

ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 14. 9. 2022

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 14. 6. 2022

Uzavřeno s rozporem ve všech bodech, kde není souhlas

Daň z příjmů a DPH

595/18.05.22 Některé otázky týkající se daňových aspektů situace související s pomocí Ukrajiny v souvislosti s agresí Ruské federace a jinými krizovými situacemi..... 2

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

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

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

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

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů a správa daní

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

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 14. 6. 2022

Uzavřeno s rozporem ve všech bodech, kde není souhlas

Daň z příjmů a DPH

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.1. Závěry:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Stanovisko GFŘ:

K závěru 1.1.

K bodu 1.1.1.1.

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

V uvedeném případě, kdy vlastnictví k daru v prvním kroku přejde na zaměstnavatele či komoru a v druhém kroku od zaměstnavatele či komory na konečného obdarovaného, se u příjemce (zaměstnavatele) nejedná o bezúplatný příjem plynoucí na humanitární a charitativní účely, případně na obranné úsilí Ukrajiny, neboť ten jej na tyto konkrétní účely přímo nepoužije, ale poskytne jej dalším subjektům, ať již ve formě peněžní nebo nepeněžní. U bezúplatného příjmu na humanitární nebo charitativní účel, případně na obranné úsilí Ukrajiny je pro naplnění podmínek jeho osvobození dle § 19b odst. 2 písm. c) ZDP, případně § 2 odst. 1 písm. b) novely 1 nutné, aby se jednalo o příjem prokazatelně použitý přímo příjemcem (osobou postiženou tímto válečným konfliktem) na uvedený účel. Z tohoto důvodu je u veřejně prospěšných poplatníků v § 19b odst. 2 písm. b) ZDP speciální ustanovení pro osvobození přijatých bezúplatných příjmů, které tento poplatník využije pro účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 ZDP.

Uvedený příjem nebude na straně příjemce (zaměstnavatele/komory) osvobozen, ale bude předmětem daně dle § 18 odst. 1 ZDP. Výdaj vynaložený příjemcem (zaměstnavatelem/komorou) na dar poskytnutý na humanitární a charitativní účely bude buď daňově uznatelný dle § 3 odst. 1 novely 1 nebo v ostatních případech daňově neuznatelný dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP.

Nad rámec závěru uvedeného pod tímto bodem uvádíme, že stejný postup by se z hlediska případného osvobození bezúplatného příjmu uplatnil u zaměstnavatele, který je fyzickou osobou, protože příjem není osvobozen podle § 4a písm. k) ZDP.

K bodu 1.1.1.2.

Souhlas se závěrem předkladatele ohledně daňové uznatelnosti nepeněžního daru dle § 3 novely 1.

Nesouhlas se závěrem předkladatele ohledně osvobození přijatých darů dle § 19b odst. 2 písm. c) ZDP (viz závěr uvedený pod bodem 1.1.1.1.).

K bodu 1.1.1.3.

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

V uvedeném případě nelze přijmout obecné stanovisko, že v případech, kdy budou vynaložené výdaje (dary poskytnuté konečným obdarovaným) daňově neuznatelné dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, bude příjem z titulu přijatého daru daňově nerelevantní dle § 23 odst. 4 písm. e) ZDP (do výše daňově neuznatelného výdaje).

Případné použití § 23 odst. 4 písm. e) ZDP se bude aplikovat pouze v těch konkrétních případech, kdy bude poplatníkem prokázána přímá souvislost mezi bezúplatným příjmem a daňově neuznatelným výdajem ve formě poskytnutého daru.

V případě, že bude aplikován postup podle ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, nelze zároveň použít postup podle ustanovení § 20 odst. 8 ZDP ani § 15 odst. 1 ZDP, neboť by došlo z titulu jednoho vynaloženého výdaje k dvojitmu snížení základu daně, jednou odečtem souvisejících příjmů dle § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, podruhé snížením základu daně dle § 20 odst. 8 nebo § 15 odst. 1 ZDP.

K bodu 1.1.2.

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

V uvedeném případě primární dárce (zaměstnanec nebo člen profesní komory) poskytuje dar zaměstnavateli nebo profesní komoře, tj. subjektu, který není primárně založen za účelem, na který lze „odčitatelný“ dar poskytnut. Zaměstnanec tedy nesplní podmínky pro odečet daru, neboť dar neposkytne na účely uvedené v § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8 ZDP.

