

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

**Zápis z jednání Koordinačního výboru
s Komorou daňových poradců ČR ze dne 20.2.2013****UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 20.2.2013****- seznam -****Daň z příjmů**

386/19.12.12 Cestovní náhrady při dočasném přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli do zahraničí2

Předkládají: Ing. Věra Jankovcová,
JUDr. Jana Kopáčková

Uzavřeno s rozporem

392/20.02.13 Změny v uplatnění paušálních výdajů od 1.1.2013.....7

Předkládají: Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.,
Ing. Jiří Nesrovnal

Uzavřeno s rozporem

393/20.02.13 Zúčtovaný příjem ze závislé činnosti12

Předkládají: Dana Trezziová,
Marie Pelešková

V 1. části uzavřeno, v 2. části uzavřeno s rozporem

Správa daní

394/20.02.13 Problematika samostatnosti územních pracovišť finančních úřadů18

Předkládají: Ing. Jan Rambousek, LL.M.,
JUDr. Jaroslav Kobík

Uzavřeno

Daň z příjmů

PŘÍSPĚVEK UZAVŘENÝ S ROZPOREM

386/19.12.12 Cestovní náhrady při dočasném přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli do zahraničí

Předkládají: Ing. Věra Jankovcová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3768,
JUDr. Jana Kopáčková, advokát, č. zápisu ČAK 10113

1. Úvod

Tento příspěvek představuje návrh na řešení dalšího dílčího problému spojeného s dočasným přidělením zaměstnance k jinému zaměstnavateli do zahraničí, přičemž navazuje na závěry přijaté Koordinačním výborem č. 358/22.02.12. Dočasné přidělení k jinému zaměstnavateli (předkládala Ditta Hlaváčková, Petra Pospíšilová, Dana Trezziová).

Jsme si vědomi, že se problematika cestovních náhrad obecně ve výše uvedeném příspěvku řešila, a to v bodě 4.2. Nicméně zde nebyla řešena úprava poskytování cestovních náhrad, pokud se jedná o dočasné přidělení do zahraničí. Domníváme se, že v tomto případě nelze použít úpravu §165 zákoníku práce, tj. poskytovat náhrady jako při tuzemských pracovních cestách.

Cílem tohoto příspěvku je vymezit, jaké cestovní náhrady přísluší zaměstnanci při dočasném přidělení k jinému zaměstnavateli do zahraničí. Dle stávající právní úpravy toto jednoznačně nevyplývá a může docházet k absurdním situacím.

2. Situace

S účinností od 01. 01. 2012 byl novelou zákoníku práce zaveden institut dočasného přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli, který umožňuje, aby si zaměstnavatelé mezi sebou bezplatně oficiálně půjčovali pracovní síly mimo režim zprostředkování zaměstnání.

Pro případ dočasného přidělení přísluší podle § 165 zákoníku práce zaměstnanci náhrady ve výši a za podmínky stanovených v § 156 až 164 zákoníku práce, tedy náhrady jako při tuzemských pracovních cestách.

Z právní úpravy jednoznačně nevyplývá, jaké cestovní náhrady přísluší zaměstnanci při dočasném přidělení do zahraničí.

3. Rozbor problematiky

a) Podstata dočasného přidělení podle § 43a zákoníku práce

Dočasné přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli může proběhnout výhradně na základě písemné dohody mezi zaměstnancem a kmenovým zaměstnavatelem nejdříve po uplynutí 6 měsíců ode dne vzniku pracovního poměru.

Za dočasné přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli nesmí být poskytována úplata – je pouze přípustné, aby kmenový zaměstnavatel obdržel od zaměstnavatele, k němuž bude zaměstnanec dočasně přidělen, úhradu mzdových nákladů a cestovních náhrad, které kmenový zaměstnavatel v době dočasného přidělení zaměstnanci poskytne.

Dohoda mezi zaměstnancem a kmenovým zaměstnavatelem o dočasném přidělení musí obsahovat následující údaje:

- označení zaměstnavatele, k němuž se zaměstnanec dočasně přiděluje
- den vzniku dočasného přidělení
- druh práce v rámci dočasného přidělení
- místo výkonu práce v rámci dočasného přidělení, popř. též pravidelné pracoviště pro účely cestovních náhrad
- doba trvání dočasného přidělení.

Mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem, k němuž je zaměstnanec dočasně přidělen, nevzniká pracovněprávní vztah – zaměstnanec zůstává v pracovním poměru výhradně ke kmenovému (vysílajícímu) zaměstnavateli.

b) Nárok zaměstnance na cestovní náhrady po dobu dočasného přidělení

Podle výslovného ustanovení zákoníku práce (§ 165) přísluší zaměstnanci při dočasném přidělení do jiného místa výkonu práce, než bylo sjednáno v pracovní smlouvě (které je současně odlišné od bydliště zaměstnance), náhrady ve výši a za podmínek podle § 157 až § 164 zákoníku práce, tedy náhrady jako při tuzemských pracovních cestách.

Tedy za každou cestu do místa dočasného přidělení obdrží zaměstnanec následující náhrady:

- náhrada jízdních výdajů
- náhrada výdajů za ubytování
- stravné (za každý kalendářní den dočasného přidělení)
- náhrada nutných vedlejších výdajů, popř. též

- náhrada jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny.

V § 165 **není výslovně řešen režim cestovních náhrad pro případ dočasného přidělení do zahraničí**. Absence výslovné úpravy nabízí 3 možné interpretace:

b.1) Nároky jako při tuzemských pracovních cestách ve smyslu § 157 až 164

(doslovný jazykový výklad)

Z výslovného odkazu na paragrafy 157 až 164 by se dalo soudit, že při dočasném přidělení do zahraničí se bude při poskytování cestovních náhrad postupovat výhradně podle úpravy pro tuzemské pracovní cesty. To by mělo zásadní dopad, pokud jde o stravné – zaměstnanec by obdržel stravné v českých korunách podle podmínek pro tuzemské pracovní cesty.

Tento závěr plynoucí z doslovného jazykového výkladu se jeví jako poněkud absurdní, přinášel by zaměstnancům, kteří jsou do zahraničí dočasně přidělení, neopodstatněnou nevýhodu oproti zaměstnancům, kteří jsou do zahraničí vysláni na „klasickou pracovní cestu“ a kteří by tudíž obdrželi vyšší stravné.

b.2) Nároky jako při výkonu práce v zahraničí ve smyslu § 172

(systematický výklad)

Protože § 157 až 164 nepokrývají práci v zahraničí, jsou pro účely dočasného přidělení do zahraničí nepoužitelné, a zároveň výslovný odkaz na paragrafy upravující nároky při zahraničních pracovních cestách v § 165 zákoníku práce chybí, bude třeba použít speciální úpravu o náhradách při výkonu práce v zahraničí podle § 172 zákoníku práce.

