předpisem* ke dni jeho prodeje s výjimkou uvedenou v písmenech w) a ze) a s výjimkou cenného papíru, u kterého je příjem z jeho prodeje osvobozen podle § 19 odst. 1 písm. ze) nebo podle §19 odst. 9.

Podle § 24 odst. 2 písm. w) je daňově uznatelným nákladem nabývací cena akcie, *kteřá není oceňována v souladu se zvláštním právním předpisem* reálnou hodnotou, nabývací cena podílu na společnosti s ručením omezeným nebo na komanditní společnosti anebo na družstvu, a to do výše příjmů z prodeje této akcie nebo tohoto podílu.

Podle § 24 odst. 2 písm. zc) jsou daňově uznatelným nákladem výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících. Obdobně postupují poplatníci uvedení v § 2, kteří nevedou účetnictví.

Výše zmíněná ustanovení umožňující daňovou uznatelnost nákladu vztahujícího se k prodeji akcií odkazují na účetnictví vedené podle českých účetních předpisů. Čeští daňoví nerezidenti, kteří podle českých účetních předpisů neúčtují, nemohou dle dosavadních výkladových přístupů podle těchto ustanovení uplatnit ztrátu z prodeje cenných papírů, i když někteří ve svém účetnictví cenné papíry na reálnou hodnotu přeceňují.

V praxi tak může docházet ke vzniku odlišné daňové zátěže pro českého daňového rezidenta a nerezidenta. Pro názornost bychom rádi dopady problematiky demonstrovali na následujícím příkladu.

2.2 Příklad

Ve zdaňovacím období I. subjekt nakoupí v rámci dvou oddělených transakcí akcie české společnosti A. Při prvním nákupu subjekt nakoupí 2 akcie po 50 Kč/ks, při druhém nákupu nakoupí 3 akcie po 55 Kč/ks. Akcie se přeceňují dle českých účetních předpisů na reálnou hodnotu s dopadem do výkazu zisků a ztrát alespoň k rozvahovému dni. Na konci zdaňovacího období klesla reálná hodnota akcie společnost A na 40. Ve zdaňovacím období II. subjekt akcie společnosti A ve dvou transakcích prodal. V rámci první transakce prodal 4 akcie za 30 Kč/ks. V rámci druhé transakce prodal 1 akcii za 25 Kč/ks. Příklad srovnává daňové dopady obchodování pro případ, kdy je prodávajícím subjektem společnost (nebo fyzická osoba podnikatel), která je českým daňovým rezidentem, a společnost (nebo fyzická osoba podnikatel), která je českým daňovým nerezidentem.

Vliv obchodování s cennými papíry na základ daně v jednotlivých obdobích i kumulativně je následující:

Zdaňovací období I.		Vliv na základ daně			
Operace	Částka	Rezident		Nerezident	
První nákup akcií – nabývací cena akcií 2ks à 50Kč	100	ne	100	ne	
Druhý nákup akcií – nabývací cena akcií 3ks à 55Kč	165	ne	165	ne	
Přecenění akcií na reálnou hodnotu s vlivem na výkaz zisků a ztrát (2*10+3*15)	-65	ano (dle §23-2-a ZDP)	-65	neuplatní se	
Celkový vliv na základ daně ve zdaňovacím období I.			-65		0

Zdaňovací období II.		Vliv na základ daně			
Operace	Částka	Rezident		Nerezident	
První prodej akcií – prodejní cena akcií 4ks à 30Kč	120	ano (dle §23-2-a ZDP)	120	ano (dle §22-1-h ZDP)	120
Související náklad - reálná cena akcií odúčtovaná do výkazu zisků a ztrát (4x40Kč)	-160	ano	-160	ano, dle §24-1-w ZDP, nelze použít §24-2-r ZDP	-120
Druhý prodej akcií – prodejní cena akcií 1ks à 25Kč	25	ano (dle §23-2-a ZDP)	25	ano (dle §22-1-h ZDP)	25
Související náklad - reálná cena akcií A odúčtovaná do výkazu zisků a ztrát	-40	ano	-40	ano, dle §24-1-w ZDP, nelze použít §24-2-r ZDP	-25
Celkový vliv na základ daně ve zdaňovacím období II.			-55		0

Kumulativní vliv na ZD pro obě období	-120	0
--	-------------	----------

Z výše uvedeného příkladu je zřejmé, že daňové posouzení téže situace pro daňového rezidenta a daňového nerezidenta se může lišit nejen ve výsledku, ale i v čase. Zatímco u českého daňového rezidenta v případě cenných papírů držení s cílem je prodat v krátkodobém časovém horizontu ovlivňuje základ daně po dobu držby i změna reálné hodnoty, u nerezidenta nikoli. Odlišnost ovlivňuje relativně krátkodobě pouze likviditu poplatníka, nikoli vlastní kumulativní výši daně, a proto nepovažujeme zohlednění této skutečnosti za klíčové.

Za klíčové považujeme zohlednit trvalé rozdíly při ztrátových obchodech - i pokud by nerezident použil ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) (popř. § 24 odst. 2 písm. zc)) a nabývací hodnotu akcií uznal jako daňově uznatelný náklad do výše souvisejícího příjmu z prodeje, výsledek dosažený takovým postupem je ve srovnání s režimem dosažitelným pro českého daňového rezidenta stále diskriminační. Kumulativní vliv na základ daně by se u daňového nerezidenta zlepšil, ale ztráta z prodeje by pro něj byla daňově neuznatelná, přestože pro českého daňového rezidenta je taková ztráta daňově uznatelná.

3. Závěr

V případě, kdy český daňový nerezident převádí podíly zmíněné v úvodu tohoto příspěvku (tj. cenné papíry, které nepředstavují účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem ve smyslu obchodního zákoníku, a převod nesplňuje podmínky pro osvobození příjmu z převodu podílu dle § 19 ZDP), je souvisejícím daňově uznatelným nákladem nabývací cena převáděných cenných papírů ve smyslu § 24 odst. 7 ZDP, a to ve zdaňovacím období, ve kterém příjem dle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 7. a § 22 odst. 1 písm. h) nerezidentovi plyne, tj. na peněžní bázi jak to ukazuje příklad výše; přičemž k potenciálním změnám reálné hodnoty, které nastaly během držby cenných papírů, se nepřihlíží. Při postupných nákupech stejného druhu akcií za různé ceny se při prodeji pro určení nabývací ceny použije metoda FIFO nebo metoda váženého aritmetického průměru (obdobně jako je upraveno v §25 odst. 4 zákona o účetnictví). Tento postup podporuje obchodování s cennými papíry v ČR, resp. cennými papíry vydanými českými rezidenty.

4. Návrh opatření

Navrhujeme potvrdit výše uvedené závěry a příslušným způsobem je publikovat.

Dále navrhujeme, aby při nejbližší novele ZDP byla provedena vhodná legislativní úprava potvrzující srovnatelný režim pro rezidenty i nerezidenty. Do doby, než bude tato případná novela schválena, doporučujeme v souladu s § 55a zákona o správě daní a poplatků prominout daň vyměřenou v případě, že nebylo akceptováno uplatnění nabývací ceny akcií jako daňově uznatelného nákladu při prodeji cenných papírů českým daňovým nerezidentem za výše popsaných okolností.

Stanovisko Ministerstva financí:

Navržený závěr, že v případě převodu dotčených cenných papírů - akcií lze jako související daňový náklad uznat jejich nabývací cenu podle § 24 odst. 7 ZDP (bez jakéhokoliv omezení), nemá oporu v zákoně a nelze jej proto přijmout.

ZDP upravuje možnost uplatnit si k příjmu z prodeje akcií výdaj pouze v případech vymezených v § 24 odst. 2 písm.r) a w) ZDP. § 24 odst. 7 ZDP vymezuje pouze způsob stanovení nabývací ceny pro účely konkrétních ustanovení zákona, tudíž toto ustanovení nelze aplikovat samostatně, bez dalšího.

§ 24 odst. 2 písm. r) ZDP je obecným pravidlem aplikovaným v případech, kdy se akcie pravidelně přeceňují na reálnou hodnotu podle zákona o účetnictví a tudíž se případné změny v ocenění akcií objeví v základu daně české účetní jednotky v průběhu držby každoročně.

V případech, kdy se akcie nepřeceňují reálnou hodnotou, aplikuje se pravidlo vymezené v § 24 odst. 2 písm. w) ZDP, které je výjimkou z použití ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) ZDP a které umožňuje jako daňový náklad uplatnit nabývací cenu akcie pouze do výše příjmů z jejího prodeje. S ohledem na fakt, že zahraniční účetní jednotka pro účely českého základu daně nepřeceňuje akcie na reálnou hodnotu, nelze na ní použít § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, ale aplikuje se na něj ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) ZDP. Zahraniční účetní jednotka totiž v ČR podává daňové přiznání pouze za zdaňovací období, ve kterém převádí akcie a nikoliv v průběhu držby (i kdyby by tedy zahraniční účetní jednotka podle zahraničních účetních předpisů přeceňovala akcie na reálnou hodnotu, v průběhu držby bude případný rozdíl v přecenění zohledněn pouze v základu daně ve státě rezidence zahraniční účetní jednotky podle zahraničních daňových předpisů a nikoliv v českém základu daně).

S ohledem na výše uvedené máme za to, že v příspěvku popsaná zahraniční účetní jednotka prodávající akcie se pro účely ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) ZDP nenachází ve srovnatelném postavení s českou účetní jednotkou a neshledáváme proto důvody pro aplikaci ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků nebo § 39 odst. b) ZDP, jelikož se nejedná o zásadní nesoulad s unijním právem, který by odůvodňoval aplikaci § 39 odst. b) ZDP, nebo jiný postup, který by umožnil výklad v rozporu s textem zákona.

Dále poznamenáváme, že účetní jednotka (česká účetní jednotka nebo srovnatelná zahraniční účetní jednotka) obecně vychází pro zjištění základu daně z aktuálního principu z účetnictví. To znamená, že pro posouzení daňových dopadů bude rozhodující datum, kdy byla operace správně zaúčtována tj. základ daně bude ovlivněn v tom zdaňovacím období, kdy dotčený příjem ovlivnil výsledek hospodaření účetní jednotky.

Pro účely stanovení výše nabývací ceny se postupuje podle § 24 odst. 7 písm.c) ZDP, který odkazuje na pořizovací cenu podle zákona o účetnictví. Pro stanovení nabývací ceny pro daňové účely u zahraničních účetních jednotek lze tudíž použít obdobné metody, jaké připouští zákon o účetnictví pro stanovení pořizovací ceny u českých účetních jednotek v § 25 odst. 4 ZoÚ.

Vyjádření předkladatele:

Předkladatel se domnívá, že daňoví rezidenti EU, resp. EEA se mohou dovolávat stejného daňového ošetření výše zmíněných transakcí jako čeští daňoví rezidenti a to na základě svobod pohybu zakotvených v unijním právu (svoboda pohybu kapitálu apod.).

Závěr:

Rozpor.

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 307/13.10.10 – MF předkládá stanovisko – předkladatelé doplnili příspěvek – MF předkládá stanovisko k doplněnému příspěvku

307/13.10.10 - Problematika odbytného u pojistné smlouvy pro účely osvobození od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. l) ZDP

Předkládají: Ing. Jana Antošová, ACCA, daňový poradce, č. osvědčení 3479
JUDr. Stanislav Machek, daňový poradce, č. osvědčení 3989

1. Úvod – popis problematiky

Tento příspěvek se zabývá problematikou odbytného u pojistné smlouvy ve vztahu k osvobození pro účely daně z příjmu fyzických osob dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP”).

Odbytným rozumíme (zjednodušeně řečeno) částku, kterou obdrží pojištěný v případě předčasného ukončení pojistné smlouvy. Pokud se v právních předpisech užívá pojem "odbytné" v souvislosti se životním pojištěním, rozumí se jím "odkupné", jak stanoví § 72 odst. 2 zákona o pojistné smlouvě. V následujícím textu jsou oba pojmy chápány jako totožné, pouze z důvodu terminologické přesnosti se vždy v kontextu používá příslušná varianta (např. z důvodu návaznosti na přesné znění zákonného ustanovení atd.).

V této souvislosti je třeba zmínit, že na základě aktuálního návrhu novely zákona o daních z příjmů pravděpodobně dojde ke sjednocení terminologie, a termín „odbytné“ bude v novelizovaném znění ZDP nahrazen termínem „odkupné“. Tato skutečnost však nemá dopad na technické závěry dále uvedené analýzy.

V souladu s § 4 odst. 1 písm. l) ZDP je od daně z příjmů fyzických osob osvobozeno „...*plnění z pojištění osob s výjimkou plnění pro případ dožití z pojištění pro případ dožití, plnění pro případ dožití z pojištění pro případ smrti nebo dožití a plnění pro případ dožití z důchodového pojištění a s výjimkou jiného příjmu z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy,*“

Domníváme se, že na základě níže uvedené analýzy lze dovodit, že odbytné je pro účely daně z příjmů fyzických osob osvobozeno dle § 4 odst. 1 písm. l) ZDP, jelikož představuje plnění z pojištění osob a není uvedeno ve výjimkách tohoto ustanovení.

Jelikož je v § 58 odst. 1 zákona č. 37/2004 Sb. o pojistné smlouvě, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pojistné smlouvě“) stanoveno, že „*výplatou odkupného soukromé pojištění zaniká*“, spočívá podstata posouzení v zodpovězení klíčové otázky, zda „odbytné“ spadá obsahově pod samotný pojem „plnění z pojištění osob“¹.

2. Argumenty pro osvobození dle § 4 odst. 1 písm. l) ZDP

¹ Pro úplnost uvádíme, že při výplatě odbytného dochází k předčasnému ukončení pojistné smlouvy, tj. nejedná se ani o „*jiný příjem z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy*“.

Níže uvádíme naše argumenty, které svědčí pro názor, že odbytné je pro účely daně z příjmů fyzických osob osvobozeno dle § 4 odst. 1 písm. l) ZDP.

2.1 Pojem „plnění“ ve smyslu ZDP

Samotný ZDP chápe pojem “plnění” velice široce. Nicméně v samotném ZDP není přímo definováno, co se rozumí „plněním“ popř. „plněním z pojištění osob“.

