

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 21.3.2018

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 21.3.2018

Daň z příjmů

511/15.11.17 Veřejně prospěšný poplatník, osoby blízké zakladateli a rodinná fundace 2

Předkládá: Ing. Miroslav Michálek, daňový poradce, č. osv. 0173

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

514/24.01.18 Zdanění odměny člena výboru pro audit (českého daňového nerezidenta)

Předkládá: Ing. Lenka Nováková, daňový poradce, č. osv. 4991

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 21.3.2018

Daň z příjmů

517/21.03.18 Výklad pojmu bydliště pro účely osvobození od daně z příjmů fyzických osob při prodeji vybraných nemovitých věcí 14

Předkládají: Ing. Ondřej Antoš, LL.M., daňový poradce, č. osv. 4256

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

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

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

518/21.03.18 Cestovní náhrady při použití elektromobilu

Předkládá: MVDr. Milan Vodička, daňový poradce, č. osv. 1366

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 21.3.2018

Daň z příjmů a DPH

519/21.03.18 Daňový režim plateb za zpřístupnění technických funkcí hmotného majetku (Function on Demand) 20

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 21.3.2018**Daň z příjmů****511/15.11.17 Veřejně prospěšný poplatník, osoby blízké zakladateli a rodinná fundace**

Předkládá: Ing. Miroslav Michálek, daňový poradce, č. osv. 0173

Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je zvýšení právní jistoty ohledně obsahu právních pojmů „osob blízkých zakladateli“ a „rodinná fundace“ v § 17a ZDP pro veřejně prospěšné poplatníky i pro osoby poskytující těmto veřejně prospěšným poplatníkům bezúplatná plnění dle § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8 ZDP.

Použité zkratky

ZDP - zákon o daních z příjmů 586/1992 Sb. v. z. 170/2017 Sb.

ZOS - zákon o daních z příjmů 586/1992 Sb. v. z. zák. opatření Senátu 344/2013 Sb.

VPP - veřejně prospěšný poplatník

OZ - občanský zákoník 89/2012 Sb.

OZ64 - občanský zákoník 40/1964 Sb.

DZ – důvodová zpráva

NS – Nejvyšší soud ČR

1. Rozbor ustanovení § 17a ZOS, ZDP a souvisejících předpisů

Ustanovení § 17a ZDP ve znění zákonného opatření 344/2013 Sb. (dále též „ZOS“) vylučuje z okruhu veřejně prospěšných poplatníků nadace, které dle zakladatelského jednání nebo dle své faktické činnosti slouží k podpoře zakladatele nebo osob blízkých zakladateli.

Toto ustanovení vůbec nepokrývalo, dle textu ZOS, do 30.6.2017 nadační fondy.

V důvodových zprávách k ZOS a novele ZDP 170/2017 Sb. jsou v textu k § 17a odst. 2 vyjmenováni neziskoví poplatníci, kteří nejsou ve smyslu ZDP veřejně prospěšnými poplatníky (dále též „VPP“). V DZ je dále konstatováno, že VPP nejsou tzv. rodinné a smíšené nadace, které slouží k podpoře osob blízkých zakladateli. Pojem rodinná nadace není v ZOS používán, natož definován, obsah pojmu rodinná nadace není vysvětlen či komentován ani v důvodové zprávě.

Novela § 17a ZDP v. z. 170/2017 Sb., účinnost od 1.7.2017

Novelou se zavádí právní pojem rodinná fundace, kterou je nadace nebo nadační fond, které dle zakladatelského jednání nebo dle své faktické činnosti slouží k podpoře zakladatele nebo osob blízkých zakladateli.

Toto novelizované ustanovení výslovně zahrnuje i nadační fondy a podpora rodinné fundace vůči zakladateli znamená výslovně ztrátu statusu veřejné prospěšnosti.

Dle důvodové zprávy k ZDP (PSP ČR tisk č. 873) rodinné nadace nejsou považovány za VPP a slouží pouze k uspokojování potřeb rodinných příslušníků, resp. osob blízkých (DZ bod 1.1.18).

Dle DZ je navrhováno, aby se u vkladů do rodinných nadací odstranilo dvojí zdanění a novela si klade za cíl narovnání podmínek s právní úpravou pro svěrenské fondy. DZ opakovaně předpokládá, že z rodinné fundace budou z vkladů do fundace následně vypláceny prostředky téže osobě, nebo osobám jí blízkých (DZ bod 2.1.18).

DZ deklaruje úmysl dosáhnout daňové neutrality, tj. stejné míry zdanění peněžních i nepeněžních transferů od zakladatele nebo dárce přes rodinnou fundaci k osobě blízké (zpravidla rodinnému příslušníkovi), jako v případě, kdyby k transferu došlo přímo mezi těmi osobami blízkými (DZ 3.1.18).

DZ k § 4, odst. 1, písm. k), bod 2 deklaruje, že výplata plnění z rodinné nadace nebude plošně osvobozena. Jde o úpravu pouze pro fyzické osoby, obdobné ustanovení pro právnické osoby chybí, z čehož lze dovodit, že zákonodárce pracuje pouze s variantou, že osobou blízkou fundaci je vždy jen fyzická osoba. Zároveň se v § 10 odst. 3 písm. c) bod 4 upravuje osvobození bezúplatných příjmů podle příbuzenského poměru vkladatele k příjemci bezúplatného plnění dle § 10 odst. 3 písm. c) bod 1 a bod 2 – výčet zde uvedených osob rovněž prokazuje, že zákonodárce má na mysli jen osoby blízké v příbuzenském poměru, popř. ve společné domácnosti, tj. jen osoby fyzické.

Další změnou narovnávací zdanění rodinné fundace a svěrenského fondu je vložení textu „nebo rodinné fundace“ do ust. § 8 odst. 1 písm. i) upravující plnění ze zisku rodinné fundace. Osvobození od zdanění tedy bude podmíněno testem splnění podmínek dle § 10 odst. 3 písm. c) bod 4.

Dle DZ k § 17a odst. 2 písm. f) je cílem novelizovaných ustanovení a změny terminologie odstranit stávající úpravu dvojího zdanění bezúplatného příjmu rodinné fundace, navrhovaná úprava reaguje na stávající úpravu dvojího zdanění bezúplatného příjmu rodinné fundace, kdy tento příjem je poprvé zdaněn na úrovni rodinné fundace a poté dochází ke druhému zdanění při výplatě podpory nebo příspěvku z rodinné fundace osobě blízké. Navrhuje se, aby se u těchto poplatníků v daném případě uplatňoval obdobný daňový režim, jaký se uplatňuje v případě svěrenských fondů, tj. aby majetek, který je do dané entity vkládán za účelem jeho budoucí distribuce rodinným příslušníkům vkladatele, nebyl zdaňován ve dvou krocích.

V této souvislosti dochází k věcné změně spočívající v nahrazení položky výčtu negativní definice veřejně prospěšného poplatníka „nadace, která dle svého zakladatelského právního jednání slouží k podpoře osob blízkých zakladateli, nebo jejíž činnost směřuje k podpoře osob blízkých zakladateli“ na „rodinnou fundaci“ definovanou podle obdobných podmínek. V důsledku dochází k rozšíření dopadu ustanovení tím, že z obsahu definice veřejně prospěšného poplatníka jsou při splnění uvedených znaků podpory zakladatele nebo osob blízkých zakladateli vedle nadací vyloučeny rovněž nadační fondy.

Definice osoby blízké se dle DZ přejímá, stejně jako v dalších ustanoveních zákona o daních z příjmů, z § 22 občanského zákoníku 89/2012 Sb. (dále též OZ, pro občanský zákoník 40/1964 Sb. bude používána zkratka OZ64).

