

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 23.1.2019

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 23.1.2019

Daň z příjmů

536/23.01.19 Bezúplatný příjem v případě současného skončení nájemní a podnájemní smlouvy 2

Předkládá: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, číslo osv. 1757

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

537/23.01.19 Daňové posouzení zvýšené náhrady za bolest a ztížení společenského uplatnění při pracovním úrazu

Předkládá: JUDr. Jana Hlásenská, daňový poradce, číslo osv. 1562

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 23.1.2019

DPH

538/23.01.19 Opravy údajů uváděných v přiznání DPH, které vedou ke změně vypořádacího koeficientu dle § 76 ZDPH 12

Předkládá: RNDr. Petr Beránek, daňový poradce č. osv. 803

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 23.1.2019

Daň z příjmů

536/23.01.19 Bezúplatný příjem v případě současného skončení nájemní a podnájemní smlouvy

Předkládá: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, číslo osv. 1757

1. Úvod – Popis problematiky

Novelou ZDP (zákonem č. 170/2017 Sb.) byla do ustanovení § 28 odst. 7 ZDP výslovně doplněna možnost odepisovat technické zhodnocení jakýmkoliv oprávněným uživatelem majetku, to je například také podnájemce. Ustanovení § 28 odst. 7 ZDP vychází z toho, že odkazuje na obdobné použití principů, které se týká situace, kdy odepisuje technické zhodnocení nájemce (§ 28 odst. 3 ZDP). Z tohoto hlediska se pro tyto účely považuje uživatel (to je například podnájemce) za nájemce a osoba, která umožňuje majetek užívat (to je například nájemce), za vlastníka. Z hlediska předmětné nové právní úpravy se v praxi objevují některé výkladové problémy a nejasnosti. Jednou z takovýchto situací je otázka vzniku nepeněžitého příjmu dle § 23 odst. 6 ZDP v případech ukončování podnájemního vztahu v situacích, kdy podnájemce odepisoval technické zhodnocení. Konkrétně pak jde o situaci, kdy podnájemce odpisoval v souladu s § 28 odst. 7 ZDP technické zhodnocení a v jednom a v tom samém okamžiku končí jak nájemní, tak podnájemní smlouva, přičemž nedochází k žádné úhradě ani ze strany pronajímatele ani ze strany nájemce. Otázkou pak je, u koho dochází ke vzniku nepeněžitého příjmu dle § 23 odst. 6 ZDP.

2. Návrh řešení

Při čistě gramatickém výkladu ustanovení § 28 odst. 7 ZDP se lze také setkat s výkladem vycházejícího z toho, že by v této situaci měl vzniknout nepeněžitý příjem jak na straně vlastníka, tak na straně nájemce. Takovýto výklad předmětného ustanovení je však nutné odmítnout, a to z těchto důvodů:

2.1. Je nezbytné zohlednit relevantní judikaturu k definici příjmu, který může podléhat dani:

-2 Afs 42/2005-136 ze dne 12.1.2006 (Sbírka rozhodnutí NSS 5/2006 str. 408 č. 843/2006 Sb. NSS):

„...Na základě výše uvedeného - a ve shodě s citovanými teoriemi - tak lze učinit dílčí závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobné vyplývá např. z § 10 odst. 1 cit. zákona). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře

daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé...

„...Bylo by proto nelogické, pokud by bylo v tomto konkrétním případě zároveň zdaňováno zvýšení hodnoty předmětné nemovitosti, k němuž došlo v důsledku provedené rekonstrukce, a docházelo by tak dvojímu zdanění v rozporu se smyslem daňového zákona (viz citovaná důvodová zpráva).... Z toho je možné dovodit, že dvojí zdanění jednoho příjmu je v rozporu se smyslem zákona, k němuž je nutné přihlídnout...“

-1 Afs 48/2007-43 ze dne 12.9.2007:

„Podle názoru Nejvyššího správního soudu může být daňová povinnost zatěžující daňový subjekt proporcionální, a tedy ve spravedlivé rovnováze mezi zájmy společnosti a základními právy a svobodami osoby pouze tehdy, je-li odvozena od skutečných „příjmů“, jež přináší daňovému subjektu skutečný přírůstek (výnos, zisk, profit, jiné majetkové navýšení), ať již formou peněžních prostředků, či jejich ekvivalentů a který se musí v reálné právní sféře subjektu také skutečně projevit. Nadto se musí jednat o příjem, který není od daně osvobozen..“

-7 Afs 94/2008-55 ze dne 9.7.2009:

„...Citované ustanovení je jednoznačné v tom smyslu, že samotná majetková práva (tedy jejich hodnota, neboť předmětem zdanění by nutně mohla být pouze jejich hodnota, nikoli tato práva ve své obsahové podstatě) dani nepodléhají a že naopak dani podléhají příjmy z nich plynoucí. To znamená, že majetková podstata majetkového práva dani nepodléhá, „produkt“ této podstaty, tedy výnos majetkového práva, však ano. Pokud by totiž byla zdaněna samotná majetková práva (jejich hodnota), šlo by fakticky o daň z majetku, nikoli o daň z přírůstku (zvýšení) majetku. Příjem pro účely daní z příjmů je však právě příjem dosažený zvýšením majetku, k němuž dojde v daném zdaňovacím období. I z dikce ust. § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze dovodit (nejen pro tzv. „ostatní příjmy“ podle tohoto ustanovení, nýbrž pro všechny druhy příjmů fyzických osob – ostatně toto ustanovení to i vyjadřuje poukazem na ust. §§ 6 až 9 citovaného zákona), že základní zásadou, kterou se řídí daně z příjmů, je zdanění majetkového přírůstku, který musí skutečně nastat, aby mohl být podroben dani.