Bližší analýzou ustanovení ZDP lze dospět k interpretaci tohoto pojmu pro daňové účely. Níže uvádíme následující příklady:

- 1) V souladu s § 25 odst. 1 písm. m) ZDP se za daňově neúčinný výdaj (náklad) považuje plnění ve prospěch vlastního kapitálu. Tím se rozumí např. příplatek mimo základní kapitál dle § 121 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění (dále jen „ObchZ“) apod.
- 2) V § 6 odst. 9 písm. a) ZDP je pro účely osvobození definována celá škála plnění:
 - nepeněžní plnění vynaložená zaměstnavatelem na odborný rozvoj zaměstnanců související s předmětem činnosti zaměstnavatele
 - nepeněžní plnění vynaložená zaměstnavatelem na rekvalifikaci zaměstnanců
 - další peněžní plnění poskytovaná ... zaměstnancům
- 3) § 24 odst. 2 písm. u) ZDP hovoří o uznatelnosti zaplacené daně “je-li výhra nebo cena v nepeněžním plnění“
- 4) § 6 odst. 3 ZDP považuje za příjmy ze závislé činnosti i příjmy ...“*spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance*“
- 5) Podle § 4 odst. 1 písm. m) ZDP jsou osvobozena „plnění poskytovaná ozbrojenými silami vojákům...“. Pod tento typ plnění se podřazovalo např.
 - tzv. „služné“ vojáků v záloze např. na vojenském cvičení
 - dalších peněžité úhrady jako „zástupné“ apod.
 - nepeněžní plnění jako např. strava a ubytování
- 6) Do samostatného základu daně dle § 20b ZDP se zahrnují i příjmy „z *podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění plynoucí ... ze zdrojů v zahraničí*“

Z výše uvedených příkladů lze dovodit, že ZDP chápe pojem “plnění” ve smyslu jakéhokoliv zvýšení ekonomických užitků určitého subjektu. Toto svědčí pro závěr, že pojem „plnění z pojištění osob“ zahrnuje jakýkoliv peněžní (popř. teoreticky i nepeněžní) tok od pojišťovny směrem k příjemci, včetně odbytného.

2.2 Pojem „plnění z pojištění osob“

Pojem „plnění z pojištění osob“ nelze ztotožňovat s pojmem „pojistné plnění“. Zatímco pojistné plnění je vypláceno pojišťovnou v souvislosti s nastalou pojistnou událostí, plnění

z pojištění osob by mělo zahrnovat jakékoliv příjmy plynoucí v souvislosti s pojistnou smlouvou.

Samotný ZDP činí rozdíl mezi „pojistným plněním“ a odbytným, jak vyplývá z řady ustanovení, např. z ustanovení § 15 odst. 6 ZDP: „...u nichž nebude vyplaceno pojistné plnění nebo odbytné...“

Zákonodárce z tohoto důvodu hovoří o „plnění z pojištění osob“ jakožto širším pojmu, který zahrnuje mimo jiné „pojistná plnění“ i „odkupné“.

2.3 Porovnání s předpisy v oblasti pojišťovnictví

Dále je nutné analyzovat předpisy v oblasti pojišťovnictví. Na tomto místě lze uvést následující z legislativy vyplývající argumenty pro podporu tvrzení, že odbytné je plněním z pojištění osob:

- 1) Zákon o pojistné smlouvě hovoří o „právu na plnění z pojištění“ v § 8 týkajícího se promlčení. Plněním z pojištění rozumíme plnění z pojistné smlouvy. Vzhledem k tomu, že se tato promlčecí lhůta aplikuje i na „odkupné“, je tím podpořen závěr, že odkupné je „plněním z pojištění“.
- 2) Zákon o pojišťovnictví² hovoří např. v § 59 odst. 1 písm. a) bod 1. v souvislosti s tvorbou a použitím technických rezerv o zohlednění mj. „...všech plnění včetně plnění souvisejících s odkupem pojištění“. Z tohoto je možné dovodit, že odkupné je plněním (z pojištění) i ve smyslu předpisů upravujících oblast pojišťovnictví a následně by se na něj aplikovalo osvobození dle § 4 odst. 1 písm. l) ZDP.
- 3) Dále v § 59 odst. 1 písm. e) zákona o pojišťovnictví se hovoří o plnění související s odkupem pojištění. Toto by podporovalo stejný závěr, jak je uveden pod bodem 1).

Pro úplnost bychom uvedli, že bližší analýzou dalších předpisů z oblasti pojišťovnictví se dle našeho názoru nelze dopátrat dalších ustanovení, která by zásadním způsobem ovlivnila výše uvedený výklad pojmu „plnění z pojištění osob“:

- zákon 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, v příslušném znění (pro pojistné smlouvy uzavřené před 1.1.2005 řídící se starou úpravou v části osmé hlavě patnácté);
- zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 1995/155 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů;

² zákon č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pojišťovnictví“)

- vyhláška 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem a o změnách některých zákonů souvisejících s jeho zavedením, ve znění pozdějších předpisů

Dílčí závěr: Odbytné je plněním z pojištění osob a zakládá zánik pojistné smlouvy.

2.5 Vztah mezi jednotlivými ustanoveními ZDP

Zároveň se domníváme, že je nutné analyzovat vztah mezi jednotlivými ustanoveními ZDP, zejména ustanovení týkající se určení základu daně a aplikace srážkové daně ve vztahu k ustanovení o osvobození, konkrétně:

- § 8 odst. 1 ZDP stanoví, že plnění ze soukromého životního pojištění a dávky penzijního připojištění se státním příspěvkem jsou považovány za příjem z kapitálového majetku.
- § 8 odst. 6 ZDP v poslední větě stanoví, že „*Jednorázové vyrovnání nebo odbytné se pro zjištění základu daně nesnižuje o příspěvky zaplacené penzijnímu fondu zaměstnavatelem za zaměstnance po 1. lednu 2000*“.
- Poslední věta § 8 odst. 7 ZDP stanoví, že „*odbytné se pro zjištění základu daně nesnižuje o příspěvky zaplacené zaměstnavatelem za zaměstnance po 1. lednu 2001 a dále o zaplacené pojistné, které bylo dříve uplatněno v souvislosti s jiným příjmem z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy.*“
- § 36 odst. 2 písm. s) ZDP hovoří o aplikaci 15% srážkové daně „*z příjmu plynoucího fyzické osobě při zániku smlouvy o penzijním připojištění se státním příspěvkem a smlouvy na soukromé životní pojištění ve formě odbytného, sníženého podle § 8*“.

Domníváme se, že pokud ZDP obsahuje ustanovení týkající se základu daně a aplikace srážkové daně, nelze z tohoto dovozovat, že tento příjem není osvobozen. Obecně základ daně z příjmů obsahuje příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně. To znamená, že výše uvedená ustanovení nemají vliv na osvobození, jak je analyzováno v našem příspěvku.

Obdobně to lze např. dokumentovat na případě osvobození dle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP. Dle tohoto ustanovení jsou osvobozeny úroky z vkladů ze stavebního spoření. Obecně jsou však úroky z peněžních prostředků na vkladových účtech klasifikovány jako příjmy z kapitálového majetku dle § 8 odst. 1 písm. c) ZDP a podléhají srážkové dani dle § 36 odst. 2 písm. m) ZDP.

Dílčí závěr: Základ daně je v souladu s obecnými principy zdanění zakotvenými v ZDP nutné nejprve očistit o příjmy osvobozené a teprve posléze případně aplikovat srážkovou daň.

2.6 Důvodová zpráva

Předmětné ustanovení § 4 odst. 1 písm. l) ZDP bylo součástí novely 438/2003 Sb. Původní vládní návrh obsahoval následující text:

V § 4 odst. 1 písmeno l) zní: „l) plnění z pojištění osob s výjimkou plnění z pojištění pro případ dožití, pro případ smrti nebo dožití a z důchodového pojištění převyšujícího zaplacené pojistné v rozsahu uvedeném v § 8,“.

V důvodové zprávě je pouze stručně uvedeno, že ustanovení je novelizováno k posílení právní jistoty poplatníků, ale neuvádí se žádné údaje, které by byly relevantní pro výše uvedenou problematiku:

K bodu 9 - § 4 odst. 1 písm. l): Uvedená změna povede k posílení právní jistoty poplatníků, protože stávající znění § 4 odst. 1 písm. l) nebylo v souladu s nově zavedeným zdaňováním pojistného plnění plynoucího ze soukromého životního pojištění.

Důvodová zpráva, jak je výše citována, se vztahovala k původnímu vládnímu návrhu. Následně však došlo ke změně vládního návrhu zákona, kdy byly do textu zapracovány pozměňovací návrhy Senátu ČR týkající se mj. znění § 4 odst. 1 písm. l) ZDP. Důvodová zpráva, jak je citována výše, se tak nevztahuje k současnému znění.

Dále se domníváme, že dovozovat z důvodové zprávy (navíc ve znění týkajícím se původního vládního návrhu) záměr zákonodárce zdanit odbytné, by při takto obecné formulaci bylo možné považovat za extenzivní výklad, který by byl v rozporu s deklarovaným požadavkem právní jistoty.

3. Závěr

Na základě výše uvedené analýzy lze dospět k závěru, že odbytné je pro účely daně z příjmů fyzických osob osvobozeno dle § 4 odst. 1 písm. l) ZDP.

4. Návrh řešení

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

Obecně lze souhlasit s dílčím závěrem, že odkupné (dříve odbytné) je plněním z pojištění osob a zakládá zánik pojistné smlouvy. Dále lze souhlasit se závěrem, že příjmy od daně osvobozené se do základu daně nezahrnují.

Pokud jde konkrétně o příjmy z titulu plnění z penzijního připojištění se státním příspěvkem a ze soukromého životního pojištění, které jsou považovány za příjem z kapitálového majetku, nelze podle našeho názoru přisvědčit tomu, že odkupné z titulu ukončení smlouvy o penzijním připojištění se státním příspěvkem a smlouvy o soukromém životním pojištění je od daně osvobozeno. Podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. l) zákona o daních z příjmů od daně

není osvobozeno mimo jiné plnění z pojištění osob pro případ dožití, plnění pro případ dožití z pojištění pro případ smrti nebo dožití a plnění pro případ dožití z důchodového pojištění. V případě odkupného z titulu ukončení smlouvy o penzijním připojištění se státním příspěvkem se jedná o plnění z penzijního připojištění a nikoli z pojištění. Plnění z pojištění osob je podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o daních z příjmů osvobozeno od daně z příjmů. Výjimku z tohoto osvobození tvoří pouze plnění pro případ dožití ze soukromého životního pojištění a jiného příjmu z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy. V daném ustanovení jsou použita slova „plnění z pojištění“, což zahrnuje nejen pojistné plnění, ale i další formy plnění, kterým je i odkupné. Měl-li by zákonodárce na mysli výjimku pouze pro pojistné plnění v případě dožití, nepoužil by širší pojem, kterým je plnění z pojištění. V kontextu daného ustanovení je výraz „plnění“ ztotožněn s pojmem „plnění z pojištění“.

Doplnění předkladatele

Jelikož se příspěvek zabývá odkupným dle § 58 zákona o pojistné smlouvě, problematikou odbytného u penzijního připojištění se dále nezabýváme.

Rozumíme, že výše uvedená argumentace proti osvobození odbytného u pojistné smlouvy vychází z předpokladu, podle kterého by odkupné mělo představovat jednu z forem:

- plnění pro případ dožití z pojištění pro případ dožití nebo
- plnění pro případ dožití z pojištění pro případ smrti nebo dožití nebo
- plnění pro případ dožití z důchodového pojištění.

(Tato plnění uvedená ve výjimce k ustanovení §4 odst. 1 písm. l) zákona o daních z příjmů dále uvádíme pod souhrnným pojmem „plnění pro případ dožití“.)

Pak by odkupné představovalo jednu z výjimek z tohoto ustanovení, a tudíž nebylo osvobozeno.

S výše uvedenou argumentací se neztotožňujeme.

Kromě pojistného plnění v případě, kdy je pojistnou událostí dožití, si nejsme vědomi jiné další formy plnění z pojištění osob, které by bylo v souvislosti s dožitím vypláceno. Ani odkupné nelze považovat za plnění pro případ dožití, jelikož je vypláceno v souvislosti se zánikem pojistné smlouvy a nikoliv v souvislosti s dožitím. Proto pojem „plnění pro případ dožití“ může zahrnovat pouze pojistná plnění z pojištění osob v případě, kdy je pojistnou událostí dožití, a nikoliv odkupné.

Domníváme se také, že takový výklad je v souladu s úmyslem zákonodárce osvobodit pojistná plnění v případech, kdy je pojistnou událostí smrt nebo úraz. Jinými slovy, pokud by bylo připuštěno, že pojem „plnění pro případ dožití“ zahrnuje nejen pojistná plnění v případě dožití, ale jakákoliv další plnění z pojištění osob, nevztahovalo by se osvobození na pojistná plnění ze životního pojištění osob v případě smrti a úrazu.

Stanovisko Ministerstva financí k doplněnému příspěvku:

Smyslem zavedení výjimek z režimu osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o daních z příjmů bylo z osvobození vyjmout ta plnění z pojištění osob, u nichž je dále v zákoně o daních z příjmů zaveden systém podpory v podobě osvobození příspěvků zaměstnavatele na pojistné zaměstnanci a v podobě nezdanitelné části základu daně z titulu zaplaceného pojistného na pojištění, pro které byla v zákoně o daních z příjmů zavedena legislativní zkratka „soukromé životní pojištění“. Pro plnění ze soukromého životního pojištění pak byl zaveden daňový režim, v rámci kterého byl nastaven postup pro zdanění takového plnění z pojištění (tj. nejen pojistného plnění, ale i dalšího plnění z pojištění, vč. odkupného). Tomuto úmyslu odpovídají i zdůvodnění předkladatele v citované důvodové zprávě. Následnou úpravou tohoto ustanovení však podle našeho názoru nebyl tento úmysl změněn, neboť zákonodárce ponechal v platnosti ta ustanovení, která dále upravují zdanění odkupného, což by zcela jistě neudělal, pokud by měl v úmyslu toto plnění osvobodit podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o daních z příjmů. Zavedením pojmu „plnění pro případ dožití“ zákonodárce zjevně sledoval úmysl jednoznačně vyloučit plnění z pojištění v případě smrti, resp. ponechat toto plnění z pojištění v případě smrti osvobozené od daně z příjmů fyzických osob.

Není pochyb o tom, že pojištění pro případ smrti nebo úrazové pojištění jsou kategoriemi pojištění osob (§ 49 odst. 1 zákona o pojistné smlouvě). Z dalšího členění zákona o pojistné smlouvě vyplývá, že úrazové pojištění, pojištění nemoci a další pojištění související se zdravím nebo změnou osobního postavení pojištěného jsou vedle životního pojištění dalšími kategoriemi pojištění osob. Z tohoto členění lze tedy usuzovat, že plnění z těchto pojištění bude osvobozeno podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o daních z příjmů vždy, neboť výjimky z osvobození, které jsou v tomto ustanovení zahrnuty, se vztahují k životnímu pojištění.

