

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 18.9.2019

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 18.9.2019

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 18.9.2019

Daň z příjmů

547/26.06.19 Tvorba a rozpouštění daňových opravných položek v situaci jednoho či více spoludlužníků20
Předkládají: Ing. Lucie Čirková, daňový poradce, číslo osv. 4885
Ing. David Krch, daňový poradce, číslo osv. 3560

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 18.9.2019

Správa daní

549/18.09.19 Uplatnění plné moci 33
Předkládá: MVDr. Milan Vodička, daňový poradce, číslo osv. 1366

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

Daň z příjmů

544/15.05.19 Některé daňové dopady Brexitu 7
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) 7
Předkládají: JUDr. Ing. Dana Trezziová, daňový poradce, číslo osv. 7
Robert Bezecný, daňový poradce, číslo osv. 3321

548/18.09.19 Vstupní cena pro odepisování u majetku (nemovitosti) získané z dědictví 7
Předkládají: Bc. Blanka Marková, daňový poradce, číslo osv. 127
Ing. Jan Procházka, daňový poradce, číslo osv. 610
Ing. Michal Procházka, daňový poradce, číslo osv. 5386

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 18.9.2019**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 A a B společně 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 dílem¹.

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 (licence) nakoupený k realizaci projektu od společnosti C se sídlem v Německu	300
Mzdové náklady na realizaci projektu	300
Služby nakoupené od třetích osob	300
Ostatní režijní náklady na vstupy nakoupené od třetích osob (mimo služeb)	300
Celkem náklady na realizaci projektu	1200

V praxi jsou obvyklé dva základní scénáře realizace společného projektu:

Scénář č. 1: Společné řešení projektu oběma společnostmi se spoluvlastnictvím výsledků projektu

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

¹ 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.

Scénář č. 1: Společné řešení projektu oběma společnostmi se spoluvlastnictvím výsledků projektu

Obě společnosti zúčastněné na projektu se aktivně podílí na realizaci projektu a každá nese svoje související náklady. V případě úspěšného řešení projektu se obě společnosti stanou spoluvlastníky výsledku projektu s právem používat ho pro své podnikání.

Společnost A	Nehmotný majetek (licence) nakoupený k realizaci projektu od společnosti C se sídlem v Německu (50% podíl na celkových nákladech)	150
	Mzdové náklady na vlastní zaměstnance	200
	Služby nakoupené od třetích osob	0
	Ostatní režijní náklady na vstupy nakoupené od třetích osob (mimo služeb)	250
	Celkem	600
Společnost B	Nehmotný majetek (licence) nakoupený k realizaci projektu od společnosti C se sídlem v Německu (50% podíl na celkových nákladech)	150
	Mzdové náklady na vlastní zaměstnance	100
	Služby nakoupené od třetích osob	300
	Ostatní režijní náklady na vstupy nakoupené od třetích osob (mimo služeb)	50
	Celkem	600

Daňové dopady pro Společnost A

i) Odpisy dlouhodobého majetku pořízeného od třetích osob v rámci projektu
Každá zúčastněná společnost účtuje o svém spoluvlastnickém podílu na nehmotném majetku pořízeném společně od třetí osoby (licence nakoupená od společnosti C) pro realizaci projektu společného výzkumu a vývoje a každá společnost ve vztahu ke svému spoluvlastnickému podílu uplatňuje daňové odpisy dle § 32a ZDP.

Závěr 1.1: Společnost A uplatní u nehmotného majetku nakoupeného od společnosti C se sídlem v Německu (licence) daňové odpisy podle § 32a ZDP z pořizovací ceny ve výši 150.

Stanovisko GFR k závěru č. 1.1.:

Lze souhlasit se závěrem předkladatele, že daňové odpisy nehmotného majetku odpovídající výši spoluvlastnického podílu na pořízení majetku od německé společnosti budou podle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP daňově uznatelným výdajem společnosti A za předpokladu, že budou splněny všechny podmínky vymezení nehmotného majetku dle § 32a ZDP včetně obecných podmínek

II.) Vznik nehmotného majetku vlastní činností u společnosti A

Jedná se o společný projekt realizovaný vlastní činností pro vlastní potřebu zúčastněných společností. Zúčastněné společnosti si vzájemně neposkytují licenci k užívání výsledku společného projektu, ale tento výsledek používají všechny zúčastněné společnosti z titulu spoluvlastnictví k němu.

V tomto případě nevzniká u zúčastněné společnosti A nehmotný majetek podle § 32a ZDP a související náklady se ve společnosti A nekapitalizují, neboť realizace projektu probíhá v rámci běžné provozní činnosti společnosti A a výzkum a vývoj neprobíhá pro účely poskytování následných licencí společnostmi A třetím osobám.

Závěr 1.2: Náklady na účast na projektu nejsou pro společnost A výdaje na pořízení nehmotného majetku vlastní činností. V rámci zdaňovacího období uplatní společnost A odpisy nakoupeného nehmotného majetku (viz závěr 1.1), mzdové náklady ve výši 200 a ostatní režijní náklady ve výši 250.

Stanovisko GFŘ k závěru č. 1.2.:

Za předpokladu, že dle předpisů upravujících účetnictví nevznikne společnosti A dlouhodobý nehmotný majetek, jak uvádí předkladatel v popisu situace, lze souhlasit se závěrem, že nevzniká nehmotný majetek dle § 32a ZDP.

Souhlas se závěrem předkladatele, že v základu daně mohou být uplatněny daňové odpisy nakoupeného nehmotného majetku (viz závěr GFŘ k bodu 1.1.), a zároveň lze uplatnit v základu daně i mzdové náklady (ve výši 200) a ostatní režijní náklady (ve výši 250).

ii) Uplatnění srážkové daně

Každá zúčastněná společnost uplatní srážkovou daň pouze ve vztahu k licenčnímu poplatku placeným společností C, který připadá na její spoluvlastnický podíl za pořízený nehmotný majetek od společnosti C a použitý pro účely realizace projektu výzkumu a vývoje.

Pro účely příspěvku se předpokládá, že se jedná se o nehmotný majetek podléhající srážkové dani podle ZDP a smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi ČR a Německem (nejde o krabicový software, nejde o úplný převod vlastnických práv).

Závěr 1.3: Pokud platba za licenci společnosti C podléhá srážkové dani podle ZDP a smlouvy o zamezení dvojí zdanění, pak společnost A uplatní příslušnou srážkovou daň z platby za licenci ve výši 5% z hrubé částky za licenci ve výši 150.

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

Stanovisko GFŘ k závěru č. 1.3.:

Za předpokladu, že při „nákupu licence od společnosti C“, jak uvádí předkladatel, nedošlo k plnému převodu práv s daným nehmotným majetkem souvisejících, srážková daň se uplatní (tzn., že ve smyslu SZDZ jde o příjmy charakteru licenčních poplatků). Pokud by šlo však o nákup NHIM, kdy by se převáděla plná práva k majetku, srážková daň by se neuplatňovala, neboť by se jednalo o nákup majetku (nikoliv o licenční poplatky ve smyslu SZDZ). Při zdanění je rovněž třeba respektovat pokyn č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR.

iii) 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 (licence), mzdových nákladů ve výši 200 a ostatních režijních nákladů ve výši 250.

