

## Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 26.6.2019

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 26.6.2019**

#### **DPH**

#### **545/15.05.19 Režim DPH při vystavování daňových dokladů mezi společníky..12**

Předkládají: Ing. Tereza Kubalová, daňový poradce, číslo osv. 5262

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

### **ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY**

#### **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

#### **544/15.05.19 Některé daňové dopady Brexitu .....**

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

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

Prof. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D.

#### **546/26.06.19 Daňové souvislosti práce z domova (home office) .....**

Předkládají: JUDr. Ing. Dana Trezziová, daňový poradce, číslo osv. 7

Robert Bezecný, daňový poradce, číslo osv. 3321

#### **547/26.06.19 Tvorba a rozpouštění daňových opravných položek v situaci jednoho či více spoludlužníků .....**

Předkládají: Ing. Lucie Čirková, daňový poradce, číslo osv. 4885

Ing. David Krch, daňový poradce, číslo osv. 3560

**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 dílem<sup>1</sup>.

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

---

<sup>1</sup> 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 společností

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 služby)	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 licence<sup>2</sup>.

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

---

<sup>2</sup> 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**

## **Daň z příjmů**

### **544/15.05.19 Některé daňové dopady Brexitu**

Předkládají: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, číslo osv. 1757  
Ing. Lucie Wadurová, daňový poradce, číslo osv. 4038  
Prof. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D.

#### **1. Úvod**

V souvislosti s vystoupením Velké Británie z Evropské unie budou mimo jiné vznikat otázky daňových konsekvencí této skutečnosti. Toho si je vědoma i vláda, která připravila a ve zrychleném legislativním režimu schválila, zákon řešící tzv. tvrdý Brexit, tj. vystoupení bez dohody z EU zákon č. 74/2019 Sb. KDP ČR si je vědoma závažných možných daňových dopadů Brexitu, a proto jsme promptně k této oblasti zpracovali materiál, který jsme zaslali na dotčená ministerstva. Tento materiál i odpověď z MF, kterou jsme k němu obdrželi, jsou přílohou tohoto příspěvku. Jelikož v tuto chvíli nelze odhadnout způsob vystoupení Velké Británie z EU, zabýváme se v tomto příspěvku i možnými daňovými konsekvencemi v případě vystoupení na základě dohody. Chtěli bychom také zdůraznit, že nemůžeme vyloučit některé další možné daňové konsekvence vystoupení VB z EU, které nejsou rozebrány v tomto příspěvku.

#### **2. Tvrdý Brexit**

##### **2. 1. Daňoví rezidenti ČR a jiného členského státu EU.**

Z ustanovení § 12 odst. 2 ZoB a z předložené odpovědi MF vyplývá, že v případě českých daňových rezidentů a rezidentů jiného členského státu EU má být z hlediska jejich daňových povinností v ČR považována Velká Británie v tzv. přechodném období (nejpozději do 31. 12. 2020) za členský stát Evropské unie. Tuto skutečnost je nutné zohlednit i z hlediska jednotlivých daňových konsekvencí, které z ní vyplývají. Domníváme se, že na základě tohoto předpokladu budou platit tyto závěry.

##### **2. 1. 1. Dopady pro daňové rezidenty ČR a jiného členského státu EU.**

2.1.1.1. Pokud bude například český daňový rezident či rezident z jiného členského státu poskytovat dar v zákoně definovanému subjektu, který má sídlo na území Velké Británie, bude možné do konce přechodného období (relevantní bude datum účinnosti darovací smlouvy) pro účely zdanění v ČR tento dar uplatnit jako nezdanitelnou část základu daně nebo položku snižující základ daně (§ 15 odst. 1 ZDP, § 20 odst. 8 ZDP).

2.1.1.2. V případě, kdy budou naplněny podmínky pro osvobození podílu na zisku, příjmů z převodu podílu v obchodní korporaci (§ 19 odst. 1 písm. zi) a ze) ZDP), může daňový rezident ČR či jiného členského státu EU po dobu přechodného období pro účely zdanění v ČR vycházet z toho, že jsou naplněny podmínky pro uplatnění osvobození z hlediska toho, že vyplácející britská společnost je daňovým rezidentem v EU.



2.1.1.3. Domníváme se, že i po uplynutí přechodného období může český daňový rezident či rezident jiného členského státu EU nadále uplatňovat osvobození z titulu podílu na zisku a příjmů z převodu podílu na obchodní korporaci, a to na základě § 19 odst. 9 ZDP s tím, že vycházejí z právních předpisů platných v současné době bude ve vztahu k Velké Británii naplněna podmínka minimální sazby korporátní daně ve výši 12 % dle daného ustanovení (§ 19 odst. 9 bod 4 ZDP).

2.1.1.4. Z hlediska aplikace směrnice týkající se podnikových kombinací (Směrnice 2009/133/ES ze dne 19. 10. 2009 implementovaná v ČR v § 23a ZDP až § 23d ZDP) bude nutné, dle našeho názoru, v souladu s právní jistotou a zákazem retroaktivity, vycházet z okamžiku realizace jednotlivých transakcí. Z tohoto hlediska bude relevantní rozhodný den v případě přeměn či okamžik přechod vlastnického práva a v případě ostatních transakcí. Pokud tyto okamžiky nastanou nejpozději do konce přechodného období, bude se na dané transakce pohlížet tak, že z pohledu jejich účastníků (který je českým daňovým rezidentem nebo daňovým rezidentem jiného členského státu EU mimo VB) naplňují podmínky, že jde o subjekty z Evropské unie, a to i po skončení přechodného období. To tedy prakticky například znamená, že pokud se přeměny, která v souladu s výše uvedeným byla realizována v přechodném období, zúčastní společnost, která je rezidentem Velké Británie, bude moci i po uplynutí přechodného období uplatňovat český daňový rezident či rezident jiného členského státu EU, jako odčitatelnou položku ztrátu, která v souladu s § 23c ZDP v rámci této transakce přešla na nástupnickou společnost.

## **2. 2. Daňoví rezidenti Velké Británie**

V případě daňových rezidentů Velké Británie vychází úprava § 12 odst. 1 ZoB z toho, že tito budou považováni za poplatníky, kteří jsou rezidenty EU pouze ve zdaňovacím období, ve kterém dojde k vystoupení z EU. Nicméně v tomto případě Velká Británie nebude obecně považována z hlediska daňového za členský stát EU již od okamžiku vystoupení z EU. Z tohoto hlediska vyplývají pro účely zdanění tyto závěry.