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 314/13.10.10 – MF předkládá stanovisko

314/13.10.10 - Cestovní náhrady zahraničního zaměstnance zahraničního zaměstnavatele v případě vyslání na zahraniční pracovní cestu do ČR či v případě místa výkonu práce/pravidelného pracoviště v ČR

Předkládá: Dana Trezziová, daňový poradce, č. osvědčení 0007

1. Situace

Zákon o daních z příjmů neobsahuje úpravu daňového režimu cestovních náhrad zahraničního zaměstnance zahraničního zaměstnavatele v případě vyslání na zahraniční pracovní cestu do ČR či v případě místa výkonu práce nebo pravidelného pracoviště v ČR.

Ze znění zákona je vcelku jasná úprava pro zaměstnance českého zaměstnavatele vyslaného na zahraniční pracovní cestu, včetně daňových důsledků, které z takto vyplácených cestovních náhrad vyplývají. Nicméně není jednoznačně upraveno, že zmíněný daňový režim cestovních náhrad je do výše stanovené příslušnými zvláštními předpisy aplikovatelný i na zaměstnance zahraničního zaměstnavatele, který vykonává činnost na pracovní cestě v ČR či bylo s tímto zaměstnancem dohodnuto místo výkonu práce nebo pravidelné pracoviště v ČR. Tato nedostatečnost úpravy zakládá právní nejistotu. Tato problematika byla částečně již jednou na KOOV řešena, avšak ještě za použití zákona č. 119/1992 Sb. o cestovních náhradách a tehdejšího znění §6 odst. 7 písm. a) ZDP (*Ing. Lenka Křoustková, Mgr. Ondřej Dráb, 121/25.04.06 - Náhrady cestovních výdajů a hodnota stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách, KV ze dne 28.4.2006 až 29.6.2006 (Bulletin KDP ČR 12/2006 str. 23-29-<http://www.kdpcr.org/Main/Default.aspx?Template=TMainPrivate.ascx&phContent=ArticleShow.ascx&ArtID=103391&LngID=0&mid=57&vol=2006&volnum=12>).*

Cílem tohoto příspěvku je přinést řešení pro jednotlivé situace, které mohou v praxi nastat.

2. Rozbor problematiky

Předpis obsahuje úpravu daňového režimu náhrad vyplácených tuzemským zaměstnavatelem zaměstnanci konajícímu práci v zahraničí. Domnívám se, že v případech zaměstnanců zahraničních, konajících práci v tuzemsku, mělo být postupováno obdobně.

a) Situace zaměstnance českého zaměstnavatele

Podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“) se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně nejsou náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené nebo umožněné

zvláštním právním předpisem pro zaměstnance zaměstnavatele, který je uveden v § 109 odst. 3 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce (dále „zákoník práce“), tj. pro zaměstnance státu, územních samosprávných celků, státních fondů, příspěvkových organizací apod.

V části sedmé, hlavě III, § 174 zákoníku práce je uvedeno, že při poskytování cestovních náhrad postupuje zaměstnavatel, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce, podle části sedmé hlavy II s dále stanovenými odchylkami.

Zákoník práce je založen na principu minimálního sociálního standardu (práva zaměstnance, která musí dodržet každý zaměstnavatel) a současně je do něj promítnut ústavní princip autonomie vůle, podle kterého každý může činit, co zákon nezakazuje. Pro zaměstnavatele, který není uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce, neomezuje tento předpis poskytování cestovních náhrad nad minimální práva stanovená v části sedmé zákoníku práce, a to ani co do výše ani co do druhů. Z toho je zřejmé, že pokud tento zaměstnavatel bude poskytovat svým zaměstnancům cestovní náhrady za stejných podmínek a do výše stanovené pro zaměstnance zaměstnavatele uvedeného v § 109 odst. 3 zákoníku práce, je u těchto cestovních náhrad splněna podmínka pro jejich osvobození od daně z příjmů zakotvená v § 6 odst. 7 ZDP.

V § 166 odst. 1 zákoníku práce je uvedeno, že zaměstnavatel poskytne zaměstnanci při zahraniční pracovní cestě stravné ve výši a za podmínek stanovených v § 163 pro tuzemské pracovní cesty a náhradu jízdních výdajů, jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny, výdajů za ubytování, stravovacích výdajů v cizí měně (zahraniční stravné), nutných vedlejších výdajů. Současně je v § 166 odst. 2 zákoníku práce stanoveno, že zaměstnavatel může při zahraniční pracovní cestě poskytnout zaměstnanci i další cestovní náhrady.

Vedle toho z § 172 zákoníku práce plyne, že pokud jde o výkon práce v zahraničí, tzn. v případě, že bylo sjednáno místo výkonu práce, popř. i pravidelné pracoviště mimo území České republiky, poskytne zaměstnavatel zaměstnanci cestovní náhrady za dny cesty z ČR do místa výkonu práce nebo pravidelného pracoviště a zpět a pokud se zaměstnancem cestuje se souhlasem zaměstnavatele i člen rodiny, poskytne zaměstnavatel zaměstnanci i náhradu prokázaných jízdních, ubytovacích a nutných vedlejších výdajů, které vznikly tomuto členu rodiny. Podle § 181 zákoníku práce nepřísluší zaměstnanci stravné za dobu pracovní cesty na území České republiky ani zahraniční stravné v zemi výkonu práce nebo pravidelného pracoviště.

Jak výše uvedeno, ze znění zákona je vcelku jasný daňový režim náhrad vyplácených českému zaměstnanci českého zaměstnavatele, pokud bude tento konat práci v zahraničí.

b) Situace zahraničního zaměstnance

Byť není jednoznačně upraveno, že zmíněný daňový režim cestovních náhrad je do výše stanovené příslušnými zvláštními předpisy aplikovatelný i na zaměstnance zahraničního zaměstnavatele, který vykonává činnost na pracovní cestě v ČR či bylo s tímto zaměstnancem dohodnuto místo výkonu práce nebo pravidelné pracoviště v ČR, je třeba se zabývat otázkou, zda v těchto případech nemá být postupováno analogicky. Za tímto účelem je nutno vycházet nejen ze zákona o daních z příjmů, ale i z obecných zásad právních, z přímého účinku práva EU a postupovat při výkladu práva tak, aby výklad byl ústavně konformní a v souladu s mezinárodními smlouvami, kterými je ČR vázána. Obdobně se může jednat o zahraničního zaměstnance českého zaměstnavatele (např. při změně místa výkonu práce z organizační složky v zahraničí do ČR) nebo i českého zaměstnance zahraničního zaměstnavatele (např.

v případě změny místa výkonu práce ze zahraničí do organizační složky v ČR). Pro zjednodušení je použit dále v textu „zahraniční“ zaměstnanec a „zahraniční“ zaměstnavatel.

1) Náhrada vyplacená zahraničnímu zaměstnanci vykonávajícímu práci v ČR dle dikce zákona o daních z příjmů

Ust. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP obsahuje zásadu, podle které se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně nejsou náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše regulované zvláštním právním předpisem (tj. soubor norem určitého právního řádu, který obsahuje regulaci cestovních náhrad vyplácených zaměstnancům), přičemž odkaz na zvláštní právní předpis je uveden v poznámce pod čarou, podle které jde například o vymezenou část zákoníku práce.

Přestože jsme toho názoru, že zákonodárce měl na mysli české právní předpisy, bylo by možné připustit i aplikaci zahraničních předpisů, podle kterých jsou zahraničním zaměstnancům vypláceny cestovní náhrady a tyto předpisy jsou zvláštním právním předpisem ve smyslu ust. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP. Česká republika je povinna podle našeho názoru reflektovat existenci a závaznost právních předpisů zahraničních právních řádů v případech, kdy tyto objektivně zavazují subjekty podrobené daňové suverenitě ČR, tj. kdy dopadají na jejich práva a povinnosti a tvoří základ pro skutkovou situaci, ve které je zdaňování v jurisdikci ČR následně prováděno. Analogii tohoto postupu lze nalézt např. ve vyloučení účinků insolvenčního zákona (ČR) v případech, kdy dlužník je vázán zahraničním předpisem upravujícím jeho právní postavení účastníka zahraničního platebního systému nebo systému vyrovnání. Insolvenční zákon zde vychází ze stejné logiky. Uvedené je i v souladu s logikou náhledu Mezinárodního soudního dvora v Haagu („soud“), podle kterého jsou předpisy jiného právního řádu nežli toho, který je soudem aplikován, považovány za „skutkové okolnosti“, tj. účinně vstupují do právní úvahy soudu. Od zahraničních předpisů by nemělo být ze všech výše uvedených důvodů abstrahováno. Opačným výkladem by totiž byla mj. porušení zásada autonomie vůle promítající se do výše cit. ust. zákoníku práce a potažmo ust. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

2) Náhrada vyplacená zahraničnímu zaměstnanci vykonávajícímu práci v ČR v logice obecných zásad právních

Obecná zásada rovného zacházení a zákazu diskriminace osob nacházejících se ve srovnatelné situaci se do daňového práva promítá v podobě tzv. zásady srovnatelnosti situací. Z těchto zásad vyplývá, že osobám nacházejícím se ve srovnatelné situaci musí právo poskytnout stejné nebo obdobné postavení, tj. srovnatelný soubor subjektivních práv a povinností. Subjektu tedy nemůže být ukládána povinnost nebo zdaňován příjem, pokud jinému subjektu ve srovnatelné situaci taková povinnost ukládána není nebo jehož příjem zdaňován není.

Zahraniční zaměstnanec vykonávající činnost v ČR je zpravidla ve srovnatelné situaci jako zaměstnanec český, vykonávající činnost v zahraničí. Rozhodným kritériem srovnání je charakteristika závislé činnosti, tj. charakter právního vztahu mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem. Pokud u českého zaměstnance daň uplatňována není, nelze ji uplatnit u zaměstnance zahraničního, zejména pak v situaci, jako je situace popisovaná, kdy zákon rozdílný postup u českého a zahraničního zaměstnance výslovně nepředpokládá. Jednostranný výklad v neprospěch pouze některých subjektů by byl svévolnou protiústavní dezinterpretací nepřipustně prolamující právní jistotu, nadto dovozováním daňové povinnosti nad rámec povinnosti zákonem stanovené.

3) Náhrada vyplacená zahraničnímu zaměstnanci vykonávajícímu práci v ČR v logice judikatury NSS

Podle judikatury NSS náhrady, které nevnaší do majetkové sféry subjektu navýšení majetku, nemohou být předmětem daně, včetně cestovních náhrad, jelikož nejsou ani příjmem ani výdajem zaměstnance, ale tyto náhrady jsou výdajem zaměstnavatele. Podle NSS „...náklady, které vznikají zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce, nese zaměstnavatel. Tuto zásadu obecně vyjadřuje nyní např. §2 odst. 4 zákoníku práce (č. 262/2006 Sb.). Pokud tedy při výkonu práce nebo v souvislosti s ním vzniknou zaměstnanci výdaje, má zaměstnavatel povinnost tyto (za zákonem stanovených podmínek) zaměstnanci nahradit.“ (čj. 5 Afs 68/2007-121).

4) Náhrada vyplacená zahraničnímu zaměstnanci vykonávajícímu práci v ČR interpretována v souladu s právem EU

S ohledem na směrnici 96/71/ES (dále jen „Směrnice“), podle níž se práce řídí právními předpisy země, do které je pracovník vyslán a ve které je zakotven zákaz diskriminace v případě vyslání pracovníků v rámci poskytování služeb (tj. včetně mezinárodního pronájmu pracovní síly), lze konstatovat, že zahraniční zaměstnanec zahraničního zaměstnavatele z EU vyslaný do ČR na pracovní cestu či v případě stanovení jeho místa výkonu práce/ pravidelného pracoviště v ČR má nárok na obdobné náhrady jako český zaměstnanec vyslaný českým zaměstnavatelem do zahraničí na zahraniční pracovní cestu nebo se stanoveným místem výkonu práce/ pravidelného pracoviště v zahraničí. Ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) ZDP pak u tohoto zahraničního zaměstnance nejsou tyto cestovní náhrady do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem (tj. náhrady stanovené pro zahraniční pracovní cestu nebo pro výkon práce v zahraničí) předmětem daně z příjmů fyzických osob. Opačný výklad by byl v rozporu se Směrnicí.

Zdanění cestovních náhrad zahraničních zaměstnanců by bylo ostatně opatřením způsobným omezit volný pohyb pracovníků mezi členskými státy. Zdanění náhrad by bylo zakázanou potenciální překážkou volného pohybu, přesněji *skutečnou překážkou volného pohybu pracovníků* ve smyslu judikatury Soudního dvora, jelikož by mohlo odrazovat dotčené osoby z jiných členských států od toho, aby přijali nabídku práce s místem výkonu v České republice. Viz analogicky např. rozsudek Soudního dvora ze dne 11. ledna 2007 ve věci C-208/05 *ITC*, Sb. rozh. s. I-181, podle kterého „vnitrostátní předpisy, které pracovníkovi, který je příslušníkem určitého členského státu, brání nebo ho odrazují od toho, aby opustil stát svého původu za účelem výkonu svého práva na volný pohyb, tvoří překážky této svobody, i když jsou používány nezávisle na státní příslušnosti dotčených pracovníků“.

Výklad zákona, který by zdanění náhrad dovodil, by byl v rozporu nejen se sekundárním, ale i s primárním právem EU, a to s přímým účinkem svobody volného pohybu pracovníků (povinnost odstranit překážky volného pohybu) i účinkem nepřímým (povinnost výkladu ZDP *eurokonformně*). V daném případě text zákona eurokonformnímu výkladu nebrání, jak výše uvedeno (viz ad 1). Všechny státní orgány jsou proto povinny interpretovat předpis tak, aby svobodě volného pohybu pracovníků bráněno nebylo.

