

ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU
S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 22. 6. 2022

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 22. 6. 2022

Daň z příjmů

593/18.05.22 Daňová uznatelnost nákladů na zajištění stravování zaměstnanců při pracovní cestě a cestě mimo pravidelné pracoviště.....2

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

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů a DPH

595/18.05.22 Některé otázky týkající se daňových aspektů situace související s pomocí Ukrajině v souvislosti s agresí Ruské federace a jinými krizovými situacemi.....

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

Ing. Tomáš Havel, daňový poradce, č. osv. 4109,

Ing. Jana Doškářová, daňový poradce, č. osv. 4925

Ing. Martina Šotníková, daňový poradce, č. osv. 3456

Ing. Ivana Stibůrková, daňový poradce, č. osv. 3914

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

598/22.06.22 Některé otázky týkající se daňových aspektů poskytování ubytování ukrajinskému zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi ve zdaňovacím období roku 2022

Předkládají: Ing. Lenka Nováková, MBA, daňový poradce, č. osv. 4991

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

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů a správa daní

599/22.06.22 Přidělování vlastního identifikačního čísla (vlastní čísla poplatníka) neregistrovaným osobám bez rodného čísla

Předkládají: Ing. Lenka Nováková, MBA, daňový poradce, č. osv. 4991

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 22. 6. 2022

DPH

600/22.06.22 Posouzení služeb od plátců DPH z České republiky, jako je zpětný odběr, přeprava a zpracování odpadního elektrozařízení, nejen z pohledu aplikace sazby DPH..... 30

Předkládají: Mgr. Ing. Václav Pačesný, daňový poradce, č. osv. 2987

Ing. Marek Vašata, daňový poradce, č. osv. 5802

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 22. 6. 2022**Daň z příjmů****593/18.05.22 Daňová uznatelnost nákladů na zajištění stravování zaměstnanců při pracovní cestě a cestě mimo pravidelné pracoviště.....2**

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

1. Předmět příspěvku

Předmětem příspěvku je posouzení daňové uznatelnosti nákladů zaměstnavatele na zajištění stravování zaměstnanců při výkonu práce při pracovní cestě a při cestě mimo pravidelné pracoviště, a to jak v rámci interních akcí, které mají charakter např. školení nebo výjezdních jednání, tak i v rámci akcí pořádaných pro dodavatele anebo zákazníky, např. vícedenních prezentačních akcí, přičemž se ale nejedná o mimopracovní aktivitu zaměstnanců např. v rámci společného trávení volného času mimo výkon práce na zaměstnavatele.

2. Popis problému

Zákon o daních z příjmů nedává jednoznačnou odpověď na otázku daňové uznatelnosti nákladů na zajištění stravování v rámci akcí pořádaných zaměstnavatelem mimo pravidelné pracoviště zaměstnanců, kdy je zaměstnancům kráceno stravné z důvodu zajištění stravování zaměstnavatelem ve smyslu § 163 odst. 2 zákoníku práce. Zákon o daních z příjmů (ZDP) pouze ve vztahu k zaměstnancům v § 6 odst. 7 písm. a) stanoví, že předmětem daně není hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovní cestě.

Daňová uznatelnost je výslovně řešena v pokynu GŘ D-22 pouze ve vztahu k § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 ZDP pro situace, kdy je při školení zajištěno stravování. V takovém případě jsou náklady uznatelné bez ohledu na formu stravování uvedenou na pozvánce, pokud takové školení souvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele nebo s pracovním zařazením zaměstnance.

Pokud by zaměstnavatel na své náklady stravování nezajišťoval, ale v souladu se zákoníkem práce by zaměstnancům poskytl stravné, pak jsou náklady na toto stravné bez ohledu na jeho výši daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP. Na straně zaměstnanců by stravné do výše stanovené zákoníkem práce nebylo předmětem daně ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

Daňová uznatelnost nákladů na stravování zaměstnanců v rámci firemních akcí vyplývá nepřímo pouze ze závěrů uvedených ve stanovisku Ministerstva financí v příspěvku č. 172/21.02.07 - Problémy při poskytování pitné vody a stravování zaměstnancům projednaném v rámci koordinačního výboru.

Na druhé straně jsou náklady na občerstvení a pohoštění, které jsou demonstrativně vymezeny jako náklady na reprezentaci v § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, daňově neuznatelné. ZDP nicméně jasně neuvádí, zda náklady na reprezentaci mohou vzniknout vůči zaměstnancům v rámci výkonu jejich práce pro zaměstnavatele.

Omezení daňové uznatelnosti nákladů na závodní stravování není v tomto ohledu relevantní, neboť závodní stravování se netýká situace, kdy zaměstnanec vykonává práci při pracovní cestě nebo cestě mimo pravidelné pracoviště, a náleží mu tedy cestovní náhrady podle zákoníku práce.

V praxi navíc může být obtížné rozlišit mezi stravováním, které má charakter snídani, oběda nebo večeře, u kterých lze krátit stravné, a stravováním, které má charakter občerstvení nebo pohoštění, které mohou být reprezentací. Přitom i dodavatel stravovacích služeb nemusí být schopen vždy jednoznačně oddělit cenu za snídani, oběd a večeři, a cenu za ostatní stravování v průběhu konání akce, kdy je z důvodu různých sazeb DPH schopen rozlišit pouze podávání alkoholických nápojů (s výjimkou sudového piva) a poskytování ostatních stravovacích služeb.

Pro účely daně z příjmů však rozdělení nákladů na stravování podle sazeb DPH nemá význam, protože buď jsou takové náklady uznatelné celé, nebo nejsou uznatelné vůbec. Omezení uznatelnosti např. do výše stravného nebo např. pouze na nealkoholické nápoje nemá v ZDP oporu.

3. Stanovisko předkladatele

Podle názoru předkladatele neomezuje ZDP daňovou uznatelnost prokázaných nákladů zaměstnavatele na stravování zaměstnanců při cestě mimo pravidelné pracoviště a pracovní cestě, pokud právo na zajištění takového bezplatného stravování jako alternativa k cestovním náhradám vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, nebo z pracovní či jiné smlouvy ve smyslu § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP. Omezení uvedená pro služební cestu uvedená v § 24 odst. 2 písm. k) ZDP se týkají pouze poplatníků s příjmy podle § 7 ZDP.

Pokud totiž pro zaměstnavatele není omezena uznatelnost nákladů na cestovní náhrady včetně stravného podle zákoníku práce (za podmínky existence smlouvy nebo interního předpisu) ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP, analogicky by neměla být omezena ani uznatelnost nákladů na přímé zajištění stravování, což je pouze alternativa k výplatě cestovních náhrad v penězích.

Tento závěr podporuje i skutečnost, že ZDP neomezuje uznatelnost jiných nákladů souvisejících s pracovní cestou nebo cestou mimo pravidelné pracoviště, jako jsou náklady na ubytování nebo náklady na dopravu, kdy je pouze na volné úvaze zaměstnavatele v jak kvalitním (a drahém) hotelu bude zaměstnanec ubytován nebo jak pohodlný (a drahý) způsob dopravy použije. Stejně tak proto není zaměstnavatel omezen ve způsobu, jakým pro zaměstnance zajistí při pracovní cestě bezplatně jeho stravování. Je na úvaze zaměstnavatele jakým způsobem zajistí stravování a jaký typ jídla a nápojů bude moci zaměstnanec konzumovat.

Výjimkou jsou pouze excesivní situace, ve kterých je zřejmé, že způsob ubytování, dopravy anebo stravování hrazené zaměstnavatelem mají převážně nebo pouze charakter odměňování zaměstnance zaměstnavatelem, jsou naprosto nepřiměřené s ohledem na okolnosti pracovní cesty a může se tedy jednat o zneužití daňového práva. Tyto situace nejsou předmětem tohoto příspěvku a správce daně má právo v takovém případě postupovat ve smyslu § 8 odst. 4 daňového řádu.

Omezení uznatelnosti nákladů na občerstvení a pohoštění dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP nejsou pro situaci, kdy je zaměstnanec na pracovní cestě nebo cestě mimo pravidelné pracoviště, relevantní, neboť zaměstnavatel zajišťuje stravování v souvislosti s výkonem práce zaměstnanců pro zaměstnavatele, nikoliv v rámci svojí reprezentace nebo v rámci volného času zaměstnanců. Navíc v případě zajištění stravování, které má formu standardní snídaně, oběda nebo večeře nelze považovat za pohoštění nebo občerstvení.

Navíc pokud pokyn D-22 výslovně připouští daňovou uznatelnost nákladů na stravování v rámci školení zajišťovaného třetími osobami, a to bez ohledu na výši těchto nákladů, není logické, aby v situaci, kdy je školení nebo jiná akce v rámci výkonu práce zajišťována zaměstnavatelem, byl režim daňové uznatelnosti souvisejících nákladů odlišný.

Skutečnost, že příjem zaměstnance ve formě bezplatného stravování na pracovní cestě není na jeho straně předmětem daně ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) ZDP, není pro režim daňové uznatelnosti u zaměstnavatele podstatná. Neplatí zde totiž vzájemná podmínka, která režim vynětí ze zdanění podmiňuje daňovou uznatelností souvisejícího nákladu u zaměstnavatele.

4. Závěr

Předkladatel navrhuje potvrdit, že:

- a) na straně zaměstnavatele jsou daňově uznatelné veškeré náklady na zajištění stravování (tzn. veškerého jídla i všech nápojů a souvisejícího servisu) zaměstnanců na pracovní cestě anebo cestě mimo pravidelné pracoviště, pokud toto stravování má charakter snídaně, oběda anebo večeře, a to bez ohledu na formu, jakou je toto stravování zajištěno (např. servírované menu, balíčky na cestu, volně přístupný bufet);
- b) na straně zaměstnance není veškerý příjem v podobě bezplatně zajištěného stravování hrazeného zaměstnavatelem na pracovní cestě nebo cestě mimo pravidelné pracoviště předmětem daně.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

Lze souhlasit se závěrem, že na straně zaměstnavatele jsou daňově uznatelné náklady na zajištění stravování zaměstnanců na pracovní cestě anebo cestě mimo pravidelné pracoviště podávané formou snídaně, oběda anebo večeře (např. servírované menu, balíčky na cestu, volně přístupný bufet), pokud oprávněnost výše uplatňovaného daňového nákladu poplatník prokáže a za předpokladu, že jsou vyloučny excesivní situace, ze kterých je zřejmé, že způsob stravování hrazeného zaměstnavatelem má převážně nebo pouze charakter odměňování zaměstnance zaměstnavatelem a je nepřiměřený s ohledem na okolnosti pracovní cesty.

Souhlas se závěrem předkladatele pod písmenem b) ohledně daňového režimu na straně zaměstnance.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů a DPH

595/18.05.22 Některé otázky týkající se daňových aspektů situace související s pomocí Ukrajiny v souvislosti s agresí Ruské federace a jinými krizovými situacemi

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757
Ing. Tomáš Havel, daňový poradce, č. osv. 4109,
Ing. Jana Doškářová, daňový poradce, č. osv. 4925
Ing. Martina Šotníková, daňový poradce, č. osv. 3456
Ing. Ivana Stibůrková, daňový poradce, č. osv. 3914

V tomto příspěvku řešíme některé otázky, které se primárně týkají daňových konsekvencí souvisejících s pomocí Ukrajiny v souvislosti s agresí Ruské federace. Nicméně některé z těchto otázek mohou být relevantní i v jiných situacích (např. obecně dary na humanitární či charitativní účely). Koordinační výbor zohledňuje i projednávaný zákon o opatřeních v oblasti daní v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace – Sněmovní tisk č. 173 o opatřeních v oblasti daní – Ukrajina (dále jen "novela 1" - vycházíme z toho, že otázky, které jsou relevantní, by neměly být v průběhu projednávání i dle prohlášení vlády a MF změněny, a na zodpovězení daňových otázek odborná veřejnost, ale i lidé, kteří pomáhají, netrpělivě čekají), a zákon č. 66/2022 Sb. o opatřeních v oblasti zaměstnanosti a oblasti sociálního zabezpečení v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace (dále jen "novela 2").

1. Bezúplatná pomoc poskytovaná prostřednictvím zaměstnavatele, případně prostřednictvím jiné právnické osoby (např. profesní komory)

V poslední době dochází často k tomu, že zaměstnavatelé vyhlásí pro zaměstnance sbírku finančních prostředků, případně věcí, které jsou následně použity např. na charitativní či humanitární účely týkající se situace na Ukrajině. V těchto případech nemá toto vybírání finančních prostředků či věcí v mnoha případech charakter veřejné sbírky. Podstata spočívá v tom, že zaměstnavatel od zaměstnanců vybere finanční prostředky či věci a ty následně použije na humanitární či charitativní účely týkající se Ukrajiny případně za účelem podpory obranného úsilí Ukrajiny.

Otázka zní, jaké daňové souvislosti tento postup má. Pro tyto účely vycházíme z toho, že v prvním kroku vlastnické právo k penězům, případně pohledávce z titulu peněz na účtu, resp. věcem přejde na zaměstnavatele. V druhém kroku zaměstnavatel tyto prostředky či věci převede konečným obdarovaným subjektům, případně za tyto prostředky nakoupí věci, které převede konečným obdarovaným subjektům.

Pokud by šlo o model, kdy zaměstnavatel bude fungovat na principu příkazní smlouvy, ve výjimečných případech za splnění zákonných podmínek komisionářské smlouvy, tj. že vlastnické právo přechází přímo od zaměstnanců na dotčené konečné obdarované subjekty, neměl by s tímto modelem být problém a mělo by se na něj hledět, jako kdyby byly dané dary poskytnuty zaměstnanci přímo obdarovaným subjektům.

V případech, kdy vlastnické právo přejde nejprve na zaměstnavatele, je nutné řešit, k jakým daňovým souvislostem na jeho straně dochází. Pokud bude splněno, že se zaměstnavatel zaváže, že finanční prostředky využije na humanitární či charitativní účely, případně v roce 2022 na obranné úsilí Ukrajiny a tento závazek i v roce 2022 naplní, domníváme se, že v tomto případě je možné u zaměstnavatele uplatnit osvobození dle § 19b odst. 2 písm. c) ZDP nebo § 2 odst. 1 písm. b) novely 1. Předmětná osvobozovací ustanovení nejsou omezena typem subjektu, u něhož by mohlo být osvobození uplatněno. Vynaložené náklady z těchto finančních prostředků či náklady z titulu věcí pak budou u zaměstnavatele daňově neuznatelné dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP, případně by se mohlo jednat o daňově uznatelný náklad dle § 3 novely 1, pokud by zaměstnavatel za přijaté finanční prostředky nakoupil potřebné zboží.

Pokud by nebyly naplněny podmínky pro aplikaci předmětného osvobození, jednalo by se obecně u zaměstnavatele o zdanitelný příjem. Pokud vyjdeme z toho, že související výdaje z titulu darování budou daňově neuznatelné dle § 25 odst. 1 odst. písm. t) ZDP, bylo by možné tento výnos vyloučit ze zdanění na základě § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, tedy pouze do výše daňově neuznatelného nákladu.

Poslední otázkou v této souvislosti je, zda a pokud ano, u koho je možné uplatnit odečet takovýchto darů od základu daně. Domníváme se, že pokud budou naplněny podmínky dle § 15 odst. 1 ZDP a § 20 odst. 8 ZDP či dle § 1 odst. 3 novely 1, bude možné, aby zaměstnanci, kteří takovýto dar poskytnou zaměstnavateli, uvedený odpočet uplatnili, neboť ten a priori není vázán na typ obdarovaného, ale účel daru. V tomto případě lze také aplikovat ustanovení § 8 odst. 3 DŘ, neboť skutečným cílem zaměstnanců je poskytnout dar konečnému příjemci, byť se tak formálně právně děje prostřednictvím zaměstnavatele.

Výše uvedené závěry platí obdobně i pro situaci, kdy takovýto způsob darování bude realizovat např. profesní komora a dárci jsou její jednotliví členové, ať již jde o fyzické či právnické osoby.

V této souvislosti vzniká otázka, jakým způsobem dokládat možnost odečíst dané dary od základu daně. Čím prokazovat možnost odečíst si dary od základu daně stanoví pokyn D-22. Ten stanoví, že odpočet je nutné prokazovat dokladem, ze kterého musí být patrné, kdo je příjemcem bezúplatného plnění, hodnota bezúplatného plnění, předmět bezúplatného plnění, účel, na který bylo bezúplatné plnění poskytnuto, a datum poskytnutí (viz. D-22 K § 15 odst. 1 bod 5 a k § 20 odst. 8 bod 3). Z hlediska současné situace by mělo platit, že:

a) V případě úhrad na účty všeobecně známých humanitárních organizací, které zveřejnily účty, na něž je možné poskytnout finanční prostředky (např. Člověk v tísni, Červený kříž, sbírka realizovaná ČAK a podobně) bude dostatečné doložit zaslání peněžních prostředků na daný účet. To bude také platit v případě darů na obranné úsilí Ukrajiny na účet zveřejněný Ukrajinskou ambasádou.

b) V ostatních případech může potvrzení vystavovat zaměstnavatel či jiná obdobná osoba (např. komora), která realizaci daného darování (sbírky) organizuje.

1.1. Závěry:

1.1.1. Pokud bude realizován způsob darování tak, jak je popsán výše (vlastnictví k daru v prvním kroku přejde na zaměstnavatele či komoru a v druhém kroku od zaměstnavatele či komory na konečného obdarovaného), bude se na straně prvního obdarovaného, to je zaměstnavatele či jiné obdobné osoby (např. profesní komory) jednat:

1.1.1.1. O osvobozený příjem, pokud se cílově jedná o dar na humanitární či charitativní účely či v roce 2022 na obranné úsilí Ukrajiny (§ 19b odst. 2 písm. c) ZDP a § 2 odst. 1 písm. b) novely 1). V takovém případě pak vynaložené výdaje z těchto přijatých darů budou daňově neuznatelné dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP.