Ostatně i Ústavní soud, např. v nálezu ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05 (dostupný na [\(http://nalus.usoud.cz\)](http://nalus.usoud.cz) (24b2-prodej c.p.)), zdůraznil klíčový charakter této zásady v oblasti daně z příjmů a odmítl přípustnost zdanění prosté konverze majetkového práva (cenného papíru) v hotovost. Nejvyšší správní soud rovněž již ve své judikatuře (rozsudek ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136, publikovaný pod č. 843/2006 Sb. NSS dostupný na www.nssoud.cz) zdůraznil, že příjmem podléhajícím dani z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů je zvýšení majetku daňového poplatníka, přičemž se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv jen zdánlivý. To znamená, že se zvýšení majetku musí v právní sféře daňového

poplatníka reálně projevit, a to tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využitelné. Nejvyšší správní soud dodává, že uvedená zásada vyplývá z povahy a podstaty daně z příjmů a není odvozena od subjektu, který uvedené příjmy má. Nevztahuje se proto pouze na příjmy fyzických osob, nýbrž i na příjmy osob právnických.....“

Z těchto rozhodnutí jednoznačně a nesporně vyplývá, že aby něco bylo možné zdanit jako příjem, musí jít o skutečné reálné navýšení majetku poplatníka, s kterým může tento poplatník disponovat. K žádné takové situaci však v popsáném případě na straně nájemce nedochází. Majetek, který je předmětem nájmu, není v případě současného skončení nájemní a podnájemní smlouvy ani na okamžik v dispozici nájemce, ale přichází rovnou do dispozice vlastníka. Proto pouze vlastník může mít v popsané situaci bezúplatný příjem z titulu technického zhodnocení provedeného podnájemcem.

2.2. Domníváme se, že z důvodu, že po skončení podnájemní smlouvy již nemá nájemce majetek ani na okamžik k dispozici, nemůže mít logicky bezúplatný příjem z titulu technického zhodnocení, u kterého je vznik nepeněžitýho příjmu dle § 28 odst. 7 ZDP ve spojení s § 23 odst. 6 ZDP vázán na okamžik přechodu práva nakládat s podjatým majetkem z podnájemce na nájemce. Nájemce v dané situaci s majetkem nemůže ani na okamžik nakládat. U nájemce z povahy věci nikdy nemůže nastat majetkový prospěch, který by měl nějakou hodnotu. Nájemce totiž nikdy nebude mít možnost výsledku technického zhodnocení provedené podnájemcem (resp. majetek, na kterém bylo provedeno podnájemcem technické zhodnocení) jakkoliv využít. Hodnota takového „příjmu“ je z pohledu nájemce nulová. „Benefit“ (výhoda) vyplývající z technického zhodnocení provedeného podnájemcem nastane až u vlastníka. Ten může nově disponovat s majetkem, na kterém bylo provedeno technické zhodnocení, využívat ho, znovu pronajmout a podobně. Z tohoto hlediska má z pohledu v bodě 2.1. zmíněné judikatury pouze vlastník příjem, který by mohl podléhat zdanění. Nájemce žádný příjem, jehož hodnota by byla vyšší jak nula, rozhodně nemá.

2.3.1. Z hlediska relevantní judikatury plátí, že nelze vycházet pouze z jazykového výkladu právní úpravy, a to i v situaci, kdy se zdá být text právní normy jednoznačný a nesporný:

5 Afs 59/2013-55 ze dne 29.5.2014 (Sbírka rozhodnutí NSS 10/2014 str. 990 č. 3092/2014 Sb. NSS):

„...Ústavní již několikrátě judikoval, že jazykový výklad představuje „pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu“ (viz náleze ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, publ. ve Sb. n. u. ÚS, Svazek č. 9, náleze č. 163, str. 399, vyhlášen pod č. 30/1998 Sb.). Obdobně lze odkázat na náleze Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06, publikovaný pod č. 8, sv. 48 Sb. ÚS. Ústavní soud zde uvedl, že „[h]istoricko-teleologickým výkladem je zjišťován účel, k němuž měla právní úprava sloužit v době

svého přijetí. Směřuje tedy ke zjištění skutečného úmyslu, který zákonodárce měl při přijetí právního předpisu. Záměr zákonodárce lze nalézt v důvodových zprávách, neboť pokud není prokázán opak, je třeba mít za to, že zákonodárce přijal se samotným předpisem i jeho záměr.

Obdobně pak například NSS 6 As 49/2003-46 ze dne 29.12.2004, NSS 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29.9.2005, ÚS I. ÚS 138/06 ze dne 10.8.2006, NSS 7 Afs 72/2005-81 ze dne 12.10.2006, NSS 5 Afs 68/2007-121 ze dne 28.2.2007, ÚS II. ÚS 136/06 ze dne 14.3.2007, ÚS IV. ÚS 650/05 ze dne 16.8.2007, NSS 7 Afs 22/2007-106 ze dne 27.9.2007, ÚS IV. ÚS 814/06 ze dne 11.1.2008 či ÚS II. ÚS 1773/07 ze dne 23.1.2008, 2 Afs 20/2011-77 ze dne 15.4.2011, 9 Afs 33/2012-35 ze dne 10.10.2012, NSS 5 Afs 73/2012-41 ze dne 13.3.2013 a 5 Afs 71/2012-37 ze dne 22.3.2013.