§ 172 míří na případy, kdy je sjednáno místo výkonu práce (ať už v pracovní či jiné smlouvě) mimo území ČR. A protože podstatnou náležitostí dohody o dočasném přidělení je výslovné ujednání o místě výkonu práce, nabízí se závěr, že v případě dočasného přidělení do zahraničí je „*sjednáno místo výkonu práce mimo území ČR*“ ve smyslu § 172, protože existuje výslovné písemné ujednání o místě výkonu práce v zahraničí. Lze tedy dovodit, že se splnila hypotéza § 172 zákoníku práce – tj.že „*bylo sjednáno místo výkonu práce mimo území ČR*“.

To má ovšem pro zaměstnance fatální následek – obdrží náhrady pouze za dny první cesty z ČR do zahraničí a zpět, za celou dobu pobytu v zahraničí mu na náhradách nebude příslušet nic.

b.3) Nároky jako při zahraničních pracovních cestách

(teleologický výklad)

Z § 165 zákoníku práce vyplývá jednoznačný záměr zákonodárce přiznat zaměstnanci při dočasném přidělení tytéž nároky, jaké má zaměstnanec při pracovní cestě. Tj. zaměstnanec by měl mít zásadně stejné náhrady, jaké by obdržel, kdyby nešlo o dočasné přidělení, ale o „klasickou“ pracovní cestu. Podle této úvahy by se úprava § 166 až 171 použila, i když § 165 na ni výslovně neodkazuje – jiný postup by totiž znamenal, že pro zaměstnance

dočasně přidělovaného v rámci ČR by platil stejný režim, jako při pracovní cestě v rámci ČR, zatímco pro zaměstnance dočasně přidělovaného do zahraničí by platil méně výhodný režim, než při pracovní cestě do zahraničí.

c) Daňové dopady

Jednoznačný závěr o tom, která z popsaných interpretací je správná, má klíčový význam i pro daňový režim prostředků, které zaměstnanec při dočasném přidělení do zahraničí obdrží, resp. které zaměstnavatel při dočasném přidělení vynaloží.

4. Návrh řešení

Podle našeho názoru by se zaměstnancům dočasně přidělovaným do zahraničí měly poskytovat cestovní náhrady jako při „klasické“ zahraniční pracovní cestě, a to i přes absenci výslovného odkazu na odpovídající právní úpravu v § 165 zákoníku práce. Zaměstnanec dočasně přidělený do zahraničí by tedy měl podle našeho názoru obdržet cestovní náhrady podle pravidel pro zahraniční pracovní cesty, nikoliv pouze za dny první cesty z ČR do zahraničí a zpět a nikoliv pouze v rozsahu nároků přiznaných zákonem pro tuzemské pracovní cesty. Jakýkoliv jiný postup by de facto znevýhodňoval zaměstnance dočasně přidělované do zahraničí ve srovnání se zaměstnanci dočasně přidělovanými v rámci ČR. Zaměstnanci dočasně přidělovaní v rámci ČR by na tom při jiném výkladu byli finančně výhodněji než zaměstnanci dočasně přidělovaní do zahraničí, a to vzdor skutečnosti, že dočasné přidělení do ciziny je jistě pro člověka razantnějším zásahem do soukromí a běžného způsobu života, než pobyt v ČR.

5. Závěr

Po projednání tohoto příspěvku v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Nelze souhlasit s návrhem řešení předkladatele, že by se zaměstnancům dočasně přidělovaným do zahraničí měly poskytovat cestovní náhrady jako při „klasické“ zahraniční pracovní cestě.

V uvedené věci si GFŘ vyžádalo stanovisko věcně příslušného resortu, tj. MPSV (č.j. 2012/95388-51). Jedná se o uváděnou variantu **předkladatele pod bodem b.2)**-tzn. použití speciální úpravy o náhradách při výkonu práce v zahraničí podle § 172 zákoníku práce.

Jak uvádí MPSV jednou z povinných náležitostí dohody o dočasném předělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli je také ujednání o místě výkonu práce dle § 43a odst.3 zákoníku práce. Pokud je tedy místo výkonu práce sjednáno písemně v zahraničí, pak se postupuje podle § 172 zákoníku práce a zaměstnanci přísluší cestovní náhrady jako při zahraniční pracovní cestě pouze za ty dny první cesty z ČR do místa výkonu práce a zpět, jakož i náhrada prokázaných jízdních, ubytovacích a nutných vedlejších výdajů. Poskytování jiných náhrad výdajů jsou ponechány na dohodě smluvních stran, v tomto ohledu je režim stejný jako při standardním sjednání místa výkonu práce v zahraničí v pracovní smlouvě.

Příčemž zaměstnavatel, který je uveden v § 109 odst.3 zákoníku práce, je podle § 181 zákoníku práce povinen vedle náhrad uvedených v § 172 zákoníku práce poskytovat zaměstnanci náhrady stanovené v provádějícím předpisu (nařízení vlády č. 62/1994 Sb., o poskytování náhrad některých výdajů zaměstnancům rozpočtových a příspěvkových organizací s pravidleným pracovištěm v zahraničí), přičemž zaměstnavatel, který není uveden v § 109 odst.3 zákoníku práce, není zakázáno využít této úpravy, a to ani u dočasného přidělení podle § 43 zákoníku práce.

K argumentům předkladatele k nepoužití § 172 zákoníku práce – “jakýkoliv jiný postup by de facto znevýhodňoval zaměstnance dočasně přidělované do zahraničí ve srovnání se zaměstnanci dočasně přidělovanými v rámci ČR”, uvádíme, že se jedná o vzájemnou písemnou dohodu, tzn. se souhlasem přiděleného zaměstnance.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘENÝ S ROZPOREM v bodu 2.1.1

392/20.02.13 Změny v uplatnění paušálních výdajů od 1.1.2013

Předkládají: Ing. Zuzana Rylová, Ph.D., daňový poradce, č. osv. 3912
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

1. Úvod a vymezení problémů

Novelou ZDP - zákonem č.500/2012 Sb. došlo mimo jiné k určitým daňovým restrikcím v případě, kdy poplatník uplatňuje výdaje paušální částkou. Konkrétně pak jde o tyto restrikce:

1.1. Omezení v uplatnění výše paušálu

1.1.1. Text právní úpravy

§ 7 odst. 7 ZDP:

"...(7) Neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 11 nebo 12, ve výši

a) 80 % z příjmů podle odstavce 1 písm. a) a odstavce 1 písm. b) z příjmů ze živností řemeslných,

b) 60 % z příjmů podle odstavce 1 písm. b), s výjimkou příjmů ze živností řemeslných,

c) 40 % z příjmů podle odstavce 1 písm. c) nebo z příjmů podle odstavce 2 písm. a), s výjimkou příjmů podle odstavce 6, anebo z příjmů podle odstavce 2 písm. b) až d);

nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 800 000 Kč.

