

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 20.3.2019

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 20.3.2019

Daň z příjmů

537/23.01.19 Daňové posouzení zvýšené náhrady za bolest a ztížení společenského uplatnění při pracovním úrazu 2

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 20.3.2019

Daň z příjmů

539/20.03.19 Výpočet dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti u zaměstnanců příslušných k zahraničním právním předpisům sociálního zabezpečení v rámci EU/EHP a Švýcarska od 1. 1. 20196

Předkládají: Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, číslo osv. 4503

Ing. Zuzana Rylová, Ph.D., daňový poradce, číslo osv. 3912

Ing. Lucie Wadurová, LL.M., daňový poradce, číslo osv. 4038

Ing. Lenka Nováková, daňový poradce, číslo osv. 4991

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

Daň z příjmů

540/20.03.19 Daňový režim sdílených nákladů na výzkum a vývoj 2

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

DPH

541/20.03.19 Výklad §15 zákona o DPH ve vztahu ke stravenkám 2

Předkládá: Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, číslo osv. 3191

DPH

542/20.03.19 Stravenky jako SPV či MPV - související problematika 2

Předkládá: Ing. Petr Drahoš, daňový poradce, číslo osv. 4179

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 20.3.2019

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.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas, zároveň však upozorňujeme, že výklad zákoníku práce nespadá do gesce GFŘ ani MF.

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).

Stanovisko GŘ:

Souhlas

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 zprostí. 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.

Stanovisko GFŘ:

Částečný nesouhlas.

Náklady zaměstnavatele na zvýšenou náhradu za bolest a ztížení společenského uplatnění při pracovním úrazu nehrazené ze zákonného pojištění zaměstnavatele z titulu odpovědnosti zaměstnavatele, lze při splnění všech zákonem stanovených podmínek uplatnit jako daňově uznatelné v souladu s § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP.

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. p) ZDP se v těchto případech nepoužije, neboť náklady hrazené zaměstnavatelem zaměstnanci na základě dohody nad minimální limit stanovený pracovní právními předpisy nelze podřadit pod náklady, k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních zákonů.

4. Závěr

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 20.3.2019

Daň z příjmů

539/20.03.19 Výpočet dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti u zaměstnanců příslušných k zahraničním právním předpisům sociálního zabezpečení v rámci EU/EHP a Švýcarska od 1. 1. 2019

Předkládají: Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, číslo osv. 4503

Ing. Zuzana Rylová, Ph.D., daňový poradce, číslo osv. 3912

Ing. Lucie Wadurová, LL.M., daňový poradce, číslo osv. 4038

Ing. Lenka Nováková, daňový poradce, číslo osv. 4991

1. Popis problému

V důsledku novelizace ustanovení § 6 odst. 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) zákonem č. 306/2018 Sb. došlo ke změně způsobu výpočtu dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti u zaměstnanců, na něž se zcela nebo částečně vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, které se řídí právními předpisy jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než Česká republika nebo Švýcarské konfederace.

Obecně jsou dle § 6 odst. 12 ZDP dílčím základem daně z příjmů ze závislé činnosti příjmy (s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5) zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na veřejné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel (dále jen „povinné pojistné“); částka odpovídající povinnému pojistnému se při výpočtu základu daně připočte k příjmu ze závislé činnosti i u zaměstnance, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá. Dotčené ustanovení dále stanoví, že *„(z)aměstnancem, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá, se rozumí zaměstnanec, u něhož se odvod povinného pojistného neřídí právními předpisy České republiky, nebo zaměstnanec, na kterého se zcela nebo částečně vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu. Za zaměstnance, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá, se nepovažuje zaměstnanec, je-li prokázáno, že se na něho zcela nebo částečně vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, které se řídí právními předpisy jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než Česká republika nebo Švýcarské konfederace; v takovém případě jsou základem daně příjmy ze závislé činnosti zvýšené o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto povinné zahraniční pojištění a tyto zahraniční příspěvky se považují pro účely daní z příjmů za povinné pojistné.“* V textu příspěvku bude pojistné a příspěvky hrazené v zahraničí dle poslední věty označeny rovněž jako „zahraniční povinné pojistné“. Pro účely ZDP je poplatník s příjmy ze závislé činnosti označován jako „zaměstnanec“, plátce příjmů je pak označován jako zaměstnavatel. Zaměstnavatelem je i poplatník uvedený v § 2 odst. 2 nebo § 17 odst. 3 ZDP, u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. Příjmy ze závislé činnosti jsou pak definovány v § 6 odst. 1 a 3 ZDP.

Jelikož byla shora uvedená změna včleněna do § 6 odst. 12 ZDP na základě pozměňovacího návrhu Senátu ČR, zcela chybí důvodová zpráva, jež by záměr zákonodárce v tomto případě určitým způsobem vymezila. Aplikace účelového výkladu je v daném případě navíc velmi obtížná, neboť schválené znění shora novelizovaného

§ 6 odst. 12 ZDP, je v rozporu se záměrem diskutovaným na plénu Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky.

Cílem tohoto příspěvku je potvrzení praktické aplikace novelizovaného ustanovení ZDP, a tím ulehčení situace na straně plátců (tj. zaměstnavatelů), kteří se s tímto administrativně komplikovaným opatřením musejí vypořádávat již při zúčtování mezd za měsíc leden 2019.

2. Shrnutí dopadů novelizovaného ustanovení

a) Zaměstnanci (rezidenti i nerezidenti ČR) pojištění v zahraničí mimo EU, EHP a Švýcarsko

Zůstává zachován režim platný do konce roku 2018, tzn. do superhrubé mzdy se zahrnuje „hypotetické“ tuzemské povinné pojistné (tj. povinné pojistné, které by bylo hrazeno zaměstnavatelem, pokud by zaměstnanec přispíval do českého povinného pojistného systému).

Stanovisko GFR:

Souhlas

b) Zaměstnanci pojištění v zahraničí (EU, EHP a Švýcarsko)

Není podstatné, ve kterém státě je zaměstnanec daňovým rezidentem, pro účely stanovení superhrubé mzdy je podstatné, v jakém státě je zaměstnanec pojištěn. Tzn. i na daňového rezidenta Kanady, na kterého se vztahuje povinné pojistné na Slovensku, se bude aplikovat novela ZDP a příjem ze závislé činnosti ke zdanění v České republice bude navýšen o slovenské povinné pojistné.

Stanovisko GFR:

Souhlas

Tento rozdílný způsob stanovení dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti pro různé skupiny zaměstnanců v návaznosti na to, jaké povinné pojistné se na tyto zaměstnance vztahuje, vyplývá přímo z textu novelizovaného ustanovení ZDP, nicméně pro jistotu prosíme o potvrzení, zda Finanční správa zastává tentýž názor.

Stanovisko GFR:

Souhlas

3. Zahrnutelné zahraniční pojistné do základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

3.1 Vymezení zahraničního povinného pojistného

Do základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP se zahrne výhradně pojistné hrazené zaměstnavatelem, které svoji podstatou odpovídá tuzemskému zdravotnímu, nemocenskému a důchodovému pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

Má-li přitom být alespoň částečně vymezeno, které ze zahraničních typů pojistného hrazeného zaměstnavatelem má být považováno za obdobné tuzemskému pojistnému

na zdravotní, nemocenské a důchodové pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále také „veřejnoprávní pojistné“, resp. „veřejnoprávní pojištění“), je nezbytné vycházet z jeho základních parametrů. Ty se přitom významným způsobem liší od typů pojištění, jež je možné sjednat soukromoprávně a nelze při posuzování, zda daná platba je či není veřejnoprávním pojistným vycházet pouze z podmínky (ne)existence pojistně-matematického schématu, ale mělo být splněno následující¹:

- 1) povinnost být veřejnoprávně pojištěn je stanovena zahraničními právními předpisy (a to bez ohledu na to, zda zahraniční právní předpis stanoví povinnost být pojištěn a samotný výběr pojistitele se částečně či zcela ponechává na zaměstnanci, tj. zaměstnanec může splnit takto stanovenou zákonnou povinnost i pojištěním u soukromoprávní instituce a má tak možnost volby mezi veřejnoprávním a soukromoprávním pojistitelem);
- 2) plnění pojistitele tzn. poskytnutí pojistného plnění (platby důchodu, nemocenské náhrady, atp.) není zpravidla odvislé od placení pojistných příspěvků a je stanoveno parametricky (předem definovaným způsobem);
- 3) nárok na pojistné plnění (přestože může být právními předpisy omezen například minimální pojistnou dobou) je nezpochybnitelný a zpravidla stačí pouze nastání určité právní skutečnosti; oprávněnost nárok tedy není dále prověřována pojistitelem.

Výše uvedené podmínky by přitom měly být splněny kumulativně. Zmíněné podmínky jsou pouze orientační, nicméně v obecné rovině by u zahrnutelných zahraničních plateb pojistného na zdravotní, důchodové a nemocenské pojištění měly být dostatečným vodítkem pro plátce.

Pojistné příspěvky mající charakter pojistného a jiné platby obdobného druhu, k jejichž úhradě není zaměstnavatel povinen dle zahraničních právních předpisů, či které svým charakterem (pro jehož posouzení je možné použít výše uvedené podmínky) neodpovídají tuzemskému pojistnému na zdravotní, nemocenské a důchodové pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, nebudou do základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP zahrnuty.

Stanovisko GFR:

Vysvětleno.

Souhlas vyjadřujeme s citovaným textem z posledního odstavce: „Pojistné příspěvky mající charakter pojistného a jiné platby obdobného druhu, k jejichž úhradě není zaměstnavatel povinen dle zahraničních právních předpisů, nebudou do základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP zahrnuty.“

Zdůvodnění:

Z ust. § 6 odst. 12 ZDP jednoznačně plyne, že pro stanovení základu daně u zaměstnance je prvotně důležitá existence právního předpisu resp. zahraničního právního předpisu, který zaměstnavateli ukládá povinnost platit z příjmů zaměstnance povinné pojistné, resp. zahraniční povinné pojistné (sociální nebo zdravotní), obdobně jako v České republice. Takové zahraniční povinné pojistné by mělo naplňovat

¹ Voříšek, V. Zákon o důchodovém pojištění. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 505

zahraniční systém sociálního zabezpečení v širším smyslu, jako je tomu v případě předpisů o veřejnoprávním pojistném v České republice. Zákonem uvedeným „stejným druhem“ je tedy v širším smyslu takové povinné pojistné, které plní stejnou roli, tj. sociální zabezpečení v širším smyslu, jako je tomu u národního povinného pojistného. Nezkoumá se přitom struktura (jednotlivé složky) takového povinného zahraničního pojištění. ZDP odkazuje jen na příslušné právní předpisy – tuzemské zákony a to na zákon č. 592/1992 Sb. a zákon č. 589/1992 Sb., a nově se odvolává na zahraniční právní předpisy stejného druhu jako v ČR. Při stanovení základu daně ve výši tzv. superhrubé mzdy se u příjmů ze závislé činnosti musí tedy aplikovat celková výše (tzn. nižší nebo i vyšší) zahraničního povinného pojistného placeného zaměstnavatelem bez ohledu na jeho strukturu, resp. na rozdíly oproti tuzemskému veřejnoprávnímu pojistnému – důležité je, že existuje v zahraničí obdobný právní předpis, který ukládá zaměstnavateli z příjmů zaměstnance takové povinné pojistné na sociální zabezpečení platit. Ustanovení § 6 odst. 12 ZDP přitom k případným rozdílům mezi jednotlivými systémy neumožňuje přihlídnout.

