

ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 14.12.2016

STAŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

473/16.03.23 Uplatnění DPH při převodu pozemku po novele zákona o DPH účinné od 1.1.2016

Předkládá: Ing. Stanislav Pokorný, daňový poradce, č. osv. 4664

Daná problematika je řešena v „Odpovědích na dotazy týkající se aplikace „Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1.1.2016“, která je zveřejněna na webových stránkách Finanční správy - http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2016-Dotazy_odpovedi_k_nemovitym_vecem_14-9-2016.pdf

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

474/16.03.23 Zdaňování dodání mincí z drahých kovů

Předkládá: Bc. Marek Maule, daňový poradce č. osv. 4251

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 14.12.2016

DPH

485/14.12.16 Aplikace § 9 odst. 3) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.....7

Předkládají: Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osv. 3191

Olga Holubová, daňový poradce, č. osv. 367

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

486/14.12.16 Oprava základu daně z přidané hodnoty v případě reorganizace dlužníka.....

Předkladatel: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353

Ing. Jevgenija Bajzíkova, daňový poradce, č. osv. 5063

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 14.12.2016

DPH

487/14.12.16 Aplikace DPH u zboží propuštěného do celního režimu aktivního zušlechťovacího styku19

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osv. 1026

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 14.12.2016**Daň z příjmů**

488/14.12.16 Dílčí základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti u zaměstnance vyslaného do České republiky v režimu mezinárodního pronájmu pracovní síly25

Předkládají: Ing. Gabriela Vokněrová, daňový poradce, č. osv. 4527

Ing. Lucie Rytířová, LL.M., daňový poradce, č. osv. 4038

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 14.12.2016**Daň z příjmů**

489/14.12.16 Povinnost odvodu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti za práci vykonávanou v zahraničí plátcí daně30

Předkládají: Mgr. Magdaléna Vyškovská, daňový poradce, č. osv. 2371

Ing. Michaela Felcmanová, daňový poradce, č. osv. 3756

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 14.12.2016**Daň z příjmů**

490/14.12.16 Vklad – rozdíl v přístupu u aktiv a pasiv mezi účetnictvím a znaleckým posudkem37

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osv. 320

Ing. Jiří Hlaváč, Ph.D., daňový poradce, č. osv. 3221

STAŽENÝ PŘÍSPĚVEK**Daň z příjmů**

491/14.12.16 Daňové odepisování staveb skládek37

Předkládají: Mgr. Edita Ševcovicová, daňový poradce, č. osv. 1840

Ing. Tomáš Plešinger, daňový poradce, č. osv. 3581

Ing. Ondřej Semecký, daňový poradce, č. osv. 2998

GFŘ vyloučilo příspěvek z projednání, neboť předkladatel příspěvku již v minulosti obdržel k totožnému dotazu písemné stanovisko GFŘ, na kterém GFŘ i nadále trvá.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

474/16.03.23 Zdaňování dodání mincí z drahých kovů

Předkládá: Marek Maule, daňový poradce č. osv. 4251

Účel a východiska příspěvku

Cílem příspěvku je sjednotit výklad týkající se zdaňování dodání mincí vyrobených z drahých kovů (jiných než zlatých mincí zdaňovaných podle § 92 resp. 92b zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

Předmětem tohoto příspěvku dále nejsou mince nakupované výlučně pro sběratelské účely, tak jak je chápe část B) přílohy č. 4 ZDPH. Zdaňování těchto mincí je v ZDPH explicitně řešeno, a to v § 36 odst. (9) v případě platných mincí resp. v § 90 ZDPH jakožto prodej ostatních sběratelských předmětů. Sběratelské předměty je nutné chápat jakožto předměty, jejichž hodnota je závislá na vnějších faktorech, jakými jsou např. stáří daného předmětu, jeho autor příp. jeho společenská hodnota. Hodnota sběratelského předmětu není ve většině případů odvislá od materiálu, ze kterého je sběratelský předmět vyroben. Hodnota sběratelského předmětu vždy v čase roste.

Tento příspěvek se bude zabývat pouze platnými a neplatnými mincemi vyrobených ze stříbra, platiny a palladia (dále jen „drahé kovy“). Jejich hodnota je odvislá od hodnoty kovu, ze kterého jsou vyrobeny příp. od jejich nominální hodnoty. Faktor času, jako u sběratelského předmětu, v tomto případě nehraje roli.

Analýza problému

Úvodem je nutné rozlišit, zda je daná mince platná či neplatná, a to vzhledem k základní kvalifikaci předmětu zdanitelného plnění.

1. Dodání platných mincí z drahých kovů

V případě dodání platných mincí z drahých kovů je nutné vymezit prvotně předmět zdanitelného plnění.

Z § 4 odst. (2) písm. a) ZDPH vyplývá, že za zboží se nepovažují peníze. Přestože pojem „peníze“ není od roku 2009 v ZDPH nikde explicitně uveden¹, je nutné peníze chápat jako zákonné platidlo daného státu emitované v souladu s platnou legislativou

¹ Pojem byl, podle důvodové zprávy k novelizaci ZDPH č. 302/2008 Sb., pro nadbytečnost vypuštěn.

tohoto státu. Předkladatel se domnívá, že podpůrně je možné využít definici pojmu peníze, tak jak byla uvedena v § 4 odst. (2) ZDPH platného do 31. 12. 2008:

„Penězi se pro účely tohoto zákona rozumí platné bankovky, státopvky a mince české nebo cizí měny. Za platné bankovky, státopvky a mince se považují i takové, jejichž platnost byla ukončena, ale lze je ještě za platné bankovky, státopvky a mince vyměnit.“

S ohledem na výše uvedené lze dovodit, že dodání platných mincí z drahých kovů, jiných než mincí české měny dodávaných výrobcem České národní bance, nelze považovat za dodání zboží ve smyslu příslušných ustanovení ZDPH. V souladu s § 14 odst. (1) ZDPH lze dovodit, že předmětná transakce musí být klasifikována jako poskytnutí služby, a to konkrétně finanční činnosti podle § 54 odst. (1) písm. j) ZDPH – operace týkající se peněz.

2. Dodání neplatných mincí z drahých kovů

Neplatné mince z drahých kovů lze, podle § 4 odst. (2) písm. a) ZDPH považovat za zboží. Jejich dodání lze tedy považovat za dodání zboží podle § 13 odst. (1) ZDPH.

V případě dodání nových neplatných mincí z drahých kovů bude základ daně stanoven v souladu s obecnými pravidly (zejm. § 36 ZDPH).

V případě dodání použitých neplatných mincí z drahých kovů je nutné řešit, zda je možné na tento typ transakci aplikovat § 90 ZDPH, tedy zda je možné použité mince z drahých kovů považovat za použité zboží ve smyslu § 90 odst. (1) písm. b) ZDPH.

Z ustanovení § 90 odst. (2) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) vyplývá, že zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím může použít obchodník při dodání mj. použitého zboží, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území Evropské unie:

- osobou nepovinnou k dani,
- osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem,
- osvobozenou osobou, která není plátcem,
- jinou osobou povinnou k dani, pro kterou je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně podle § 62 ZDPH nebo obdobně podle platného předpisu jiného členského, státu, nebo
- jiným obchodníkem, pokud byl při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem použit zvláštní režim.

Použité zboží je definováno v § 90 odst. (1) písm. b) ZDPH jakožto hmotný movitý majetek, který je vhodný k dalšímu použití v nezměněném stavu nebo po opravě,

kromě uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností uvedených v příloze č. 4 a kromě drahých kovů a drahokamů.

Obchodníkem, který může zvláštní režim použít, se, podle ustanovení § 90 odst. (1) písm. c) ZDPH, rozumí plátce nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která v rámci uskutečňování ekonomických činností pořizuje nebo dováží použité zboží, umělecké předměty, sběratelské předměty nebo starožitnosti za účelem dalšího prodeje, jednající na vlastní účet nebo na účet jiné osoby, pokud jí náleží odměna.

Z výše uvedeného vyplývá, že obchodník může využít zvláštního režimu v případě, že splní všechny výše uvedené podmínky. Cílem této části příspěvku je řešit problematiku definice použitého zboží, a to konkrétně výjimky v podobě drahých kovů.

V praxi vyvstává problém, zda mince vyrobené z drahých kovů je možné při prodeji zdaňovat v režimu podle § 90 ZDPH či nikoliv. Pojem „drahé kovy“ není ZDPH explicitně nikde definován. Pokud ZDPH pojem „drahé kovy“ používá, odkazuje pouze na Kombinovanou celní nomenklaturu² (dále jen „nomenklatura“).

Předkladatel se domnívá, že neplatné mince z drahých kovů nelze plošně zařadit pod základní pojem kategorie drahých kovů. Důkaz lze najít u definice investičního zlata. Pokud by zákonodárce resp. unijní zákonodárce považoval mince ze zlata za drahý kov v obecné rovině, nevymezoval by je samostatně v rámci § 92 odst. (2) písm. b) ZDPH resp. v bodu č. 54 úvodních ustanovení Směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) a v čl. 344 Směrnic, ale pouze jako jednu z forem zlata, jakožto drahého kovu (jinou než cihla nebo destička). Tato ustanovení definují samostatně zlaté mince a podmínky, za kterých se tyto mince považují za investiční zlato.

Rovněž nomenklatura vymezuje drahé kovy oddělně od mincí všeho druhu. Drahé kovy jsou vymezeny v rámci části II., kapitoly 71, třídy XIV nomenklatury (zejm. položky 7106, 7108 a 7110). Mince, bez ohledu na materiál, ze kterého jsou vyrobeny, jsou vymezeny samostatně, a to v rámci části III., kapitoly 71, třídy XIV nomenklatury (položky kategorie 7118), tedy odděleně od drahých kovů.

Předkladatel je, vzhledem k výše uvedené analýze toho názoru, že neplatné použité mince z drahých kovů lze považovat za použité zboží ve smyslu § 90 odst. (1) písm. b) ZDPH, které lze, při splnění ostatních podmínek, zdaňovat v rámci § 90 ZDPH, tedy prostřednictvím zvláštního režimu tzv. ziskové přírážky.

² Prováděcí nařízení Komise (EU) č. 1754/2015 ze dne 6. října 2015, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.

Pro úplnost uvádí předkladatel, že v režimu ziskové příirážky jsou použité mince z drahých kovů zdaňovány i v jiných členských státech Evropské unie. Např. ve Spolkové republice Německo definuje zákon o DPH³ drahé kovy pro účely zdanění prostřednictvím ziskové příirážky přímo odkazem na Kombinovanou celní nomenklaturu, kdy v příslušném ustanovení jsou přímo uvedeny položky celního sazebníku 7106, 7108, 7110 a 7112). Stejný režim je uplatňován i v Polsku.

Závěr k bodu č. 1

Dodání platných mincí z drahých kovů pro jiné než sběratelské účely s výjimkou dodání mincí české měny výrobcem České národní bance se považuje za poskytnutí služby ve smyslu § 14 ZDPH s tím, že se jedná o finanční činnost ve smyslu § 54 odst. (1) písm. j) ZDPH.

Závěr k bodu č. 2

Dodání neplatných mincí z drahých kovů pro jiné než sběratelské účely se považuje za dodání zboží ve smyslu § 13 ZDPH, na které je, při splnění všech ostatních zákonných podmínek, možné uplatnit režim zdanění podle § 90 ZDPH.

Návrh na opatření

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

³ § 25a odst. (1) bod 3. německého zákona o dani z přidané hodnoty (UStG)

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 14.12.2016

DPH

485/14.12.16 Aplikace § 9 odst. 3) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Předkládají: Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osv. 3191
Olga Holubová, daňový poradce, č. osv. 367

Cílem příspěvku je vyjasnit a sjednotit výklad ustanovení §9 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1.1.2016 (dále jen „zákon o DPH“). V praxi se ukazuje, že při poskytování služeb osobám, které vykonávají současně jak činnost, která je předmětem daně, tak i činnost, která předmětem DPH ve smyslu § 2 zákona o DPH není (dále též jen „osoby s dvojitým statutem“), vznikají nejasnosti ohledně správné aplikace tohoto ustanovení. Tyto nejasnosti pravděpodobně vznikají proto, že § 9 odst. 1 zákona o DPH není z jazykového pohledu zcela identický s textem článku 44 Směrnice Rady 2006/112/ES (dále jen „EU DPH Směrnice“).