*d) 30 % z příjmů podle odstavce 2 písm. e); **nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 600 000 Kč.**"*

1.1.2. Důvodová zpráva

"... (§ 7 odst. 7 písm. c))

Stávající výše výdajových paušálů bude zachována. U činností spadajících do paušálů ve výši 40 % bude absolutní výše odpočtu prostřednictvím paušálu omezena 800 tis. Kč (tedy maximálním možným odpočtem rovným 40 % z mezního příjmu stanoveného ve výši 2 mil. Kč).

(§ 7 odst. 7 písm. d))

Stávající výše výdajových paušálů bude zachována. U činností spadajících do paušálů ve výši 30 % bude absolutní výše odpočtu prostřednictvím paušálu omezena 600 tis. Kč (tedy maximálním možným odpočtem rovným 30 % z mezního příjmu stanoveného ve výši 2 mil. Kč)....."

1.2. Omezení v možnosti uplatnit slevu na dani na druhého z manželů a daňová zvýhodnění na děti

1.2.1. Text právní úpravy

„...§ 35ca

Uplatní-li poplatník u dílčího základu daně podle § 7 výdaje podle § 7 odst. 7 nebo u dílčího základu daně podle § 9 výdaje podle § 9 odst. 4 a součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, je vyšší než 50 % celkového základu daně, nemůže

- a) snížit daň podle § 35ba odst. 1 písm. b),*
- b) uplatnit daňové zvýhodnění. „.....“*

1.2.2. Důvodová zpráva

“....(§ 35ca)

Navrhuje se, aby poplatníci, kteří uplatní výdaje paušálem podle § 7 odst. 7 nebo § 9 odst. 4, nemohli za určitých podmínek uplatnit slevu na dani na manželku (manžela) a daňové zvýhodnění na vyživované dítě.

Podmínkou, aby poplatník mohl tuto slevu a daňové zvýhodnění uplatnit, je, aby součet jeho dílčích základů, u kterých neuplatňuje výdaje paušálním způsobem (tj. i u dílčích základů daně podle § 7 nebo § 9, pokud u nich neuplatňuje výdaje paušálním způsobem), přesahoval 50 % jeho celkového základu.....”.

Pokyn GFŘ D-6

K § 13

Příjmy dosažené při společném podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti se rozdělují na spolupracující osoby i v případě, že spolupracující osoba má kromě těchto příjmů i jiné příjmy podléhající dani z příjmů. Způsob uplatnění daňových výdajů, u těchto jiných zdanitelných příjmů spolupracující osoby není vázán (nemusí být shodný) na způsob uplatnění daňových výdajů rozdělovaných na spolupracující osobu.

V praxi pak vznikají výkladové problémy, jak dané restriktce aplikovat v případech spolupracujících osob dle § 13 ZDP. Některým z těchto otázek se chceme věnovat i v tomto příspěvku.

2. Popis problematiky

2.1. Omezení výdajových paušálů (§ 7 odst. 7 písm. c) a d) ZDP)

Otázka, která v dané souvislosti vzniká, je, zda se výše uvedené omezení výdajových paušálů (ve výši 800 tis. Kč, resp. 600 tis. Kč) bude aplikovat před nebo po rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osobu dle § 13 ZDP.

Domníváme se, že uvedené omezení se uplatní až po rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osobu, neboť z textu právní normy nevyplývá, že by se dané omezení mělo testovat u poplatníka (dále jen „OSVČ“) před tím, než rozdělí výdaje na spolupracující osobu.

Příklad

OSVČ má příjmy podle § 7 odst. 1 písm. c) ZDP ve výši 4 000 000 Kč, paušální výdaje ve výši 40 %, tj. 1 600 000 Kč. Po rozdělení na spolupracující manželku, při respektování max. možné výše rozdílu mezi příjmy a výdaji:

OSVČ	příjmy 3 100 000 Kč	výdaje 1 240 000 Kč
Spolupracující osoba	příjmy 900 000 Kč	výdaje 360 000 Kč

Uplatněno:

OSVČ	příjmy 3 100 000 Kč	výdaje 800 000 Kč
Spolupracující osoba	příjmy 900 000 Kč	výdaje 360 000 Kč

Z uvedeného je zřejmé, že příjmy a výdaje byly rozděleny v souladu s ustanovením § 13 ZDP a bylo respektováno omezení dle § 7 odst. 7 u spolupracujících poplatníků. Podle § 13 se na spolupracující osobu převádí podíl na příjmech a výdajích a teprve po rozdělení příjmů a výdajů je možné určit, zda je nebo není předmětný limit překročen či nikoliv. To platí bez ohledu na to, že dle našeho názoru paušální výdaje uplatňuje OSVČ a nikoliv spolupracující osoba. Jedna věc je, kdo je poplatníkem, který uplatňuje výdaje paušálem-tím je dle našeho názoru vždy OSVČ a nikoliv spolupracující osoba (viz. dále 2.2. *Omezení v možnosti uplatnit slevu na dani na manželku a daňová zvýhodnění na děti*). Druhou samostatnou otázkou pak je, kdy se testuje výše uvedené omezení paušálních výdajů. To je, zda před nebo až po rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osobu. Dle našeho názoru z textu právní úpravy nevyplývá, že by se dané omezení mělo posuzovat před rozdělením na spolupracující osobu. Pokud by tomu tak mělo být, pak by to muselo být zakotveno v § 13 ZDP, případně by výslovně v § 7 odst. 7 ZDP muselo být uvedeno, že daný test se provádí ještě před rozdělením na spolupracující osobu a teprve takto případně omezené výdaje se převádějí na spolupracující osobu.

Dle našeho názoru ani z výše citované důvodové zprávy jednoznačně nevyplývá, že by cílem zákonodárce byl jiný než námi uváděný výklad. V dané věci je dle našeho názoru nutné použít zásadu v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu (viz např. *rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. prosince 2004, čj. 6 As 49/2003-46 a čj. 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29. září 2005, náleží Ústavního soudu ze dne 10. srpna 2006, sp. zn. I. ÚS 138/06, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. října 2006, čj. 7 Afs 72/2005-81, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. února 2008, čj. 5 Afs 68/2007-121, náleží Ústavního soudu ze dne 14. března 2007, sp. zn. II. ÚS 136/06, náleží Ústavního soudu ze dne 16. srpna 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. září 2007, čj. 7 Afs*

22/2007-106, náleží Ústavního soudu ze dne 11. ledna 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06 či usnesení Ústavního soudu ze dne 23. ledna 2008, sp. zn. II. ÚS 1773/07, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. května 2009, čj. 7 Afs 103/2008-71, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. července 2009, čj. 9 Afs 61/2008-48, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, čj. 5 Afs 1/2009-57, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, čj. 2 Afs 59/2008-79, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. srpna 2009, čj. 1 Afs 49/2009-109, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. září 2009, čj. 8 Afs 11/2008-108 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 29. listopadu.2011 čj. 2 Afs 16/2011-78).