### **2. 2. 1. Dopady pro daňové rezidenty Velké Británie.**

2.2.1.1. Ve zdaňovacím období (daného konkrétního poplatníka), kdy dojde k vystoupení z EU, se bude ještě na poplatníka, který je rezident Velké Británie, z hlediska jeho daňové povinnosti hledět jako na daňového rezidenta z členského státu EU. To v případě fyzické osoby např. znamená, že v případě splnění kritérií příjmů ze zdrojů na území ČR může uplatňovat v tomto zdaňovacím období nezdanitelné části základu daně, slevy na dani a daňové zvýhodnění (§ 15 odst. 9 ZDP, § 35ba odst. 2 a § 35c odst. 5 ZDP).

2.2.1.2. Z hlediska např. poskytnutého daru platí, že pokud tento dar rezident Velké Británie poskytne po datu vystoupení Velké Británie z EU (domníváme se, že relevantní by měla být účinnost darovací smlouvy) subjektu, který má sídlo na území Velké Británie, nebude možné tento dar uplatnit v daňovém přiznání rezidenta z Velké Británie jako nezdanitelnou část základu daně nebo položku snižující základ daně (§ 15 odst. 1 ZDP, § 20 odst. 8 ZDP).

2.2.1.3. Pokud český daňový rezident nebo rezident z jiného členského státu je v pozici českého plátce daně, tak z hlediska výplaty podílu na zisku, převodu podílu ve

společnosti, licenčních poplatků a úroků platí, že již datem účinnosti vystoupení z Evropské unie bude nutné na Velkou Británii hledět jako na stát, který není členem EU. To znamená, že tímto okamžikem nebude možné z hlediska daňové povinnosti rezidenta Velké Británie uplatnit příslušná osvobození od daně (§ 19 odst. 1 písm. ze) ZDP, zj) a zk) ZDP). Z tohoto hlediska se domníváme, že relevantní by měl být obecný okamžik, kdy vznikne plátcí povinnost provést srážku daně. V případě podílu na zisku se však objevují různá stanoviska k této věci (viz pokyn D22 K § 19 odst. 1 písm. ze) až zi) versus KV Mgr. Magdaléna Vyškovská, Ing. Simona Hornochová 363/04.04.12 Licenční poplatky a úroky vyplácené nerezidentům a okamžik srážky daně u renegociovaných smluv o zamezení dvojího zdanění, KV ze dne 4. 4. 2012). Proto v těchto případech nebude zpochybňováno, když za rozhodující okamžik bude považováno datum rozhodnutí valné hromady o výplatě podílu na zisku, stejně tak pak nebude pozastavováno, pokud za rozhodující okamžik bude i v těchto případech považován okamžik, kdy má být provedena srážka daně.

2.2.1.4. V případě podnikových kombinací (Směrnice 2009/133/ES ze dne 19. 10. 2009 implementovaná v ČR v § 23a ZDP až §23d ZDP) bude z hlediska zdaňování daňového nerezidenta Velké Británie v ČR postupováno obdobně, jak je výše uvedeno v bodu 2.1.1.4. ale s tím, že rozhodujícím nejzazším okamžikem realizace dané transakce (rozhodný den přeměny, resp. přechod vlastnického práva) bude poslední den zdaňovacího období, kdy došlo k vystoupení z EU.

### **3. „Měkký Brexit“ - to je vystoupení na základě dohody.**

V případě vystoupení na základě dohody se v tuto chvíli samozřejmě obtížně predikuje, jak bude daná dohoda vzhledem k daňovým konsekvencím znít. Pokud v této dohodě bude například definováno určité období, po které se z hlediska daňového bude hledět na Velkou Británii jako na členský stát Evropské unie, bude relevantní znění této dohody s tím, že výše uvedené závěry budou aplikovány obdobně. Pokud však uvedená dohoda nebude výslovně tuto oblast řešit, bude nutné buďto přijmout speciální právní normu, případně využít jiných instrumentů daňového práva.

#### **3.1. Závěry**

3.1.1. V případě vystoupení Velké Británie z Evropské unie na základě dohody bude z hlediska daňového primárně postupováno dle dané dohody. Pokud bude daná dohoda oblast zdanění řešit, bude relevantní i pro zdanění v ČR. Pokud například bude na základě takové dohody považována Velká Británie po určitou dobu za členský stát EU, bude tato skutečnost relevantní i pro účely zákona o dani z příjmu (bez ohledu na to, zda budeme řešit zdanění daňových rezidentů VB či daňových rezidentů ČR či jiného státu EU). Výše uvedené závěry (bod 2.2.1. Závěry) budou aplikovány obdobně.

3.1.2.1. V případě, kdy dohoda o vystoupení Velké Británie z EU tuto oblast nebude řešit a nebude přijata adekvátní právní norma, domníváme se, že v této mimořádné situaci je možné využít § 39q ZDP, resp. § 260 DŘ a přijmout pro účely zdanění obdobné závěry jako v případě vystoupení na základě tvrdého Brexitu.

3.1.2.2. V takovém případě by však dle našeho názoru mohl být uplatněn mírnější pohled na zdaňování daňových rezidentů z Velké Británie a mohl by i v těchto

případech být přiznán Velké Británii obecný statut členského státu EU alespoň pro určité přechodné období, obdobně jako u českých daňových rezidentů či rezidentů z jiného členského státu EU.