1.1.1.2. V roce 2022 v případech dle § 3 novely 1 (nepeněžní dar) může zaměstnavatel či jiné obdobné osoby (např. profesní komory) postupovat tak, že bude výdaje na tyto dary považovat za daňový výdaj. Zároveň tyto přijaté dary, pokud se cílově jedná o dar na humanitární či charitativní účely či na obranné úsilí Ukrajiny, budou dle § 19b odst. 2 písm. c) ZDP a § 2 odst. 1 písm. b) novely 1 osvobozené od daně (možnost daňové uznatelnosti dle § 3 novely 1 není vázána na to, že by související příjem musel být osvobozený od daně).

1.1.1.3. V ostatních případech budou vynaložené náklady (dary poskytnuté konečným obdarovaným) daňově neuznatelné dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, ale s tím, že příjem z titulu přijatého daru bude daňově nerelevantní dle § 23 odst. 4 písm. e) ZDP (do výše daňově neuznatelného nákladu).

1.1.2. Pokud budou naplněny podmínky dle § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8 ZDP, resp. § 1 odst. 3 novely 1, bude možné, aby odečet z titulu daru uplatnili primární dárce (zaměstnanci) či např. členové komor, i když finálně bude konečným obdarovaným tento dar poskytovat jiná osoba (zaměstnavatel či profesní komora).

1.1.3. Smyslem zákona je, aby si tento odečet uplatnil primární dárce (tj. zaměstnanec či člen komory). Takto je postupováno i v případě veřejných sbírek, kdy si odečet daru také uplatňuje primární dárce. Není možné, aby si tento odpočet podruhé uplatnil zaměstnavatel či komora. V případě zaměstnavatele či komory by odečet měl být v každém případě možný u vlastních prostředků, které daruje (poskytne) přímo zaměstnavatel či komora. Z tohoto hlediska je možné tento závěr také podpořit ustanovením § 8 odst. 3 DŘ, neboť jednoznačně skutečným cílem zaměstnanců či členů komor je poskytnout dar konečnému příjemci byť formálně právně se tak děje prostřednictvím zaměstnavatele resp. komory.

1.1.4. Pokud by šlo o model, kdy zaměstnavatel (či jiná podobná osoba) bude fungovat na principu příkazní smlouvy, ve výjimečných případech za splnění zákonných podmínek komisionářské smlouvy, tj. že vlastnické právo přechází přímo od zaměstnanců či jiných podobných osob) na dotčené konečné obdarované subjekty, neměl by s tímto modelem být problém a mělo by se na něj hledět, jako kdyby byly dané dary poskytnuty zaměstnanci přímo obdarovaným subjektům. Z hlediska doložení daru se bude postupovat dle bodů 1.1.5.1. nebo 1.1.5.2.

1.1.5.1. V případě všeobecně známých sbírek realizovaných na humanitární či charitativní účely týkající se Ukrajiny případně za účelem podpory obranného úsilí

Ukrajiny (Člověk v tísni, Červený kříž, ČAK či Ukrajinská ambasáda) bude dostačující, pokud dárce doloží, že poslal finanční prostředky na příslušný účet, jehož číslo bylo zveřejněno.

1.1.5.2. V ostatních případech bude možné, aby potvrzení o poskytnutí daru vystavila osoba, která danou sbírku organizuje. Součástí potvrzení může být informace, jak bylo s naloženými prostředky naloženo, a že organizátor sbírky (např. zaměstnavatel) tímto potvrzuje, že si uvedený dar sám neuplatňuje.

2. Otázky daňová uznatelnost plnění zaměstnavatele zaměstnanci na humanitární a charitativní účely, které jsou osvobozeny od daně dle § 4a písm. k) ZDP

Z důvodové zprávy k novele 1 vyplývá, že i na straně zaměstnanců je možné u plnění od zaměstnavatele uplatnit osvobození dle § 4a písm. k) ZDP. Otázkou v této souvislosti je, zda tato plnění mohou být považována na straně zaměstnavatele za daňově uznatelná na základě § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP. Domníváme se, že tuto možnost nelze vyloučit, neboť na rozdíl např. od úpravy § 6 odst. 9 písm. o) ZDP uvedená osvobozovací ustanovení § 4a písm. k) ZDP a § 2 odst. 1 písm. a) novely 1 neváží osvobození na to, že na straně zaměstnavatele musí být dané plnění poskytnuto z daňově neuznatelných výdajů.

Tento závěr, ale bude platit pro veškerá plnění na humanitární a charitativní účely od zaměstnavatele zaměstnanci, která budou na straně zaměstnance osvobozena od daně dle § 4a písm. k) ZDP - tento závěr se netýká pouze plnění souvisejících se současnou situací na Ukrajině, ale všech případů, kdy plnění od zaměstnavatele zaměstnanci má humanitární či charitativní charakter.

Příklady:

a) Zaměstnavatel zaměstnává ukrajinské uprchlíky a poskytne jim základní vybavení domácnosti, oblečení, hygienické potřeby a podobně.

b) Příspěvek zaměstnavatele zaměstnancům, kteří ubytují ukrajinské uprchlíky ve svých domovech. Podle výše uvedeného by příspěvek měl být na straně zaměstnance osvobozen podle § 4a písm. k) ZDP a na straně zaměstnavatele by se mělo jednat o daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP.

c) Zaměstnanec přijde v důsledku živelné pohromy (např. vlivem povodni nebo tornáda) o jediný dům, ve kterém žije se svojí rodinou. Zaměstnavatel mu poskytne finanční příspěvek na zajištění nového bydlení.

2.1. Závěr:

Na základě výše uvedených skutečností se domníváme, že bezúplatná plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci, která budou osvobozena na dle § 4a písm. k) ZDP, mohou být na straně zaměstnavatele považována dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP za daňově uznatelný výdaj.

Příklady:

2.1.1. Zaměstnavatel zaměstnává ukrajinské uprchlíky a poskytne jim základní vybavení domácnosti, oblečení, hygienické potřeby a podobně.

2.1.2. Příspěvek zaměstnavatele zaměstnancům, kteří ubytují ukrajinské uprchlíky ve svých domovech. Podle výše uvedeného by příspěvek měl být na straně zaměstnance osvobozen podle § 4a písm. k) ZDP a na straně zaměstnavatele by se mělo jednat o daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP.

2.1.3. Zaměstnanec přijde v důsledku živelné pohromy (např. vlivem povodně nebo tornáda) o jediný dům, ve kterém žije se svojí rodinou. Zaměstnavatel mu poskytne finanční příspěvek na zajištění nového bydlení.

3. Příspěvek pro solidární domácnost dle § 8 novely 2

Dle novely 2 má být fyzickým osobám poskytován za ubytování ukrajinských uprchlíků finanční příspěvek. Otázkou je, jakým způsobem tento příspěvek posoudit na straně jeho příjemce.

Z hlediska podmínek jeho poskytnutí ("*Podmínkou pro poskytování příspěvku je, že se nejedná o ubytování v ubytovacím zařízení a ubytování bylo poskytnuto nepřetržitě po dobu, jejíž minimální délku stanoví vláda nařízením...*" - § 8 odst. 1 novely 2) je zřejmé, že ve většině případů nepůjde o nemovité věci, které jsou u fyzické osoby vloženy v jejím obchodním majetku dle § 4 odst. 4 ZDP, případně jsou využívány k pronájmu dle § 9 ZDP. V těchto případech by se mohlo využít pro tyto účely osvobození dle § 4 odst. 1 písm. i) ZDP.

Otázkou je, jak postupovat, pokud by se jednalo o nemovité věci, které jsou součástí obchodního majetku nebo jsou využívány k nájmu. Dle našeho názoru nelze ani v těchto případech vyloučit aplikaci předmětného osvobození dle § 4 odst. 1 písm. i) ZDP. V těchto případech dle našeho názoru není nutné vylučovat jakékoliv související náklady, neboť ty mohou zůstat v roce 2022 v daňových nákladech na základě § 3 novely 1. Chápeme ustanovení novely 1 jako speciální formu úpravy na podporu Ukrajiny, která je konečná bez dalších návazností do ZDP.

3.1. Závěr

3.1.1. Příspěvek pro solidární domácnost dle § 8 novely 2 bude považován za osvobozený příjem dle § 4 odst. 1 písm. i) ZDP (viz také výklad GŘ k této věci ze dne 22. 3. 2022).

3.1.2. Pokud se uvedený příspěvek bude týkat nemovité věci, která je součástí obchodního majetku nebo je využívána k pronájmu dle § 9 ZDP, nebude nutné z důvodu osvobození dle § 4 odst. 1 písm. i) ZDP vylučovat v roce 2022 jakékoliv náklady, a to na základě § 3 novely 1.

4. Mzda pro zaměstnance vykonávající dobrovolnickou práci

Řada zaměstnavatelů se snaží své zaměstnance motivovat k dobrovolnické činnosti a umožňuje jim vykonávat dobrovolnickou práci (např. v centru pro uprchlíky) v pracovní době a poskytuje jim za tuto dobu běžnou mzdu/náhradu mzdy.

Mzdové náklady nemají speciální úpravu v ZDP, a proto se na ně vztahuje ustanovení § 24 odst. 1 ZDP; tyto náklady musí být vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, aby byly považovány za daňově uznatelný výdaj. Možnost zaměstnanců účastnit se dobrovolnických dnů je dle našeho názoru jeden z faktorů, které výrazně zlepšují atraktivitu zaměstnavatele pro potenciální i stávající zaměstnance. V posledních letech je zřejmý celospolečenský trend, kdy se občané snaží být více sociálně činní a možnost účastnit se charitativních akcí v rámci zaměstnání, velmi vítají a může často přispět k rozhodnutí zaměstnance pro výběr budoucího zaměstnavatele. Jedná se o určitou formu vytváření a stmelování pracovního kolektivu jako je například team-building, pro který již bylo judikováno, že se může jednat o činnosti v přímé souvislosti s plněním pracovních úkolů zaměstnanců a proto mzdové náklady zaměstnavatele, včetně nákladů na pracovní cestu, mohou být daňově uznatelné (viz např. KS Brno 29 Af 53/2016-88 ze dne 29. 5. 2018 nebo rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 21 Cdo 5060/2007 ze dne 12. 2. 2009).

Zároveň i investoři a obchodní partneři při svém rozhodování stále častěji zohledňují i to, jak sociálně odpovědná je protistrana dané transakce a odmítají spolupracovat se společnostmi, která se nechová sociálně odpovědně. Současně se na některé společnosti může vztahovat i povinnost v oblasti nefinančního reportingu.

Podle EU Směrnice o nefinančním reportingu, neboli NFRD (na schválení v EU parlamentu čeká návrh rozšíření v podobě CSRD) mají společnosti povinnost mimo jiné reportovat o svých aktivitách a dopadech na místní komunity. Aktivita v CSR a podobných oblastech jsou proto do jisté míry vyžadovány nebo přinejmenším očekávány. Tento trend je zřejmý i ze strany státu, kdy se už nyní na většinu finančních institucí povinnost reportingu vztahuje a banky musí klasifikovat nové úvěry z hlediska ESG.

Vzhledem k výše uvedenému by daňově uznatelné měly být i mzdové náklady na zaměstnance vykonávající výše uvedené dobrovolnické činnosti (tj. bez ohledu na to, zda zaměstnanci pracují na pracovišti zaměstnavatele a podílí se na hlavní činnosti zaměstnavatele). Tento závěr je možné podpořit následujícími praktickými příklady:

a) Pokud je zaměstnanci vyplacena náhrada mzdy za čerpanou dovolenou dle zákoníku práce, je tato náhrada mzdy (mzdový náklad) daňově uznatelná i když zaměstnanec pro zaměstnavatele v daném okamžiku fakticky nepracuje. Není přitom rozhodující, zda zaměstnanec čerpá dovolenou do limitu stanoveného zákoníkem práce, či nikoliv.

Zákoník práce stanovuje pouze minimální zákonný nárok zaměstnance na dovolenou (dle § 212 zákoníku práce - výměra dovolené činí nejméně 4 týdny v kalendářním roce), avšak zaměstnavatel se může rozhodnout, že zaměstnanci poskytne i vyšší nárok.

Pokud se tedy zaměstnavatel rozhodne umožnit zaměstnanci čerpat nárok na dovolenou vyšší, než je uloženo zákoníkem práce, náhrada mzdy za tuto čerpanou dovolenou nad zákonný rámec je daňově uznatelný náklad na straně zaměstnavatele ve smyslu § 24 odst. 1 resp. § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP. .

b) Podobně je tomu v případě, kdy je zaměstnanec na „překážkách“ dle zákoníku práce (může se jednat o překážky v práci na straně zaměstnance či na straně zaměstnavatele). V každé situaci zákoník práce upravuje, zda zaměstnanci přísluší náhrady mzdy, popřípadě v jaké minimální zákonné výši. Jako příklad lze uvést prostoje a přerušení práce způsobené povětrnostní vlivy, kdy zákoník práce v § 207 stanovuje, že nemůže-li zaměstnanec konat práci:

*„a) pro přechodnou závadu způsobenou poruchou na strojním zařízení, kterou nezavinil, v dodávce surovin nebo pohonné síly, chybnými pracovními podklady nebo jinými provozními příčinami, jde o prostoj, a nebyl-li převeden na jinou práci, **přísluší mu náhrada mzdy nebo platu ve výši nejméně 80 % průměrného výdělku,***

*b) v důsledku přerušení práce způsobené nepříznivými povětrnostními vlivy nebo živelní událostí a nebyl-li převeden na jinou práci, **přísluší mu náhrada mzdy nebo platu ve výši nejméně 60 % průměrného výdělku.**“*

Zákoník práce opět stanoví pouze minimální zákonný nárok zaměstnance, avšak zaměstnavatel se může rozhodnout, že zaměstnanci bude kompenzovat 100% průměrného výdělku. Pokud by se tak zaměstnavatel rozhodl, jednalo by se na straně zaměstnavatele plně o daňově uznatelný náklad bez ohledu na to, že zaměstnanec pro něj fakticky v průběhu překážek nevykonává žádnou práci.

Obdobně se zaměstnavatel může rozhodnout, že zaměstnancům poskytne benefit v podobě nároku na náhradu mzdy i v dalších, zákoníkem práce neupravených situacích. I v tomto případě se v případě splnění podmínek daných ZDP jedná o daňově uznatelný náklad zaměstnavatele ve smyslu § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP.

4.1. Závěr

S ohledem na výše uvedené se domníváme, že mzdové náklady zaměstnanců vykonávajících dobrovolnické práce se souhlasem zaměstnavatele lze považovat za daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 ZDP, případně dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP.

5. Poskytnutí úhrady ve výši 100 % mzdy (průměrného platu) ukrajinským zaměstnancům, kteří dostanou povolávací rozkaz a odcházejí bojovat na Ukrajinu

V praxi dochází také k tomu, že ukrajínští zaměstnanci českých zaměstnavatelů dostávají povolávací rozkaz a odcházejí bojovat na Ukrajinu. Podle stanoviska MPSV a MZ se jedná o jinou důležitou překážku na straně zaměstnance podle § 199 zákoníku práce. Někteří zaměstnavatelé postupují tak, že např. po určitou dobu poskytují zaměstnancům (např. 3 měsíce) placené volno s úhradou ve výši 100% mzdy (průměrného platu). Z tohoto plnění je odváděna daň ze závislé činnosti, případně v souladu s příslušnými předpisy také zákonné pojistné. Otázkou je, zda takovéto náklady mohou být považovány za náklady daňově uznatelné. Domníváme se, že

tomu tak je, přičemž z hlediska argumentace je možné z tohoto pohledu odkázat na odůvodnění uvedené u bodu 4 výše. Mimo to je možné zdůraznit, že účelem takovéto úhrady je mimo jiné stabilizace zaměstnanců a motivace k tomu, aby po skončení válečného konfliktu nadále pracovali u daného zaměstnavatele, což je dalším argumentem pro daňovou uznatelnost. Tímto způsobem se také docílí stmelení pracovního kolektivu a sounáležitost zaměstnanců se zaměstnavatelem, což se zajisté projeví v loajalitě a pracovních výkonech těchto zaměstnanců a tím také dojde k naplnění podmínky dle § 24 odst. 1 ZDP.

Obdobně jak již bylo uvedeno v předchozím bodě 4., daňově uznatelné by měly být i mzdové náklady na zaměstnance, kteří dostali povolávací rozkaz a odešli bojovat na Ukrajinu a zaměstnavatel jim po určitou dobu poskytuje 100% náhradu mzdy (tj. bez ohledu na to, zda zaměstnanci pracují na pracovišti zaměstnavatele a podílí se na hlavní činnosti zaměstnavatele). Tento závěr je možné podpořit následujícími praktickými příklady:

a) Pokud je zaměstnanci vyplacena náhrada mzdy za čerpanou dovolenou dle zákoníku práce, je tato náhrada mzdy (mzdový náklad) daňově uznatelná i když zaměstnanec pro zaměstnavatele v daném okamžiku fakticky nepracuje. Zákoník práce stanovuje pouze minimální zákonný nárok zaměstnance na dovolenou (dle § 212 zákoníku práce - výměra dovolené činí nejméně 4 týdny v kalendářním roce), avšak zaměstnavatel se může rozhodnout, že zaměstnanci poskytne i vyšší nárok.