2.3.2. Naopak právní normu je nutné vykládat i s použitím jiných výkladových metod jako je například výklad teologický či historický. Z tohoto hlediska je dle našeho názoru nutné především vyjít z důvodové zprávy předmětné novely zákona č.170/2017 Sb. (viz například judikáty 6 Afs 25/2017-45 ze dne 6. 9. 2017, 9 Afs 231/2016-50 ze dne 27. 7. 2017, 5 Afs 59/2013-55 ze dne 29. 5. 2014 (Sbírka rozhodnutí NSS 10/2014, str. 990, č. 3092/2014 Sb.), 6 As 49/2003-46 ze dne 29. 12. 2004, 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29. 9. 2005, I. ÚS 138/06 ze dne 10. 8. 2006, 7 Afs 72/2005-81 ze dne 12. 10. 2006, 5 Afs 68/2007-121 ze dne 28. 2. 2007, II. ÚS 136/06 ze dne 14. 3. 2007, IV. ÚS 650/05 ze dne 16. 8. 2007, 7 Afs 22/2007-106 ze dne 27. 9. 2007, IV. ÚS 814/06 ze dne 11. 1. 2008 či II. ÚS 1773/07 ze dne 23. 1. 2008, 2 Afs 20/2011-77 ze dne 15. 4. 2011, 9 Afs 33/2012-35 ze dne 10. 10. 2012, 5 Afs 73/2012-41 ze dne 13. 3. 2013 a 5 Afs 71/2012-37 ze dne 22. 3. 2013). Z této důvodové zprávy rozhodně nevyplývá, že by v popsané situaci bylo záměrem zákonodárce, aby došlo k duplicitnímu zdanění bezúplatného příjmu. Z důvodové zprávy naopak vyplývá, že smysl § 23 odst. 6 ZDP je, že nepeněžní příjem vzniká vždy tomu poplatníkovi, kterému po ukončení užívání původním poplatníkem, nově vzniká právo užívat daný majetek. Při ukončení nájmu a podnájmu ve stejném okamžiku nevzniká nepeněžní příjem nájemci, protože tomu nevzniká užívací právo k danému majetku, které přechází rovnou na vlastníka. Tomu tedy v souladu s důvodovou zprávou vzniká i nepeněžní příjem z titulu technického zhodnocení provedeného podnájemcem.

2.4. Z tohoto hlediska je také nezbytné zohlednit, že v dané situaci by nájemce měl pouze příjem, který by však nebylo možné žádným způsobem dle současné právní úpravy zohlednit v daňově relevantních nákladech, což je nutné i z hlediska relevantní judikatury taktéž odmítnout:

7 Afs 33/2013-34 ze dne 20. 2. 2014:

„...Test uznatelnosti podle generální klauzule je tedy ve své podstatě subjektivní, vycházející z konkrétních podmínek, za kterých poplatník vykonává činnost, z níž má pocházet jeho zdanitelný příjem, korigovaný požadavkem elementární racionality jednání poplatníka. Judikatura Nejvyššího správního soudu klade důraz i na to, aby

byl zdaňován pouze skutečný příjem poplatníka, a podotýká, že výši příjmů nelze v neprospěch poplatníka určit podle pravidel, která se míjejí s tím, jak se hospodaření poplatníka v rozhodných ohledech skutečně vyvíjelo (viz zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu z 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136, publ. pod č. 846/2006 Sb. NSS, a ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, publ. pod č. 2626/2012 Sb. NSS). Znamená to mimo jiné, že by bylo třeba pečlivě vážit ústavní konformitu takové zákonné hmotněprávní úpravy, která by náklady, jež byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, z daňové uznatelnosti vyloučila nebo jejich uznatelnost v rozporu s jejich skutečným významem pro hospodaření poplatníka v jeho neprospěch významně modifikovala (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 8 Afs 30/2012 – 32, a ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 Afs 77/2012 - 31)...“

2.5. V tomto případě by i vzhledem ke znění důvodové zprávy měla být jednoznačně aplikována zásada v pochybnostech ve prospěch poplatníka (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. prosince 2004, č. j. 6 As 49/2003-46 a č. j. 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29. září 2005, náleží Ústavního soudu ze dne 10. srpna 2006, sp. zn. I. ÚS 138/06, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. října 2006, č. j. 7 Afs 72/2005-81, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. února 2008, č. j. 5 Afs 68/2007-121, náleží Ústavního soudu ze dne 14. března 2007, sp. zn. II. ÚS 136/06, náleží Ústavního soudu ze dne 16. srpna 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. září 2007, č. j. 7 Afs 22/2007-106, náleží Ústavního soudu ze dne 11. ledna 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06 či usnesení Ústavního soudu ze dne 23. ledna 2008, sp. zn. II. ÚS 1773/07, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. května 2009, č. j. 7 Afs 103/2008-71, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. července 2009, č. j. 9 Afs 61/2008-48, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, č. j. 5 Afs 1/2009-57, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, č. j. 2 Afs 59/2008-79, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. srpna 2009, č. j. 1 Afs 49/2009-109, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. září 2009, č. j. 8 Afs 11/2008-108 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 29. listopadu 2011 č. j. 2 Afs 16/2011-78).