Cílem příspěvku není vyjasnit, jak postupovat při zjišťování statusu zákazníků, tj. zda jsou osobami uskutečňujícími pouze ekonomickou činnost, nebo zda uskutečňují výhradně činnost, která není předmětem daně, nebo jsou osobou s dvojitým statutem. Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit aplikaci pravidel pro stanovení místa plnění u služeb tehdy, kdy je zřejmé, že zákazník je osobou s dvojitým statutem, a současně je zjevné, že službu použije pro vlastní činnosti, které nejsou předmětem daně (např. pro činnost dle § 5 odst. 3 zákona o DPH).

1 Úvod do problematiky

V praxi vznikají situace, kdy osoby s dvojitým statutem (např. obce či jiné veřejnoprávní či neziskové instituce, které vykonávají rovněž i činnost, která je předmětem daně) přijímají služby od českých plátců, u nichž zákon o DPH obsahuje odlišná pravidla pro stanovení místa plnění při přijetí takové služby osobou povinnou k dani a při přijetí takové služby osobou, která není osobou povinnou k dani (dále jen „osoba nepovinná k dani“). Může jít například o službu přepravy zboží, pro kterou zákon o DPH obecně s ohledem na status jejího příjemce stanovuje tato odlišná pravidla:

- Pro osobu povinnou k dani je místem plnění místo, kde má příjemce služby sídlo/provozovnu v souladu s § 9 odst. 1 zákona o DPH.
- Pro osobu nepovinnou k dani je místem plnění místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje; v případě přepravy zboží mezi členskými státy, je místem plnění místo zahájení přepravy. Toto se řídí ustanovením § 10f zákona o DPH.

S ohledem na výše uvedené poskytovatel přepravní služby⁴ stojí před rozhodnutím, jaká pravidla zákona o DPH má použít, pokud je zákazníkem „osoba s dvojitým statutem“, a kde se nachází místo plnění. Ukazuje se, že existují určité obtíže při aplikaci § 9 odst. 1 zákona o

⁴Tento příspěvek se pro účely zjednodušení bude dále držet jen výše uvedeného rámce, tj. pouze výše citovaných ustanovení a služby přepravy zboží jako vzorového příkladu. Je nicméně aplikovatelný na všechny situace, kde je místo plnění stanoveno odlišně pro osobu povinnou k dani na straně jedné a osobu nepovinnou k dani na straně druhé.

DPH a § 10f zákona o DPH v kontextu §9 odst. 3 zákona o DPH. V případě zákazníka - osoby s dvojitým statusem se v praxi jeví, že poskytovatelé obtížně dešifrují vzájemný vztah § 9 odst. 1 zákona o DPH, § 10f zákona o DPH a §9 odst. 3 zákona o DPH, neboť některé principy, na základě nichž mají být vykládána pravidla pro stanovení místa plnění, nejsou explicitně v zákoně o DPH zmíněny.

Podle názoru předkladatelů je zcela klíčové vzájemný vztah §9 odst. 1 zákona o DPH, §10f zákona o DPH a §9 odst. 3 zákona o DPH dovodit na základě Směrnice Rady 2006/112/ES (dále jen „EU DPH Směrnice“).

2 Pohled EU DPH Směrnice na určení místa plnění u služby přepravy zboží

EU DPH Směrnice uvádí:

Článek 43

Pro účely uplatňování pravidel týkajících se místa poskytnutí služby platí, že osoba povinná k dani, která provádí i činnosti nebo uskutečňuje i plnění, jež se nepovažují za zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby ve smyslu čl. 2 odst. 1, se považuje za osobu povinnou k dani ve vztahu ke všem službám, které jí jsou poskytnuty;

Článek 44

Místem poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stále provozovně osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo její ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má osoba povinná k dani, které je tato služba poskytnuta, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

Článek 49

Místem poskytnutí služby přepravy zboží osobě nepovinné k dani, kromě přepravy zboží uvnitř Společenství, je místo, kde se přeprava uskutečňuje, podle pokryté přepravní vzdálenosti.

Článek 50

Místem poskytnutí služby přepravy zboží uvnitř Společenství osobě nepovinné k dani je místo zahájení přepravy.

Analyzovaný problém přepravních služeb poskytovaných osobě s dvojitým statusem má s ohledem na znění EU DPH Směrnice dle názoru předkladatelů relativně jednoznačné řešení: **z důvodu článku 43 je takový příjemce služeb považován za osobu povinnou k dani, neaplikují se tedy články 49 a 50 EU DPH Směrnice, naopak je plně aplikovatelný článek 44 EU DPH Směrnice a místem plnění je tedy místo, kde má tato osoba sídlo/provozovnu v kontextu článku 44 EU DPH Směrnice.** To platí pro jakoukoli osobu s dvojitým statusem⁵, ať již její převažující činností je činnost mimo předmět DPH (obce a veřejnoprávní subjekty), nebo naopak převažující činností je zdanitelná činnost s doplňkovou

⁵ I když to není předmětem příspěvku, pro úplnost podotýkáme, že totéž platí i pro právnickou osobu nepovinnou k dani, která je identifikovanou osobou [čl. 43 odst. 2 EU DPH Směrnice, § 9 odst. 3 písm. b) zákona o DPH].

činností mimo předmět daně (např. výrobní společnost držící pasivně podíl v jiné společnosti jako finanční investici).

Uvedený závěr může vyvolávat dvojí typ pochyb; k oběma se předkladatelé níže vyjadřují a dovozují, že nejsou nijak relevantní.

- Lze vést úvahu tím směrem, že aby se aplikovalo pravidlo pro stanovení místa plnění dle článku 44 EU DPH Směrnice, příjemce musí jednat jako osoba povinná k dani (...“která jedná jako taková...” viz čl. 44 Směrnice).

Podle názoru předkladatelů by šlo o nesprávnou úvahu. Požadavek na “jednání jako taková” obsahuje článek 44 EU DPH Směrnice proto, aby se pravidly článku 44 EU DPH Směrnice neřídila služba přijatá osobou pro její osobní potřebu nebo pro osobní potřeby svých zaměstnanců. K tomu viz bod 4 preambule novely EU DPH Směrnice, která zavedla od roku 2009 stávající znění výše citovaných článků EU DPH Směrnice, tj. pravidla pro určení místa plnění⁶:

„Pro účely stanovení pravidel týkajících se místa poskytnutí služby a za účelem snížení zatížení hospodářských subjektů na minimum by se osoba povinná k dani, která provádí i činnosti nepodléhající dani, měla považovat za osobu povinnou k dani ve vztahu ke všem službám, které jí byly poskytnuty. Podobně by se právnická osoba nepovinná k dani, která je identifikována pro účely DPH, měla považovat za osobu povinnou k dani. V souladu s obecnými pravidly by se tato ustanovení neměla týkat poskytnutí služby, která je osobě povinné k dani poskytnuta pro její vlastní osobní potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců.“

Dále lze odkázat i na článek 19 Nařízení Rady 282/2011, který je koncipován rovněž v tomto smyslu. Osoba nepovinná k dani se nadále považuje pro účely článků 44 a 45 EU DPH Směrnice za osobu nepovinnou k dani, pokud službu využívá pro osobní potřebu svou nebo svých zaměstnanců. Lze připomenout, že předání či naopak nepředání DIČ příjemce služby přitom může být faktorem, který může pomoci určit, jaký článek EU DPH Směrnice je použitelný. Má-li ovšem poskytovatel služby informace, které mohou rozhodnutí učiněné výhradně jen na bázi předání/nepředání DIČ zvrátit, pak DIČ přestává plnit výše popsanou roli (kromě čl. 19 Nařízení tento koncept lze nalézt mimo jiné i v článku 18). Tento příspěvek přitom vychází z toho, že dvojí status osoby zákazníka je znám.⁷

- Lze vést úvahu tím směrem, že “osoba povinná k dani, která provádí i činnosti mimo předmět daně” (tj. převažující činností je ekonomická činnost s doplňkovou činností mimo předmět daně, o níž hovoří čl. 43 EU DPH Směrnice), je jiná osoba, než “osoba nepovinná k dani, která provádí i činnosti zdanitelné” (tj. u níž je převažující činností činnost mimo předmět DPH viz

⁶Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby

⁷Pro úplnost doplňme, že oblast určení místa plnění se zcela liší od problematiky aplikace přenesení daňové povinnosti, kdy pracovníci finanční správy v minulosti vyjádřili názor, že nepředání DIČ při přijetí stavebních prací obecně podléhajících režimu dle §92e zákona o DPH způsobuje, že služby nejsou předmětem přenesené daňové povinnosti, pokud zákazníkem je subjekt dle §5 odst. 3 zákona o DPH. Předkladatelé nechtějí hodnotit, zda byl tento názor vyjádřen v souladu s DPH legislativou, nicméně v oblasti určení místa plnění se speciálním pravidlem vyjádřeným článkem 43 EU DPH Směrnice (jehož obdobu EU DPH Směrnice pro aplikaci přenosu daňové povinnosti na stavební práce neobsahuje) by takové úvahy byly zcela nemístné.

obce a veřejnoprávní subjekty), a že na tuto druhou kategorii se tak pravidlo článku 43 EU DPH Směrnice nevztahuje.

Takové úvahy by však nebyly opodstatněné. EU DPH Směrnice obsahuje pravidlo článku 43 právě proto, aby nebylo potřeba přezkoumávat (s výjimkou osobní spotřeby viz bod výše), jaká aktivita u “osoby s dvojitým statutem” převažuje. *Poznámka: v případě osoby, která se hypoteticky zabývá zdanitelnými činnostmi i činnostmi mimo předmět DPH v poměru 50:50, by rozhodnutí ani nešlo učinit, v EU DPH Směrnici by potřebné pravidlo zcela chybělo.*

Lze shrnout, že pravidlo článku 43 EU DPH Směrnice by bylo popřeno, pokud by mělo být dovozováno, že příjemce služby se ve vztahu k této službě považuje za osobu povinnou k dani (což je předpoklad aplikace článku 44 EU DPH Směrnice), ale protože “nejedná jako taková”, tak se v konečném důsledku článek 44 EU DPH Směrnice neaplikuje. To by úprava článku 43 postrádala smysl a byla by zbytečná.

Jinými slovy: bylo by absurdní, aby EU DPH Směrnice v článku 43 na jedné straně nedávala poskytovateli služby povinnost zjišťovat, že zákazník - osoba s dvojitým statutem je/není osoba povinná k dani ve vztahu k poskytnuté službě, s vysvětlením, že to je obtížně zjistitelné, ale na druhé straně současně kladla článkem 44 povinnost zjišťovat, zda tuto službu používá pro účely své činnosti, která je předmětem daně, nebo pro účely své činnosti, která předmětem DPH není. Článek 43 EU DPH Směrnice stanovuje fikci, že pro účely čl. 44 a 45 EU DPH Směrnice osoba s dvojitým statutem jedná jako osoba povinná k dani, ačkoli pro účely (například) článku 2 EU DPH Směrnice danou službu přijímá a používá jako osoba nepovinná k dani.

Předkladatelé tedy zastávají názor, že v analyzovaném problému služeb přepravy zboží poskytovaných osobě s dvojitým statutem poskytovatel nemá zjišťovat převažující status osoby a podle něj se řídit. Status takové osoby je článkem 43 EU DPH Směrnice dán. Je však potřeba zjišťovat, zda služba není přijímána zákazníkem pro jeho osobní potřebu nebo pro osobní potřeby jeho zaměstnanců. To v kontextu přepravních služeb objednaných osobou s dvojitým statutem v případě obcí či veřejnoprávních subjektů velmi pravděpodobně nebude připadat v úvahu. V případě jiných typů zákazníků (nicméně stále s dvojitým statutem) tato možnost působí pravděpodobněji a k přezkoumávání soukromého charakteru plnění by tak mělo docházet.⁸

Příklady:

Obec si objedná přepravu zboží. Není důležité, zda zboží použije k zařízení pronajímáných nemovitostí (tj. k ekonomické činnosti) nebo k zařízení prostor, které zdarma poskytuje klubu seniorů (tj. k činnosti, která není předmětem daně). Místo plnění přepravních služeb se bude v obou případech řídit § 9 odst. 1, protože tak stanoví § 9 odst. 3 ZDPH. Poskytovatel přepravních služeb tedy nezkoumá, pro který ze dvou vyjmenovaných účelů bude služba využita. Kdyby si však obec objednala přepravu nájezdové rampy pro postižené dítě svého zaměstnance, nesdělila z toho důvodu své DIČ přepravní společnosti a vysvětlila využití nakupované služby, byla by v této transakci považována za osobu nepovinnou k dani a místo plnění přepravní služby by se řídilo § 10f ZDPH.