Stanovisko GFR k závěru č. 1.4.:

U společnosti A lze zahrnout daňový odpis nehmotného majetku ve výši odpovídající spoluvlastnickému podílu do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje za předpokladu, že:

- pořízený majetek bude využit k realizaci cíle projektu výzkumu a vývoje a nebude se jednat o pořízení nehmotného výsledku výzkumu a vývoje od jiných osob dle § 34b odst. 2 písm. d) ZDP. Stanovisko GFR se dále nevztahuje na technické zhodnocení pořízeného nehmotného majetku ani na situaci, kdy by společnosti A a B při realizaci cíle projektu vycházely z německého aktiva (např. vzoru).
- budou splněny všechny podmínky vymezení nehmotného majetku dle § 32a ZDP včetně obecných podmínek pro daňové odpisování a
- budou splněny podmínky Pokynu Ministerstva financí D – 288 (dále jen „Pokyn“) bodu 5 písm. b). Za výdaje na realizaci projektu výzkumu a vývoje pro účely § 34 odst. 4 ZDP lze považovat i odpisy (nebo jejich část) hmotného movitého majetku a nehmotného majetku s výjimkou uvedenou v bodě 7 (služby a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje), používaného v přímé souvislosti s řešením projektu podle § 26 a § 32a ZDP, včetně účetních odpisů podle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP.

Zároveň do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje lze zahrnout mzdové náklady (ve výši 200) a ostatní režijní náklady (ve výši 250) při splnění zákonných podmínek stanovených v § 34 odst. 4 a 5 a násl. ZDP.

Pro úplnost uvádíme:

K větě „Realizace projektu a využití jeho výsledků“, která je uvedena v bodě IV. pouze uvádíme, že společnost A – tedy subjekt sídlící na území ČR a uplatňující odpočet na podporu výzkumu a vývoje musí mít na realizaci vývoje výrobního postupu samostatný projekt výzkumu a vývoje s náležitostmi dle § 34c ZDP (resp. § 34c projektová dokumentace ve znění ZDP od 1. 4. 2019).

K větě „Realizace projektu a využití jeho výsledků v rámci skupiny nelze považovat za službu poskytnutou ze strany ostatních účastníků projektu.“ uvádíme, že ZDP pojem „služba“ pro účely odpočtu na podporu výzkumu a vývoje nevymezuje. Dle ustálené judikatury soudy našly dostatečný důvod pro výklad, že pojem „služba“ (viz § 34b odst. 2 písm. b) ZDP) se neodchyluje od vymezení pojmu „služba“ dle § 14 odst. 1 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty. Toto posouzení není předmětem závěrů GFR vzhledem k tomu, že není součástí závěrů předkladatele.

Scénář č. 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 a podílí se na obecném řízení

projektu a jeho kontrole. 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.

Nejedná se o projekty, jejichž primárním účelem je výzkum a vývoj za účelem následného poskytování práva k užití výsledku projektu třetím osobám, ale účelem je, aby výsledek mohly využívat všechny společnosti zúčastněné na projektu, které poskytují finanční příspěvek na krytí nákladů na realizaci projektu.

2.1. Společnost A je vedoucím projektu

Společnost A

Náklady

Nehmotný majetek (licence) nakoupený od společnosti C 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
Celkem náklady	1200

Výnosy

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 (licence) ve výši 300.

Výnos od ostatních společností ze sdílení nákladů na realizaci projektu (příspěvek od společnosti B) nepředstavuje dotaci na pořízení konkrétního majetku, ale výnos z provozní činnosti.

Stanovisko GFR k závěru č. 2.1.1:

a) Daňové odpisy

Lze souhlasit se závěrem předkladatele, že daňové odpisy nehmotného majetku pořízeného od německé společnosti budou podle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP daňově uznatelným výdajem společnosti A za předpokladu, že budou splněny všechny podmínky vymezení nehmotného majetku dle § 32a ZDP včetně obecných podmínek pro daňové odpisování.

b) Výnosy

Se závěrem, že „Výnos od ostatních společností ze sdílení nákladů na realizaci projektu (příspěvek od společnosti B) nepředstavuje dotaci na pořízení konkrétního majetku, ale výnos z provozní činnosti.“ lze souhlasit za předpokladu, že této skutečnosti bude odpovídat smluvní ujednání mezi společnostmi A a B a správný způsob zaúčtování této operace.

Poskytnuté finanční prostředky nelze, dle popsané situace, považovat za dotace ve smyslu legislativní zkratky „veřejné zdroje“ vymezené v § 29 odst. 1 ZDP. Viz návaznost na splnění podmínky § 34b odst. 2 písm. a) ZDP.

ii) Vznik nehmotného majetku

Jedná se o společný projekt realizovaný pro vlastní potřebu zúčastněných společností. Licence poskytnutá společností A společnosti B je bezplatná a slouží pouze jako právní titul k užívání výsledku projektu, jehož majitelem je z formálně právního pohledu pouze vedoucí projektu (společnost A).

Nehmotný majetek podle § 32a ZDP u vedoucího projektu (společnost A) 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 k obchodování. V rámci roku uplatní společnost A odpisy nakoupeného nehmotného majetku (licence) z pořizovací ceny 300 a ostatní náklady na projekt ve výši 900 a zároveň realizuje výnos ve výši 600.

Stanovisko GFR k závěru č. 2.1.2:

a) Výsledek výzkumu a vývoje

Za předpokladu, že dle předpisů upravujících účetnictví nevznikne společnosti A dlouhodobý nehmotný majetek, jak uvádí předkladatel v popisu situace, lze souhlasit se závěrem, že nevzniká nehmotný majetek dle § 32a ZDP.

b) Daňově uznatelné náklady

Souhlas se závěrem předkladatele, že v základu daně mohou být uplatněny daňové odpisy nakoupeného nehmotného majetku (viz závěr GFR k bodu 2.1.1.), a zároveň lze uplatnit v základu daně ostatní náklady (ve výši 900).

iii) Uplatnění srážkové daně

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

Závěr 2.1.3: Vedoucí projektu uplatní srážkovou daň pouze vůči licencím nakoupeným od třetích osob. 100% vlastník je A (i když B přispívá na 50% všech nákladů A).

Stanovisko GFR k závěru č. 2.1.3:

Lze souhlasit se závěrem předkladatele o uplatnění srážkové daně z platby licenčního poplatku pouze společností A za užívání licence od společnosti C v souladu s uzavřenou licenční smlouvou, pokud platí předpoklady uvedené v závěru k bodu 1.3.

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

Vedoucí projektu A může odpočet uplatnit bez ohledu na to, že část jeho nákladů je hrazena ostatními společnostmi ve skupině, neboť ZDP neomezuje odpočet pouze na projekty, u kterých jejich výsledek využívá výlučně realizátor projektu.

Závěr 2.1.4: Vedoucí projektu může A uplatnit odpočet na podporu výzkumu a vývoje u všech daňově uznatelných nákladových položek s výjimkou nakoupených služeb.

Stanovisko GFR k závěru č. 2.1.4:

Souhlas se závěrem předkladatele, za předpokladu, že se nebude jednat o úhradu výdajů na služby dle § 34b odst. 2 ZDP ani výdaje dle § 34b odst. 2 písm. c) ZDP (licenční poplatky).

Vzhledem ke skutečnosti, že dle § 34b odst. 2 písm. a) ZDP nejsou výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj výdaje, na něž byla byt jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů, a

ZDP výslovně nezakazuje financování z jiných zdrojů, lze souhlasit se závěrem předkladatele, že i výdaje (mzdové a režijní), které budou v daném zdaňovacím období společností A vynaložené, lze zahrnout do odpočtu, přestože jejich část je financována společností B formou „příspěvku na sdílení nákladů“.