5) Náhrada vyplacená zahraničnímu zaměstnanci vykonávajícímu práci v ČR z pohledu mezinárodního práva

Výše uvedený výklad nachází další právní základ pro zaměstnance ze zemí, se kterými ČR uzavřela smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Mezinárodní smlouvy o dvojím zdanění zpravidla obsahují ustanovení o zákazu diskriminace uplatněním zásady srovnatelnosti situací. Příkladem je smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku, publikovaná pod č. 257/1993 Sb., která v článku 24 stanoví, že státní příslušníci jednoho smluvního státu nebudou podrobena v druhém smluvním státě žádnému zdanění nebo povinnostem s ním spojeným, které jsou jiné nebo tíživější než zdanění a s ním spojené povinnosti, kterým jsou nebo mohou být podrobena státní příslušníci tohoto druhého státu, kteří jsou ve stejné situaci. Nutnost objektivního uplatnění uvedené zásady akcentoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku čj. NSS2 Afs 79/2007 – 51, ve kterém uvedl: „*Toto ustanovení se bez ohledu na (vymezení obsažené ve smlouvě) uplatní rovněž na osoby, které nejsou rezidenty jednoho nebo obou smluvních států. Na základě tohoto ustanovení mají v daňové rovině zaměstnanci stěžovatele právo na náhrady za stejných podmínek jako zaměstnanci čeští, tedy tak, jak bylo uvedeno výše. Správce daně byl tudíž povinen cestovní výdaje zohlednit a nezatěžovat daní z příjmu, pokud to zákon výslovně zakazuje*“.

Obdobnou nebo shodnou právní úpravu obsahuje řada dalších mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, kterými je ČR vázána na základě čl. 1 odst. 2 Ústavy ČR. Všechny orgány ČR jsou vázány ke konformnímu výkladu zákona o daních z příjmů.

6) Náhrada vyplacená zahraničnímu zaměstnanci vykonávajícímu práci v ČR z pohledu minimálního sociálního standardu chráněného pracovní právní úpravou

Podle našeho názoru zvláštní předpis ve smyslu ust. § 6 odst. 7 ZDP (tj. např. zákoník práce nebo předpis zahraniční) určuje minimální sociální standard, který zaměstnanci nezpochybnitelně a s konečnou platností náleží a který proto není co do zvláštním předpisem regulovaného rozsahu a výše předmětem zdanění u zaměstnance.

ZÁVĚR

Podle našeho názoru tedy v případě, kdy zahraniční zaměstnavatel vysílá svého zaměstnance na pracovní cestu do ČR, náhrady cestovních výdajů, jako např. jízdné k návštěvě člena rodiny, náhrady za ubytování, které zaměstnanec vynaložil v souladu s podmínkami zahraniční cesty a náhrady nutných vedlejších výdajů a stravné jsou z hlediska daňového v režimu cestovních náhrad podle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP. Obdobně pokud zahraniční zaměstnavatel se dohodl se svým zahraničním zaměstnancem, že místo výkonu práce tohoto zahraničního zaměstnance či jeho pravidelné pracoviště bude v ČR, bude bez ohledu na způsob vyslání/přidělení zahraničního zaměstnance do ČR (např. dodávka služeb prostřednictvím tohoto zaměstnance, mezinárodní pronájem pracovní síly apod.) plnění ve formě (např. náhrady za dny cesty ze zahraničí do místa výkonu práce nebo pravidelného pracoviště v ČR a zpět, včetně náhrad za člena rodiny pokud se zaměstnancem cestuje se souhlasem zaměstnavatele, apod.) považováno za cestovní náhrady, která není dle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP předmětem daně z příjmů u zaměstnance a to do výše a v rozsahu tzv. minimálního sociálního standardu daného příslušnými předpisy.

Toto podpořeno různými metodami výkladu a ověřeno použitím různých kritérií, jak plyne z výše uvedeného rozboru. Navrhujeme proto formulovat závěr KOOV takto:

Stejný daňový režim cestovních náhrad, který vyplývá z právních předpisů pro zaměstnance českého zaměstnavatele v případě jeho vyslání na zahraniční pracovní cestu či v případě stanovení místa výkonu práce /pravidelného pracoviště v zahraničí, lze aplikovat i na zaměstnance zahraničního zaměstnavatele, který vykonává závislou činnost v ČR a to jak v případě vyslání tohoto zahraničního zaměstnance do ČR na zahraniční pracovní cestu, či vyslání zahraničního zaměstnance do ČR v případě stanovení místa výkonu práce / pravidelného pracoviště v ČR a to formou mezinárodního pronájmu pracovní síly i v systému dodávky služeb zahraničním dodavatelem českému subjektu prostřednictvím zahraničních zaměstnanců apod. Za těchto okolností by i v těchto posledně jmenovaných případech byly cestovní náhrady poskytované zaměstnancům jejich zahraničním zaměstnavatelem posuzovány z hlediska daňového tak, jak vyplývá z § 6 odst. 7 ZDP, tzn., že do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem platným v ČR by nebyly předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti.

Návrh řešení

Po projednání na Koordinačním výboru doporučuji příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

Nesouhlas se závěry.

Stanovisko MF k této problematice bylo předáno KV KDP již v roce 2006. Jednalo se o příspěvek č. 121/25.04.06, který byl tehdy projednán také s legislativním odborem MF (odbor 29). Opětovně konstatujeme, že ZDP v § 6 odst. 7 písm. a) neupravuje podmínky pro poskytování cestovních náhrad, jejich výši či nároky a u zahraničního zaměstnance neblokuje ani aplikaci zahraničních právních předpisů pro poskytování cestovních náhrad. Pouze stanoví, do jaké výše nejsou cestovní náhrady u zaměstnance předmětem daně, pokud jeho příjmy ze závislé činnosti podléhají zdanění v ČR.

V této souvislosti nadále trváme na stanovisku odsouhlaseném legislativním odborem MF, že formulace v § 6 odst. 7 písm. a) ZDP, cit.: „do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem“, znamená vždy pouze a jen český zvláštní právní předpis. Pokud je tedy úmyslem zákonodárce vztáhnout konkrétní ustanovení tuzemského ZDP i na zahraniční zvláštní právní předpis, pak je nutno tuto skutečnost výslovně v textu zákona nebo v odkazu pod čarou uvést. Podle našeho názoru by pro možnou aplikaci zahraničních předpisů při poskytování cestovních náhrad by proto muselo být v ust. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP výslovně uvedeno, že předmětem daně nejsou jak náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené zvláštním předpisem (§ 109 odst. 3 zákoníku práce), tak i „obdobná plnění do výše stanovené v zahraničních právních předpisech“.

Souhlasíme s tím, že poznámka pod čarou ve výše cit. ustanovení nemá normativní charakter. V této poznámce je slovem „například“ pouze vyjádřen princip, že je nutno akceptovat nejen platný tuzemský zvláštní právní předpis o cestovních náhradách (zákoník práce), ale i navazující tuzemské právní předpisy, např. vyhlášku č. 462/2009 Sb., nařízení vlády č. 62/1994 Sb. atd. Zmíněná poznámka pod čarou rozhodně ale nezakládá princip, že v úvahu pro vyloučení částky cestovních náhrad ze zdanění (z předmětu daně) u zaměstnance přicházejí v úvahu i jiné, než české právní předpisy v oblasti cestovních náhrad.

Argumentace uvedená pod bodem 5. týkající se aplikace mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění je zcela irelevantní a předmětné ustanovení mezinárodních smluv nebylo správně pochopeno. Česká republika v daném kontextu zcela jistě uplatňuje naprosto stejný daňový režim u českého státního příslušníka, který je rezidentem Slovenské republiky a slovenského státního příslušníka, který je taktéž rezidentem Slovenské republiky. Upozorňujeme, že v předloženém příspěvku předkladatelka cituje ustanovení smlouvy, ale asi nedopatřením vypustila slovní spojení „zejména s ohledem na rezidenci“. Takže tato argumentace nemá v předmětné věci žádné opodstatnění a je zcela zbytečná.

Dále poznamenáváme, že podle § 6 odst. 9 písm. f) ZDP jsou veškeré příjmy ze závislé činnosti vykonávané zahraničním zaměstnancem na území ČR pro zahraničního zaměstnavatele zcela od daně osvobozeny v případě, že se na území ČR nezdržuje déle 183 dnů.

V příspěvku je dále výslovně zmíněna situace mezinárodního pronájmu pracovní síly. Není nám známo, že by u této problematiky došlo k nějaké změně v dříve prezentovaných stanoviscích. Tzn., že u pronajatých zahraničních zaměstnanců je třeba na všechny jejich příjmy (včetně cestovních náhrad resp. tzv. zahraničních diet) plynoucích jim od jejich formálně právního zahraničního zaměstnavatele pohlížet tak, jako kdyby byly vyplaceny tuzemským ekonomickým (skutečným) zaměstnavatelem. Skutečnost je totiž taková, že je tento tuzemský ekonomický zaměstnavatel do ČR na žádnou zahraniční pracovní cestu do místa výkonu práce, tj. jak je výslovně uvedeno v příspěvku „formou pronájmu pracovní síly“ resp. „v systému dodávky služeb zahraničním dodavatelem českému subjektu prostřednictvím zahraničních zaměstnanců“, nevyslal. Proto nelze na tyto zahraniční diety plynoucí od formálně právního (vysílajícího) zaměstnavatele pohlížet jako na příjem, který je u těchto pronajatých zahraničních zaměstnanců vyloučen z předmětu daně podle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP. Vyloučeny z předmětu daně jsou jen dle cit. ustanovení náhrady cestovních výdajů plynoucí tomuto zaměstnanci v souvislosti s výkonem závislé činnosti u tuzemského ekonomického zaměstnavatele.

Příspěvek 315/13.10.10 – MF předkládá stanovisko

315/13.10.10 - Finanční pronájem hmotného majetku odepisovaného podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP

Předkládá: Ing. Marie Konečná, daňová poradkyně č. osvědčení 294
Ing. Petr Toman, daňový poradce č. osvědčení 3466

Tento příspěvek se zabývá otázkou splnění podmínky minimální doby trvání finančního pronájmu podle § 24 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“), v případě finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku (dále jen „finanční pronájem“) odepisovaného podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP.

Východisko

Ustanovení § 24 odst. 4 ZDP vymezuje podmínky pro daňovou uznatelnost nájemného u finančního pronájmu. Jednou z podmínek je i splnění časového testu:

„...nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, který lze podle tohoto zákona odpisovat, se uznává jako výdaj (náklad) za podmínky, že

- a) doba nájmu hmotného movitého majetku zařazeného podle přílohy č. 1 k zákonu v odpisové skupině 1 trvá nejméně 36 měsíců, v odpisové skupině 2 nejméně 54 měsíců a v odpisové skupině 3 nejméně 114 měsíců. U nemovitostí musí doba nájmu trvat nejméně 30 let. Doba nájmu se počítá ode dne, kdy byla věc nájemci přenechána ve stavu způsobilém obvyklému užívání a*
- b) po ukončení doby nájmu podle písmene a) následuje bezprostředně převod vlastnických práv k předmětu nájmu mezi vlastníkem (pronajímatelem) a nájemcem; přitom kupní cena najatého hmotného majetku není vyšší než zůstatková cena vypočtená ze vstupní ceny evidované u vlastníka, kterou by předmět nájmu měl při rovnoměrném odpisování podle § 31 odst. 1 písm. a)...*“

Podle důvodové zprávy k zákonu č. 261/2007 Sb. (dále jen „Důvodová zpráva“), kterým došlo s platností od 1. 1. 2008 k prodloužení minimální doby trvání finančního pronájmu z původních 36 měsíců, respektive 8 let v případě nemovitostí, bylo účelem novelizace ZDP sjednotit podmínky pro uplatňování hodnoty hmotného majetku v základu daně bez ohledu na konkrétní formu pořízení majetku (z vlastních zdrojů, na úvěr, na finanční leasing).

V souladu s Důvodovou zprávou došlo následně zákonem č. 216/2009 Sb. k úpravě minimální doby nájmu v případě finančního pronájmu majetku odepisovaného podle § 30a ZDP, opět s odůvodněním, že by podmínky pro uplatnění hodnoty těchto mimořádně odepisovaných majetků v základu daně měly být shodné, jako v případě nákupu z vlastních zdrojů nebo na úvěr.

Analýza problému

Nejasnosti ohledně splnění podmínky minimální doby trvání nájmu mohou vzniknout v případě finančního pronájmu majetku odepisovaného podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP. Jedná se například o otírky nových lomů, technické rekultivace, dočasné stavby, matrice, formy atd. U těchto majetků je vzhledem k jejich omezené době trvání, případně omezené době životnosti, stanoven speciální způsob výpočtu daňových odpisů. Poplatník neodepisuje tyto majetky po dobu stanovenou v § 30 odst. 1 ZDP na základě zařazení majetků do odpisových skupin, ale roční daňový odpis vypočte jako podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání nebo doby použitelnosti.

Otázkou tedy je, zda se podmínka minimální doby trvání nájmu stanovená v § 24 odst. 4 písm. a ZDP uplatní i v případě finančního pronájmu majetků odepisovaných podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP.

Vzhledem k tomu, že ZDP řeší pouze stanovení minimální doby trvání nájmu u majetků odepisovaných po dobu stanovenou v § 30 odst. 1 ZDP na základě jejich zařídění do odpisových skupin, můžeme vyjít z textu Důvodové zprávy, která uvádí, že smyslem novelizace ZDP bylo sjednotit podmínky pro uplatňování hodnoty hmotného majetku v základu daně bez ohledu na konkrétní formu pořízení majetku (z vlastních zdrojů, na úvěr, na finanční leasing). Z tohoto důvodu byla minimální doba trvání nájmu prodloužena na dobu odpovídající době odepisování pro daňové účely. Následně došlo ke zkrácení minimální doby nájmu o 6 měsíců, čímž byla zohledněna varianta pořízení majetku, respektive uzavření smlouvy o finančním pronájmu v průběhu roku.

Pokud by podmínky pro minimální dobu trvání finančního pronájmu majetku odepisovaného podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP měly být shodné jako v případě majetků odepisovaných po dobu stanovenou v § 30 odst. 1 ZDP, může v praxi dojít k situaci, poplatník bude platit nájemné za finanční pronájem majetku, který vzhledem ke své omezené době trvání nebo životnosti již nebude využitelný.

Navrhujeme proto, aby stejné podmínky pro stanovení minimální doby trvání nájmu byly aplikovány i v případě majetků odepisovaných podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP – tedy aby minimální doba trvání smlouvy o finančním pronájmu byla shodná s dobou, po kterou jsou tyto majetky s ohledem na jejich omezenou dobu trvání, případně použitelnosti, odepisovány.

Stejně tak i stanovení výše kupní ceny najatého majetku jak uvedeno v § 24 odst. 4 písm. b) ZDP by mělo reflektovat zůstatkovou cenu při odepisování podle § 30 odst. 4 a 5 ZDP.