**Příloha č. 1:** Připomínky KDP ČR k Návrhu zákona o úpravě některých vztahů v souvislosti s vystoupením Spojeného království Velké Británie a Severního Irska z Evropské unie

**Příloha č. 2:** Vyjádření MF ČR k připomínce KDP ČR

**Příloha č. 3:** Vyjádření MPSV k připomínce KDP ČR

# **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 26.6.2019**

## **DPH**

### **545/15.05.19 Režim DPH při vystavování daňových dokladů mezi společníky**

Předkládají: Ing. Tereza Kubalová, daňový poradce, číslo osv. 5262  
Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, číslo osv. 3191

#### **1. Uvedení do problematiky**

Právní úprava aplikace daně dle zákona č. 235/2004 Sb., zákon o DPH (dále jen „ZDPH“), v rámci společnosti dle § 2716 – 2746 občanského zákoníku byla do 30. 6. 2017 nejčastěji vykládána tak, že mezi společníky společnosti nedochází k uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Své povinnosti týkající se daně z přidané hodnoty, které vznikly z titulu jejich členství ve společnosti, plnili společníci prostřednictvím určeného společníka. Vůči třetím osobám (dodavatelům a odběratelům) tedy za společnost vystupoval tento určený společník a veškerá uskutečněná i přijatá zdanitelná plnění společnosti vykazoval tento společník ve svém daňovém přiznání a souvisejících evidencích.

Novela ZDPH, která byla publikována pod č. 170/2017 Sb., zrušila s účinností od 1. 7. 2017<sup>3</sup> zvláštní ustanovení týkající se společnosti a „postavila“ podmínky na samostatném působení každého společníka společnosti.

Informace GFR k uplatňování DPH u společníků společnosti od 1. 7. 2017<sup>4</sup> (dále jen „Informace GFR“) mimo jiné popisuje možnost do jisté míry zachovat výše uvedené schéma, kdy s třetí osobou (tj. odběratelem nebo dodavatelem) jedná pouze jeden společník vlastním jménem a na svůj účet a na účet ostatních společníků (dále jen „navenek vystupující společník“) následovně:

- Na daňových dokladech vystavených pro odběratele je uveden navenek vystupující společník jako poskytovatel celého plnění a zároveň ostatní společníci vystavují daňové doklady (popř. souhrnný daňový doklad) navenek vystupujícímu společníkovi ve výši jejich podílů na společné činnosti.
- Na daňových dokladech přijatých od dodavatelů je uveden tento navenek vystupující společník jako jediný příjemce zdanitelného plnění a současně musí tento společník vystavit ostatním společníkům daňové doklady, jimiž deklaruje poskytnutí části přijatého plnění ostatním společníkům, a to podle výše jejich podílů na společné činnosti.

V situaci výše popsané se ukazuje nezbytné vyjasnění Informace GFR, v níž je uvedeno, že „... plnění uskutečněná vůči třetí osobě i mezi společníky navzájem budou podléhat stejnému daňovému režimu“.

#### **2. K určení daňového režimu**

<sup>3</sup> S přechodným obdobím do 31.12.2018

<sup>4</sup> Č.j. 74028/17/7100-20116-709973

Podle našeho názoru pravidlo, že plnění uskutečněná navenek vystupujícím účastníkem vůči třetí osobě i mezi společníky navzájem mají podléhat stejnému daňovému režimu, které popisuje Informace GFŘ, nemá opodstatnění. Docházíme k závěru, že ve skutečnosti GFŘ mělo na mysli, že plnění uskutečněná navenek vystupujícím účastníkem vůči třetí osobě i mezi společníky stejný daňový režim mít nemusí. Informace GFŘ takový výklad potvrzuje, když v těchto dvou odstavcích na konci části 3 uvádí:

*“V případech uvedených v situaci 1/ (S třetí osobou (odběratelem) jednají všichni společníci vlastním jménem a na svůj účet) a 2/ (S třetí osobou (odběratelem) jedná pouze jeden společník vlastním jménem na svůj účet a na účet ostatních společníků) budou plnění uskutečněná vůči třetí osobě i mezi společníky navzájem podléhat stejnému daňovému režimu. Pokud jsou odběrateli poskytnuty např. stavební práce včetně projektové dokumentace, bude každým ze společníků (při splnění zákonných podmínek) aplikován režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e zákona o DPH, byť (např.) fakticky některý ze společníků se převážně podílel na společném díle pouze zpracováním projektové dokumentace nebo dojednáním realizace díla a koordinací stavebních prací, přičemž žádné stavební práce fakticky neprovedl. Účastí ve společnosti se ale na jejich komplexním poskytnutí odběrateli podílel, a to v souladu se společenskou smlouvou. (Totéž platí pro uplatnění sazby daně.)”*

*„Při posuzování naplnění limitů je nutné pro aplikaci jiného než běžného daňového režimu (limit 100.000 Kč týkající se dodání vybraného zboží, u kterého se aplikuje režim přenesení daňové povinnosti dle § 92f zákona o DPH) fakturovaná plnění posuzovat samostatně, tzn., že u fakturace celého plnění jedním společníkem třetí osobě (odběrateli) je v dané věci rozhodující hodnota plnění fakturovaného tímto společníkem a u fakturace jednotlivými společníky (vůči třetí osobě i mezi společníky navzájem) hodnota plnění podle výše jejich podílů na společné činnosti.“*

Citovaný text odhaluje, že na stejném daňovém režimu GFŘ ve skutečnosti netrvá. Například tak při poskytnutí služby, u níž se řídí pravidla pro stanovení místa plnění dle § 9 odst. 1 ZDPH, zákazníkovi usazenému mimo ČR, navenek vystupující společník usazený v ČR neuplatní DPH na výstupu, ale společníci rovněž usazení v ČR na svá plnění poskytnutá navenek vystupujícímu společníkovi uplatní tuzemskou daň, neboť pro jiný daňový režim by nebyly splněny předpoklady.

Výše uvedené platí analogicky i pro plnění nakupovaná navenek vystupujícím společníkem od třetí osoby a tedy tímto společníkem poskytnutá dalším společníkům. Například tak v případě, kdy navenek vystupující společník – plátce DPH, přijme plnění od neplátce, je zpravidla povinen na plnění vůči ostatním společníkům uplatnit daň.

### 3. Závěr

Navrhujeme výše citované odstavce z Informace GFŘ vyložit následujícím způsobem:

- Smyslem prvního odstavce bylo potvrdit, že při fakturaci plnění jednotlivými společníky vůči třetí osobě (v informaci GFŘ situace 1/), tak i při fakturaci v případě plnění podle § 13 odst. 3 písm. b) ZDPH v případě dodání zboží, resp. § 14 odst. 2 písm. b) ZDPH v případě poskytnutí služby (v informaci GFŘ

situace 2/), nemůže dojít ke změně předmětu plnění, a proto na daňových dokladech vystavených vůči třetí osobě jednotlivými společníky (situace 1/) nebo na daňových dokladech vystavených vůči třetí osobě fakturujícím společníkem a mezi společníky navzájem (situace 2/), musí být uveden totožný předmět plnění.