Do dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP se tedy nebudou zahrnovat zejména následující plnění:

- dobrovolné příspěvky na výše definované pojistné, u nichž není povinnost jejich úhrady stanovena zahraničními právními předpisy (je však možné, že takové pojistné/příspěvky budou příjmem zaměstnance ve smyslu § 6 odst. 1 a 3 ZDP);
- příspěvky na výše definované pojistné, u nichž je povinen k jejich úhradě dle zahraničních právních předpisů pouze zaměstnanec.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas

3.2 Zahrnutelné zahraniční povinné pojistné v případě existence odlišností ve způsobu stanovení vyměřovacího základu pro výpočet zahraničního povinného pojistného a jiných lhůt pro odvod pojistného

Do základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP se zahrne zahraniční povinné pojistné vypočtené/stanovené dle zahraničních právních předpisů upravujících dotčenou oblast veřejnoprávního pojištění, neboť dle znění § 6 odst. 12 ZDP má být základ daně „zvýšený o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto povinné zahraniční pojištění“.

V případě, že určitý příjem zaměstnance ze závislé činnosti (nebo jeho část) bude od zahraničního povinného pojistného osvobozen nebo nebude jeho předmětem, tj. nebude dle zahraničního právního předpisu povinnost z daného příjmu pojistné odvést, nebude základ daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP navýšen o povinné pojistné, jelikož takové pojistné nebude povinnost odvést, ale ani o „hypotetické pojistné“ stanovené dle českých právních předpisů.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas

V případě, že bude pojistné podle zahraničních právních předpisů odváděno v jiných lhůtách než měsíčních, například čtvrtletně či pololetně, bude základ daně navýšen v tom měsíci, za který bude pojistné souhrnně hrazeno, a to i když se bude jednat o pojistné zahrnující více kalendářních měsíců.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas

Pro upřesnění uvádíme, že v měsících, ve kterých se pojistné "neodvádí", se rovněž aplikuje ustanovení § 6 odst. 12 ZDP, de facto se za tyto měsíce zvyšují příjmy ze závislé činnosti o pojistné ve výši 0.

3.3 Zahrnutelné zahraniční povinné pojistné při existenci stropů/limitů vyměřovacích základů pro výpočet zahraničního povinného pojistného či pojistného samotného

Do základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP se zahrne zahraniční povinné pojistné vypočtené/stanovené dle zahraničních právních předpisů upravujících dotčenou oblast veřejnoprávního pojištění, neboť dle znění § 6 odst. 12 ZDP má být základ daně „zvýšený o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto povinné zahraniční pojištění“.

Uvedené se rovněž bude vztahovat na situace, kdy je samotný vyměřovací základ pro výpočet zahraničního povinného pojistného či pojistné samotné limitován/o (např. na měsíční bázi či roční bázi jako v případě českého maximálního vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení). Do dílčího základu daně ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP se tedy zahrne pouze zahraniční povinné pojistné do výše stanovené zahraničními právními předpisy; po překročení stropu/limitu vyměřovacího základu zahraničního povinného pojistného či pojistného samotného nebude dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti zvyšován, a to ani o „hypotetické“ povinné pojistné dle českých právních předpisů.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas

3.4 Zahrnutelné zahraniční povinné pojistné při výplatě příjmu po skončení vyslání/po zahájení vyslání v zahraniční (EU, EHP a Švýcarsko)

V praxi se velmi často setkáváme se situacemi, kdy zaměstnanec byl účasten zahraničního pojistného systému během jeho výkonu práce v zahraniční v rámci EU/EHP/Švýcarska a následně jsou jeho pracovní činnosti v zahraniční ukončeny. Zaměstnanec vrátí do České republiky a začne opět podléhat pojistnému systému v České republice. Za jeho předchozí zahraniční pracovní činnosti je zúčtován/vyplacen bonus. Tento bonus je vyplacen v období, kdy zaměstnanec je účasten českého pojistného systému, avšak se vztahuje k předchozímu období, kdy byl zaměstnanec pojištěn v zahraničním pojistném systému. Dle vyjádření Evropské komise k aplikaci nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 ze dne

29. dubna 2004 (dále jen „koordinační nařízení“) by z výše uvedeného bonusu mělo být odvedeno povinné pojistné do zahraničního pojistného systému.

Obdobná situace může nastat, když zaměstnanec je vyslán svým českým zaměstnavatelem pracovat do zahraničí a zaměstnanec začne přispívat do zahraničního pojistného systému. Český zaměstnavatel zaměstnanci zúčtovává příjmy za závislé činnosti, ze kterých je odváděno zahraniční povinné pojistné a současně zaměstnanci zúčtuje bonus za předchozí období, kdy zaměstnanec podléhal českého pojistného systému. Dle vyjádření Evropské komise by měl český zaměstnavatel z bonusu odvést povinné pojistné do českého pojistného systému.

Dle novelizovaného znění § 6 odst. 12 ZDP by pak v rámci měsíční mzdové evidence superhrubá mzda měla být tvořena následujícím způsobem: měsíční zúčtovaný příjem plus české povinné pojistné zaměstnavatele a bonus plus zahraniční povinné pojistné zaměstnavatele (v druhém příkladu: měsíční zúčtovaný příjem plus zahraniční povinné pojistné zaměstnavatele a bonus plus české povinné pojistné zaměstnavatele).

Stanovisko GFR:

Souhlas

3.5 Zahrnutelné zahraniční povinné pojistné v případě přenesení povinnosti úhrady na zaměstnance či dohody s příslušnou zahraniční správou sociálního zabezpečení či zdravotní pojišťovnou

Dle čl. 21 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 987/2009 ze dne 16. září 2009 (dále jen „prováděcí nařízení“) je přípustně uzavření dohody mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem / plátcem, na jejímž základě má zaměstnanec povinnost hradit „zaměstnavatelovu část“ zahraničního povinného pojistného, a to jménem a na účet zaměstnavatele.

V praxi mohou vznikat i odlišnosti, nejen v systému zahraničního pojistného z hlediska zahrnutelných příjmů, ale i z hlediska osoby, jenž je povinna úhradu provést. Tyto rozdíly mohou být způsobeny dohodou uzavřenou mezi zaměstnavatelem/plátcem a zaměstnancem na základě právě čl. 21 prováděcího nařízení či vyplývat přímo z dikce příslušných zahraničních právních předpisů pro oblast zahraničního povinného pojistného.

Do dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP se v takových případech zahrnou příspěvky na pojistné definované v bodě 2.1, u nichž je na základě dohody dle čl. 21 prováděcího nařízení úhrada prováděna zaměstnancem jménem zaměstnavatele.

Stanovisko GFR:

Souhlas

4. Kurz použitý pro přepočítání zahraničního pojistného zahrnovaného do základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP

Přestože úprava § 38 odst. 4 ZDP, tj. použití *kurzu stanoveného Českou národní bankou pro poslední den kalendářního měsíce předcházejícího měsíci, v jehož*

*průběhu se záloha sráží, dopadá rozsahem výhradně na příjmy jako takové, a to z důvodu použití odlišného pojmosloví v ZDP („příjem“ vs. „povinné pojistné“), není důvodu v daném případě nepostupovat *ad analogiam*.*

Domníváme se proto, že se pro přepočítání zahraničního pojistného odpovídající svojí podstatou pojistnému na tuzemské zdravotní, nemocenské a důchodové pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti použije výše uvedený kurz definovaný v § 38 odst. 4 ZDP.

Stanovisko GŘ:

Souhlas

5. Postup plátce daně při výpočtu základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle 6 odst. 12 ZDP

Z dikce novelizovaného ustanovení a použití sousloví „*je-li prokázáno*“ v poslední větě § 6 odst. 12 ZDP dovozujeme, že záměrem zákonodárce bylo zahrnout do základu daně z příjmů ze závislé činnosti povinné pojistné, a to buď české pojistné (skutečné či hypotetické), nebo v prokázaných případech účasti na zahraničním pojištění v EU/EHP/Švýcarsku příslušné zahraniční pojistné.

Použití pojmosloví „*je-li prokázáno*“ by přitom nemělo být vykládáno výhradně jako situace, kdy plátce daně má k dispozici potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení, ale i jako situace, kdy příslušnost k právním předpisům sociálního zabezpečení přímo vyplývá z koordinačního nařízení.

V praxi často dochází ke zpětnému vydávání potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení (tzv. „A1 certifikát“) dle koordinačního nařízení. Jak se popsáno dále, má toto potvrzení v některých případech pouze deklaratorní povahu, avšak někdy povahu konstitutivní s právní účinností od určitého data v minulosti (*ex tunc*). Takové situace je nutné dle našeho názoru rozlišovat.

Stanovisko GŘ:

Podle Nařízení EP a Rady (ES) č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení včetně prováděcího Nařízení č. 987/2009, se skutečnost, že poplatník spadá do zahraničního systému veřejnoprávního pojištění, prokazuje zejména formulářem A1: „Potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení“, popř. i jiným dokladem vydaným na žádost příslušnou zahraniční institucí k tomu kompetentní, ze kterého vyplývá, ve kterém státě je osoba (zaměstnanec) účastna pojistného systému.

Lze však souhlasit s názorem předkladatele, že slova: „je-li prokázáno“ by přitom neměla být vykládána výhradně jako situace, kdy plátce daně má k dispozici potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení, ale i jako situace, kdy příslušnost k právním předpisům sociálního zabezpečení přímo vyplývá z koordinačního nařízení. Lze však konstatovat, ve shodě s předkladateli, že v těchto případech, tzn. bez předloženého formuláře A1, přímo na základě koordinačního nařízení, může být navýšení základu daně o povinné zahraniční pojistné pro zaměstnavatele problematické, a to z důvodu, že je nutná vědomost zaměstnavatele o této skutečnosti, což v případě předložení formuláře A1 ze strany zaměstnance je zřejmé.

Je však nutné v této souvislosti poznamenat, že dle výše uvedených evropských nařízení obecně platí, že osoby z dotčených států jsou účastny všech systémů sociálního zabezpečení, tedy i zdravotního pojištění ve státě, ve kterém jsou výdělečně činné.

V souladu s daňovým řádem důkazní břemeno vůči správci ohledně skutečností tvrzených v daňových tvrzeních a dalších podáních leží na plátcích daně, případně na poplatníkovi v rámci daňového přiznání.

5.1 Postup plátce daně v případě potvrzení příslušnosti k zahraničním právním předpisům sociálního zabezpečení s deklaratorní povahou (tj. vyslání do 24 měsíců dle čl. 12 koordinačního nařízení a osob pracujících ve členských státech dle čl. 13 koordinačního nařízení)

Při vyslání do 24 měsíců čl. 12 koordinačního nařízení a v případě osob pracujících ve více členských státech EU čl. 13 koordinačního nařízení je příslušnost k systému sociálního zabezpečení je pro zaměstnance *stricto sensu* určena právě koordinačním nařízením. V tomto případě totiž správní orgán, který vydává potvrzení o příslušnosti k zahraničním právním předpisům sociálního zabezpečení (A1 certifikát), pouze potvrzuje určitý stav věci a samotná potvrzení mají deklaratorní povahu (tj. zaměstnanec vyslaný ze zahraničí do České republiky by měl být účastem zahraničního povinného pojistného systému bez ohledu na to, zda A1 certifikát byl zahraničním právním orgánem vydán či nikoliv). Pokud by zaměstnanec byl vyslán z České republiky, zaměstnanec by hradil povinné pojistné dle českých právních předpisů.

V těchto situacích bude plátce daně již od samotného počátku zahrnovat do dílčího základu daně ze závislé činnosti povinné pojistné určené podle koordinačního nařízení.

Může však nastat případ, kdy příslušnost k zahraničním právním předpisům sociálního zabezpečení přímo plyne z koordinačního nařízení, jak je popsáno výše, avšak plátce daně má až do okamžiku vydání potvrzení o příslušnosti k zahraničním právním předpisům sociálního zabezpečení důvodné pochybnosti, kterému systému sociálního zabezpečení je vyslaný zaměstnanec příslušen. Samotné použité pojmosloví „*je-li prokázáno*“ přitom musí být v kontextu novelizovaného výpočtu základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP vykládáno i způsobem, kdy pochybnosti na straně plátce daně jsou subjektivní povahy, protože on sám není schopen vyhodnotit, co správce daně při případné daňové kontrole bude považovat za prokázané. Obecné použití tohoto pojmu je velmi problematické, neboť stavu, kdy je určitá skutečnost prokázána, lze dosáhnout pouze v rámci správního či soudního řízení, a tudíž nelze po plátcích daně spravedlivě požadovat, aby předjímal výsledek daňově-správního či posléze soudního řízení, a tím přičítat plátcům daně vzniklou nejistotu.