Závěr

Domníváme se, že by v souladu se záměrem důvodové zprávy měla minimální doba trvání finančního pronájmu a výše kupní ceny majetků odepisovaných podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP respektovat jejich omezenou dobu trvání, případně dobu použitelnosti, tak, aby podmínky pro uplatňování hodnoty majetků odepisovaných podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP v základu daně byly shodné, jako v případě majetků odepisovaných po dobu stanovenou v § 30 odst. 1 ZDP.

Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. V případě souhlasného názoru MF navrhujeme zpracovat změnu do připravované novely ZDP nebo do některého z pokynů řady "D", případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí:

Nesouhlas se závěry.

Z projednání příspěvku s legislativními odbory MF vyplývá, že platné znění zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p.p. (ZDP) neobsahuje vazbu mezi daňovou uznatelností nájemného u finančního pronájmu a způsobem odepisování (tzv. časová metoda) majetku uvedeného v § 30 odst. 4 a 5 ZDP. Platná úprava ZDP pro majetek odepisovaný podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku stanoví, že minimální doba trvání nájmu je doba stanovená v § 24 odst. 4 písm. a) ZDP. Minimální doba nájmu tak musí v uvedených případech

odpovídat minimální době odpisování stanovené ZDP pro odpisovou skupinu, do které lze tento hmotný majetek dle kódu Standardní klasifikace produkce zařadit.

Z praktického hlediska lze obecně přisvědčit tomu, že není ekonomicky opodstatněné, aby nájemné z finančního pronájmu hmotného majetku bylo daňovým výdajem v době, kdy již tento majetek vzhledem ke své omezené době trvání nebo životnosti není využíván. Naproti tomu, na základě získaných informací (Asociace leasingových společností), leasing výše uvedeného majetku představuje pouze zcela nepatrný zlomek z majetkových hodnot pořízených touto formou.

Přestože se jedná o marginální problém, v zájmu jednotných podmínek (daňových dopadů) všech forem pořízení majetku, MF předpokládá provedení odpovídající legislativní úpravy v novém zákonu o daních z příjmů s účinností od roku 1.1.2013.

DPH

Příspěvek 309/08.09.10 – MF předkládá stanovisko

309/08.09.10 - Aplikace osvobození od DPH dle ustanovení § 61 písm. g), zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Předkládají: Ing. Jan Čapek, daňový poradce, číslo osvědčení 1310
Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, číslo osvědčení 3353

Cílem příspěvku je sjednotit názor na aplikaci ustanovení § 61 písm. g) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), podle kterého lze od DPH osvobodit poskytování služeb vymezenými subjekty při splnění v zákoně stanovených podmínek.

V tomto příspěvku navazujeme na uzavřený příspěvek JUDr. Ing. Václava Pátka a Ing. Petra Brabence MBA, č. 249/29.10.08 – Aplikace DPH v případě služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob svým členům (dále jen „Příspěvek“), kde byla problematika ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH již zčásti řešena.

Vzhledem ke skutečnosti, že byl k dané problematice vydán Evropským soudním dvorem („ESD“) další rozsudek a v praxi se objevily ve vztahu k předmětnému ustanovení další nejasnosti, považujeme za potřebné vyjasnit následující problémové oblasti pro zajištění správné aplikace DPH plátcí:

- 1) vazba ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH na ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“),
- 2) možnost přeshraniční aplikace ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH,
- 3) typ právní formy nezávislého seskupení osob (dále jen „Seskupení“) v případě, kdy jsou jednotliví členové (dále jen „Členové“) usazeni v různých členských státech,
- 4) možnost, aby Seskupení, případně někteří jeho Členové, byli zároveň členy skupiny pro účely DPH v souladu s článkem 11 Směrnice³ / § 5a zákona o DPH (dále jen „Skupina“),
- 5) charakter služeb poskytovaných Seskupením, které mohou být osvobozeny podle § 61 písm. g) zákona o DPH, tj. představují služby nezbytné pro uskutečňování plnění Členů,
- 6) charakter činností Člena pro účely aplikace osvobození u jemu poskytovaných služeb Seskupením podle § 61 písm. g) zákona o DPH.

Pro účely zjednodušení je tento příspěvek omezen pouze na poskytování služeb, jejichž místo plnění se stanoví v souladu se základním pravidlem obsaženém v § 9 zákona o DPH.

³ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“)

Česká a evropská legislativa

V souladu s platným zněním § 61 písm. g) zákona o DPH je od daně osvobozeno:

„poskytování služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob, která jsou právnickou osobou, svým členům, kteří uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, která nejsou předmětem daně, pokud jsou tyto služby nezbytné pro uskutečňování jejich plnění a pokud úhrada za poskytnuté služby odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů členů na poskytnuté službě, nenarušuje-li toto osvobození hospodářskou soutěž.“

V souladu s českým zněním Směrnice, jsou podle článku 132 písm. f) od daně osvobozeny:

„služby, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob, jež uskutečňují činnost, která je osvobozená od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani, a které jsou přímo nezbytné k tomu, aby tito členové mohli vykonávat uvedenou činnost, vyžadují-li tato seskupení od svých členů výlučně náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích, za podmínky, že toto osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž.“

Analýza problému

1. Vazba na ZDP

První otázkou, kterou předkládáme k posouzení je, zdali budou splněny podmínky pro uplatnění osvobození dle § 61 písm. g) zákona o DPH, pokud dojde k úpravě základu daně dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP nebo jiného obdobného zahraničního ustanovení.

Podle ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH je jednou z podmínek nutných pro jeho aplikaci, že úhrada za služby poskytované Seskupením Členům odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů Členů na poskytnutých službách.

V případě, kdy by Seskupení požadovalo po Členech celkovou úhradu přesně odpovídající pouze samotným nákladům na poskytnuté služby, existuje reálné riziko napadení takového postupu správcem daně s tvrzením, že se ceny sjednané mezi Seskupením a Členy liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, jelikož Seskupení nerealizuje z titulu poskytovaných služeb žádný zisk.

Seskupení proto může upravit základ daně tak, aby odpovídal cenám, které by byly sjednány mezi nezávislými subjekty (navýší základ daně o hypotetickou marži). Daň z příjmů vypočtená z hypotetické marže, která bude zaplácena Seskupením, je pak nákladem Seskupení na poskytnuté služby. Pokud bude tato daň rozúčtována Členům podle jejich podílu na poskytovaných službách, podmínky § 61 písm. g) zákona o DPH budou splněny.

Dílčí závěr

Úhrada za služby poskytnuté Seskupením bude počítána z celkových nákladů vynaložených Seskupením na poskytování služeb včetně případného nákladu na daň z příjmů.

2. Přeshraniční aplikace

Další otázkou je, zdali je možné ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH aplikovat v případě, kdy má Seskupení, poskytující služby Členovi usazenému v tuzemsku, sídlo v jiném členském státě.

Ani zákon o DPH ani Směrnice v příslušných ustanoveních nijak neomezují aplikaci osvobození pouze na situace, kdy budou jak Členové tak Seskupení usazeni v jednom členském státě. Aplikace tohoto ustanovení by proto neměla být teritoriálně nijak omezena.

Služby poskytované Seskupením svým Členům budou mít místo plnění ve státě, ve kterém má Člen své sídlo, případně ve kterém se nachází jeho stálá provozovna, pokud je tato příjemcem předmětného plnění. Uplatnění DPH se bude proto řídit pravidly platnými v tomto konkrétním členském státě.

Případný argument, že by při přeshraniční aplikaci mohlo docházet k zásahu do pravomocí jiného členského státu, není podle našeho názoru důvodný, neboť je na každém členském státu, aby kontroloval podmínky, při jejichž splnění bude možné uvedené osvobození Členy Seskupení uplatnit. V případě, že tyto podmínky nebudou v tomto členském státě splněny, budou tato plnění v daném členském státě zdanitelná.

Ověření skutečnosti, že úhrada za poskytnuté služby odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů Členů na poskytnuté službě, lze ověřit s daňovou správou v členském státě usazení Seskupení za pomoci standardních metod pro mezinárodní administrativní spolupráci v souladu s Nařízením Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92.

Dílčí závěr

Ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH lze aplikovat v situacích, kdy Seskupení usazené v jiném členském státě poskytuje služby Členovi usazenému v České republice při splnění podmínek vymezených v tomto ustanovení.

3. Právní forma

Jak už bylo potvrzeno ve výše uvedeném Příspěvků, nezávislým seskupením osob se rozumí osoba povinná k dani podle § 5 odst. 1 zákona o DPH, tedy právnická osoba, která jedná nezávisle na svých členech, např. obchodní společnost, družstvo, zájmové sdružení právnických osob, apod.

V případě, kdy bude Seskupení založeno osobami usazenými v různých členských státech a bude mít sídlo mimo tuzemsko, bude uvedená podmínka splněna v případě, že Seskupení bude právnickou osobou s právní formou obdobnou některé z výše uvedených právních forem např. evropského hospodářského zájmového sdružení⁴.

⁴ V souladu s Nařízením Rady (EHS) č. 2137/85 ze dne 25. července 1985 o evropském hospodářském zájmovém sdružení (EHZS)

Dílčí závěr

Seskupení se sídlem mimo tuzemsko může mít právní formu obdobnou právním formám právnických osob přípustným podle českých právních předpisů, např. evropského hospodářského zájmového sdružení³.

4. Seskupení a DPH skupina

Další otázkou je, zdali může být Seskupení případně Člen zároveň členem Skupiny.

Ani zákon o DPH ani Směrnice v příslušných ustanoveních nijak neomezují aplikaci osvobození v případě, kdy by bylo buď Seskupení případně Členové členy Skupiny. Aplikace tohoto ustanovení by proto neměla být touto skutečností nijak omezena.

4.1. Seskupení členem Skupiny v tuzemsku

Pro účely aplikace osvobození je rozhodující, zda jsou předmětné služby poskytovány Členům usazeným v tuzemsku Seskupením. Je proto nutné vyřešit, zdali je tato podmínka splněna v situaci, kdy je Seskupení součástí tuzemské Skupiny.

Osvobození od DPH je dle Směrnice v řadě případů podmíněno tím, že je poskytuje oprávněná osoba. Například poštovní služby mohou osvobozovat pouze veřejné pošty, nemocniční péči pouze nemocnice nebo jiné řádně uznané zařízení téže povahy, školské vzdělávání pouze veřejnoprávní subjekty nebo subjekty, jejichž cíle dotčené členské státy uznají za podobné. Pokud taková oprávněná osoba vytvoří spolu s dalšími osobami Skupinu a je tedy daným členským státem považována za jednu osobu povinnou k dani, neznamená to, že by tím tato osoba pozbyla status oprávněné osoby a že by tedy Skupina musela své služby začít zdaňovat.

Skutečnost, že je Seskupení členem Skupiny v tuzemsku, by potom neměla v návaznosti na výše uvedené bránit v aplikaci osvobození.

4.2. Seskupení členem Skupiny v jiném členském státě

K obdobnému závěru jako v bodě 4.1 výše musíme dojít i v případě, kdy bude Seskupení členem Skupiny mimo tuzemsko a bude poskytovat svoje služby Členovi usazenému v tuzemsku.

Ostatně za Skupinu (a tudíž za jednu samostatnou osobu povinnou k dani) se dle § 5a zákona o DPH považují pouze osoby usazené v tuzemsku. Dle českého zákona o DPH nelze považovat zahraniční Skupinu, která je tvořena osobami neusazenými v tuzemsku, za jednu osobu. Vzhledem k tomu, že Seskupení uskutečňuje samostatně ekonomickou činnost a může jím být pouze právnická osoba, z českého pohledu je nutné Seskupení považovat za samostatnou osobu povinnou k dani dle § 5 odst. 1 zákona o DPH, i když je členem zahraniční Skupiny.

Tento závěr je plně v souladu s článkem 11 Směrnice, neboť pouze stát, na jehož území jsou dané osoby usazeny, je může při splnění daných kritérií považovat za jednu osobu povinnou k dani. Ostatní státy nejsou takovým rozhodnutím vázány. To je také důvod, proč pouze tento

stát může přijmout opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem v důsledku vzniku Skupiny.

Skutečnost, že je Seskupení členem Skupiny v jiném členském státě, by potom neměla v návaznosti na výše uvedené bránit v aplikaci osvobození.

4.3. Člen Seskupení členem tuzemské Skupiny

Analogicky pokud se tuzemský Člen Seskupení stane členem Skupiny v tuzemsku, služby poskytované Seskupením (ať už usazeném v jiném členském státě nebo v tuzemsku) jsou nadále poskytovány tomuto Členovi a nikoliv Skupině. Členství ve Skupině by tedy nemělo bránit v uplatnění osvobození.

Dílčí závěr

Členství Seskupení ve Skupině v tuzemsku anebo v jiném členském státě nemá vliv na možnost osvobodit služby přijaté Členem dle § 61 písm. g) zákona o DPH.

Členství Člena ve Skupině dle § 5a zákona o DPH nemá vliv na možnost osvobodit služby přijaté Členem od Seskupení usazeného v tuzemsku nebo v jiném členském státě dle § 61 písm. g) zákona o DPH.

5. Služby nezbytné pro uskutečňování plnění Členů

Jak bylo potvrzeno v uvedeném Příspěvků, služba poskytnutá Seskupením svým Členům musí být nezbytná pro uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, případně plnění, která nejsou předmětem daně. Bez takové služby by v konečném důsledku Člen nemohl vykonávat osvobozenou činnost, nebo činnost, která není předmětem daně.

Domníváme se, že za služby mající přímou spojitost s osvobozenou činností Člena mohou být považovány takové služby, které by si Člen v běžné situaci zajišťoval interně z vlastních zdrojů, nicméně se rozhodne, že tyto služby bude nakupovat od Seskupení (provede tzv. outsourcing těchto služeb) a to zejména za účelem snížení nákladů z titulu úspor z rozsahu poskytovaných služeb.

Typickým příkladem takových služeb bude vedení účetnictví, zajištění recepce, vykazování zdravotnických výkonů pojišťovně, posuzování kreditních rizik, správa počítačových sítí.

Vzhledem k tomu, že Člen vykonává pouze činnosti osvobozené od daně nebo činnosti, které nejsou předmětem daně (případně se na něj hledí, jako kdyby vykonával pouze tyto činnosti, viz bod 6 níže), budou takto outsourcované činnosti vždy splňovat daný požadavek.

Dílčí závěr

Služby mající přímou spojitost s osvobozenou činností Člena jsou zejména takové služby, které by si Člen v běžné situaci zajišťoval interně z vlastních zdrojů, nicméně se rozhodne, že tyto služby bude nakupovat od Seskupení (provede tzv. outsourcing těchto služeb) a to zejména za účelem snížení nákladů z titulu úspor z rozsahu poskytovaných služeb.