1.1. Společnost B je vedoucím projektu

Společnost A

Náklady

Příspěvek na sdílení nákladů placený společností B 600

Daňové dopady

i) Odpisy nehmotného majetku

Příspěvek na realizaci projektu hrazený společností A společností B představuje běžný provozní náklad společnosti A, neboť v okamžiku, kdy jsou tyto náklady hrazeny, není zřejmé, zda bude projekt úspěšný a zda vedoucí projektu (společnost B) bude moci udělit bezúplatnou licenci zúčastněné společnosti (společnost A) k užití výsledků projektu společností ve skupině.

Udělení bezplatné licence společností B společností A 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 licence². V tomto případě slouží poskytnutí licence pouze jako právní titul k užívání výsledku projektu, který je formálně ve vlastnictví společnosti B.

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

Závěr 2.2.1: Společnost A žádný majetek v rámci realizaci projektu nepořizuje a neuplatňuje žádné daňové odpisy u licence nakoupené společností B od třetí osoby v rámci realizace projektu. Příspěvek poskytnutý společností B na sdílení nákladů představuje pro společnost A provozní náklad, který je obecně daňově uznatelný podle § 24 odst. 1 ZDP.

Stanovisko GFŘ k závěru 2.2.1:

Souhlas s první větou závěru 2.2.1 za předpokladu, že se vztahuje k „nehmotnému majetku (licenci) nakoupenému k realizaci projektu od společností C se sídlem v Německu“.

V příspěvku je nutné jednoznačně rozlišovat nehmotný majetek nakoupený od třetích osob v zahraničí a využívaný při realizaci cílů projektu výzkumu a vývoje a nehmotný majetek vzniklý v rámci výzkumné a vývojové činnosti.

Daňový režim „Příspěvku na sdílení nákladů“, který bude hradit společnost A společností B, bude záviset na smluvním ujednáním mezi společnostmi A a B a správném způsobu zaúčtování této operace s tím, že se může jednat o provozní náklad.

ii) Vznik nehmotného majetku

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

² Viz závěry příspěvku 452/22.04.15 Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů

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

Stanovisko GFŘ k závěru 2.2.2:
Souhlas se závěrem předkladatele.

Daňový režim nákladů na účast na projektu bude u společnosti A záviset na smluvním ujednáním mezi společnostmi A a B a správném způsobu zaúčtování této operace s tím, že se může jednat o provozní náklad.

iii) Uplatnění srážkové daně

Závěr 2.2.3: Společnost A nabývá pouze bezúplatnou licenci od společnosti B. Žádnou srážkovou daň společnost A neuplatní.

Stanovisko GFŘ k závěru 2.2.3:

Souhlas se závěrem předkladatele, že za předpokladu, že ze smluvního ujednání mezi A a B vyplývá, že šlo o společný projekt, kdy obě společnosti mají právo jeho výsledek užívat, nebude uplatňována srážková daň – obě společnosti jsou ekonomickými vlastníky výsledku výzkumu a vývoje.

Nicméně k závěrům částí 2.1. a 2.2. uvádíme, že tyto platí za předpokladu, že společnost A a B jsou ve skutečnosti spoluvlastníky (ekonomickými vlastníky, bez ohledu na formálně právní vlastnictví) výsledků výzkumu a vývoje.

Pokud by šlo ze strany jedné ze společností o pouhé financování výzkumu a vývoje prováděného druhou společností, bylo by nutné platit tržní úrok z poskytnutých finančních prostředků a následně by se stanovila částka platby licenčního poplatku za možnost užívání výsledku výzkumu a vývoje ve výši odpovídající principu tržního odstupu.

Pokud by šlo naopak o tzv. Cost contribution arrangement, odpovídala by tomu i smlouva mezi společnostmi, kdy je v souladu s kapitolou 8 Směrnice o převodních cenách předem dohodnuto, kdo z podílejších se na daném projektu má nárok na jaký užitek z vytvořeného výsledku výzkumu a vývoje. Pak by licenční poplatek ve výši 0 byl přípustný.

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

Stanovisko GFŘ k závěru 2.2.4:

Souhlas se závěrem předkladatele.

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

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.

Přitom 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 současně 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.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 18.9.2019

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 ZoR³, neboť nadále trvají důvody pro tvorbu opravné položky k vlastní existující a aktivně vymáhané pohledávce, jejíž výsledek vymáhání je však nejistý.

Tento výklad samozřejmě nevyklučuje 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 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

³ §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).

Stanovisko GŘŘ:

Na úvod je třeba zdůraznit, že pro účely tvorby a rušení opravných položek podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoR“) je nutné vždy odlišit situace, kdy lze pohledávku vymáhat na dlužníkovi (dlužnících), od případů, kdy lze pohledávku vymáhat na „dalších osobách“, které však nejsou v postavení dlužníka (např. ručitelé). Toto rozlišení je důležité proto, že ZoR váže podmínky tvorby a rušení opravných položek pouze k první skupině, tj. k dlužníkovi (dlužníkům).

Z tohoto důvodu platí následující stanovisko pouze na situace, kdy se jedná o vztah věřitele a dlužníka (dlužníků), tj. na případy převzetí dluhu či přistoupení k dluhu (dále jen „spoludlužnictví“). Zajištění rizik plynoucích z případné nedobytnosti pohledávky jiným způsobem nemá vliv na systém tvorby a rušení opravných položek podle ZoR.

Podle ustanovení § 3 odst. 3 ZoR musí být tvorba opravných položek vždy zaúčtována podle právních předpisů upravujících účetnictví.

Podle § 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. Zároveň platí, že opravné položky se zruší ve stejném období, ve kterém pominuly důvody, pro které byly vytvořeny, pokud zákon nestanoví jinak (např. § 4, § 8 nebo § 8a ZoR).

V případě opravných položek vytvořených podle § 8 ZoR tento zákon výslovně stanoví, že se tyto opravné položky zruší v návaznosti na výsledky insolvenčního řízení nebo v případě, pokud byla pohledávka účinně popřena. Zároveň zákon v situaci, kdy pominou důvody pro existenci opravné položky vytvořené podle tohoto ustanovení, nebo na základě rozhodnutí poplatníka připouští možnost snížit vytvořenou opravnou položku na úroveň, která by mohla být vytvořena podle § 8a ZoR.

Pro opravné položky vytvořené podle § 8a ZoR odst. 1 ZoR platí, že se zruší, pokud pominou důvody pro jejich existenci nebo pokud pohledávka, k níž byla opravná položka vytvořena, se promlčela, popřípadě nastaly důvody, za nichž se odpis

pohledávky považuje za výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle ZDP.

Váže-li ZoR podmínky tvorby nebo rušení opravné položky vytvořené podle § 8, § 8a nebo § 8c tohoto zákona k osobě dlužníka, musí být v případě „spoludlužnictví“ tyto podmínky splněny u všech dlužníků. Jinými slovy za situace, kdy věřitel může vymáhat pohledávku současně u více dlužníků, je nutné vždy posuzovat splnění podmínek tvorby a rozpouštění opravných položek a následného daňového odpisu u všech „spoludlužníků“.