Ustanovení § 22 odst. 1 OZ definuje osoby blízké jednoznačně jen jako osoby fyzické z hlediska rodinných vazeb, stupně příbuznosti či blízkosti osobního vztahu. Text prvního odstavce je v zásadě totožný s textem § 116 OZ64, pouze jsou přidány osoby sešvagřené a výslovně i osoby, které spolu trvale žijí.

Ustanovení § 22 odst. 2 OZ však zavádí právní konstrukci blízkosti osoby fyzické a osoby právnické pro jednání mezi vlastníkem nebo členem orgánu právnické osoby a touto právnickou osobou.

Vzhledem k judikatuře Nejvyššího soudu (NS) zejména v oblasti insolvenčního práva považuje předkladatel za vhodné, aby bylo GŘ potvrzeno, že judikatorní praxe NS v oblasti insolvenčního práva a některé další právní výklady nepovedou k zákonodárcem dle důvodové zprávy evidentně nepředvídané správní praxi v oblasti ZDP, kdy i dvě právnické osoby mohou být vzájemně k sobě osobami blízkými dle právní úpravy § 17a odst. 2 ZDP.

Problematice osob blízkých, včetně varianty dvou právnických sobě blízkých osob se podrobně věnuje např. článek Právnické osoby jako osoby sobě navzájem blízké, autor JUDr. Oldřich Řeháček, BULLETIN ADVOKACIE 3/2012, str. 31-33. ¹⁾

Z hlediska obsahu pojmu osob blízkých je zásadní, zda hypotéza JUDr. Oldřicha Řeháčka v závěru jeho článku, „dvě právnické osoby mohou být, za určitých okolností, osobami blízkými nejen ve smyslu ust. § 196a obchodního zákoníku, ale též ve smyslu ust. § 116 občanského zákoníku, a to nikoliv pouze v případě shody jejich personálního substrátu, ale též v případě jeho vzájemné blízkosti“ je použitelná jen pro případ soudních sporů k ochraně třetích osob (§ 22 odst. 2 OZ), tj. pouze mimo oblast ZDP, nebo i pro definici obsahu pojmu „osoby blízké k zakladateli“ v § 17a ZDP.

DZ k § 353 až 356 OZ: „Na podněty z oblasti neziskového sektoru se navrhuje vyloučit z okruhu osob oprávněných přijmout nadační příspěvek nad rámec dosavadní úpravy, která pamatuje jen na členy orgánů nadace, i další osoby, a to zaměstnance nadace

a osoby blízké zaměstnancům nadace nebo členům jejích orgánů. Pokud jde o zakladatele, nemá být připuštěno, aby mu byly nadační příspěvky poskytovány, ledaže pro to mluví důvody hodné zvláštního zřetele - např. zřídil-li zakladatel nadaci k podpoře lidí zdravotně postižených a posléze byl i on sám zdravotně postižen.“ Pokud jde o osoby zakladateli blízké, je nutné vzít v úvahu rozdíl mezi nadacemi veřejně prospěšnými a dobročinnými. Vzhledem k tomu, že osnova nevylučuje, aby zakladatel zřídil dobročinnou nadaci k podpoře osob sobě blízkých, nelze kategoricky vyloučit tyto osoby z práva na příspěvek.“

Z uvedeného textu DZ k OZ je patrné, že pro oblast fundací autoři legislativního návrhu OZ vztahovali právní pojem „osob blízkých“ výhradně k osobám fyzickým.

Rovněž podle znění § 23, odst. 7 ZDP lze usuzovat, že zákonodárce považuje osoby blízké za podmnožinu spojených osob, což je výslovně potvrzeno i v Pokynu GFR D-22: „Jinak spojené osoby jsou i osoby blízké (§ 23 odst. 7 písm. b) bod 4. zákona). Pro účely tohoto ustanovení se za osoby blízké považují osoby vymezené v § 22 občanského zákoníku (osoby, které spolu trvale žijí, osoby navzájem blízké).“ Text Pokynu D-22 tedy nenasvědčuje, že by ustanovení o osobách blízkých mohlo a mělo být aplikováno i na dvě právnické osoby a naopak svědčí tomu, že i GFR osobami blízkými rozumí pouze osoby uvedené v § 22, odst. 1 OZ. I když je v textu k § 23, odst. 7 uvedeno „pro účely tohoto ustanovení“, dle legislativních pravidel musí mít jeden právní pojem v celé právní normě stejný význam, ne-li v právní normě výslovně uvedeno jinak.

2. Shrnutí

I když judikatura Nejvyššího soudu zejména v oblasti insolvenčního práva a (ne)platnosti smluvních vztahů dle § 196a obchodního zákoníku směřovala dlouhodobě k velmi široké definici rozsahu osob blízkých dotvářením práva soudem, z textu důvodové zprávy k novele ZDP 170/2017 Sb. naopak lze opakovaně usuzovat u ustanovení týkajících se rodinných fundací, že ZDP pracuje s obsahem pojmu osob blízkých pouze v rozsahu § 22 odst. 1 OZ.

Ustanovení § 22 odst. 1 OZ považuje za osoby blízké pouze příbuzné zde uvedené, registrované partnery a další osoby v poměru rodinném nebo obdobném, jejichž újmu by druhá z osob pociťovala jako újmu vlastní, jde tedy pouze o osoby fyzické.

I při existenci judikatury Nejvyššího soudu v oblasti insolvenčního práva by pro účely § 17a ZDP a dalších ustanovení ZDP měl být obsah pojmu osoby blízké vykládán i nadále dle smyslu a textu důvodové zprávy k zák. 170/2017 Sb. tak, že právnické osoby nejsou nikdy navzájem osobami blízkými. (Pro účely ZDP jsou používány speciální právní pojmy spojené osoby a jinak spojené osoby.)

Pokud tedy bude veřejně prospěšný poplatník v právní formě fundace podporovat jiného veřejně prospěšného poplatníka, který má stejného zakladatele, neměl by takový postup být posuzován jako podpora osoby blízké zakladateli ani vést ke ztrátě veřejné prospěšnosti, je-li podpora prokazatelně poskytována na účely vymezené v § 15 odst. 1 resp. § 20 odst. 8 ZDP.

Obdobný závěr jako v předchozím odstavci platí i pro ostatní poplatníky nezaložené za účelem podnikání, kteří mají jinou právní formu než fundace a nejsou vyjmenováni v § 17a odst. 2 ZDP.

Návrh řešení

Předkladatel navrhuje, aby GFŘ potvrdilo, že:

1. v souladu s důvodovou zprávou k novele ZDP 170/2017 Sb. se pro účely zákona o daních z příjmů, včetně jeho ustanovení § 17a ZDP, nepovažují dvě nebo více právnických osob navzájem za osoby blízké, mají-li stejného zakladatele.
2. okruh osob blízkých pro účely definice § 17a ZDP je vymezen pouze v rozsahu § 22 odst. 1 OZ.
3. právní pojem rodinná fundace v § 17a odst. 2 písm. f) ZDP zahrnuje pouze fundace sloužící k podpoře zakladatele, který je fyzickou osobou.
4. bude-li veřejně prospěšný poplatník v právní formě fundace podporovat jiného veřejně prospěšného poplatníka, který má stejného zakladatele, nebude takový postup posuzován jako podpora osoby blízké zakladateli a nepovede ke ztrátě statusu veřejné prospěšnosti, je-li podpora prokazatelně poskytována a čerpána na účely vymezené v § 15 odst. 1 resp. § 20 odst. 8 ZDP.
5. bude-li veřejně prospěšný poplatník v právní formě fundace podporovat svého zakladatele, nebude takový postup vést ke ztrátě veřejné prospěšnosti, jestliže bude podpora prokazatelně poskytována a čerpána na účely vymezené v § 15 odst. 1 resp. § 20 odst. 8 ZDP, tj. nestane se rodinnou fundací z titulu poskytnutí podpory veřejně prospěšného charakteru vůči zakladateli.