Obdobně tato pravidla fungují i pro osoby fyzické. Podnikatel v oblasti finančních služeb poskytuje úvěry a půjčky (ekonomická činnost) a druhým, neméně významným okruhem jeho

⁸ Pro tyto případy viz článek 19 Nařízení Rady 282/2011, který pravidla pro takové přezkoumávání popisuje.

aktivit je skupování balíků pochybných pohledávek a jejich následné vymáhání (činnost mimo předmět DPH, viz např. C-93/10 GFKL). Jím nakoupené služby přepravy zboží se vždy budou posuzovat podle § 9 odst. 1, ať už budou využity pro jakoukoli z obou vyjmenovaných činností. Kdyby nicméně využil službu pro účely ryze soukromé (např. by nechal dovézt manželce – vášnivě zahrádkářce hnůj na záhonky), posuzoval by se jeho status opačně – byl by při nákupu služby považován za osobu nepovinnou k dani.

3 Pohled zákona o DPH na určení místa plnění u služby přepravy zboží

Podle názoru předkladatelů zákon o DPH transponoval příslušná ustanovení článků 43, 44, 49 a 50 EU DPH Směrnice tak, že s ohledem na řešenou problematiku nelze identifikovat věcné odlišnosti. Absenci textu „která jedná jako taková“ v § 9 odst. 1, který se vyskytuje v článku 44 EU DPH Směrnice, lze prostřednictvím eurokonformního výkladu vysvětlit tak, že příjemce služby není osobou povinnou k dani, pokud by tuto službu přijímal pro své soukromé účely nebo pro soukromé účely jeho zaměstnanců, tj. v takovém případě se neaplikují vůbec ustanovení § 9 zákona o DPH, ale je využitelný výhradně jen § 10f zákona o DPH. Důsledek je pak identický s tím, jaká pravidla nastavuje EU DPH Směrnice.

4 Návrh na opatření

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

Stanovisko GFR:

Souhlas s předloženým příspěvkem.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

486/14.12.16 Oprava základu daně z přidané hodnoty v případě reorganizace dlužníka

Předkladatel: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353

Ing. Jevgenija Bajzíkova, daňový poradce, č. osv. 5063

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění dopadů na základ daně z přidané hodnoty u plnění, která nebyla plně uhrazena z důvodu schválení reorganizace u jejich příjemce.

Použité zkratky

- 1) Insolvenční zákon – zákon č. 182/2006 Sb., v současném znění, o úpadku a způsobech jeho řešení
- 2) ZDPH - zákon č. 235/2004 Sb., v současném znění, o dani z přidané hodnoty.
- 3) Směrnice DPH – Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty
- 4) Soudní dvůr Evropské unie - SDEU

Situace

1. Poskytovatel ("věřitel") dodá zboží nebo poskytne službu odběrateli („dlužník“) a vznikne pohledávka věřitele za dlužníkem. Obě společnosti jsou plátcí DPH. Věřitel odvede DPH na výstupu z poskytnutého plnění a dlužník uplatní nárok na odpočet DPH na vstupu. Následně se dlužník dostane do úpadku a není schopen plnit své peněžité závazky. Úpadek dlužníka je řešen reorganizací, kdy je zachován provoz podniku a zároveň dochází k postupnému uspokojování pohledávek dle reorganizačního plánu. K uspokojení pohledávky věřitele dochází jen v částečné výši dle schváleného reorganizačního plánu (například 15-20%). Spornou otázkou je, zda dochází ke snížení základu daně po dni uskutečnění zdanitelného plnění a povinnosti jeho opravy dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH.

Česká a evropská legislativa

Insolvenční zákon

2. Dlužník je v úpadku, pokud je v platební neschopnosti nebo je předlužen. Dle § 4 Insolvenčního zákona může být úpadek dlužníka řešen několika způsoby – konkursem, reorganizací, oddlužením nebo zvláštním způsobem pro určité subjekty. Dále se zabýváme jen reorganizací.
3. Dle ustanovení § 341 odst. 1 písm. a) Insolvenčního zákona lze reorganizaci provést mimo jiné „restrukturalizací pohledávek věřitelů, spočívající v prominutí části dluhů dlužníka včetně jejich příslušenství nebo v odkladu jejich splatnosti“.

Odstavec 3 téhož ustanovení uvádí, že „u věřitelů, do jejichž práv reorganizační plán zasahuje, se v reorganizačním plánu uvede, o jakou částku je jejich pohledávka snížena nebo po jakou dobu bude trvat odklad její splatnosti nebo vykonatelnosti anebo v čem spočívají jiné zásahy do práv věřitelů“.

4. Dle ustanovení § 356 Insolvenčního zákona „zanikají účinností tohoto plánu práva všech věřitelů vůči dlužníkovi, a to i v případě, že svou pohledávku do insolvenčního řízení nepřihlásili; za věřitele dlužníka se považují osoby uvedené v reorganizačním plánu za podmínek v něm stanovených, včetně rozsahu jejich práv“.

Směrnice DPH a judikatura SDEU

5. Článek 90 odst. 1 Směrnice DPH

„Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li **cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění zdanitelného plnění**, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy“⁹.

6. Článek 90 odst. 2 Směrnice DPH

„Členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny“.

7. Z výše uvedeného je zřejmé, že Směrnice DPH dává členským státům možnost volby jenom pro případ nezaplacení kupní ceny. Naopak v ostatních případech (zrušení plnění, vypovězení plnění, snížení ceny po DUZP) je oprava základu daně povinná a odchylka se nepřipouští.
8. Výkladem ustanovení článku 90 Směrnice DPH se zabýval SDEU zejména v rozsudku C-337/13 Almos Agrárkülkereskedelmi Kft. Společnost Almos dodala zboží svému obchodnímu partnerovi, ten ale nebyl schopen za zboží zaplatit a proto se obě společnosti písemně dohodly, že se původní plnění zcela ruší a zboží, které se již nacházelo ve skladě odběratele, právně patří opět společnosti Almos, která jako jediná s ním smí nakládat jako vlastník. Na vrácení zboží ale nakonec nedošlo, neboť toto zboží bylo zajištěno. Maďarský správce daně neumožnil společnosti Almos provést opravu základu daně s odůvodněním, že se jedná pouze o nezaplacení kupní ceny, což podle maďarského práva není titul pro opravu.
9. SDEU k tomuto sporu uvedl následující (body 22-25 rozsudku):

⁹ V angličtině “In the case of cancellation, refusal or total or partial non-payment, or where the price is reduced after the supply takes place, the taxable amount shall be reduced accordingly under conditions which shall be determined by the Member States”.

22) „V tomto ohledu je třeba připomenout, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, který se vztahuje na případy zrušení, vypovězení, odstoupení, případy, kdy je cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo když je snížena, ukládá členským státům povinnost snížit základ daně, a tudíž výši DPH dlužné osobou povinnou k dani pokaždé, když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce část nebo celé protiplnění. Toto ustanovení je výrazem základní zásady směrnice o DPH, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním, a důsledkem toho je, že daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující částku, která byla osobě povinné k dani zaplacená“;

23) Druhý odstavec uvedeného článku 90 členským státům nicméně umožňuje odchýlit se od výše uvedeného pravidla v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny plnění. Osoby povinné k dani se proto na základě čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH nemohou dovolávat nároku na snížení svého základu daně u DPH v případě nezaplacení ceny, pokud se dotyčný členský stát rozhodl, že uplatní odchylku stanovenou v čl. 90 odst. 2 uvedené směrnice.

25)(.)“pokud dojde k celkovému nebo částečnému nezaplacení kupní ceny, aniž dojde k odstoupení od smlouvy nebo jejímu zrušení, má kupující nadále povinnost sjednanou cenu zaplatit a prodávající, i když již není vlastníkem zboží, v zásadě nadále disponuje pohledávkou, jejíhož zaplacení se může domáhat před soudem. Jelikož však nelze vyloučit, že se taková pohledávka nestane ve skutečnosti definitivně nedobytnou, rozhodl se unijní zákonodárce ponechat každému členskému státu možnost určit, zda v případě nezaplacení kupní ceny, které samo o sobě na rozdíl od odstoupení od smlouvy nebo jejího zrušení nemá za následek obnovení původního stavu, vznikne nárok na přiměřené snížení základu daně za podmínek, které stanoví, nebo zda v takovém případě nebude takové snížení možné”.

10. SDEU tedy jasně odděluje nezaplacené pohledávky od zaniklých pohledávek a vysvětluje mezi nimi rozdíl. V případě zániku části nebo celé pohledávky již věřitel nemá nárok na zaplacení a svých peněz se nemůže domáhat ani soudně. Naproti tomu nezaplacená pohledávka stále existuje a jejího zaplacení se může věřitel soudně domáhat. Pouze v tomto druhém případě se členské státy mohou rozhodnout využít článek 90 odst. 2 Směrnice a opravu základu daně nepovolit nebo ji povolit jenom jako možnost nikoliv povinnost. Naopak není možné bránit opravě základu daně v případě zániku pohledávky nebo její části, kde článek 90 odst. 1 Směrnice jasně ukládá opravu základu daně.

11. Na závěr SDEU uvádí, že článek 90 odst. 1 Směrnice má přímý účinek a osoby povinné k dani se ho mohou dovolávat před vnitrostátními soudy, neboť je toto ustanovení bezpodmínečné a dostatečně přesné¹⁰.

Zákon o DPH

12. **Ustanovení § 36 odst. 1 ZDPH** upravuje základ daně jako

„Vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečnění zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto plnění“.

13. Článek 90 odst. 1 Směrnice DPH je do českého práva transponován **ustanovením § 42 ZDPH** s následujícím zněním:

*(1) Plátce opraví základ daně a výši daně
(...)*

b) při snížení, popřípadě při zvýšení základu daně podle § 36 a 36a, ke kterému dojde po dni uskutečnění zdanitelného plnění, (...)

14. Česká republika využila možnosti odchylky od článku 90 odst. 1 Směrnice a transponovala článek 90 odst. 2 tím, že specificky upravila institut opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, kdy úpadek je řešen formou konkurzu.

Ustanovení § 44 ZDPH uvádí, že

*„plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi vznikla povinnost přiznat daň a jeho pohledávka, která vznikla v období končícím 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku z tohoto plnění, dosud nezanikla, je **oprávněn** provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky (...).“*

15. Oprava základu daně dle § 44 je možná pouze u pohledávek, které dosud nezanikly. Prohlášením konkursu totiž pohledávky přihlášených věřitelů nezanikají a k jejich zániku dojde teprve uspokojením (srov. § 244 insolvenčního zákona, obdobně § 312 odst. 4 insolvenčního zákona). Zákon o DPH tedy umožňuje v případě konkursu rychlejší opravu základu daně oproti obecné úpravě (tj. ještě v době, kdy pohledávka nebo její část ještě nezanikla). Dojde-li potom k (částečnému) uspokojení pohledávky v konkursu, postupuje se podle § 44 odst. 6 ZDPH.

¹⁰ Viz bod 40 rozsudku C-337/13 Almos Agrárkülkereskedelmi Kft

16. Je třeba zdůraznit, že absence explicitní úpravy opravy základu daně pro reorganizaci v § 44 neznamená, že se při reorganizaci oprava neprovádí. Oprava základu daně při reorganizaci totiž podléhá obecnému pravidlu obsaženému v § 42 ZDPH, které je transpozicí článku 90 odst. 1 Směrnice DPH, jenž má navíc v případě nemožnosti eurokonformního výkladu citovaného ustanovení zákona přímý účinek.

17. Dle ustanovení **§ 74 odst. 1 ZDPH**

„je-li provedena oprava základu daně a výše daně podle § 42, která má za následek snížení uplatněného odpočtu dane, je plátce, pro něhož se uskutečnilo plnění, povinen provést opravu odpočtu daně“.