V případě výše popsaného „spoludlužnictví“ (tj. pokud neuvažujeme situaci, kdy je pohledávka zajištěna ručitelem):

1. lze souhlasit se závěrem předkladatele uvedeným pod bodem 1,
2. k závěru uvedenému pod bodem 2 uvádíme, že pokud budou splněny podmínky pro tvorbu opravných položek podle § 8 ZoR u všech „spoludlužníků“, má poplatník právo využít možnosti upravené v § 8 odst. 3 ZoR, tj. na základě svého rozhodnutí snížit opravnou položku vytvořenou podle § 8 ZoR na úroveň, která by mohla být vytvořena podle ustanovení § 8a ZoR, a
3. nelze souhlasit se závěrem uvedeným pod bodem 3, neboť podmínky pro rozpouštění opravných položek musí být splněny u všech „spoludlužníků“.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

548/18.09.19 Vstupní cena pro odepisování u majetku (nemovitosti) získané z dědictví

Předkládají: Bc. Blanka Marková, daňový poradce, číslo osv. 127

Ing. Jan Procházka, daňový poradce, číslo osv. 610

Ing. Michal Procházka, daňový poradce, číslo osv. 5386

1. Obecný popis problematiky:

Příspěvek je zaměřen zejména na odepisovaný majetek používaný k příjmům z pronájmu (nemovitosti). Předkládá možné pohledy na pokračování postupů v odepisování při nabytí majetku v rámci a po pozůstalostním řízení. Případné závěry však nevylučují možnost jejich aplikace i na jiný majetek, který splňuje předpoklady uvedené pro jednotlivé situace v tomto příspěvku, a to i na majetek, který byl zahrnut do podnikání.

Obecně platí, že dědictví je jedna z forem nabytí majetku. Tento majetek je zůstavitelem mnohdy používám k dosažení příjmů a dědicové mají zájem tyto příjmy udržet. V souladu se zákonem 586/92 Sb. v platném znění (dále jen zákon) může být část výdajů (nákladů) k dosažení těchto příjmů tvořena i odpisy tohoto majetku. Správné stanovení výše odpisů vychází z pořizovací ceny majetku. Zákon řeší tuto problematiku v §26 a následující. U majetku nabytého v dědictví se uplatní §30 odst. 10 písm. a) zákona, případně úprava dle §29 odst. 10 zákona, to platí pro majetek, na kterém neměl dědic dosud žádný podíl. U majetku, vlastněného již částečně dědicem se použije §30c zákona. V rámci řízení o pozůstalosti však existuje několik způsobů, jak majetek vypořádat a každé takové vypořádání má jiný dopad do vstupní ceny děděného majetku. V praxi jsou i případy, kdy z různých důvodů dojde k vypořádání částí majetku, který předmětem dědického řízení až po ukončení tohoto řízení. Předkladatelé příspěvku zastávají názor, že v rámci právní jistoty poplatníka by bylo dobré sjednotit pohled státní správy a poplatníků tak, aby se v některých případech předešlo rozdílným výkladům.

2. Znění částí zákona zmiňovaných v příspěvku:

§ 26 odst. 8

(8) Odpisy pro účely zákona není poplatník povinen uplatnit, přitom odpisování lze i přerušit, ale při dalším odpisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odpisování přerušeno nebylo, a to za podmínky, že v době přerušování neuplatní poplatník (vlastník ani nájemce) výdaje paušální částkou podle § 7 nebo § 9. Pokud poplatník (vlastník nebo nájemce) uplatní výdaje paušální částkou, nelze za toto zdaňovací období uplatnit odpisy v prokázané výši ani o tuto dobu prodloužit odpisování pro daňové účely. Po dobu uplatňování výdajů paušální částkou vede poplatník (vlastník nebo nájemce) odpisy pouze evidenčně.

§ 27

Hmotným majetkem vyloučeným z odpisování je

a)

j) hmotný majetek nabytý darováním, plněním ze svěřenského fondu nebo z rodinné fundace, jehož nabytí bylo od daně z příjmů osvobozeno nebo nebylo předmětem daně.

§ 28 odst. 3

(3) Technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku nebo majetku pořizovaného na finanční leasing a jiný majetek uvedený v § 26 odst. 3 písm. c), jsou-li hrazené nájemcem nebo uživatelem, může na základě písemné smlouvy odpisovat nájemce nebo uživatel, pokud není vstupní cena u odpisovatele hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje; přitom je zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek nebo majetek pořizovaný na finanční leasing, a odpisuje podle tohoto zákona. Při odpisování technického zhodnocení postupuje nájemce nebo uživatel způsobem stanoveným pro hmotný majetek a zařídí technické zhodnocení do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek nebo majetek pořizovaný na finanční leasing.

§ 29 odst. 7 a 10

(7) Při zvýšení nebo snížení vstupní ceny, ke kterému dochází u již odpisovaného majetku z jiného důvodu, než je jeho technické zhodnocení (dále jen "změněná vstupní cena"), se odpis stanoví ze změněné vstupní (zůstatkové) ceny při zachování platné sazby (koeficientu) podle § 31 nebo § 32.

(10) Vstupní cena hmotného majetku původního odpisovatele použitá při pokračování v odpisování se zvyšuje o částky, které se u poplatníka, který pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem, staly součástí ocenění tohoto majetku podle právních předpisů upravujících účetnictví.

§ 30 odst. 10

(10) Ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní odpisovatel, který je poplatníkem uvedeným v § 2 nebo v § 17 odst. 3 nebo stálou provozovnou poplatníka uvedeného v § 17 odst. 4 na území České republiky, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 7, a při zachování způsobu odpisování pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem

a) právní nástupce poplatníka a nástupnická obchodní korporace,

b).....

§ 30c

(1) Pokud dojde ke zvýšení spoluvlastnického podílu u poplatníka, slučuje se nově nabývaný spoluvlastnický podíl s dosavadním spoluvlastnickým podílem a poplatník pokračuje ve způsobu odpisování dosavadního hmotného majetku ze změněné vstupní ceny.

(2) Pokud dochází ke zvýšení spoluvlastnického podílu způsobu uvedenými v § 30 odst. 10, lze odpisy uplatnit jen do výše součtu zůstatkových cen. Do úhrnu

zůstatkových cen se přitom nezahrnuje zůstatková cena majetku u spoluvlastnického podílu, který byl vyloučen z odpisování.

(3) Pokud nelze určit, který spoluvlastnický podíl je dosavadní, způsob odpisování si zvolí poplatník jako při pořízení nového majetku.

§ 32 odst. 3

(3) Při zrychleném odpisování majetku zvýšeného o jeho technické zhodnocení se odpisy stanoví

3. Nabytí majetku:

Nejčastějším majetkem, ze kterého jsou příjmy a tento majetek je předmětem dědického řízení jsou nemovitosti. Mnohdy na tomto majetku dědic již vlastní nějaký podíl, který často odepisuje. Z tohoto důvodu budou nemovitosti uváděny v tomto příspěvku jako modelová situace.

Majetek lze v rámci pozůstalostního řízení získat

- Smlouvou
- Dědictvím ze závěti
- Dědictvím ze zákona
 - o Přesně dle zákonných podílů
 - o Dohodou dědiců

V modelových situacích bude nabytí majetku Smlouvou a Ze závěti uváděno pod jedním pojmem, a to ze závěti. Základní modelové situace v tomto příspěvku vychází z nabytí dědictvím ze závěti. V takových případech je majetek rozdělován mezi dědice podle vůle zůstavitele a dědici se stávají spoluvlastníky. Po ukončení dědictví však může dojít k tomu, že takovéto rozdělení spoluvlastníkům nevyhovuje. U složitých pozůstalostních řízení někdy nelze majetek rozdělit tak, aby v budoucnu jeho správa byla efektivní a mnohdy vůbec možná. Dědicové získávají podíly na více nemovitostech a některé z nich nemohou z objektivních příčin spravovat. Mezi dědici následně dochází k přesunům majetku podle občanského práva a tyto změny vlastnictví mají dopady do vstupních cen.