Pokud se tedy zaměstnavatel rozhodne umožnit zaměstnanci čerpat nárok na dovolenou vyšší, než je uloženo zákoníkem práce, náhrada mzdy za tuto čerpanou dovolenou nad zákonný rámec je daňově uznatelný náklad na straně zaměstnavatele.

b) Podobně je tomu v případě, kdy je zaměstnanec na „překážkách“ dle zákoníku práce (může se jednat o překážky v práci na straně zaměstnance či na straně zaměstnavatele). V každé situaci zákoník práce upravuje, zda zaměstnanci přísluší náhrady mzdy, popřípadě v jaké minimální zákonné výši. Jako příklad lze uvést prostoje a přerušení práce způsobené povětrnostními vlivy, kdy zákoník práce v § 207 stanovuje, že nemůže-li zaměstnanec konat práci:

*„a) pro přechodnou závadu způsobenou poruchou na strojním zařízení, kterou nezavinil, v dodávce surovin nebo pohonné síly, chybnými pracovními podklady nebo jinými provozními příčinami, jde o prostoj, a nebyl-li převeden na jinou práci, **přísluší mu náhrada mzdy nebo platu ve výši nejméně 80 % průměrného výdělku,***

*b) v důsledku přerušení práce způsobené nepříznivými povětrnostními vlivy nebo živelní událostí a nebyl-li převeden na jinou práci, **přísluší mu náhrada mzdy nebo platu ve výši nejméně 60 % průměrného výdělku.**“*

Zákoník práce opět stanoví pouze minimální zákonný nárok zaměstnance, avšak zaměstnavatel se může rozhodnout, že zaměstnanci bude kompenzovat 100% průměrného výdělku. Pokud by se tak zaměstnavatel rozhodl, jednalo by se na straně zaměstnavatele plně o daňově uznatelný náklad bez ohledu na to, že zaměstnanec pro něj fakticky v průběhu překážek nevykonává žádnou práci.

Obdobně se zaměstnavatel může rozhodnout, že zaměstnancům poskytne benefit v podobě nároku na náhradu mzdy i v dalších, zákoníkem práce neupravených

situacích. I v tomto případě se v případě splnění podmínek daných ZDP jedná o daňově uznatelný náklad zaměstnavatele ve smyslu § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP.

5.1. Závěr

V případě, kdy ukrajinští zaměstnanci českého zaměstnavatele dostanou povolávací rozkaz a odcházejí bojovat na Ukrajinu a český zaměstnavatel jim po určitou dobu poskytne placené volno s úhradou 100% mzdy (průměrného výdělku), bude náklad na tento plat na straně zaměstnavatele daňově uznatelný v souladu s § 24 odst. 1 ZDP, případně dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP.

6. Co je humanitární a charitativní účel

Vzniká otázka, co je možné zahrnout pod pojem humanitární a charitativní účel, který je podmínkou pro aplikaci osvobození příjmů dle § 4a písm. k) ZDP a § 19b odst. 2 písm. c) ZDP. Tento pojem není v zákoně definován. Dle našeho názoru je tyto pojmy nutné vykládat ve smyslu obecného chápání obsahu těchto pojmů. Z tohoto hlediska nelze dle našeho názoru najít určitou obecnou definici a je spíše nutné jít cestou příkladu situací, kdy o humanitární a charitativní účel půjde. Z tohoto hlediska se domníváme, že pro naplnění podmínek osvobození není relevantní, zda konečným příjemcem je fyzická či právnická osoba či stát, případně územně správní celek. Není taktéž relevantní, zda konečný příjemce je podnikatel či nikoliv. Domníváme se, že humanitární či charitativní účel bude bezpochyby naplněn, pokud půjde např. o situaci osob dotčených válečným konfliktem, ať již půjde o tuto situaci v rámci tohoto konfliktu, či účelem bude odstraňování následků takového konfliktu. Obdobně tomu bude v případě, kdy účelem bude odstraňování následků živelní pohromy, kdy z tohoto hlediska je možné vyjít z definice živelní pohromy § 24 odst. 10 ZDP.

6.1. Závěr

6.1.1. V případě humanitárního či charitativního účelu dle § 4a písm. k) ZDP a § 19b odst. 2 písm. c) ZDP není relevantní, kdo je konečným příjemcem plnění, tzn. může jít o fyzickou osobu, právnickou osobu, stát či územně správní celek. Není také relevantní, zda příjemce je či není podnikatelem.

6.1.2. Z hlediska naplnění humanitárního či charitativního účelu je také podstatné, aby tento účel byl naplněn u konečného příjemce plnění. Pokud je tento předpoklad naplněn, je možné vyjít z toho, že daný účel bude naplněn i u „mezičlátku“ právního toku věcí, pokud bude doloženo, že dané věci či prostředky byly nakonec (finálně) poskytnuty osobě, která naplní humanitární či charitativní účel (viz také výše závěry pod bodem 1.1.1.1.).

6.1.3. Humanitární či charitativní účel je nutné vykládat dle běžného významu tohoto spojení.

6.1.4. Humanitární či charitativní účel bude naplněn např. v případě daru poskytovaných osobám, které jsou dotčeny válečným konfliktem, jak je tomu nyní na Ukrajině, ať již v průběhu tohoto konfliktu nebo po jeho skončení na odstraňování následků.

6.1.5. Obdobně tomu bude v případě osob dotčených živelní pohromou dle § 24 odst. 10 ZDP. Jako příklad lze uvést situaci, kdy zaměstnanec přijde v důsledku živelné pohromy (např. vlivem povodně nebo tornáda) o jediný dům, ve kterém žije se svojí rodinou. Zaměstnavatel mu poskytne finanční příspěvek na zajištění nového bydlení.

7. Vybrané DPH dopady poskytování hmotných darů na Ukrajinu

Ve své informaci uvádí GFŘ dopady poskytování hmotných darů na Ukrajinu, kdy si plátce při pořízení darovaného zboží oprávněně uplatnil odpočet daně na vstupu (pořídil zboží v rámci své ekonomické činnosti) - mimo jiné též darování tohoto zboží humanitární nebo dobročinné organizaci, která jej přepraví na Ukrajinu, kdy je tento dar osvobozen od daně s nárokem na odpočet daně podle § 68 odst. 15 zákona o DPH.

Ve vztahu k podmínkám uvedeného osvobození mohou vznikat nejasnosti ohledně organizace přepravy, činnosti těchto organizací mimo území EU a rozsahu humanitární či dobročinné činnosti.

7.1 Darování plátcem s přepravou

Domníváme se, že v praxi může nastat situace, kdy plátce daně toto zboží vyveze (přepraví) vlastními prostředky nebo prostřednictvím sjednaného přepravce na Ukrajinu a toto zboží až následně daruje na Ukrajině. V tomto případě se dle našeho názoru nejedná o vývoz zboží pro účely DPH (na rozdíl od vývozu pro celní účely), neboť není splněna základní podmínka pro dodání zboží – nedochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem (tato transakce bývá též označována jako vývoz zboží beze změny vlastnického práva). Následné darování zboží na Ukrajině pak představuje transakci s místem plnění mimo tuzemsko a § 13 odst. 4 písm. a) ve spojení s odst. 5 téhož ustanovení zákona o DPH se tedy neaplikuje.

7.1.1. Závěr

V případě, kdy plátce daně nakoupí zboží v rámci své ekonomické činnosti, uplatní u něj nárok na odpočet daně na vstupu a rozhodne se jej posléze darovat na Ukrajinu takovým způsobem, že zboží vyveze vlastními prostředky či prostřednictvím najatého přepravce na Ukrajinu, kde jej až následně daruje, nepodléhá toto darování odvodu daně na výstupu.

7.2 Odeslání humanitární organizací

Humanitární nebo dobročinné organizace nejsou vždy schopné zajistit přepravu vlastními prostředky. Humanitární či dobročinné organizace tak často zajišťují přepravu zboží prostřednictvím sjednaného přepravce nebo prostřednictvím třetí osoby (příp. i obdarovaným) na Ukrajinu. Takový postup by měl splňovat zákonem předpokládanou podmínku „odeslání“.

7.2.1. Závěr

Podmínka odeslání nebo přepravy do třetí země humanitární či dobročinnou organizací dle § 68 odst. 15 zákona o DPH je splněna i v situacích, kdy přeprava není

zajištěna vlastními prostředky takové organizace, ale je zajištěna prostřednictvím sjednaného přepravce nebo prostřednictvím třetí osoby (příp. i obdarovaným).

7.3 Podmínka činnosti mimo území EU

Podle § 68 odst. 15 zákona o DPH je osvobození vázáno též na podmínku činnosti humanitární či dobročinné organizace mimo území Evropské unie. Mnoho humanitárních a dobročinných organizací dosud nevyvíjelo svou činnost na Ukrajině, ale po vypuknutí války ji vyvíjí tak, že nakupuje anebo přijímá dary a zajišťuje jejich přepravu (anebo je odesílá) na Ukrajinu, vždy za účelem jejich dalšího darování ve prospěch Ukrajiny a jejích občanů.

Máme za to, že takový způsob pomoci splňuje podmínku činnosti mimo území EU, kdy za rozhodující považujeme přepravu (odeslání) zboží mimo EU. Tento výklad je zároveň v souladu s informací GFR, podle níž k prokázání splnění podmínek pro osvobození postačí například prohlášení humanitární nebo dobročinné organizace o tom, že dotčené zboží bude nebo bylo vyvezeno.

7.3.1. Závěr

Podmínka činnosti humanitární či dobročinné organizace mimo území EU dle § 68 odst. 15 zákona o DPH je splněna v situacích, kdy je místo určení pomoci mimo území EU a kdy dojde či došlo k vývozu zboží mimo EU.

7.4 Podmínka druhu činnosti a povaha dodávaného zboží

Rozsah materiální pomoci humanitárními a dobročinnými organizacemi na Ukrajině je velmi různorodý. Vzniká otázka, zda se jakákoli materiální pomoc může kvalifikovat pro osvobození dle § 68 odst. 15 zákona o DPH. Podle našeho názoru je toto omezení vyjádřeno v podmínce humanitární a dobročinné činnosti, kdy považujeme za rozhodující účel, k jakému má poskytované zboží sloužit.

Nepochybně existuje zboží, jehož povaha ho ze své podstaty vylučuje z toho, aby mohlo být někomu poskytnuto v rámci humanitární či dobročinné činnosti – např. všechny typy zbraní a munice. Na druhé straně bude zboží, u něhož pochybnosti tohoto typu neexistují – např. potraviny, oděvy a léky.

Avšak existuje i zboží mezi těmito krajními příklady, po kterém je ze strany Ukrajiny poptávka, a které humanitární či dobročinné organizace na Ukrajinu mohou dodávat. Příkladem jsou svítilny, baterie, dalekohledy, spojovací materiál, lana, náradí, detektory kovů, maskovací oděvy, termovize, drony, balistické přilby a vesty. Podle našeho názoru všechno toto a obdobné zboží splňuje podmínku, aby mohlo být poskytováno zejména v rámci dobročinné činnosti. Není tomu na překážku ani to, že se v některých případech může jednat o vojenský materiál, protože účel jeho použití – ať v rukách záchranářů, ozbrojených složek při záchranářské činnosti, anebo obyvatel postižených válkou – je pouze ochranný, tj. pouze odvrací negativní dopady války stejné, jako je nedostatek jídla, pití a přístřeší.

Navíc aplikace tohoto osvobození v této situaci nijak nevybočuje ze standardního modelu DPH, kdy vývoz je osvobozen od daně s nárokem na odpočet. V důsledku jde tedy pouze o zajištění toho, aby v případě dodávky skrze humanitární organizaci, která

není plátcem, bylo toto osvobození rovněž uplatněno. Takový výsledek je nepochybně v souladu s účelem § 68 odst. 15 ZDPH, i článku 146 odst. 1 písm. c) směrnice.

7.4.1. Závěr

Zboží, které lze poskytnout na pomoc Ukrajině v rámci humanitární či dobročinné činnosti, zahrnuje i zboží sloužící ochranným účelům, které odvrací anebo zmírňuje negativní dopady války – například svítilny, baterie, dalekohledy, spojovací materiál, lana, nářadí, detektory kovů, maskovací oděvy, termovize, drony, balistické přilby a vesty. Zboží, které nelze nikdy poskytnout v rámci humanitární či dobročinné činnosti, zahrnuje všechny typy zbraní a munice.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**Daň z příjmů**

598/22.06.22 Některé otázky týkající se daňových aspektů poskytování ubytování ukrajinskému zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi ve zdaňovacím období roku 2022

Předkládají: Ing. Lenka Nováková, MBA, daňový poradce, č. osv. 4991
Mgr. Magdaléna Vyškovská, daňový poradce, č. osv. 2371

V tomto příspěvku řešíme některé otázky, které vyvstávají v souvislosti s poskytováním ubytování zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi s bydlištěm na Ukrajině ve zdaňovacím období roku 2022, kdy tento rodinný příslušník opustil Ukrajinu v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace. Ubytovaní v režimu plného osvobození od daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, by mělo být možné poskytnout zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi dle zákona o opatřeních v oblasti daní v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace, který dne 27. května 2022 vyšel ve Sbírce zákonů pod č. 128/2022 (Částka 64)/ (dále jen „**lex Ukrajina daňový zákon**“):

ZÁKON

ze dne 11. května 2022

o opatřeních v oblasti daní v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace

§ 2***Opatření v oblasti osvobození od daně z příjmů***

(1) Od daně z příjmů se osvobozuje

a) příjem zaměstnance podle zákona o daních z příjmů ve formě poskytnutého ubytování ve zdaňovacím období roku 2022, je-li poskytnuto zaměstnavatelem podle zákona o daních z příjmů tomuto zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi s bydlištěm na území Ukrajiny z důvodu, že tento rodinný příslušník opustil Ukrajinu v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace, a

b) bezúplatný příjem poskytnutý v roce 2022 za účelem podpory obranného úsilí Ukrajiny.

(2) Odstavec 1 lze použít pouze pro zdaňovací období, ve kterém bylo plnění poskytnuto.

Důvodová zpráva:

„Navrhované ustanovení písmene a) reaguje na situaci vzniklou v důsledku válečného konfliktu na území Ukrajiny, v jehož důsledku již započal příliv ukrajinských obyvatel

opouštějících Ukrajinu. Často se jedná o případy, kdy ukrajinští obyvatelé přicházejí do České republiky za svými rodinnými příslušníky, kterým je jako zaměstnancům poskytováno jejich zaměstnavateli cenově zvýhodněné ubytování. V případě, že je takové ubytování **poskytováno bezplatně nebo za nižší tržní hodnotu jedná se z pohledu zaměstnance podle § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů o příjem ze závislé činnosti. Pojmy zaměstnanec a zaměstnavatel jsou v tomto zákoně používány ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů.** V případě, že zaměstnavatel umožní takto využívat toto ubytování nejen zaměstnancem, ale i jeho rodinnými příslušníky, kteří mají bydliště na Ukrajině, avšak opustili jej z důvodu válečného konfliktu na území tohoto státu, popřípadě mu takové ubytování nově poskytne, vzniká mu z tohoto titulu taktéž příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Z důvodu, že zaměstnavatel takové ubytování poskytuje z charitativních či humanitárních účelů s cílem pomoci jeho zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům, navrhuje se tento příjem v roce 2022 plošně osvobodit, přestože v některých případech může být takový příjem osvobozen i dnes na základě § 4a písmene k) zákona o daních z příjmů. To platí i pro případy, kdy jeden z rodinných příslušníků ukrajinských obyvatel nově přichází v důsledku ozbrojeného konfliktu na území Ukrajiny získá na území České republiky zaměstnání s tím, že jemu a celé jeho rodině je poskytnuto ubytování ze strany zaměstnavatele“.

I. Daňový režim na straně zaměstnance

Dle lex Ukrajina daňového zákona bude příjem zaměstnance osvobozen podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „**zákon o daních z příjmů**“) **ve formě poskytnutého ubytování ve zdaňovacím období roku 2022, je-li poskytnuto zaměstnavatelem podle zákona o daních z příjmu tomuto zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi s bydlištěm na území Ukrajiny z důvodu, že tento rodinný příslušník opustil Ukrajinu v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace.**

Osvobození se uplatní, pokud zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci pobývajícímu na území České republiky ubytování a umožní zároveň rodinným příslušníkům zaměstnance, kteří uprchli z Ukrajiny v důsledku války, užívat toto ubytování společně se zaměstnancem, nebo jim poskytne větší ubytování. Obdobně, pokud zaměstnavatel nově zaměstná zaměstnance, který opustil Ukrajinu v důsledku války se svojí rodinou s bydlištěm na území Ukrajiny a tomuto zaměstnanci a jeho rodině poskytne zaměstnavatel ubytování, mělo by se na toto nepeněžní plnění ze strany zaměstnavatele **nahlížet optikou příjmů ze závislé činnosti jako zdanitelný příjem daného zaměstnance**, který bude při splnění podmínek uvedených níže v roce 2022 osvobozen od daně z příjmů ze závislé činnosti.

Obdobně jako u jiných příjmů zaměstnance, které jsou poskytovány i jeho rodinným příslušníkům, není záměrem zákonodárce tento příjem považovat za příjem rodinných příslušníků zaměstnance, ale za příjem zaměstnance samotného (tj. příjem zaměstnance poskytnutý v souvislosti s jeho výkonem závislé činnosti pro zaměstnavatele), proto se navrhuje příjem v podobě ubytování zaměstnance i jeho rodinných příslušníků od daně zcela osvobodit na straně zaměstnance, pokud budou naplněny veškeré podmínky vymezené v lex Ukrajina daňovém zákoně.