Analýza situace

Kontinuita pohledávky

18. Reorganizační plán směřuje k uspořádání vzájemných vztahů mezi dlužníkem a jeho věřiteli (§ 338 odst. 1 insolvenčního zákona). Reorganizaci lze provést mimo jiné prominutím části dluhů dlužníka, včetně jejich příslušenství, resp. snížením pohledávek či jinými zásahy do práv věřitelů (§ 341 odst. 1 písm. a) a § 341 odst. 3 insolvenčního zákona).

19. U pohledávek dotčených věřitelů je tak zachována přímá vazba pohledávky upravené reorganizačním plánem (nové pohledávky) a původního zdanitelného plnění¹¹. Úhrada nové pohledávky představuje úplatu za dříve poskytnuté zdanitelné plnění. Kdyby nebylo původního plnění, věřitel by neměl nárok ani na poměrné uspokojení své pohledávky.

Oprava základu daně

20. Základem daně z přidané hodnoty je vše, co plátce obdržel nebo má obdržet jako úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění. Po účinnosti reorganizačního plánu (právní moci usnesení insolvenčního soudu o schválení reorganizačního plánu či později podle toho, co stanoví reorganizační plán – srov. § 352 odst. 1 insolvenčního zákona) dochází k zániku části přihlášené pohledávky. V reorganizačním plánu je uvedeno, o jakou částku budou jednotlivé pohledávky sníženy. Věřitel tedy má obdržet už jenom částku uvedenou v reorganizačním plánu a zbytek pohledávky zaniká (srov. § 356 odst. 1 insolvenčního zákona).

¹¹ Z ustálené judikatury SDEU vyplývá, že platbu lze považovat za úplatu za zdanitelné plnění v případě, kdy mezi úplatou a plněním existuje přímá a bezprostřední vazba. Přímá vazba existuje v případě, kdy mezi subjekty existuje právní vztah (tj. byla uzavřena smlouva) a úplata je proporcionální poskytnutému plnění. Viz například rozsudky C-16/93 R. J. Tolsma, Case 102/86 Apple and Pear Development Council

21. Po účinnosti reorganizačního plánu má věřitel obdržet nižší částku – základ daně je tedy také nižší.
22. Reorganizací tak dochází ke snížení základu daně po uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s článkem 90 odst. 1 Směrnice DPH a ustanovením § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH (viz body 5 a 13). Věřitel je povinen opravit základ daně. Tato povinnost je plně v souladu se Směrnicí DPH a výkladem SDEU.
23. Oprava se provede vystavením opravného daňového dokladu do 15 dnů od zjištění skutečností rozhodných pro provedení opravy (účinnost reorganizačního plánu, nestanoví-li reorganizační plán, že pohledávka zaniká později). V praxi se to bude časově shodovat s okamžikem odpisu pohledávek v účetnictví věřitele. Opravu základu daně a výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění (tj. daňové přiznání, ve kterém je prováděna oprava, musí být v této lhůtě podáno).
24. Na druhé straně dlužník v souladu s ustanovením § 74 ZDH (viz bod 17) provede opravu odpočtu daně ve zdaňovacím období, kdy se dozvěděl o rozhodných okolnostech. Opět se bude jednat o účinnost reorganizačního plánu, nestanoví-li reorganizační plán, že pohledávka (její část) zaniká později.

Speciální úprava v § 44

25. Ustanovení § 44 ZDPH je speciální ustanovení k základnímu pravidlu obsaženému v § 42 ZDPH a v reorganizaci nelze použít.
26. Nebylo-li by možné dosáhnout opravy základu daně standardní cestou tak, jak připouští § 42 ZDPH při eurokomfortním výkladu (případně přímo použitelný článek 90 odst. 1 Směrnice), potom by pro plátce DPH byl konkurs vždy preferovanou variantou řešení úpadku, ledaže by reorganizační plán umožňoval plnění na přihlášenou pohledávku vyšší, než kolik činí věřitelem zaplacená daň z přidané hodnoty. Taková právní úprava by byla disfunkční.
27. Pro úplnost uvádíme, že finální výsledek obou postupů (reorganizace a konkurs) je zcela totožný. Stát vždy dostane DPH z částky, kterou věřitel nakonec obdrží. Podle § 44 odst. 6 ZDPH je totiž věřitel povinen přiznat DPH z přijaté úplaty, je-li pohledávka částečně nebo plně uhrazena. Tím je realizována základní zásada Směrnice, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním.
28. Na rozdíl od reorganizace má věřitel v rámci konkurzu výhodu, že DPH nemusí po dobu trvání konkurzu financovat, přestože pohledávka nebo její část zatím nezanikla. Tato úleva je umožněna právě a jen využitím možnosti dané článkem 90 odst. 2 Směrnice.

Závěr

29. V případě zániku části pohledávky věřitele v důsledku reorganizace dlužníka dochází ke snížení základu daně z přidané hodnoty dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH. Věřitel musí vystavit opravný daňový doklad dle § 42 odst. 2 ZDPH a dlužník je povinen opravit odpočet daně dle § 74 ZDPH.
30. Navrhujeme přijmout výše popsaný závěr a náležitým způsobem jej publikovat.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 14.12.2016

DPH

487/14.12.16 Aplikace DPH u zboží propuštěného do celního režimu aktivního zušlechtovacího styku

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osv. 1026

Cílem tohoto příspěvku je stanovit správný DPH režim u zboží propuštěného do celního režimu aktivního zušlechtovacího styku. V textu se odkazují na následující právní předpisy v celní oblasti:

- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „**Celní kodex Unie**“)
- Prováděcí nařízení Komise (EU) 2015/2447 ze dne 24. listopadu 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „**Prováděcí nařízení**“)
- Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2015/2446 ze dne 28. července 2015, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, pokud jde o podrobná pravidla k některým ustanovením celního kodexu Unie (dále jen „**Delegované nařízení**“).

Celní kodex Unie nahradil Celní kodex Společenství č. 2913/92.

1) Ukončení (vyřízení) aktivního zušlechtovacího styku postupem dle čl. 324 Prováděcího nařízení

Režim aktivního zušlechtovacího styku (dále jen „**AZS**“) se standardně vyřizuje (= ukončuje) tím, že se dovezené zboží nebo zušlechtěný výrobek propustí do volného oběhu rozhodnutím celního úřadu (v takovém případě je vyměřeno dovozní clo a plátce, na jejíž účet bylo zboží propuštěno do celního režimu volný oběh, přizná daň v režimu přenesení daňové povinnosti a uplatní si nárok na odpočet daně) anebo je zušlechtěný výrobek či dovezené zboží zpět vyvezeno z celního území EU (nevznikne povinnost odvést dovozní clo ani dovozní DPH).

Existuje ale speciální postup vyřízení (= ukončení) AZS dle čl. 324 Prováděcího nařízení¹², dle kterého se zboží uvedené v odst. 1 tohoto článku považuje pro účely vyřízení režimu AZS za zpětně vyvezené zboží.

¹² Článek 324

Zvláštní případy vyřízení režimu aktivního zušlechtovacího styku IM/EX

Zároveň pak na ustanovení odst. 1 navazují další odstavce téhož paragrafu, které upřesňují, že daný AZS může být se souhlasem celního úřadu vyřízen (ukončen) v okamžiku prvního použití zboží, které bylo propuštěno do režimu, při výrobě daného výrobku atd.¹³

Z případů uvedených v článku 324 Prováděcího nařízení tak dochází k vyřízení (ukončení) AZS především např.:

- prvním použitím dovezeného zboží při výrobě, opravě nebo úpravě letadel dle čl. 324 odst. 3 Prováděcího nařízení,
- prvním použitím dovezeného zboží při výrobě výrobku, který je bez cla podle celního tarifu (například při výrobě léků, zdravotních prostředků, počítačů nebo jakéhokoli jiného zboží, které má dle celního tarifu nulovou sazbu cla) dle čl. 324 odst. 5 Prováděcího nařízení.

Z pohledu celních předpisů je proces při aplikaci výše uvedených ustanovení následující:

- při dovozu je zboží propuštěno do režimu AZS, nevzniká celní dluh,
- jakmile je zboží poprvé použito k danému účelu (v letecké opravě, při výrobě léků atp.), je celnímu úřadu poslána elektronická zpráva obsahující výčet a množství použitých materiálů - nejde o celní prohlášení ani není vydáváno žádné rozhodnutí, režim AZS je tímto vyřízen, žádná další rozhodnutí nejsou vydávána, přičemž režim AZS je vyřízen (=ukončen) již k okamžiku použití zboží k danému účelu a toto zboží je pro účely vyřízení režimu AZS podle čl. 324 odst. 1 Prováděcího nařízení pokládáno za zpět vyvezené.

Z pohledu celních předpisů se tak jedná o právní fikci, kdy je dané zboží považováno za zpětně vyvezené (má se za to, že opustilo celní území EU). Fakticky však zboží, které nebylo fyzicky vyvezeno, získalo vyřízením AZS dle čl. 324 Prováděcího

(článek 215 kodexu)

1. Pro účely vyřízení režimu aktivního zušlechťovacího styku IM/EX se za zpětný vývoz považují tyto případy:

.....

c) dodání letadel;

.....

e) dodání hlavních zušlechtěných výrobků, pro něž je clo erga omnes „bez“ nebo pro které bylo vydáno osvědčení letové způsobilosti uvedené v článku 1 nařízení Rady (ES) č. 1147/2002 (1);

¹³ *3. V případě odst. 1 písm. c) umožní celní úřad vykonávající dohled, aby byl režim aktivního zušlechťovacího styku IM/EX vyřízen v okamžiku prvního použití zboží, které bylo propuštěno do režimu, při výrobě, opravě včetně údržby, úpravě nebo přebudování letadel nebo jejich částí, pokud záznamy držitele režimu umožňují ověřit řádné uplatňování a fungování režimu.*

.....

5. V případě odst. 1 písm. e) umožní celní úřad vykonávající dohled, aby byl režim aktivního zušlechťovacího styku IM/EX vyřízen v okamžiku prvního použití zboží, které bylo propuštěno do režimu, při zušlechťovacích operacích souvisejících s dodanými zušlechtěnými výrobky nebo jejich částmi, pokud záznamy držitele režimu umožňují ověřit řádné uplatňování a fungování režimu. “

nařízení status zboží Unie. To však není explicitně vyjádřeno v celních předpisech. Potvrzují to „pouze“ závěry Výboru pro celní kodex o výkladu a praktické aplikaci vyřízení režimu dle článku 544(c) dřívějšího prováděcího nařízení č. 2454/93, které platilo do 30. dubna 2016, což je ekvivalent výše uvedeného článku 324 Prováděcího nařízení: („(f) *Jakmile je režim vyřízen podle článku 544(c), má se za to, že zboží má status Společenství a nadále nepodléhá celnímu dohledu ani v rámci režimu AZS ani jakýmkoli kontrolám konečného použití. V důsledku toho má i civilní letadlo nebo části civilního letadla, do nichž bylo zapracováno dovozové zboží, status Společenství.*“).

Aby zboží dovezené na celní území získalo status Unie, mělo by být dle definice pojmu „zboží Unie“ uvedené v čl. 5 bod 23 Celního kodexu Unie¹⁴ propuštěno do celního režimu volného oběhu.

Zboží je tedy pro účely vyřízení AZS považováno za zpětně vyvezené (nevzniká povinnost přiznat dovozní DPH), ale fakticky je ve volném oběhu. Neexistuje žádné rozhodnutí celního úřadu o propuštění zboží do celního režimu volný oběh ani žádné jiné rozhodnutí, které by mohlo být považováno za daňový doklad.

V daném případě tak považuji za důležité stanovit správný postup pro účely DPH; konkrétně, zda danému držiteli povolení AZS, na jehož účet bylo dováženo zboží propuštěno do celního režimu volný oběh, vzniká v souvislosti s vyřízením AZS povinnost přiznat „dovozní DPH“ či nikoliv.