- Druhý odstavec na příkladu aplikace režimu přenesení daňové povinnosti deklaruje, že na jednotlivá výše uvedená plnění se aplikují pravidla ZDPH samostatně.

### **Stanovisko GŘ:**

**S uvedeným závěrem souhlasíme.**

## **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

### **Daň z příjmů**

#### **546/26.06.19 Daňové souvislosti práce z domova (home office)**

Předkládají: JUDr. Ing. Dana Trezziová, daňový poradce, číslo osv. 7  
Robert Bezecný, daňový poradce, číslo osv. 3321

V dnešní době je již téměř nemyslitelné, aby v oborech činnosti, kde je to z technického pohledu možné, zaměstnavatel neumožňoval zaměstnancům alespoň čas od času pracovat z domova. Využití práce z domova (tzv. „home office“) je zpravidla výhodný jak pro zaměstnavatele, který šetří náklady na nájem či pořízení drahých kanceláří, tak i pro zaměstnance, který naopak šetří čas a náklady spojené s dojížděním do často vzdálené kanceláře. Cílem tohoto příspěvku je potvrzení daňových dopadů náhrad poskytovaných zaměstnancům v souvislosti s plným nebo částečným pravidelným výkonem práce z domova, vyjasnění okruhu těchto nákladů a daňové dopady paušalizace těchto nákladů.

#### **1. Daňové ošetření nákladů zaměstnance, které mu vznikly při práci z domova, kompenzovaných mu zaměstnavatelem, z pohledu DPFO**

Pokud se zaměstnavatel se zaměstnancem dohodne, že zaměstnanec plně či částečně pracuje z domova, je zaměstnavatel v souladu s ust. §2 odst. 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen „zákoník práce“ nebo „ZP“) a ve smyslu ust. §151 zákoníku práce povinen poskytovat zaměstnanci náhradu výdajů, které mu vzniknou v souvislosti s výkonem práce, není-li stanoveno v zákoníku práce jinak (např. pro cestovní náhrady §152-189 ZP či náhrady za opotřebení §190 ZP). Tato skutečnost byla potvrzena i judikaturou Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek sp.zn. 5 Afs 68/2007: *„Dle § 2/2 ZP náklady, které vznikají zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce, nese zaměstnavatel, tj. pokud při výkonu práce nebo v souvislosti s ním vzniknou zaměstnanci výdaje, má zaměstnavatel povinnost tyto výdaje (za zákonem stanovených podmínek) zaměstnanci nahradit.“*

V rozsudku sp.zn. 1 Afs 50/2013 Nejvyšší správní soud konstatuje: *„36] Nejvyšší správní soud považuje za podstatné dodat, že zákon o daních z příjmů nikterak nepředepisuje, jak si mají zaměstnavatelé a zaměstnanci počínat v pracovněprávních vztazích. Pouze nastavuje podmínky, při nichž plnění určitého druhu v předepsané formě předmětem daně není. Je toliko na zaměstnavateli (tedy), aby si zvolil, za jakých podmínek bude poskytovat zaměstnancům plnění. Vybere-li takové podmínky, s nimiž zákon nespojuje preferenční daňové zacházení, musí počítat s tím, že plnění bude předmětem daně zaměstnance.“* Z této citace by se dalo usuzovat, že zaměstnavatel může poskytovat kompenzace za náklady, které vznikly zaměstnanci při práci z domova např. formou navýšení peněžního plnění (paušálu) za výkon práce (mzdy) nebo peněžního plnění vedle mzdy apod., což by obecně bylo považováno za zdanitelný příjem zaměstnance. Pokud zaměstnavatel poskytne zaměstnanci plnění ve formě náhrady výdajů vynaložených zaměstnancem dle §6, odst. 7 ZDP, musí být schopen prokázat, že poskytnutá kompenzace (plnění) nepředstavuje navýšení majetku zaměstnance.

Tato skutečnost byla potvrzena Nejvyšším správním soudem, např. rozsudek sp.zn. 5 Afs 68/2007:

*„Finanční náhrady nákladů poskytnuté zaměstnavatelem, které nevnaší do majetkové sféry subjektu (zaměstnance) navýšení majetku (§ 6/7 ZDP), nemohou být předmětem daně. Toto kritérium musí být při zkoumání „příjmu“ vždy zkoumáno.*

*Při zkoumání oprávněnosti náhrady nákladů musí být zohledněno i ekonomické hledisko, tzn. na zaměstnance nelze klást nároky, které by se mohly neblaze odrazit v jeho ekonomické sféře, jestliže lze problém uspokojení potřeb řešit účelněji a hospodárněji.*

*Přítom musí být rovněž zachována rozumná rovnováha: Na jedné straně nestanovit zaměstnavateli ekonomické bariéry pro zajištění výkonu jím provozované činnosti a na straně druhé zamezit přelévání finančních prostředků na mzdy do nezdanitelných částek, kterou je právě náhrada nákladů vynaložených zaměstnancem a které mu vzniknou v bezprostřední souvislosti s výkonem práce.*

*Aby mohl správce daně „navýšit“ daň, kterou měl zaměstnavatel povinnost srazit a odvést z daňových základů svých zaměstnanců, musí mít postaveno najisto, že se skutečně jedná o příjmy zaměstnanců, které vstupují do jejich základu daně.“*

*Povinnost zaměstnavatele kompenzovat zaměstnancům náklady spojené s komunikací mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem jakož i další náklady, které vzniknou zaměstnanci při výkonu práce mimo pracoviště zaměstnavatele, je též upravena v navrhované změně zákoníku práce (nově znění §317).*

## **Obecné shrnutí:**

Dle našeho názoru v případě kompenzace nákladů vynaložených zaměstnancem při práci z domova nevzniká na straně zaměstnance zdanitelný příjem. Je nicméně na zaměstnavateli, aby v souladu s výše uvedenou judikaturou prokázal, že plnění poskytnuté zaměstnanci je skutečně kompenzací jím účelně vynaložených nákladů.