4. Ceny nemovitostí v pozůstalostním řízení

Ceny nemovitostí v pozůstalostním řízení nemají vliv na vstupní ceny nemovitostí, ze kterých budou dědici následně uplatňovány odpisy. Pro daňové účely se postupuje dle §30 odst. 10) zákona a dědicové u nemovitostí získaných v rámci dědického řízení pokračují v odepisování po zůstaviteli. Praxe však ukazuje, že ne vždy je možné získat potřebné informace k tomuto postupu, zejména jedná-li se o vzdálené dědice, kteří o nemovitosti nemají dostatečné informace, nejsou-li doklady o účetní (daňové evidenci) k nemovitosti z důvodů na straně zůstavitele či z jiných příčin.

5. Modelové situace

5.1. Neznámá zůstatková (vstupní) cena a způsob odepisování

Dědicové, jako právní nástupci po zůstaviteli, chtějí pokračovat v ekonomické činnosti zůstavitele, ale nedokáží ani přes maximální úsilí zjistit jaká je zůstatková cena nemovitosti, kolik let byla nemovitost odepisována a jaký byl zvolený způsob odepisování. Tato varianta je poměrně běžná při dědění nemovitosti, kdy zůstavitel

v posledních letech uplatňoval výdaje procentem z příjmů, nejsou k dispozici karty majetku a evidenci příjmů si vedl zůstavitel sám. Vzhledem k dlouhé době odepisování nemovitostí není možné vyloučit stav, kdy zůstavitel při počátku pronájmu (např. před 15 lety či dříve) uplatňoval skutečné výdaje a potom přešel na výdaje procentem z příjmu. V tomto případě byl sice povinen dle §26 odst. 8 vést odpisy evidenčně, ale tato evidence však mnohdy v praxi nebývá k dispozici a není možné za to již nikoho sankcionovat. Pokud není evidence majetku k dispozici tak dědic zpravidla nemá ani možnost zjistit doby, od kdy přesně byla nemovitost pronajímána, aby stanovil cenu před zahájením pronájmu případně zjistil, za jakou cenu zůstavitel nemovitost pořídil či vystavěl ve vlastní režii. Má-li dědic i jiné příjmy z pronájmu a uplatňuje skutečné výdaje z těchto příjmů neumožňuje mu stávající znění zákona uplatnit u této zděděné nemovitosti žádné odpisy, neboť zákon neumožňuje ani náhradním způsobem stanovit zůstatkovou cenu a způsob odepisování. Dědic je v tomto případě pokrácen na svých právech nezaviněně z důvodu zapříčiněných mimo jeho oblast vlivu a zákon mu neumožňuje ani částečnou kompenzaci.

Další komplikace vzniká při provedení technického zhodnocení na takovém majetku s nezjištěnou vstupní cenou a způsobem odepisování. Přistoupili-li bychom na právní fikci, že zůstatková cena je 0,- Kč, (dědic se dobrovolně vzdá zůstatkové ceny z nabytého dědického podílu) aby technické zhodnocení mohlo být řádně odepisováno, přičemž jako zůstatková cena pro majetek by byla použita právě hodnota 0,- Kč, tak ani toto zjednodušení nevede k řešení situace. Dědic musí při technickém zhodnocení použít způsob odepisování takový jaký byl původní způsob odepisování zůstavitelem (rovnoměrně, zrychleně) a tato informace není k dispozici. Zákon tuto situaci též neřeší. Zde předkladatelé zastávají názor, že lze přiměřeně aplikovat pro odepisování technického hodnocení nájemcem §28 odst.3), který definuje odpisovou skupinu, avšak volbu způsobu odepisování ponechává v tomto případě je na poplatníkovi.

Závěr:

- 5.1.1. V případě, že není možno zjistit zůstatkovou (vstupní) cenu pro odepisování a způsoby odepisování z důvodů nezávislých na vůli dědice, nelze pokračovat v odepisování započatém původním vlastníkem může se dědic rozhodnout, že tako získanou nemovitost v rámci dědictví (nebo její část) zahrne do majetku s oceněním spoluvlastnického podílu na částku 0,- Kč. Jiný výklad by vyžadoval změnu zákona.
- 5.1.2. Pokud není znám způsob odepisování původním vlastníkem a zůstatková (vstupní) cena je dědicem dobrovolně stanovena na 0,- Kč, tak při první technickém zhodnocení nemovitosti dědic zvolí způsob odepisování a ten bude po celou dobu vlastnictví nemovitosti dodržovat.

5.2. Známá zůstatková (vstupní) cena a způsob odepisování

Příklad je zde uveden pouze pro úplnost, zákon plně tuto problematiku řeší. Dědicové pokračují na svých podílech v odepisování započatém zůstavitelem, případně dle §30c zákona. Tento postup platí pro veškerý majetek získaný ze všech způsobů pozůstalostních řízení.

5.3. Vstupní cena při slučování podílů z dědictví po jeho ukončení

V pozůstalostním řízení dochází k situacím, kdy nabyté podíly na nemovitostech jsou dědicům „určeny“ dědictvím ze **závěti nebo ze zákona**, případně je pro ukončení pozůstalostního řízení uzavřena kompromisní dohoda mezi dědici, která však nemusí vyhovovat všem dědicům. V rámci tohoto vypořádání pozůstalosti může docházet ke štěpení nemovitostí, případně získání podílu na nemovitosti, kterou dokáže dědic spravovat jen s obtížemi nebo vůbec. Při více nemovitostech v pozůstalosti pak může dědic získat podíl na každé z nich, i když o některé nemá zájem. Pokud není možno tento stav zhojit již v rámci pozůstalostního řízení musí dědicové provést změny v podílech dle občanského práva. Tyto změny však mají jiný dopad do vstupních cen podílů, ve smyslu zákona se již nejedná o pokračování v odepisování původním vlastníkem dle §30 odst. 10 písm. a) zákona, ale zvýšení spoluvlastnického podílu dle §30c zákona.

Veškeré dále uvedené úkony jsou vlastníky (dědici) prováděny po ukončení dědického řízení.

Jedná se zejména o situaci, kdy jeden z vlastníků (dědiců např. sourozenec) chce svůj zděděný podíl převést jiného vlastníka (dědice – sourozence) za úplatu. Převodce získá za svůj podíl příjem. Protože se jedná o převod mezi spojenými osobami, měla by být cena stanovena v souladu s §23 odst. 7 zákona, i když předkladatelé v tomto případě zastávají názor, že pokud bude cena nižší tak by správce daně nic nedoměřoval, neboť příjem na straně převodce bude téměř s jistotou od daně z příjmu osvobozen dle §4 odst. 1 písm. b). K doměření by správce daně však mohl přistoupit v případě, že převod spoluvlastnického podílu nebyl od daně z příjmu na straně převodce osvobozen. V tomto případě by vstupní cena převáděného podílu byla cena, ze které došlo k doměření od správce daně.

Jen pro úplnost zmiňujeme, že takový převod podléhá dani z nabytí nemovitých věcí dle Zákonného opatření Senátu č. 340/2013 v platném znění. Vstupní cenou podílu bude cena uvedená v kupní smlouvě zvýšená o daň z nabytí nemovitých věcí.