Má-li na základě jemu dostupné dokumentace plátce daně za to, že daný zaměstnanec je příslušen zahraničnímu povinnému pojistnému dle čl. 12 a 13 koordinačního nařízení, musí mu být v souladu s právním principem *in dubio mitius* umožněno postupovat tak, jak je uvedeno v tomto bodě. Má-li však plátce jakékoliv pochybnosti, může postupovat až do okamžiku vydání potvrzení o příslušnosti k zahraničním právním předpisům sociálního zabezpečení tak, jak je uvedeno níže v bodě 5.2. To mimo jiné i z důvodu, že vydání potvrzení o příslušnosti k zahraničním právním

předpisům sociálního zabezpečení slouží právě ke zvýšení právní jistoty plátců pojistného.

Stanovisko GŘ:

Souhlas

5.2 Postup plátce daně v případě potvrzení příslušnosti k zahraničním právním předpisům sociálního zabezpečení s konstitutivní povahou (čl. 16 koordinačního nařízení – výjimka)

Z hlediska postupu pro reflektování takovéto změny ve způsobu výpočtu základu daně z příjmů ze závislé činnosti v průběhu zdaňovacího období v důsledku vydání konstitutivního potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení se zpětnou účinností se autoři domnívají, že je nutné na tuto situaci nahlížet jako na *změnu skutečností rozhodných pro správné stanovení daně*, a nikoliv jako na chybu plátce. Přestože si jsou autoři zcela vědomi, že uvedené rozdělení není nikterak výslovně v tomto členění upraveno v právních předpisech upravujících daňové právo v České republice, jsou přesvědčeni, že je v případě novelizace § 6 odst. 12 ZDP účinné od 1.1.2019 nutno toto rozlišovat.

Chybou či chybným postupem plátce se musí rozumět situace, kdy plátce daně svým vlastním či zaměstnancovým přičiněním základ daně z příjmů ze závislé činnosti stanovil v nesprávné výši. Tedy o situaci, které byl schopen plátce předejít vlastním úsilím, či o stav, kdy plátce měl nebo mohl mít k dispozici veškeré informace nezbytné pro jeho správné stanovení, ale svojí či zaměstnancovou nedbalostí takovéto informace nezohlednil při výpočtu základu daně z příjmů ze závislé činnosti. Naproti tomu je nutné odlišit stav *změny skutečností rozhodných pro správné stanovení daně*, kdy plátcům daně nejsou některé informace k okamžiku výpočtu základu daně ze závislé činnosti nejenom známy, ale není schopen ani při vynaložení veškerého úsilí tyto informace získat, neboť jsou závislé na rozhodnutí správního orgánu učiněné toliko *in futuro*. Z povahy věci nelze takovýto stav označit chybou plátce, neboť uskutečnění chyby je považováno za správní delikt se všemi důsledky z toho vyplývajícími. V hmotném právu jsou případy *změny skutečností rozhodných pro správné stanovení daně* zejména v podobě ustanovení představující *lex specialis* například změna vstupní ceny dle § 29 odst. 7 ZDP či § 74, § 77 či 78 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Jednotčím prvkem těchto hmotně-právních ustanovení je nastání skutečností dříve daňovému subjektu neznámých vliv na daň samotnou², přičemž však v ani jednom z případů není požadováno reflektování změny skutečností formou opravy mající vliv na dříve stanovenou daň,² ale vždy daňový subjekt zohlední skutečnost v okamžiku, kdy došlo k jejímu zjištění či ji objektivně zjistit mohl.

Autoři jsou dále toho názoru, že je nutné vyloučit *při změně skutečností rozhodných pro správné stanovení daně* i postup *ad analogiam* ustanovení § 38i ZDP, neboť dané ustanovení upravuje situace, kdy plátce daně právě pochybil při výpočtu základu daně z příjmů ze závislé činnosti, ať již z důvodu jím či jeho zaměstnancem zaviněné chyby. Toto autoři dovozují z celé systematiky ustanovení § 38i ZDP, například ve vztahu k § 141 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“) použití pojmů *dlužná částka na dani, neoprávněně vyplacená částka na daňovém bonusu*, atp. Uvedené lze taktéž

² V případě § 29 odst. 7 ZDP v podobě upravené hodnoty odpisů stanovených ze změněné vstupní ceny, v případě § 74, § 77 či 78 ZDPH poté ve formě opravy/úpravy/vyrovnání dříve uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty.

podpořit odůvodněním obsaženým v důvodové zprávě k zákonu č. 458/2011 Sb., „V § 38i se navrhuje upravit dosavadní postup při opravě **chyb** vzniklých při výběru daně z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků vybíraných srážkou formou záloh na daň.“

Alternativně by bylo možné *ad analogiam* připustit postup dle § 38i ZDP, avšak za předpokladu, že by byl správce daně schopen upravit údaje ve své evidenci *ex officio* tak, aby nedošlo k vyměření úroku z prodlení. Jednalo by se poté o přípustnou analogii ve prospěch plátce. Proti takovému postupu však svědčí dodatečná administrativní zátěž pro plátce, neb ten by musel provedenou opravu základu daně z příjmů ze závislé činnosti ve shora uvedeném případě oznámit, neboť správce daně by nebyl schopen bez dalších informací tuto skutečnost v evidenci správce daně zohlednit. Bude-li nicméně uvažováno v kontextu celé aplikace § 6 odst. 12 ZDP od 1. 1. 2019, jež vedla k nemalému zvýšení administrativní zátěže plátců,³ jsou autoři přesvědčení, že jim nelze uložit další povinnost v podobě informování správce daně, o každém vydaném potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení včetně vyčíslení výše rozdílu v jednotlivých měsících.

Nad rámec výše uvedeného je možné podpořit argumentaci pro jednorázové zohlednění v měsíci, v němž došlo k vydání potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení, a to skutečnost, že při opravě chyby dle § 38i ZDP, by dále došlo k vyměření úroku z prodlení. Jak poukázal Nejvyšší správní soud České republiky v rozsudku sp. zn. 4 Afs 210/2014 – 57 ze dne 24. listopadu 2015 úrok z prodlení má povahu „ekonomické náhrady za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou“. Daňový subjekt se tak musí vždy dostat do prodlení s úhradou daně. V případě *změny skutečností rozhodných pro správné stanovení daně*, však plátce v prodlení není, a to z výše uvedených důvodů, neboť informace o správním rozhodnutí přijatém *in futuro* jsou zcela mimo jeho dispoziční sféru a nelze tak po něm spravedlivě požadovat, aby zohlednil při výpočtu základu daně z příjmů ze závislé činnosti skutečnosti, jež mu nejsou známy. Pokud by však došlo k vyměření úroku z prodlení, jednalo by se pravděpodobně o postup v rozporu s obecnou právní zásadou *in dubio pro reo*, neboť plátce by fakticky nebyl s to zabránit jednání vedoucímu ke vzniku úroku z prodlení. Navíc se autoři domnívají, že současné nastavení informačního systému správce daně není sto jednoduchým způsobem vyměřit úrok z prodlení u části nedoplatku, jež by se vztahoval k opravě reálné chyby plátce prostřednictvím § 38i ZDP, a naopak u části způsobené zpětně vydaným potvrzením o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení. V důsledku by tak došlo ke vzniku dodatečných administrativních nákladů i na straně správce daně,⁴ a to nutno podotknout bez jakéhokoliv přímo aplikovatelného hmotně či procesně-právního vymezení této povinnosti.

³ Nutno podotknout, že tato změna byla provedena bez vypracování relevantního posouzení dopadů právní úpravy do podnikatelského prostředí i do správy daně.

⁴ Mohlo by taktéž dojít ke znehlednění celé evidence daně ze příjmů ze závislé činnosti, neboť u plátců s větším počtem zaměstnanců je provádění oprav dle § 38i ZDP zcela běžnou záležitostí. Kombinace časté opravy základu daně z příjmů ze závislé činnosti a zohlednění *změny skutečností rozhodných pro správné stanovení daně* zpětně v jednotlivých měsících, by posléze zřejmě způsobilo zmatečnost celé evidence úhrad této daně.

Ze shora zmíněných důvodů jsou autoři přesvědčeni, že jediným možným řešením pro zohlednění zpětně vydaného konstitutivního potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení v dílčím základu daně z příjmů ze závislé činnosti je jednorázová úprava.

Stanovisko GFR:

Nesouhlas

Zdůvodnění nesouhlasu:

Ustanovení § 6 odst. 12 ZDP výslovně neřeší dodatečné úpravy při placení zahraničního povinného pojistného.

Bude-li plátcí daně (zaměstnavateli) až následně prokázáno, že zaměstnanec spadá do systému zahraničního pojistného v EU/EHP nebo ve Švýcarsku, je nutno nahlížet na tuto situaci jako na změnu skutečností rozhodných pro správné stanovení daně. Tato změna reprezentuje stav, kdy zaměstnavateli jako plátcí daně není z určitých objektivních důvodů informace o tom, že zaměstnanec spadá do zahraničního pojistného systému k okamžiku, kdy má povinnost vypočítat zálohu na daň nebo daň, známa, resp. není schopen ani tyto informace včas získat, neboť jsou závislé na rozhodnutí příslušné instituce (také obvykle přihlásí takového zaměstnance do tuzemského systému veřejnoprávního pojištění, tj. ve státě, kde je výdělečná činnost vykonávána).

Jelikož plátce daně je při zúčtování příjmů ze závislé činnosti povinen daňovou částku srazit ze základu daně ve výši tzv. superhrubé mzdy, z ust. § 6 odst. 12 ZDP lze dovodit, že pokud není prokázáno, že daný zaměstnanec spadá do systému v EU/EHP nebo ve Švýcarsku, musí plátce daně příjem takového zaměstnance zvýšit jako doposud, tedy o částku odpovídající tuzemskému povinnému pojistnému (obdobně postupoval i do konce roku 2018, tedy i pokud zaměstnanec spadal do systému zahraničního pojistného). Změna tedy spočívá v tom, že nově zákon stanoví, že je-li příslušnost do systému v EU/EHP nebo ve Švýcarsku prokázána (to znamená i opožděně), tak se příjem takového zaměstnance musí od r. 2019 zvýšit o částku odpovídající zahraničnímu povinnému pojistnému, a to i zpětně (tj. nelze ani v uplynulém období ponechat fiktivní částku českého povinného pojistného).

Pokud je u zaměstnance zpětně určeno příslušnou institucí, že spadá do zahraničního pojistného systému v EU/EHP nebo ve Švýcarsku s tím, že povinné pojistné za dřívější dobu musí zaměstnavatel do jiného státu také zaplatit, znamená to, že v době zahájení současného výkonu činnosti některý z účastníků pojistného vztahu, buď nesplnil včas oznamovací povinnost vůči příslušné instituci sociálního zabezpečení, která tuto situaci nyní řeší retroaktivně, případně se jedná o vyřízení žádosti v delší lhůtě v souladu s koordinačním nařízením EU.

Z veřejně dostupných zdrojů (např. internetové stránky ČSSZ) lze dovodit, že pokud tuzemský zaměstnavatel již odvedl pojistné z činnosti vykonávané na území České republiky do českého systému, je následně na základě retroaktivního určení příslušnosti k zahraničním pojistným právním předpisům povinen vyřešit registrační a odvodové povinnosti podle zahraničních právních předpisů, tj. zahraniční povinné pojištění podle právních předpisů příslušného členského státu doplatit.