6. Charakter činností Člena

Jedna z otázek, která byla uzavřena v Příspěvků s rozporem, je otázka, zdali může Člen vykonávat pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně případně plnění, která nejsou předmětem daně, nebo zdali může vykonávat krom těchto plnění i plnění zdanitelná.

Domníváme se, že důvodem neshody byla zejména skutečnost, že nebylo nalezeno vhodné kritérium, podle něhož by byla posuzována možná míra uskutečňovaných zdanitelných činností Členem. Nedávalo by racionální výsledek, aby v případě, kdy Člen uskuteční během zdaňovacího období pouze jediné zdanitelné plnění, které se ani nijak neváže k jeho hlavní uskutečňované (osvobozené) činnosti, byl v tomto zdaňovacím období diskvalifikován pro možnost přijímat od Seskupení osvobozené služby.

Údaje pro vyměření daně se posuzují za každé zdaňovací období samostatně. Uskutečnění takového jednotlivého zdanitelného plnění proto nemůže ovlivnit osvobození služeb přijatých od Sdružení v předchozích či následujících zdaňovacích obdobích. Bylo by proto nelogické, aby se osvobození jednou aplikovalo a jindy ne v závislosti na tom, zda Člen v daném zdaňovacím období nějaké zdanitelné plnění uskutečnil.

Jak uvedl ESD, pravidlo striktního výkladu neznamená, že by znění ustanovení o osvobození měla být vykládána způsobem, který vyloučí jejich účinky. ESD dále konstatoval, že není účelem judikatury uplatňovat takový výklad, který by v praxi učinil osvobození od daně téměř nepoužitelnými⁵.

Právě setrvání na striktním požadavku neuskutečnění žádného zdanitelného plnění by v řadě případů zcela vyloučilo možnost aplikovat dané osvobození. Například zdravotnické zařízení vyúčtuje dodávku tepla ze společného zdroje i pro sousední zdravotnické zařízení, lékař vystaví potvrzení o zdravotním stavu svého klienta pro účely získání řidičského oprávnění, škola poskytuje žákům školní stravování, vysoká škola prodá studentům učebnice, pojišťovna prodá nalezenou věc, při jejíž krádeži vyplatila pojistku, banka vystaví klientovi potvrzení o výši jeho pohledávek a závazků pro účely auditu, domov důchodců požaduje od zaměstnance proplacení benzínu ze soukromé jízdy, stavební spořitelna prodává zaměstnancům kávu z automatu.

Míra plnění

Ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH dospělo od uzavření Příspěvků dílčích změn a v současné době již vymezuje, že osvobození se uplatní jen v případě, kdy Členové uskutečňují pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně případně plnění, která nejsou předmětem daně. Naproti tomu znění Směrnice žádné výše uvedené omezení neobsahuje.

Jako vhodný postup se proto jeví vykládat slovo „pouze“ způsobem, který zajistí, že se předmětné ustanovení nestane v praxi neaplikovatelným.

Určitým vodítkem pro řešení dané situace by mohlo být ustanovení § 76 zákona o DPH, kde je zakotvena fikce, že i plátce uskutečňující plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet má plný nárok na odpočet daně u přijatých krácených plnění, pokud tato (osvobozená) plnění

⁵ Případ C-407/07 Stichting, bod 30

uskutečňuje v určité, zákonem o DPH předepsané míře. Konkrétně pokud poměr jím uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet na jeho celkových uskutečněných plněních nepřekročí 5 % hranici, nahlíží se na něj, jako kdyby uskutečňoval pouze zdanitelná plnění.

Domníváme se proto, že v případě aplikace osvobození podle § 61 písm. g) zákona o DPH je nezbytné postupovat obdobně. Jako rozumná hranice míry uskutečňovaných zdanitelných plnění se jeví výše uvedená a zákonu o DPH známá hodnota 5 %, tj. podíl členem uskutečňovaných zdanitelných plnění na celkových jeho plněních by nesměl překročit tuto hranici. Pokud bude tato podmínka splněna, bylo by na daného Člena nahlíženo jako na osobu uskutečňující pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo nepodléhající dani.

Alternativní řešením je pouze poměrné zdanění nakoupených služeb podle rozsahu využití těchto služeb pro osvobozené a zdanitelné činnosti. Tento přístup podle našeho názoru lépe naplňuje požadavky Směrnice. Je však pro plátce i správce daně administrativně náročnější.

Pokud jde o plnění, která nejsou předmětem daně, jednou z podmínek pro zařazení plnění do předmětu daně vymezených v § 2 zákona o DPH je místo plnění v tuzemsku. Pokud tedy Člen seskupení z jiného členského státu poskytuje plnění s místem plnění mimo tuzemsko, která nejsou předmětem české daně z přidané hodnoty, jsou podmínky pro osvobození podle § 61 písm. g) zákona o DPH naplněny, i přesto, že tato plnění mohou být předmětem daně ve státě rezidence tohoto Člena seskupení.

Období

Další otázkou je, za jaké období by měla být podmínka uskutečňování pouze plnění osvobozených od daně případně plnění, která nejsou předmětem daně sledována.

V souladu s § 40 odst. 14 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se skutečnosti rozhodné pro vyměření daně posuzují pro každé zdaňovací období samostatně. Vzhledem k navrhované 5 % hranici pro sledování míry členem uskutečňovaných zdanitelných plnění se domníváme, že vhodným referenčním obdobím pro sledování této hranice by tedy bylo období jednoho zdaňovacího období Člena.

Stejně se bude postupovat i tehdy, pokud by hranice byla stanovena ve výši 0 %.

Dílčí závěr

Člen může uskutečňovat kromě plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet případně plnění, která nejsou předmětem daně i zdanitelná plnění. Míra zdanitelných plnění přitom nesmí překročit 5 % hranici na celkových uskutečňovaných plnění. Pokud bude tato hranice splněna, bude se na Člena pohlížet jako by zdanitelná plnění neuskutečňoval. Člen seskupení se sídlem v jiném členském státě může uskutečňovat plnění zdanitelná v tomto členském státě, pokud je místo plnění mimo tuzemsko a tato plnění nejsou předmětem české daně z přidané hodnoty.

Referenčním obdobím, za které se bude výše uvedená hranice sledovat, bude zdaňovací období Člena.

V rámci projednávání příspěvku Koordinačním výborem jsme připraveni diskutovat o případném jiném kritériu, které by Ministerstvo financí ČR považovalo za vhodnější a současně by nevyklučovalo uplatnění osvobození.

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Stanovisko MF (odborníky 15 a 18):

1. Vazba na ZDP

Stanovisko k dílčímu závěru (odborníky 15/151):

V souladu s ustanovením § 23 odst. 7 ZDP upraví správce daně základ daně poplatníka o rozdíl mezi cenami sjednanými mezi spojenými osobami a cenami, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, pokud není tento rozdíl uspokojivě doložen; nelze-li určit (identifikovat) cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zákona o oceňování („obvyklá“ cena).

Z uvedeného vyplývá, že pro aplikaci zmíněného ustanovení je nutné, aby byla splněna základní podmínka, t.j. aby byly Seskupení a člen (nebo členové) tohoto seskupení spojenými osobami pro účely ZDP.

Pokud je tato základní podmínka splněna, je nutné pro účely zvýšení základu daně z příjmů u Seskupení zjistit cenu, za kterou by byla dotčená služba poskytnutá nezávislé osobě. Jednou z podmínek pro aplikaci osvobození od DPH je, že osvobození nesmí narušit hospodářskou soutěž. Domníváme se, že toto bude splněno pouze za situace, že Seskupení nebude služby, pro členy osvobozené od DPH, poskytovat neosvobozené jiným osobám, než jsou členové seskupení. Potom mohou nastat dvě situace:

- 1) všichni členové jsou se Seskupením spojené osoby, tudíž cenu mezi nezávislými osobami, která by byla sjednána za stejných nebo obdobných podmínek, nelze zjistit a cena „obvyklá“ (nebo způsob, který cenu dostatečně určuje) je ta cena, která je sjednávána mezi Seskupením a jeho členy,
- 2) některý ze členů Seskupení není spojenou osobou se Seskupením a tudíž je tato cena (nebo způsob, který cenu dostatečně určuje) sjednaná mezi těmito osobami cenou, která by byla sjednána za stejných nebo obdobných podmínek mezi nezávislými osobami.

2. Přeshraniční aplikace

Stanovisko MF (odborníky 18) k dílčímu závěru:

Souhlas s návrhem dílčího závěru s tím, že dané skutečnosti primárně dokazuje daňový subjekt. Nařízení Rady 1798/2003/ES sice daňovým správcům umožňuje dožádat jiné členské

státy o informaci, avšak této možnosti se nemůže dovolávat daňový subjekt v rámci dokazování viz. též judikát ESD - C-184/05 Twoh.

3. Právní forma

Stanovisko (odbor 18) k dílčímu závěru:

Doporučujeme znovu zvážit resp. přehodnotit zda definice nezávislého seskupení osob uvedená v prvním odstavci bodu 3 je správná, neboť obchodní společnost nebo družstvo dle našeho názoru nejedná nezávisle na svých členech.

4. Seskupení a DPH skupina

Stanovisko (odbor 18) k dílčímu závěru:

Souhlas, současné znění zákona o DPH neomezuje členství Člena Seskupení ve skupině.

5. Služby nezbytné pro uskutečňování plnění Členů

Stanovisko (odbor 18) k dílčímu závěru:

Souhlas s návrhem dílčího závěru s podmínkou, že nesmí dojít k narušení hospodářské soutěže.

6. Charakter činností Člena

Stanovisko (odbor 18) k dílčímu závěru:

Zásadní nesouhlas s návrhem dílčího závěru. Nelze akceptovat návrh, aby byla akceptována míra uskutečňování zdanitelných plnění např. 5% obdobně jako u krácení nároku na odpočet daně podle § 76 s tím, že by se tato míra posuzovala podle zdaňovacího období Člena Seskupení. MF zastává názor, že podmínky pro osvobození od daně je nutné vykládat restriktivně. Nelze přijmout návrh tohoto výkladu a MF trvá na svém stanovisku vyjádřeném k příspěvku č. 249/29.10.08.

Dodatek ke stanovisku

Při osobním projednání příspěvku s předkladateli dne 24.9.2010 byla při jednání dohodnuto, že MF předloží svůj výklad k aplikaci současného znění § 61 písm. g) zákona o DPH, tento výklad je uveden níže.

a) znění § 61g:

§ 61

Ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

Od daně jsou dále osvobozena tato plnění:

g) poskytování služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob, která jsou právnickou osobou, svým členům, kteří uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, která nejsou předmětem daně, pokud jsou tyto služby nezbytné pro uskutečňování jejich plnění a pokud úhrada za poskytnuté služby odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů členů v seskupení na poskytnuté službě, nenarušuje-li toto osvobození hospodářskou soutěž.

b) Výklad MF:

Z textu § 61g vyplývá, že od daně je (bez nároku na odpočet daně) osvobozeno poskytování služeb, které poskytuje nezávislé seskupení osob, právnická osoba, svým členům, a to při splnění všech podmínek stanovených zákonem. To znamená, že od daně je osvobozeno poskytování jakýchkoliv služeb, splňujících současně všechny podmínky (vč. toho, že jde o služby nezbytné pro uskutečňování plnění členů seskupení) uvedené v § 61g.

Pokud není splněna některá ze zákonem stanovených podmínek, pak nelze uplatnit osvobození od daně stanovené v § 61 g, to znamená, že pak jde o zdanitelná plnění, popř. by se mohlo jednat o plnění osvobozené od daně podle konkrétního ustanovení zákona o DPH (ale s výjimkou § 61g !!!) nebo i o plnění, které není předmětem daně (spíše teoreticky).

Např. jsou-li splněny všechny podmínky podle § 61g (vč. uskutečňování plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, která nejsou předmětem daně), jsou od daně osvobozeny účetní a poradenské služby poskytované seskupením svým členům. Pokud by např. byly poskytovány účetní a poradenské služby členovi, který uskutečňuje i zdanitelná plnění (popř. tyto služby k uskutečnění zdanitelných plnění přímo použije), nelze poskytování těchto služeb od daně osvobodit podle § 61g a musí být u konkrétního zdanitelného plnění uplatněna daň na výstupu. Tímto způsobem se bude postupovat ve zdaňovacím období, ve kterém nebudou splněny podmínky pro osvobození od daně podle § 61g, to znamená, že v následujícím zdaňovacím období již mohou být opět splněny. To znamená, že podmínky pro osvobození nebo uplatnění daně na výstupu se budou posuzovat podle jednotlivých zdaňovacích období.

Pokud se bude jednat o konkrétní plnění, které je obecně zdanitelným plněním, nikoliv plněním osvobozeným od daně, má plátce, člen seskupení, nárok na odpočet daně, za podmínek stanovených zákonem o DPH.

Příspěvek 312/13.10.10 – MF předkládá stanovisko

312/13.10.10 - DPH u mezinárodního pronájmu pracovní síly

Předkládá: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252

1. Úvod

Problematika tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly (dále jen MPPS) představuje specifický prvek v rámci daně z příjmů. Přestože byla již několikrát z různých úhlů pohledu předmětem jednání Koordinačního výboru, ukazuje se, že množství otázek spojených s touto problematikou se v praxi bohužel nesnižuje. Vzhledem k provázanosti jednotlivých částí daňové soustavy a komplexnosti celého problému MPPS se v důsledku praxe některých správců daně přelévá problematika MPPS i do oblasti DPH.

Tento příspěvek navazuje na příspěvek č. 302/16.06.2010 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly – doplnění příspěvku projednávaný na Koordinačním výboru v květnu letošního roku.

2. Popis situace

MPPS je v praxi poskytován jak přímo ze strany osob se sídlem nebo bydlištěm mimo území ČR (daňových nerezidentů), tak v některých případech i prostřednictvím organizačních složek těchto osob v tuzemsku (agentur práce). V případech, kdy tyto organizační složky naplňují definici provozovny podle § 4 odst. 1 písm. y) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění p.p. (dále jen ZDPH), se podle § 94 odst. 14 ZDPH stávají plátcem DPH dnem vzniku provozovny. Pronájem pracovní síly v těchto případech představuje zdanitelné plnění zatěžované daní na výstupu. Organizační složka - plátce DPH pak standardním způsobem tuto daň odvádí na základě údajů v daňovém přiznání.