K bodu 1.1.3.

Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele.

a) Prostředky poskytne primární dárce

Nesouhlas se závěrem předkladatele, že si odpočet daru může uplatnit primární dárce, tj. zaměstnanec nebo člen komory (viz stanovisko GFŘ k bodu 1.1.2.). V případě bezúplatného plnění poskytnutého provozovateli veřejné sbírky si odpočet dle § 20 odst. 8 a § 15 odst. 1 ZDP může uplatnit primární dárce, neboť tento postup vyplývá přímo z citovaného ustanovení.

b) Prostředky poskytne zaměstnavatel/komora

Souhlas se závěrem předkladatele, že zaměstnavatel či profesní komora si bude moci uplatnit dar poskytnutý v souladu s § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8 ZDP, a to bez ohledu na skutečnost, zda se jedná o vlastní finanční prostředky, nebo prostředky přijaté ve formě daru od zaměstnance nebo člena komory.

K bodu 1.1.4.

Souhlas se závěrem předkladatele.

K bodu 1.1.5.1

Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele.

Z hlediska doložení daru bude poskytovatel daru postupovat v souladu s Pokynem D - 22, tj. poskytnuté bezúplatné plnění bude prokazovat dokladem, ze kterého musí být patrné, kdo je příjemcem bezúplatného plnění, hodnota bezúplatného plnění, předmět bezúplatného plnění, účel, na který bylo bezúplatné plnění poskytnuto a

datum poskytnutí (viz též důvodová zpráva k 1 odst. 3 novely 1). Obecně pak platí, že při prokazování poskytnutí daru může poskytovatel daru v souladu s § 93 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, užít jako důkazních prostředků všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právními předpisy.

V případě všeobecně známých sbírek určených široké veřejnosti, u kterých bude z informací zveřejněných pořadatelem zřejmý účel této sbírky a číslo bankovního účtu, bude možné příjemce daru prokázat tímto číslem bankovního účtu. Jako doklad potvrzující poskytnutí daru tak může být poskytovatelem daru použit jeho bankovní výpis případně složenka, pokud z těchto dokladů budou vyplývat všechny ostatní náležitosti požadované pro prokázání poskytnutého bezúplatného plnění.

Nad rámec uvedeného chceme upozornit na skutečnost, že za příklad všeobecně známé sbírky nepovažujeme sbírku ČAK.

K bodu 1.1.5.2.

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

V uvedeném případě není u zaměstnavatele splněn účel daru dle § 20 odst. 8 ZDP (viz stanovisko k bodu 1.1.2.)

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

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

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

Příklady:

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

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

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

2.1. Závěr:

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

Příklady:

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

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

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

Stanovisko GFŘ:

K závěru 2.1.

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Bezúplatná plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci budou na straně zaměstnavatele považována za daňově uznatelný výdaj dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP pouze v případě, kdy bude naplněno návětí tohoto ustanovení, tj. bude se jednat o výdaje vynaložené na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců.

K příkladu

2.1.1.

Základní vybavení domácnosti, oblečení, hygienické potřeby poskytnuté zaměstnavatelem ukrajinským uprchlíkům, které zaměstnává, nebude na straně zaměstnavatele daňově uznatelným výdajem podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP, neboť se nejedná o výdaje zaměstnavatele na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců.

U zaměstnance lze však aplikovat ust. § 4a písm. k) ZDP

2.1.2.

Příspěvek zaměstnavatele poskytnutý zaměstnancům, kteří ubytují ukrajinské uprchlíky ve svých domovech, nebude na straně zaměstnavatele daňově uznatelným výdajem podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP, neboť se nejedná o výdaje

zaměstnavatele na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců.

Ustanovení § 4a písm. k) ZDP se u zaměstnance aplikovat nebude, protože se nejedná o příjem, který by byl prokazatelně použit přímo zaměstnancem (v souvislosti přímo s jeho osobou) na humanitární a charitativní účely. Zaměstnanec tento příspěvek použije ve prospěch třetí osoby (na ubytování ukrajinských uprchlíků).

2.1.3.