Při stanovení základu daně je nutno postupovat v souladu s novým zněním § 6 odst. 12 ZDP, tj. zvýšit příjem zaměstnance o toto zahraniční povinné pojistné, a to i zpětně. Jinými slovy, je-li prokázáno - i když retroaktivně, že daný zaměstnanec spadá do systému povinného zahraničního pojištění v EU/EHP nebo ve Švýcarsku, je nutné v souladu se zákonnou úpravou účinnou od 1. 1. 2019 při stanovení základu daně

aplikovat § 6 odst. 12 ZDP, ve znění zákona č. 306/2018 Sb. v plném rozsahu. Tzn., že plátce musí navýšit jeho příjem o toto zahraniční povinné pojistné, a to i případně zpětně. Tedy i v případě, že u zaměstnance byl po inkriminovanou dobu jeho příjem při stanovení základu daně zvýšen o tuzemské povinné pojistné, neboť došlo ke změně rozhodné skutečnosti pro správné stanovení záloh nebo daně. Zaměstnavatel jako plátce daně odpovídá za správnost sražené zálohy nebo daně podle § 38h a 38d ZDP v plném rozsahu a této odpovědnosti se nemůže za žádných okolností zprostit. V případě vzniku dlužné daňové částky by tedy měl plátce daně neprodleně správci daně dluh uhradit. Přitom samozřejmě může postupovat dle § 38i ZDP a dlužné částky na záloze resp. na dani srazit zaměstnanci ze mzdy. Pokud došlo ke vzniku dlužné částky na dani zaviněním zaměstnance, může tuto skutečnost oznámit svému správci daně podle § 38i odst. 5 písm. b) ZDP. Obráceně i v případě nižšího zahraničního povinného pojistného (než tuzemského) může rozdíl ve prospěch poplatníka vrátit rovněž za podmínek stanovených v § 38i ZDP.

5.3 Postup plátce daně při změně příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení uplynutím doby dle koordinačního nařízení nebo uplynutím doby, na kterou bylo vystaveno konstitutivní potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení (čl. 16 koordinačního nařízení)

V souladu s výše zmíněným se v případě pozbytí příslušnosti zaměstnance k právním předpisům sociálního zabezpečení bude do dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP zahrnovat povinné pojistné dle českého právního řádu, pokud zaměstnanec začne podléhat českému povinnému pojistnému systému, popřípadě zahraniční povinné pojistné (pokud zaměstnanec začne být příslušen do zahraničního povinného pojistného systému), a to od měsíce, v němž došlo ke změně příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení. V průběhu zdaňovacího období tak může dojít ke změně metody výpočtu dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP u daného zaměstnance v důsledku přechodu mezi povinnými pojistnými systémy.

Stanovisko GFR:

Souhlas

5.4 Postup plátce daně v případě nemožnosti získat údaje skutečně uhrazeném zahraničním povinném pojistném

V praxi bude nastávat rovněž situace, při níž plátce nebude schopen, i při vynaložení veškerého úsilí, získat údaje o zahraničním povinném pojistném. Tato situace bude nastávat zpravidla v případě přidělení zaměstnance k plátcovi zahraniční agenturou práce, tedy situaci, kdy plátce daně vystupuje v pozici tzv. ekonomického zaměstnavatele dle § 6 odst. 2 ZDP a agentura práce v postavení zaměstnavatele dle pracovně-právních předpisů.

Jelikož je přímo v § 6 odst. 2 ZDP použita zjednodušující právní fikce pro situace, kdy skutečný příjem není plátcovi daně znám, neboť právní zaměstnavatel odmítá tyto údaje sdělit, autoři se domnívají, že i pro účely praktické aplikace novelizovaného § 6 odst. 12 ZDP je nezbytné uplatnit určitá zjednodušení, neboť při všem vynaloženém úsilí není plátce daně schopen ani informace o výši zahraničního povinného pojistného

získat. Autoři navrhují, aby v těchto případech bylo zahraniční povinné pojistné určeno jako násobek zdanitelného příjmu a sazeb zahraničního povinného pojistného platných pro dané období pro příspěvky zaměstnavatele. Tedy výpočet zahraničního povinného pojistného se provede bez zohlednění odlišností ve vyměřovacích základech mezi tuzemským a zahraničním povinným pojistným.

Stanovisko GFŘ:

Nesouhlas.

Pro účely zdanění příjmů u ekonomického zaměstnavatele, pro správný výpočet si plátce daně (ekonomický zaměstnavatel) musí obstarat tyto údaje od právního zaměstnavatele, tzn. právní zaměstnavatel musí mít povědomí, že pronajatý zaměstnanec spadá do systému zahraničního povinného pojištění (on toto pojistné hradí) a tuto skutečnost musí neprodleně sdělit ekonomickému zaměstnavateli, který má odpovědnost za správné sražení daně.

V případě neprokázání, že se na zaměstnance zcela nebo částečně vztahuje zahraniční povinné pojištění stejného druhu, připočte k příjmu ze závislé činnosti pojistné, které je povinen platit zaměstnavatel dle českých právních předpisů.

5.5 Postup plátce daně při existenci maximálního měsíčního vyměřovacího základu (stropu) zahraničního povinného pojistného

Vzhledem k tomu, že v § 6 odst. 12 ZDP není výslovně upraveno, jakým způsobem se má v případě příjmů jak ze zdrojů v zahraničí (tj. za práci v zahraničí), tak v České republice (tj. za práci v České republice) od jednoho zaměstnavatele (plátce daně) během jednoho měsíce rozdělit měsíční zahraniční povinné pojistné mezi tyto příjmy, je dle autorů možné využít již projednaného příspěvku č. 440/17.12.14 - Určení výše odpovídajícího pojistného pro stanovení dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti při vynětí příjmů (či zápočtu zahraniční daně) a při výpočtu příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR. V rámci příspěvku byl odsouhlasen postup stanovení dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti s ohledem na maximální vyměřovací základ pro odvod povinného pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti v České republice.

Jedná se např. o situaci, kdy zaměstnanci, českému daňovému nerezidentovi s příslušností k zahraničním právním předpisům, plynou příjmy ze závislé činnosti jak ze zdrojů v České republice, tak ze zdrojů v zahraničí, přičemž zahraniční právní předpisy sociálního zabezpečení v zemi příslušnosti zaměstnance stanovují maximální měsíční vyměřovací základ (tj. **měsíční strop**) pro odvod zahraničního povinného pojistného (např. Rakousko či Německo). Jelikož v rámci měsíční mzdové evidence by v tomto případě měl být zúčtován pouze příjem za závislé činnosti vztahující se k práci vykonané na území České republiky, je potřeba stanovit i výši zahraničního povinného pojistného, o které bude tento příjem ze závislé činnosti navýšen pro účely stanovení základu daně dle § 6 odst. 12 ZDP.

Obdobná situace by mohla nastat i v případě českého daňového rezidenta, u kterého plátce daně obdržel od správce daně částečné zproštění povinnosti zálohovat daň z příjmů ze závislé činnosti u příjmů, které se vztahují k práci vykonané mimo území České republiky a které nebudou na území České republiky podléhat ke zdanění.

Zaměstnanci v příslušném měsíci plynou pouze příjmy ze závislé činnosti od jednoho zaměstnavatele a současně je zaměstnanec příslušen do jednoho zahraničního povinného pojistného systému.

V souladu s příspěvkem 440/17.12.14 by v takové případě měla být výše zahraničního povinného pojistného, o níž bude základ daně z příjmů ze závislé činnosti ze zdrojů v České republice zvýšen dle § 6 odst. 12 ZDP, odpovídat povinnému zahraničnímu pojistnému určenému ve stejném poměru, v jakém je vypočten měsíční příjem ze zdrojů na území České republiky k celkovému měsíčnímu příjmu ze závislé činnosti (např. pokud měsíční příjem ze zdrojů na území České republiky představuje 20 % celkového měsíčního příjmu ze závislé činnosti, odpovídající zahraniční povinné pojistné by rovněž mělo představovat 20 % celkového měsíčního zahraničního povinného pojistného souvisejícího s celkovým měsíčním příjmem ze závislé činnosti).

Příklad:

Celkový měsíční hrubý příjem ze závislé činnosti	150 000 Kč
Celkové měsíční zahraniční „stropové“ povinné pojistné – zaměstnavatelova část (měsíční stop přepočtený na Kč kurzem odsouhlaseným v bodě 4.)	27 000 Kč
Příjem plynoucí ze zdrojů na území České republiky (tj. příjem ze závislé činnosti vykonané na území České republiky činí 20 % celkového měsíčního příjmu ze závislé činnosti)	30 000 Kč
Zahraněční povinné pojistné související s příjmem ze závislé činnosti za práci vykonanou na území České republiky	5 400 Kč (20 % celkového měsíčního zahraničního povinného pojistného)
Měsíční základ daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP	35 400 Kč (tj. 30 000 Kč plus 5 400 Kč)

Stanovisko GFR:

Souhlas

6. Závěr

Dovolujeme si požádat o vyjádření názoru Generálního finančního ředitelství k výše uvedeným závěrům. Taktéž si dovolujeme požádat, aby Generální finanční ředitelství vydalo informaci o výši pojistného na důchodové, zdravotní a nemocenské pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti v jiných zemích EU, která by mohla být vhodnou pomůckou k ověření správnosti zahrnutelného zahraničního veřejnoprávního pojistného dle tohoto příspěvku, a to jak pro správce daně, tak pro plátce daně.

GFŘ není kompetentní k vydávání informací o výši zahraničního povinného pojistného. V případě, že bude mít GFŘ k dispozici relevantní informace ohledně výše zahraničního povinného pojistného, zveřejní je na webu Finanční správy.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

540/20.03.19 Daňový režim sdílených nákladů na výzkum a vývoj

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

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit daňový režim sdílených nákladů na společné projekty výzkumu a vývoje realizované v rámci mezinárodní skupiny podniků. V prostředí takových skupin je obvyklé, že se více společností z různých daňových jurisdikcí smluvně zaváže, že společně budou realizovat určitý projekt, přičemž v případě úspěšné realizace projektu má každá zúčastněná společnost právo využívat jeho výsledky v rámci svého podnikání. Zúčastněné společnosti nesou také společně riziko v případě neúspěchu projektu. Tento příspěvek neřeší situaci zakázkového výzkumu a vývoje.

Příklad:

Mezinárodní skupinu podniků tvoří dvě společnosti - právnické osoby:

Společnost A – daňový rezident v České republice

Společnost B – daňový rezident na Slovensku

Společnosti realizují projekt výzkumu a vývoje, který spočívá ve vývoji nového výrobního postupu, který v případě úspěšné realizace projektu obě použijí v rámci svého podnikání, přičemž podle smlouvy nesou společnosti náklady na projekt rovným dílem⁵.

Projekt je realizován v rámci jednoho roku, celkové náklady na projekt jsou 1200, každá zúčastněná společnost nese náklady 600, náklady jsou tvořeny následujícími položkami:

Nehmotný majetek nakoupený od společnosti se sídlem v Německu	300
Mzdové náklady na realizaci	300
Služby nakoupené od třetích osob	300
Ostatní režijní náklady na vstupy nakoupené od třetích osob (mimo služby)	300

V praxi jsou obvyklé dva základní scénáře realizace společného projektu:

1. Společné řešení projektu oběma společnostmi se spoluvlastnictvím výsledků projektu
2. Sdílení nákladů na řešení projektu realizovaného vybranou společností a bezúplatné poskytnutí práva k využití výsledků projektu ostatním zúčastněným společnostem

⁵ Předmětem tohoto příspěvku není řešení problému rozdělení nákladů a výnosů na společné projekty výzkumu a vývoje mezi jednotlivé zúčastněné společnosti z hlediska převodních cen, zejména z pohledu kapitoly VIII Směrnice OECD o převodních cenách.

Z ekonomického hlediska jsou obě varianty srovnatelné, neboť umožňují oběma společnostem ve stejném rozsahu a za stejných nákladů realizovat projekt a využívat jeho výsledky v rámci vlastního podnikání.

1. Společné řešení projektu oběma společnostmi se spoluvlastnictvím výsledků projektu

Každá společnost se aktivně podílí na realizaci projektu a nese svoje související náklady. V případě úspěšného řešení projektu se všechny společnosti stanou spoluvlastníky výsledku projektu s právem používat ho pro své podnikání.