Poněkud různorodější situace může nastat u nabyvatele, který jako jeden z dědiců již vlastní podíl na nemovitosti. Z toho důvodu bude postupovat dle §30c. Předkladatelé zastávají názor, že z hlediska praxe nelze tento paragraf vždy aplikovat a pro poplatníka tak může vznikat právní nejistota. Dále jsou popsány vybrané případy, které v praxi nastávají (mohou nastat):

- Nabyvatel zná z původního dědického řízení zůstatkovou (vstupní) cenu pro dědice. Před dědictvím neměl na nemovitosti žádný podíl. Po dědictví postupuje dle §30 odst. 10 písm. a) tj. zná způsob odepisování a cenu. Po následující převodu podílu postupuje dle §30c odst.1 neboť toto zvýšení již není z dědictví. Dále odepisuje ze změněné vstupní ceny, tj. dle definice v §29 odst. 7. U rovnoměrného odepisování se doba odepisování adekvátně prodlouží, u zrychleného odepisování bude celé zvýšení podílu odepsáno za dobu, která zbývá z postupu pro výpočet z koeficientu pro zrychlené odepisování tj. např. 8 let u nemovitosti, u níž započalo odepisování před 22 lety a nebylo na ní provedeno žádné technické zhodnocení. Tato situace je ve stávající praxi běžná a zákon ji dokáže uchopit.

- Druhá situace, se kterou se předkladatelé dosud v praxi neseťkali, ale může vzniknout v budoucnu je stav, kdy by se mělo postupovat dle §30c u majetku, kde nabyvatel vlastní již podíl, který je plně odepsán a tento podíl odepisoval zrychleně. V tomto případě sice lze zvýšit zůstatkovou cenu a dle §29 odst. 7, vytvořit změněnou vstupní cenu, avšak u této změněné vstupní ceny neumí stávající zákon stanovit koeficient pro zrychlené odepisování, neboť §32 odst. 3 jasně definuje použití koeficientu pro zvýšenou zůstatkovou cenu, která může vzniknout pouze technickým zhodnocením (nikoliv použití i pro změněnou vstupní cenu dle §29 odst.7). Důvod proč tato situace u nemovitostí dosud v praxi nenastala je dán tím, že od účinnosti zákona je téměř každá nemovitost odepisována po dobu 30 let a více a zákon ještě 30 let neplatí, takže každá nemovitost je stále v režimu odpisů. Teoreticky nyní situace může nastat při zdědění nemovitosti charakteru skleník, která se odepisuje jen 20 let.
- Třetí příklad je v praxi existující varianta, kdy nabyvatel neměl před dědictvím žádný podíl, v dědictví jej nabyt a po ukončení dědictví odkoupil od jiného dědice jeho podíl. Dědicům se nepodařilo zjistit z jaké ceny, jakým způsobem a jak dlouho zůstavitel majetek odepisoval. Nemají informace k uplatnění §30 odst. 10 písm. a). I když by si nabyvatel (dědic) u podílu nabytého přímo z dědictví stanovil zůstatkovou (vstupní) cenu na 0,- Kč tak v případě přikoupení dalšího podílu by dle zákona měl postupovat v souladu s §30c odst. 1 tak nemá k tomuto postupu vstupní informace k prvnímu podílu z dědictví, chybí mu informace o způsobu odepisování. Z tohoto důvodu je krácen na svých právech odepisovat majetek, neboť jej nedokáže dle stávajícího zákona zařadit do odpisového režimu. Tento stav je vytvořen nezávisle na vůli dědiců a zákon jej neřeší. Uplatňování odpisů je však ze zákona právo, nikoliv povinnost a vzdají-li se dědicové, ve vztahu k daňovému právu, práva odepisovat v dědictví získaný podíl jež je jich **první** podíl na tomto majetku, zejména z důvodu, že nemají k jeho odepisování dostatečné informace, tak při tomto postupu lze na koupený podíl po ukončení dědictví nahlížet jako na podíl první a postupovat při jeho zatřizení jako při pořízení nového majetku.

Analogicky by se postupovalo v případech, kdy by po ukončení dědictví měli dědicové podíly na různých nemovitostech a zúžení počtů vlastníků na těchto nemovitostech by bylo provedeno směnnou smlouvou s případnými doplátky. Vstupní cena by u takto nabytých podílů byla cena uvedená ve smlouvě zvýšená o daň z nabytí nemovitých věcí.

Závěr:

- 5.3.1. V případě, že v rámci pozůstalostního řízení dojde k dohodě dědiců, jejímž předmět budou i nemovitosti v jiném poměru, než je dědění ze zákona dle podílů, tak v případě směny nebo prodeje těch podílů mezi dědici po ukončení dědictví musí dědicové prokázat, že dědická dohoda u těchto podílů nebyla uzavřena za účelem obcházení zákona.
- 5.3.2. Vstupní cena nově nabývaných podílů od jiných dědiců, pokud bude u převodce osvobozena od daně z příjmu, může být nižší, než stanoví zákon v §23 odst. 7, právě z důvodu osvobození na straně prodejce (nedochází ke

- krácení příjmů do státního rozpočtu). Součástí vstupní ceny je i daň z nabytí nemovitých věcí. (analogicky i u směny podílů)
- 5.3.3. Při zvýšení ještě ne plně odepsaného podílu nabytého z dědictví, u kterého jsou známy odpisové podmínky dojde při rovnoměrném odepisování k přiměřenému prodloužení doby odepisování, u zrychleného odepisování bude nově nabytý podíl odepsán za dobu, která zbývá do konce odepisování (pouze shrnutí, plyne ze stávajícího znění zákona)
- 5.3.4. Při zvýšení spoluvlastnického podílu na majetku, který je již plně odepsán a způsob odepisování byl zrychlený, stávající znění zákona odepisování neumožňuje. Nedokáže stanovit koeficient pro odepisování v tomto případě pro změněnou vstupní cenu, která má jinou definici než zvýšená vstupní cena, pro kterou zákon koeficient definuje. U nemovitostí s dobou odepisování 30 let a více tento problém ještě nenastal a je dostatek času k doplnění zákona.
- 5.3.5. Není-li možno nezávisle na vůli dědice v rámci dědictví získat informace tak, aby bylo možno pokračovat v odepisování dle §30 odst. 10 písm. a), může se dědic práva odepisování, pokud se jedná o první jeho podíl na majetku, vzdát a při nabytí dalšího podílu tento nový podíl zařadí jako při pořízení nového majetku. Při případném nabytí dalších podílů pak postupuje dle §30c.
- 5.3.6. Dle výše uvedených závěrů lze postupovat i v případech, kdy dochází k převodu podílů mezi vlastníky a podíly byly nabyty jinak než v dědictví a daný převod vede ke snížení počtu vlastníků a tím i ke snížené obtížnosti správy majetku.

5.4. Vstupní cena u majetku, jehož první část byla získána darováním

V praxi může dojít také k darování části zděděného podílu na nemovitosti rodičem některému z dětí, a to až po ukončení dědického řízení. V tomto případě nedochází u příjemce daru ke změně vstupní ceny jeho spoluvlastnického (případně již celého vlastnického podílu) a vlastník (dědic) odepisuje dál ze zůstatkové (vstupní) ceny jaká byla stanovena při dědictví z jeho „prvního“ podílu. Nově nabytá část podílu se dle §27 písm. j) neodepisuje a tím nedochází ke změně vstupní ceny v oblasti rozhodné pro odepisování.