Použitá literatura

- 1) BULLETIN ADVOKACIE 3/2012, JUDr. Oldřich Řeháček
http://www.cak.cz/assets/ba_03_2012_web.pdf

Stanovisko GFŘ

GFŘ se vyjadřuje k návrhům řešení, která jsou navržena v bodech 1 až 5 příspěvku.

Ustanovení § 17a odst. 2 písm. f) ZDP zní:

„Veřejně prospěšným poplatníkem není rodinná fundace, kterou se pro účely tohoto zákona rozumí nadace nebo nadační fond,

1. které podle svého zakladatelského jednání slouží k podpoře zakladatele nebo osob blízkých zakladateli, nebo
2. jejichž činnost směřuje k podpoře zakladatele nebo osob blízkých zakladateli.“

Pro účely § 17a ZDP se při vymezení pojmu „osoba blízká“ vychází z § 22 občanského zákoníku (viz důvodová zpráva k § 17a odst. 2 písm. f) ZDP).

Přitom z ustanovení § 22 odst. 1 občanského zákoníku plyne, že osobou blízkou může být toliko osoba fyzická. Ustanovení § 22 odst. 2 občanského zákoníku pak není rozšířením výčtu osob blízkých, což plyne i z důvodové zprávy, která uvádí: „Druhý odstavec zavádí konstrukci, podle níž se posuzuje stejně jako poměr osob blízkých i poměr k právnické osobě, je-li právnická osoba jinou osobou podstatně ovlivňována; to však může platit jen s důsledky omezenými na ochranu majetkových práv třetích osob.“

Pravidlo § 22 odst. 2 občanského zákoníku tak lze aplikovat jen na takové situace, kdy zákon stanovuje zvláštní podmínky nebo omezení pro převody majetku, pro jeho zatížení nebo přenechání k užití jinému mezi osobami blízkými za účelem ochrany třetích osob. Zákonem, který stanoví zvláštní podmínky nebo omezení pro převody majetku mezi osobami blízkými, nemusí být jen občanský zákoník. Ustanovení § 17a odst. 2 písm. f) ZDP, však nepředstavuje stanovení podmínek či omezení ve smyslu § 22 odst. 2 občanského zákoníku, a tedy na něj nelze režim § 22 odst. 2 občanského zákoníku aplikovat.

Z výše uvedeného lze uzavřít, že osobou blízkou zakladateli ve smyslu § 17a odst. 2 písm. f) ZDP se rozumí pouze osoba vymezená v § 22 odst. 1 občanského zákoníku (tedy pouze fyzická osoba).

K návrhu řešení č. 1

Souhlas se závěrem předkladatele, že dvě (nebo více) právnické osoby, které mají společného zakladatele, se nepovažují pro účely § 17a odst. 2 písm. f) ZDP za osoby blízké.

K návrhu řešení č. 2

Souhlas se závěrem předkladatele.

K návrhu řešení č. 3

Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele.

Pod pojmem „rodinná fundace“ vymezeným v § 17a odst. 2 písm. f) ZDP se rozumí nadace nebo nadační fond sloužící k podpoře zakladatele, který je fyzickou osobou, nebo osob blízkých zakladateli.

K návrhu řešení č. 4

Souhlas se závěrem předkladatele za předpokladu, že veřejně prospěšný poplatník (fundace) bude podporovat jiného veřejně prospěšného poplatníka a podpora bude

směřována pouze mezi těmito subjekty, nikoliv tedy ve směru k zakladateli nebo k osobě jemu blízké.

V dané souvislosti je nutné zdůraznit, že ZDP nezná ani nevymezuje pojem „ztráta statusu veřejné prospěšnosti“. ZDP pro veřejně prospěšné poplatníky normuje nutnost splnění podmínek v § 17a odst. 1 ZDP a zároveň se nesmí jednat o poplatníka vymezeného v § 17a odst. 2 ZDP. Pokud nejsou kumulativně naplněny podmínky § 17a ZDP, pak se nejedná o veřejně prospěšného poplatníka pro účely ZDP.

K návrhu řešení č. 5

Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele.

Bude – li veřejně prospěšný poplatník (nadace nebo nadační fond), podporovat pouze svého zakladatele (nebo osoby blízké zakladateli), pak se bez dalšího dle § 17a odst. 2 písm. f) ZDP jedná o rodinnou fundaci.

V ostatních případech nelze vyloučit s ohledem na konstattní judikaturu NSS i ÚS (viz rozsudek NSS č.j. 1 Afs 107/2004 - 48, prošel testem ústavnosti – viz Usnesení ÚS sp.zn. III. ÚS 374/06 ze dne 31.10.2017) aplikaci institutu zneužití práva.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

514/24.01.18 Zdanění odměny člena výboru pro audit (českého daňového nerezidenta)

Předkládá: Ing. Lenka Nováková, daňový poradce, č. osv. 4991

1. Cíl příspěvku

Cílem příspěvku je potvrzení způsobu zdanění odměny člena výboru pro audit, který je považován za českého daňového nerezidenta.

Příspěvek navazuje na příspěvek č. 459/16.09.15 Zdanění odměny člena výboru pro audit a na příspěvek č. 489/14.12.16 Povinnost odvodu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti za práci vykonávanou v zahraničí plátcí daně.

2. Obecný popis situace

Vzhledem k tomu, že tento příspěvek velmi úzce navazuje na příspěvek č. 459/16.09.15 Zdanění odměny člena výboru pro audit níže krátce shrňeme závěry, se kterými byl tento příspěvek uzavřen:

1. Dne 13. ledna 2015 nabyla účinnosti novela zákona č. 334/2014 Sb., o auditorech, kterou bylo zrušeno zákonné vymezení výboru pro audit jako orgánu společnosti.
2. Nejvyšší orgán subjektu veřejného zájmu jmenuje členy výboru pro audit z nevykonných členů kontrolního orgánu nebo ze třetích osob.
3. Nemá-li subjekt veřejného zájmu nejvyšší orgán, jmenuje členy výboru pro audit jeho kontrolní orgán.
4. Člen výboru pro audit vystupuje v zájmu subjektu veřejného zájmu a slouží k zajištění jeho předmětu činnosti.
5. Jestliže nejvyšší orgán nebo kontrolní orgán subjektu veřejného zájmu jmenuje členy výboru pro audit, pak se jedná o jednostranný akt, kterým oprávněná osoba stanovuje určitou osobu (s její akceptací) do funkce a zároveň stanoví funkční období výboru pro audit (v těchto případech je uzavírána smlouva o výkonu funkce, kde jsou sjednány podmínky pro výkon funkce člena výboru pro audit).
6. Výbor pro audit je útvarem společnosti, jehož člen vystupuje vždy jménem subjektu veřejného zájmu a jeho výstup je vždy kolektivní. Jedná se tedy o kolektivní poradní a monitorovací těleso vrcholného vedení společnosti, které dohlíží nad řádným plněním povinností v oblasti účetnictví a jeho nezávislého externího ověřování.