Dle navrhovaného znění zákona **musí být** tedy pro osvobození **naplněny kumulativně následující podmínky:**

- ubytování je poskytnuto zaměstnavatelem;
- je poskytnuto v nepeněžní formě;
- je poskytnuto zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi;
- bydliště rodinného příslušníka zaměstnance je na Ukrajině a
- rodinný příslušník opustil Ukrajinu v souvislosti s konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace.

S ohledem na výše uvedené kumulativní podmínky vyvstávají některé následující otázky, které bychom chtěli v rámci tohoto příspěvku objasnit.

1) Národnost zaměstnance či jeho rodinného příslušníka s bydlištěm na Ukrajině přicházejícího v souvislosti s válečným konfliktem vyvolaným invazí vojsk Ruské federace

Jelikož v lex Ukrajina daňovém zákoně není národnost zaměstnance či jeho rodinného příslušníka nijak omezena, dle našeho názoru je navrhované ustanovení spíše postaveno na **materiálním kritériu**, tj. zda se skutečně jedná o uprchlíka z Ukrajiny v souvislosti s válečným konfliktem, bez ohledu na státní příslušnost či konkrétní druh oprávnění k pobytu daného zaměstnance či jeho rodinného příslušníka¹. Další kritéria pro osvobození jsou přitom kladena pouze na rodinného příslušníka, nikoliv na zaměstnance.

Závěr I. 1

Pro osvobození ubytování poskytovaného zaměstnanci zaměstnavatelem nebude rozhodující, jaké státní příslušnosti či jaký druh oprávnění k pobytu bude mít daný zaměstnanec či jeho rodinný příslušník.

2) Prokázání bydliště zaměstnance a jeho rodinného příslušníka na Ukrajině

Lze předpokládat, že vzhledem k velmi složité situaci na Ukrajině a k tomu, za jakých podmínek byli uprchlíci nuceni opustit své domovy, v mnoha případech nebude možné prokazovat bydliště rodinného příslušníka na Ukrajině doklady, jako je např. nájemní smlouva či výpis z katastru nemovitostí. Proto se domníváme, že by dostatečným dokladem prokazující bydliště na Ukrajině měla být adresa v osobním dokladu zaměstnance či jeho rodinného příslušníka, popřípadě jakýmkoliv oficiálním dokladem/dokumentem, kde bude uvedena adresa na Ukrajině.

Bydliště na Ukrajině nemusí být podle našeho názoru totožné s daňovou rezidencí zaměstnance, která se navíc v průběhu kalendářního roku 2022 může změnit. Zastáváme názor, že případná změna daňového rezidentství zaměstnance v roce 2022 nebude mít vliv na nárok na osvobození v případě ubytování poskytnutého zaměstnavatelem v roce 2022. Domníváme se, že pokud by zákonodárce zamýšlel jako podmínku pro osvobození to, že zaměstnanec či jeho rodinní příslušníci jsou daňovými rezidenty Ukrajiny (tj. českými daňovými nerezidenty), takovou podmínku by

¹ zákon č. 65/2022 Sb., o některých opatřeních v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na Ukrajině se vztahuje kromě občanů Ukrajiny i na jejich rodinné příslušníky bez ohledu na jejich národnost, či na vybrané osoby ze třetích států, které pobývaly na Ukrajině.

v návrhu lex Ukrajina daňovém zákoně uvedl (viz rozlišení mezi daňovými rezidenty a daňovými nerezidenty v § 2 zákona o daních z příjmů).

Závěr I. 2

Pro prokázání bydliště rodinného příslušníka zaměstnance na Ukrajině bude postačující adresa na Ukrajině uvedená v osobním dokladu, popřípadě jiném oficiálním dokladem/dokumentem, kde bude uvedena jeho adresa na Ukrajině. V tomto případě není rozhodující daňové rezidentství zaměstnance ani jeho rodinných příslušníků.

3) Jak prokázat, že rodinný příslušník zaměstnance opustil Ukrajinu v souvislosti s konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace

Uprchlíkům, kteří přicházejí z Ukrajiny, je na základě zákona č. 65/2022 Sb., o některých opatřeních v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na Ukrajině, vlepován do cestovního pasu štítek o dočasné ochraně, případně jim bylo v období mezi 24. únorem 2022 a 21. březnem 2022, tedy než nabyl účinnosti zákon č. 65/2022 Sb., udělováno speciální vízum za účelem strpění, a to formou vízového štítku nebo případně razítka do cestovního dokladu (případně je jim vydáván i jiný doklad, nemají-li v některých případech cestovní pas). Podle přechodných ustanovení k § 8 zákona č. 65/2022 Sb., o některých opatřeních v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na Ukrajině, jsou i tyto osoby považovány za osoby, které požívají dočasné ochrany v České republice. Pro zaměstnavatele tak bude možné tuto skutečnost, že tyto osoby přicházejí do České republiky v souvislosti s válečným konfliktem vyvolaným invazí vojsk Ruské federace u většiny osob jednoduše ověřit a následně daňové správě prokázat imigračním statutem uděleným rodinným příslušníkům zaměstnance příslušným odborem Ministerstvem vnitra, respektive krajským asistenčním centrem pomoci Ukrajině.

Nejedná se však o jedinou variantu pobytu rodinných příslušníků zaměstnance na území České republiky. Někteří rodinní příslušníci mohou využívat i bezvízového styku a pobývat v České republice v období 90 dní za 180 dní s tím, že jejich situace bude řešena následně jiným pobytovým titulem v České republice (například vízum za účelem rodinným či dlouhodobý pobyt za účelem sloučení rodiny, zaměstnanecká karta atd.). Existují totiž i případy kdy někteří rodinní příslušníci měli před 24. únorem 2022 zažádáno o jiný pobytový titul na území České republiky, který nebyl zatím odborem azylové a migrační politiky Ministerstva vnitra vydán, a řízení se dokončí v České republice. Jejich příchod válečný konflikt urychlil. Proto prozatím pobývají v České republice v režimu bezvízového styku. Mohou se vyskytovat i případy, kdy rodinní příslušníci zaměstnance, kteří přišli z Ukrajiny do České republiky pouze v rámci bezvízového styku s tím, že doufají, že válečný konflikt v tomto období 90 dnů, které mohou bez víza pobývat v České republice, skončí. Vzhledem k tomu, že připravovaný text Lex Ukrajina daňový zákon neklade podmínky na pobytový titul na území České republiky a i zákon č. 65/2022 Sb., některých opatřeních v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na Ukrajině, presumuje příchod osob z Ukrajiny v souvislosti s válečným konfliktem na Ukrajině, může být vztaženo toto osvobození ubytování i na všechny výše uvedené osoby.

Závěr I. 3

Zaměstnavatel tak může požádat zaměstnance o prokázání příchodu rodinného příslušníka v souvislosti s válečným konfliktem dle imigračního statusu, nejčastěji, nikoliv však výlučně, vízovým štítkem tzv. dočasné ochrany (i ve smyslu přechodných ustanovení § 8 zákona č. 65/2022 Sb., o některých opatřeních v souvislosti v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na Ukrajině). Prokázání příchodu z Ukrajiny v souvislosti s válečným konfliktem může být provedeno rovněž jiným pobytovým titulem vydaným po 24. únoru 2022. Pokud rodinní příslušníci přišli na území České republiky v souvislosti s válečným konfliktem na Ukrajině na základě bezvízového styku, může zaměstnavatel prokázat splnění podmínek pro osvobození předmětného příjmu z titulu ubytování razítkem v cestovním dokladu rodinného příslušníka, případně i čestným prohlášením rodinného příslušníka.

4) Kdo bude považován za rodinného příslušníka zaměstnance

Co se týče definice rodinného příslušníka, lex Ukrajina daňový zákon, ani důvodová zpráva, ani zákon o daních z příjmů výslovně tuto definici neobsahuje a není proto zcela jasné, jakého okruhu rodinných příslušníků se má toto osvobození týkat. Pouze pokyn GFR D-22² k § 6 odst. 9 písm. d) a e) uvádí, že „*plnění pro rodinné příslušníky zaměstnance podle § 6 odst. 9 písm. d) a e) zákona může zaměstnavatel pro daňové účely založit nejen na principu příbuzenského vztahu nebo na manželském svazku, ale i např. na faktickém soužití, neposkytuje-li zaměstnavatel plnění pro rodinné příslušníky zaměstnance podle zvláštního právního předpisu (např. podle vyhlášky č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů).*“ Domníváme se tedy, že pokud pokyn GFR D-22 definuje rodinného příslušníka ve výše uvedeném smyslu, měl by být pojem rodinný příslušník pro účely osvobození podle lex Ukrajina daňového zákona vykládán stejně, tedy ve smyslu tohoto pokynu (k § 6 odst. 9 písm. d) a e) zákona o daních z příjmů), protože pro účely různých druhů příjmů ze závislé činnosti by tento pojem neměl být vykládán odlišně.

Závěr I. 4

V návaznosti na výše uvedené navrhuje přijmout závěr, že pro účely lex Ukrajina daňového zákona se bude vycházet z definice rodinného příslušníka uvedené v pokyn GFR D-22 k § 6 odst. 9 písm. d) a e).

5) Ubytování musí být poskytnuto zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi

Dle navrhovaného znění zákona **musí být** ubytování poskytnuto zaměstnavatelem **zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi** s bydlištěm na Ukrajině, který opustil Ukrajinu v souvislosti s konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace. Není tedy možné uplatnit osvobození podle Lex Ukrajina daňového zákona u zaměstnance, který nemá žádné rodinné příslušníky s bydlištěm na Ukrajině, kteří by přišli do České republiky v souvislosti s válečným konfliktem vyvolaným ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny invazí vojsk Ruské federace.

² Pokyn GFR D-22 čj. 5606/15/7100-10110-011620, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Závěr I. 5

Pokud tedy přicestuje fyzická osoba do České republiky **bez rodinného příslušníka** či za zaměstnancem po 24. únoru 2022 nepřijde žádný rodinný příslušník v souvislosti s válečným konfliktem vyvolaným invazí vojsk Ruské federace na Ukrajinu a v České republice bude této osobě poskytnuto nebo je poskytováno ubytování v souvislosti se standardním zaměstnáním (tj. zaměstnavatel neubytovává danou osobu kvůli poskytnutí humanitární pomoci, ale proto, že je to např. běžný zaměstnanecký benefit pro jeho zaměstnance), je tato fyzická osoba v běžném režimu zdanění (§ 6 odst. 3 a § 6 odst. 1 písm. d), popřípadě osvobození přechodného ubytování podle § 6 odst. 9 písm. i) zákona o daních z příjmů při naplnění ostatních podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů), neboť má v zásadě identické postavení jako jiní zaměstnanci (např. jiných národností).

6) Od jakého okamžiku má zaměstnanec nárok na osvobození příjmů ve formě poskytovaného ubytování (rodinní příslušníci mohli přijít později či dříve než samotný zaměstnanec)

V mnoha případech budou zaměstnavatelé zároveň zaměstnávat zaměstnance z Ukrajiny, kteří již mají standardní oprávnění k pobytu a k zaměstnání v České republice (Schengenské vízum + povolení k zaměstnání, zaměstnanecká karta, modrá karta či další oprávnění pobývat a pracovat v České republice). Vedle nich budou zaměstnávat zaměstnance (uprchlíky), kteří nově z Ukrajiny přicházejí, jimž je v České republice udělována dočasná ochrana dle zákona č. 65/2022 Sb., o některých opatřeních v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na Ukrajině. Popřípadě za jejich stávajícími zaměstnanci přijdou rodinní příslušníci z Ukrajiny, kterým bude rovněž udělena dočasná ochrana nebo se bude jednat o osoby uvedené výše v bodu 3. Všem těmto skupinám zaměstnanců s rodinnými příslušníky může být zaměstnavatelem poskytováno ubytování jako osvobozený příjem od data, kdy se u nich ubytují jejich rodinní příslušníci, tak jak jsou definováni v Lex Ukrajina daňovém zákoně a výše v bodech 2. 3. a 4.

V případě, že ubytování je již zaměstnanci zaměstnavatelem poskytováno a následně za ním **24. února 2022 a později** přijdou jeho rodinní příslušníci s bydlištěm na Ukrajině, kteří opustili Ukrajinu v souvislosti s konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace, bude možné od tohoto okamžiku příjem ve formě poskytnutého ubytování osvobodit na straně zaměstnance dle lex Ukrajina daňového zákona.

Pokud je ubytování poskytováno rodinným příslušníkům s bydlištěm na Ukrajině, kteří opustili Ukrajinu v souvislosti s konfliktem na jejím území vyvolaným invazí vojsk Ruské federace **předtím, než zaměstnavatel zaměstná nově příchozího ukrajinského zaměstnance** (např. rodinní příslušníci přišli do České republiky dříve než samotný zaměstnanec, případně přišli s budoucím zaměstnancem dříve, než je zaměstnán), na straně budoucího zaměstnance a jeho rodinných příslušníků se bude jednat o osvobozený příjem na základě § 4a písm. k) zákona o daních z příjmů, neboť ve vztahu k nim jim je poskytováno ubytování z humanitárních či charitativních důvodů, což je převažující důvod pro takové osvobození. Poté, pokud zaměstnavatel uzavře pracovněprávní vztah se zaměstnancem a nadále bude poskytovat tomuto zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům ubytování, bude příjem ve formě

poskytovaného ubytování **na straně zaměstnance osvobozen dle § 2 odst. 1 lex Ukrajina daňového zákona.**

Závěr I. 6

Pro osvobození nebude podstatné, zda ubytování bylo již zaměstnanci dříve poskytnuto a do tohoto ubytování se rodinní příslušníci definovaní v bodech 2 – 4 výše za zaměstnancem přistěhovali, či zda se jedná o nově poskytnuté ubytování, případně, zda je zaměstnavatelem poskytnuto stávajícímu zaměstnanci větší ubytování s ohledem na příchod rodinných příslušníků s bydlištěm na Ukrajině v souvislosti s válečným konfliktem vyvolaným invazí vojsk Ruské federace. Tento závěr vyplývá i z otázek a odpovědí zveřejněných na stránkách www.mfcr.cz.

Co se týče období, od kterého bude možné osvobozené ubytování poskytovat, ačkoliv zákon uvádí celý kalendářní rok 2022, chápeme, že bude nutné prokázat spojitost poskytování ubytování s invazí vojsk Ruské federace na Ukrajinu, což zřejmě nebude možné před 24. únorem 2022. **To znamená, že 24. únor 2022 bude první okamžik, od kterého bude možné poskytovat osvobozené ubytování zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům definovaným v bodech 2 – 4 výše.**

7) Ubytování poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům v nepeněžní podobě

Vymezením, kdy je plnění zaměstnavatele vůči zaměstnanci považováno za nepeněžní, se zabýval Koordinační výbor č. 515/24.01.18 - Problematika příspěvku zaměstnavatele na tištěné knihy ze dne 24. ledna 2018.

V rámci daného příspěvku bylo uzavřeno, že pokud zaměstnavatel poskytne zaměstnanci poukázky (ať již v listinné či elektronické podobě), které bude možné v příslušných knihkupectvích vyměnit za tištěné knihy, jedná se v tomto případě o nepeněžní plnění zaměstnanci ze strany zaměstnavatele. Dále bylo odsouhlaseno, že nepeněžní plnění bude splněno i v případě, kdy zaměstnavatel zajistí u prodejce knih pro zaměstnance možnost výběru knih s tím, že faktura za tyto knihy bude vystavena prodejcem knih přímo zaměstnavateli. Za nepeněžní plnění bude považováno i to, kdy zaměstnavatel poskytne zaměstnanci přímo tištěné knihy, obdobně jako je dnes obvyklé poskytování např. vitamínů zaměstnavatelem (tj. zaměstnavatel nakoupí knihy, resp. vitamíny, a poskytne je zaměstnanci).

Pokud bychom tedy aplikovali analogický výklad v rámci našeho příspěvku, za ubytování poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům v nepeněžní formě bude považováno ubytování, které je hrazeno přímo zaměstnavatelem pronajímateli (smluvní vztah je napřímo uzavřen mezi zaměstnavatelem a pronajímatelem a faktury jsou hrazeny zaměstnavatelem přímo pronajímateli), popřípadě zaměstnavatel si pronajme nějakou nemovitost, kterou následně podnajme/dá bezúplatně k dispozici zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům.

V nedávně době byl zveřejněný rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 89/2018-68 z prosince 2021, proti kterému však byla podána kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Podle tohoto rozsudku by za nepeněžní plnění v souladu se zákonem o daních z příjmů mělo být považováno i to, že zaměstnanec uhradí ubytování sám a zaměstnavatel mu následně poskytne účelově vázané finanční

prostředky na toto ubytování, ať již zálohově nebo oproti již prokazatelně vynaloženým výdajům.³

Závěr I. 7

Za **ubytování poskytované v nepeněžní formě** bude dle zákona o daních z příjmů považováno ubytování, které je hrazeno přímo zaměstnavatelem pronajímateli, popřípadě zaměstnavatel si pronajme nějakou nemovitost, kterou následně podnajme/dá k dispozici zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům. Stejně bude posuzováno ubytování poskytnuté zaměstnavatelem v jeho vlastní nemovité věci.

8) Aplikace osvobození v případě přechodného ubytování dle § 6 odst. 9 písm. i) zákona o daních z příjmů

Další otázka, která vyvstává, je, jak rozlišit mezi zaměstnanci s rodinnými příslušníky s bydlištěm na Ukrajině, kteří přišli do České republiky v souvislosti s válečným konfliktem, majícími nárok na osvobození poskytnutého ubytování v plné výši, a ty, u nichž bude nadále platit limit 3 500,- Kč za měsíc (viz § 6 odst. 9 písm. i) zákona o daních z příjmů). Rozlišení mezi těmito situacemi bude pro zaměstnavatele velmi administrativně náročné, a proto navrhuje následující přístup.