Finanční příspěvek zaměstnavatele poskytnutý zaměstnanci na zajištění nového bydlení (o původní bydlení zaměstnanec přišel v důsledku živelní pohromy) nebude na straně zaměstnavatele daňově uznatelným výdajem podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP, neboť se nejedná o výdaje zaměstnavatele na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců

U zaměstnance lze však aplikovat ust. § 4a písm. k) ZDP.

3. Příspěvek pro solidární domácnost dle § 8 novely 2

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

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

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

3.1. Závěr

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

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

Stanovisko GFŘ:

K závěru 3.1.1

Souhlas se závěrem předkladatele.

K závěru 3.1.2.

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Solidární příspěvek na ubytování nelze považovat za úplatu za poskytování ubytování. Z důvodové zprávy týkající se příspěvku na solidární domácnost vyplývá, že se má jednat především o společenské ohodnocení domácností, které dobrovolně a bezúplatně poskytují ubytování uprchlíkům a pomáhají tak zajistit dostatečnou kapacitu. Pokud by tedy nastala situace, kdy poplatník bezúplatně poskytuje v roce 2022 ubytování ukrajinskému uprchlíkovi a zároveň je mu přiznán příspěvek pro solidární domácnost, je podle našeho názoru nutné vykládat ustanovení § 3 odst. 1 zákona č. 128/2022 Sb., o opatřeních v oblasti daní v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace v kontextu zákona o daních z příjmů. Jestliže je příspěvek pro solidární domácnost dle § 8 novely 2 na straně poplatníka příjmem osvobozeným od daně, pak se uplatní ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) ZDP, podle kterého výdaje hrazené z prostředků, které jsou na straně poplatníka příjmy osvobozenými od daně, nejsou daňově uznatelnými výdaji. Pokud se daný výdaj vztahuje k příjmu od daně osvobozenému pouze částečně (tj. výdaj je hrazen jak z příjmů zdanitelných, tak nezdanitelných), je daňově neuznatelný pouze v poměrné části, ve které se vztahuje k příjmům od daně osvobozeným. Výdaj poplatníka na bezúplatně poskytované ubytování by tedy byl daňově uznatelný pouze v tom rozsahu, v němž není hrazen z prostředků plynoucích z příspěvku pro solidární domácnost.

4. Mzda pro zaměstnance vykonávající dobrovolnickou práci

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4.1. Závěr

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

Stanovisko GFŘ:

K závěru 4.1.

Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele.

Výdaje vynaložené zaměstnavatelem na zaměstnance vykonávající dobrovolnické práce se souhlasem zaměstnavatele nelze považovat za daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 ZDP. Uvedené lze jednoznačně odůvodnit i ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu k problematice ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, viz např. rozsudek ze dne 19. 2. 2009 č. j. 4 Afs 132/2008: „Zákon tedy jasně umožňuje a podporuje uplatnění výdajů (nákladů), které přinesou nebo reálně mohou přinést, ať už současné nebo budoucí příjmy a nebo pomohou k tomu, aby byl udržen tok příjmů již dosahovaných. Podstatné je, že mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah (nutně však již nikoliv přímá úměra), v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Zmíněná bezprostřední souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat.”

V případě, kdy nárok zaměstnance na náhradu mzdy po dobu vykonávání dobrovolnické práce se souhlasem zaměstnavatele v pracovní době vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, bude náklad na tuto náhradu mzdy daňově uznatelný dle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5. ZDP (výkon dobrovolnické práce musí být v uvedeném předpise nebo smlouvě zaměstnavatelem stanoven jako překážka v práci, aby bylo naplněno návětí § 24 odst. 2 písm. j) ZDP

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

V praxi dochází také k tomu, že ukrajinští zaměstnanci českých zaměstnavatelů dostávají povolávací rozkaz a odcházejí bojovat na Ukrajinu. Podle stanoviska MPSV a MZ se jedná o jinou důležitou překážku na straně zaměstnance podle § 199 zákoníku práce. Někteří zaměstnavatelé postupují tak, že např. po určitou dobu poskytují