7. Podle § 6 odst. 10 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "ZDP"), jsou funkčními požitky odměny za výkon funkce a plnění poskytovaná v souvislosti se současným nebo dřívějším výkonem funkce v:
„jiných orgánech a institucích“.
8. V ZDP je použita právní fikce, podle níž se za příjem ze závislé činnosti (funkční požitek) považují také odměny za výkon funkce v blíže neurčených orgánech.
9. Plnění v podobě funkčního požitku člena výboru pro audit se pak zdaňuje dle § 6 odst. 1 písm. a) bod 2 ZDP, bez ohledu na:
 - právní předpis, který upravuje vzájemná práva a povinnosti člena výboru pro audit a subjektu veřejného zájmu,
 - smluvní typ, který vzájemná práva a povinnosti člena výboru pro audit a subjektu veřejného zájmu zakládá,
 - způsob výkonu práce a vyplacení odměny za ní,
 - skutečnost, že člen výboru pro audit je nevýkonným členem kontrolního orgánu subjektu veřejného zájmu nebo třetí osobou.

Z výše uvedeného vyplývá, že odměna člena výboru pro audit je považována dle ZDP za příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) bod 2 ZDP.

Cílem tohoto příspěvku je potvrdit způsob zdanění odměny člena výboru pro audit, který je považován za českého daňového nerezidenta (daňového rezidenta jiného členského EU/EHP státu).

3. Rozbor problematiky

a) Záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti versus daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně

V § 22 odst. 1 písm. b) ZDP je stanoveno, že za příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky se u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 (daňových nerezidentů) považují příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání), která je vykonávána na území České republiky. Tento příjem pak podléhá záloze na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti dle § 38h ZDP.

Dále v § 22 odst. 1 písm. g) bod 6 ZDP je stanovena speciální úprava týkající se odměn členů orgánů právnických osob bez ohledu na to, z jakého právního vztahu plynou. Na toto ustanovení následně navazuje § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP, který stanoví, že odměna člena (českého daňového nerezidenta) orgánů právnických osob podléhá v České republice zvláštní sazbě dani („srážkové dani“) ve výši 15%.

Vzhledem k tomu, že v příspěvku č. 459/16.09.15 Zdanění odměny člena výboru pro audit bylo uzavřeno, že odměna člena výboru pro audit je funkční požitek dle § 6 odst. 1 písm. a bod 2 ZDP a v návaznosti na výše uvedené **navrhujeme potvrdit, že bude dle § 38h ZDP** odměna člena výboru pro audit (českého daňového nerezidenta) **podléhat záloze na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti**, nikoli srážkové dani dle § 36 odst. 1 písm. a bod 1 ZDP.

b) Povinnost odvodu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti z odměny člena výboru pro audit českého daňového nerezidenta

Příspěvek č. 489/14.12.16 Povinnost odvodu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti za práci vykonávanou v zahraničí plátcí daně se zabýval sjednocením postupu u povinnosti odvodů záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v případě, že poplatník (zaměstnanec) vykonává činnost (částečně vykonává činnost) v zahraničí.

V rámci daného příspěvku bylo uzavřeno, že pokud je plátcem daně schopen prokázat, že zaměstnává českého daňového nerezidenta s místem výkonu práce v zahraničí (tj. že se jedná o daňového nerezidenta vykonávajícího fyzicky práci mimo území České republiky), nemá povinnost srážet zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti, neboť daný příjem nemá zdroj v České republice.

Žádost o zrušení povinnosti srážet zálohy na daň v daném případě nemá opodstatnění a plátcem tak v tomto případě správce daně žádat nebude.

Dále bylo uzavřeno, že pokud plátcem daně zaměstnává daňového nerezidenta, který částečně pracuje jak v České republice, tak i částečně v zahraničí, 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 a plátcem daně tak nemá povinnost odvádět zálohy na daň z příjmů z části mzdy zaměstnance, která odpovídá jeho práci v zahraničí, pokud je schopen tyto podstatné skutečnosti prokázat.

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 České republice prokazatelně doloží plátcem daně vhodnou evidencí docházky zaměstnance, cestovním kalendářem apod. V těchto případech také nebude žádán správce daně o zrušení povinnosti srážet zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti.

Na základě výše uvedeného lze uzavřít a navrhujeme potvrdit, že **plátcem daně nebude mít povinnost odvádět zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti člena výboru pro audit (českého daňového nerezidenta), který bude plně**

pracovat mimo území České republiky (tj. dle jeho pracovního kalendáře v České republice nebude fyzicky vykonávat žádnou pracovní činnost).

Pokud by člen výboru pro audit, český daňový nerezident, pracoval na území České republiky pouze částečně (např. přijel do České republiky pouze 1x za měsíc na zasedání výboru a měl dohodnutu měsíční odměnu za výkon funkce člena výboru pro audit), pak by plátce daně měl povinnost odvést měsíční zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti pouze z příjmu připadajícího na tento jeden pracovní den odpracovaný na území České republiky.

Příjem ze závislé činnosti vážící se k ostatním pracovním dnům vykonaným mimo území České republiky v daném měsíci není považován za příjem ze zdrojů v České republice v souladu s § 22 odst. 1 písm. b ZDP a nepodléhá zdanění v České republice.

Žádost o zrušení povinnosti srážet zálohy na daň ve výše uvedených případech nemá opodstatnění a plátce tak v těchto případech správce daně žádat nebude.

Pokud si plátce daně není zcela jist rezidentskou pozicí člena výboru pro audit (což v okamžiku počátku práce může být nejasné), může správce daně požádat o zproštění povinnosti odvádět zálohy na daň tak, jako by se jednalo o daňového rezidenta a vyčkat na rozhodnutí správce daně.

Pokud plátce daně tento postup z jakéhokoliv důvodu nevyužije, odvádí plátce daně zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti z plné výše zúčtovaného příjmu ze závislé činnosti (tj. z plné výše odměny zúčtované členu výboru pro audit).

c) Odměna člena výboru pro audit českého daňového nerezidenta z pohledu mezinárodního zdanění

Dle názoru autorky lze odměnu člena výboru pro audit z pohledu mezinárodního zdanění podřadit pod článek „Příjmy ze zaměstnání/Zaměstnání“ smluv o zamezení dvojího zdanění vycházejících z OECD modelu.

Pokud tedy plátce daně odváděl zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti z plné výše zúčtovaného příjmu ze závislé činnosti českého daňového nerezidenta, ale finální daň nepřísluší České republice, neboť zde nepracoval, je třeba zálohu poplatníkovi (členovi výboru pro audit) vrátit.

Navrhujeme potvrdit, že poplatník (člen výboru pro audit) daňový nerezident podá podle § 38g ZDP přiznání k dani z příjmů fyzických osob za příslušné zdaňovací období, kde bude deklarovat a zdaňovat pouze svůj příjem vztahující se k práci vykonané v České republice v daném zdaňovacím období.

Plátce daně vystaví poplatníkovi potvrzení o zdanitelných příjmech za dané zdaňovací období, na němž uvede celkovou částku zúčtovaných zdanitelných příjmů (příjmy vztahující se jak k práci vykonané na území České republiky, tak i k práci vykonané mimo území České republiky), sražené zálohy na daň a současně vystaví vyrozumění pro správce daně, že činnost byla vykonávána (částečně vykonávána) mimo území České republiky. Tyto dokumenty doloží poplatník správci daně jako přílohy k daňovému přiznání za dané zdaňovací období.

Správce daně tak poplatníkovi (členovi výboru pro audit) českému daňovému nerezidentovi za podmínek daňového řádu přeplatek na dani z příjmů fyzických osob vrátí.