V souladu s § 23 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“)¹⁵, vzniká povinnost přiznat

¹⁴ Čl. 5 bod 23 Celního kodexu

„zbožím Unie“ zboží, které spadá do některé z těchto kategorií:

- a) zboží zcela získané na celním území Unie, k němuž nebylo přidáno zboží dovezené ze zemí či území mimo celní území Unie;
- b) zboží přepravené na celní území Unie ze zemí či území mimo toto území a propuštěné do volného oběhu;
- c) zboží získané nebo vyrobené na celním území Unie buď zcela ze zboží uvedeného v písmenu b), nebo ze zboží uvedeného v písmenech a) a b);

¹⁵ (1) Zdanitelné plnění je uskutečněno a povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží vzniká

a) propuštěním zboží do celního režimu

1. volného oběhu,
2. dočasněho použití s částečným osvobozením od dovozního cla, nebo
3. konečného užití,

b) nesplněním některé z povinností stanovených v celních předpisech pro

1. vstup zboží, které není zbožím Evropské unie, na území Evropské unie,
2. dočasné uskladnění,
3. celní režim tranzitu,
4. celní režim uskladnění,
5. celní režim dočasněho použití s úplným osvobozením od dovozního cla,
6. celní režim zušlechťení, nebo
7. nakládání se zbožím, které není zbožím Evropské unie,

c) nesplněním podmínky, na jejímž základě může být zboží, které není zbožím Evropské unie, propuštěno do celního režimu, s výjimkou celního režimu konečného užití,

nebo zaplatit daň při dovozu zboží „pouze“ propuštěním zboží do celního režimu volného oběhu, dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla, nebo konečného užití. Zbývající ustanovení § 23 zákona o DPH na daný případ rovněž nedopadají.

Jelikož tedy zboží je celními předpisy považováno za zpětně vyvezené, nevznikla při ukončení režimu AZS dle čl. 324 Prováděcího nařízení povinnost přiznat daň dle § 23 zákona o DPH, a to nehledě na fakt, že zboží fakticky získalo status Unie. Výše uvedený výklad Výboru pro celní kodex rovněž pracuje pouze s právní fikcí a byl vydán primárně proto, aby vymezil přístup celních úřadů k tomuto zboží a výrobků z něho vyrobených.

Jiný výklad by byl jednak v rozporu s jednoznačným textem zákona o DPH a zároveň by vedl k porušení principu neutrality, jelikož zákona o DPH by neumožňoval uplatnění nároku na odpočet takto přiznané daně, jelikož postup nastavený celními předpisy nepočítá s vystavením jakýchkoli dokladů, které by mohly být považovány za daňové doklady pro účely DPH opravňující k uplatnění nároku na odpočet daně.

Závěr:

Proto navrhuji odsouhlasit postup, že zboží propuštěné do AZS, jehož vyřízení (= ukončení) probíhá dle čl. 324 Prováděcího nařízení, nepodléhá okamžikem vyřízení AZS dovozní DPH. Plátcí, na jehož účet bylo zboží do daného AZS propuštěno, tak nevzniká z titulu ukončení AZS povinnost přiznat DPH ani ze zboží, které neopustilo celní území EU.

2) Ukončení (vyřízení) aktivního zušlechťovacího styku postupem dle čl. 170 Delegovaného nařízení

Kromě případu vyřízení režimu AZS popsaného v bodě 1 existuje další možnost vyřízení tohoto režimu podle čl. 170 Delegovaného aktu, která je rovněž často využívána. Jde o vyřízení režimu AZS uplynutím lhůty pro zušlechtění.

Z pohledu celního je proces následující:

- při dovozu je zboží propuštěno do AZS, nevzniká celní dluh,
- během stanovené lhůty pro zušlechtění je dovezené zboží:
 - buď zpět vyvezeno z EU (k tomu je podáno celní prohlášení obsahující mj. odpisy z evidence zboží propuštěného do AZS, nevzniká povinnost uhradit clo ani dovozní DPH) anebo

d) odnětím zboží, které není zbožím Evropské unie, celnímu dohledu, nebo

e) porušením podmínek stanovených v povolení k použití zvláštního celního režimu.

- uvedeno na trh Unie - k uvedení na trh Unie není třeba vykonat žádné celní formalities
- ke dni uplynutí lhůty pro vyřízení AZS není podáváno žádné celní prohlášení, celní úřad z moci úřední vyměří clo z té části zboží, která nebyla zpět vyvezena a tudíž odepsána a vydá platební výměr na clo.

Opět se zde tedy vytváří pro celní účely právní fikce. Podle čl. 325 Prováděcího nařízení se celní prohlášení k propuštění zboží do celního režimu volného oběhu považuje za podané a přijaté dnem uplynutí lhůty pro zušlechtnění, ačkoli žádné celní prohlášení není podáváno, a k těmtož dni je propuštění do celního režimu volný oběh považováno za povolené¹⁶.

Zároveň je však v odst. 2 téhož článku uvedeno, že: „2. V případech uvedených v odstavci 1 se výrobky nebo zboží propuštěné do režimu aktivního zušlechťovacího styku IM/EX stávají zbožím Unie v okamžiku uvedení na trh.“ Jak je již uvedeno výše, aby se dovezené zboží a zušlechtněné výrobky získané z dovezeného zboží mohly stát zbožím Unie, musí být propuštěny do celního režimu volný oběh (viz výše čl. 5 bod 23 Celního kodexu). K uvedení na trh (a tím propuštění zboží do celního režimu volného oběhu) může dojít fakticky dříve, než je okamžik uplynutí lhůty pro vyřízení režimu.

Při postupu dle čl. 170 Delegovaného aktu tak je zboží propuštěno do celního režimu volného oběhu a ze zboží či zušlechtněných výrobků, které nebyly zpět vyvezeny, vzniká povinnost přiznat dovozní DPH. Vzhledem ke znění celních předpisů je však nutno sjednotit názor na to, kdy tato povinnost přiznat daň vzniká a zda má plátce k dispozici daňový doklad.

Z textace čl. 325 odst. 1 Prováděcího nařízení jasně vyplývá, že předmětné zboží je považované za propuštěné do celního režimu volný oběh dnem uplynutí lhůty pro zušlechtnění (propuštění do volného oběhu je k tomuto dni považováno za povolené celními orgány). Povinnost přiznat či zaplatit dovozní DPH pak v souladu s § 23 odst. 1 písm. a) zákona o DPH vzniká rovněž dnem uplynutí lhůty pro zušlechtnění, a to nehledě na fakt, že se dané zboží mohlo stát zbožím Unie ještě před uplynutím této lhůty.

Jak je již uvedeno výše, ke dni uplynutí lhůty pro vyřízení AZS není podáváno žádné celní prohlášení a neexistuje tak „standardní“ daňový doklad v podobě rozhodnutí o

¹⁶ Článek 325

Zušlechtněné výrobky nebo zboží považované za propuštěné do volného oběhu
(článek 215 kodexu)

1. Pokud bylo v povolení aktivního zušlechťovacího styku IM/EX uvedeno, že se zušlechtněné výrobky nebo zboží propuštěné do režimu považují za propuštěné do volného oběhu, nebyly-li do uplynutí lhůty pro vyřízení režimu propuštěny do následného celního režimu nebo zpětně vyvezeny, považuje se celní prohlášení k propuštění do volného oběhu za podané a přijaté a propuštění se povolí dnem uplynutí lhůty pro vyřízení.

propuštění zboží do celního režimu, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň ve smyslu § 33 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

Celní úřad sice z moci úřední vydá platební výměr na zboží, které nebylo zpět vyvezeno, jedná se „pouze“ o platební výměr na dovozní clo (vycházím z předpokladu, že osoba, na jejíž účet bylo zboží do režimu AZS propuštěno, je plátcem daně). Vzhledem k tomu, že povinnost přiznat dovozní DPH vzniká dle § 23 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, není dovozní DPH vyměřena celním úřadem, ale přizná ji plátce v režimu přenesení daňové povinnosti. Takže tento platební výměr tak při striktním výkladu zákona o DPH není daňovým dokladem ve smyslu § 33 odst. 1 písm. b) zákona o DPH¹⁷, jelikož celní úřad v něm nevyměřil dovozní DPH.

Za dané situace je tak nutno vyjít z výše uvedeného ustanovení čl. 325 Prováděcího nařízení, které nastavuje právní fikci, že se celní prohlášení k propuštění zboží do celního režimu volného oběhu považuje za podané a přijaté dnem uplynutí lhůty pro zušlechtnění. Jestliže je celní prohlášení považováno pro celní účely za podané a přijaté, musí být tato právní fikce aplikována i na oblast DPH přímo související s dovozem zboží a celními předpisy a toto celní prohlášení vytvořené právní fikcí musí být považováno za daňový doklad ve smyslu §33 zákona o DPH.

V opačném případě by vznikla situace, kdy plátce daně postupoval zcela v souladu s celními předpisy, a přesto nemá při striktním výkladu zákona o DPH daňový doklad, na jehož základě by si mohl uplatnit nárok na odpočet daně. Zde je nutno zdůraznit, že celní předpisy ani nedávají možnost nějakého „dobrovolného“ vystavení rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu volného oběhu.

Závěr:

Proto navrhuji odsouhlasit postup, že za daňový doklad v daném případě bude považováno celní prohlášení vytvořené právní fikcí ustanovením čl. 325 Prováděcího nařízení a na jeho základě si plátce může uplatnit nárok na odpočet daně při splnění hmotněprávních podmínek stanovených zákonem o DPH.

Povinnost přiznat či zaplatit dovozní DPH pak v souladu s § 23 odst. 1 písm. a) zákona o DPH vzniká rovněž až dnem uplynutí lhůty pro zušlechtnění, a to nehledě na fakt, že se dané zboží mohlo stát zbožím Unie ještě před uplynutím této lhůty.

Zároveň navrhuji ošetřit tuto situaci v příští novele zákona o DPH.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas s navrženými závěry.

¹⁷ § 33

Daňový doklad při dovozu

(1) Za daňový doklad při dovozu zboží do tuzemska se považuje

a) rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň, nebo

b) jiné rozhodnutí o vyměřené dani vydané celním úřadem § 23 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, pokud je daň zaplácena.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 14.12.2016**Daň z příjmů****488/14.12.16 Dílčí základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti u zaměstnance vyslaného do České republiky v režimu mezinárodního pronájmu pracovní síly**

Předkládají: Ing. Gabriela Vokněřová, daňový poradce, č. osv. 4527
Ing. Lucie Rytířová, LL.M., daňový poradce, č. osv. 4038

1. Úvod/cíl

Cílem příspěvku je vyjasnění správného stanovení dílčího základu daně dle §6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) u zaměstnance vyslaného zahraničním zaměstnavatelem do české společnosti v režimu mezinárodního pronájmu pracovní síly.

2. Situace

Fyzická osoba, daňový rezident České republiky, má uzavřenou pracovní smlouvu se zahraniční společností, na základě které pobírá od této zahraniční společnosti mzdu. Zahraniční společnost má sídlo v jiném členském státě EU, EHP či Švýcarsku, nebo ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o sociálním zabezpečení.

Část své pracovní doby (např. 20%) pracuje tento zaměstnanec v zahraničí, pro svého zahraničního zaměstnavatele. Odpovídající část příjmu zaměstnance je zdaňována v zahraničí. Zbývající část své pracovní doby (např. 80 %) pracuje tento zaměstnanec pro českou dceřinou společnost, do které je vyslán v režimu mezinárodního pronájmu pracovní síly. Mzdové náklady zaměstnance odpovídající této činnosti jsou zahraniční společností přefakturovány české společnosti, která z nich jako tzv. ekonomický zaměstnavatel odvádí měsíčně zálohy na daň z příjmů fyzických osob v souladu s § 38h ZDP; přímo česká společnost zaměstnanci žádnou mzdu ani jiný příjem nevyplácí

Veškeré příjmy zaměstnance ze závislé činnosti podléhají zdanění v České republice; zaměstnanec proto podává daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob v České republice, v němž uvede jak příjmy, z nichž byly odvedeny zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti českou společností, tak příjmy ze zdrojů v zahraničí.

Při výpočtu dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je nutné v daňovém přiznání navýšit příjmy o částku povinného pojistného, které je z těchto příjmů povinen platit zaměstnavatel. Pokud zaměstnanec přísluší do českého systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, je do dílčího základu daně zahrnováno skutečné pojistné zaměstnavatele. Jestliže zaměstnanec přísluší do

zahraničního systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, je součástí dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti pojistné, které by zaměstnavatel z těchto příjmů odváděl, pokud by zaměstnanec podléhal do českého systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění („hypotetické pojistné“).