Společnost A	Nehmotný majetek nakoupený od společnosti se sídlem v Německu (podíl na celkových nákladech)	150
	Mzdové náklady	200
	Ostatní režijní náklady na vstupy nakoupené od třetích osob (mimo služeb)	250
Společnost B	Nehmotný majetek nakoupený od společnosti se sídlem v Německu (podíl na celkových nákladech)	150
	Mzdové náklady	100
	Služby nakoupené od třetích osob	300
	Ostatní režijní náklady na vstupy nakoupené od třetích osob (mimo služeb)	50

Daňové dopady pro Společnost A

i) Odpisy majetku pořízeného od třetích osob v rámci projektu

Každá zúčastněná společnost účtuje o svém spoluvlastnickém podílu na nehmotném majetku pořízeném od třetí osoby a uplatňuje u něj daňové odpisy dle § 32a ZDP.

Závěr 1.1: Společnost A uplatní u nehmotného majetku daňové odpisy podle § 32a ZDP z pořizovací ceny ve výši 150.

ii) Vznik nehmotného majetku vlastní činností

Jedná se o společný projekt realizovaný vlastní činností pro vlastní potřebu zúčastněných společností. Zúčastněné společnosti si vzájemně neposkytují licenci k užívání výsledku projektu, ale tento výsledek používají z titulu spoluvlastnictví k němu. Nehmotný majetek podle § 32a ZDP v tomto případě nevzniká a související náklady se nekapitalizují.

Závěr 1.2: Náklady na účast na projektu nejsou pro společnost A výdaje na pořízení nehmotného majetku vlastní činností. V rámci roku uplatní společnost A odpisy nehmotného majetku, mzdové náklady ve výši 200 a ostatní režijní náklady ve výši 250.

iii) Uplatnění srážkové daně

Každá zúčastněná společnost uplatní srážkovou daň pouze ve vztahu k licenčnímu poplatku, který připadá na její spoluvlastnický podíl za pořízený nehmotný majetek.

Závěr 1.3: Společnost A uplatní srážkovou daň z ceny placené za licenci německému poskytovateli podle česko-německé smlouvy o zamezení dvojímu zdanění ve výši $150 * 5\% = 7,5$.

iv) Odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34a ZDP

Pokud jde o odpočet na výzkum a vývoj, nevylučuje ZDP uplatnění odpočtu i v případě, kdy je projekt realizován společně více subjekty. Realizace projektu a využití jeho výsledků v rámci skupiny nelze považovat za službu poskytnutou ze strany ostatních účastníků projektu.

Odpočet lze ve smyslu § 34a ZDP uplatnit ve vztahu k odpisům nehmotného majetku pořízeného od třetích osob i ve vztahu ke mzdovým nákladům a k ostatním nákladům na plnění pořízená od třetích osob s výjimkou služeb od třetích osob.

Závěr 1.4.: Společnost A může uplatnit odpočet na podporu výzkumu a vývoje ve výši odpisů nehmotného majetku, mzdových nákladů ve výši 200 a ostatních režijních nákladů ve výši 250.

v) Přefakturace části nákladů

V případě, že dojde k přefakturaci části nákladů vynaložených na projekt mezi členy skupiny, pak přefakturovaná část nákladů představuje běžný provozní náklad, nikoliv výdaj na pořízení nehmotného majetku od jiného člena skupiny.

U takto přefakturované části nákladů nelze uplatnit odpočet na výzkum a vývoj. Nejedná se však o náhradu za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového nebo duševního vlastnictví dle § 22 odst. 1 ZDP ani o pořízení nehmotného majetku dle § 32a ZDP s výjimkou situace, kdy by šlo o převod vlastnického práva na nehmotném majetku.

Závěr 1.5.: Pokud společnost B přefakturuje na společnost A část mzdových nákladů vynaložených v rámci projektu, pak pro společnost A půjde o běžný provozní daňově uznatelný náklad.

2. Sdílení nákladů na řešení projektu výzkumu a vývoje realizovaného vybranou společností a bezúplatné poskytnutí práva k využití výsledků projektu ostatním zúčastněným společnostem

V praxi jsou častěji projekty výzkumu a vývoje realizovány tak, že v rámci skupiny je určena jedna společnost – vedoucí projektu, která projekt realizuje a jedná vůči třetím stranám svým jménem a na svůj účet, včetně registrace výsledků projektu u orgánů ochrany průmyslového a duševního vlastnictví.

Ostatní společnosti ve skupině poskytují vedoucímu projektu finanční příspěvky na krytí nákladů na realizaci projektu podle předem stanoveného klíče. Pokud je projekt úspěšný, pak vedoucí projektu poskytne ostatním společnostem ve skupině bezplatnou licenci k využití výsledků projektu.

Tento scénář umožňuje specializaci společností ve skupině na určité typy projektů i širší zapojení externích dodavatelů, pro které je vedoucí projektu jediným smluvním a

fakturačním partnerem. Navíc je tento scénář administrativně jednodušší z hlediska registrace výsledků projektů u orgánů ochrany průmyslového a duševního vlastnictví.

2.1. Společnost A je vedoucím projektu

Společnost A

Výdaje

Nehmotný majetek nakoupený od společnosti se sídlem v Německu	300
Mzdové náklady na realizaci (předpokládejme, že mzdy a čas na realizaci je stejný u všech společností)	300
Služby nakoupené od třetích osob	300
Ostatní režijní náklady na vstupy nakoupené od třetích osob (mimo služeb)	300

Příjmy

Příspěvek na sdílení nákladů od společnosti B	600
---	-----

Daňové dopady

i) Odpisy nehmotného majetku

Závěr 2.1.1: Společnost A uplatní daňové odpisy z pořizovací ceny nehmotného majetku ve výši 300. Výnos od ostatních společností ze sdílení nákladů na realizaci projektu nepředstavuje dotaci na pořízení konkrétního majetku, ale výnos z provozní činnosti.

ii) Vznik nehmotného majetku

Jedná se o společný projekt realizovaný pro vlastní potřebu zúčastněných podniků. Poskytnutá licence je bezplatná a slouží pouze jako právní titul k užívání výsledku projektu, jehož majitelem je z formálně právního pohledu pouze vedoucí projektu. Nehmotný majetek podle § 32a ZDP u vedoucího projektu nevzniká a související náklady se nekapitalizují.

Závěr 2.1.2: Náklady na účast na projektu nejsou pro společnost A náklady na nehmotný majetek pořízený vlastní činností. V rámci roku uplatní společnost A odpisy nehmotného majetku z pořizovací ceny 300 a ostatní náklady na projekt ve výši 900 a zároveň realizuje výnos ve výši 600.

iii) Uplatnění srážkové daně

Společnost A uplatní srážkovou daň z ceny za licenci skutečně placenou německému poskytovateli licence podle česko-německé smlouvy o zamezení dvojímu zdanění ve výši $300 \cdot 5\% = 15$.

Co se týká případné srážkové daně na licenční poplatky, pak vzhledem k tomu, že licence je poskytnuta bezúplatně a vedoucí projektu tak nezíská žádnou peněžní náhradu na poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového nebo duševního vlastnictví ve smyslu § 22 odst. 1 ZDP, žádná srážková daň se neuplatní.

Závěr 2.1.3: Vedoucí projektu uplatní srážkovou daň pouze vůči licencím nakoupeným od třetích osob. V rámci skupiny se srážková daň z bezúplatně nabytých licencí neuplatní.

iv) Odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34a ZDP

Vedoucí projektu může odpočet uplatnit bez ohledu na to, že část jeho nákladů je hrazena ostatními společnostmi ve skupině.

2.2. Společnost B je vedoucím projektu

Společnost A

Výdaje

Příspěvek na sdílení nákladů placený společností B	600
--	-----

Daňové dopady

i) Odpisy nehmotného majetku

Příspěvky na realizaci projektu hrazené společností A společností B představují běžný provozní náklad společnosti A, neboť v okamžiku, kdy jsou tyto náklady hrazeny, není zřejmé, zda bude projekt úspěšný a zda vedoucí projektu bude moci udělit bezúplatnou licenci k užití výsledků projektu společnosti ve skupině.

Udělení bezplatné licence k užití výsledku projektu nelze považovat za zdanitelný bezúplatný příjem u příjemce licence, neboť bezplatnost vyjadřuje pouze skutečnost, že příjemce licence se již dříve podílel na nákladech, které poskytovatel licence vynaložil v souvislosti se vznikem předmětu průmyslového nebo duševního vlastnictví, které je předmětem licence⁶.

Již vynaložené příspěvky se v případě úspěšného projektu a bezúplatné licence zpětně neaktivují do majetku, ale zůstávají v provozních nákladech společnosti A. Společnost A žádné odpisy v souvislosti s projektem neuplatňuje.

Závěr 2.2.1: Společnost A žádný majetek nepořizuje a neuplatňuje žádné daňové odpisy. Příspěvek na sdílení nákladů představuje pro společnost A provozní náklad, který je obecně daňově uznatelný podle § 24 odst. 1 ZDP.

ii) Vznik nehmotného majetku

Jedná se o společný projekt realizovaný pro vlastní potřebu zúčastněných podniků. Bezúplatně nabytá licence slouží pouze jako právní titul k užívání výsledku projektu.

Závěr 2.2.2: Náklady na účast na projektu nejsou pro společnost A náklady na nehmotný majetek pořízený vlastní činností. V rámci roku uplatní společnost A uplatní provozní náklad ve výši 600.

iii) Uplatnění srážkové daně

⁶ Viz závěry příspěvku 452/22.04.15 Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů

Závěr 2.1.3: Společnost A nabývá pouze bezúplatnou licenci od společnosti B. Žádnou srážkovou daň společnost A neuplatní

iv) Odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34a ZDP

Společnost A sama žádný projekt výzkumu a vývoje nerealizuje, ale pouze poskytuje příspěvek na sdílení nákladů na projekt.

Závěr 2.1.4.: Společnost A žádný odpočet na podporu výzkumu a vývoje uplatnit nemůže.

Po projednání příspěvku navrhuje předkladatel přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

541/20.03.19 Výklad §15 zákona o DPH ve vztahu ke stravenkám

Předkládá: Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, číslo osv. 3191

1. Cíl příspěvku

Cílem příspěvku je nalézt základní definiční znaky poukazů dle §15 Zákona o DPH⁷ ve znění, v jakém by měl být po přijetí novely, která se v současné době nachází v legislativním procesu schvalování⁸ (dále „Novela“), respektive dle odpovídající úpravy pro poukazy na základě Směrnice o Poukazech⁹, která pravidla pro zdanění poukazů včlenila do EU DPH Směrnice¹⁰ k 1.1.2019.

Vzhledem k přechodným ustanovením Novely, podle nichž jsou pro poukazy vydané po 1.1.2019 za určitých okolností použitelná pravidla EU DPH Směrnice již od 1.1.2019, jde o téma, které je nutno urychleně vyjasnit. Je nezbytné sjednotit názor, zda poukazem dle §15 Zákona o DPH, respektive EU DPH Směrnice, jsou rovněž i v praxi velmi rozšířené poukázky na stravování¹¹ vydávané společnostmi zajišťujícími různými formami jejich distribuci a zpětný odběr¹² (dále „Společnosti“), kdy každá ze Společností má s vybranými restauračními zařízeními provozovanými na území České republiky smlouvy o zpětném odběru daných poukázek.