4. Závěr

Po projednání příspěvku na KOOV navrhujeme názor GFŘ k dílčím závěrům pod body 3a), 3b) a 3c ke zdanění odměny člena výboru pro audit (českého daňového nerezidenta) vhodně publikovat.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 21.3.2018

Daň z příjmů

517/21.03.18 Výklad pojmu bydlíště pro účely osvobození od daně z příjmů fyzických osob při prodeji vybraných nemovitých věcí

Předkládají: Ing. Ondřej Antoš, LL.M., daňový poradce, č. osv. 4256
Ing. Lucie Rytířová, LL.M., daňový poradce, č. osv. 4038
Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS, daňový poradce, č. osv. 4503

Vymezení problému

Cílem příspěvku je upřesnit výklad pojmu „bydliště“ uvedený v § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) tj. pro účely posuzování osvobození od daně z příjmů fyzických osob u příjmů z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku, nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a souvisejícího pozemku.

Podle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP se od daně z příjmů fyzických osob osvobozuje příjem *z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku, nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem; příjem z prodeje rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší 2 let a použije-li získané prostředky na uspokojení vlastní bytové potřeby.*

Jelikož není pojem „bydliště“ blíže zákonem vymezen, vznikají v praxi nejasnosti ohledně jeho výkladu.

Rozbor problému

Systematický výklad

Jak bylo uvedeno výše, ZDP pojem *bydliště* blíže neurčuje, z hlediska systematického výkladu jej lze vykládat jako pojmosloví použité v základní civilně-právní normě, a to zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „NOZ“). Ten v § 80 *bydliště* vymezuje jako „*místo, kde se osoba zdržuje s úmyslem žít tam s výhradou změny okolností trvale; takový úmysl může vyplývat z jeho prohlášení nebo z okolností případu.*“ Dle důvodové zprávy k danému ustanovení je rozhodující při určení *bydliště* faktický aspekt nikoliv jeho administrativní vymezení.

Účelový výklad

Z důvodu neexistence důvodové zprávy je možné se pouze domnívat, že účel shora uvedeného ustanovení spočívá v tom, že od daně z příjmů mají být osvobozeny prodeje těch vybraných nemovitých věcí, které jsou zjevně určeny k bydlení a v nichž měl poplatník reálně pobývat po zákonem stanovenou dobu.

Uvedené lze podpořit informací uveřejněnou na stránkách Finanční správy ČR „Informace - Zdaňování příjmů z prodeje bytů a nemovitostí“¹ ze dne 11.7.2005, ve které je, pro účely definice pojmu *bydliště* ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, odkazováno na pojem *bydliště na území České republiky* ve smyslu § 2 odst. 4 ZDP, a to i přes zjevnou terminologickou a účelovou odlišnost. Pro účely výkladu § 4 odst. 1 písm. a) ZDP připouští Finanční správa v uvedené informaci i *ad analogiám* výklad prostřednictvím tzv. „stálého bytu“ vymezeného v pokynu GFŘ D-22.

Bydliště na území České republiky je tedy definováno v § 2 odst. 4 ZDP jako místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. Tato definice byla do ZDP vložena novelou č. 259/1994 Sb.

Pokyn GFŘ D-22 v souvislosti s pojmem stálý byt dále stanoví, že *se jím rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajatý. Tento byt může být poplatníkem pronajat jině osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání poplatníkem bez prodlevy. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. žije-li v něm rovněž např. s manželkou, dětmi, rodiči, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (samostatnou činnost, zaměstnání apod.)*.

V souvislosti s pojmem „stálý byt“ pak Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 7 Afs 120/2014 konstatoval, že „*stálost*“ bytu mimo jiné znamená, že *daňový subjekt může místo užívat neustále (nepřetržitě) a nejen příležitostně pro účely krátkodobého pobytu, jako je rekreace, vzdělávací kurzy či krátkodobé pobyty související s podnikatelskými aktivitami apod. Podstatné pro posouzení „stálosti“ bytu je tedy možnost stěžovatele daný byt užívat bez jakéhokoliv omezení. Je třeba zdůraznit, že možnost byt užívat neznamena povinnost nepřetržitě fyzické přítomnosti v tomto bytě. Jedná se pouze o možnost využívání bytu podle vlastního uvážení*.

Uvedené podmínky jsou podmínky, které mohou být v praxi naplněny a prokázány i ve vztahu ke dvěma stálým bytům, když poplatník například prokazatelně trvale užívá dva byty z pracovních důvodů.

Tyto situace předpokládají i smlouvy o zamezení dvojího zdanění, když stanovují další kritéria, podle kterých je při existenci dvou bydlišť, respektive dvou stálých bytů rozhodnuto o daňové rezidenci poplatníka. Obdobné situace však mohou nastat i v rámci České republiky, když například poplatník „pendluje“ mezi dvěma městy a trvale užívá dva stálé byty, přičemž v každém z nich má úmysl se trvale zdržovat a každý z nich mu je neustále k dispozici. V tomto případě by tak ve smyslu § 2 odst. 4 ZDP měl dvě bydliště na území České republiky. Otázkou je, který z těchto stálých bytů, potažmo zda oba, mohou být v případě prodeje osvobozeny od daně z příjmů ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) ZDP.

Z textu zákona přitom nelze dovodit, že by osvobození obou stálých bytů bylo vyloučeno a že by bylo v rozporu se smyslem zákona. Ten spočívá v tom, že od daně z příjmů mají být osvobozeny prodeje těch vybraných nemovitých věcí, které jsou

¹ Dostupné na <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2005/informace-zdanovani-prijmu-z-prodeje-2189>

zjevně určené k bydlení a v nichž měl uživatel bydlíště po zákonem stanovenou dobu. To jsou podmínky, které mohou být v praxi naplněny a prokázány i ve vztahu ke dvěma stálým bytům, když poplatník například prokazatelně trvale užívá dva byty z pracovních důvodů.

Účelový výklad může být rovněž podpořen rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) č.j. 2 Afs 4/2014 ze dne 22.5.2014, kde NSS mimo jiné konstatoval, že účelem osvobození od daně z příjmů v případě ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) ZDP je, jak již ostatně uvedl též odvolací orgán, zejména umožnění mobility občanů, tj. umožnění rychlejšího uspokojení bytové potřeby při přestěhování, jak z důvodu změny zaměstnání, tak z jiných např. sociálních či osobních důvodů. Lze tedy dovodit, že důvodem tohoto osvobození je podpora možnosti jednoduššího stěhování za prací (a tím i zaměstnanosti) při současné eliminaci spekulativního prodeje.

Návrh řešení

Výše uvedeným rozbořem nelze dojít k závěru, že by pojem *bydliště* nutně zahrnoval pouze jedno místo tj., že by osvobození dvou bytů bylo vyloučeno či v rozporu se smyslem ZDP.

Předkladatelé se domnívají, že definici pojmu *bydliště* nelze uvedenými výkladovými metodami zúžit pouze na jedno místo, ve kterém poplatník pobývá, ale je nutné analogicky (jak bylo připuštěno i ve výše uvedené informaci) postupovat dle § 2 odst. 4 ZDP. Samotné omezení pouze na jedno bydliště nevyplývá z žádného právního předpisu; naopak, smlouvy o zamezení dvojího zdanění výslovně umožňují existenci více bydlíšť v jednom časovém okamžiku. V souladu s ustálenou judikaturou Ústavního soudu jsou předkladatelé toho názoru, že z důvodu výše nastíněných výkladových nejasností a s přihlédnutím k účelu ZDP je nutné aplikovat právní princip *v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu* [srov. např. náleze ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/ (N 143/28 SbNU 271) nebo náleze ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02 (N 145/31 SbNU 291)].