V obou těchto případech, kdy jsou součástí dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti tohoto zaměstnance jak příjmy, z nichž byla česká společnost povinna odvést zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, tak příjmy, které jsou zúčtovány a vyplaceny zahraniční společností za práci v zahraničí, vyvstávají nejasnosti ohledně stanovení dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v daňovém přiznání k dani z příjmů zaměstnance za příslušný kalendářní rok, je-li zaměstnanec účasten v českém nebo v zahraničním systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, tj. ohledně výpočtu hypotetického povinného pojistného, které je součástí dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

3. Rozbor problematiky

Princip tzv. superhrubé mzdy byl zaveden zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, a dále upraven zákonem č. 2/2009 Sb.

Dle § 6 odst. 12 ZDP jsou základem daně (díličím základem daně) „*příjmy ze závislé činnosti zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na veřejné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů povinen platit zaměstnavatel (dále jen „povinné pojistné“)*“.

Ustanovení § 6 odst. 12 ZDP dále stanoví, že se „*částka odpovídající povinnému pojistnému při výpočtu základu daně připočte k příjmu ze závislé činnosti i u zaměstnance, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá*“. Za takového zaměstnance je považován mimo jiné i zaměstnanec, „*na kterého se zcela nebo částečně vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu*“.

Důvodová zpráva k zákonu č. 261/2007 Sb. potvrzuje, že se při stanovení dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti vychází z pojistného vypočteného podle příslušných předpisů o pojistném na sociální zabezpečení¹⁸ a pojistném na veřejné zdravotní pojištění¹⁹ (viz také poznámka č. 21 v § 6 odst. 12 ZDP).

¹⁸ Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti

¹⁹ Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění

Z pohledu pojistného na sociální zabezpečení²⁰ je za zaměstnavatele uvedeného zaměstnance považována pouze zahraniční společnost, která odvádí pojistné z celého příjmu.

Rovněž zástupci Ministerstva práce a sociálních věcí a České správy sociálního zabezpečení, do jejichž kompetence spadá právě výklad a aplikace zákonů v oblasti sociálního zabezpečení, již v minulosti potvrdili,²¹ že v případě zaměstnance pracujícího v režimu mezinárodního pronájmu pracovní síly odvádí pojistné na sociální zabezpečení pouze zahraniční společnost jako právní zaměstnavatel, tj. pouze jeden zaměstnavatel.²² V souladu příslušnými předpisy²³ je toto pojistné odváděno pouze do výše maximálního vyměřovacího základu, který je u jednoho zaměstnavatele pouze jeden. Skutečnost, že část mzdy je přefakturována ekonomickému zaměstnavateli nemá na odvod pojistného žádný vliv, jelikož z pohledu pojistného na sociální zabezpečení je dle vyjádření zmíněných úřadů²⁴ stále rozhodující vztah zaměstnance a jeho právního zaměstnavatele, resp. závazek právního zaměstnavatele vůči zaměstnanci.

Obdobný postup by se uplatnil v případě, kdyby došlo k pronájmu pracovní síly (resp. dočasnému přidělení) mezi dvěma českými společnostmi: pojistné na sociální zabezpečení by odváděl jen právní zaměstnavatel. Z tohoto důvodu by se pak taktéž na odvod pojistného vztahoval pouze jeden maximální vyměřovací základ. Na aplikaci pouze jednoho maximálního vyměřovacího základu by nic nezměnil ani případný způsob sdílení nákladů mezi oběma českými společnostmi.

a) *Zaměstnanec se účastní českého systému sociálního zabezpečení*

V souladu s výše zmíněným rozbohem je v tomto případě dílčím základem daně z příjmů ze závislé činnosti příjem navýšený o povinné pojistné, které bylo skutečně odvedeno zaměstnavatelem (ve smyslu definice tohoto pojmu v předpisech o sociálním zabezpečení), tj. zahraniční společností. Celkový hrubý příjem zaměstnance je pro účely výpočtu dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (v daňovém přiznání) navýšen o skutečně odvedené pojistné na sociální zabezpečení, maximálně z (jednoho celkového) vyměřovacího základu bez ohledu na jeho rozdělení v průběhu zdaňovacího období na část zdaňovanou v zahraničí a část zdaňovanou ekonomickým zaměstnavatelem (a samozřejmě o

²⁰ § 3 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

²¹ Viz schválený závěr jednání se zástupci Komory daňových poradců z prosince 2013, zápis jednání Sekce pro daň z příjmů fyzických osob Komory daňových poradců konaném dne 17. května 2016.

²² Tento závěr platí v případě, že se jedná o situace v rámci členských států EU, EHP či Švýcarska, nebo mezi státy, s nimiž Česká republika uzavřela smlouvu o sociálním zabezpečení. U zaměstnanců z ostatních států by se uplatnil koncept tzv. smluvního zaměstnavatele ve smyslu § 3 odst. 1 písm. p) zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění.

²³ Viz § 15a zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

²⁴ Viz schválený závěr jednání se zástupci Komory daňových poradců z prosince 2013.

pojistné na zdravotní pojištění z celého příjmu, jelikož pojistné na zdravotní pojištění nemá stanoven maximální vyměřovací základ).

b) *Zaměstnanec se účastní zahraničního systému sociálního zabezpečení*

Úprava týkající se určení dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti u zaměstnanců, kteří se účastní zahraničního systému sociálního zabezpečení, byla změněna zákonem č. 2/2009 Sb. Důvodová zpráva k tomuto zákonu jasně uvádí, že právní úprava „*při stanovení základu daně u poplatníků s příjmy ze závislé činnosti stanoví, že u zaměstnance, na kterého se nevztahují tuzemské právní předpisy o veřejnoprávním pojištění, se postupuje při stanovení základu daně tak, jako kdyby se na takového zaměstnance tyto tuzemské právní předpisy o veřejnoprávním pojištění vztahovaly (zavádí se daňová fikce). Tzn. že příjmy takového poplatníka se budou navyšovat při stanovení základu daně vždy o částku, která bude odpovídat tuzemskému pojištění placenému zaměstnavatelem (jehož výše je běžně známá, a to včetně akceptace horního limitu pro placení pojistného). Daňové zatížení zaměstnance, na kterého se nevztahují naše předpisy o veřejnoprávním pojištění, bude tedy odpovídat daňovému zatížení tuzemských zaměstnanců*“.

Důvodová zpráva tedy jednoznačně potvrzuje, že při určení dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti u zaměstnance ze zahraničí, u něhož je za zaměstnavatele pro účely českých předpisů o sociálním zabezpečení považována pouze zahraniční společnost, je nutné bez ohledu na stát pojištění (Česká republika vs. zahraničí) a výši nákladů přenesených na českou společnost zvyšovat o částky odpovídající povinnému pojistnému tak, jako kdyby se na zaměstnance české pojistné předpisy vztahovaly, tzn. co se týče pojistného na sociální zabezpečení celkový hrubý příjem zaměstnancem navýšit o pojistné na sociální zabezpečení pouze z jednoho maximálního vyměřovacího základu.

4. Závěr

Navrhujeme jak pro situaci, kdy se zaměstnanec účastní českého systému sociálního zabezpečení, tak pro situaci, kdy se zaměstnanec účastní zahraničního systému sociálního zabezpečení, přijmout závěr, že se pro účely stanovení dílčího základu daně dle §6 ZDP respektují české předpisy o pojistném na sociální zabezpečení, tj. je respektována výše odvodu pojistného (včetně maximálního vyměřovacího základu) tak, jak jej je (nebo by byl) povinen odvádět právní zaměstnavatel daného zaměstnance do českého systému sociálního zabezpečení, a to bez ohledu na výši nákladů přenesených na českou společnost.

Stanovisko GFŘ:

Nesouhlas.

Zdůvodnění: *V příspěvku je uvedena situace pro účely stanovení superhrubé mzdy (a zejména použití maximálního vyměřovacího základu) u poplatníků fyzických osob -*

daňových rezidentů České republiky, kteří mají uzavřenou pracovní smlouvu se zahraniční společností, na základě které pobírají od těchto zahraničních společností mzdu (zahraniční společnost má sídlo v jiném členském státě EU, EHP či Švýcarsku, nebo ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o sociálním zabezpečení) a tito poplatníci (zaměstnanci) zároveň částečně pracují i pro českou dceřinou společnost, do které jsou vysláni v režimu mezinárodního pronájmu pracovní síly.

Pro účely zdanění předmětných příjmů plynoucích těmto zaměstnancům a zahrnutí do daňového přiznání je nutné správné stanovení základu daně podle § 6 odst. 12 příp. odst. 13 zákona o daních z příjmů u zaměstnanců – daňových rezidentů ČR (dále jen „zaměstnanec“) v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly. V příspěvku je řešena situace u zaměstnanců, kde zahraniční společnost má sídlo v jiném členském státě EU, EHP či Švýcarsku, nebo ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o sociálním zabezpečení a zaměstnanec se účastní českého systému sociálního zabezpečení nebo se účastní zahraničního systému sociálního zabezpečení.

K tomu uvádíme: situace mezinárodního pronájmu pracovní síly je řešena v § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, kde je mimo jiné stanoveno, že zaměstnavatelem je i poplatník – český daňový rezident, u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. Z hlediska dalších ustanovení zákona o daních z příjmů se takto vyplácený příjem považuje za příjem vyplácený tímto českým daňovým rezidentem, který je v praxi nazýván „ekonomickým zaměstnavatelem“. Povinnosti plátce daně jsou mu pak uloženy na základě právní fikce zavedené v tomto ustanovení. Je tedy z hlediska zákona o daních z příjmů považován za samostatného zaměstnavatele, tzn. příjmy zúčtované tímto zaměstnavatelem se považují za příjmy obdržené od tohoto zaměstnavatele, i když tento zaměstnavatel dané příjmy ve skutečnosti daňovému subjektu nevyplácí. Při stanovení základu daně u těchto zaměstnanců ekonomický zaměstnavatel - plátce daně postupuje standardně, jako u svých kmenových zaměstnanců, a to bez ohledu na skutečnost, že povinné pojistné za ně odvádí právní zaměstnavatel, a bez ohledu na skutečnost, zda se zaměstnanec účastní českého systému sociálního zabezpečení, případně zahraničního systému sociálního zabezpečení. V obou případech se však podle § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů základ daně zvyšuje o povinné pojistné (v souladu se zákonem č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a zákonem č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění), a to buď o skutečné či fiktivní.

Závěr: V uvedeném případě se jedná o příjmy od dvou zaměstnavatelů – právního a ekonomického tzn. dva samostatné základy daně včetně samostatného posouzení maximálního vyměřovacího základu.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 14.12.2016**Daň z příjmů****489/14.12.16 Povinnost odvodu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti za práci vykonávanou v zahraničí plátcí daně**

Předkládají: Mgr. Magdaléna Vyškovská, daňový poradce, č. osv. 2371
Ing. Michaela Felcmanová, daňový poradce, č. osv. 3756

1. Účel příspěvku

Účelem tohoto příspěvku je sjednocení postupu u povinnosti odvodů záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v případě, že poplatník vykonává činnost v zahraničí, a k rušení této povinnosti správcem daně na základě žádosti plátce daně.

Vzhledem k rozdílné praxi jednotlivých správců daně ve věci rozhodnutí o zproštění zálohové povinnosti, jakož i ve věci následného postupu při vracení obvykle vysokých přeplatků na dani z příjmů ze závislé činnosti v České republice, považují autorky za vhodné shrnout základní situace, s nimiž se lze v praxi setkat, a navrhnout jejich obecné řešení. Důvodem je jak právní jistota plátců příjmu z hlediska správnosti jimi zvoleného postupu, tak i sjednocený přístup na straně správců daně při posuzování správnosti zvoleného postupu plátců daně v návaznosti na splněné předpoklady.

Tento příspěvek neřeší specifickou situaci zaměstnanců na palubách lodí či letadel provozovaných českými daňovými rezidenty, ani povinnosti plátce daně v případě tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly vyplývající z § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen **ZDP**). Tento příspěvek rovněž neřeší specifickou situaci členů statutárních orgánů.