Závěr I. 8

Plného osvobození podle § 2 odst. 1 lex Ukrajina daňového zákona budou požívat tito zaměstnanci:

- Zaměstnanci s **bydlištěm na Ukrajině**, kteří pracovali v České republice již před invazí vojsk Ruské federace na Ukrajinu, za kterými však od 24. února 2022 přišli v souvislosti s touto invazí rodinní příslušníci s bydlištěm na Ukrajině (definovaní v bodech 2 – 4 výše);
- Zaměstnanci s **bydlištěm v České republice**, kteří pracovali v České republice již před invazí vojsk Ruské federace na Ukrajinu, za kterými však od 24. února 2022 přišli v souvislosti s touto invazí rodinní příslušníci s bydlištěm na Ukrajině (definovaní v bodech 2 – 4 výše);

³ KSBR 29 Af 89/2018-68 z prosince 2021 – „Samotnou esencí daného sporu je pak pojem „nepeněžní plnění“ uvedené v § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů. Zde je nutno konstatovat, že výkladem tohoto ustanovení se již zdejší soud zabýval, a to v rozsudku ze dne 12. 1. 2021, č. j. 31 Ad 8/2019-45 (www.nssoud.cz). Dospěl přitom k závěru, že nepeněžní plnění ve prospěch zaměstnance může mít i tu podobu, kdy si službu či zboží definované zákonem pořídí sám zaměstnanec a zaměstnavatel mu pouze poskytne účelově vázané finanční prostředky, ať již zálohově nebo oproti již prokazatelně vynaloženým výdajům. Rozlišování mezi peněžním a nepeněžním plněním totiž nelze činit na základě toho, zda jsou zaměstnanci poskytnuty finanční prostředky, neboť při splnění podmínek § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů a naplnění účelu prostředků dle § 6 odst. 9 písm. d) téhož zákona se při popisované variantě poskytnutí nepeněžního plnění ve skutečnosti jedná o dvě operace – přijatá částka není vůbec předmětem daně [jde o plnění dle § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů] a samotný (prokazatelně nefinanční) benefit zaměstnance je od daně osvobozen [jde o plnění dle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů]. Ustanovení § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů pak nevyžaduje, aby zaměstnanec prostředky zaměstnavatele hradil třetí osobě explicitně jménem zaměstnavatele. Rozhodné je, že je vynakládá tak, jako by je vynakládal zaměstnavatel, tj. hradí něco, na co vyčlenil finanční prostředky zaměstnavatel. Z hlediska citovaného ustanovení je lhostejné, zda je třetí osoba s těmito skutečnostmi obeznámena.“

- **Nově příchozí zaměstnanci**, kteří v České republice doposud nepracovali, kteří mají nebo do 24. února 2022 měli bydliště na Ukrajině a kteří přišli do České republiky v souvislosti s invazí vojsk Ruské federace na Ukrajinu, a s nimiž přišli jejich rodinní příslušníci s bydlištěm na Ukrajině, kteří opustili Ukrajinu v souvislosti s invazí vojsk Ruské federace na Ukrajinu (definovaní v bodech 2 – 4 výše).

Naopak zaměstnanci s bydlištěm na Ukrajině, kteří již pracovali v České republice před invazí vojsk Ruské federace na Ukrajinu a za kterými po 24. února 2022 **nepřišli v souvislosti s touto invazí žádní rodinní příslušníci**, nebo ti, kteří přišli v souvislosti s válečným konfliktem do České republiky bez rodinného příslušníka, mohou nadále požívat pouze osvobození limitované částkou 3 500,- Kč při splnění zákonných podmínek stanovených v § 6 odst. 9 písm. i) zákona o daních z příjmů⁴.

II. Daňová uznatelnost nákladů na ubytování

Zákon o daních z příjmů ani lex Ukrajina daňový zákon, popřípadě jiný právní předpis nestanoví žádný speciální daňový režim ohledně nákladů na ubytování poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům. Může se tedy dle zákona o daních z příjmů jednat o výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 zákona o daních z příjmů.

Závěr k bodu II.

Pokud tedy nárok na poskytování ubytování zaměstnancům a jejich rodinným příslušníkům vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, budou náklady na ubytování na straně zaměstnavatele daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 zákona o daních z příjmů.

Dovolujeme si požádat o vyjádření názoru Generálního finančního ředitelství k výše uvedeným závěrům a současně navrhneme tyto závěry vhodnou formou publikovat.

⁴ § 6 odst. 9 písm. i) zákona o daních z příjmů stanoví, že „od daně je osvobozena hodnota přechodného ubytování, nejde-li o ubytování při pracovní cestě, poskytovaná jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce, pokud obec přechodného ubytování není shodná s obcí, kde má zaměstnanec bydliště, a to maximálně do výše 3 500 Kč měsíčně“.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**Daň z příjmů a správa daní****599/22.06.22 Přidělování vlastního identifikátoru (vlastní čísla poplatníka) neregistrovaným osobám bez rodného čísla**

Předkládají: Ing. Lenka Nováková, MBA, daňový poradce, č. osv. 4991

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

V České republice je mnoho daňových poplatníků, cizinců, kteří v době, kdy podávají přiznání k dani z příjmů fyzických osob za příslušné zdaňovací období nebo kdy vstupují do kontaktu s finančními úřady v České republice z jiného důvodu (např. požadují vystavení potvrzení o daňovém domicilu v České republice), nemají přiděleno rodné číslo. Podle § 130 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „DŘ“) je obecným identifikátorem fyzické osoby rodné číslo.

Podle § 130 odst. 4 DŘ v případě, že daňovému subjektu (fyzické osobě) není přidělen obecný identifikátor, tedy tato osoba nemá přidělené české rodné číslo, **přidělí tomuto daňovému subjektu správce daně vlastní identifikátor rozhodnutím**.

Stejně se postupuje i v případě, pokud o to daňový subjekt, který je fyzickou osobou, požádá a dosud nemá přidělen obecný identifikátor. I v tomto případě podle výše uvedeného ustanovení DŘ správce daně **rozhodnutím** přidělí daňovému subjektu vlastní identifikátor.

Co je rozhodnutí a jaké má náležitosti upravuje ustanovení § 101 a 102 DŘ.

DŘ zde nerozlišuje mezi tím, zda mají daňové subjekty registrační povinnost podle § 39 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), či nikoliv. **Tento koordinační výbor se týká daňových poplatníků (fyzických osob), kteří nemají registrační povinnost dle zákona o daních z příjmů, avšak současně nemají přidělené české rodné číslo.** Jedná se především o zaměstnance, osoby mající příjem z nájmu nebo osoby nepovinné k dani, které pořídí nový dopravní prostředek z jiného členského státu.

V praxi orgány finanční správy postupují u těchto daňových poplatníků (fyzických osob), kteří nemají registrační povinnost, často rozdílně (a odlišně od ustanovení § 130 odst. 4 DŘ), což pro daňové poplatníky, popřípadě jejich zástupce, představuje značné obtíže, které mohou způsobit, že tito poplatníci hradí svoji daňovou povinnost bez uvedení vlastního identifikátoru nebo s nesprávným vlastním identifikátorem, jelikož neobdrželi informaci od správce daně, že došlo ke změně vlastního identifikátoru na obecný identifikátor a od jakého data je tato změna účinná.

V praxi se setkáváme s následujícím přístupem správce daně:

1. Daňový subjekt podá přiznání k dani z příjmů fyzických osob jako písemné podání a dle poučení k formuláři přiznání k dani z příjmů fyzických osob uvede

na formulář pouze datum narození⁵. Na základě tohoto podání pracovník správce daně přidělí vlastní identifikátor daňovému subjektu, poplatníka (daňový subjekt) však o tomto přiděleném vlastním identifikátoru vůbec neinformuje. Pouze v případě, že sám poplatník o to telefonicky následně požádá, někdy pracovník správce daně sdělí daňovému subjektu následně přidělený vlastní identifikátor pouze e-mailem. Bohužel však jsme se v praxi setkali i s tím, že takto sdělený vlastní identifikátor e-mailem byl chybný, což následně vedlo k vadnému podání pod vlastním identifikátorem jiného daňového subjektu.

2. Daňový poradce jako zástupce daňového subjektu, na základě plné moci požádá osobně nebo formou písemného podání o přidělení vlastního identifikátoru daňovému subjektu. Elektronické podání prostřednictvím datové schránky zastupujícího daňového poradce se ukázalo dle praxe daňových poradců jako nevhodná forma, protože při absenci existujícího vlastního identifikátoru se takové podání prakticky vždy ztratí.

Správce daně na žádost daňového poradce přidělí daňovému subjektu vlastní identifikátor, v písemné komunikaci tak nečiní rozhodnutím, ale pouze sdělením, v němž je uveden zpravidla následující text: *„Na základě Vaší žádosti o zaslání čísla poplatníka XY Vám oznamujeme, že poplatník XY má přiděleno vlastní číslo poplatníka“*

Dochází i k situacím, kdy správce daně sdělí přidělený vlastní identifikátor zástupci daňového subjektu pouze v rámci telefonického hovoru bez jakéhokoliv dalšího písemného rozhodnutí či alespoň sdělení.

Ještě méně standardní, i když častá, je situace, kdy daňový poradce s ohledem na negativní zkušenosti se ztracenými elektronickými podáními datovou schránkou podá žádost o přidělení vlastního identifikátoru osobně. Mnohé finanční úřady nechtějí vystavit ani rozhodnutí ani pouhé sdělení a informují daňového poradce jako zástupce o přiděleném vlastním identifikátoru tak, že jej napíše bez dalšího na žlutý lepicí papír z bločku. Tato praxe, ač by se dalo očekávat, že je ojedinělá, je dle praxe autorek tohoto koordinačního výboru velmi častá.

3. Dalším souvisejícím problémem je situace, kdy daňový subjekt má nejprve přidělený vlastní identifikátor a následně je mu přiděleno příslušným odborem Ministerstva vnitra české rodné číslo. Vzhledem k tomu, že se často jedná o daňové poplatníky, kteří nemají registrační povinnost podle § 39 zákona o

⁵ **ř. 02 Rodné číslo** - vyplňte rodné číslo, které bylo poplatníkovi přiděleno v České republice. Pokud má Vaše rodné číslo za lomítkem pouze tři číslice, poslední místo nevyplňujte. Jste-li osoba (poplatník daně), které nebylo přiděleno rodné číslo v České republice, vyplňte datum narození (platí pouze pro písemné podání).

daních z příjmů, těchto daňových poplatníků se netýká ani oznamovací povinnost uvedená v § 127 DŘ, tedy povinnost oznámit správci daně změnu registračních údajů, které uvedl daňový subjekt při registraci.

Jinak tomu bývá pouze u poplatníků, kteří přestože mají pouze příjmy ze závislé činnosti, byli jako poplatníci daně registrováni za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (v té době správci daně přidělovali i těmto subjektům vlastní identifikátor rozhodnutím podle § 33 odst. 13 tohoto zákona). Těm správce daně obvykle změnu sdělí rozhodnutím.

4. Zjistí-li správce daně svojí vyhledávací činností, že daňovému subjektu, kterému byl přidělen vlastní identifikátor podle DŘ, bylo následně přiděleno české rodné číslo, obvykle správce daně ponechá tomuto poplatníkovi původně přidělený vlastní identifikátor.

Výjimkou není však ani situace, kdy správce daně u tohoto poplatníka bez toho, že by vydal za tímto účelem jakékoliv rozhodnutí či alespoň sdělení (tj. daňový subjekt o této skutečnosti informoval), změní jeho vlastní identifikátor na obecný identifikátor (tj. na přidělené rodné číslo). U poplatníka tak nastává situace, kdy plní svoji daňovou povinnost s uvedením původního vlastního identifikátoru (nikoliv pod obecným identifikátorem) a platba daně je tak zaúčtována na účet nejasných plateb. S takovým postupem se autorky tohoto koordinačního výboru setkaly opakovaně. Dříve bylo alespoň možné ověřit daňové identifikační číslo prostřednictvím daňové informační schránky, kterou daňoví poradci často u svých zahraničních klientů měli zřízenou k nahlížení na základě plné moci.

Situace se však ještě zhoršila poté, co byly zrušeny staré daňové informační schránky. K zřízení nové informační daňové schránky DIS+ je třeba osobní návštěvy daňového subjektu na pracovišti správce daně za účelem jeho osobní identifikace. Bankovní identita, kterou cizinci žijící v České republice často mají u příslušných bank v České republice, bohužel, při identifikaci cizinců nefunguje, nejsou-li uvedeni v registru obyvatel. Dle zkušenosti autorek je velmi časté, že cizinci, kteří mají v České republice buď osvědčení o registraci (občané EU, EHP či Švýcarska), nebo i ti, kteří mají osvědčení o registraci nebo povolení k pobytu, ať k přechodnému nebo trvalému, v registru obyvatel uvedeni nejsou. Navíc pro daňové poplatníky, kteří nepobývají na území České republiky, není ani možné osobní identifikaci na finančním úřadu provést. Daňový poradce tak často nemá do DIS+ z výše uvedených technických důvodů přístup a nemůže změnu vlastního identifikátoru na obecný identifikátor ani zjistit.

5. S ohledem na výše uvedené různé přístupy jednotlivých správců daně může dojít i k situaci, že je daňový poplatník zaevidován u správce daně dvakrát. V praxi se autorky tohoto koordinačního výboru setkaly se situací, kdy daňovému poplatníkovi byl přidělen správcem daně vlastní identifikátor jako zaměstnanci, který podal písemné podání daně z příjmů fyzických osob, a daňový poplatník o tomto vlastním identifikátoru nebyl informován. Následně daňovému poplatníkovi bylo přiděleno příslušným odborem Ministerstvem vnitra rodné číslo a začal podnikat. S rodným číslem podal přihlášku k registraci, správce daně jej pod tímto osobním identifikátorem zaregistroval, nezrušil však vlastní identifikátor a vedl stejnou osobu ve svých evidencích dvakrát. Z této situace pak vyvstaly daňovému poplatníkovi problémy, jako například zasílané výzvy k podání přiznání k dani z příjmů pod vlastním identifikátorem, byť bylo toto přiznání podáno již stejným poplatníkem s rodným číslem jako obecným identifikátorem.

Autorky koordinačního výboru proto navrhují, aby byly přijaty následující sjednocující závěry, o nichž budou správci daně informováni vhodným způsobem, například pokynem D-xx:

1. Vlastní identifikátor se přiděluje daňovým subjektům (fyzickým osobám), které nemají registrační povinnost, vždy pouze rozhodnutím.
2. Pokud daňový subjekt, který nemá registrační povinnost a neinformuje správce daně o přidělení rodného čísla, které je obecným identifikátorem, zůstává v evidenci správce daně pod vlastním identifikátorem.
3. Změna vlastního identifikátoru daňového subjektu na obecný identifikátor ze strany správce daně je sdělována daňovému subjektu opět pouze rozhodnutím správce daně s uvedením dostatečné lhůty, od jakého data k takové změně u správce daně dochází.

Dovolujeme si požádat o vyjádření názoru Generálního finančního ředitelství k výše uvedeným závěrům a současně navrhuje tyto závěry vhodně publikovat.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 22. 6. 2022**DPH**

600/22.06.22 Posouzení služeb od plátců DPH z České republiky, jako je zpětný odběr, přeprava a zpracování odpadního elektrozařízení, nejen z pohledu aplikace sazby DPH

Předkládají: Mgr. Ing. Václav Pačesný, daňový poradce, č. osv. 2987
Ing. Marek Vašata, daňový poradce, č. osv. 5802

Právní stav

Dle § 47 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen jako „zákon o DPH“) se použije pro zdanitelná plnění základní sazba ve výši 21 %, kromě výjimek u zboží a služeb definovaných v přílohách zákona o DPH – konkrétně pro služby se jedná o přílohu č. 2 a přílohu č. 2a.

Zákon č. 541/2020 Sb., o odpadech (dále jen jako „zákon o odpadech“) definuje pro účely tohoto zákona komunální odpad jako směsný a tříděný odpad z domácností. Pod tuto definici pak v § 11 odst. 2 písm. a) zařazuje také odpadní elektrická a elektronická zařízení, odpadní baterie a akumulátory.

Zákon č. 542/2020 Sb., o výrobcích s ukončenou životností (dále jen jako „ZVUŽ“) považuje odpadní elektrozařízení právě za výrobek s ukončenou životností, čímž má tento odpad svoji vlastní právní úpravu.

Směrnice Rady 2006/112/ES (dále jen jako „směrnice o DPH“) PŘÍLOHA III SEZNAM DODÁNÍ ZBOŽÍ A POSKYTNUTÍ SLUŽEB, KTERÁ MOHOU BÝT PŘEDMĚTEM SNÍŽENÉ SAZBY UVEDENÉ V ČLÁNKU 98:

... 18) poskytnutí služeb v souvislosti s úklidem veřejných komunikací, a s odvozem a zpracováním domovního odpadu, nejedná-li se o takové služby poskytované subjekty uvedenými v článku 13;

Názor, že by se měla u zpětného odběru odpadního elektrozařízení uplatňovat první snížená sazba ve výši 15 %, se objevil v článku na webových stránkách <https://www.obecuctuje.cz/aktuality/1624>, kde se autor odkazuje na zápis z Koordinačního výboru ze dne 23. 03. 2022 č. 591/23.03.22. V tomto koordinačním výboru však nikde není řešena sazba DPH u zpětného odběru, přepravy a dalšího nakládání s odpadními elektrozařízeními. Cílem totiž bylo pouze vyjasnění uplatnění DPH obcemi při poskytování služeb autorizovaným obalovým společnostem a provozovatelům kolektivního systému, a to v návaznosti na jejich status jako osoby nepovinné k dani dle zákona o DPH. Sam autor výše uvedeného článku uvádí, že „sazba DPH ve výši 15 % by byla na místě a asi ji budeme také aplikovat“.