2.1.1. Omezení výdajových paušálů - závěr

V případě, kdy OSVČ využije postup dle § 13 ZDP (spolupráce), bude se omezení ve výši výdajů (ve výši 800 tis.Kč, resp. 600 tis. Kč) posuzovat až po rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osobu (samozřejmě při respektování omezení dle § 13 ZDP).

Stanovisko GFŘ:

Závěr 2.1.1 – nesouhlas

GFŘ nesouhlasí se závěrem příspěvku odst. 2.1.1 s následujícími důvody. Uplatnění výdajů k celkovým příjmům u poplatníka upravené dle § 24 nebo § 7 odst. 7 ZDP a následně rozdělení podle § 13 ZDP těchto celkových příjmů dosažených při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti provozované za spolupráce druhého z manželů je dle ZDP nezpochybnitelné. Proto poukazování na zmíněné rozsudky se jeví nepodstatné. Dle jiných rozsudků Nejvyššího správního soudu (např. 1 Afs 156/2005-113 a 1 Afs 154/2004-63) povinnost tvrzení i důkazní břemeno ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu **nese** poplatník, v tomto případě „hlavní daňový subjekt“, a spolupracující osoba odvíjí svoji daňovou povinnost **až od** tohoto hlavního daňového poplatníka.

Příjmy dosažené při podnikání provozované za spolupráce druhého z manželů a výdaje vynaložené na jejich dosažení se rozdělují na spolupracující osobu zákonem stanoveným podílem – je tedy zjevné, že **podstatné** je zjištění příjmů a výdajů „hlavního daňového subjektu“ a z toho vyplývá, že omezení ve výši výdajů se má posuzovat **před** rozdělením příjmů a výdajů na spolupracující osobu dle nové podmínky v §7 odst.7 ZDP platné od 1.1.2013.

2.2. Omezení v možnosti uplatnit slevu na dani na druhého z manželů a daňová zvýhodnění na děti (§ 35ca ZDP)

Obdobnou otázkou je, jak z hlediska omezení v možnosti uplatnit slevu na druhého z manželů postupovat v případě využití spolupráce (§ 13 ZDP). To znamená, zda se daná restrikce vztahuje pouze na OSVČ nebo i na spolupracující osobu.

Příklad

OSVČ má příjmy podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP ve výši 4 000 000 Kč, paušální výdaje ve výši 60 %, tj. 2 400 000 Kč. Po rozdělení na spolupracující manželku, při respektování max. možné výše rozdílu mezi příjmy a výdaji:

OSVČ	příjmy 2 650 000 Kč	výdaje 1 590 000 Kč
Spolupracující osoba	příjmy 1 350 000 Kč	výdaje 810 000 Kč

DZD podle § 7 u OSVČ 1 060 000 Kč, ZD 1 060 000 Kč, DZD podle § 7 ZDP představuje 100 % ZD.

DZD podle § 7 u spolupracující osoby 540 000 Kč, ZD 540 000 Kč, DZD podle § 7 ZDP představuje 100 % ZD.

Dle našeho názoru se uvedená restrikce vztahuje pouze na OSVČ a nikoliv na spolupracující osobu, proto spolupracující osoba může uplatnit daňové zvýhodnění na vyživované dítě (dětí). Tento náš výklad vychází z toho, že v souladu s výše uvedeným textem předmětné úpravy má uvedená restrikce dopadat na poplatníka, který uplatňuje výdaje paušálem, což je OSVČ. Na spolupracující osobu se pouze rozdělují příjmy a výdaje. Z textu výše citovaného Pokynu GFR D-6 je zřejmé, že spolupracující osoba může uplatnit z vlastní činnosti skutečné výdaje a od osoby, se kterou spolupracuje, převzít podíl na jejich příjmech a výdajích uplatněných podle § 7 odst. 7 ZDP. S ohledem na to, že sama spolupracující osoba nemůže rozhodnout o způsobu uplatnění přebíraných výdajů, je zřejmé, že v uvedeném příkladu neuplatnila výdaje podle § 7 odst. 7 ZDP.

I v tomto případě jde především o jazykový výklad daného ustanovení ani v důvodové zprávě není opora pro jiný výklad. Proto i v tomto případě se dle našeho názoru uplatní zásada v pochybnostech ve prospěch poplatníka.

2.1.2. Omezení výdajových paušálů - závěr

V případě, kdy OSVČ využije postup dle § 13 ZDP (spolupráce), bude se restrikce v možnosti uplatnit daňové zvýhodnění na děti dle § 35ca ZDP uplatňovat pouze u hlavní OSVČ, ale nikoliv u spolupracující OSVČ.

Stanovisko GFR:**Závěr 2.1.2 – souhlas**

Spolupracující osoba neuplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 ZDP. Potom se na spolupracující osobu nevztahuje ust. § 35ca ZDP platné od 1.1.2013 a lze souhlasit s tím, že může uplatnit daňové zvýhodnění na dítě dle podmínek § 35c ZDP.

3. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘENÝ S ROZPOREM v bodu 2.2

393/20.02.13 Zúčtovaný příjem ze závislé činnosti

Předkládají: Dana Trezziová, daňový poradce, č. osvědčení 0007
Marie Pelešková, daňový poradce č. osvědčení 0683

1 SITUACE

Cílem tohoto příspěvku je potvrzení vztahu mezi tvorbou dohadných položek pasivních v návaznosti na nedávno vydaný judikát Nejvyššího správního soudu České republiky (dále též „NSS“) spis. zn. 8 Afs 1/2012 – 58 ze dne 26.9.2012 týkající se dohadných položek na bonusy zaměstnanců, a daňovými povinnostmi zaměstnavatele (plátce) při sražení a zúčtování záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků (dále též „příjmy ze závislé činnosti“) a plnění dalších povinností zaměstnavatele jako plátce daně.

Příspěvek má sjednotit řešení pro základní situace, které mohou nastat při zúčtování odměn ze závislé činnosti, zejména z hlediska povinnosti sražení a zúčtování záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti.