3. Závěr

Na základě výše uvedených skutečností se domníváme, že v případě, kdy v souladu s § 28 odst. 7 ZDP provede podnájemce na podnajatém majetku technické zhodnocení, které odepisuje, a dojde v jednom okamžiku k ukončení nájemní i podnájemní smlouvy bez toho, že by docházelo k úhradě za toto technické zhodnocení, vzniká bezúplatný příjem dle § 23 odst. 6 ZDP pouze na straně vlastníka a nikoliv na straně nájemce.

Stanovisko GFR:

Situace, která je konkrétně popsána v bodě 1 tohoto příspěvku, není explicitně v ZDP řešena.

Obecně platí, že rozhodným okamžikem, ke kterému vzniká dle § 23 odst. 6 písm. a) bod 1 a 2 ZDP nepeněžní příjem, je ukončení nájmu.

V ustanovení § 28 odst. 7 ZDP je stanoveno, že u vymezených poplatníků, jimž je přenechán k užívání hmotný majetek, se daňový režim technického zhodnocení posuzuje obdobně jako u technického zhodnocení hrazeného nájemcem a zároveň při ukončení takového užívání (nebo při zrušení souhlasu s odpisováním) se postupuje obdobně jako při ukončení nájmu (nebo při zrušení souhlasu s odpisováním). Poslední věta tohoto ustanovení výše uvedené potvrzuje a staví najisto, že daňový režim podnájemce/nájemce je obdobný vztahu nájemce/vlastník.

Důvodová zpráva obecný režim stanovený v § 28 odst. 7 ZDP doplňuje a stanoví, že na nově doplněné osoby dopadají stávající ustanovení § 23 odst. 6 ZDP, § 24 odst. 2 písm. tb) ZDP, § 26 odst. 7 písm. a) bod 4. ZDP a § 29 odst. 1 písm. a) ZDP používaná při identifikaci a ocenění nepeněžního příjmu. Zároveň je zde stanoveno, že nedojde-li nájemcem k úhradě výdajů na technické zhodnocení, vzniká na straně nájemce nepeněžní plnění v ocenění dle § 23 odst. 6 ZDP. Záměrem zákonodárce tedy nebylo zavádět žádné výjimky v případech ukončení nájmu, resp. podnájmu, a to ani při posuzování případného vzniku nepeněžního příjmu.

Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že současná právní úprava § 28 odst. 7, § 28 odst. 3 ani § 23 odst. 6 ZDP nestanoví pro nájemce v pozici odpisovatele (vlastníka) výjimku z obecného pravidla, tj. že by v případě, že je ukončena zároveň nájemní a podnájemní smlouva a technické zhodnocení není nájemcem podnájemci uhrazeno, nájemci neměl vzniknout nepeněžní příjem.

Takovýto přístup by ovšem bez dalšího byl principiálně neudržitelný, protože by byl v rozporu s dlouhodobou a konstantní judikaturou, smyslem zákona i s ekonomickou podstatou smluvních vztahů, která má být posuzována ve vzájemných souvislostech.

Z tohoto důvodu je v současné době jediným možným postupem konformním s principy ZDP neaplikovat v této konkrétní situaci (tj. při ukončení nájemní i podnájemní smlouvy v jeden okamžik) ustanovení týkající se nepeněžních příjmů u nájemce do doby, než bude tato situace legislativně zhojena.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

537/23.01.19 Daňové posouzení zvýšené náhrady za bolest a ztížení společenského uplatnění při pracovním úrazu

Předkládá: JUDr. Jana Hlásenská, daňový poradce, číslo osv. 1562

1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit a sjednotit přístup ve věci daňového posouzení zvýšené náhrady za bolest a ztížení společenského uplatnění při pracovním úrazu vyplacené na základě dohody mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem. Dle této dohody je zaměstnanci vyplacena zaměstnavatelem náhrada nad rámec náhrady vyplývající z bodového ohodnocení stanoveného lékařským posudkem dle nař. vlády č. 276/2015 Sb.

Záměrem je také předejít soudním sporům o zvýšení náhrady nemajetkové újmy při pracovním úrazu, pokud by k nim mělo docházet pouze z opatrnosti za účelem zajistit jednoznačné daňové zacházení s částkou zvýšené náhrady.

2. Obecný popis situace

Zaměstnanci, který utrpěl pracovní úraz s trvalými následky, náleží dle zákoníku práce náhrada škody nebo nemajetkové újmy vzniklé pracovním úrazem, která mimo jiné zahrnuje náhradu za bolest a ztížení společenského uplatnění.

Pojišťovna z titulu zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání vyplatí zaměstnanci náhradu za bolest a ztížení společenského uplatnění dle bodového ohodnocení na základě lékařského posudku podle prováděcího nař. vlády 276/2015 Sb., o odškodňování bolesti a ztížení společenského uplatnění způsobené pracovním úrazem nebo nemocí z povolání.

Jestliže zaměstnanec požaduje odškodnění vyšší, má možnost domáhat se zvýšení náhrady za bolest a ztížení společenského uplatnění v rámci soudního řízení (dle ust. § 271s ZP). Zaměstnavatel však může ve smyslu ust. § 4a ZP a výslovné úpravy v ust. § 271c odst. 1 ZP odškodnit zaměstnance i bez soudního rozhodnutí ve vyšší částce, než je minimální náhrada stanovená dle prováděcího nař. vlády č. 276/2015 Sb. na základě dohody uzavřené se zaměstnancem.