Aplikace právního stavu**1) Zákon o DPH a Informace GFR**

V příloze č. 2 zákona o DPH je uvedeno, že první sníženou sazbu lze použít mj. pro:

- sběr a přepravu komunálního odpadu (38.1 CZ-CPA),

- přípravu k likvidaci a likvidaci komunálního odpadu (38.2 CZ-CPA),
- zpracování komunálního odpadu k dalšímu využití; druhotné suroviny (38.3 CZ-CPA).

Z výše uvedeného výčtu vyplývá, že aby bylo možné u služeb spojených se zpětným odběrem, přepravou a zpracováním odpadního elektrozařízení použít 15% sazbu DPH, je nutné, aby bylo možné zařadit odpadní elektrozařízení pod množinu komunálního odpadu.

Obecný význam slova odpad chápeme jako vše, čeho se chce vlastník zbavit, a proto to vyhodí jako nepotřebné, rozbité, zastaralé apod. Jako komunální (domovní) odpad si pak v obecně vnímaném pohledu na věc představujeme odpad pocházející z domácností, který jeho původní vlastník (občan nepodnikatel) odhodil do popelnice či do jiných k tomu určených nádob, které jsou součástí odpadového hospodářství obce, případně odpad odvezl na sběrný dvůr provozovaný obcí (nebo jí pověřenou osobou).

Dle Informace Generálního finančního ředitelství ke změnám sazeb DPH od 01. 01. 2021 vydané dne 10. 02. 2021 (č. j. 12199/21/7100-20116-050822) (dále jen jako „informace GFR“) nelze pro výklad pojmu „komunální odpad“ pro účely zákona o DPH využít zákon o odpadech, jelikož zákon o DPH se k tomuto pojmu k žádnému jinému právnímu předpisu neodkazuje (ani ho sám nijak nedefinuje) a hlavně především proto, že dle této informace je „*z důvodu vysoké harmonizace DPH na úrovni Evropské unie nutno při výkladu základních principů DPH, a to včetně použití a výše sazeb daně, vycházet z unijních právních předpisů...*“. Těmito předpisy je myšlena především směrnice o DPH. V duchu evropského práva je tak „*komunálním odpadem z hlediska eurokonformního výkladu právě a jen domovní odpad, který vyprodukuje domácnost běžnou nepodnikatelskou činností*“. Informace GFR navíc přímo říká, že novou definici komunálního odpadu ze zákona o odpadech nelze pro účely zákona o DPH použít. V informaci GFR je ještě navíc uvedeno, že první sníženou sazbou se mělo ulevit při sběru a likvidaci pouze domovního odpadu, nikoliv odpadu, který produkují podnikatelské nebo neziskové subjekty. Dále je zde uvedeno, že ve snížené sazbě může být pouze ten odpad, který je **výlučně** vyprodukovaný domácnostmi, což právě nemůže být případ odpadního elektrozařízení, který může pocházet i od podnikatelských subjektů nebo neziskových organizací.

Dle české právní úpravy odpadní elektrozařízení zřejmě patří mezi komunální odpad dle široké definice zákona o odpadech, nicméně, jak je uvedeno výše, nelze v souvislosti s DPH vykládat pojem „komunální odpad“ v souladu s českými právními předpisy, nýbrž s těmi evropskými. Dle našeho názoru je vhodné na odpadní elektrozařízení nahlížet především z pohledu výrazných odlišností od běžného komunálního odpadu. Odevzdat jej může kdokoli (nejen domácnosti, ale v ZVUŽ jsou vyjmenovány přímo i podnikatelské subjekty), po odevzdání se stává vlastnictvím výrobce, nebo provozovatele kolektivního systému (který plní povinnosti zpětného odběru a likvidace za výrobce), který jej následně předává zpracovateli, kde se z něho demontáží stávají další odpadové složky, respektive druhotné suroviny a zbytkový odpad, jehož vlastníkem však již nejsou domácnosti, ani výrobce (nebo kolektivní systém), který si výrobek odebral od zákazníka zpět, ale tento zpracovatel.

1) 38.3 – Zpracování komunálního odpadu k dalšímu využití; druhotné suroviny

V této části se na některé výrobky s ukončenou životností vztahuje klasifikace 38.32.11 – Zpracování vytríděných kovových surovin. Do této kategorie patří např. automobily, vagony, pračky apod., nejedná se o zpracování komunálního odpadu k dalšímu využití, kterým jsou spíše např. plastové pet lahve. Ke zpracování se navíc sváží odpadní elektrozařízení z různých míst (např. z kontejnerů umístěných v obci, z obchodů, ze škol, od hasičů nebo ze sběrných dvorů) a nelze rozdělit, který odpad pochází z obecního systému odpadu (sběrných míst v obytných čtvrtích) a který ne. Jak je uvedeno výše, smyslem 15% sazby DPH je ulevit občanům, potažmo obcím, při sběru a likvidaci odpadu, nicméně v této části klasifikace CZ-CPA se nejedná ani o jeden z těchto důvodů. Občan navíc ani není původcem takového odpadu (viz níže).

2) 38.2 – Příprava k likvidaci a likvidace komunálního odpadu

Tato část je zaměřena především na skládkování, spalování apod., tedy na situaci, kdy je výrobek s ukončenou životností rozebrán. Jedná se tedy až o likvidaci zbytků, které zbydou po provedené likvidaci (recyklaci) výrobků s ukončenou životností (dále jen jako „VUŽ“), nikoliv o výrobek samotný ani o využitelné druhotné suroviny. Důležité je také opět zmínit, že vlastníkem odpadu není občan, ale zpracovatel, který výrobek nakonec rozebral.

3) 38.1 – Sběr a přeprava komunálního odpadu

V této části klasifikace CZ-CPA lze teoreticky připustit, že je zpětný odběr odpadních elektrozařízení rozdělený na „sběr“ komunálního odpadu a ostatního odpadu. V části klasifikace 38.11.11 se nachází odpad pocházející z **obytných čtvrtí**. V tomto případě musíme přijmout zjednodušující předpoklad, že obytnou čtvrtí se myslí obec (resp. její území). Zde připouštíme, že může být v souladu se smyslem Směrnice o DPH aplikována první snížená sazba DPH, jelikož se jedná o zpětný odběr také na území obce a smyslem Směrnice o DPH, jak bylo popsáno výše, bylo ulevit obcím a občanům při sběru odpadu. V další části klasifikace CZ-CPA, konkrétně v 38.11.19, se nachází odpad pocházející z **neobytných čtvrtí**. Zde opět přijímáme předpoklad, že jsou tím myšleny především sběrné dvory a obchody, které provádějí zpětný odběr odpadních elektrozařízení na základě smlouvy s kolektivním systémem pro jeho zpětný odběr.

2) Zákon o odpadech a další související předpisy

Kolektivní systém zpětného odběru funguje ve zjednodušeném odpadním režimu, což znamená, že nesmí nakládat s běžným komunálním odpadem, jelikož k tomu nemá příslušná oprávnění. S komunálním odpadem můžou nakládat subjekty, které fungují v normálním odpadovém režimu (např. obce). Vlastníkem komunálního odpadu odloženého na jejím území se stává obec. Obce ale naopak nemohou nakládat s odpadními elektrozařízeními, nemohou jej ani od občanů odebírat, a tedy jej ani vlastnit (zpětně odebraný výrobek s ukončenou životností se stává vlastnictvím provozovatele kolektivního systému nebo výrobce - § 14 odst. 2 ZVUŽ pouze odevzdáním na jím zřízené místo zpětného odběru), pouze v případě, že mají smlouvu s příslušnou firmou, mohou zajistit shromažďování odpadních elektrozařízení. Odpadní elektrozařízení lze čistě formálně v rámci velmi široké definice podle zákona o odpadech sice zařadit mezi komunální odpad, nicméně dle našeho názoru je podstata snížené sazby u sběru a likvidace odpadu zcela jiná a dle této podstaty nelze dle našeho názoru považovat odpadní elektrozařízení za běžný komunální odpad, jehož sběr, likvidace a zpracování podléhá snížené sazbě daně. Z odlišného přístupu k nakládání s běžným komunálním odpadem a odpadními elektrozařízeními je dle

našeho názoru zřejmé, že se nejedná (a ani nemůže jednat) o jednu a tu samou komoditu.

3) Systém zpětného odběru odpadních elektrozařízení v praxi

Recyklační příspěvek

Systém zpětného odběru funguje tak, že provozovatel kolektivních systémů dostane za zpětný odběr, přepravu a zpracování odpadních elektrozařízení zaplacen předem. To znamená, že v momentě, kdy si zákazník zakoupí elektrospotřebič, je již v celkové ceně započtena cena za budoucí zpětný odběr a likvidaci tohoto spotřebiče (recyklační příspěvek). Tento recyklační příspěvek se řídí stejným režimem DPH jako spotřebič, tudíž je na něho uvalena sazba DPH ve výši 21 % (ve většině případů). Smyslem zařazení komunálního odpadu do snížené sazby DPH je dle Informace GFŘ ulevit občanům a obcím při nakládání s komunálním odpadem, jinými slovy toto nakládání zlevnit. V případě odpadních elektrozařízení by však dle našeho názoru byla snížená sazba za jeho zpětný odběr, přepravu a zpracování v přímém rozporu s výše uvedeným smyslem, jelikož recyklaci platí výrobci prostřednictvím kolektivního systému a náklady jsou přenášeny na konečného spotřebitele (kterým může být jak fyzická osoba-nepodnikatel, fyzická osoba podnikatel nebo právnická osoba), který musí k recyklačnímu příspěvku zaplatit státu 21 % DPH. Náklady jsou na spotřebitele přeneseny v ceně výrobku, a i v případě, kdy je na účtence (či na faktuře) uvedena samostatně položka „recyklační příspěvek“, tak je to jednoznačně součástí ceny zboží a nelze použít jinou sazbu DPH, než je sazba DPH platná pro dodání konkrétního zboží (u elektro-výrobků v převážné většině 21 %).

Zpětný odběr odpadních elektrozařízení ve sběrných dvorech

Sběr odpadního elektrozařízení může v praxi nejčastěji probíhat dvěma způsoby, a to buď prostřednictvím sběrných dvorů nebo pomocí sběrných kontejnerů umístěných buď na území obce, nebo u jiné osoby (např. obchodní dům, autoservis atd.). Na sběrný dvůr, ze kterého v praxi pochází velká část odpadních elektrozařízení, může tato zařízení donést kdokoli a odkudkoli a sběrný dvůr (obec jako smluvní partner kolektivního systému pro zpětný odběr VUŽ) je povinen odpadní elektrozařízení od kohokoli také převzít. To je zásadní rozdíl oproti dalším druhům odpadů vybíraných na sběrných dvorech, jelikož u zbylých odpadů je sběrný dvůr přebírá pouze od občanů obce, na jejímž území se sběrný dvůr nachází, tzv. „proti občanskému průkazu“. Při sběru odpadního elektrozařízení však občanský průkaz není potřeba, proto jej může kdokoli odevzdat na kterémkoliv sběrném místě, a navíc se může jednat i o podnikající osobu (fyzickou či právnickou). Veškeré kontejnery na sběrných dvorech jsou ve vlastnictví provozovatelů kolektivního systému, tzn. obce poskytují službu spočívající v možnosti umístit v areálu sběrného dvoru cizí kontejner určený pro zpětný odběr odpadního elektrozařízení jako výrobku s ukončenou živostností. Nákladku a odvoz odpadního elektrozařízení z těchto kontejnerů si již zajišťují sami jejich vlastníci, tedy provozovatelé kolektivního systému.

Zpětný odpad odpadních elektrozařízení mimo sběrné dvory

Co se týče kontejnerů umístěných na území obce, nebo jinde (např. v obchodních domech), tak do nich z logiky věci může odpadní elektrozařízení vhodit také jak fyzická osoba – nepodnikatel, tak fyzická osoba – podnikatel, případně (prostřednictvím

pověřené fyzické osoby) také právnická osoba. Ani zde tak nelze odlišit původce odpadních elektrozařízení. I v těchto případech je v praxi vlastníkem kontejnerů z převážné většiny případů provozovatel kolektivního systému. Pouze v místech, kde se provozovatelům kolektivního systému nevyplatí umístit vlastní kontejner a na území obce se ani nenachází sběrný dvůr (typicky malé obce) se v praxi vyskytují případy, kdy je kontejner pro sběr odpadního elektrozařízení ve vlastnictví (menší) obce. I v tomto posledním případě však platí, že nelze určit původce odpadu (domácnost či podnikatel). Režim je i zde stejný jako u kontejnerů vlastněných provozovateli kolektivních systémů, tedy obec ani v tomto případě neprovádí sběr odpadního elektrozařízení, pouze poskytuje svůj kontejner na svém území pro jeho zpětný odběr, s tím, že s jeho obsahem (tzn. nákladka a přeprava odpadního elektrozařízení) následně disponuje výhradně provozovatel kolektivního systému (případně jím najatý dopravce).

4) Odlišnost zpětného odběru odpadního elektrozařízení od sběru komunálního odpadu

Komunální odpad

Definice komunálního odpadu je bezbřehá, mnohem širší, než je možné akceptovat z pohledu zákona o DPH i směrnice EU, například zahrnuje i odpad od podnikatelů (fyzických i právnických osob), které se zapojili do obecního systému odpadů.

Původcem běžného komunálního odpadu jsou občané, předáním odpadu do popelnic (do obecního systému sběru odpadů) se jeho vlastníkem stává obec a ta je tak zodpovědná za jeho likvidaci a zpracování a děje se tak na její zodpovědnost a náklady. Naproti tomu u VUŽ se předpokládá, že spotřebitel je na konci jejich životnosti předá zpět výrobci a ten je povinen na svoji odpovědnost a náklady zajistit jejich zpracování (recyklaci). Je tedy zjevné, že oproti běžnému komunálnímu odpadu se jedná o zásadní rozdíly. Výrobci mohou svoje povinnosti za úplatu splnit tím, že se zapojí do kolektivního systému zpětného odběru.

§ 59 odst. 1 a 2 zákona o odpadech určuje, že obec je povinna přebírat veškerý komunální odpad vznikající na jejím území při činnosti nepodnikajících fyzických osob a vyjmenovává i druhy, které mají být sbírány odděleně (nebezpečný odpad, sklo, plast, ...), nicméně odpadní elektrozařízení a ostatní VUŽ zde uvedeny nejsou, o ty se obec nestará, nemá povinnost ani možnost s VUŽ jakkoliv nakládat, s výjimkou případů, kdy obec funguje jako smluvní partner kolektivního systému VUŽ (obdobně jako obchodní centra, pošty apod.) - § 59 odst. 5 písm. b) ZVUŽ.

Důvodem pro snížení sazby DPH pro odvoz a zpracování komunálního odpadu z logiky věci nepochybně je finanční úspora pro platby za zpracování odpadu z domácností. Nižší sazba má mít nepochybně sociální aspekt, tedy snížit náklady občanům, případně obcím. Toto je však v případě zpracování VUŽ naprosto vyloučeno. Naopak stát ve výsledku vždy inkasuje 21 % DPH z recyklačního příspěvku, který v ceně výrobku zaplatí občan (případně podnikající občan nebo právnická osoba). Z toho vyplývá, že aby bylo možné použít sazbu DPH 15 %, musí být nejen producentem odpadu, ale také nositelem nákladu domácnost, případně obec. A smyslem snížené sazby bezpochyby je, aby domácnosti (obce) ušetřily na platbách za sběr, přepravu, likvidaci a recyklaci odpadu, který obec přebírá

prostřednictvím obecního odpadového hospodářství, neboť za tyto služby zpravidla platí externím firmám (většinou plátcům DPH). To ostatně potvrzuje i Směrnice o DPH, podle které se snížená sazba aplikuje při poskytnutí služeb s odvozem a zpracováním **domovního odpadu**. V případě odpadních elektrozařízení se však dle našeho názoru nejedná o běžný domovní odpad (odpad vyprodukovaný domácností), jelikož v momentě, kdy zákazník odnese starý spotřebič na odběrné místo, vlastnictví nepřechází na obec, **nestává se z něho v tomto smyslu „komunální“ odpad**, ale na odběrném místě pro kolektivní systém na základě smlouvy za sjednanou odměnu pouze přebírá tento spotřebič jako tzv. výrobek s ukončenou životností a následně jej předá kolektivnímu systému. Již ve chvíli přijetí na odběrném místě od občanů anebo podnikajících subjektů a při následné manipulaci (převozu) se stále jedná o výrobek s ukončenou životností ve vlastnictví kolektivního systému, a nikoliv o běžný komunální odpad. Teprve až v okamžiku, kdy se spotřebič dostane ke konečnému zpracovateli, který ho rozebírá, stává se z výrobku s ukončenou životností odpad podléhající vedení evidence předepsané ZVUŽ a výstupní složky zpracovaných odpadních elektrozařízení se smíchávají s dalšími odpady jak komunálními, tak průmyslovými. Původcem tohoto odpadu však není občan, nýbrž provozovatel kolektivních systémů (podobně jako např. při bourání budovy není původcem odpadu vlastník budovy, nýbrž společnost zajišťující bourací práce). V takovém případě tak nelze použít sníženou sazbu DPH 15 %, jelikož dle Směrnice o DPH by se muselo jednat o odpad vyprodukovaný domácností, přičemž je zřejmé, že snížená sazba má za úkol snížit náklady občanů (obcí) placené za sběr, přepravu, likvidaci a zpracování komunálního odpadu, což u VUŽ nepřichází v úvahu. Pokud nejsou odpadní elektrozařízení správně vytríděna a skončí v „běžné“ popelnici, může se z něho stát komunální odpad (a tím pádem nedojde k jeho dalšímu zpracování), nicméně taková situace není předmětem tohoto stanoviska.