V praxi se vyskytly pochybnosti o správném stanovení základu daně z přidané hodnoty při MPPS poskytovaném organizačními složkami zahraničních agentur v ČR, tj. z pohledu ZDPH při poskytování služby spočívající v poskytnutí pracovní síly. Tyto pochybnosti se odvolávají na ustanovení § 5 odst. 2 ZDPH, podle kterého samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu nebo jako příjmy, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle zvláštního právního předpisu.

Z tohoto ustanovení je potom, dle našeho názoru chybně, odvozováno, že samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností (poskytovanou službou), a tím i předmětem daně, je pouze část hodnoty služby, tj. celková fakturovaná částka bez DPH snižena o částku považovanou za příjem fyzických osob – pronajatých zaměstnanců ze zdrojů na území ČR a zdaňovanou v ČR daní z příjmů ze závislé činnosti.

V rámci této konstrukce se pak dochází k závěru, že DPH na výstupu nepodléhá celá hodnota poskytnuté a fakturované služby, ale pouze její část. Příjemce služby má potom dle uvedeného názoru nárok na odpočet DPH na vstupu rovněž pouze v poměrné výši. V případě,

že příjemce hradí poskytovateli služby DPH z celé fakturované částky, nemůže být část DPH odpovídající hodnotě služby v úrovni fiktivního příjmu zaměstnanců poskytovatele služby uplatněna jako DPH na vstupu, ale má být považována za příjem navyšující základ pro výpočet příjmu pro účely § 6 odst. 2 ZDP.

Dle našeho názoru vychází výše uvedený postup ze zcela chybné aplikace příslušných právních předpisů a je nesprávný, a to z níže uvedených důvodů.

3. Věcný a právní rozbor

Podíváme-li se nejprve věcně na vztah mezi smluvními stranami, tak předmětem smlouvy a tedy službou je poskytnutí pracovní síly – jako služba komplexní. Hodnota služby potom zahrnuje různé kalkulační položky:

- příjem zaměstnanců
- další náklady pronajímatele
- zisk

Následně se podívejme na důležité ustanovení ZDPH, na které se tento názor odvolává. Tím je ustanovení § 5 odst. 2 ZDPH, potažmo čl. 10 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen Směrnice).

Nejprve citace § 5 odst. 2 ZDPH a celého článku Směrnice:

Ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovníprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu nebo jako příjmy, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle zvláštního právního předpisu.

Článek 10

Podmínka, aby byla ekonomická činnost vykonávána "samostatně", jak stanoveno v čl. 9 odst. 1, vylučuje ze systému DPH zaměstnance a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.

Zřejmě nejjasnější popis činností vyloučených z předmětu DPH z titulu závislé činnosti poskytuje článek 10 Směrnice. Z něj vyplývá, že ze systému DPH jsou vyloučeny osoby (zaměstnanci a další osoby), pokud je k zaměstnavateli váže právní vztah (pracovní smlouva nebo jiný právní závazek), který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek, odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.

V případě MPPS ovšem mezi tzv. ekonomickým zaměstnavatelem a zaměstnancem agentury práce žádný takový vztah nevzniká. Uvedený vztah vzniká pouze mezi právním zaměstnavatelem (agenturou práce) a zaměstnancem.

Z pohledu ZDPH vzniká vztah pouze mezi poskytovatelem pracovní síly (agenturou práce), tj. osobou poskytující služby a odběratelem. Jde o dvoustranný vztah, kdy jedna osoba (plátce) poskytuje službu (poskytnutí pracovní síly) jiné osobě (plátci), která tuto službu využívá.

Zaměstnanci ekonomickému zaměstnavateli nic nefakturuji – žádné plnění mu neposkytují. Tzv. ekonomický zaměstnavatel v podstatě provádí odvod daně z příjmů ze závislé činnosti za zaměstnavatele právního – jde o snahu chránit příjmy českého státního rozpočtu a bránit daňovým únikům. Situaci je možné z pohledu DPH přirovnat k zavedené praxi např. u prodeje šrotu, kdy povinnost odvádět DPH na výstupu za dodavatele bude mít odběratel. Přesto, že DPH odvede odběratel, plnění v plné výši samozřejmě uskutečnil dodavatel. Z pohledu ZDPH nelze „pítvat“ hodnotu služby po jednotlivých kalkulačních položkách. Vztah, který je vyloučen z předmětu DPH samozřejmě vzniká – ale pouze mezi zaměstnancem a právním zaměstnavatelem, se kterým má zaměstnanec uzavřenou smlouvu.

Z principu MPPS vyplývá, že ze strany poskytovatele služby je fakturována částka odpovídající celkové hodnotě poskytnutí pracovní síly navýšená o DPH. Příjemce služby má závazek vůči poskytovateli ve výši včetně DPH. V souladu s tuzemskými předpisy odvádí za zaměstnance poskytovatele daň z příjmů ze závislé činnosti. Snižuje tak svůj závazek vůči poskytovateli služby. Poskytovatel přiznává a odvádí DPH na výstupu v plné výši a příjemce služby si DPH v plné výši (za předpokladu splnění obecných podmínek pro odpočet) nárokuje na vstupu.

Shrňme si tedy, co vše z výše uvedeného ve vztahu k ZDPH vyplývá:

- 1) Poskytovatel služby – agentura práce uskutečňuje ekonomickou činnost dle § 5 odst. 2 ZDPH (soustavná činnost osob poskytujících služby).
- 2) Tato činnost je předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH (poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku).
- 3) Základem daně je podle ustanovení § 36 odst. 1 ZDPH vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.

K bodu 2) lze doplnit, že skutečnost, že poskytnutí pracovní síly je z pohledu ZDPH službou, mj. výslovně potvrzuje i ustanovení § 10 odst. 6 písm.e) ZDPH ve znění do 31.12. 2009.

K bodu 3) lze uvést, že plátce (agentura práce) má od příjemce služby obdržet celou fakturovanou částku. Tato částka (bez daně) je základem daně (ve schématu částka 100).

Opačný postup by byl popřením základních principů ZDPH vyjádřených ve výše citovaných ustanoveních zákona. Měl by za následek mj. krácení příjmů státního rozpočtu v případech, kdy by odběratel služby byl povinen krátit DPH na vstupu.

Za situace, kdy osoba registrovaná k dani v jiném členském státě (JČS) neposkytuje službu prostřednictvím stálé provozovny by logicky docházelo k rozdílu mezi hodnotou služby uváděnou v souhrnném hlášení agentury práce se sídlem v JČS a výší daně přiznanou tuzemským odběratelem v systému reverse-charge. Dalším zcela absurdním důsledkem by byl rozdílný základ daně u služby poskytnutí pracovní síly uskutečňované tuzemskou agenturou práce (kdy základem daně je celá fakturovaná částka bez DPH) a uskutečňované zahraniční agenturou práce, kde je základem daně, dle výše popsaného názoru, pouze část fakturované částky.

4. Návrh řešení:

Ze všech výše uvedených skutečností a s přihlédnutím k závěrům příspěvku č. 302/16.06.2010 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly – doplnění příspěvku dle našeho názoru jednoznačně vyplývají tyto závěry:

- 1) Výpočet příjmu zaměstnance stanovený pro účely zjištění základu daně podle § 6 odst. 13 ZDP postupem podle § 6 odst. 2 vždy vychází z ceny za pronájem pracovní síly v úrovni bez DPH (DPH na výstupu nepředstavuje zdanitelný příjem z hlediska daně z příjmů).
- 2) Základem daně z pohledu ZDPH je podle § 36 odst. 1 ZDPH celá hodnota služby poskytnutí pracovní síly fakturovaná poskytovatelem snížená o případnou daň z přidané hodnoty bez ohledu na to, zda ji poskytuje osoba registrovaná k dani v JČS nebo tuzemský plátce daně.

5. Návrh na opatření

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

Stanovisko Ministerstva financí:

2) DPH – odbor 18

Z hlediska DPH souhlas s návrhem řešení pod bodem 2. Ustanovení § 5 odst. 2, věty třetí, se týká zaměstnance a zaměstnavatele, nikoliv na činnost zaměstnavatele, který poskytuje pracovní sílu (zaměstnance) jiné osobě („ekonomickému zaměstnavateli“). Zásadní argumenty pro uplatnění DPH z celkové částky za službu agentury jsou uvedeny ve shrnutí pod body 1 až 3 na konci strany 35 a na začátku strany 36, tj. že u tzv. mezinárodního nájmu pracovní síly se jedná o poskytnutí služby, která je předmětem daně a základem daně je podle § 36 odst. 1 „... vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění.“

DAŇ DĚDICKÁ

Příspěvek 316/01.12.10 – MF předkládá stanovisko

316/01.12.10 - Bezúplatný převod majetku do soukromé nadace

Předkládají: Ing. Jindřich Trupl, daňový poradce, č. osvědčení 1856
Ing. Ivana Fexová, daňový poradce, č. osvědčení 4202

1. Úvod

Rádi bychom se zabývali nabytím majetku soukromou nadací a dopadem transferových daní v okamžiku vkládání majetku do nadace. Soukromou nadací, jak je níže vysvětleno, není možné založit dle české právní legislativy v České Republice. Česká právní úprava zná pouze nadace založené pro účely dosahování obecně prospěšných cílů. Osвобоzení od daně darovací je dle české legislativy omezeno pouze pro případ nabytí majetku nadací, jejíž účel je dosahování obecně prospěšných cílů.

Domníváme se, že česká legislativa neuvažuje jiné druhy nadací, které jsou možné dle legislativy platné v jiných členských státech a jejich účel. Zdanění bezúplatného převodu majetku do těchto jiných nadací daní darovací by pak bylo v rozporu s jejich smyslem.

2. Analýza legislativy

2.1 Druhy nadací v České Republice

Právní úpravu nadací v České Republice obsahuje zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech. Nadace jsou definovány jako účelová sdružení majetku zřízená a vzniklá podle zákona o nadacích a nadačních fondech pro dosahování obecně prospěšných cílů. Nadace tedy představují sdružené jmění, které má sloužit stanovenému účelu, a které má status právnické osoby. Základními definičními znaky nadace jsou majetek a účel. Z hlediska zákonem přípustných účelů, které mohou nadace sledovat, vyplývá, že v České republice mohou nadace sledovat a naplňovat pouze veřejně (obecně) prospěšné cíle. Obecně prospěšným cílem je zejména rozvoj duchovních hodnot, ochrana lidských práv nebo jiných humanitárních hodnot, ochrana přírodního prostředí, kulturních památek a tradic, rozvoj vědy, vzdělávání, tělovýchovy a sportu.

2.2 Druhy nadací v jiném členském státě, konkrétně v Rakousku

V Rakousku existují dva druhy nadací:

1. Veřejně prospěšné nadace zřízené na základě federálního zákona o nadacích a fondech nebo na základě zemských zákonů.
2. Soukromé nadace se řídí zákonem o soukromých nadacích (Privatstiftungsgesetz, PSG) z roku 1993. Soukromá nadace je ve smyslu čl. 1.1 PSG právní osobou, která disponuje majetkem určeným k naplňování cílů stanovených jejím zřizovatelem. Soukromé nadace mohou naplňovat jak soukromé tak veřejné účely.

2.2.1 Podmínky pro vznik nadace PSG

Veřejně prospěšná nadace nabývá právní subjektivitu po splnění zákonem stanovených podmínek okamžikem schválení příslušným zemským orgánem nebo federálním ministerstvem. Nadace se zřizuje písemnou smlouvou, nebo zakládací listinou, anebo závětí. Registr nadací vede ministerstvo vnitra.

Soukromé nadace mohou být zřízeny notářským zápisem nebo závětí. Pro vznik soukromé nadace je nezbytný zápis do obchodního rejstříku vedeného příslušným obchodním soudem. Vznik soukromých nadací není vázán na schválení příslušnými zemskými nebo federálními orgány. Nadace musí mít v názvu „Privatstiftung“. Soukromé nadace musí mít minimální kapitál ve výši 70 000 euro.

V Rakousku veřejně prospěšné nadace mohou sledovat a naplňovat pouze veřejně prospěšné cíle, soukromé nadace mohou sledovat a naplňovat jak cíle veřejně prospěšné, tak soukromé.

2.3 Daň darovací dle českých předpisů

Od daně darovací je osvobozeno bezúplatné nabytí majetku, pokud k němu dochází mezi osobami zařazenými v I. a II. skupině. Od daně dědické je osvobozeno nabytí majetku děděním, pokud k němu dochází mezi osobami zařazenými v I. a II. skupině. Tedy darování či dědění mezi osobami v řadě přímé, mezi manželi, ale také např. mezi osobami v řadě pobočné.

Od daně darovací je dále osvobozeno bezúplatné nabytí majetku nadací nebo nadačním fondem se sídlem v tuzemsku nebo na území jiného evropského státu, je-li bezúplatně nabytý majetek určen na dosahování obecně prospěšných cílů nadace nebo nadačního fondu v souladu se zákonem upravujícím činnost nadací a nadačních fondů nebo v souladu s obdobnou úpravou nadací a nadačních fondů podle práva jiného evropského státu, jakož i bezúplatné poskytnutí majetku touto nadací nebo nadačním fondem v souladu s účelem, pro který byly zřízeny, a podmínkami stanovenými v nadační listině nebo ve statutu.

3. Popis problému

Česká legislativa omezuje osvobození od daně dědické a daně darovací na bezúplatné nabytí majetku nadací pouze je-li bezúplatně nabytí majetku určeno na dosahování obecně prospěšných cílů. Domníváme se, že česká legislativa neuvažuje i jiné možné typy nadací, které jsou právně upraveny v jiných členských státech EU.

Obvykle rodina v čase nabyvá majetek/finanční prostředky, které již jsou řádně zdaněny, ať již to jsou zdaněné příjmy ze zaměstnání, z podnikání, z podílů na zisku atd.. Prostředky mohou mít uloženy na běžném či termínovaném účtu či jsou investovány do obchodních podílů či cenných papírů.

Ve chvíli kdy se rodina / rodiče zamýšlí jak v případě např. úmrtí jednoho z rodičů do budoucnosti zabezpečit druhého partnera, děti, mohou volit mezi vypořádáním majetku darováním, v dědickém řízení či prostřednictvím soukromé nadace založené např. podle rakouského práva.

Nabytí majetku potomky v rámci darování či dědického řízení je od daně darovací nebo dědické osvobozeno. V tomto případě však hrozí, že majetek bude roztržěn či zcizen v případě, že s ním bude zacházeno neodborně. Dědicové nemusí být natolik ekonomicky zdatní či se nebudou schopni dohodnout. Dědicové nemusí s majetkem zacházet v souladu s přáním a zadáním zůstavitele.