### *1.1 Praktický výpočet výše náhrady při výkonu práce z domova*

V modelové situaci, která je níže uvažována, pracuje zaměstnanec 3 dny v týdnu (pondělí až středa) v sídle zaměstnavatele a 2 dny v týdnu (ve čtvrtek a v pátek) z domova (místa jeho bydliště). V pracovní smlouvě zaměstnance je uvedeno, že od pondělí do středy má zaměstnanec místo výkonu práce a pravidelné pracoviště v sídle zaměstnavatele a ve čtvrtek a v pátek má místo výkonu práce a pravidelné pracoviště v místě svého bydliště.

Nicméně, v praxi se velmi často setkáváme i se situacemi, kdy v pracovní smlouvě je se zaměstnancem sjednáno místo výkonu práce širěji než jedna konkrétní obec, ve které má zaměstnavatel sídlo a zaměstnanec své bydliště (užší pravidelné pracoviště pro účely cestovních náhrad sjednáno není). Zaměstnavatel se pak dle potřeby zaměstnavatele či zaměstnance flexibilně se zaměstnancem domlouvá na konkrétních dnech, kdy zaměstnanec bude pracovat z domova



a) Náhrady cestovních výdajů

Náhrady cestovních výdajů u práce vykonávané z domova ve čtvrtek a v pátek přicházejí zejména v úvahu v případě vyslání na pracovní cestu, cestu mimo pravidelné pracoviště (např. z místa pravidelného pracoviště v bydlišti do druhého místa výkonu práce v sídle zaměstnavatele) či při mimořádné cestě v souvislosti s výkonem práce mimo rozvrh směn. Na straně zaměstnance bude daňové ošetření cestovních náhrad uskutečněno v souladu s §6/7a) ZDP a na straně zaměstnavatele dle §24/2/zh) ZDP.

V případě, že místo výkonu práce je sjednáno jako jedna konkrétní obec (pravidelné pracoviště sjednáno nebylo), kde má zaměstnavatel sídlo a zaměstnanec současné své bydliště, při práci z domova zaměstnanec není na pracovní cestě a cestovní náhrady dle zákoníku práce mu v tomto případě nepřísluší.

b) Kompenzace za opotřebení vlastního majetku zaměstnance používaného pro výkon práce

Kompenzace za opotřebení vlastního majetku zaměstnance používaného pro výkon práce řeší náhrady za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci podle §190/1 ZP (§ 190/1), které nejsou předmětem DPFO dle § 6/7/d ZDP. Vlastním majetkem zaměstnance bývá zpravidla domácí počítač, tiskárna, mobilní telefon, ale může se jednat též např. o pracovní stůl, kancelářské židle, skříně či další vybavení kanceláře. Tyto náhrady lze poskytovat paušální částkou. Výdaje za tyto náhrady jsou ve smyslu § 6/8 ZDP považovány za prokázané do výše paušálu stanoveného zvláštními předpisy nebo paušálu uvedeného v kolektivní smlouvě, ve vnitřním předpise zaměstnavatele, v pracovní nebo jiné smlouvě za předpokladu, že výše paušálu byla zaměstnavatelem prokazatelně stanovena na základě kalkulace skutečných výdajů. Stejným způsobem postupuje zaměstnavatel při stanovení paušálu v případech, kdy dojde ke změně podmínek, za nichž byl paušál stanoven. Jde-li o paušál za použití vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce zaměstnance, které by jinak byly odpisovány, uzná se jen do výše, v jaké by zaměstnavatel uplatňoval odpisy srovnatelného hmotného majetku při rovnoměrném odpisování v dalších letech odpisování.

c) Kompenzace nákladů vynaložených zaměstnancem jiných než za opotřebení majetku zaměstnance

Ve smyslu výše citovaných ustanovení zákoníku práce i konstantní judikatury v této věci by zaměstnavatel měl zaměstnanci vedle nákladů za opotřebení majetku zaměstnance kompenzovat i jiné náklady vynaložené zaměstnancem v souvislosti s výkonem práce z domova, např. náklady na vytápění/chlazení, elektrickou energii, telekomunikační služby, náklady na úklid domácí kanceláře, apod.

Pro daňové ošetření těchto náhrad je klíčové ustanovení §6, odst. 7, písm. e) ZDP. Dle tohoto ustanovení nejsou předmětem daně: „*povinná plnění zaměstnavatele na vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce stanovená právním předpisem.*“ Dle důvodové zprávy jde zejména o náklady zaměstnavatele, ze kterých zaměstnanci nemají žádný majetkový prospěch, tj. náklady vynaložené na vybavení,

osvětlení, otop a bezpečnostní a hygienické zabezpečení pracoviště, na pracovní nástroje, zdravotní prohlídky a povinná očkování zaměstnanců, které je povinen hradit zaměstnavatel apod. Z hlediska textace ustanovení se jedná o promítnutí § 1a písm. b) a § 38 odst. 1 písm. a) zákoníku práce (zaměstnavatel poskytuje uspokojivé a bezpečné pracovní podmínky pro výkon práce a vytváří podmínky pro plnění pracovních úkolů a dodržuje ostatní pracovní podmínky stanovené právními předpisy, smlouvou nebo stanovené vnitřním předpisem). V souvislosti s daňovým ošetřením poskytnuté kompenzace nákladů zaměstnance vznikají následující otázky:

- Správné zařazení nákladů a správný výpočet kompenzace za výdaje hrazené zaměstnancem v souvislosti s home office. Domníváme se, že pro určení rozsahu kompenzovaných náhrad a pro výpočet těchto náhrad je možno využít argumentaci NSS obsaženou v již výše zmiňovaném rozsudku č.j. 5 Afs 68/2007, ve kterém NSS uvádí, že vhodným měřítkem pro posouzení náhrad by měl být rozsah nákladů, které je možné uznat jako daňově uznatelné u osoby, která by ve stejné situaci byla osobou samostatně výdělečně činnou. Pro výpočet výdajů za topení/chlazení, úklid, spotřebu elektrické energie apod. by mělo být možné podpůrně využít metodiku pro poměr nákladů spojených s provozem nemovitosti používané zčásti k podnikatelské nebo jiné SVČ nebo k pronájmu a zčásti k soukromým účelům (§ 24b ZDP), tj. rozpočítat výdaje na základě plochy domova využívané pro výkon závislé práce a v případě, že je tento prostor využívaný pouze 2 dny v týdnu, zohlednit tuto skutečnost v kalkulaci (např. výslednou částku vydělit 7 a znásobit 2).
- Správný výpočet kompenzace za výdaje hrazené zaměstnancem v souvislosti s home office, pro které nelze využít klíč plochy domova (např. náklady na telekomunikační připojení nebo náklady na internetové připojení) by se měl opírat o míru využití pro závislou práci z domova a případné soukromé využití zaměstnancem.
- Domníváme se, že by tato kompenzace mohla být poskytnuta zaměstnanci i paušální částkou, která by mohla být stanovena na základě skutečných obvyklých výdajů při práci z domova a to i přes to, že v §6/8 ZDP není uvedeno, že za prokázané výdaje do výše paušálu lze uplatnit i výdaje hrazené zaměstnavatelem paušální částkou dle odst. 7 písm. e) ZDP. Domníváme se, že řešení, kdy tuto část náhrady výdajů není možné na rozdíl od předchozí části hradit zaměstnancům paušální částkou, nebylo záměrem zákonodárce a že vzniklo neúmyslně v okamžiku, kdy bylo novelou ZDP přidáno do §6, odst. 7, písm. e). Nedává totiž smysl, aby zaměstnavatel část náhrad paušalizovat mohl a část nikoliv. Došlo by tím v podstatě k popření celého smyslu paušalizace, kterým je nepochybně snížení administrativních nákladů jak na straně zaměstnance, tak i na straně zaměstnavatele. Není snad ani třeba dodávat, že paušální částka musí být stanovena na základě věrohodných údajů a měla by být pravidelně aktualizována.

Pro výpočet kompenzace výdajů zaměstnance na práci z domova lze nicméně dle našeho názoru využít i jiné způsoby, např. výpočet obvyklých výdajů na práci

z domova stanovených odborným posouzením znalce na základě kalkulace odhadu skutečných výdajů.

d) Kompenzace nákladů vynaložených zaměstnancem na připojení k internetu

Domníváme se, že se jedná o velmi specifickou položku, a to z toho důvodu, že zaměstnavatelé zpravidla kladou velké nároky na zaměstnance z důvodu nutnosti připojení k internetu tak, aby zaměstnanec mohl efektivně pracovat mimo svoji kancelář (tj. v rámci home office). Může tak nastat situace, že někteří zaměstnanci při práci z domova vynaloží vyšší náklady na připojení k internetu a někteří nikoliv, jelikož jejich stávající internetové připojení, které mají doma k dispozici, je postačující. . Domníváme se tedy, že v situaci, kdy to vyžadují pracovní nároky zaměstnavatele, měl by zaměstnavatel kompenzovat zaměstnanci náklady na připojení k internetu související s prací zaměstnance z domova. Výpočet kompenzace by se měl opírat o míru využití internetu pro závislou práci z domova a případné soukromé využití zaměstnancem. V návaznosti na situaci se může jednat o veškeré náklady, pokud je připojení k internetu využíváno výhradně pro výkon práce zaměstnance z domova, případně o poměrnou část nákladů odpovídající např. počtu dní, ve kterých zaměstnanec z domova pracoval oproti jeho celkovým pracovním dnům v příslušném kalendářním měsíci.

### 1.2 Určení náhrady výdajů znaleckým posudkem

Jak již bylo uvedeno výše, zaměstnavatel je povinen s ohledem na příslušná výše citovaná ustanovení zákoníku práce kompenzovat zaměstnanci náklady jím vynaložené při výkonu pracovní činnosti pro zaměstnavatele. Není tak možné, aby zaměstnavatel tzv. „přenášel“ část výdajů na své zaměstnance. Na druhé straně je v případě poskytnutí jakéhokoliv plnění zaměstnavatelem zaměstnanci vždy na zaměstnavateli (plátcí daně), aby prokázal, že jím poskytnuté plnění je vypočteno ve správné výši a není tak předmětem daně.

V případě nesoučinnosti ze strany zaměstnance se zaměstnavatel dostává do velmi nezáviděníhodné situace, kdy na jedné straně je povinen plnění poskytnout, na druhé straně ale neví, zda informace o výši plnění poskytované zaměstnanci jsou správné. Navrhujeme proto odsouhlasit, že zaměstnavatel může kalkulaci výše náhrady účelně vynaložených nákladů nahradit znaleckým posudkem znalce v příslušném oboru oceňování a předejít tak situaci, kdy budou informace poskytnuté zaměstnancem, které představují podklad pro výpočet náhrady, zpochybněny správcem daně.

## 2. Daňové ošetření nákladů zaměstnance, které mu vznikly při práci z domova, kompenzovaných mu zaměstnavatelem, z pohledu daně z příjmů právnických osob na straně zaměstnavatele

Obecně je kompenzace zaměstnavatele zaměstnanci poskytnutá za práci z domova daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele, a to dle §24/1 a v případě paušalizovaných náhrad též dle §24/2/x) ZDP.

Dle §24/2/j)/4. ZDP lze příspěvek na stravování uplatnit jako daňově uznatelný výdaj (náklad), pokud přítomnost zaměstnance v práci během této stanovené směny trvá aspoň 3 hodiny a zaměstnanci nevznikl nárok na stravné při pracovní cestě dle

zákoníku práce. Jelikož i práce z domova je výkonem závislé práce a jedná se o přítomnost zaměstnance v práci v místě výkonu práce sjednaném se zaměstnavatelem, lze předpokládat, že pro účely uplatnění tohoto ustanovení se bude práce z domova považovat za „přítomnost zaměstnance v práci“.

Pokud tedy bude místo výkonu práce bylo se zaměstnancem sjednáno jako jedna konkrétní obec (pravidelné pracoviště sjednáno není), ve které má zaměstnavatel sídlo i zaměstnanec bydliště, bude práce z domova také považována za přítomnost zaměstnance v práci a budou aplikovány výše popsané závěry ohledně daňové uznatelnosti příspěvku na stravování.