zaměstnancům (např. 3 měsíce) placené volno s úhradou ve výši 100% mzdy (průměrného platu). Z tohoto plnění je odváděna daň ze závislé činnosti, případně v souladu s příslušnými předpisy také zákonné pojistné. Otázkou je, zda takovéto náklady mohou být považovány za náklady daňově uznatelné. Domníváme se, že tomu tak je, přičemž z hlediska argumentace je možné z tohoto pohledu odkázat na odůvodnění uvedené u bodu 4 výše. Mimo to je možné zdůraznit, že účelem takovéto úhrady je mimo jiné stabilizace zaměstnanců a motivace k tomu, aby po skončení válečného konfliktu nadále pracovali u daného zaměstnavatele, což je dalším argumentem pro daňovou uznatelnost. Tímto způsobem se také docílí stmelení pracovního kolektivu a sounáležitost zaměstnanců se zaměstnavatelem, což se zajisté projeví v loajalitě a pracovních výkonech těchto zaměstnanců a tím také dojde k naplnění podmínky dle § 24 odst. 1 ZDP.

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

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

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

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

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

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

Zákoník práce opět stanoví pouze minimální zákonný nárok zaměstnance, avšak zaměstnavatel se může rozhodnout, že zaměstnanci bude kompenzovat 100%

průměrného výdělku. Pokud by se tak zaměstnavatel rozhodl, jednalo by se na straně zaměstnavatele plně o daňově uznatelný náklad bez ohledu na to, že zaměstnanec pro něj fakticky v průběhu překážek nevykonává žádnou práci.

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

5.1. Závěr

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

Stanovisko GFŘ:

K závěru 5.1.

Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele.

Náklady ve formě 100% mzdy (průměrného platu), které zaměstnavatel vynaloží v souvislosti s poskytnutím placeného volna náhradou mzdy zaměstnanci, který obdrží povolávací rozkaz a odchází bojovat na Ukrajinu nelze považovat za daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 ZDP. Jak vyplývá i z Vámi citovaného Stanoviska MPSV, jedná se o jinou důležitou překážku na straně zaměstnance podle § 199 zákoníku práce, za kterou zaměstnanci náhrada mzdy nebo platu od zaměstnavatele za dobu trvání překážky v práci nepřísluší (ledaže by ji zaměstnavatel poskytl nad rámec zákona).“ Jedná se tedy o dobrovolné plnění ze strany zaměstnavatele, které nemá bezprostřední souvislost s dosahovanými příjmy.

Pokud by právo zaměstnance na výplatu náhrady mzdy v době jeho nepřítomnosti v práci v souvislosti s obdržením povolávacího rozkazu vyplývalo z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy bude náklad na tuto náhradu mzdy daňově uznatelný dle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5. ZDP (zapojení se zaměstnance do válečného konfliktu na Ukrajině v souvislosti s obdržením povolávacího rozkazu musí být v uvedeném předpise nebo smlouvě ze strany zaměstnavatele stanoveno jako překážka v práci, aby bylo naplněno návětí § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP).

6. Co je humanitární a charitativní účel

Vzniká otázka, co je možné zahrnout pod pojem humanitární a charitativní účel, který je podmínkou pro aplikaci osvobození příjmů dle § 4a písm. k) ZDP a § 19b odst. 2 písm. c) ZDP. Tento pojem není v zákoně definován. Dle našeho názoru je tyto pojmy nutné vykládat ve smyslu obecného chápání obsahu těchto pojmů. Z tohoto hlediska nelze dle našeho názoru najít určitou obecnou definici a je spíše nutné jít cestou příkladu situací, kdy o humanitární a charitativní účel půjde. Z tohoto hlediska se domníváme, že pro naplnění podmínek osvobození není relevantní, zda konečným příjemcem je fyzická či právnická osoba či stát, případně územně správní celek. Není

taktéž relevantní, zda konečný příjemce je podnikatel či nikoliv. Domníváme se, že humanitární či charitativní účel bude bezpochyby naplněn, pokud půjde např. o situaci osob dotčených válečným konfliktem, ať již půjde o tuto situaci v rámci tohoto konfliktu, či účelem bude odstraňování následků takového konfliktu. Obdobně tomu bude v případě, kdy účelem bude odstraňování následků živelní pohromy, kdy z tohoto hlediska je možné vyjít z definice živelní pohromy § 24 odst. 10 ZDP.

6.1. Závěr

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

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

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

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

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

Stanovisko GFŘ:

K bodu 6.1.1. a 6.1.2.