2 ROZBOR PROBLEMATIKY

Z rozhodnutí NSS (spis. zn. 8 Afs 1/2012 – 58 ze dne 26.9.2012) vyplývá, že roční odměny (bonusy) mohou být plátcem zaúčtovány formou dohadné položky pasivní za předpokladu, že na tyto odměny vznikl zaměstnancům právní nárok již v období, za které je o tvorbě dohadné položky účtováno. Judikát dále upřesňuje okolnosti, za kterých vzniká zaměstnanci nárok na odměny (bonusy). S ohledem na závěry výše uvedeného judikátu považujeme za vhodné potvrdit vztah mezi tvorbou dohadných položek pasivních a daňovými povinnostmi plátce (zúčtováním).

Zákon o daních z příjmů neobsahuje definici pojmu „zúčtovaný“ příjem ze závislé činnosti. Tento pojem je použit v několika právních předpisech, výkladech státních orgánů či judikatuře (např. § 38h odst. 1 ZDP, § 6 odst. 16 ZDP, 1 Afs 81/2008 – 68, § 358 ZP, § 5 zákona č. 589/1992 Sb.), ale interpretace pojmu „zúčtovaný“ příjem není jednotná. V některých praktických situacích je pak obtížné s jistotou určit, kdy by mělo dojít ke srážce záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti.

Např. podle legislativy k pojistnému na sociální zabezpečení se za zúčtovaný příjem rozumí plnění, které bylo v peněžní nebo nepeněžní formě nebo formou výhody poskytnuto zaměstnavatelem zaměstnanci nebo předáno v jeho prospěch, popřípadě připsáno k jeho dobru anebo spočívá v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance.

Na pojem „zúčtování“ lze také pohlížet jako na situaci, kdy plátce daně srazil, nebo měl srazit zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti, ale nedošlo k poukázání (fyzickému předání) příjmů poplatníkovi. Půjde například o situaci, kdy plátce příjmu měl příjem poplatníkovi vyplatit, ale neučinil tak, nebo o případ, kdy plátce příjmu poskytl zálohu na mzdu v průběhu kalendářního měsíce. Toto pojetí termínu „zúčtování“ vychází ze zákoníku práce a souvisí tak se vznikem nároku poplatníka na mzdu/plat/roční odměnu na základě jím vykonané práce. Ve smyslu pracovně-právní

úpravy, ustanovení § 141 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále též „ZP“), jsou mzda nebo plat splatné po vykonání práce, a to nejpozději v kalendářním měsíci následujícím po měsíci, ve kterém vzniklo zaměstnanci právo na mzdu nebo plat nebo některou jejich složku. V případě, že k výplatě roční odměny v tomto termínu nedojde, vystavuje se zaměstnavatel postihu v oblasti pracovně právních předpisů.

O zúčtování pojednává také judikát NSS 1 Afs 81/2008 – 68, dle kterého se za zúčtovaný příjem považuje vždy takový příjem, o kterém bylo plátcem účtováno jako o závazku. Z tohoto judikátu také vyplývá, že otázka vyplacení odměn není pro povinnost odvést zálohu na daň rozhodná. Ve smyslu tohoto judikátu, pokud plátce o odměně účtoval jako o závazku vůči zaměstnanci a na tomto základě mu vznikla povinnost odvést zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti, je plátce povinen zálohu odvést ve zdaňovacím období, ve kterém je o tomto závazku účtováno.

2.1 Právní nárok na roční odměnu vznikl v předchozím zdaňovacím období a o tomto nároku bylo účtováno prostřednictvím dohadných položek, odměna byla vyplacena v následujícím období

Ve smyslu závěrů judikátu 8 Afs 1/2012 – 58 jsou odměny, na které vznikl zaměstnanci právní nárok, zaúčtovány formou dohadné položky pasivní jako náklad roku, ve kterém nárok zaměstnance vznikl. Podle Pokynu GŘ D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP, jmenovitě k ustanovení § 38d zákona, se dohadné položky pasivní pro účely daně vybírané srážkou podle § 38d ZDP nepovažují za závazky. Domníváme se, že tento přístup vychází z povahy dohadných položek jako účetní kategorie, a postup k § 38d ZDP by tedy měl být aplikován obecně. Účtování o dohadných položkách pasivních na odměnyby protonemělo být považováno za účtování o závazcích zaměstnavatele vůči zaměstnanci. Znamená to, že tyto odměny nejsou považovány za zúčtovaný příjem zaměstnance a v případě, že odměny nebyly vyplaceny, není zaměstnavatel při zaúčtování dohadné položky na odměny povinen srazit a odvést zálohu dle §38h ZDP. Tato úvaha vyústí v závěr, že aplikováním daného postupu právní nárok zaměstnance nebyl zúčtován.

Z hlediska časového lze tedy postup shrnout následovně:

Vznik (právního) nároku zaměstnance → zaúčtování dohadné položky pasivní → výpočet přesné výše odměny a potvrzení nároku odpovědnými osobami/orgány → vznik (finančního) závazku zaměstnavatele vůči zaměstnanci → rozpuštění dohadné položky a zaúčtování závazku → zúčtování příjmu zaměstnance → srážka zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti → výplata odměny (a následně po skončení roku vyúčtování).

Závěr 2.1

Pokud zaměstnanci vznikne na odměnu nárok a odměna je ve smyslu judikátu 8 Afs 1/2012 – 58 zaúčtována formou dohadné položky pasivní, zaúčtování dohadné položky není považováno za závazek a zaměstnavateli nevzniká tímto okamžikem povinnost srazit zálohu na daň. Postup podle Pokynu GŘ D-6 k §38d ZDP lze aplikovat nejen v případě srážkové daně, ale i v případě srážky zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti. Za „zúčtování“ příjmu ze závislé činnosti ve smyslu ZDP se považuje situace, kdy příjem byl zaúčtován jako závazek zaměstnavatele vůči zaměstnanci na účet 33x.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

Závěr 2.1 - souhlas.

Je skutečností, že ZDP definici pojmu „**zúčtovaný příjem**“ neobsahuje. Pro účely zdravotního pojištění byl **v minulosti** tento pojem vykládán jako **příjem, který je uveden na mzdovém listu zaměstnance**. Daňová praxe tuto definici převzala.

Zákonem č. 264/2006 Sb., kterým se změnila některé zákony v souvislosti s přijetím nového zákoníku práce, byla s účinností **od 1.1.2007** do zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (č. 589/1992 Sb.) a do zákona o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění (č. 592/1992 Sb.) **zavedena nová definice**, podle které se pod pojmem „zúčtovaný příjem“ rozumělo **plnění, jehož hodnota je na příslušném účtu zaměstnavatele účtována jako náklad nebo úbytek prostředků a které bylo v peněžní nebo nepeněžní formě poskytnuto zaměstnanci** nebo předáno v jeho prospěch. Tuto definici „zúčtovaného příjmu“ nebylo možné aplikovat na ZDP, neboť slučovala pojem „zúčtovaný příjem“ s pojmem „vyplacený nebo obdržený příjem“.

Zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů byla s účinností od 1.1.2008 definice zúčtovaného příjmu **upravena** tak, že zúčtovaným příjmem se nyní rozumí **plnění, které bylo v peněžní nebo nepeněžní formě** nebo formou výhody **poskytnuto** zaměstnavatelem **zaměstnanci** nebo předáno v jeho prospěch, **popřípadě připsáno k jeho dobru** anebo spočívá v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance.

Ani tuto definici „zúčtovaného příjmu“ nelze na ZDP aplikovat, neboť podle § 38h odst. 6 ZDP má zaměstnavatel povinnost srazit zálohu na daň při výplatě nebo připsání příjmu k dobru zaměstnanci, avšak provádí-li zúčtování mezd měsíčně, má povinnost srazit zálohu na daň při zúčtování. Z toho vyplývá, že v ZDP je pojem „zúčtování“ chápán v odlišném významu než pojem „připsání k dobru“, který je používán ve smyslu jiné formy výplaty mzdy spočívající v připsání nebo převedení peněžních prostředků na účet. Předpisy upravující povinné pojistné naopak pojem „připsání k dobru“ ztotožňují s pojmem „zúčtování mzdy“.

Dokud nebude definice pojmu „**zúčtovaný příjem**“ do ZDP začleněna, nezbyvá než zachovat dosavadní praxi a tento pojem vykládat jako „**zápis závazku zaměstnavatele vůči zaměstnanci ve výši dlužné mzdy na mzdový list zaměstnance do položky - úhrn zúčtovaných mezd.**“

Z důvodů shora uvedených pojem „**zúčtovaný příjem**“ nelze zaměňovat s pojmem „**zaúčtovaný příjem**“. Je zřejmé, že v případě, kdy zaměstnanci vznikne nárok na odměnu a odměna bude ve smyslu judikátu 8 Afs 1/2012 – 58 **zaúčtována** formou dohadné položky pasivní do účetnictví, ale nebude zapsána (zúčtována) na mzdový list zaměstnance protože zaměstnavatel ještě nezná její skutečnou výši, **pak zaúčtování dohadné položky není považováno za zúčtovaný příjem pro účely ZDP a zaměstnavateli tímto okamžikem nevzniká povinnost srazit zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti.**

2.2 Právní nárok na roční odměnu vznikl v předchozím zdaňovacím období a tento nárok byl zúčtován v předchozím zdaňovacím období, ale vyplacen až v následujícím zdaňovacím období

Pokud by se jednalo o roční odměnu, která již byla zaměstnanci zúčtována v předcházejícím zdaňovacím období, a jako taková byla zahrnuta do mzdových nákladů předcházejícího zdaňovacího období (např. situace kdy v účetnictví by bylo oprávněně účtováno na skupině účtů 521/33x a nebylo by již o ní účtováno jako o dohadné položce), pak by měl zaměstnavatel v souladu s § 38h ZDP vypočítat a srazit z této roční odměny zálohu na daň z příjmů fyzických osob v předcházejícím zdaňovacím období.

Ve smyslu ustanovení § 5 odst. 4 ZDP se příjmy ze závislé činnosti vyplacené poplatníkovi nebo obdržené poplatníkem nejdéle do 31 dnů po skončení zdaňovacího období, za které byly dosaženy, považují za příjmy vyplacené nebo obdržené v tomto zdaňovacím období. Příjmy vyplacené nebo obdržené po 31. dni po skončení zdaňovacího období jsou příjmem zdaňovacího období, ve kterém byly vyplaceny nebo obdrženy a sražené zálohy z těchto příjmů plátcem daně podle § 38h se započítají u poplatníka na daňovou povinnost v tom zdaňovacím období, ve kterém budou vyplaceny nebo obdrženy. Obdobně se postupuje při stanovení základu daně a při evidenci příjmů ze závislé činnosti. Z tohoto ustanovení jednoznačně vyplývá, že roční odměna zaměstnanců, která by byla vyplacena až po 31. lednu po skončení zdaňovacího období, je podle zákona považována za příjem následujícího zdaňovacího období.

Podle § 38h odst. 1 plátce daně vypočte zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti ze základu pro výpočet zálohy. Tato záloha se spravuje jako daň podle daňového řádu. Základem pro výpočet zálohy je úhrn příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků **zúčtovaný nebo vyplacený** poplatníkovi.

V případě, kdy byl příjem zaměstnance zúčtován v předcházejícím zdaňovacím období a vyplacen v následujícím, vznikají otázky pramenící z povinností plátce dle § 38h ZDP v daném zdaňovacím období a definice zdanitelného příjmu ze závislé činnosti dle § 5 odst. 4 ZDP, který může být příjmem období následujícího. Dále je v ustanovení § 6 odst. 16 ZDP uvedeno, že příjmy ze závislé činnosti zúčtované zaměstnavatelem ve prospěch zaměstnance ve zdaňovacím období a vyplacené zaměstnanci nebo jím obdržené až po 31. lednu po uplynutí tohoto zdaňovacího období, se při zahrnutí do základu daně podle § 5 odst. 4 zvyšují o povinné pojistné, které byl z těchto příjmů v době jejich zúčtování povinen platit zaměstnavatel. Pro stanovení dílčího základu daně z těchto příjmů (tzv. superhrubé mzdy) se tedy pro výpočet použijí předpisy pojistného platné ve zdaňovacím období, ve kterém byla mzda zúčtována, bez ohledu na to, ve kterém byla vyplacena.

Plátce daně ze závislé činnosti, který vyplácí nebo zúčtuje příjem ze závislé činnosti, má řadu zákonných povinností. V § 38j odst. 2 ZDP jsou definovány údaje, které musí mzdový list obsahovat pro účely daně. Mzdový list musí mimo jiné obsahovat úhrn **zúčtovaných** mezd, ale není výslovně stanoveno, že by v něm měla být uvedena informace o tom, v jaké výši byly mzdy zaměstnanci skutečně vyplaceny. Povinnost uvádět na mzdovém listu tento údaj by příp. vyplývala pouze ze znění poslední věty § 5 odst. 4 ZDP: „Obdobně se postupuje při stanovení základu daně **při evidenci** příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků“. Návazně v potvrzení příjmů ze závislé činnosti uvádí plátce ve smyslu § 38j odst. 3 ZDP údaje uvedené ve mzdovém listě. Dle § 38j odst. 4 plátce je povinen podat vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti.

Vzniká tak otázka, zda plátce daně má při svých povinnostech uvedených v §38j ZDP rozlišovat, zda daň je sražena a odvedena z příjmů běžného nebo následujícího roku, tj. se zohledněním ust. § 5 odst. 4 ZDP, dle kterého příjmy zúčtované ale nevyplacené v tomto zdaňovacím období jsou příjmem až zdaňovacího období následujícího.