Odpadní elektrozařízení

Obec ani jiné sběrné místo nevede o odpadním elektrozařízení evidenci a nevykazuje žádné informace o zpětném odběru příslušným státním orgánům.

Navíc dle našeho názoru by z logiky věci měly mít všechny druhy VUŽ stejnou sazbu pro zpětný odběr, likvidaci a zpracování, tedy základní sazbu 21 % DPH.

Obdobně to platí také pro přepravu odpadních elektrozařízení s tím, že k přepravě dochází většinou najednou z různých sběrných míst, tedy se dohromady přepravuje odpadní elektrozařízení ze sběrných míst spravovaných obcemi (nicméně i tam mohou být odpadní zařízení pocházející nejen od domácností, ale i od podnikatelů), tak z jiných sběrných míst, a z tohoto důvodu lze předpokládat, že dopravci by měli aplikovat sazbu 21 % DPH (v praxi nelze po dopravci rozumně požadovat, aby rozlišovali poskytnuté plnění na přepravu odpadních elektrozařízení ze sběrných míst spravovaných obcemi od přepravy odpadních elektrozařízení z jiných míst, a fakturovali je samostatně).

Odpadní elektrozařízení má pro zpětný odběr zcela jiný režim než komunální odpad. Je povinností obce zajistit sběr komunálního odpadu, který pochází z domácností, viz § 59 odst. 1 zákona o odpadech. Obec se navíc stává vlastníkem komunálního odpadu. V případě odpadních elektrozařízení se však obec nestává jejich vlastníkem, a dokonce ani není oprávněna tato odpadní elektrozařízení sbírat (pokud nemá

uzavřenou smlouvu s provozovatelem kolektivních systémů), viz § 66 ZVUŽ. Pokud taková smlouva neexistuje, obec odpadní elektrozařízení nesmí převzít. Dle našeho názoru je důležité na tomto místě také zmínit, že obec v této oblasti vystupuje úplně stejně jako jakýkoliv jiný subjekt (např. obchodní dům). Zákon zde pouze stanovuje podmínky, za kterých je možné smlouvu uzavřít (např. smlouva pouze písemně, nediskriminační podmínky a **zejména povinnost nakládat se zpětně odebranými výrobky odděleně od ostatního komunálního odpadu**). Jak již bylo uvedeno výše, obec, či jiný subjekt, za úplaty poskytuje místo pro umístění kontejneru či jiné nádoby pro zpětný odběr odpadního zařízení, navíc může zajišťovat také úklid, ostrahu (u sběrných dvorů), zajištění otevírací doby a označení místa (u sběrných dvorů) apod. Nicméně nakládku a přepravu odevzdaných odpadních zařízení si následně zajišťují sami provozovatelé systému zpětného odběru (buď sami nebo pomocí k tomu najatých externích přepraveců).

Mezi VUŽ patří nejen odpadní elektrozařízení, ale také např. odpadní pneumatiky a autovraky, které také mohou (ale nemusí) pocházet od domácností a mají stanovený systém zpětného odběru výrobcí (případně to za ně dělá opět kolektivní systém). Dle našeho názoru by mělo být tak odpadní elektrozařízení posuzováno stejně jako odpadní pneumatiky a autovraky, není žádný důvod, aby se u odpadních pneumatik a autovraků postupovalo jinak než u odpadních elektrozařízení, tedy by se měla uplatňovat sazba 21 % DPH.

V Informaci GŘ je navíc dále uvedeno, že od 1. 1. 2021 nedošlo k žádné změně a tím pádem ani k rozšíření aplikace první snížené sazby DPH z důvodu nové definice pojmu „komunální odpad“ v novém zákoně o odpadech. Dosud byla aplikována a akceptována v případě odpadních elektrozařízení sazba DPH ve výši 21 %.

Na závěr bychom ještě rádi zmínil rozdíl odpadních elektrozařízení oproti obalové složce, které se sbírá jako součást komunálního odpadu, vytríděná občany v popelnicích pro tříděný odpad, ale stále ve vlastnictví obce, která zajišťuje jeho dotřídění a recyklaci, na rozdíl od odpadních elektrozařízení, která se sbírají samostatně, jsou od chvíle zpětného odběru ve vlastnictví výrobce, případně provozovatele kolektivního systému, který tak nese náklady na jeho zpětný odběr, přepravu a zpracování.

Závěr

Dle našeho názoru se tedy ve věci sazby DPH u zpětného odběru, přepravy a zpracování odpadních elektrozařízení nic nezměnilo, a i nadále zde má být uplatňována základní sazba DPH ve výši 21 %.

Recyklační příspěvek je zahrnut v ceně výrobků, a proto zpravidla podléhá sazbě 21 % DPH.

Běžný komunální odpad obec sbírá prostřednictvím svého odpadového hospodářství, stává se jeho vlastníkem, platí za jeho sběr, svoz, zpracování, likvidaci. Odpovědnost za VUŽ a jejich recyklaci mají jejich výrobci, kteří mají nařízeno je po ukončení životnosti odebrat zpět. Tuto povinnost mohou splnit tím, že se zapojí do kolektivního systému jejich zpětného odběru. Obce stojí mimo systém nakládání s VUŽ.

U běžného komunálního odpadu snížená sazba DPH zlevní výdaje občanů, potažmo obcí, za jejich sběr, přepravu, likvidaci a zpracování (recyklaci). U odpadních elektrozařízení tento sociální rozměr snížené sazby nemůže nastat, neboť občané při nákupu elektro výrobků platí v jejich ceně zahrnutý recyklační příspěvek se sazbou 21 % DPH. Případné snížení sazby mezi podnikateli (zajištění recyklace VUŽ), když na konci stát od občanů (recyklační příspěvek) vybere 21 % DPH proto nedává smysl.

VUŽ zahrnuje ale například také odpadní pneumatiky, nebo autovraky. Ty mohou (ale nemusí) pocházet od domácností, mají stanoven podobný systém zpětného odběru výrobci. Vzhledem k tomu, že režim a způsob nakládání s jednotlivými druhy VUŽ je obdobný a liší se od systému nakládání s běžným komunálním odpadem, bylo by nelogické, aby sazba DPH byla v případě nakládání s odpadními elektrozařízeními jiná než u ostatních VUŽ.

S ohledem na výše uvedenou odlišnost systému zpětného odběru VUŽ (včetně odpadních elektrozařízení) od systému zpracování a likvidace komunálního odpadu a také na (ne)možnost naplnění sociálních a ekologických výhod snížené sazby, neboť občan z recyklačního příspěvku zaplatí státu 21 % DPH, se domníváme, že má být i nadále u zpětného odběru, přepravy a zpracování odpadních elektrozařízení aplikována základní sazba DPH ve výši 21 %, čemuž odpovídá i dosavadní převažující praxe. Pokud bychom přesto měli dojít k závěru, že snad má být aplikována snížená sazba DPH, navrhuje potvrdit, že správci daně nebude směrem do minulosti pozastavováno použití základní sazby 21 % DPH.

600/22.06.22 Posouzení služeb od plátců DPH z České republiky, jako je zpětný odběr, přeprava a zpracování odpadního elektrozařízení, nejen z pohledu aplikace sazby DPH

Předkládají: Mgr. Ing. Václav Pačesný, daňový poradce, č. osv. 2987
Ing. Marek Vašata, daňový poradce, č. osv. 5802

Právní stav

Dle § 47 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen jako „zákon o DPH“) se použije pro zdanitelná plnění základní sazba ve výši 21 %, kromě výjimek u zboží a služeb definovaných v přílohách zákona o DPH – konkrétně pro služby se jedná o přílohu č. 2 a přílohu č. 2a.

Zákon č. 541/2020 Sb., o odpadech dále jen jako „zákon o odpadech“) definuje pro účely tohoto zákona komunální odpad jako směsný a tříděný odpad z domácností. Pod tuto definici pak v § 11 odst. 2 písm. a) zařazuje také odpadní elektrická a elektronická zařízení, odpadní baterie a akumulátory.

Zákon č. 542/2020 Sb., o výrobcích s ukončenou životností (dále jen jako „ZVUŽ“) považuje odpadní elektrozařízení právě za výrobek s ukončenou životností, čímž má tento odpad svoji vlastní právní úpravu.

Směrnice Rady 2006/112/ES (dále jen jako „směrnice o DPH“) PŘÍLOHA III SEZNAM DODÁNÍ ZBOŽÍ A POSKYTNUTÍ SLUŽEB, KTERÁ MOHOU BÝT PŘEDMĚTEM SNÍŽENÉ SAZBY UVEDENÉ V ČLÁNKU 98:

... 18) poskytnutí služeb v souvislosti s úklidem veřejných komunikací, a s odvozem a zpracováním domovního odpadu, nejedná-li se o takové služby poskytované subjekty uvedenými v článku 13;

Názor, že by se měla u zpětného odběru odpadního elektrozařízení uplatňovat první snížená sazba ve výši 15 %, se objevil v článku na webových stránkách <https://www.obecuctuje.cz/aktuality/1624>, kde se autor odkazuje na zápis z Koordinačního výboru ze dne 23. 03. 2022 č. 591/23.03.22. V tomto koordinačním výboru však nikde není řešena sazba DPH u zpětného odběru, přepravy a dalšího nakládání s odpadními elektrozařízeními. Cílem totiž bylo pouze vyjasnění uplatnění DPH obcemi při poskytování služeb autorizovaným obalovým společnostem a provozovatelům kolektivního systému, a to v návaznosti na jejich status jako osoby nepovinné k dani dle zákona o DPH. Sám autor výše uvedeného článku uvádí, že „sazba DPH ve výši 15 % by byla na místě a asi ji budeme také aplikovat“.

Aplikace právního stavu

1) Zákon o DPH a Informace GFR

V příloze č. 2 zákona o DPH je uvedeno, že první sníženou sazbu lze použít mj. pro:

- sběr a přepravu komunálního odpadu (38.1 CZ-CPA),
- přípravu k likvidaci a likvidaci komunálního odpadu (38.2 CZ-CPA),
- zpracování komunálního odpadu k dalšímu využití; druhotné suroviny (38.3 CZ-CPA).

Z výše uvedeného výčtu vyplývá, že aby bylo možné u služeb spojených se zpětným odběrem, přepravou a zpracováním odpadního elektrozařízení použít 15% sazbu DPH, je nutné, aby bylo možné zařadit odpadní elektrozařízení pod množinu komunálního odpadu.

Obecný význam slova odpad chápeme jako vše, čeho se chce vlastník zbavit, a proto to vyhodí jako nepotřebné, rozbité, zastaralé apod. Jako komunální (domovní) odpad si pak v obecně vnímaném pohledu na věc představujeme odpad pocházející z domácností, který jeho původní vlastník (občan nepodnikatel) odhodil do popelnice či do jiných k tomu určených nádob, které jsou součástí odpadového hospodářství obce, případně odpad odvezl na sběrný dvůr provozovaný obcí (nebo jí pověřenou osobou).

Dle Informace Generálního finančního ředitelství ke změnám sazeb DPH od 01. 01. 2021 vydané dne 10. 02. 2021 (č. j. 12199/21/7100-20116-050822) (dále jen jako „informace GFR“) nelze pro výklad pojmu „komunální odpad“ pro účely zákona o DPH využít zákon o odpadech, jelikož zákon o DPH se k tomuto pojmu k žádnému jinému právnímu předpisu neodkazuje (ani ho sám nijak nedefinuje) a hlavně především proto, že dle této informace je „z důvodu vysoké harmonizace DPH na úrovni Evropské unie nutno při výkladu základních principů DPH, a to včetně použití a výše sazeb daně, vycházet z unijních právních předpisů...“. Těmito předpisy je myšlena především směrnice o DPH. V duchu evropského práva je tak „komunálním odpadem z hlediska eurokonformního výkladu právě a jen domovní odpad, který vyprodukuje domácnost běžnou nepodnikatelskou činností“. Informace GFR navíc přímo říká, že novou definici komunálního odpadu ze zákona o odpadech nelze pro účely zákona o

DPH použít. V informaci GFŘ je ještě navíc uvedeno, že první sníženou sazbou se mělo ulevit při sběru a likvidaci pouze domovního odpadu, nikoliv odpadu, který produkují podnikatelské nebo neziskové subjekty. Dále je zde uvedeno, že ve snížené sazbě může být pouze ten odpad, který je **výlučně** vyprodukovaný domácnostmi, což právě nemůže být případ odpadního elektrozařízení, který může pocházet i od podnikatelských subjektů nebo neziskových organizací.

Dle české právní úpravy odpadní elektrozařízení zřejmě patří mezi komunální odpad dle široké definice zákona o odpadech, nicméně, jak je uvedeno výše, nelze v souvislosti s DPH vykládat pojem „komunální odpad“ v souladu s českými právními předpisy, nýbrž s těmi evropskými. Dle našeho názoru je vhodné na odpadní elektrozařízení nahlížet především z pohledu výrazných odlišností od běžného komunálního odpadu. Odevzdat jej může kdokoli (nejen domácnosti, ale v ZVUŽ jsou vyjmenovány přímo i podnikatelské subjekty), po odevzdání se stává vlastnictvím výrobce, nebo provozovatele kolektivního systému (který plní povinnosti zpětného odběru a likvidace za výrobce), který jej následně předává zpracovateli, kde se z něho demontáží stávají další odpadové složky, respektive druhotné suroviny a zbytkový odpad, jehož vlastníkem však již nejsou domácnosti, ani výrobce (nebo kolektivní systém), který si výrobek odebral od zákazníka zpět, ale tento zpracovatel.

1) 38.3 – Zpracování komunálního odpadu k dalšímu využití; druhotné suroviny

V této části se na některé výrobky s ukončenou životností vztahuje klasifikace 38.32.11 – Zpracování vytríděných kovových surovin. Do této kategorie patří např. automobily, vagony, pračky apod., nejedná se o zpracování komunálního odpadu k dalšímu využití, kterým jsou spíše např. plastové pet lahve. Ke zpracování se navíc sváží odpadní elektrozařízení z různých míst (např. z kontejnerů umístěných v obci, z obchodů, ze škol, od hasičů nebo ze sběrných dvorů) a nelze rozdělit, který odpad pochází z obecního systému odpadu (sběrných míst v obytných čtvrtích) a který ne. Jak je uvedeno výše, smyslem 15% sazby DPH je ulevit občanům, potažmo obcím, při sběru a likvidaci odpadu, nicméně v této části klasifikace CZ-CPA se nejedná ani o jeden z těchto důvodů. Občan navíc ani není původcem takového odpadu (viz níže).

2) 38.2 – Příprava k likvidaci a likvidace komunálního odpadu

Tato část je zaměřena především na skládkování, spalování apod., tedy na situaci, kdy je výrobek s ukončenou životností rozebrán. Jedná se tedy až o likvidaci zbytků, které zbydou po provedené likvidaci (recyklaci) výrobků s ukončenou životností (dále jen jako „VUŽ“), nikoliv o výrobek samotný ani o využitelné druhotné suroviny. Důležité je také opět zmínit, že vlastníkem odpadu není občan, ale zpracovatel, který výrobek nakonec rozebral.

3) 38.1 – Sběr a přeprava komunálního odpadu

V této části klasifikace CZ-CPA lze teoreticky připustit, že je zpětný odběr odpadních elektrozařízení rozdělený na „sběr“ komunálního odpadu a ostatního odpadu. V části klasifikace 38.11.11 se nachází odpad pocházející z **obytných čtvrtí**. V tomto případě musíme přijmout zjednodušující předpoklad, že obytnou čtvrtí se myslí obec (resp. její území). Zde připouštíme, že může být v souladu se smyslem Směrnice o DPH aplikována první snížená sazba DPH, jelikož se jedná o zpětný odběr také na území obce a smyslem Směrnice o DPH, jak bylo popsáno výše, bylo ulevit obcím a občanům při sběru odpadu. V další části klasifikace CZ-CPA, konkrétně v 38.11.19, se nachází odpad pocházející z **neobytných čtvrtí**. Zde opět přijímáme předpoklad, že jsou tím

myšleny především sběrné dvory a obchody, které provádějí zpětný odběr odpadních elektrozařízení na základě smlouvy s kolektivním systémem pro jeho zpětný odběr.