Zákon o daních z příjmů nedává jednoznačnou odpověď, jak nahlížet na příjem v podobě zvýšené náhrady za bolest a ztížení společenského uplatnění.

3. Rozbor problematiky

3.1 Dohoda o zvýšení náhrady za bolest a ztížení společenského uplatnění

Novelou zákoníku práce zákonem 205/2015 Sb. byla přesunuta právní úprava náhrady majetkové a nemajetkové újmy z přechodných ustanovení do části jedenácté ZP – Náhrada majetkové a nemajetkové újmy.

Ustanovení o náhradě za bolest a ztížení společenského uplatnění při pracovním úrazu bylo z ust. § 372 přesunuto do ust. § 271c, přičemž byla současně doplněna druhá část věty daného ustanovení, které od účinnosti novely (1. 10. 2015) zní:

„Náhrada za bolest a ztížení společenského uplatnění se poskytuje zaměstnanci jednorázově, a to nejméně ve výši podle právního předpisu vydaného k provedení odstavce 2.“

V důvodové zprávě k citované novele ZP se v této souvislosti uvádí, že *„úprava reaguje na úpravu občanského zákoníku tak, aby na základě dohody mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem bylo možné výši předmětných náhrad zvýšit nad rámec výše stanovené právním předpisem.“*

Z uvedeného vyplývá, že umožnit uzavření dohody mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem o vyšším odškodnění bylo záměrem zákonodárce. Odškodnění dle prováděcího právního předpisu představuje minimální odškodnění, ke kterému je zaměstnavatel vždy povinen; vyšší odškodnění však nevybočuje ze zákonného rámce.

3.1 Dílčí závěr: Dohoda zaměstnavatele se zaměstnancem o zvýšení náhrady za bolest a ztížení společenského uplatnění je v souladu s ust. § 271c odst. 1 zákoníku práce.

3.2. Daňové posouzení příjmu ve formě zvýšené náhrady

Dle ust. § 4 odst. 1 písm. d) zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění se od daně z příjmů fyzických osob osvobozuje mimo jiné **„přijatá náhrada nemajetkové újmy“**. Uvedené ustanovení dále obsahuje taxativně stanovené výjimky z tohoto osvobození (např. náhradu za ztrátu příjmu). Náhrada za bolest a ztížení společenského uplatnění však do těchto výjimek nespadá.

Pro osvobození přijaté náhrady nemajetkové újmy nejsou v zákoně stanoveny žádné další podmínky. Zákon také nerozlišuje náhradu nemajetkové újmy v pracovněprávních či občanskoprávních vztazích.

Speciální ustanovení § 6 zák. o daních z příjmů pro příjmy ze závislé činnosti v návěti k odstavci 9 uvádí, že **od daně jsou kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny** Tímto potvrzuje, že osvobození dle § 4 lze vztáhnout i na příjmy z titulu nemajetkové újmy, které jsou předmětem daně ze závislé činnosti.

3.2 Dílčí závěr: Příjmy vyplacené na základě dohody o zvýšení náhrady za bolest a ztížení společenského uplatnění při pracovním úrazu uzavřené mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem jsou osvobozeny od daně z příjmů dle ust. § 4 odst. 1 písm. d) zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění (stejně jako náhrada za bolest a ztížení společenského uplatnění vyplacená pojišťovnou z titulu plnění z pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání).

3.3 Posouzení nákladů zaměstnavatele na zvýšenou náhradu

S ohledem na ust. § 4 vyhl. 125/1993 Sb., kterou se stanoví podmínky a sazby zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání v platném znění, zůstává sporné, zda pojišťovna nahradí zaměstnavateli plnění, k němuž se zavázal nad rámec minima stanoveného dle prováděcího vládního nařízení. Dle informací z praxe pojišťovna takové plnění spíše odmítá. Proto je namístě vyjasnit, zda lze náklad zaměstnavatele na zvýšenou náhradu považovat za daňově uznatelný, nebude-li pokryt plněním pojišťovny. Zaměstnavatel je však objektivně odpovědný za škodu nebo nemajetkovou újmu vzniklou pracovním úrazem, jestliže škoda nebo nemajetková újma vznikla při plnění pracovních úkolů nebo v přímé souvislosti s ním. Zaměstnavatel je povinen škodu nebo nemajetkovou újmu nahradit, ledaže se povinnosti nahradit škodu nebo nemajetkovou újmu zcela nebo zčásti zproští. Pokud ke zproštění povinnosti k náhradě nedojde, zákoník práce upravuje druhy náhrad, k nimž je zaměstnavatel povinen, v ust. §§ 271a až 271f. Základní výši náhrady za bolest a ztížení společenského uplatnění a způsob určování výše náhrady stanoví vláda nařízením. Zákonodárce však předjímá, že takto stanovená výše je „nejméně“ tou částkou, která musí být zaměstnanci nahrazena. Zvýšení odškodnění nad toto minimum stále zůstává v zákonném rámci.

3.3 Dílčí závěr: Náklady zaměstnavatele na tuto zvýšenou náhradu za bolest a ztížení společenského uplatnění při pracovním úrazu nehrzené ze zákonného pojištění zaměstnavatele z titulu odpovědnosti za škodu jsou jeho nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle ust. § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů, tj. jedná se o náklady, k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních zákonů, v daném případě dle ust. § 269 odst. 1 ZP a dle § 271c ZP.