Předkladatelé navrhují přijmout závěr, že pokud poplatník prokáže, že se trvale zdržoval ve dvou stálých bytech, a pro účely daně z příjmů tedy měl dvě *bydliště*, bude příjem z prodeje kteréhokoliv z těchto stálých bytů při splnění ostatních podmínek ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) ZDP osvobozen od daně z příjmů.

Stanovisko GFR:

Souhlas se závěrem předkladatelů.

Bydliště je právní pojem označující adresu místa, kde se fyzická osoba hodlá trvale zdržovat. Jestliže se někde pouze zdržuje bez úmyslu zdržovat se zde trvale, pak o skutečné bydliště nejde.

Pojem bydliště je vymezen v § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů jako místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. Dále pak Pokyn D-22 ve vysvětlivce k § 2 zákona o daních z příjmů upřesňuje, co se rozumí stálým bytem.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

518/21.03.18 Cestovní náhrady při použití elektromobilu

Předkládá: MVDr. Milan Vodička, daňový poradce, č. osv. 1366

1. Úvod – účel dokumentu

Definovat možné způsoby stanovení cestovních náhrad při používání elektromobilu.

2. Použité pojmy a zkratky

Elektromobil – motorové vozidlo kategorie L, M nebo N poháněné jedním nebo více elektromotory napájenými ze systému ukládání elektrické energie ve vozidle nebo na jeho přívěsu.² Používaný termín zahrnuje jak vozidla BEV (battery electric vehicle), tak také PHEV (plug-in hybrid electric vehicle).

Podnikatel – termín používán jako zkratka pro veškeré osoby se zdanitelnými příjmy, u nichž lze uplatňovat výdaje na dosažení příjmů

ZDP – zákon č. 586/1992 Sb. v aktuálním znění

3. Právní stav

Pro účely stanovení cestovních náhrad nebo určení výše nákladů spojených s použitím elektromobilu zaměstnancem nebo podnikatelem nelze použít existující úpravu dle platných předpisů³, protože je vždy jako součást náhrad uváděna i náhrada spotřebovaných pohonných hmot, ke které při použití elektromobilu nedochází. Lze tedy konstatovat, že otázka náhrad při použití elektromobilu není legislativně nijak upravena. Není přitom pochyb, že k rozvoji elektromobility reálně dochází, přičemž lze v budoucnu predikovat prioritizaci tohoto typu pohonu⁴, a tedy zvyšující se množství případů, kdy bude elektromobil využíván v souvislosti s činností podléhající některé z daní. Bylo by proto přínosem usnadnit nalezení způsobů, jak postupovat v praxi při využití elektromobilu podnikatelem nebo zaměstnanci.

4. Popis situace

Majitel nebo uživatel elektromobilu může při nabití postupovat různými způsoby, jejich následující výčet není úplný a lze navíc důvodně předpokládat, že bude docházet ke vzniku dalších možností.⁵

a) Rychlodobíjení na nabíjecí stanici, s použitím např.:

- paušální karty ČEZ (cena 450 Kč měsíčně, platí se na čtvrtletí), kdy vlastní odebraná elektrická energie je zdarma bez ohledu na množství nebo čas dobíjení

² Viz také článek 2 Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/94/EU ze dne 22.10.2014

³ Viz např. § 24 odst. 2 písm. k) ZDP nebo § 152 a následně Zákoníku práce

⁴ Viz NAP CM – Národní akční plán čisté mobility Ministerstva průmyslu a obchodu, říjen 2015

⁵ Např. rychlovýměna celé baterie, technologie FlashBattery ad.

- čip od Pražské energetiky (paušální cena 60 Kč měsíčně) se zvýhodněnou sazbou ve výši cca 2 Kč za odebranou kWh
- veřejné dobíjecí stanice poskytované sdruženími uživatelů, kteří využívají sdílené mobilní aplikace, sazby za kWh si určují samostatně, platby probíhají buď on-line prostřednictvím platebních karet nebo s použitím předem nabitých „depozit“

b) připojením do veřejné sítě

- nabíjení probíhá v různých sazbách (denní/noční, podnikatelé/domácnosti) v závislosti na místě připojení
- nabíjení probíhá ve speciální sazbě určené pro elektromobily (obdobu sazby akumulací)
- u provozovatele – výrobce energie z obnovitelných zdrojů (dnes především solární), nabíjení probíhá s využitím speciálních sazeb

c) Supercharger Tesla

- Pro elektromobily objednané do 15.1.2017 lze využít doživotně bezplatné dobíjení na stanicích pro vozy Tesla (v ČR dnes na třech lokalitách – Vestec, Olomouc, Humpolec)
- Auta Tesla objednaná po 15.1.2017 mají každý rok nárok na 400 kWh zdarma, odběr nad tento limit je zpoplatněn (dnes cca 5 Kč za kWh) podle doby nabíjení a míry nabití zásobníku energie.

Výrobci udávají předpokládanou spotřebu, údaje o spotřebě energie na ujetý kilometr se ovšem liší podle typu elektromobilu, náhonu (jedna náprava nebo více), roční době, profilu trati, hustoty provozu a dalších parametrů. Spotřeba je často uváděna podle evropského měřicího standardu NEDC pro provoz ve městě a mimo obydlené oblasti, plus kombinovaná.

Z výše uvedených informací vyplývá, že sledovat skutečné náklady na dobíjení zásobníku energie v elektromobilech a tím pádem náklady na ujetý kilometr by představovalo neúměrnou administrativní a evidenční zátěž, navíc s velmi omezenými možnostmi prokazování.⁶

Cílem je tedy definovat dále postup pro určení náhrady za ujetý kilometr, podobně jako je tomu u vozidel se spalovacími motory nebo s pohonem na LPG/CNG, kdy lze ovšem na rozdíl od elektromobilů předložit vždy doklad o nákupu pohonné látky. V případě elektromobilů je také nutno řešit situace, kdy nejsou k dispozici konkrétní údaje v technickém průkazu vozidla, ani uváděná výrobcem. Značný rozptyl je navíc udáván i z pohledu účinnosti nabíjení, která má dopad na množství energie potřebné k nabití baterie, hodnoty se pohybují od 65 % do 95 %.⁷

⁶ Další možnosti a varianty dobíjení jsou např. indukční, vysokonapěťové, pomocí Wall boxu ad.

⁷ Zdroj: Zmapování potenciálu rozvoje rychlonabíjecích stanic na území Prahy, Mrzena Roman, bakalářská práce, ČVUT Praha 2017

Příklad:

Kombinovaná spotřeba uváděná v technickém průkazu elektromobilu⁸ **18,1 kWh / 100 km**.

Nabíjení je dle prohlášení poplatníka (zaměstnanec) prováděno na rychlonabíječce (účinnost 80%) a z domácí sítě s využitím autonabíječky (účinnost 90%), použit je proto aritmetický průměr – faktor **0,85**.

Cena za kWh se pohybuje od 2 Kč (PRE) po 5 Kč (Supercharger Tesla), použita je průměrná sazba **3,50 Kč / kWh**.

Výpočet cestovní náhrady:

- Základní sazba 4 Kč / km dle Zákoníku práce, resp. Vyhlášky č. 463/2017 Sb.
- Náhrada za spotřebovanou energii, $18,1 / 0,85 \times 3,50 = 74,53 / 100 \text{ km} = \mathbf{0,75 \text{ Kč / km}}$

Celková náhrada při použití elektromobilu činí **4,75 Kč** na kilometr.