### **3. Nájem kanceláře zaměstnancem zaměstnavateli**

Od výše v bodě 2 popsané kompenzace nákladů účelně vynaložených zaměstnancem při výkonu práce z domova pro zaměstnavatele je třeba odlišit situaci, kdy by zaměstnanec přenechal svoji kancelář k dlouhodobému užívání zaměstnavateli. V tomto případě, kdy by zaměstnanec účtoval zaměstnavateli tržní nájem (tj. náklady vynaložené na chod kanceláře a obvyklý zisk spojený s nájmem), představoval by tento nájem příjem dle § 9 ZDP (v případě poskytování dalších souvisejících služeb případně příjem dle § 7 ZDP).

Navrhujeme přijmout závěr, že v případě, kdy zaměstnavatel nad rámec kompenzace nákladů vynaložených zaměstnancem poskytne zaměstnanci další odměnu za vedení domácí kanceláře, bude veškeré plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci představovat příjem dle §9 (případně příjem dle §7 ZDP) a to až do výše obvyklého nájmu kanceláře v daném čase a dané lokalitě. Odměna přesahující výši obvyklého nájmu kanceláře by představovala příjem dle §6 ZDP.

### **4. Závěr**

V případě, že zaměstnanec pravidelně pracuje z domova, má zaměstnavatel povinnost uhradit zaměstnanci s tím spojené účelně vynaložené náklady. Je-li práce z domova vykonávána pouze částečně, je odpovědností zaměstnavatele řádně vypočítat výši těchto náhrad s přihlédnutím k rozsahu práce z domova.

Navrhujeme přijmout závěr, že celkovou kompenzací výdajů poskytovaných zaměstnanci je možné paušalizovat a pro stanovení paušální výše náhrady je možné využít též znalecký posudek.

## **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

### **Daň z příjmů**

#### **547/26.06.19 Tvorba a rozpouštění daňových opravných položek v situaci jednoho či více spoludlužníků**

Předkládají: Ing. Lucie Čirková, daňový poradce, číslo osv. 4885  
Ing. David Krch, daňový poradce, číslo osv. 3560

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit otázku vzniku okamžiku povinného rozpouštění daňových opravných položek u pohledávek, které jsou věřitelem vymáhány u jednoho nebo více spoludlužníků.

#### **Situace v praxi, o které se jedná**

V praxi je zcela běžné, že dodavatel si v různé fázi dodávky (tj. před dodávkou, v průběhu dodávky nebo i po její realizaci) zajistí svou vlastní pohledávku tak, že ji může vymáhat současně u více dlužníků. Jedná se o postup, který dodavatel v postavení věřitele uplatní zejména v situaci, kdy očekává, že se odběratel může dostat nebo případně již reálně dostane do platebních potíží a následného úpadku a věřitel chce mít možnost svou pohledávku plně uspokojit u jiného dlužníka resp. spoludlužníka.

Z hlediska pravidel pro tvorbu daňových opravných položek dle zákona č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně (dále jen „ZoR“) lze výchozí situaci shrnout následujícím způsobem:

1. Na straně věřitele se jedná o zajištění rizik plynoucích z případné nedobytnosti své vlastní pohledávky za dlužníkem, u které jsou splněny obecně podmínky pro tvorbu opravných položek vymezené zejména v ustanovení §2 ZoR.
2. Pohledávka není promlčená.
3. Kromě původního dlužníka může věřitel zaplacení pohledávky dle ad. 1 vymáhat i na třetích stranách, které jsou z pohledu věřitele v postavení spoludlužníků na základě různých titulů a úkonů, například jsou avaly bianco směnky, uzavřeli smlouvu o přistoupení k dluhu, podepsali ručitelské prohlášení (např. jako součást rámcové kupní smlouvy uzavřené mezi věřitelem a původním odběratelem) atd.
4. Společným znakem všech variant spoludlužníků, o kterých uvažujeme, a kterých se týká tento příspěvek, je skutečnost, že:
  - a. Nedochozí k zániku původní pohledávky a vzniku nové (tj. nejedná se o tzv. privativní novaci dluhu);
  - b. Původní pohledávka se vůči všem spoludlužníkům nemění z hlediska původní splatnosti a její výše;
  - c. Věřitel je v postavení, kdy může původní pohledávku uplatňovat i nadále u původního dlužníka nebo u kteréhokoli ze spoludlužníků, který má povinnost tento závazek plnit;

- d. I přes to, že ze strany spoludlužníka se jedná o plnění z titulu ručení za závazky původního dlužníka, z pohledu věřitele se stále jedná o vymáhání původní vlastní pohledávky vzniklé z titulu dodávky realizované věřitelem (tj. pohledávky účtované do zdanitelných výnosů) a pro věřitele resp. pro účely uplatňování pravidel ZoR se nejedná o pohledávku z titulu ručení apod.

#### Uplatnění daňových opravných položek resp. okamžiku jejich rozpouštění na straně věřitele

Z hlediska uplatnění daňových opravných položek na straně věřitele zvažujeme výlučně situace, ve kterých má věřitel možnost tvorby daňových opravných položek dle ustanovení §8, §8a a §8c ZoR k původní pohledávce za původním dlužníkem a kdy daňové opravné položky vytvořil v souladu se ZoR.

Hlavním důvodem pro přípravu a předložení tohoto příspěvku je otázka, kdy vzniká věřiteli povinnost rozpustit vytvořené daňové opravné položky a následně provést daňově účinný odpis pohledávky v situaci, kdy původní pohledávka je současně vymáhána na jednom nebo více dalších spoludlužnících.

K vymáhání původní pohledávky věřitelem u spoludlužníka dochází prakticky až poté, kdy původní dlužník pohledávku neplní např. ani po zaslání písemné výzvy a existuje důvodná obava, že ani plnit nebude. Na straně jedné se původní dlužník dostává do situace, která může být sama o sobě na straně věřitele důvodem pro povinné zrušení opravných položek dle ustanovení §8 odst. 2 ZoR a §8a odst. 4 ZoR (např. již proběhlo insolvenční řízení a je znám jeho výsledek). Na straně druhé věřitel, který jednal s péčí řádného hospodáře a včas si zajistil platné tituly pro vymáhání své pohledávky u třetích osob, pokračuje ve vymáhání své původní pohledávky u spoludlužníka resp. spoludlužníků, kteří mají povinnost pohledávku věřitele uspokojit. Jedná se tedy o situaci, kdy věřitel nadále pokračuje v aktivním (obvykle soudním) vymáhání své vlastní pohledávky, která byla součástí jeho zdanitelných výnosů a která splňuje obecné podmínky ustanovení §2 ZoR pro tvorbu opravných položek.