Závěr 2.2

Na základě ustanovení § 5 odst.4 ZDP a § 6 odst. 16 ZDP by měly být z odměn sraženy zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti (a případné související pojistné) podle platných právních předpisů zdaňovacího období, v rámci kterého došlo k zúčtování těchto odměn bez ohledu na skutečnost, ve kterém zdaňovacím období došlo pak k vyplacení odměn. V potvrzení vystaveném zaměstnavatelem, jakož i pro účely ročního zúčtování záloh, by se měly brát v potaz pouze příjmy, které byly v daném roce skutečně vyplaceny a sražené pojistné i zálohy, které odpovídají pouze tomuto vyplacenému příjmu. Pokud jsou odměny za předcházející zdaňovací období vyplaceny až po 31.lednu následujícího zdaňovacího období, jedná se o příjem zaměstnance následujícího zdaňovacího období a v potvrzení za zdaňovací období, kdy došlo k jejich výplatě, budou tyto příjmy uvedeny, včetně souvisejících záloh na daň a pojistného (vypočteno podle platných právních předpisů předcházejícího zdaňovacího období). Ve vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti uvede však zaměstnavatel veškeré příjmy ze závislé činnosti, které byly v příslušném zdaňovacím období podrobeny srážce zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti, resp. vyúčtovává zálohy, které v průběhu tohoto zdaňovacího období srazil a správci daně odvedl.

Zároveň je třeba vyřešit situaci, kdy v předchozím zdaňovacím období nebylo účinné solidární zvýšení daně dle § 16a ZDP a v předpisech zdaňovacího období, ve kterém jsou příjmy zaměstnanci vyplaceny, již solidární zvýšení daně účinné bylo.

Ze znění zákona, jmenovitě z ustanovení § 5 odst. 4 první věty ZDP je možno konstatovat, že na příjmy zaměstnance, které mu byly zúčtovány a zdaněny v předcházejícím zdaňovacím období a byly zaměstnanci vyplaceny nejdéle do 31 dnů po skončení zdaňovacího období, za které byly dosaženy a považují se za příjmy vyplacené v tomto zdaňovacím období, se solidární zvýšení daně neuplatní.

Druhá věta § 5 odst.4 a druhá část věty v § 16 odst.6 stanoví, že příjmy zúčtované zaměstnavatelem ve prospěch zaměstnance ve zdaňovacím období a vyplacené zaměstnanci až po 31.lednu po uplynutí tohoto zdaňovacího období jsou příjmem až toho zdaňovacího období, ve kterém byly vyplaceny.

Základ daně se přitom z těchto příjmů stanoví s přihlédnutím k pojistnému, které byl z těchto příjmů povinen platit zaměstnavatel v době jejich zúčtování a sražené zálohy z takto stanoveného základu daně se u těchto příjmů započítají na daňovou povinnost.

Domníváme se, že analogicky by měla být řešena i otázka solidárního zvýšení daně v tomto případě, tzn. když se základ daně, maximální hranice pro pojistné a z toho plynoucí zálohy řídí daňovým režimem platným v době zúčtování těchto příjmů, stejně tak navrhuje posuzovat i otázku uplatnění solidárního zvýšení daně. Vzhledem k tomu, že při zúčtování příjmů v roce 2012 solidární zvýšení uplatněno být nemohlo, neboť je právní předpisy platné a účinné pro

zdanění příjmů neobsahovaly, nebude uplatněno ani při vyplacení těchto příjmů po 31. lednu 2013.

3 Závěr

Po vyjasnění výše uvedených otázek a odsouhlasení závěrů navrhuje finální řešení vhodně publikovat.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

Závěr 2.2 -viz. následující

a) Vzhledem k tomu, že příjem ze závislé činnosti náleží osobě, která nikdy nevede účetnictví (zaměstnanci), musí při zdaňování tohoto příjmu platit stejná zásada jako u OSVČ, která nevede účetnictví, tj. **zdaňuje se pouze příjem, který zaměstnanec obdržel ve zdaňovacím období.** Z pohledu zdanění příjmu u zaměstnance tedy není rozhodující období zúčtování, ale období vyplacení/obdržení příjmu.

b) Zákoník práce stanovuje (§ 141 odst.1), že mzda nebo plat jsou splatné po vykonání práce, a to nejpozději v kalendářním měsíci následujícím po měsíci, ve kterém vzniklo zaměstnanci právo na mzdu nebo plat nebo některou jejich složku. Proto bylo **pro zaměstnance zdaňovací období posunuto o jeden měsíc dopředu oproti kalendářnímu roku** (viz. § 5 odst. 4 ZDP). Začíná tedy měsícem únorem běžného kalendářního roku a končí měsícem lednem následujícího kalendářního roku.

c) V § 38h odst. 7 ZDP je řečeno, že "Plátce daně srazí zálohu při výplatě nebo připsání příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků (dále jen "mzda") poplatníkovi k dobru bez ohledu na to, za kterou dobu se mzda vyplácí. Provádí-li plátce zúčtování mezd měsíčně nebo pravidelně za delší časové období, srazí zálohu při zúčtování mzdy. Mzdy plynoucí do konce ledna za uplynulé zdaňovací období se zahrnují do základu pro výpočet zálohy v tomto období."

d) V § 16a odst.1 ZDP je stanoveno, že "při výpočtu podle § 16 se daň zvýší o solidární zvýšení daně". Z toho vyplývá, že solidární zvýšení daně u zálohy musí zaměstnavatel zohlednit při výpočtu zálohy = při zúčtování příjmu. Pokud provedl zúčtování příjmu v roce 2012, kdy neplatila úprava §16a ZDP, pak v souladu se zákonem vypočetl zálohu bez solidárního zvýšení daně. V případě příjmů vyplacených až ve zdaňovacím období roku 2013 (po 31.1.2013) zúčtovaných původně v roce 2012, bude aplikováno solidární zvýšení, jsou-li pro to splněny podmínky dle z.č.500/2012 Sb.

e) Pro účely potvrzení o zdanitelných příjmech a ročního zúčtování záloh se použijí příslušné vzory daňových tiskopisů, které vydává Ministerstvo financí a zveřejňuje finanční správa.

f) Do potvrzení o zdanitelných příjmech pro období 2013 již byl doplněn řádek, na kterém se uvádí, že „solidární zvýšení daně u zálohy bylo použito v měsících.....,“ protože tyto poplatníci vypořádávají svou povinnost prostřednictvím DAP (nelze provést roční zúčtování).