Poněkud jiná situace je ale v opačném případě, kdy je první část podílu nabyta darováním. Dle §27 písm. j) je tento podíl ze zákona vyloučen z odepisování. Zde již není prostor pro vůli nabyvatele dobrovolně se rozhodnout o postupu jako v případě uvedeném v oddíle 5.3. u nemožnosti zjistit, jak zůstavitel odepisoval. Při aplikaci současného §30c odst. 1 dojde ke zvýšení podílu, který je však vyloučen z odepisování a nabyvatel by jej tedy nemohl odepisovat. V tomto případě dochází, z pohledu předkladatelů, k významnému zásahu do práva nabyvatele, kdy je mu odepřeno právo odepisovat majetek. Předkladatelé pro tento stav zastávají názor, že není-li možno, při zvýšení spoluvlastnického podílu, pokračovat v odepisování z důvodu, že dosavadní první podíl byl z odepisování vyloučen, tak zvýšení takového podílu lze považovat za první podíl na tomto majetku a poplatník provede zatřídění majetku dle §30.

Samostatnou kapitolou je odepisování technického zhodnocení na darovaném majetku. Zde předkladatelé zastávají stejný názor jako v bodě 5.1. že v rámci práva odepisovat lze postupovat dle §28 odst. 3 zákona, i když v zákoně není vlastník přímo uveden. Stávající zákon sice umožní zvýšit zůstatkovou cenu majetku, avšak zde na podílu, který nesmí být odepisován. Dojde-li v budoucnu k přikoupení dalšího podílu na majetku, u kterého byl **první** podíl vyloučen z odepisování a současně již bylo na tomto vyloučeném majetku provedeno technické zhodnocení je zůstatková cena tohoto technického zhodnocení součástí vstupní ceny zvýšení spoluvlastnického podílu a celý takto vzniklý podíl se považuje za první podíl na majetku a poplatník provede zatřídění majetku dle §30. (analogie s §29 odst. 4 s tím rozdílem, že v tomto případě není z čeho stanovit způsoby pokračování v odepisování a proto si je poplatník určí dle §30)

Závěr:

- 5.4.1. Zvýšení spoluvlastnického podílu na majetku, jehož první část byla již dříve byla vyloučena z odepisování, a toto zvýšení by v jiných případech umožňovalo majetek odepisovat, se zvýšení u tohoto majetku považuje porřízení prvního podílu a poplatník postupuje dle §30 zákona.
- 5.4.2. Součástí vstupní ceny zvýšení spoluvlastnického podílu na majetku, jehož první část byla již dříve byla vyloučena z odepisování, a toto zvýšení by j jiných případech umožňovalo majetek odepisovat, je i zůstatková cena technického zhodnocení majetku z období, kdy byl tento majetek vyloučen z odepisování.

Obdobným problémem obsaženým v tomto příspěvku se předkladatel zabýval již na KOOV 06/14 ze dne 26.06.2014, kde byly přijaty závěry, které výše uvedenou problematiku umožňovaly částečně řešit, avšak novela zákona od 01.01.2017 zavedením §30c část těchto závěrů zneplatnila a přinesla poplatníkům jiné právní nejistoty.

Po projednání příspěvku navrhuje předkladatel přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 18.9.2019**Správa daní****549/18.09.19 Uplatnění plné moci**

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

Cílem příspěvku je jednoznačně definovat způsoby pro řádné a účinné uplatnění plné moci ve smyslu naplnění § 27 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. V dalším textu je předpokládáno, že dochází k uplatnění bezvadné plné moci ve lhůtě.

Stručný přehled způsobů uplatnění plné moci, které lze označit jako dnes již zavedenou správní praxi, je následující:

1. Doručení vlastnoručně podepsané plné moci v listinné podobě na podatelnu správce daně.
2. Předání vlastnoručně podepsané listinné plné moci při ústním jednání.
3. Předání vlastnoručně podepsané listinné plné moci provozovateli poštovních služeb.
4. Odeslání plné moci v elektronické podobě prostřednictvím datové schránky zmocnitele, elektronický podpis není vyžadován.
5. Odeslání plné moci opatřené uznávaným elektronickým podpisem⁴ zmocnitele buď prostřednictvím datové schránky zmocněnce (eventuálně i jiné osoby⁵) nebo prostřednictvím technického zařízení správce daně (jako obecná písemnost EPO).
6. Odeslání plné moci v elektronické podobě, která je výstupem autorizované konverze⁶ vlastnoručně podepsaného listinného dokumentu prostřednictvím datové schránky zmocněnce (eventuálně i jiné osoby) nebo prostřednictvím technického zařízení správce daně (jako obecná písemnost EPO).
7. Doručení plné moci v listinné podobě, která je výstupem autorizované konverze elektronického dokumentu podepsaného uznávaným elektronickým podpisem.

Uplatnění plné moci představuje úkon deklaratorní povahy, kdy je třetí straně (stranám) sdělen určitou formou fakt, že došlo ke vzniku vztahu zastoupení (zmocnění) a že za konkrétní subjekt tak bude jednat osoba uvedená na plné moci. Podstatnými náležitostmi jsou především jasně a určitě vymezený rozsah zmocnění, identifikace osob zmocnitele i zmocněnce a datum vystavení, vyžadován je pouze podpis zmocnitele, úřední ověření podpisu není nezbytné, pokud to zákon výslovně nevyžaduje⁷. Je pak již nepodstatné, kým je plná moc doručena příslušnému subjektu, může tak učinit zmocnitel, zmocněnec, ale i třetí osoba (např. poštovní přepravce nebo kurýr).

Rozporný je ale přístup správců daně k otázce předložení originálu plné moci. Judikatura Nejvyššího správního soudu přitom opakovaně potvrzuje názor, že pokud není příslušným právním předpisem stanoven požadavek předložení originálu, nelze jej v praxi (nad rámec zákona) uplatňovat.⁸

⁴ podle ustanovení § 6 zákona č. 297/2016 Sb. o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce.

⁵ Viz náleží Ústavního soudu č. II.ÚS 2955/14 nebo stanovisko Nejvyššího soudu č. PlsN 1/2015 z 5.1.2017

⁶ Podle § 22 a násl. Zákona č. 300/2008 Sb. o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů

⁷ Např. § 33 odst. 2 písm. c) zákona č. 500/2004 Sb., správní řád

⁸ Viz např. rozsudky NSS 1 As 96/2015-32; 9 As 261/2014-44; 9 As 162/2014-31; 7 Afs 11/2012-80.

Nejvyšší správní soud také opakovaně judikoval, že pokud je dostačující předložení kopie plné moci, je na stejnou úroveň postavena i naskenovaná listina⁹ nebo nekonvertovaná písemnost doručená prostřednictvím datové schránky zmocněné osoby.¹⁰

V nedávné době byl pro daňové řízení tento názor znovu potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 4 Afs 353/2018-37, který shledal jako dostatečným postup uplatnění plné moci v kopii zaslané prostřednictvím datové schránky advokáta¹¹

V přístupu k plným mocem přitom nesmí být určující, zda se jedná o listinu nebo o digitální formu písemnosti, po nabytí účinnosti Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 910/2014 (eIDAS) musí být respektováno znění článku 46:

Právní účinky elektronických dokumentů

Elektronickému dokumentu nesmějí být upírány právní účinky a nesmí být odmítán jako důkaz v soudním a správním řízení pouze z toho důvodu, že má elektronickou podobu.