2. Právní úprava

ZDP ukládá plátcům daně definovaným v § 38c, aby v souladu s § 38h vybírali a platili zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ze základu daně pro výpočet zálohy. Základem pro výpočet zálohy je úhrn příjmů ze závislé činnosti zúčtovaný nebo vyplacený poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo zdaňovací období, vyjma příjmů podléhajících dani vybírané srážkou sazbou daně podle § 36 ZDP a příjmů, které nejsou předmětem daně,

- a) snížený o částky, které jsou od daně osvobozeny, a
- b) zvýšený o povinné pojistné.

Podle ustanovení § 38h odst. 11 ZDP plátce nemá povinnost srážet zálohy na daň v případě, že mzda jde k tíži stálé provozovny poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2 a v § 17 odst. 3 umístěné v zahraničí. V tomto případě zaniká povinnost srážet zálohu na daň automaticky, proto dále tato varianta není v příspěvku řešena.

Podle ustanovení § 38h odst. 12 ZDP správce daně může na žádost plátce zrušit povinnost srážet zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti vykonávané v zahraničí. Důvodem je, aby poplatníci, jejichž příjmy podléhají zdanění fyzických osob v jiném státě, než je Česká republika, nebyli v průběhu zdaňovacího období povinni snášet tíživé dvojí zdanění jednoho příjmu.

Zároveň je třeba vzít v úvahu ustanovení § 22 odst. 1 písm. b) ZDP stanovící u daňových nerezidentů zdroj v České republice u příjmů ze závislé činnosti výhradně v případě, kdy je činnost v České republice vykonávána. Naopak příjem daňového nerezidenta za práci fyzicky vykonávanou mimo území České republiky zdroj v České republice nemá (a to ani pokud je vyplácen daňovým rezidentem České republiky).

Ve vztahu k zahraničí Česká republika uzavřela značný počet smluv o zamezení dvojího zdanění. V souladu s § 37 ZDP se ustanovení ZDP použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Obdobně stanoví i článek 10 zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.

Pokud je činnost daňového rezidenta či daňového nerezidenta vykonávána v zahraničí na území státu, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, je tedy třeba vzít vždy v úvahu i znění příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v článku týkajícím se výkonu závislé činnosti obvykle stanoví, že pokud český daňový rezident pracuje pro českého daňového rezidenta v druhém smluvním státě po dobu delší než 183 dní (počítáno za kalendářní nebo daňový rok nebo za 12 po sobě jdoucích měsíců podle konkrétní smlouvy), vzniká druhému smluvnímu státu právo tento příjem zdanit, a to od prvního dne fyzického výkonu závislé činnosti v tomto státě. Pokud by vykonával český daňový rezident práci pro daňového rezidenta druhého smluvního státu (na základě lokální pracovní smlouvy nebo v režimu tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly aplikovaného podle zahraničních předpisů), vzniká právo druhému smluvnímu státu zdanit tento příjem ze závislé činnosti za práci vykonávanou fyzicky pro zaměstnavatele v druhém smluvním státě bez ohledu na délku výkonu činnosti. U daňových nerezidentů vzniká naopak podle smluv o zamezení dvojího zdanění České republice právo na zdanění jen, když práci fyzicky vykonávají v České republice (s určitými výjimkami, kdy toto právo nevznikne ani při fyzickém výkonu práce v České republice, například v situaci, kdy zaměstnanec nestráví v ČR 183 dní za příslušné období a zároveň jeho zaměstnavatel nemá v ČR stálou provozovnu).

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou uzavírány s cílem zabránit dvojímu zdanění příjmu a neupravují konkrétní postupy, které by měly smluvní strany k dosažení tohoto cíle aplikovat (např. zda stát smí nebo nesmí vybírat v průběhu zdaňovacího období zálohu na příjem, který může podléhat zdanění v druhém státě). Některé státy, jako například Slovenská republika tento postup řeší v domácím

zákoně, zde například tak, že zaměstnavatel, který je plátcem daně, nemá vůbec povinnost vybrat zálohu na daň v případě, když jde o příjmy zaměstnance, které jsou zdaňované v zahraničí (viz § 35 odst. 8 písm. b) zákona č. 595/2003 Z.z., o daniach z příjmů).

3. Popis problému

Jak je uvedeno výše, český ZDP řeší tyto situace v § 38h odst. 12 ZDP tím, že umožňuje plátcům daně požádat správce daně o zproštění povinnosti daň z příjmů ze závislé činnosti zálohovat v případě, pokud je práce vykonávána v zahraničí. ZDP zde nerozlišuje mezi daňovými rezidenty a daňovými nerezidenty. Vzhledem ke složitosti mezinárodních pravidel zdanění a rozdílné praxi jednotlivých států při aplikaci jednotlivých článků smluv dává tato možnost podat žádost plátcům jistotu, že správce daně posoudí jím podanou žádost při zohlednění těchto pravidel a v oprávněných případech ho této povinnosti zprostí. Zároveň je tím vyloučeno riziko případného doměrku daně z příjmů ze závislé činnosti ze strany správce daně, pokud by plátcem posoudil danou situaci v rozporu s platnými pravidly, či později nedošlo k naplnění předpokládaných podmínek.

Na začátku zdaňovacího období není vždy jasné, z jakého titulu vznikne druhému smluvnímu státu právo na zdanění příjmu zaměstnance pracujícího na jeho území. V případě určení rezidentského statusu zaměstnance může plátcem vycházet pouze z informací mu dostupných v danou chvíli. Posouzení statusu rezidenství je často závislé na velmi osobních okolnostech jednotlivých zaměstnanců v daném zdaňovacím období a určení daňové pozice je možné s konečnou platností učinit až po konci zdaňovacího období. Z tohoto důvodu správci daně nejen v ČR, ale i v zahraničí obvykle nevystavují potvrzení o daňovém domicilu zaměstnanců na budoucí období. Nelze opomenout ani fakt, že existují země, kde je daňové rezidenství podle lokální legislativy vázáno pouze na fyzickou přítomnost dané osoby, kterou lze obvykle vyhodnotit až po skončení daného zdaňovacího období (např. Ruská federace, kde se podle lokální ruské legislativy ruským daňovým rezidentem stane fyzická osoba pouze, pokud v daném kalendářním roce stráví na území Ruské federace více než 183 dní). Možnost podání žádosti a následné zrušení povinnosti srážet a odvádět zálohy na daň z příjmů tak poskytuje plátcům dostatečnou jistotu ohledně dalšího správného postupu.

Existují rovněž případy, kdy má plátcem dostatečnou jistotu o daňové situaci svého zaměstnance, především v případě, kdy zaměstnanec prokazatelně žijící v zahraničí, daňový nerezident, pracuje opět pouze v zahraničí. Může se jednat např. o vědeckého pracovníka zaměstnaného českým plátcem daně na realizaci výzkumu v prostorách výzkumného pracoviště v zahraničí, nebo o obchodního zástupce, daňového nerezidenta, zaměstnaného na práci výhradně v zahraničí. Plátcem daně by měl být v případě kontroly ze strany správce daně schopen prokázat, že se jedná o daňového nerezidenta, který vykonává činnost v zahraničí. V takovém případě, kdy bude situace jednoznačná, má podle názoru autorek plátcem daně možnost přestat

odvádět měsíční zálohy automaticky i bez předložení žádosti o zrušení povinnosti srážet zálohy na daň správci daně s odvoláním na ustanovení § 22 odst. 1 písm. b) ZDP, protože takový příjem nemá vůbec zdroj v České republice.

Obdobnou jednoznačnou situaci předpokládá výslovně § 38h odst. 11 ZDP, kdy tato povinnost zaniká, neboť z důvodu existence stálé provozovny je zřejmé, že příjem ze závislé činnosti podléhá nebo bude podléhat zdanění v zahraničí.

Z dlouholeté zkušenosti autorek s posuzováním stovek situací však tyto případy nejsou vždy jednoznačné, proto autorky níže navrhuji možný postup pro následující situace:²⁵

3.1. Plátce daně

3.1.1. Plátce daně – zaměstnávající daňového nerezidenta s místem výkonu práce v zahraničí

Za příjmy daňových nerezidentů ze zdrojů na území České republiky se rozumí v souladu s § 22 odst. 1 písm. b) ZDP pouze příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání), která je vykonávána na území České republiky. Obdobně stanoví smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Dílčí návrh řešení k bodu 3.1.1.

Plátce daně, který je schopen prokázat výše uvedené předpoklady, tedy že se jedná o daňového nerezidenta vykonávajícího fyzicky práci mimo území ČR, nemá povinnost srážet zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti, neboť daný příjem nemá zdroj v České republice a český daňový nerezident není povinen zdaňovat ani přiznávat v ČR jiné příjmy, než příjmy ze zdrojů v ČR. Žádost o zrušení povinnosti srážet zálohy na daň v daném případě nemá opodstatnění. Plátce nebude žádat.

3.1.2. Plátce daně zaměstnávající českého daňového rezidenta s místem výkonu práce v zahraničí

Vzhledem k tomu, že příjmy daňových rezidentů podléhají obecně zdanění v České republice, nevznikla-li plátcí v zahraničí stálá provozovna, uplatní se v tomto případě ustanovení § 38h odst. 12 ZDP.

Pokud však bude práce českého daňového rezidenta vykonávána ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, bude obvykle dávat smlouva o zamezení dvojího zdanění právo na zdanění státu výkonu práce od prvního dne (např. z důvodu předpokládaného výkonu činnosti po období delší než 183 dní v tomto smluvním státě nebo např. posouzení situace jako zahraniční mezinárodní pronájem pracovní síly).

Dílčí návrh řešení k bodu 3.1.2.

²⁵ V příkladech je předpokládáno, že je popisovaná situace pokryta smlouvou o zamezení dvojího zdanění uzavřenou mezi Českou republikou a druhým dotčeným státem.

Pokud plátce daně doloží výkon práce v zahraničí, při němž mohou být příjmy zdaněny ve státě výkonu činnosti z výše uvedených důvodů (například vysílacím dopisem, změnou místa výkonu práce, cestovním příkazem na dlouhodobou zahraniční pracovní cestu atd.), zproští správce daně zcela plátce daně povinnosti zálohovat v ČR ve vztahu k tomuto poplatníkovi, aby nedocházelo (i k přechodnému) dvojímu zdanění příjmu ze závislé činnosti, a tím významnému dopadu na dočasné snížení disponibilních finančních prostředků na straně zaměstnance a následnému vysokému přeplatku na dani v České republice po skončení zdaňovacího období.

3.1.3. Plátce daně zaměstnávající daňového nerezidenta, který částečně pracuje v České republice a částečně v zahraničí

Obdobně jako v bodě 3.1.1. příjmy daňového nerezidenta za práci mimo území České republiky nemají zdroj v České republice, tj. v souladu s § 22 ZDP a příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění nepodléhají dani z příjmů v České republice.

Dílčí návrh řešení k bodu 3.1.3. Plátce daně nemá povinnost odvádět zálohy na daň z příjmů z části mzdy zaměstnance, která odpovídá jeho práci v zahraničí, pokud je schopen prokázat příslušné podstatné skutečnosti, např. pomocí pracovního kalendáře daného zaměstnance a potvrzením o jeho daňovém rezidentství v zahraničí. Obdobně jako v bodu 3.1.1. plátce daně po skončení každého kalendářního měsíce, za nějž mzdu zúčtovává, nemá z části mzdy odpovídající dnům práce vykonávané v zahraničí povinnost odvádět zálohy na daň v České republice. V České republice bude tedy odvádět zálohy na daň pouze z té části mzdy, která bude odpovídat dnům práce vykonávané na území České republiky. Výši příjmu zdanitelného v ČR prokazatelně doloží plátce daně vhodnou evidencí docházky zaměstnance, cestovním kalendářem apod. V těchto případech nebude žádáno.

3.1.4 Plátce daně zaměstnávající daňového rezidenta, který částečně pracuje v České republice a částečně v zahraničí

Dochází k obdobné situaci jako v bodě 3.1.2., činnost je však v zahraničí vykonávána pouze částečně. Příjmy českých daňových rezidentů za práci v České republice podléhají zdanění pouze v České republice. Příjmy českých daňových rezidentů za práci v zahraničí budou za podmínek ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění podléhat zdanění i v zahraničí.

Dílčí návrh řešení k bodu 3.1.4.