ZoR shora uvedenou situaci explicitně neřeší, nicméně současně ani nevyklučuje. Pokud věřitel vymáhal svou vlastní pohledávku na původnímu dlužníkovi a v rámci řádného hospodaření vymáhá svou pohledávku dále na jednom nebo více spoludlužníků s tím, že se stále jedná o původní věřitelovu pohledávku, která na počátku splnila podmínky ustanovení §2 ZoR a byly k ní tvořené opravné položky dle §8, §8a nebo §8c ZoR, měl by být ZoR vykládán v tom smyslu, že k naplnění podmínek pro povinné rozpuštění opravných položek dle ustanovení §8, odst. 2 ZoR a §8a, odst. 4 ZoR nedochází v situaci, kdy je původní pohledávka věřitelem nadále vymáhána u spoludlužníka a obecné podmínky tvorby opravné položky dle §2 ZoR jsou splněné na úrovni spoludlužníka (nebo spoludlužníků). Povinnost věřitele provést rozpuštění vytvořených opravných položek by měla být chápána a vykládána až v návaznosti na okamžik, kdy podmínky ustanovení §8, odst. 2 ZoR a §8a, odst. 4 ZoR jsou naplněné na úrovni všech existujících spoludlužníků (tj. například všichni spoludlužníci jsou postupně postiženi úpadkem, jehož výsledek je znám atd.).

Pokud by se jednalo o případ, kdy věřitel bude např. v situaci ukončení insolvenčního řízení vůči původnímu dlužníkovi a neexistuje dále titul pro tvorbu opravné položky dle

§8 ZoR, rozpustí věřitel opravnou položku v souladu §8 odst. 2 ZoR a současně je oprávněn vytvořit opravnou položku podle §8a ZoR z titulu vymáhání pohledávky za spoludlužníky. Domníváme se, že tento výklad je v souladu s účelem definovaným v §4 odst. 3 ZoR<sup>5</sup>, neboť nadále trvají důvody pro tvorbu opravné položky k vlastní existující a aktivně vymáhané pohledávce, jejíž výsledek vymáhání je však nejistý.

Tento výklad samozřejmě nevylučuje obecnou možnost věřitele provést rozpuštění opravných daňových položek a případný odpis pohledávky dle vlastního ekonomicky racionálního rozhodnutí dříve, tj. například již na základě proběhlého insolvenčního řízení u původního dlužníka, pokud věřitel usoudí, že další vymáhání pohledávky u spoludlužníků není ekonomicky opodstatněné apod.

Opačný výklad, který by sledoval výlučně osud prvotní vlastní pohledávky bez ohledu na její zajištění a následné vymáhání na straně spoludlužníků by u věřitele mohl vést k situacím, kdy by věřitel byl nucen rozpustit příslušné opravné položky již např. v okamžiku ukončení insolvenčního řízení za původním dlužníkem a provést ve stejný okamžik i daňově relevantní odpis této pohledávky i přes to, že věřitel by měl stejnou pohledávku řádně zajištěnu (např. prostřednictvím avalované bianco směnky apod.) a nadále ji vymáhal nebo mu i byla spoludlužníkem průběžně splácena. Rozpuštění opravné položky a současný odpis pohledávky by značně zkresloval aktuální finanční výkazy věřitele. Povinnost rozpuštění opravné položky bez současného odpisu pohledávky by pro věřitele byla z daňového pohledu nepříznivá, neboť v dalších zdaňovacích případech by případná ztráta z odpisu nesplacené části pohledávky nebyla kryta rozpouštěním opravné položky a nebyl by tak naplněn účel tvorby opravných položek dle §4 odst. 3 ZoR.

Pro doplnění uvádíme, že:

- 1) Shora uvedený výklad by měl platit pro všechny pohledávky bez ohledu na jejich stáří resp. datum vzniku a bez ohledu na znění ZoR, které by mělo být na dané pohledávky aplikováno.
- 2) Na shora uvedený výklad by neměla mít vliv skutečnost, že věřitel ve svém účetnictví provede rozvahové přeúčtování původní pohledávky za původním věřitelem na pohledávku za spoludlužníkem. Takový postup je pouze zachycením skutečnosti, na kom je původní pohledávka aktuálně aktivně vymáhána, nicméně se stále jedná o původní pohledávku, která naplňuje podmínky tvorby opravných položek dle ustanovení §2 ZoR.

### Závěr

Navrhujeme potvrdit závěr, že:

- 1) V situaci, kdy věřitel aktivně zajišťuje a následně vymáhá svou pohledávku, která při svém vzniku splňuje podmínky tvorby opravných položek dle ustanovení §2, §8, §8a a §8c ZoR, vedle původního dlužníka současně nebo postupně na jednom nebo více spoludlužnících, vzniká věřiteli povinnost

---

<sup>5</sup> §4 odst. 3 ZoR „Opravné položky slouží ke krytí ztrát z odpisu pohledávek, k nimž jsou vytvořeny, nebo ke krytí rozdílu mezi jmenovitou hodnotou pohledávky a její pořizovací cenou sjednanou při postoupení postupníkovi. Opravné položky se zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny“.

rozpustit vytvořené opravné položky až k okamžiku, kdy pominou důvody pro jejich existenci na úrovni všech spoludlužníků.

- 2) Pokud k předmětné pohledávce byly tvořeny opravné položky dle §8 ZoR a příslušné insolvenční řízení bylo již ukončeno a pro opravné položky za původním dlužníkem dle §8 ZoR již nepřetrvává žádný titul, má věřitel právo příslušné opravné položky vytvořené původně dle §8 ZoR překlasifikovat na opravné položky vytvořené dle §8a ZoR, a to za předpokladu, že předmětná pohledávka je nadále aktivně vymáhána u spoludlužníka (spoludlužníků).
- 3) Tímto není dotčeno právo věřitele provést rozpuštění příslušných opravných položek dříve, pokud podmínky pro jejich rozpuštění jsou splněné minimálně na úrovni jednoho dlužníka (resp. spoludlužníka).