Podpůrně by bylo možné podřadit uvedený náklad i pod ust. § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. zákona o daních z příjmů – náklad na pracovní a sociální podmínky vynaložený na právo zaměstnance vyplývající z jiné smlouvy, pokud zákon o daních z příjmů nebo zvláštní zákon nestanoví jinak. Součástí základních práv zaručených Listinou základních práv a svobod je též právo zaměstnance na uspokojivé pracovní podmínky (čl. 28). Pod obecný pojem „uspokojivé pracovní podmínky“ je třeba dle nálezu ÚS (sp.zn. I. ÚS 2283/17 z 28. 8. 2018) zahrnout jejich jednotlivé součásti, mj. též právo

na bezpečnost a ochranu zdraví při práci. Součástí těchto práv je i nárok zaměstnance na satisfakci, jestliže utrpí újmu na zdraví v důsledku pracovního úrazu nebo nemoci z povolání. Touto satisfakcí je jeho právo na odčinění způsobené újmy. Konkrétní zvýšení náhrady za bolest a ztížení společenského uplatnění upravuje dohoda mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem.

4. Závěr

Po projednání příspěvku na KOOV navrhuji názor GFŘ k dílčím závěrům pod body 3.1 až 3.3 vhodně publikovat.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 23.1.2019

DPH

538/23.01.19 Opravy údajů uváděných v priznání DPH, které vedou ke změně vypořádacího koeficientu dle § 76 ZDPH

Předkládá: RNDr. Petr Beránek, daňový poradce č. osv. 803

1. Cíl příspěvku

Cílem předkládaného příspěvku je sjednotit výklad správného postupu při opravách údajů DPH, které vedou ke změně vypořádacího koeficientu a zohlednění vzniklých rozdílů v nároku na odpočet DPH v jednotlivých zdaňovacích obdobích ve smyslu § 76 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

Příspěvek se zabývá pouze interpretací § 76 odst. (9) zákona o DPH. Nezabývá se případy, kdy je měněn poměr krácení v poměrné výši dle § 75, ani opravami souvisejícími s určením výše vyrovnání odpočtu dle § 77 nebo výše úpravy odpočtu dle § 78 až 78e.

2. Právní rozbor

Zákon o DPH určuje v § 76 postup, podle kterého postupuje plátce v případě nárokování odpočtu v krácené výši a to obecně ve dvou krocích. V prvním kroku ve zdaňovacím období, ve kterém je možné odpočet uplatnit, je odpočet uplatněn ve výši určené zálohovým koeficientem a v druhém kroku v posledním zdaňovacím období (prosinci nebo 4. čtvrtletí) vypořádacího období (kterým je kalendářní rok) se provede vypořádání, tj. je uplatněn nárok na další část odpočtu resp. vrácena část nárokovaného odpočtu, tedy rozdíl na dani vzniklý z rozdílu mezi zálohovým a vypořádacím koeficientem:

§ 76 odst. 6 ZDPH: *„Pro výpočet nároku na odpočet daně v krácené výši ve zdaňovacích obdobích běžného kalendářního roku plátce použije koeficient vypočtený z údajů za zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku při vypořádání odpočtu daně.“*

§ 76 odst. 7 ZDPH: *„... Vypořádání se vypočte jako rozdíl mezi celkovým nárokem na odpočet daně v krácené výši vypočteným z údajů za vypořádávané období a součtem uplatněných nároků na odpočet daně v krácené výši v jednotlivých zdaňovacích obdobích zahrnovaných do vypořádání. Pro výpočet celkového nároku na odpočet daně v krácené výši za vypořádávané období plátce použije koeficient vypočtený z údajů o uskutečněných plněních za celé vypořádávané období (dále jen "vypořádací koeficient"). Vypořádání odpočtu daně plátce provede za poslední zdaňovací období vypořádávaného období.“*

Ustanovení § 76 odst. 6 určuje obecné pravidlo pro stanovení výše daňové povinnosti resp. nároku na odpočet v měsících leden až listopad resp. 1. až 3. čtvrtletí. Výše daně resp. odpočtu v těchto zdaňovacích obdobích je určena zálohovým koeficientem.

Ustanovení § 76 odst. 7 určuje obecné pravidlo, které určuje, že vypořádání (tj. povinnost vrátit část nárokovaného odpočtu daně, nebo právo nárokovat další část, které vznikají v souvislosti se stanovením vypořádacího koeficientu) je daňovou povinností¹ měsíce prosince popř. 4. čtvrtletí. Text odstavce se přitom neomezuje pouze na vypořádací koeficient stanovený při vyměření daně za poslední zdaňovací období vypořádacího období, ale i na případný nový vypořádací koeficient vypočtený po opravě. Tedy podle tohoto odstavce je jakákoli změna nároku na odpočet vzniklá změnou vypořádacího koeficientu daňovou povinností posledního zdaňovacího období a měla by v něm být vyměřena.

§ 76 odst. 9 ZDPH: „Dojde-li po vypořádání odpočtu daně k opravě uskutečněných plnění za některé ze zdaňovacích období již vypořádaného roku, výše nároku na odpočet daně v krácené výši se přepočte novým vypořádacím koeficientem vypočteným z údajů za celé vypořádávané období s promítnutím všech oprav.“

Ustanovení § 76 odst. 9 hovoří o „nároku na odpočet daně“, jehož výše se přepočte, neurčuje však jednoznačně, za jaké období měl být tento nárok uplatněn. Přívlastek „za celé vypořádané období“ se vztahuje k údajům pro výpočet nového vypořádacího koeficientu, nikoliv k nároku na odpočet daně. Odst. 9 sice hovoří o skutečnosti, že se „výše nároku přepočte novým vypořádacím koeficientem“, neurčuje však, v jakém zdaňovacím období se nově vypočtený rozdíl zohlední. Interpretace tohoto odst. 9 je v praxi Finančních úřadů i v odborných člancích různá.