Na základě doložené žádosti plátce daně podle § 38h odst. 12 ZDP obdobně jako v bodě 3.1.2. správce daně zruší povinnost srážet zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti odpovídající příjmům zaměstnance v rozsahu odpovídajícímu výkonu práce v zahraničí.

3.1.5 . Plátce daně zaměstnávající zaměstnance ve výše uvedených případech, u něhož si není v době podání žádosti jist, ve kterém státě je daňovým rezidentem

Jelikož dle výše popsané zkušenosti autorek není vždy v momentě počátku práce zaměstnance v zahraničí jasné, zda se bude jednat o daňového rezidenta České republiky či nikoliv, v nejasných případech plátce daně podá žádost o zproštění záloh na daň tak, jako by se jednalo o daňového rezidenta.

Dílčí návrh řešení k bodu 3.1.5.

V případech, kdy jsou prokázány skutečnosti jako v 3.1.2. nebo 3.1.4. (s výjimkou daňové rezidence zaměstnance) správce na základě žádosti plátce zruší povinnost srážet zálohy na daň v České republice v rozsahu odpovídajícím práci vykonávané mimo Českou republiku.

3.1.6 Plátce daně – zaměstnávající zaměstnance ve specifických případech

Některé smlouvy o zamezení dvojího zdanění upravují zdanění specifických kategorií zaměstnanců, zejména profesorů a vědců. Na příkladu článku 21 smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Českou republikou a Rumunskem (180/1994 Sb.) si můžeme ukázat specifickou situaci ve zdanění profesorů a výzkumných pracovníků pracujících na území České republiky.

Podle článku 21 této smlouvy:

1. Fyzická osoba, která navštíví Českou republiku za účelem výuky nebo provádění výzkumu na univerzitě, vysoké škole nebo jiném úředně uznávaném vzdělávacím nebo výzkumném ústavu v České republice a která je nebo bezprostředně před návštěvou byla Rumunská, bude v České republice osvobozena od daní z odměn za takovou výuku nebo výzkum po období nepřesahující dva roky od data první návštěvy za tímto účelem.

2. Ustanovení odstavce 1 se neuplatní na příjmy z výzkumu, pokud je takový výzkum prováděn nikoliv pro veřejný zájem, nýbrž v první řadě pro soukromý prospěch určité osoby nebo osob.

Obdobná ustanovení obsahují i další smlouvy o zamezení dvojího zdanění, například s USA, Izraelem.

Toto speciální osvobození se tedy může týkat vyjmenovaných profesí (vědců či profesorů v konkrétních smlouvách o zamezení dvojího zdanění), kteří jsou stále daňovými nerezidenty, ale i těch, kteří se po příjezdu do České republiky stali daňovými rezidenty České republiky.

Dílčí návrh řešení k bodu 3.1.6

Za předpokladu splnění podmínek příslušného článku smlouvy o zamezení dvojího zdanění (daňová rezidence v druhém smluvním státě po dobu práce v ČR nebo těsně před prací v ČR, časové omezení podle konkrétní smlouvy a výuka nebo výzkum ve veřejném zájmu podle konkrétní smlouvy) nemá plátce v ČR povinnost zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti odvádět.

3.2 Situace, kdy plátce srážel zálohy na daň z příjmů a příjem zaměstnance nepodléhá zdanění v České republice

V praxi se mohou vyskytnout situace, kdy ve výše uvedených případech plátce daně srážel v průběhu zdaňovacího období zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti, která podléhala zdanění v zahraničí, a to v případě daňových nerezidentů, kteří vykonávali činnost v zahraničí, nebo daňových rezidentů, kdy nepodal žádost o zproštění povinnosti zálohy srážet.

V takovém případě, pokud finální daň nepřísluší České republice, zálohu je třeba poplatníkovi vrátit.

Plátce daně, respektive poplatník, tak mají podle ZDP několik možností řešení takové situace:

- Plátce daně provede opravu podle § 38i ZDP a zálohu na daň nebo daň, která nepřísluší České republice, vrátí poplatníkovi.
- Plátce daně vystaví poplatníkovi potvrzení o zdanitelných příjmech, na němž uvede částku zdanitelných příjmů a sražené zálohy na daň, přiloží vyrozumění pro správce daně, že činnost byla vykonávána mimo území České republiky, respektive, že byla podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění osvobozena od zdanění (např. ve specifické situaci vědců). Poplatník pak podá podle § 38g ZDP přiznání k dani z příjmů fyzických osob v České republice a finanční úřad mu za podmínek daňového řádu přeplatek na dani z příjmů fyzických osob vrátí.

Dílčí návrh řešení k bodu 3.2.

Navrhujeme přijmout dílčí závěr, že obě řešení uvedená v bodě 3.2. jsou přípustná.

4 Shrnutí

Navrhujeme přijmout výše popsané dílčí závěry a obvyklým způsobem je publikovat.

Stanovisko GFR:

Souhlas se závěry předkladatelů, s přihlédnutím ke skutečnosti, že příspěvek je zaměřen na situace, kdy dochází k odstraňování dvojího zdanění. K výše uvedenému doplňujeme, že o zrušení povinnosti srážet zálohy na daň dle § 38h odst. 12 ZDP nelze žádat zpětně.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 14.12.2016**DPH****490/14.12.16 Vklad – rozdíl v přístupu u aktiv a pasiv mezi účetnictvím a znaleckým posudkem**

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osv. 320

Ing. Jiří Hlaváč, Ph.D., daňový poradce, č. osv. 3221

1. Popis problematiky

Tento příspěvek navazuje na příspěvek (č. 482/16.06.15 Přeměny a daňová neutralita – rozdíl v přístupu u aktiv a pasiv mezi účetnictvím a znaleckým posudkem). Účelem tohoto příspěvku je metodicky dořešit případ, kdy je vkládán pozemek (nejde o vklad obchodního závodu) a u vkládajícího se k tomuto pozemku vztahují účetní aktiva, která nejsou věcí v právním slova smyslu a jsou tak sama o sobě nepřevoditelná. Jako příklad lze uvést již v předchozím příspěvku (č. 482/16.06.15) zmiňovanou zůstatkovou účetní cenu stavby vyřazované v důsledku budoucí výstavby či úroky z investičního úvěru (vycházíme z toho, že se účetní jednotka rozhodla úroky kapitalizovat). Podle záměru účetní jednotky mohou být tyto náklady zachyceny v rámci účetní skupiny 12 jako nedokončená výroba nebo 02, resp. 04 jako hmotný majetek. Předpokládejme dále, že společnost, do které je pozemek vložen, bude v uvedeném záměru (nedokončená výroba nebo pořízení hmotného majetku) dále pokračovat, případně pozemek následně prodá. Z občanskoprávního hlediska je vkládán pouze pozemek a ten je také oceněn znalcem (§ 144 a násl. ZOK a § 251 ZOK a násl.) či alternativně (§ 468 ZOK). Znalec pak nemůže ocenit neexistující věc, resp. nemůže ji ocenit k datu, kdy již neexistuje, ale jedině k datu, kdy fakticky existovala. V ocenění pozemku se pak promítne například také to, že pozemek je již srovnán a neobsahuje původní nemovitost, kterou by bylo nutné zlikvidovat. V uvedeném případě pak nelze využít úpravu goodwillu ani oceňovacího rozdílu, protože ty jsou vyhrazeny pouze pro dispozice s obchodním závodem a pro přeměnu. V této souvislosti pak může být minimálně sporné, zda lze aplikovat úpravu § 24 odst. 3 písm. b) ZoÚ týkající se poměrného rozpočítání celkové pořizovací ceny. Podmínkou aplikace dané úpravy je totiž nabytí více složek majetku přechodem či převodem. Domníváme se, že v daném případě nedochází „k převodu resp. přechodu“ kapitalizovaných úroků či zůstatkové ceny zlikvidované stavby (podrobněji k dané věci viz. například 7 Afs 18/2010-131 ze dne 7.10.2010) a není tak naplněna podmínka nabytí současně více složek majetku.

Nicméně se domníváme, že i v tomto případě je nezbytné zachovat neutralitu v případě dané operace a uvedené náklady zohlednit v nákladech společnosti, do níž je vkládáno. To je možné dovodit ze smyslu a účelu úpravy pokračování v daňovém

odpisování (§ 30 odst. 10 písm. b) ZDP), resp. podobné úpravy omezující přečehovací efekt (§ 24 odst. 2 písm. v) ZDP, § 24 odst. 11 ZDP). Jinak řečeno, není možné dospět k závěru, že náklady, které nebyly před vkladem u vkladatele uplatněny v daňových nákladech (jako součást ocenění majetku či nedokončené výroby) se z důvodu realizace vkladu v daňových nákladech neuplatní. Tento závěr je možné podpořit nepřímo i některými z rozhodnutí NSS vycházejícími z pokračování v odpisování v případě vkladu i v situacích, kdy vkladající nemohl zahájit daňové odpisování (6 Afs 15/2004-95 ze dne 10.5.2005).

V těchto případech by se postupovalo tak, že uvedené položky by se staly součástí daňového ocenění budto pozemku (pokud by společnost, do které je vkládáno, pozemek například prodala) nebo do vybudované stavby (ať již bude zachycena jako nedokončená výroba nebo jako majetek). Došlo by tak k rozdílu mezi účetní a daňovou vstupní cenou.

Závěr

V případech popsaných výše, kdy nebude možné aplikovat úpravu § 24 odst. 3 písm. b) ZoÚ, protože nedochází v rámci vkladu k převodu jiných majetkových složek, než je samotný pozemek, se výše zmíněné náklady (například již uvedená zůstatková účetní cena likvidované stavby či kapitalizované úroky) stanou součástí vstupní ceny daňové hlavního aktiva, což může být:

b1) Pozemek (například v případě, kdy po vkladu bude pozemek prodán).

b2) Následně vznikla stavba. V případě, kdy v rámci vkladu přejde na společnost pouze pozemek a následně bude vybudována stavba, uvedené náklady se mohou stát součástí vstupní ceny daňové této stavby, ať již půjde o nedokončenou výrobu (účetní skupina 12) nebo hmotný majetek (účetní skupina 02, resp. 04).

Stanovisko GFR:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Předmětem příspěvku je vklad pozemku, ke kterému se věcně váže účet 042, na kterém je zaúčtována zůstatková cena zlikvidované stavby či kapitalizované úroky.

Zde je třeba mít na zřeteli, že transakce (vklad pozemku) probíhá mezi dvěma nezávislými subjekty a nelze na ně aplikovat pravidla příslušející přeměně.

Pro posouzení každého případu je třeba nejprve přesně definovat, co je předmětem vkladu. Podle ustanovení § 15 odst. 2 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, je předmětem vkladu věc, kterou se společník zavazuje vložit do obchodní korporace za účelem nabytí nebo zvýšení účasti v ní.

Z výše uvedeného ustanovení zákona o obchodních korporacích je zřejmé, že předmětem vkladu může být v daném případě výhradně pozemek. Tento pozemek bude v účetnictví vkladatele v souladu s § 25 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví

oceněn pořizovací cenou, jejíž součástí jsou i náklady s jeho pořízením související (viz § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádí zákon o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli). Z uvedeného § 47 pak mimo jiné vyplývá, že mezi tyto výdaje související s pořízením pozemku nelze zařadit náklady spojené s pořízením stavby (viz § 47 odst. 2 písm. j) uvedené vyhlášky).

Pořizovací náklady (účet 042, příp. účtová skupina 12) zůstávají vždy v účetnictví původního vkladatele, protože předmětem vkladu být nemohou. S ohledem na skutečnost, že vkladatel již investici nedokončí, má možnost účet 042 zúčtovat do nákladů s dopadem podle § 24 odst. 1 ZDP.

Vzhledem k tomu, že předmětem vkladu je jednotlivý majetek (pozemek), nelze u nabyvatele aplikovat ustanovení § 24 odst. 3 zákona o účetnictví.

V účetnictví nabyvatele bude pozemek oceněn v souladu s § 25 zákona o účetnictví reprodukční pořizovací cenou (v úrovni znaleckého posudku, kterým je pozemek oceněn pro účely vkladu) – za předpokladu, že není ve společenské smlouvě nebo zakladatelské listině oceněn jinak.

Pokud u nového vlastníka pozemku dojde k realizaci stavby, nemá tento poplatník žádné náklady spojené s likvidací předchozí stavby vkladatelem.