Navrhovaný závěr: Vzhledem k absenci zákonné úpravy cestovních náhrad při použití elektromobilu lze vycházet z ekonomicky zdůvodnitelné výše nákladů na dobití zásobníku energie, přepočtených jako náhrada za ujetý kilometr dle údajů (kombinovaná spotřeba na 100 km) v technické dokumentaci elektromobilu nebo uváděných výrobcí srovnatelného typu elektromobilů. Ohledně způsobu nabíjení má prohlášení osoby uplatňující cestovní náhrady při použití elektromobilu právní účinky obdobné prohlášení poplatníka dle § 24 odst. 2 písm. zt) zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů.

⁸ Údaje pro elektromobil Tesla verze S, <https://teslafan.cz/clanky/model-s-technicke-specifikace>

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 21.3.2018**Daň z příjmů a DPH****519/21.03.18 Daňový režim plateb za zpřístupnění technických funkcí hmotného majetku (Function on Demand)**

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

1. Situace

V praxi se objevují situace, kdy výrobce vyrábí určitý typ stroje (např. počítačová tiskárna, obráběcí stroje, osobní a nákladní automobily), který je z hlediska použitých součástí shodný, ale který má z výroby softwarově nastavenou různou výkonnost a různý rozsah funkcí. Podle výrobcem nastaveného výkonu a rozsahu funkcí konkrétního stroje se pak odvíjí cena tohoto stroje.

Zákazník má možnost po zakoupení stroje od jeho výrobce za stanovenou cenu následně získat kód, kterým podle svého požadavku „odemkne“ další funkce anebo zvýší výkon svého stroje (tzv. Function on Demand), a to prostřednictvím softwaru, který je již z výroby dodáván jako součást stroje. Případně po zaplacení stanovené ceny zákazníkem může výrobce změnit parametry stroje i dálkově prostřednictvím dodatečné instalace nového software do tohoto stroje.

Zatímco stroj v původním nastavení zákazník koupí v tuzemsku od tuzemského distributora, kód k rozšíření funkcí a zvýšení výkonu tohoto stroje, popř. nový software rozšiřující funkce anebo zvyšující výkon stroje, získá tuzemský zákazník přímo od zahraničního výrobce stroje (obvykle prostřednictvím webové aplikace tohoto výrobce), kterému zákazník zasílá svoji platbu. To znamená, že tuzemský distributor již není do následného vztahu mezi výrobcem a zákazníkem nevstupuje.

V praxi zákazník nemá možnost zjistit, zda software měnící technické parametry stroje je nainstalován již přímo při výrobě stroje a zadáním příslušného pokynu dochází pouze k jeho následné aktivaci, nebo zda je tento software do stroje instalován výrobcem až následně dálkově na základě požadavku zákazníka a po úhradě platby za úpravu parametrů stroje.

Z hlediska daňového vyplývají z výše uvedené situace následující otázky:

1. Má poplatek za zvýšení výkonu a rozšíření funkcí stroje, pokud lze funkci využít déle než 12 měsíců a cena je vyšší než 40 tisíc Kč, resp. 60 tisíc Kč, charakter technického zhodnocení stroje podle § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP), nebo jde o pořízení samostatného nového nehmotného majetku podle § 32a ZDP?
2. Má poplatek za zvýšení výkonu a rozšíření funkcí stroje, který je hrazený českým rezidentem českému nerezidentovi, charakter příjmu nerezidenta ze zdroje na území ČR podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 1 ZDP, který podle § 36 odst. 1 ZDP podléhá srážkové dani?
3. Má poplatek za zvýšení výkonu a rozšíření funkcí stroje z hlediska DPH charakter elektronické služby dle § 110b odst. 1 písm. b) bod 3 zákona č. 235/2004 Sb., o

DPH (ZDPH), poskytnuté výrobcem, nebo jde o obecnou službu poskytnutou výrobcem, popř. o dodatečnou změnu ceny dříve dodaného zboží?

2. Analýza

2.1 Technické zhodnocení nebo nehmotný majetek

Podle § 33 odst. 1 ZDP se technickým zhodnocením rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč. Podle § 33 odst. 3 ZDP se modernizací rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Podle § 32a odst. 1 ZDP se pro účely tohoto zákona odpisují nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem.

Podle § 6 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., položka "B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek" obsahuje zejména nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, s výjimkou goodwillu, a při splnění podmínek dále stanovených a při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Podle § 6 odst. 9 vyhlášky dlouhodobým nehmotným majetkem nejsou zejména znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti a software pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez tohoto software nemohou fungovat.

Podle názoru předkladatele platba za zpřístupnění dalších technických funkcí stroje splňuje definici technického zhodnocení hmotného majetku. Z technického hlediska sice platba představuje odměnu za poskytnutí nového software nebo zpřístupnění software již dříve dodaného spolu se strojem, nicméně jde o software, který je těsně vázán na konkrétní stroj a bez tohoto software by stroj nemohl fungovat a nedosahoval by výrobcem deklarovaných funkcí a výkonů.

Pokud by rozšíření funkcionality bylo kratší, než je odpisová doba stroje, např. u stroje ve 2. odpisové skupině by byla rozšířena funkcionalita pouze pro 2 a 3 rok, je nutné tuto situaci řešit jako částečné vyřazení hmotného majetku poměrně podle původní pořizovací ceny stroje a pořizovací ceny jako technického zhodnocení.

2.2 Režim srážkové daně

Podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 1 ZDP jsou příjmy ze zdroje na území ČR náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, počítačových programů (software), výrobně technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how).

Podle názoru předkladatele není pro poplatníka – českého daňového rezidenta cílem platby za rozšíření funkcí anebo výkonu stroje získat od výrobce stroje určitý konkrétní software (buď jeho zpřístupněním, nebo dodatečným dodáním), nýbrž cílem je rozšíření funkcí anebo zvýšení výkonu stroje.

Dodatečně zpřístupněný nebo nově dodaný software je tedy pouze prostředkem k dosažení skutečného ekonomického cíle poplatníka – českého daňového rezidenta. Mezi vlastníkem stroje a jeho zahraničním výrobcem se také neuzavírá samostatná písemná licenční smlouva. V případě problémů s dodatečně zpřístupněnými funkcemi anebo dodatečně zvýšeným výkonem vlastník stroje uplatňuje svoje námitku vůči dodavateli stroje, popř. vůči stanovenému servisnímu partnerovi.

Pokud platba nespadá pod příjmy uvedené v § 22 odst. 1 ZDP, pak se u těchto plateb nemůže uplatnit srážková daň podle § 36 odst. 1 ZDP.

Pro výše uvedený závěr svědčí také stanovisko ministerstva financí z r. 1993, podle kterého prodej (ať přímý nebo přes distributora) standardního softwaru, tzn. softwaru, který je určen pro širokou distribuci uživatelům (ačkoliv se jedná o pouhé poskytnutí omezených práv, nikoliv o úplný převod práv a uživatel vstupuje do tzv. "shrink-wrap" licence), je pro účely daně z příjmu považován za prodej zboží a nikoliv za licenci; v tomto případě není příjem zahraničního poskytovatele software považován za příjem se zdrojem na území ČR. Tento názor je potvrzen také pokynem GFŘ D-22, podle kterého se za příjmy z úhrad počítačových programů (software) nepovažují příjmy plynoucí z poskytnutí počítačového programu určeného pro širokou distribuci uživatelům (tzv. krabicový software).