Změna vypořádacího koeficientu obecně ovlivňuje výši nároku na odpočty uplatněné ve všech zdaňovacích obdobích (měsících nebo čtvrtletích) vypořádacího období (kalendářního roku).

3. Možné interpretace § 76 odst. 9

V následujícím zhodnotíme dvě různé interpretace § 76 odst. 9 z hlediska toho, za jaké období má být nárok na odpočet na základě tohoto odstavce opravován a v jakém zdaňovacím období má být oprava provedena.

Možné výklady aplikujeme na následující příklad, aby byly zviditelněny praktické důsledky:

¹ § 3 daňového řádu

Příklad:

Měsíční plátce DPH měl pro daný rok stanoven zálohový koeficient ve výši 0,60. V každém jednotlivém měsíci celého vypořádacího období (kalendářního roku) učinil následující zdanitelná plnění:

- na vstupu uplatnil odpočet v krácené výši ze základu daně 100.000 Kč, tj. daň před zkrácením 21.000 Kč, uplatněný nárok 12.600 Kč;
- uskutečnil zdanitelná plnění se základem daně 100.000 Kč, daň 21.000 Kč;
- uskutečnil osvobozená plnění bez nároku na odpočet se základem daně 100.000 Kč.

V prosincovém přiznání stanovil vypořádací koeficient ve výši 0,50 = $(1\,200\,000\text{ Kč} / (1\,200\,000\text{ Kč} + 1\,200\,000\text{ Kč}))$. V důsledku toho odvádí další část odpočtů 25 200 Kč = $(12 * (0,60 - 0,50) * 21\,000\text{ Kč})$.

Následně (po vyměření daně za prosinec) vyjde najevo, že v únoru plátce neuvedl na přiznání další osvobozené plnění ve výši 600.000 Kč. Nový vypořádací koeficient vychází 0,40 = $1\,200\,000\text{ Kč} / (1\,200\,000\text{ Kč} + 1\,800\,000\text{ Kč})$.

Po provedení opravy vypořádání odpočtu daně vzniká povinnost vrátit další část odpočtu daně ve výši 25 200 Kč = $(12 * (0,50 - 0,40) * 21\,000\text{ Kč})$.

3.1. Varianta opravy všech důsledku změny koeficientu v opravovaném období

Oprava vypořádání se provede za zdaňovací období, za které se provádí oprava uskutečněných zdanitelných plnění.

S touto variantou se setkáváme nejčastěji. Patrně vychází ze znění zákona o DPH platném do 31. 3. 2011. Zákon o DPH tehdy v § 76 odst. 10 jednoznačně stanovil, že oprava vypořádání se vyměří za opravované období nově vypočteným vypořádacím koeficientem. Tato úprava byla zrušena zákonem č.47/2011 Sb.

Příklad – pokračování:

Za zdaňovací období únor se provede oprava uskutečněných plnění ve výši 600.000 Kč. Zároveň se za únor vyměří oprava vypořádání odpočtu daně ve výši 25 200 Kč. Dluh vůči správci vznikne k 25. 3. běžného roku a bude se úročit od tohoto okamžiku.

Tato varianta je nelogická. Plátce daně totiž v měsíci únor obdržel krácenou část (60 %) odpočtu daně ve výši 21 000 Kč, tedy částku 12 600 Kč. Alikvotní část tohoto odpočtu ve výši 2 100 již vrátil prostřednictvím vypořádání odpočtu daně za prosinec. Fakticky tak plátce obdržel částku vztahující se odpočtu daně na vstupu za únor ve výši 10 500 Kč. Nyní by mělo dojít k doměření daně z titulu nového vypořádání odpočtu daně ve výši 25 200 Kč, která značně převyšuje částku, kterou plátce daně reálně obdržel.

I kdyby plátce daně uskutečněné osvobozené plnění ve výši 600 000 Kč v měsíci únoru vykázal, nebyl by povinen vrátit částku 25 200 dříve, než v prosincovém přiznání. Výše zálohového koeficientu se totiž odvíjí od údajů za přechozí kalendářní rok, nikoliv z údajů běžného kalendářního roku.

3.2. Varianta opravy důsledku změny koeficientu v posledním období

„Nárokem na odpočet“ uváděným v § 76 odst. 9, jehož výše má být opravena, je nárok za celé vypořádací období (za celý kalendářní rok). Jedná se ustanovení, které nutí jak plátce v případě dodatečného přiznání, tak správce daně v případě doměření daně, pokračovat v opravách daňové povinnosti a nespokojit se s opravou jednoho zdaňovacího období, pokud přímým důsledkem opravy je i změna daňové povinnosti v jiném zdaňovacím období. V některých případech lze tuto povinnost vyložit i z obecných principů, zde je však přikázána ve všech případech a zákonodárce tím odstraňuje jakékoli případné právní nejistoty a spojuje oba úkony do jediného.

Zdaňovacím obdobím, ve kterém má být tato oprava zohledněna, § 76 odst. 9 nespécifikuje, je dáno obecně dle odst. 7, tedy poslední zdaňovací období (prosinec popř. období 4. čtvrtletí). Ustanovení § 76 odst. 9 tedy není výjimkou, které by měnilo pravidlo určené v § 76 odst. 7 v otázce, kdy má změna nároku na odpočet být uplatněna.