Správa daní

UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK

394/20.02.13 Problematika samostatnosti územních pracovišť finančních úřadů

Předkládají: Ing. Jan Rambousek, LL.M., daňový poradce, č. osvědčení 693
JUDr. Jaroslav Kobík, daňový poradce, č. osvědčení 2373

Příspěvek se zabývá problémem, který vznikl od 1.1. 2013 s účinností zákona č. 456/2011 Sb. o Finanční správě České republiky.

Územní pracoviště jsou svojí povahou vnitřními organizačními jednotkami orgánů finanční správy, a to v pravém smyslu tohoto slova, tedy jsou nesamostatnými vnitřními útvary těchto orgánů, vystupující jejich jménem (na rozdíl od OFŘ a FÚ, které mají postavení vnitřních organizačních jednotek pouze pro úzce vymezený účel přiměřené aplikace pravidel hospodaření a pravidel s nimi souvisejících, avšak formálně vzato jsou - s ohledem na své postavení správních úřadů - samostatnými organizačními složkami státu, viz výše).

K podstatě územních pracovišť je třeba uvést, že

- jednání územního pracoviště je vždy jednáním příslušného správního úřadu, tedy v tomto případě orgánu finanční správy, jehož je územní pracoviště součástí (ve smyslu zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen "daňový řád") se jedná o jednání správce daně, kterým je vždy správní úřad); územní pracoviště tedy nejedná samostatně, ale je pouze entitou skrze niž jedná přímo správní úřad,

- územní pracoviště nemá (a ze své podstaty ani nemůže mít) vymezenou věcnou a územní působnost, tedy žádná osoba (daňový subjekt) nemůže být k územnímu pracovišti "příslušná". Vazba daňového subjektu na územní pracoviště je docílena pouze prostřednictvím zvláštní úpravy nahlížení do spisu v § 13.

Zákon i důvodová zpráva jsou jednoznačné v tom, že územní pracoviště nemají vlastní právní subjektivitu, tu mají pouze finanční úřady v rozsahu, v místním rozsahu dřívějších finančních ředitelství. Problém nastal v momentu, kdy jednotlivá územní pracoviště mají vlastní podatelny a vlastní datové schránky.

Jediný možný výklad je ten, že finanční úřad má více podatelen, obdobně jako např. Městský soud v Praze má na každém svém odloučeném pracovišti podatelnu. Tyto podatelny jsou na stejné úrovni obdobně jako datové schránky. Potom tedy není podstatné do které z podatelen/datových schránek v rámci jednoho Finančního úřadu daňový subjekt zašle písemnost a vždy je písemnost uložena do správné podatelny/datové schránky.

Již před touto změnou nebyl problém s doručováním obvyklých písemností ve smyslu § 35 odst.2 zák.č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dále jen „DŘ“. Toto však neplatilo v

případě uplatnění plné moci podle § 136 odst. 2 DŘ, kdy plná moc musela být dodána místně příslušnému správci daně. Po novele je však místně příslušný Finanční úřad jako celek a není tedy rozhodující v které z podatelů daňový subjekt uloží resp. do které z datových schránek zašle plnou moc.

Příklad:

- Daňový subjekt z Prahy 5 uloží plnou moc v podatelně Finančního úřadu pro hlavní město Prahu – územní pracoviště Praha 4. Plná moc je v tento moment uložena u místně příslušného správce daně.

- Daňový subjekt z Prahy 5 uloží plnou moc v podatelně Finančního úřadu pro Středočeský kraj – územní pracoviště Praha – západ Na Pankráci 975/95 Praha 4. Plná moc není v tento moment uložena u místně příslušného správce daně v tento moment ale až v ten okamžik kdy je doručena Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu.

Závěr

Jsme si vědomi skutečnosti, že nejde o jediný možný právní názor a že v současné době je jedinou stoprocentní jistotou podání do datové schránky úřadu, nicméně máme zato, že jde o právní názor správný.

K tomu nás mimo jiné vede i skutečnost, že ID datových schránek jsou zveřejněny na úředních deskách jednotlivých územních pracovišť, a to bez upozornění, že tyto datové schránky nejsou určeny pro podávání datové zprávy v daňových věcech, jako tomu je v případech tam uváděných Emailových adres. Dále je skuteností, že tyto datové schránky jsou územními pracovišti používány pro doručování jejich písemností daňovým subjektům.

Po projednání příspěvku na Koordinačním výboru navrhujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Souhlasíme s tím, že územní pracoviště jsou svojí povahou vnitřními organizačními jednotkami orgánů Finanční správy ČR. V tomto duchu jsou též definovány např. v Pokynu č. GFŘ-D-12 o finančních úřadech, jejich územních pracovištích a o umístění spisu nebo jeho příslušné části (článek I. odst. 1). Jednání územního pracoviště finančního úřadu je jednáním tohoto finančního úřadu, příslušným správcem daně, resp. správním orgánem je tedy finanční úřad vykonávající působnost na územní vyššího územního samosprávného celku. Též souhlasíme s tím, že územní pracoviště samo o sobě nemá věcnou ani územní působnost a vazba daňového subjektu na to které územní pracoviště je dána pouze umístěním spisu na územím pracovišti (k tomu viz již zmíněný pokyn č. GFŘ-D-12).

Z právního hlediska by tedy postačovalo, aby každý finanční úřad (s krajskou působností) měl jednu podatelnu. Z důvodu klientského přístupu k daňovým subjektům (osobám zúčastněným na správě daní), resp. účastníkům řízením a též

z praktického hlediska pro Finanční správu ČR byly zřízeny podatelny na všech územních pracovištích. Podatelny umístěné na územních pracovištích jednoho finančního úřadu jsou si tedy tzv. rovny - jinak řečeno: není podstatné, na které z podatelen v rámci jednoho finančního úřadu daňový subjekt své podání podá, resp. na které územní pracoviště ho zašle (doručí). To platí i pro plné moci – ve chvíli, kdy je plná moc uložena na podatelně umístěné na kterémkoliv územním pracovišti daného finančního úřadu, je uplatněna u tohoto finančního úřadu bez ohledu na to, na kterém územním pracovišti tohoto finančního úřadu má daňový subjekt umístěn spis. Pokud však daňový subjekt podá plnou moc na podatelně umístěné na územním pracovišti daného finančního úřadu, kde však není umístěn jeho spis, musí počítat s určitou provozní časovou prodlevou (nejčastěji v řádu hodin), než je příslušná plná moc, resp. alespoň její kopie (než je předán originál) uložena přímo na územním pracovišti, kde je umístěn spis.

S oběma částmi (odrážkami) příkladu tedy souhlasíme.

Co se týká problematiky datových schránek (každý finanční úřad má více datových schránek), platí výše uvedené též. Navíc je nutné dodat, že i tyto datové schránky, které jsou zveřejněny na úředních deskách územních pracovišť, jsou určeny i pro podání v daňových věcech (na rozdíl od e-mailových adres).