2.3 Režim DPH

Režim DPH u poplatku za zvýšení výkonu anebo za rozšíření funkcí je nutno posuzovat samostatně a bez vztahu k režimu daně z příjmů.

Zpřístupnění již instalovaného software

Dodání zboží je v § 13 odst. 1 ZDPH definováno jako převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Pokud je software rozšiřující funkce a výkon již součástí standardní výbavy stroje, nelze následnou platbu považovat za dodání dalšího zboží výrobcem, neboť k žádnému dalšímu převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník nedochází. Také nedochází ke změně původní ceny za zboží, neboť platba se sice vztahuje k původně dodanému zboží, ale má samostatný právní titul a účel, tzn., že nedochází ke změně původní kupní smlouvy.

ZDPH výslovně neupravuje, zda zbožím mohou být pouze hmotné věci nebo zda jimi mohou být i nehmotné věci. Nicméně § 10h ZDPH uvádí, že místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo příjemce služby ..., pokud jde o

a) převod a postoupení autorského práva, patentu, licence, ochranné známky a podobného práva,

c) poradenskou, inženýrskou, konzultační, právní, účetní a jinou podobnou službu, stejně jako zpracování dat a poskytnutí informací.

Podle názoru předkladatele, i když ZDPH výslovně nestanoví, zda plnění ve formě zpřístupnění již existujících funkcí hmotného majetku má být považováno za dodání zboží nebo poskytnutí služby, blíží se toto plnění svým charakterem plněním uvedených v § 10h, které jsou výslovně službami, a proto i toto plnění je pro účely DPH považováno za službu.

Dodatečná instalace software

V případě dodatečného dodání a instalace software dálkově dodávaného výrobcem stroje není pochyb o tom, že jde o dodání služby.

Vlastník stroje však obvykle není schopen jednoznačně určit, zda software rozšiřující funkce nebo zvyšující výkon je již ve stroji nainstalován a pouze na základě platby dochází k jeho zpřístupnění, nebo zda bude nový software do stroje po zaplacení teprve dodatečně dálkově nainstalován jako výrobcem.

V případě dodatečného dodání software výrobcem a jeho dálkové instalace lze tuto situaci považovat za elektronicky poskytnutou službu dle § 10i odst. 2 písm. c) ZDPH, neboť jde o poskytnutí programového vybavení, když toto programové vybavení není samo o sobě hospodářským cílem transakce, ale pouze prostředek, jakým lze získat vyšší výkon nebo další funkce již dříve dodaného stroje.

Tento závěr lze opřít i o Přílohu II k EU směrnici o DPH 2006/112/ES, kde v bodech 1 a 2 informativního seznamu elektronicky poskytovaných služeb podle čl. 58 odst. 1 písm. c) jsou jako elektronicky poskytovaná služba mimo jiné uvedeny také dálková údržba programů a zařízení, a dodání programového vybavení a jeho aktualizace.

Na tento informativní seznam navazuje čl. 7 implementačního nařízení EU 282/2011, který stanoví, že elektronicky poskytované služby zahrnují služby, které jsou poskytovány přes Internet nebo elektronickou síť a z jejichž povahy vyplývá, že jejich poskytování je v podstatě automatizované a vyžaduje minimální lidský zásah, a nejsou uskutečnitelné bez informačních technologií. V příloze č. I tohoto nařízení je pak dále uvedeno, že bod č. 1 přílohy II směrnice obsahuje mj. správu vzdálených systémů, a bod č. 2 mj. přístup k programovému vybavení nebo jeho stahování, a ovladače ke stažení, jako je programové vybavení, které umožňuje počítačům pracovat s periferním zařízením, například tiskárnami.

Sjednocení režimu DPH

Z hlediska zjednodušení správy daní předkladatel navrhuje přijmout závěr, že zpřístupnění dalších funkcí stroje anebo zvýšení jeho výkonu na základě dálkově zpřístupněného nebo dálkově dodaného software se hlediska DPH považuje za elektronicky poskytovanou službu podle § 10i odst. 2 písm. c) ZDPH. V případě je poskytovatelem přístupového kódu/dodatečného software dodavatel, který nemá sídlo tuzemsku, uplatňuje českou DPH buď příjemce, pokud je osobou povinnou k dani, nebo dodavatel v režimu MOSS dle § 110g a násl. ZDPH, pokud je příjemcem osoba, která není osobou povinnou k dani.

3. Závěr

3.1 Poplatek za zvýšení výkonu a rozšíření funkcí stroje, pokud lze funkci využít na období delší než 12 měsíců a cena za zprovoznění funkce je vyšší než 40 tisíc Kč, má charakter technického zhodnocení hmotného majetku podle § 33 ZDP.

3.2 Poplatek za zvýšení výkonu a rozšíření funkcí stroje placený českému daňovému nerezidentovi českým daňovým rezidentem nepodléhá v České republice srážkové dani, neboť nejde o příjem ze zdroje na území České republiky podle § 22 odst. 1 ZDP.

3.3 Poplatek za zvýšení výkonu a rozšíření funkcí stroje lze považovat za úplatu za elektronicky dodanou službu podle § 10i odst. 2 písm. c) ZDPH.

Stanovisko GFR:

K závěru 3.1.

Souhlas se závěrem předkladatele. V okamžiku dokončení technického zhodnocení a jeho uvedení do stavu způsobilého obvyklému užívání poplatník dle § 29 odst. 3 ZDP zvýší vstupní (zůstatkovou) cenu příslušného majetku a pokračuje v odpisování ze zvýšené vstupní (zůstatkové) ceny.

K závěru 3.2.

Lze souhlasit s názorem předkladatele co do charakteru platby. Z hlediska mezinárodního zdaňování nepodléhá popisovaná platba srážkové dani, protože dle poskytnutých informací se nejedná o příjmy ze zdrojů na území ČR.

K závěru 3.3.

Souhlasíme s navrženým závěrem, že se v obou popsanych situacích, tj. jak v případě, kdy si zákazník prostřednictvím kódu, který obdrží po úhradě stanovené ceny, „odemkne“ další funkce stroje anebo zvýší výkon stroje, a to prostřednictvím softwaru, který je již z výroby dodán jako součást stroje, tak i v případě, kdy jsou po zaplacení stanovené ceny výrobcem změněny parametry stroje dálkové prostřednictvím dodatečné instalace nového software do tohoto stroje, jedná o elektronicky poskytovanou službu ve smyslu ustanovení § 10i odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Uvedený závěr vychází z čl. 7 přímo účinného prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 a přílohy I k tomuto nařízení.

V případě, kdy je poskytovatelem elektronicky poskytované služby osoba neusazená v tuzemsku ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. m) zákona o DPH a příjemcem plnění je osoba povinná k dani (plátce nebo identifikovaná osoba), vzniká při přijetí této služby příjemci plnění ve smyslu § 108 odst. 1 písm. c) bod 1. zákona o DPH povinnost přiznat daň. Pokud je příjemcem plnění osoba nepovinná k dani, vzniká povinnost přiznat daň poskytovateli plnění. K tomu může, ovšem nemusí, využít dobrovolný zvláštní režim jednoho správního místa (režim MOSS) ve smyslu § 110a a násl. zákona o DPH.

Nicméně podotýkáme, že přijetím elektronicky poskytované služby může být vytvořeno (pokud jsou splněny podmínky § 4 odst. 4 písm. d) ZDPH) technické zhodnocení na

dlouhodobém majetku a k tomu musí plátce takto přistupovat se všemi ze zákona vyplývajícími důsledky.