Ustanovení § 76 odst. 9 tedy nepřikazuje uplatnit změnu odpočtu vzniklou změnou vypořádacího koeficientu ve zdaňovacím období, kdy došlo k opravě uskutečněných plnění (které pak bylo příčinou změny vypořádacího koeficientu), pouze obecně přikazuje pokračovat v opravách. Tedy v případě dodatečného přiznání podaného plátcem přikazuje podat dodatečné přiznání za poslední zdaňovací období vypořádacího období a v případě zjištění chyb v rámci kontroly přikazuje správci daně doměřit daň ještě za poslední zdaňovací období. Úkon změny daňové povinnosti způsobující změnu vypořádacího koeficientu je neoddělitelně spojen s úkonem změny daňové povinnosti v posledním zdaňovacím období vypořádacího období. Pokud bude ustanovení § 76 odst. 9 vykládáno jako příkaz provést dle obecných pravidel nové vypořádání, může být i vykládáno jako speciální ustanovení k § 143 odst. 3 a dovolit správci daně vyměřit daň v posledním zdaňovacím období vypořádacího období (kdy se vypořádání dle § 76 odst. 7 provádí) i jinak než na základě kontroly nebo na základě pomůcek po té, co vyzval plátce k podání dodatečného přiznání.

Příklad – pokračování:

*Při opravě únorového přiznání poplatník pouze uvede osvobozené plnění ve výši 600.000 Kč. V dodatečném přiznání použije původní zálohový koeficient. Tudíž se povinnost za měsíc únor nezmění. Současně má povinnost (ve stejném termínu – do konce následujícího měsíce po zjištění) podat dodatečné přiznání za prosinec, stanovit nový vypořádací koeficient ve výši 0,40 a provést nové vypořádání krácených odpočtů, které vede k vrácení odpočtu ve výši 25 200 Kč = $(12 * (0,50 - 0,40) * 21\ 000\ \text{Kč})$.*

Dluh, vůči správce daně z této částky, vznikne v termínu pro platbu prosincového přiznání (25. 1. následujícího roku) a bude se úročit od tohoto okamžiku.

Pokud by změna probíhala v rámci daňové kontroly, je třeba, aby správce daně zahájil daňovou kontrolu i za prosinec.

Závěr:

Dle názoru předkladatele je Varianta 3.2. jediný možný správný výklad § 76 odst. 9, který nevede k poškození plátce, umožňuje správně doměřit daňovou povinnost. Jakýkoli jiný postup není v souladu se zákonem o DPH. Vzhledem k tomu, že v praxi v tomto směru není jednotný výklad, navrhuje, aby GFŘ vhodnou cestou např. prostřednictvím tohoto Koordinačního výboru potvrdilo výklad, že v případě opravy účinné po vyměření daně za poslední zdaňovací období, se při stanovení daně za opravované období postupuje dle zálohového koeficientu a v případě, že oprava způsobí změnu vypořádacího koeficientu, pak se všechny rozdíly v nároku na odpočet za celé vypořádací období, provedou jednou opravou vypořádání v posledním období vypořádacího období.

Pokud opravu provádí plátce dodatečným přiznáním, je povinen rovněž podat dodatečné přiznání za poslední zdaňovací období. Pokud provádí správce daně vyměření nebo doměření daně za některé zdaňovací období již vypořádaného kalendářního roku, doměří zároveň z moci úřední daň i za poslední zdaňovací období. Tento postup by bylo vhodné přiměřeně uvést i do pokynů pro vyplňování přiznání k DPH.

Stanovisko GFŘ:

Se závěrem předkladatele v předmětném příspěvku nelze souhlasit.

Oprava uskutečněných plnění i navazující oprava vypořádání nároku na odpočet daně se provede za jediné zdaňovací období, a to zdaňovací období příslušné opravě uskutečněných plnění.

Změny, které byly do ustanovení § 76 promítnuty zákonem č. 47/2011 Sb., byly s výjimkou vypuštění časového omezení 3 let pro přepočtení koeficientu) pouze formálního charakteru. (viz návrh zákona v rámci sněmovního tisku 129)

„ ke změnám v § 76:

V ustanoveních odst. 1 až 8 jsou promítnuty formální změny, které odráží sjednocení formulací, změnu ve vyjádření koeficientu, zavedení nových definic (např. definici dlouhodobého majetku) a některé další nutné legislativně technické změny.

K dílčí věcné změně dochází u odst. 9 (ve srovnání s odstavcem 10 dosavadního znění § 76). Ruší se časové omezení 3 let pro přepočtení koeficientu v případech změn v údajích o uskutečněných plněních již vypořádaného roku. Jestliže dojde ke změně, která by mohla ovlivnit výši vypořádacího koeficientu, a tím i výši nároku na odpočet daně, změna se vždy promítne, a to ať už ve prospěch či neprospěch plátce daně.“

Z důvodové zprávy je zřejmé, že vypuštěním textu „oprava vypořádání se vyměří za dané období“, je formální úpravou bez věcného dopadu, neboť vyměřit daň v opravovaném období se rozumí samo sebou. Pokud by měla být oprava vypořádání provedena za jiné období, než opravované, pak jde o zvláštní pravidlo, které by muselo být v zákoně explicitně uvedeno.