Pro účely tohoto příspěvku konkrétně předpokládám následující vymezení¹³:

- Společnost vlastním jménem vydává poukázky, aby s nimi mohly být hrazeny služby poskytované restauračními zařízeními (dále „Stravenky“ a „Partneři“);
- Stravenky Partneři přijímají jako úplatu nebo část úplaty za jimi poskytnuté služby. Související dokumentace specifikuje služby, které je možné Stravenkou u Partnerů zaplatit, jako stravovací služby s místem plnění v ČR (a to v podobě, ve které podléhají jediné sazbě DPH);
- Zpětným odběrem Stravenek se rozumí situace, kdy Partner předloží příslušné Společnosti Stravenku a ta jí má povinnost přijmout a uhradit Partnerovi předem stanovenou hodnotu vztahující se k takové Stravence;
- Partneři nejsou právně zavázáni po předložení Stravenky poskytnout stravovací službu, tj. neexistuje žádný takový závazek ani vůči Společnosti, která

⁷ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

⁸ Viz www.psp.cz, sněmovní tisk č. 206

⁹ Směrnice Rady (EU) 2016/1065, kterou se s účinností od 1. ledna 2019 mění směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o zacházení s poukazy.

¹⁰ Směrnice Rady (EU) 2006/112, o společném systému daně z přidané hodnoty

¹¹ Běžně nazývané „stravenky“

¹² Jde tak například o stravenky Sodexo, stravenky Cheque dejeuner, stravenky TicketRestaurant apod.

¹³ Nezpochybnuji, že některé poukázky dané jako příklad v rámci předchozí poznámky pod čarou (či jejich distribuce/zpětný odběr) se mohou s vymezením míjet, příklady totiž byly použity pouze pro lepší představu o tom, jakého tématu se tento příspěvek týká.

příslušnou Stravenku vydala, vůči osobě, která Stravenku předloží (dále „Klient¹⁴“), či vůči jiné osobě.¹⁵

2. Právní úprava dle evropské legislativy

Poukazem se pro účely Směrnice o Poukazech (respektive EU DPH Směrnice, která byla právě touto směrnicí novelizována) rozumí instrument naplňující současně tyto dvě charakteristiky:

- Je s ním spojena povinnost jej přijmout jako úplatu nebo část úplaty za dodání zboží nebo poskytnutí služby.
- Přímo na něm, nebo v dokumentaci s ním související, je buď uvedeno zboží, které má být dodáno (respektive služba, která má být poskytnuta), nebo osoba, která má uskutečnit dodání tohoto zboží (respektive poskytnutí této služby), případně na něm může být uvedeno obojí.

2.1. Právý význam pojmu „povinnost přijmout jej jako úplatu“ - dle Směrnice o Poukazech

Směrnice o Poukazech zmiňuje jako základní vlastnost poukazu to, že existuje povinnost přijmout jej jako úplatu nebo část úplaty za dodání zboží nebo poskytnutí služby. Jak však níže vysvětluji, gramatické znění této směrnice je pouze zavádějící, ve skutečnosti je základní vlastností poukazu to, že představuje právo získat zboží nebo službu. Jinými slovy, že opravňuje zákazníka k získání zboží nebo poskytnutí služby, respektive, že existuje povinnost zákazníkovi po předložení poukazu dané plnění poskytnout.

Nejprve uvedu důvody, které mne k tomuto tvrzení vedou a které vyplývají z preambule Směrnice o Poukazech (a z původních návrhů znění dané preambule):

- V prvním návrhu Směrnice o Poukazech¹⁶ bylo Komisí EU vysvětleno, že je nezbytné vyřešit DPH režim vydávání a distribuce poukázek¹⁷. Návrh přitom v preambuli obsahoval text *„Jednoúčelová poukázka opravňuje držitele k získání vyznačeného zboží nebo služby, pokud od samého počátku je možné s konečnou platností určit výši zdanění. Víceúčelová poukázka opravňuje držitele k získání zboží nebo služby, pokud toto zboží nebo služba, nebo členský stát, v němž mají být dodány nebo poskytnuty a zdaněny, nejsou dostatečně identifikovány tak, aby DPH bylo možné stanovit při vydání poukázky.“* Dále daný dokument deklaroval, že *„Poukázky by vždy měly vést k dodání zboží nebo poskytnutí služby a jsou často vydávány, aby podpořily prodej konkrétního dodavatele nebo skupiny dodavatelů nebo usnadnily nákupy. Tyto vlastnosti spolu s nárokem na obdržení zboží nebo služby (odpovídající povinnosti dodat toto zboží nebo službu) hrají roli při rozlišování poukázek a obecnějších platebních prostředků (které takové zvláštní nároky neobsahují).“* Ačkoli byla Směrnice o Poukazech výrazně od svého prvotního znění přepracovaná,

¹⁴ Pokud v textu používám pojem „zákazník“, chci tím zdůraznit obecnější dosah.

¹⁵ Systém distribuce je samozřejmě založen na tom, že je v zájmu Partnerů přijímat Stravenky, protože tím rozšiřují řady svých potenciálních klientů.

¹⁶ Viz EUR-lex, COM/2012/206/FINAL

¹⁷ Významový posun slov „poukaz“ a „poukázka“ neexistuje, termín „voucher“ byl pouze v různých dokumentech překládán takto variantně.

domnívám se, že na samotnou definici poukazu (tj. na nástroj, u něhož si Komise EU vytyčila za úkol prostřednictvím Směrnice o Poukazech vyřešit DPH pravidla pro jeho vydání a distribuci), to nemohlo mít výrazný vliv.

- Preambule finálně přijaté Směrnice o Poukazech toto jednoznačně potvrzuje, neboť obsahuje text *„Tato pravidla by měla být zaměřena pouze na poukazy, které lze použít k pořízení zboží nebo přijetí služby. Neměla by však být zaměřena na nástroje opravňující držitele ke slevě při nákupu zboží nebo služeb, avšak neposkytující právo takové zboží nebo služby obdržet.“* To deklaruje, že například i nástroje vnímané jako „slevové kupony“ by byly poukazem dle Směrnice o Poukazech, pokud by poskytovaly právo takové zboží nebo služby obdržet. Právě absence takového práva však tyto nástroje z dosahu Směrnice o Poukazech vylučuje.
- Preambule finálně přijaté Směrnice o Poukazech dále uvádí: *„Aby bylo jasné stanoveno, co se pro účely DPH poukazem rozumí, a poukazy byly odlišeny od platebních prostředků, je nezbytné poukazy, jež mohou mít fyzickou nebo elektronickou podobu, vymezit a rozpoznat jejich základní znaky, zejména charakter nároku spojeného s poukazem a povinnost přijmout jej jako protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby“.* Postačí si pak uvědomit, že je toto deklarované *„jasné stanovení, co se pro účely DPH poukazem rozumí, a poukazy byly odlišeny od platebních prostředků“* by bylo popřeno tím, pokud by poukazy byly vnímány identicky s platebními prostředky (tj. s instrumenty, u nichž je povinnost přijmout jej jako úplatu nebo část úplaty za dodání zboží nebo poskytnutí služby). Naopak musí platit, že poukazy musí být vnímány jako nástroje poskytující právo zboží nebo služby obdržet, aby mohlo dojít k jejich odlišení od platebních prostředků.

Výše uváděné argumenty vychází z textu preambule Směrnice o Poukazech, tzn. z textu, který sám o sobě není právně závazný a pouze napomáhá (či má napomáhat) interpretaci související legislativní úpravy. Směrnice o Poukazech však ve světle její preambule přinejmenším dává značný prostor pro tvrzení, že pokud určitý instrument neopravňuje zákazníka k získání plnění (tj. dodavatel není povinen plnění poskytnout), nemůže se jednat o poukaz.

Přesto podle mých informací pracovníci Finanční správy ČR znění preambule bagatelizují, označují ji jako nedůsledně koncipovanou a tvrdí, že Směrnice o Poukazech dostatečně určitě stanovuje, že není nutné, aby poukaz představoval oprávnění zákazníka k získání plnění. Údajně je gramatické znění článku 30a Směrnice o Poukazech zcela jednoznačné (*„poukazem je nástroj, se kterým je spojena povinnost přijmout jej jako protiplnění nebo část protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby“*) a o oprávnění zákazníka k získání plnění nehovoří.

V následující kapitole již konkrétně na příkladu Stravenek uvádím, proč vlastní textace Směrnice o Poukazech je pouze zavádějící a že EU DPH Směrnice ve svém celku ve skutečnosti potvrzuje, že pokud dodavatel není povinen plnění poskytnout, nemůže se jednat o poukaz.

2.2. „Povinnost přijmout jej jako úplatu“ - dle EU DPH Směrnice

Na úvod této kapitoly vycházím z teze, že Stravenka je poukazem dle EU DPH Směrnice. V dalším textu pak pravdivost této teze vyvrátím.

V souladu s článkem 30b odst. 1 třetí pododstavec EU DPH Směrnice, „*není-li dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služby osoba povinná k dani, která jednoúčelový poukaz vlastním jménem vydala, má se přesto za to, že tento dodavatel nebo poskytovatel dodal zboží nebo poskytl službu, na něž se poukaz vztahuje, dané osobě povinné k dani*“.

Dle článku 73 EU DPH Směrnice platí, že „*při dodání zboží nebo poskytnutí služby zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění*“. Je přirozené, že Partner do základu daně za poskytnutí stravovací služby zahrne částku, kterou získal nebo má získat od Společnosti při zpětném odběru Stravenky.

Pokud Stravenka je poukazem dle EU DPH Směrnice, pak v souladu s článkem 30a je to mimo jiné proto, že je povinně přijímána „*jako protiplnění nebo část protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby*“¹⁸. Má-li se dle článku 30b odst. 1 třetí pododstavec EU DPH Směrnice „*za to, že tento dodavatel nebo poskytovatel dodal zboží nebo poskytl službu, na něž se poukaz vztahuje, osobě povinné k dani která jednoúčelový poukaz vlastním jménem vydala*“, platí tedy, že Stravenka je plně v souladu s článkem 73 EU DPH Směrnice dalším protiplněním za poskytnutí služby Partnerem, které přijal od třetí osoby, tj. od Klienta. I toto protiplnění by měl Partner zahrnout do základu daně.

Tato dualita zahrnování do základu daně samozřejmě není ospravedlnitelná a vzniká jen proto, že definice poukazu dle EU DPH Směrnice je pouze vadně vyložena. Ve skutečnosti slova článku 30a EU DPH Směrnice musí mít jiný význam a poukaz nemůže být povinně přijímané protiplnění nebo část protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby. Jedinou možností, jak tuto dualitu zahrnování do základu daně odstranit, je vyložení gramatického znění EU DPH Směrnice dle jejího smyslu a účelu. A to tak, že EU DPH Směrnice vyjadřuje (jakkoli neobratným textem), že poukaz je nástroj opravňující klienta k získání zboží nebo poskytnutí služby, tj. nástroj zakládající povinnost zákazníkovi po předložení poukazu dané plnění poskytnout. Nikoli protiplnění.

2.3. Dílčí závěr 1

Lze shrnout, že

- a) Je nesprávné - s úmyslem zahrnout Stravenky do definice poukazu dle EU DPH Směrnice -bagatelizovat preambuli Směrnice o Poukazech;
- b) Nelze vykládat text EU DPH Směrnice tak, že poukaz dle EU DPH Směrnice je (za splnění dalších podmínek) povinně přijímané protiplnění za poskytnutí služby nebo dodání zboží, protože by vznikla neodůvodněná a zjevně nesprávná dualita v zahrnování do základu daně;
- c) Proto Stravenka není poukazem dle EU DPH Směrnice.