Závěr

Jako přípustné způsoby uplatnění plné moci u správce daně lze kromě všech výše uvedených využít také:

- Varianta 1: kopii plné moci doručenou do dispozice správce daně způsobem uvedeným v § 71 daňového řádu. V případě důvodných pochybností o vzniku vztahu zastoupení si správce daně vyžádá jeho doložení, postupuje přitom v řízení dle ustanovení daňového řádu o vadách podání (§ 74 daňového řádu).

- Varianta 2: kopii plné moci doručenou do dispozice správce daně prokazatelným způsobem. V případě důvodných pochybností o vzniku vztahu zastoupení si správce daně vyžádá jeho doložení, postupuje přitom v řízení dle ustanovení daňového řádu o vadách podání (§ 74 daňového řádu). Pro budoucí praxi je nutno předpokládat i variantu doručení prostřednictvím kvalifikovaného poskytovatele důvěryhodné služby elektronického doporučeného doručování podle článku 43 Nařízení eIDAS.

Navrhujeme po projednání publikovat jako závěr všechny popsání přípustné způsoby uplatnění plné moci u správce daně, např. v podobě metodického pokynu.

Stanovisko GFR:

Souhlas s variantou 1 za podmínky, že kopie plné moci byla prokazatelně (EPO s jednoznačnou autentizací, datová schránka, osobně) uplatněna zmocněncem, který je poradcem (advokát nebo daňový poradce).

Daňový řád neobsahuje analogii § 34 odst. 3 správního řádu: „V pochybnostech o rozsahu zastoupení platí, že zástupce je oprávněn vystupovat jménem zastoupeného v celém řízení.“ Obdobné pravidlo platilo pro správu daní dle § 10 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů („Není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená.“). Na tomto pravidlu je pak postavena judikatura vztahující se k uplatnění plné moci v kopii, u které nelze konstatovat formální splnění podmínek (forma podání) ve smyslu § 71 odst. 1,2 daňového řádu či § 37 odst. 4 správního řádu.

Systémovou odlišností (i v případě uplatňování plných moci) mezi správou daní a správním

⁹ Viz rozsudek NSS 2 As 110/2015-42

¹⁰ Viz rozsudky NSS 7 As 135/2014-31, 1 As 100/2015-57

¹¹ Obdobně viz dřívější rozsudky NSS 10 As 101/2015-45 nebo 4 As 171/2014-26.

řízení je možné shledat ve vymezení rozsahu zmocnění v plné moci, neboť ve správním řízení (ale též i v občanském soudním řízení, v trestním řízení i v soudním řízení správním) je typická tzv. procesní plná moc vztahující se k určitému řízení, které je časově jednoznačně určeno svým zahájením a též svým ukončením, typicky právní mocí meritorního rozhodnutí. Často je řízení podle těchto procesních předpisů zahajováno současně s přiloženou plnou mocí (civilní žaloba, žádost podle správního řádu). To má za následek též jednodušší proces „vyjasňování“ rozsahu zmocnění, neboť tak orgán, který vede řízení, činí při zahájení konkrétního řízení nebo v jeho průběhu, a pouze pro toto řízení. Výjimkou jsou tzv. prezidiální plné moci podle § 33 odst. 2 písm. c) správního řádu (pro neurčitý počet řízení s určitým předmětem, správní řízení zahájeno v budoucnu), kdy jsou stanoveny dvě formální podmínky:

- podpis na plné moci musí být v tomto případě vždy úředně ověřen,
- plná moc musí být do zahájení řízení uložena u věcně příslušného správního orgánu.

I judikatura Nejvyššího správního soudu se nestaví k plným mocem podle správního řádu (či soudního řádu správního) konstantně, a to zejména ve vztahu k doktríně vysoké míry pravděpodobnosti zastoupení, na základě které byl přijat i závěr o akceptaci plné moci v kopii pro správní řízení. Určité zpochybnění doktríny vysoké míry pravděpodobnosti zastoupení bylo vtěleno do Rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 6 As 405/2017, ze dne 6. 2. 2019. Sám předkládající senát Nejvyššího správního soudu vyjádřil přesvědčení: „Takováto těžko uchopitelná vodítka vnášejí do procesního postupu soudu značnou míru nejistoty, jež obecně není žádoucí a není ani nutná. Jedná se o jednoduchý procesní krok, a nikoliv o posouzení složité hmotněprávní otázky, které by vyžadovalo individuální zohlednění okolností každé posuzované kauzy.“

Navazujícím závěrem citovaného rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu pak bylo: „Byla-li žaloba podána zmocněncem jménem zmocnítele (procesní úkon byl zjevně činěn za jiného), je zákonnou povinností zmocněnce doložit soudu oprávnění zmocnítele zastupovat. Pokud tuto zákonnou povinnost zmocněnec přes výzvu soudu nesplní, je soud oprávněn žalobu odmítnout pro nedostatek podmínek řízení dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., aniž by byl povinen vyzývat ke splnění této povinnosti vedle zmocněnce i samotného zmocnítele.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 353/2018 ze dne 18. 2. 2019 citovaný v příspěvku obsahuje dva stěžejní body:

(bod 14) „Nejvyšší správní soud přihlédl i k tomu, že zástupce žalobkyně správci daně zaslal i podání (odvolání), z jehož obsahu je zřejmé, že je s danou věcí seznámen. Podle Nejvyššího správního soudu je podstatná též skutečnost, že zástupce žalobkyně je advokát, který by se v případě aktivního zapojení do daňového řízení bez zmocnění ze strany žalobkyně vystavil riziku kárného postihu. Nastíněné skutečnosti jednoznačně svědčí tomu, že o vzniku vztahu zastoupení mezi žalobkyní a jejím zástupcem nevznikly důvodné pochybnosti.“

(bod 16) „Za situace, kdy z obsahu plné moci jednoznačně plyne, že byl zástupce žalobkyně oprávněn k jejímu zastupování v daňovém řízení, nebyly naplněny podmínky pro postup podle § 28 odst. 2 daňového řádu, aby správce daně vyzval zástupce žalobkyně k nápravě vad plné moci, resp. informoval žalobkyni o svých pochybnostech. Byť stěžovatel uváděl v obecnosti legitimní důvody, pro které je v obecnosti nezbytné odstranit pochybnosti o vzniku vztahu zastoupení (např. ochrana citlivých informací), musí být pro takový postup dány konkrétní důvody, které však Nejvyšší správní soud neshledal.“

Posuzování míry pravděpodobnosti vzniku zastoupení je třeba vyvozovat z konkrétních skutečností, přičemž je nutné stanovit jasná vodítka pro toto posouzení a nezatěžovat osoby zúčastněné na správě daní a správce daně či zbytečnou nejistotou (Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 As 405/2017 ze dne 6. 2. 2019). Je-li uplatněna plná

moc v kopii (která má jinak všechny náležitosti, vč. podpisu zmocnitele), je dána určitá pravděpodobnost vzniku zastupování v daném rozsahu. Tato míra pravděpodobnosti je pak značně vyšší, pokud je zmocněncem poradce (tedy advokát nebo daňový poradce), který (daňové) poradenství poskytuje jako profesionál a který se mimo jiné vystavuje riziku uložení disciplinárního opatření disciplinární komisí Komory KDP ČR nebo kárného opatření kárnou komisí ČAK, pokud zastupuje bez uděleného zmocnění. Naopak, pokud by měl správce daně ze své úřední činnosti v dispozici poznatky, že konkrétní poradce zastupuje osoby zúčastněné na správě daní bez zmocnění, nebude naplněna potřebná míra pravděpodobnosti vzniku zastoupení a uplatněnou plnou moc v kopii nebude bez dalšího akceptovat.