3) Zákon o odpadech a další související předpisy

Kolektivní systém zpětného odběru funguje ve zjednodušeném odpadním režimu, což znamená, že nesmí nakládat s běžným komunálním odpadem, jelikož k tomu nemá příslušná oprávnění. S komunálním odpadem můžou nakládat subjekty, které fungují v normálním odpadovém režimu (např. obce). Vlastníkem komunálního odpadu odloženého na jejím území se stává obec. Obce ale naopak nemohou nakládat s odpadními elektrozařízeními, nemohou jej ani od občanů odebírat, a tedy jej ani vlastnit (zpětně odebraný výrobek s ukončenou životností se stává vlastnictvím provozovatele kolektivního systému nebo výrobce - § 14 odst. 2 ZVUŽ pouze odevzdáním na jím zřízené místo zpětného odběru), pouze v případě, že mají smlouvu s příslušnou firmou, mohou zajistit shromažďování odpadních elektrozařízení. Odpadní elektrozařízení lze čistě formálně v rámci velmi široké definice podle zákona o odpadech sice zařadit mezi komunální odpad, nicméně dle našeho názoru je podstata snížené sazby u sběru a likvidace odpadu zcela jiná a dle této podstaty nelze dle našeho názoru považovat odpadní elektrozařízení za běžný komunální odpad, jehož sběr, likvidace a zpracování podléhá snížené sazbě daně. Z odlišného přístupu k nakládání s běžným komunálním odpadem a odpadním elektrozařízením je dle našeho názoru zřejmé, že se nejedná (a ani nemůže jednat) o jednu a tu samou komoditu.

3) Systém zpětného odběru odpadních elektrozařízení v praxi

Recyklační příspěvek

Systém zpětného odběru funguje tak, že provozovatel kolektivních systémů dostane za zpětný odběr, přepravu a zpracování odpadních elektrozařízení zaplacen předem. To znamená, že v momentě, kdy si zákazník zakoupí elektrospotřebič, je již v celkové ceně započtena cena za budoucí zpětný odběr a likvidaci tohoto spotřebiče (recyklační příspěvek). Tento recyklační příspěvek se řídí stejným režimem DPH jako spotřebič, tudíž je na něho uvalena sazba DPH ve výši 21 % (ve většině případů). Smyslem zařazení komunálního odpadu do snížené sazby DPH je dle Informace GFŘ ulevit občanům a obcím při nakládání s komunálním odpadem, jinými slovy toto nakládání zlevnit. V případě odpadních elektrozařízení by však dle našeho názoru byla snížená sazba za jeho zpětný odběr, přepravu a zpracování v přímém rozporu s výše uvedeným smyslem, jelikož recyklaci platí výrobci prostřednictvím kolektivního systému a náklady jsou přenášeny na konečného spotřebitele (kterým může být jak fyzická osoba-nepodnikatel, fyzická osoba podnikatel nebo právnická osoba), který musí k recyklačnímu příspěvku zaplatit státu 21 % DPH. Náklady jsou na spotřebitele přeneseny v ceně výrobku, a i v případě, kdy je na účtence (či na faktuře) uvedena samostatně položka „recyklační příspěvek“, tak je to jednoznačně součástí ceny zboží a nelze použít jinou sazbu DPH, než je sazba DPH platná pro dodání konkrétního zboží (u elektro-výrobků v převážné většině 21 %).

Zpětný odběr odpadních elektrozařízení ve sběrných dvorech

Sběr odpadního elektrozařízení může v praxi nejčastěji probíhat dvěma způsoby, a to buď prostřednictvím sběrných dvorů nebo pomocí sběrných kontejnerů umístěných buď na území obce, nebo u jiné osoby (např. obchodní dům, autoservis atd.). Na sběrný dvůr, ze kterého v praxi pochází velká část odpadních elektrozařízení, může tato zařízení donést kdokoli a odkudkoli a sběrný dvůr (obec jako smluvní partner kolektivního systému pro zpětný odběr VUŽ) je povinen odpadní elektrozařízení od kohokoli také převzít. To je zásadní rozdíl oproti dalším druhům odpadů vybíraných na sběrných dvorech, jelikož u zbylých odpadů je sběrný dvůr přebírá pouze od občanů obce, na jejímž území se sběrný dvůr nachází, tzv. „proti občanskému průkazu“. Při sběru odpadního elektrozařízení však občanský průkaz není potřeba, proto jej může kdokoli odevzdat na kterémkoliv sběrném místě, a navíc se může jednat i o podnikající osobu (fyzickou či právnickou). Veškeré kontejnery na sběrných dvorech jsou ve vlastnictví provozovatelů kolektivního systému, tzn. obce poskytují službu spočívající v možnosti umístit v areálu sběrného dvoru cizí kontejner určený pro zpětný odběr odpadního elektrozařízení jako výrobku s ukončenou živostností. Nakládku a odvoz odpadního elektrozařízení z těchto kontejnerů si již zajišťují sami jejich vlastníci, tedy provozovatelé kolektivního systému.

Zpětný odpad odpadních elektrozařízení mimo sběrné dvory

Co se týče kontejnerů umístěných na území obce, nebo jinde (např. v obchodních domech), tak do nich z logiky věci může odpadní elektrozařízení vhodit také jak fyzická osoba – nepodnikatel, tak fyzická osoba – podnikatel, případně (prostřednictvím pověřené fyzické osoby) také právnická osoba. Ani zde tak nelze odlišit původce odpadních elektrozařízení. I v těchto případech je v praxi vlastníkem kontejnerů z převážné většiny případů provozovatel kolektivního systému. Pouze v místech, kde se provozovatelům kolektivního systému nevyplatí umístit vlastní kontejner a na území obce se ani nenachází sběrný dvůr (typicky malé obce) se v praxi vyskytují případy, kdy je kontejner pro sběr odpadního elektrozařízení ve vlastnictví (menší) obce. I v tomto posledním případě však platí, že nelze určit původce odpadu (domácnost či podnikatel). Režim je i zde stejný jako u kontejnerů vlastněných provozovateli kolektivních systémů, tedy obec ani v tomto případě neprovádí sběr odpadního elektrozařízení, pouze poskytuje svůj kontejner na svém území pro jeho zpětný odběr, s tím, že s jeho obsahem (tzn. nakládka a přeprava odpadního elektrozařízení) následně disponuje výhradně provozovatel kolektivního systému (případně jím najatý dopravce).

4) Odlišnost zpětného odběru odpadního elektrozařízení od sběru komunálního odpadu

Komunální odpad

Definice komunálního odpadu je bezbřehá, mnohem širší, než je možné akceptovat z pohledu zákona o DPH i směrnice EU, například zahrnuje i odpad od podnikatelů (fyzických i právnických osob), které se zapojili do obecního systému odpadů.

Původcem běžného komunálního odpadu jsou občané, předáním odpadu do popelnic (do obecního systému sběru odpadů) se jeho vlastníkem stává obec a ta je tak zodpovědná za jeho likvidaci a zpracování a děje se tak na její zodpovědnost a náklady. Naproti tomu u VUŽ se předpokládá, že spotřebitel je na konci jejich životnosti

předá zpět výrobcí a ten je povinen na svoji odpovědnost a náklady zajistit jejich zpracování (recyklaci). Je tedy zjevné, že oproti běžnému komunálnímu odpadu se jedná o zásadní rozdíly. Výrobci mohou svoje povinnosti za úplatu splnit tím, že se zapojí do kolektivního systému zpětného odběru.

§ 59 odst. 1 a 2 zákona o odpadech určuje, že obec je povinna přebírat veškerý komunální odpad vznikající na jejím území při činnosti nepodnikajících fyzických osob a vyjmenovává i druhy, které mají být sbírány odděleně (nebezpečný odpad, sklo, plast, ...), nicméně odpadní elektrozařízení a ostatní VUŽ zde uvedeny nejsou, o ty se obec nestará, nemá povinnost ani možnost s VUŽ jakkoliv nakládat, s výjimkou případů, kdy obec funguje jako smluvní partner kolektivního systému VUŽ (obdobně jako obchodní centra, pošty apod.) - § 59 odst. 5 písm. b) ZVUŽ.

Důvodem pro snížení sazby DPH pro odvoz a zpracování komunálního odpadu z logiky věci nepochybně je finanční úspora pro platby za zpracování odpadu z domácností. Nižší sazba má mít nepochybně sociální aspekt, tedy snížit náklady občanům, případně obcím. Toto je však v případě zpracování VUŽ naprosto vyloučeno. Naopak stát ve výsledku vždy inkasuje 21 % DPH z recyklačního příspěvku, který v ceně výrobku zaplatí občan (případně podnikající občan nebo právnická osoba). Z toho vyplývá, že aby bylo možné použít sazbu DPH 15 %, musí být nejen producentem odpadu, ale také nositelem nákladu domácnost, případně obec. A smyslem snížené sazby bezpochyby je, aby domácnosti (obce) ušetřily na platbách za sběr, přepravu, likvidaci a recyklaci opadu, který obec přebírá prostřednictvím obecního odpadového hospodářství, neboť za tyto služby zpravidla platí externím firmám (většinou plátcům DPH). To ostatně potvrzuje i Směrnice o DPH, podle které se snížená sazba aplikuje při poskytnutí služeb s odvozem a zpracováním **domovního odpadu**. V případě odpadních elektrozařízení se však dle našeho názoru nejedná o běžný domovní odpad (odpad vyprodukovaný domácností), jelikož v momentě, kdy zákazník odnese starý spotřebič na odběrné místo, vlastnictví nepřechází na obec, **nestává se z něho v tomto smyslu „komunální“ odpad**, ale na odběrném místě pro kolektivní systém na základě smlouvy za sjednanou odměnu pouze přebírá tento spotřebič jako tzv. výrobek s ukončenou životností a následně jej předá kolektivnímu systému. Již ve chvíli přijetí na odběrném místě od občanů anebo podnikajících subjektů a při následné manipulaci (převozu) se stále jedná o výrobek s ukončenou životností ve vlastnictví kolektivního systému, a nikoliv o běžný komunální odpad. Teprve až v okamžiku, kdy se spotřebič dostane ke konečnému zpracovateli, který ho rozebírá, stává se z výrobku s ukončenou životností odpad podléhající vedení evidence předepsané ZVUŽ a výstupní složky zpracovaných odpadních elektrozařízení se smíchávají s dalšími odpady jak komunálními, tak průmyslovými. Původcem tohoto odpadu však není občan, nýbrž provozovatel kolektivních systémů (podobně jako např. při bourání budovy není původcem odpadu vlastník budovy, nýbrž společnost zajišťující bourací práce). V takovém případě tak nelze použít sníženou sazbu DPH 15 %, jelikož dle Směrnice o DPH by se muselo jednat o odpad vyprodukovaný domácností, přičemž je zřejmé, že snížená sazba má za úkol snížit náklady občanů (obcí) placené za sběr, přepravu, likvidaci a zpracování komunálního odpadu, což u VUŽ nepřichází v úvahu. Pokud nejsou odpadní elektrozařízení správně vytríděna a skončí v „běžné“ popelnici, může se z něho stát komunální odpad (a tím pádem nedojde k jeho dalšímu zpracování), nicméně taková situace není předmětem tohoto stanoviska.

Odpadní elektrozařízení

Obec ani jiné sběrné místo nevede o odpadním elektrozařízení evidenci a nevykazuje žádné informace o zpětném odběru příslušným státním orgánům.

Navíc dle našeho názoru by z logiky věci měly mít všechny druhy VUŽ stejnou sazbu pro zpětný odběr, likvidaci a zpracování, tedy základní sazbu 21 % DPH.

Obdobně to platí také pro přepravu odpadních elektrozařízení s tím, že k přepravě dochází většinou najednou z různých sběrných míst, tedy se dohromady přepravuje odpadní elektrozařízení ze sběrných míst spravovaných obcemi (nicméně i tam mohou být odpadní zařízení pocházející nejen od domácností, ale i od podnikatelů), tak z jiných sběrných míst, a z tohoto důvodu lze předpokládat, že dopravci by měli aplikovat sazbu 21 % DPH (v praxi nelze po dopravci rozumně požadovat, aby rozlišovali poskytnuté plnění na přepravu odpadních elektrozařízení ze sběrných míst spravovaných obcemi od přepravy odpadních elektrozařízení z jiných míst, a fakturovali je samostatně).

Odpadní elektrozařízení má pro zpětný odběr zcela jiný režim než komunální odpad. Je povinností obce zajistit sběr komunálního odpadu, který pochází z domácností, viz § 59 odst. 1 zákona o odpadech. Obec se navíc stává vlastníkem komunálního odpadu. V případě odpadních elektrozařízení se však obec nestává jejich vlastníkem, a dokonce ani není oprávněna tato odpadní elektrozařízení sbírat (pokud nemá uzavřenou smlouvu s provozovatelem kolektivních systémů), viz § 66 ZVUŽ. Pokud taková smlouva neexistuje, obec odpadní elektrozařízení nesmí převzít. Dle našeho názoru je důležité na tomto místě také zmínit, že obec v této oblasti vystupuje úplně stejně jako jakýkoliv jiný subjekt (např. obchodní dům). Zákon zde pouze stanovuje podmínky, za kterých je možné smlouvu uzavřít (např. smlouva pouze písemně, nediskriminační podmínky a **zejména povinnost nakládat se zpětně odebranými výrobky odděleně od ostatního komunálního odpadu**). Jak již bylo uvedeno výše, obec, či jiný subjekt, za úplaty poskytuje místo pro umístění kontejneru či jiné nádoby pro zpětný odběr odpadního zařízení, navíc může zajišťovat také úklid, ostrahu (u sběrných dvorů), zajištění otevírací doby a označení místa (u sběrných dvorů) apod. Nicméně nakládku a přepravu odevzdaných odpadních zařízení si následně zajišťují sami provozovatelé systému zpětného odběru (buď sami nebo pomocí k tomu najatých externích přepravců).

Mezi VUŽ patří nejen odpadní elektrozařízení, ale také např. odpadní pneumatiky a autovraky, které také mohou (ale nemusí) pocházet od domácností a mají stanovený systém zpětného odběru výrobcí (případně to za ně dělá opět kolektivní systém). Dle našeho názoru by mělo být tak odpadní elektrozařízení posuzováno stejně jako odpadní pneumatiky a autovraky, není žádný důvod, aby se u odpadních pneumatik a autovraků postupovalo jinak než u odpadních elektrozařízení, tedy by se měla uplatňovat sazba 21 % DPH.

V Informaci GFR je navíc dále uvedeno, že od 1. 1. 2021 nedošlo k žádné změně a tím pádem ani k rozšíření aplikace první snížené sazby DPH z důvodu nové definice pojmu „komunální odpad“ v novém zákoně o odpadech. Dosud byla aplikována a akceptována v případě odpadních elektrozařízení sazba DPH ve výši 21 %.

Na závěr bychom ještě rádi zmínil rozdíl odpadních elektrozařízení oproti obalové složce, které se sbírá jako součást komunálního odpadu, vytríděná občany v popelnicích pro tříděný odpad, ale stále ve vlastnictví obce, která zajišťuje jeho dotřídění a recyklaci, na rozdíl od odpadních elektrozařízení, která se sbírají samostatně, jsou od chvíle zpětného odběru ve vlastnictví výrobce, případně provozovatele kolektivního systému, který tak nese náklady na jeho zpětný odběr, přepravu a zpracování.

Závěr

Dle našeho názoru se tedy ve věci sazby DPH u zpětného odběru, přepravy a zpracování odpadních elektrozařízení nic nezměnilo, a i nadále zde má být uplatňována základní sazba DPH ve výši 21 %.

Recyklační příspěvek je zahrnut v ceně výrobků, a proto zpravidla podléhá sazbě 21 % DPH.

Běžný komunální odpad obec sbírá prostřednictvím svého odpadového hospodářství, stává se jeho vlastníkem, platí za jeho sběr, svoz, zpracování, likvidaci. Odpovědnost za VUŽ a jejich recyklaci mají jejich výrobci, kteří mají nařízeno je po ukončení životnosti odebrat zpět. Tuto povinnost mohou splnit tím, že se zapojí do kolektivního systému jejich zpětného odběru. Obce stojí mimo systém nakládání s VUŽ.

U běžného komunálního odpadu snížená sazba DPH zlevní výdaje občanů, potažmo obcí, za jejich sběr, přepravu, likvidaci a zpracování (recyklaci). U odpadních elektrozařízení tento sociální rozměr snížené sazby nemůže nastat, neboť občané při nákupu elektro výrobků platí v jejich ceně zahrnutý recyklační příspěvek se sazbou 21 % DPH. Případné snížení sazby mezi podnikateli (zajištění recyklace VUŽ), když na konci stát od občanů (recyklační příspěvek) vybere 21 % DPH proto nedává smysl.

VUŽ zahrnuje ale například také odpadní pneumatiky, nebo autovraky. Ty mohou (ale nemusí) pocházet od domácností, mají stanoven podobný systém zpětného odběru výrobci. Vzhledem k tomu, že režim a způsob nakládání s jednotlivými druhy VUŽ je obdobný a liší se od systému nakládání s běžným komunálním odpadem, bylo by nelogické, aby sazba DPH byla v případě nakládání s odpadními elektrozařízeními jiná než u ostatních VUŽ.

S ohledem na výše uvedenou odlišnost systému zpětného odběru VUŽ (včetně odpadních elektrozařízení) od systému zpracování a likvidace komunálního odpadu a také na (ne)možnost naplnění sociálních a ekologických výhod snížené sazby, neboť občan z recyklačního příspěvku zaplatí státu 21 % DPH, se domníváme, že má být i nadále u zpětného odběru, přepravy a zpracování odpadních elektrozařízení aplikována základní sazba DPH ve výši 21 %, čemuž odpovídá i dosavadní převažující praxe. Pokud bychom přesto měli dojít k závěru, že snad má být aplikována snížená sazba DPH, navrhuje potvrdit, že správci daně nebude směrem do minulosti pozastavováno použití základní sazby 21 % DPH.

Stanovisko GFR:

S formulovaným závěrem předkladatele lze částečně souhlasit. I dle názoru GFR se ve věci sazby DPH u zpětného odběru, přepravy a zpracování odpadních elektrozařízení, tak jak je popsáno v příspěvku předkladateli, nic nezměnilo, a i nadále zde má být uplatňována základní sazba DPH ve výši 21 %.