¹⁸ Dle článku 30a EU DPH Směrnice je poukazem „nástroj, se kterým je spojena povinnost přijmout jej jako protiplnění nebo část protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby...“

3. Právní úprava dle Zákona o DPH

Právní úprava dle Zákona o DPH neumožňuje jiný výklad, než mnou představený v Dílčím závěru 1. Ostatně zastává jej i sám autor Novely. Její znění i důvodová zpráva k Novele potvrzují, že poukazem může být pouze nástroj opravňující klienta k získání zboží nebo poskytnutí služby. Sled úvah předkládám v postupných bodech:

- Ministerstvo financí ČR, jehož zástupci se účastnili příprav Směrnice o Poukazech, vypracovalo na základě této směrnice Novelu a současně i důvodovou zprávu k Novele. Oba materiály vytvořilo Ministerstvo financí až poté, co bylo schváleno definitivní znění Směrnice o Poukazech včetně její preambule.
- Důvodová zpráva k Novele obsahuje text „*Nová pravidla se nevztahují na tzv. slevové kupóny, které opravňují jejich držitele k získání slevy z ceny nákupu, avšak neposkytují právo takové zboží nebo takovou službu obdržet, a nejsou tudíž pro účely daně z přidané hodnoty poukazem.*“
- Potvrzuje se tak, že bagatelizovat roli preambule Směrnice o Poukazech je nesprávné. Naopak je zřetelně vidět, že právě z jejího konceptu při přípravě Novely Ministerstvo financí ČR vycházelo; vypracovalo Novelu evidentně s představou, že pokud určitý instrument neopravňuje zákazníka k získání plnění (tj. dodavatel není povinen plnění poskytnout), nemůže se jednat o poukaz.¹⁹
- Novela skutečně této představě odpovídá, neboť uvádí, že na poukazu nebo v související dokumentaci mají být uvedeny tyto údaje: zboží, které má být dodáno, služba, která má být poskytnuta, nebo osoba, která má uskutečnit dodání tohoto zboží nebo poskytnutí této služby. Obraty „má být dodáno“ a „má uskutečnit“ implikují povinnost dodavatele plnění dodat, plně v duchu důvodové zprávy k Novele a preambule Směrnice o Poukazech.

3.1. Dílčí závěr 2

Lze shrnout, že

- a) Je zřetelné, že i znění Zákona o DPH a důvodové zprávy k Novele ve svém souhrnu konvenuje myšlence, že poukazem dle EU DPH Směrnice má vždy být (za splnění dalších podmínek) pouze nástroj opravňující klienta k získání zboží nebo poskytnutí služby (existuje povinnost zákazníkovi po předložení poukazu dané plnění poskytnout).
- b) Ministerstvo financí, jehož zástupci se účastnili příprav Směrnice o Poukazech, chápalo preambuli Směrnice o Poukazech jako zásadní pro výklad problematiky a ve snaze neodchýlit se od Směrnice o Poukazech jako celku přesně v jejím duchu koncipovalo důvodovou zprávu k Novele a text Novely.
- c) Bylo by naopak obtížné uvěřit, že by Ministerstvo financí ČR, jehož zástupci se účastnili příprav Směrnice o Poukazech, následně záměrně připravilo změnu Zákona o DPH tak, aby neodpovídal účelu a smyslu této směrnice.

¹⁹ K tomu srovnej druhou odrážku v části 2.1. tohoto příspěvku.

- d) Proto Stravenka není poukazem dle Zákona o DPH. Novela se systému vydávání, distribuce a zpětného odběru Stravenek nedotýká.

4. Návrh

Navrhuji přijmout výklad shrnutý v jednotlivých bodech částí „Dílčí závěr 1“ a „Dílčí závěr 2“ a náležitým způsobem jej publikovat. Pokud by Generální finanční ředitelství odmítlo výklad, že Stravenka není poukazem, pak navrhuji

- 1) Potvrdit, že zaměstnavatelé, kteří nakupují od Společností Stravenky, mají plný nárok na odpočet daně na vstupu z nakupovaných plnění představovaných Stravenkami, ačkoli taková plnění systematicky dále prodávají vlastním zaměstnancům s výraznou slevou.²⁰
- 2) Vyjasnit, jaká z níže uvedených listin je poukazem dle §15 Zákona o DPH (každá z listin je převáděna za úplatu, je na ní uvedeno zboží, které má být dodáno, a již ke dni jejího vydání je o dodání zboží, na které se vztahuje, známa sazba daně a místo plnění, a zjevně mezi nimi není pro zákazníka žádná odlišnost s ohledem na možnost získat dané zboží):
 - a) Listina opravňující zákazníka použít ji jako úplatu a získat tak po jejím předložení příslušné zboží od obchodníka bez jakéhokoli doplatku.
 - b) Listina neopravňující zákazníka použít ji jako úplatu, ale přesto získat po jejím předložení příslušné zboží od obchodníka bez jakéhokoli doplatku.
 - c) Listina opravňující zákazníka čerpat 100% slevu z ceny příslušného zboží a získat tak po jejím předložení příslušné zboží od obchodníka bez jakéhokoli doplatku.

²⁰ Například zaměstnavatel nakoupí stravenku za 115 Kč včetně DPH a prodá ji zaměstnanci za 25 Kč včetně DPH.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

542/20.03.19 Stravenky jako SPV či MPV - související problematika

Předkládá: Ing. Petr Drahoš, daňový poradce, číslo. osv. 4179

1 Cíl příspěvku

Tento příspěvek navazuje na příspěvek Ing. Tomáše Brandejse „**Výklad §15 zákona o DPH ve vztahu ke stravenkám**“, v němž se pokusil vymezit základní charakteristiku poukazů dle příslušné DPH legislativy.

Cílem aktuálního příspěvku je vyjasnit DPH režim při distribuci a uplatňování poukazek na stravování²¹ (viz níže jejich bližší vymezení) za předpokladu, že naplňují definici poukazů dle EU DPH Směrnice²², respektive dle §15 Zákona o DPH²³ ve znění, v jakém by měl být po přijetí příslušné novely.

Příspěvek má pokrýt následující situaci:

- Společnost vlastním jménem vydává poukázky a převádí je za úplatu zájemci, který je dále převádí za úplatu svému zaměstnanci (dále jen „Společnost“, „Zaměstnavatel“ a „Zaměstnanec“);
- Poukázky mají určitou nominální hodnotu a mohou jimi být hrazeny plnění poskytovaná Zaměstnancům různými prodejci (dále „Stravenky“ a „Partneři“). Související dokumentace specifikuje plnění, které je možné Stravenkou u Partnerů zaplatit, jako stravovací služby a zboží (potraviny a nápoje), v každém případě vyjma alkoholických nápojů a tabákových výrobků;
- Pro účely tohoto příspěvku nepředpokládám, že by Zaměstnanec hradil Partnerovi doplatek²⁴;
- Společnost má s každým Partnerem uzavřenou smlouvu o zpětném odběru Stravenek (dále též „výměna“ či „zpětný odkup“) na základě níž Partner může následně po poskytnutí plnění Zaměstnanci předložit Společnosti Stravenku a ta ji má povinnost přijmout a uhradit Partnerovi její nominální hodnotu. Společnost na základě této smlouvy Partnerovi současně účtuje samostatně vyčíslenou provizi za službu zajištění fungování výše popsaného systému, díky němuž Partneři rozšiřují okruh potenciálních zákazníků. Vzájemné závazky a pohledávky Partnera a Společnosti se započítávají.

Znovu připomínám, že pro účely tohoto příspěvku vycházím z předpokladu, že Stravenky jsou poukazem dle výše zmíněné legislativy.

²¹ Případně lze příslušné závěry analogicky vztáhnout na jiné poukazy (např. takové, kterými jsou hrazeny volnočasové aktivity), pokud naplňují identické parametry řešené v tomto příspěvku

²² Směrnice Rady (EU) 2006/112, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění Směrnice Rady (EU) 2016/1065, kterou se s účinností od 1. ledna 2019 mění směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o zacházení s poukazy.

²³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

²⁴ Režim doplateků je v současné době výkladově vyjasněný.

Přestože Stravenky v obecně rovině dle obchodních podmínek naplňují definici víceúčelových poukazů (dále jen „MPV stravenky“), nelze vyloučit ani smluvní nastavení, kdy Stravenka bude představovat jednoúčelový poukaz (dále „SPV stravenky“). Každá subkapitola začíná nejprve izolovaným pohledem zákona o DPH. Následně vždy krátce shrnuji perspektivu EU DPH Směrnice, a upozorňuji na případné odlišnosti a na to, co z nich vyplývá.

2 DPH režim - SPV stravenky

Pro účely zpřehlednění textu v této kapitole budu popisovat SPV stravenku na odběr služby stravovací podléhající 15% sazbě daně.

DPH legislativa stanoví, že převod²⁵ jednoúčelového poukazu se pro účely daně z přidané hodnoty považuje za poskytnutí služby, na něž se poukaz vztahuje. DUZP nastává okamžikem převodu poukazu.

Společnost tak při vydání SPV stravenky poskytne Zaměstnavateli stravovací službu. Zaměstnavatel prodá SPV stravenku dál Zaměstnanci a poskytne mu tím rovněž stravovací službu. Zaměstnanec pak čerpá u Partnera danou službu, i toto čerpání je dle zákona o DPH považováno za poskytnutí služby stravovací, nicméně mezi Partnerem a Společností (tj. Partner poskytne stravovací službu Společnosti). V konečném důsledku tak Společnost stravovací službu nakoupila a prodala, byť časově prodej předchází nákupu.

2.1 Jak je stanoven základ daně při vydávání a distribuci SPV stravenky? Jaký DPH režim přisoudit provizi²⁶ účtované Společností Zaměstnavateli?

Základem daně je vše²⁷, co obdržel nebo má v přímé souvislosti s prodejem poukazu obdržet převodce od nabyvatele nebo od třetí osoby, přitom do základu daně je nutno zahrnout i náklady na balení, přepravu, pojištění a provize.

Společnost by tak měla odvést DPH ve výši 15% ze všeho, co má v přímé souvislosti s prodejem SPV stravenky obdržet, tedy i z provize, kterou účtuje Zaměstnavateli.

Perspektiva EU DPH Směrnice: Výše popsané principy platí i na základě EU DPH Směrnice.

2.2 Jaký DPH režim přisoudit provizi účtované Společností Partnerům výměnou za SPV stravenky?

Na základě vymezení v kapitole 1 příspěvku jde o provizi za službu spočívající ve zprostředkování zákazníků Partnerům. Jedná se o zdanitelné plnění podléhající sazbě DPH 21%.

²⁵ Pojem „převod“ zahrnuje i „primární převod“ (čili „vydání“) poukazu.

²⁶ Správně bych měl hovořit o „DPH režimu služby, za kterou Společnost účtuje provizi“. Z důvodu zpřehlednění textu však používám rovněž i tento neformální popis.

²⁷ Vyjma samotné DPH.

Na uvedeném nemůže nic změnit ani to, že DPH legislativa zavádí právní fikci v tom smyslu, že Partner poskytl stravovací službu Společnosti; provize by neměla být vnímána jako sleva vážící se k ceně této stravovací služby.²⁸

Perspektiva EU DPH Směrnice: *Výše popsané platí i na základě EU DPH Směrnice.*

2.3 V jaké výši vznikají nároky na odpočet daně u vstupů Společnosti?

Koncept oběhu SPV stravenek včetně účtování provizí podle mého názoru vede k tomu, že Společnost by měla mít nárok na odpočet daně v plné míře²⁹ ze všech přímých i nepřímých nákladů týkajících se vydávání, distribuce či zpětného odběru SPV stravenek.

Perspektiva EU DPH Směrnice: *Výše popsané platí i na základě EU DPH Směrnice.*

3 DPH režim - MPV stravenky

Na rozdíl od pravidel, která platí pro SPV stravenky, se za uskutečněná plnění nepovažují převody MPV stravenek, nýbrž až jejich čerpání. Společnost tak neposkytuje vydáním MPV stravenky žádné zdanitelné plnění. Partner neposkytuje Společnosti také žádné zdanitelné plnění. Zdanitelné plnění ve formě poskytnutí služby či dodání zboží je poskytnuto Partnerem Zaměstnanci.

3.1 Jak je stanoven základ daně při vydávání a distribuci MPV stravenky?

Plnění, které uskutečňuje Společnost, není předmětem daně. Nemá tedy smysl hovořit o tom, jak stanovit základ daně.

O základu daně lze v souvislosti s oběhem MPV stravenek samozřejmě hovořit u zdanitelného plnění poskytovaného Partnerem Zaměstnanci. Zákon o DPH pro tyto účely obsahuje zcela specifický způsob stanovení tohoto základu daně:

- a) Určuje, že základem daně je částka, kterou za MPV stravenku uhradil ten, pro kterého bylo uskutečněno zdanitelné plnění (tj. částka, kterou za stravenku uhradil Zaměstnanec), případně i částka, kterou za něj uhradila jakákoli třetí osoba.
- b) Dále určuje, že pokud by částka dle předchozího bodu nebyla známa, pak je základem daně nominální hodnota Stravenky.