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

V případě humanitárního či charitativního účelu dle § 4a písm. k) ZDP a § 19b odst. 2 písm. c) ZDP není relevantní, kdo je příjemcem plnění, ale je podstatné, aby u tohoto příjemce byl přímo naplněn tento účel (viz stanovisko k bodu 1.1.1.1.).

K bodu 6.1.3.

Souhlas se závěrem předkladatele.

I když tyto pojmy nejsou v zákoně definovány, pro výklad pojmu „humanitární účely“ by bylo možné podpůrně použít definici humanitární pomoci, tak jak je vymezena pro účely zákona č. 151/2010 Sb., o zahraniční rozvojové spolupráci a humanitární pomoci poskytované do zahraničí (která vychází z Evropského konsensu o humanitární pomoci). Dle ustanovení § 2 písm. b) citovaného zákona se humanitární pomoci poskytovanou do zahraničí rozumí souhrn činností, jejichž cílem je zamezit ztrátám na

životech a újmě na zdraví, zmírnit utrpení a obnovit základní životní podmínky lidí po vzniku mimořádných událostí, jakož i zmírňovat dlouhodobě trvající následky mimořádných událostí a předcházet jejich vzniku a negativním následkům.”

V průběhu válečného konfliktu tak bude humanitární pomoc zahrnovat okamžitou pomoc směřující k zajištění základních potřeb pro život, tj. zajištění potravin, vody, hygieny, léků, přístřeší, lékařské péče a podobně. V další fázi následující po skončení válečného konfliktu pak humanitární pomoc směřuje k odstranění následků válečného konfliktu a k obnově základní infrastruktury, tj. odklizení trosk, oprava zničených škol, nemocnic, obydlí, a k obnově zdrojů obživy.

Při výkladu pojmu charita by se pak mělo vycházet z obecného významu tohoto slova. Charitou pak bývá obvykle označována dobrovolná a dobročinná činnost na pomoc skupinám lidí, kteří se ocitli v sociální, zdravotní nebo jiné nouzi, tj. lidem ohroženým v důsledku stáří, opuštění, nemoci, zranění, vyhnání z vlasti a podobně. Charita poskytuje základní sociální pomoc, a to v různých formách, od peněžních a nepeněžních darů až po zdarma vykonávanou činnost ve prospěch ohroženého člověka.

Konkrétněji pak byly humanitární pomoc i charita finanční správou již vymezeny v souvislosti s mimořádnou událostí v podobě tornáda na Břeclavsku a Hodonínsku dne 24. 6. 2021, kdy na stránkách finanční správy v otázkách a odpovědích v oblasti daně z příjmů fyzických osob (v odpovědi na otázku č. 3) je humanitární pomoc vykládána jako pomoc poskytovaná typicky v důsledku humanitárních krizí, která reaguje na momentální nerovnováhu v oblasti základních potřeb pro život a je poskytována jen po dobu, kdy je daná země či oblast neschopná fungovat samostatně. Typickým příkladem jsou živly způsobující přírodní katastrofy (povodně, požáry, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/h, zemětřesení...) a válečné konflikty. Základními cíli této pomoci je záchrana lidských životů, zajištění základních lidských potřeb (voda, jídlo), poskytnutí základní hygienické a zdravotnické péče. Od rozvojové pomoci se liší především krátkodobostí a řešením pouze bezprostředních rizik. Charitou se obvykle označují dobrovolné dobročinné akce na pomoc trpícím lidem, dětem, starým lidem, sociálně slabým, nemocným a podobně. V praxi může nabývat různých forem, peněžitými i věcnými dary počínaje až po práci vykonávanou zdarma pro nějakou dobročinnou, humanitární či charitativní organizaci.

K bodu 6.1.4. a 6.1.5.

S takto obecně formulovaným závěrem předkladatele lze souhlasit. S uvedeným příkladem lze souhlasit pouze za předpokladu, že se jedná o finanční příspěvek naplňující charakter humanitární pomoci, tj. příspěvek pokrývající nezbytnou základní lidskou potřebu spočívající v poskytnutí přístřeší.

V konkrétním případě při poskytnutí daru bude vždy povinností daňového subjektu, aby prokázal, že naplňuje podmínky pro osvobození dle ustanovení § 4a písm. k) ZDP a § 19b odst. 2 písm. c) ZDP, včetně účelu jeho poskytnutí.