Na druhou stranu může rodina svěřit majetek do soukromé nadace, která je řízena odborníky, kteří zajistí udržení majetku a jeho další zhodnocování. Členové rodiny pak budou stanoveny osobami oprávněnými, beneficienty, kterým bude nadace vyplácet podle potřeb a v souladu se statutem nadace finanční / materiální podporu.

Jelikož je nadace právnickou osobou pak z hlediska daně darovací, pokud by neplatilo osvobození, by transfer majetku z fyzické osoby do nadace (PSG) mohl být považován za transfer osobě spadající do třetí skupiny na níž by se osvobození nevztahovalo. Zákon o dani darovací dále osvobozuje bezúplatné nabytí majetku nadací nebo nadačním fondem, je-li bezúplatně nabytý majetek určen na dosahování obecně prospěšných cílů. Účelem soukromé nadace však zpravidla bude poskytování pomoci beneficiům (zpravidla členům rodiny) a dále (ale jen) z části dosahování veřejně prospěšných cílů. Sazba daně darovací by pak mohla při transferu majetku do nadace dosáhnout výše až 40 %.

Při pohlednutí na výše uvedené možnosti řešení vypořádání majetku rodiny lze soukromou nadací chápat jako nástroj nahrazující dědické řízení, který zachová majetek rodiny, zaručí jeho další zhodnocení a bude podporovat stanovené beneficienty.

Domníváme se, že česká legislativa neuvažuje jiné druhy nadací, které jsou možné dle legislativy platné v jiných členských státech a zdanění bezúplatného nabytí majetku těmito jinými nadacemi by bylo v rozporu s jejich smyslem zachování majetku místo pouhého rozdělení v rámci dědického řízení.

V oblasti primárního práva Evropských společenství se daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí dotýkají čl. 43 (právo usazování) a čl. 56 a násl. (volný pohyb kapitálu) Smlouvy o Evropském společenství. Tato ustanovení ve svém důsledku vedou k tomu, aby podmínky pro osvobození od majetkových daní, jsou-li vázány na trvalý pobyt fyzické osoby nebo sídlo právnické osoby, byly pro subjekty všech členských států shodné.

Dle judikatury Evropského soudního dvora není důležité zda-li má subjekt právní formu, kterou právní řád daného státu nezná. I v daném případě a v souladu s výše uvedenými články ES by měl respektovat své vnitřní předpisy.

Z výše uvedeného dovozujeme, že uvažujeme-li o soukromé nadaci jako o nástroji správy rodinného majetku mělo by být osvobozeno i vložení již jednou zdaněného majetku do soukromé rodinné nadace.

4. Závěr

Z hlediska zákonem přípustných účelů, které mohou nadace sledovat, vyplývá, že v České republice mohou nadace sledovat a naplňovat pouze veřejně (obecně) prospěšné cíle, zatímco například v Rakousku jsou přípustné jak cíle veřejně prospěšné, tak cíle soukromé. Založení soukromé nadace a převedení majetku do této nadace může zabránit rozpadu a následně úplné ztrátě majetku, ke které by mohlo dojít při ponechání vypořádání skrze řízení dědické, díky ekonomicky neodbornému zacházení. Rodina bude i po smrti finančně zabezpečena příjmem, který bude vyplácen určeným beneficietům v souladu se statutem nadace a s ohledem na jejich potřeby.

Dle českých právních předpisů by soukromá nadace, jakožto právnická osoba, byla pro účely daně darovací zahrnuta do třetí skupiny, tedy ostatní právnické osoby. Soukromá nadace je upravena právem jiného členského státu a může dosahovat jak obecně prospěšných cílů tak cílů soukromých.

Domníváme se, že zákonodárce neuvažoval typy a účely nadací, které mohou být zřízeny v jiných členských státech, kde jmění nadace může být použito i k jiným účelům než-li veřejně prospěšným. Dle našeho názoru by se osvobození od daně darovací mělo týkat i bezúplatného převodu majetku do nadací upravených podle práva jiného členského státu EU.

Prostředky plynoucí beneficietům ze soukromé nadace v souladu se statutem nadace jsou předmětem daně z příjmů s ohledem na příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

5. Doporučení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Navrhujeme potvrdit závěry obsažené v závěru tohoto příspěvku. Po projednání na Koordinačním výboru navrhujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí odpovídajícím způsobem implementovat do znění zákona.

Stanovisko Ministerstva financí:

Každý ze států Evropské unie legislativně upravuje samostatně nadační právo, nadace nejsou obsahem komunitárního práva Evropské unie. Ve státech Evropské unie proto existují rozličné typy nadací, v některých státech veřejně prospěšné nadace, korporální (podnikové) nadace a soukromé nadace, v jiných státech pouze veřejně prospěšné nadace.

V České republice jsou nadace a nadační fondy upraveny zákonem č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů. Jsou to účelová sdružení majetku zřízená a vzniklá podle zákona pro dosahování obecně prospěšných cílů, zejména rozvoj duchovních hodnot, ochranu lidských práv nebo jiných humanitárních hodnot, ochranu

přírodního prostředí, kulturních památek a tradic, rozvoj vědy, vzdělání, tělovýchovy a sportu. Český právní řád neupravuje a tudíž ani neumožňuje založení nadace pro soukromé účely.

Přímé daně, mezi které náleží daň darovací, jsou rovněž záležitostí členských států EU, každý stát Evropské unie samostatně legislativně upravuje základní konstrukční prvky daně darovací, tj. poplatníka, předmět, základ, sazbu a osvobození od daně.

Uvedené oblasti by se z komunitárního práva mohla týkat ustanovení článků Smlouvy o založení Evropského společenství v oblastech upravujících právo usazování a volného pohybu kapitálu. Podle rozsudků Evropského soudního dvora přijatých k přímým daním, které lze vztáhnout i na daň darovací, podmínky pro osvobození od těchto daní včetně daně darovací, jsou-li vázány na bydliště fyzické osoby nebo sídlo právnické osoby, by měly být v členských státech Evropské unie shodné. Tato skutečnost byla vzata v úvahu při úpravě osvobození nadací a nadačních fondů obsaženého v ustanovení § 20 odst. 4 písm. d) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění zákona č. 476/2008 Sb.

Osvobození od daně darovací podle platné právní úpravy v České republice lze uplatnit u bezúplatného nabytí majetku nadací nebo nadačním fondem se sídlem v tuzemsku nebo na území jiného členského státu Evropské unie, Norska a Islandu, je-li bezúplatně nabytý majetek určen na dosahování obecně prospěšných cílů. Od daně darovací není osvobozeno bezúplatné nabytí majetku soukromou nadací založenou podle práva jiného státu, je-li bezúplatně nabytý majetek určen pro soukromé účely. Způsob zdanění převodů majetku na soukromou nadaci by mohl být posouzen v návaznosti na nový občanský zákoník, bude-li tento institut upraven právním řádem České republiky.

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 318/01.12.10 – MF předkládá stanovisko

318/01.12.10 - Vybrané účetní případy při účtování zásob v návaznosti na stanovení základu daně z příjmů

Předkládají: Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680
Ing. Pěva Čouková, daňový poradce, č. osvědčení 0023
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701

1. Základní popis situace

U vybraných účetních případů při účtování zásob mohou v praxi vznikat pochybnosti o jejich daňovém režimu z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

V tomto příspěvku řešíme jednu z takovýchto účetních operací v oblasti účtování zásob v návaznosti na její uplatnění při zjištění základu daně z příjmů. Konkrétně se jedná o účtování některých druhů zásob (tj. druhy zásob určených rozhodnutím účetní jednotky) přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad, vždy však se zřetelem k tomu, že spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu.

Ustanovení bodu 4.4.4. ČÚS č. 015 – Zásoby, umožňuje účetním jednotkám:

- a) stanovit svým předpisem vždy pro příslušné účetní období normy přirozených úbytků zásob a
- b) rozhodnout o druzích materiálu, o kterých je účtováno přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad, vždy však se zřetelem k tomu, že spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu.

K bodu a):

V návaznosti na úpravu obsaženou v § 24 odst. 1 ve spojení s § 25 odst. 2 ZDP jsou technické a technologické úbytky a úbytky vyplývající z přirozených vlastností zásob, jakož i ztratné v maloobchodě daňově účinným nákladem do výše ekonomicky zdůvodněných norem přirozených úbytků a ztratného stanovených účetní jednotkou – poplatníkem. S ohledem na uvedenou speciální úpravu obsaženou v § 25 odst. 2 ZDP tedy v této oblasti vzniká minimum sporných případů.

K bodu b):

Problematika posuzování nákladů na spotřebu těch druhů materiálu, které jsou účtovány přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad však není speciálně ZDP řešena a tato spotřeba materiálu je považována za daňově účinný náklad dle § 24 odst. 1 ve spojení s § 23 odst. 2 a § 23 odst. 10 ZDP, pokud výše vykázané a do nákladů proúčtované spotřeby tohoto materiálu odpovídá skutečné spotřebě materiálu v příslušném účetním období. Tato úprava, nyní obsažená v bodu 4.4.4. ČÚS č. 015 – Zásoby, je součástí úpravy v oblasti účetnictví již velmi dlouhou dobu, nyní se však vyskytují diskuze a pochybnosti ohledně praktického uplatnění této úpravy v návaznosti na stanovení výše základu daně z příjmů. V praxi se pak jedná např. o zásoby materiálu těchto druhů – kancelářský materiál, rychloobrátkový stavební materiál,

zdravotnický materiál a léčiva ve zdravotnických zařízeních, rychloobrátková paliva a PHM, apod.

Úprava přirozených úbytků zásob a zásob účtovaných přímo do spotřeby bez zaúčtování na sklad je speciální úpravou, která je z pohledu formálního uspořádání v ČÚS č. 015 – zásoby i z pohledu věcného samostatnou úpravou nad rámce úpravy způsobu A a způsobu B účtování zásob. Tzn. že v případě účtování zásob materiálu přímo do spotřeby není o těchto zásobách účtováno na sklad a taktéž k těmto zásobám není vedena skladová evidence. Současně je však účetní jednotka povinna realizovat taková opatření, aby vykázaná spotřeba materiálu v rámci účetní závěrky odpovídala skutečné spotřebě. Těmito opatřeními k prokazatelnému doložení skutečné spotřeby je pak zejména:

- provedení řádné fyzické inventury těchto zásob materiálu k rozvahovému dni a následné upravení (snížení) již zaúčtované spotřeby o zásoby materiálu zjištěného v rámci fyzické inventury, tedy o hodnotu skutečně nespotřebovaných zásob
- řádnou evidencí těchto nakoupených zásob ve formě dodacích listů a přijatých faktur
- základní vazbou (tato vazba ve většině případů není dokladovatelná zcela přesně např. z titulu přirozených úbytků a technologických ztrát) vykázané spotřeby těchto zásob na realizované výkony (tj. např. přírůstky nedokončené výroby, vydané faktury, kalkulace výkonů, výkony uplatněné v rámci vyúčtování na zdravotní pojišťovny, apod.).

Závěr: Náklady z titulu této spotřeby materiálu jsou daňově účinným a prokázaným nákladem dle § 24 odst. 1 ZDP ve spojení s § 23 odst. 2 a § 23 odst. 10 ZDP, pokud je neúčtování na sklad a nevedení skladové evidence nahrazeno opatřeními prokazujícími skutečnou spotřebu tohoto materiálu v příslušném účetním (zdaňovacím) období. Těmito opatřeními je zejména řádné provedení fyzické inventury a snížení zaúčtované spotřeby materiálu o zůstatek nespotřebovaného materiálu zjištěného fyzickou inventurou, jakož i dalšími opatřeními prokazujícími vazbu spotřeby materiálu na nákup nebo opatřeními prokazujícími základní vazbu na výkony.

Základní úprava vztahující se k řešené problematice:

ČÚS č. 015 – Zásoby, bod 4.4.4. „Účetní jednotka může stanovit svým předpisem vždy pro příslušné účetní období normy přirozených úbytků zásob a též rozhodne o druzích materiálu, o kterých účtuje přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad, vždy však se zřetelem k tomu, že spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu.“

Výše uvedené závěry je možné podpořit i judikaturou. Ta jednak obecně vychází z toho, že pokud není v ZDP speciální úpravy, vychází se z toho, jak je daný účetní případ správně zachycen v účetnictví s tím, že v případě nákladů neupravených ani v § 24 odst. 2 ZDP ani v § 25 odst. 1 ZDP jsou tyto daňově uznatelné při splnění podmínky dle § 24 odst. 1 ZDP (viz. např. 2 Afs 45/2003-118 31.8.2004 (Sbírka rozhodnutí NSS 12/2005, str. 1037) či 7 Afs 128/2004-84 20.1.2006). To je potvrzeno i přímo judikáty k vlastní problematice zásob, které reflektují správné zaúčtování v oblasti zásob jako relevantní z hlediska zdanění (viz. např. 2 Afs 36/2006-77 ze dne 16.5.2007 (Sbírka rozhodnutí NSS 9/2007, str. 811 1307/2007 Sb. NSS), 5 Afs 19/2009-128 ze dne 9.10.2009 či 1 Afs 111/2009-97 ze dne 21.4.2010).

2. Závěr

Obsažen v textu příspěvku.

3. Návrh opatření

Navrhujeme potvrdit výše uvedené závěry a příslušným způsobem je publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

Stanovisko MF

k bodu a)

Souhlasíme s uvedenými závěry.

k bodu b)

ZDP neobsahuje zvláštní úpravu problematiky, která je předmětem tohoto příspěvku. Proto s odvoláním na § 23 odst. 2 a odst. 10 ZDP se v tomto případě za daňově uznatelný náklad považuje náklad zaúčtovaný v souladu se zákonem o účetnictví. Zdůrazňujeme ale nutnost respektování principu věcné a časové souvislosti v příslušném zdaňovacím období.

V této souvislosti se uvádí, že vzhledem k tomu, že ani Ministerstvem financí ani daňovou správou nejsou zaznamenány problémy při aplikaci daňové legislativy v této oblasti a že smyslem KV KDP je sjednocovat praxi při aplikaci daňové legislativy a nikoli řešit konkrétní kauzy, by Ministerstvo financí přivítalo podrobnější informaci o důvodu předložení tohoto příspěvku.

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

Daň z příjmů

317/01.12.10 - Finanční náklady poplatníka s příjmy osvobozenými od daně z příjmů právnických osob

Předkládají: Ing. Tomáš Plešinger
Ing. Jana Rybáková