Znamená to, že v případě použití MPV stravenky (kterou následně Společnost Partnerovi proplácí), není pro účely stanovení základu daně u plnění poskytnutého Partnerem Zaměstnanci vůbec relevantní částka, kterou skutečně obdržel Partner od Společnosti.

²⁸ Podobně i služba komisionáře, který dle DPH pravidel je příjemcem příslušného plnění od komitenta, má stále svůj vlastní DPH režim a úplata za ni není vnímána jako sleva na plnění nakoupeného komisionářem od komitenta.

²⁹ Za předpokladu splnění běžných hmotných a administrativních požadavků pro jeho uplatnění.

Perspektiva EU DPH Směrnice: EU DPH Směrnice znění zákona příliš nesvědčí. Podle její preambule³⁰ by měl být základ daně určen zcela jiným způsobem, zcela kategoricky uvádí, že v případě víceúčelových poukazů by dodavatel zboží (poskytovatel služby) měl DPH uplatnit na základě protiplnění obdrženého za tento víceúčelový poukaz.³¹

To by znamenalo, že Partner by měl zdanit hodnotu, kterou má za MPV stravenku od Společnosti obdržet.

I pokud by znění preambule nebylo možné chápat tak kategoricky, vlastní text EU DPH Směrnice³² interpretovatelný rozumným způsobem stejně není. Jeho podoba totiž v průběhu přípravných prací doznala zásadních změn a obsahuje ve finální verzi vnitřní logickou vadu. Rozsah této vady vysvětluji v bodech:

- Původním záměrem bylo, aby základem byla nominální hodnota poukazu. Vydavatel poukazu, který jej pak od zákazníka přijme „výměnou“ za plnění, měl být povinen zdanit tuto nominální hodnotu.
- Tuto nominální hodnotu však zpravidla vydavatel nikdy neobdrží (běžně vydává poukaz za částku nižší). Například vydá poukaz v nominální hodnotě 100 Kč za 80 Kč.
- Proto byl současně v návrhu EU DPH Směrnice navržen systém, že první nabyvatel daného poukazu, který jej nabyl za 80 Kč, byl právní fikcí považován za poskytovatele služby vydavateli v hodnotě příslušného rozdílu mezi cenou a nominální hodnotou. Tento nabyvatel pak povinně měl vystavit daňový doklad vydavateli na 20 Kč.
- Další převody poukazu by byly podrobeny podobnému systému, kdy další distributor byl označen za poskytovatele služby předchozímu distributorovi. V řetězci distributorů by takto byl prodáván poukaz v zásadě neutrálně, protože odvedená DPH ze služby by byla předchozím článkem řetězce opět nárokována.
- Co se týká vydavatele, ten by zdanil 100 Kč a mohl by si odečíst 20 Kč na vstupu – bylo by tak zachováno pravidlo, že odvede v konečném důsledku tolik, kolik obdržel za plnění pro zákazníka
- Nicméně systém „povinných služeb předchozímu článku řetězce“ nakonec ve finálním znění EU DPH Směrnice není. Současně však bylo ponecháno pravidlo, že základem daně je nominální hodnota.
- Toho si pravděpodobně evropský zákonodárce na poslední chvíli povšiml a ve finálních fázích přijetí EU DPH Směrnice doplnil, že základ daně může být roven i „protiplnění zaplacenému za poukaz“.

Jde tak samozřejmě o zcela pokřiveně nastavená pravidla. Lze těžko s jistotou určit, zda ve smyslu EU DPH Směrnice „protiplnění zaplacené za MPV stravenku“ je to, co za ni zaplatil Zaměstnanec, nebo to, co za ni má obdržet Partner od Společnosti.

Je tak nezbytné výkladově překonat tuto právní nejistotu, přijmout sjednocující výklad EU DPH Směrnice a teprve dle něj vyložit zákon o DPH. Lze se nicméně spíše

³⁰ Jde o úvodní část EU DPH Směrnice, která vysvětluje účel a podstatu změn zaváděných vlastním legislativním textem.

³¹ Viz bod 11 preambule EU DPH Směrnice.

³² Viz článek 73a EU DPH Směrnice.

domnívat, že základem daně u příslušného zdanitelného plnění je to, co za MPV stravenku zaplatil Zaměstnanec (nebo za něj třetí osoba), nebo její nominální hodnota.

3.2 Jaký DPH režim přisoudit provizi účtované Společností Zaměstnavateli?

Na první pohled by se mohlo na základě zákona o DPH jevit, že provize účtovaná Společností by měla mít shodný DPH režim jako samotný převod MPV stravenky. Uvedené by totiž bylo předpokládatelné a odůvodnitelné prostřednictvím pravidel pro komplexní plnění (služba distribuce MPV stravenek je bezesporu vedlejším plněním při vydání).

Nicméně lze dovodit, že v případě provize za vydání MPV stravenky by se mělo jednat o odměnu za službu, která by měla mít svůj vlastní DPH režim. Zákon o DPH totiž uvádí tento text:

„§15a odst. 1) Převod víceúčelového poukazu se pro účely daně z přidané hodnoty nepovažuje za dodání zboží nebo poskytnutí služby, na něž se poukaz vztahuje.

§15a odst. 2) [...]

§15a odst. 3) Je-li v přímé souvislosti s převodem víceúčelového poukazu osobou povinnou k dani jinou než osobou, která má povinnost tento poukaz přijmout jako úplatu nebo část úplaty, poskytnuta samostatná služba, odstavec 1 se na poskytnutí této služby nepoužije“

Daný text v §15a odst. 3) zákona o DPH tak z působnosti pravidla, podle kterého se vydání ani převod MPV stravenky nepovažuje za uskutečněné plnění, vyjímá poskytnutí samostatných služeb. Je zjevné, že takový text nemá žádné opodstatnění v případě, že by byla v přímé souvislosti s převodem MPV stravenky poskytnuta služba, která již samo od sebe představuje samostatné plnění. Takovou službu by ani nemělo smysl zahrnovat do režimu přisuzovanému převodu MPV stravenky a nemělo by tak smysl ji z tohoto režimu zákonem vyjímát. §15a odst. 3) zákona o DPH stanovuje, že v případě samostatně identifikovatelné služby (která by mohla být, nebo dokonce i je prizmatem pravidel komplexního plnění považována) za vedlejší plnění k převodu MPV stravenky, se na takovou službu nemají pravidla pro převod MPV stravenky aplikovat.

Důvodová zpráva k novele zákona o DPH, která pravidla pro poukazy má zavést, toto potvrzuje, když uvádí, že danými službami se samostatným režimem se rozumí například distribuční služby. Je skutečně obtížně představitelné, že právě distribuční služby by zákonodárce měl potřebu explicitně vyjímát zákonem, kdyby se mělo jednat o samostatné plnění již z podstaty. Shledávám, že distribuční služby spíše považuje za plnění, které je nutno explicitně vyjímát zákonem právě proto, aby se vždy jednalo o samostatné plnění.

Provize za vydání MPV stravenky by tak měla mít povinně svůj vlastní DPH režim. Mělo by se jednat o úplatu za zdanitelné plnění podléhající sazbě DPH 21%.

Perspektiva EU DPH Směrnice: *Výše popsané principy platí i na základě EU DPH Směrnice. Směrnice je dokonce ještě více přímočará, neboť stanovuje, že předmětem daně je “každé poskytnutí služby, kterou lze určit”. Použití slova “určit” utvrzuje v názoru, že jde pouze o určitelnost služby; ta ve skutečnosti může být součástí jediného*

komplexního plnění. Navíc "distribuční služby" EU DPH Směrnice přímo uvádí jako příklad takových služeb. Zde platí to, co uvedeno výše.

3.3 Jaký DPH režim přisoudit provizi účtované společností Partnerům výměnou za MPV stravenky?

Za předpokladu, že stravenka je považována za MPV, pak na službu, za níž je účtována provize dopadají ustanovení o povinném přiřknutí vlastního DPH režimu (viz předchozí kapitola).

Jde o službu spočívající ve zprostředkování zákazníků Partnerům. Jedná se o zdanitelné plnění podléhající sazbě DPH 21%.

Perspektiva EU DPH Směrnice: Výše popsané principy platí i na základě EU DPH Směrnice.

3.4 V jaké výši vznikají nároky na odpočet daně u vstupů Společnosti?

Společnost vydáváním a zpětným vykupováním MPV stravenek, kdy fakturuje provize jak Zaměstnavatelům, tak Partnerům, vykonává dva typy plnění. Jeden typ plnění je mimo předmět daně, a druhým jsou zdanitelná plnění v podobě služby distribuční/zprostředkovatelské.

Protože Společnost vydáváním MPV provádí plnění, která jsou mimo předmět daně, tak v souvislosti s takovými plněními by v principu nárok na odpočet daně mít neměla. Tato skutečnost by dle konstantní judikatury SDEU měla vést k určitým redukcím výše nároku na odpočet daně, přitom SDEU ponechává na členských státech stanovení poměrového koeficientu pro krácení odpočtu.

Při určení tohoto koeficientu je nutno vycházet z toho, že veškeré náklady Společnosti jsou kalkulační položkou hodnoty provizí, hodnota MPV stravenky je z tohoto pohledu nedůležitá.³³ Bylo by proti neutralitě systému DPH, aby Společnost neměla nárok na odpočet z nákladů, z jejichž hodnoty odvádí DPH na výstupu. Hodnota poměrového koeficientu by proto měla být ve výši 100%. V konečném důsledku by tak Společnost měla mít nárok na odpočet daně v plné míře ze všech přímých i nepřímých nákladů týkajících se vydávání, distribuce či zpětného odběru MPV stravenek.

Perspektiva EU DPH Směrnice: Výše popsané principy platí i na základě EU DPH Směrnice.

4 Návrh

Navrhuji přijmout výklad a náležitým způsobem jej publikovat:

1) V případě SPV stravenky na odběr služby stravovací platí:

³³ Stravenka v nominální hodnotě 100 Kč je za 100 Kč vydána a za 100 Kč vykoupena, jde o položky, které ovlivňují pouze cash flow Společnosti. Kdyby byla nominální hodnota stravenky 200 Kč, jejich oběh by byl shodný, náklady na jejich oběh rovněž, Společnost by mohla fakturovat v principu shodnou provizi.

- a) Společnost je povinna odvádět DPH ve výši 15% ze všeho, co má v přímé souvislosti s prodejem SPV stravenky obdržet, tedy i z provize, kterou účtuje Zaměstnavateli.
 - b) Provize účtovaná Společností Partnerům představuje úplatu za zdanitelnou službu podléhající sazbě DPH 21%.
 - c) Společnost má nárok na odpočet daně v plné míře³⁴ ze všech přímých i nepřímých nákladů týkajících se vydávání, distribuce či zpětného odběru SPV stravenek.
- 2) V případě MPV stravenky platí:
- a) Základem daně u příslušného zdanitelného plnění je to, co za MPV stravenku zaplatil Zaměstnanec (nebo za něj třetí osoba), nebo její nominální hodnota.
 - b) Provize za vydání MPV stravenky účtovaná Zaměstnavateli má povinně svůj vlastní DPH režim. Jedná se o úplatu za zdanitelné plnění podléhající sazbě DPH 21%.
 - c) Podobně provize účtovaná společností Partnerům výměnou za MPV stravenky je úplatou za zdanitelné plnění podléhající sazbě DPH 21%.
 - d) Společnost má nárok na odpočet daně v plné míře³⁵ ze všech přímých i nepřímých nákladů týkajících se vydávání, distribuce či zpětného odběru MPV stravenek.

³⁴ Za předpokladu splnění běžných hmotných a administrativních požadavků pro jeho uplatnění.

³⁵ Za předpokladu splnění běžných hmotných a administrativních požadavků pro jeho uplatnění.