Problematika živelních pohrom byla již řešena například v souvislosti s mimořádnou událostí v podobě tornáda na Břeclavsku a Hodonínsku dne 24. 6. 2021, a je přístupná na stránkách finanční správy: **finanční správa – media a veřejnost – daňové úlevy – živelní pohroma – dotazy a odpovědi – daň z příjmů fyzických osob (na**

konkrétních příkladech je zde mimo jiné řešena i otázka osvobození příjmů na straně jejich příjemce).

7. Vybrané DPH dopady poskytování hmotných darů na Ukrajinu

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

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

7.1 Darování plátcem s přepravou

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

7.1.1. Závěr

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

7.2 Odeslání humanitární organizací

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

7.2.1. Závěr

Podmínka odeslání nebo přepravy do třetí země humanitární či dobročinnou organizací dle § 68 odst. 15 zákona o DPH je splněna i v situacích, kdy přeprava není zajištěna vlastními prostředky takové organizace, ale je zajištěna prostřednictvím sjednaného přepravce nebo prostřednictvím třetí osoby (příp. i obdarovaným).

7.3 Podmínka činnosti mimo území EU

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

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

7.3.1. Závěr

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

7.4 Podmínka druhu činnosti a povaha dodávaného zboží

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

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

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

Navíc aplikace tohoto osvobození v této situaci nijak nevybočuje ze standardního modelu DPH, kdy vývoz je osvobozen od daně s nárokem na odpočet. V důsledku jde tedy pouze o zajištění toho, aby v případě dodávky skrze humanitární organizaci, která není plátcem, bylo toto osvobození rovněž uplatněno. Takový výsledek je nepochybně v souladu s účelem § 68 odst. 15 ZDPH, i článku 146 odst. 1 písm. c) směrnice.

7.4.1. Závěr

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

Stanovisko GŘ:

GŘ částečně souhlasí se závěry předkladatele v bodě 7.

Ad bod 7. Vybrané DPH dopady poskytování hmotných darů na Ukrajinu

V tomto ohledu je nutné uvést, že osvobození od daně ve smyslu § 68 odst. 15 ZDPH se aplikuje i situaci, kdy zboží plátce nakoupil pro účely jeho ekonomické činnosti a až následně se rozhodne takovému nakoupení zboží darovat humanitární a dobročinné organizaci.

Ad bod 7.1 Darování plátcem s přepravou

Se závěry v tomto bodě nesouhlas. Předně je nutné uvést, že v předmětném případě se § 13 odst. 4 písm. a) ve vazbě na odst. 5 ZDPH aplikuje, přičemž místo plnění bude v tuzemsku ve vazbě na § 7 odst. 2 ZDPH.

Ad bod 7.2 Odeslání humanitární organizací

Souhlas se závěry předkladatelů.

Ad bod 7.3 Podmínka činnosti mimo území EU a 7.4 Podmínka druhu činnosti a povaha dodávaného zboží

Souhlas se závěry předkladatelů v tom smyslu, že předmětné zboží, musí být přepraveno (vyvezeno) z EU na území třetí země. Má se za to, že předmětné zboží musí být na území třetí země použito pro humanitární, dobročinné nebo vzdělávací činnosti samotné humanitární a dobročinné organizace příp. je toto zboží předáno takovouto humanitární a dobročinnou organizací jiné humanitární a dobročinné organizaci (měla by být uznána v třetí zemi pro výkon humanitární a dobročinné činnosti) smluvně vázané s humanitární a dobročinnou organizací, která dar obdržela od donátora. Má se za to, že předmětné zboží je na území třetí země použito pro humanitární, dobročinnou nebo vzdělávací činnost humanitární a dobročinné organizace zejména za situace, kdy je předmětný dar předán na území třetí země fyzickým osobám zasaženým např. válečným konfliktem a současně vyžadujícím humanitární, dobročinnou nebo vzdělávací činnost.

Má se za to, že níže uvedené zboží splní podmínky použití pro humanitární, dobročinnou nebo vzdělávací činnost humanitární a dobročinné organizace. Zejména se jedná o potraviny (např. jídlo, pití, těstoviny, rýže atd.), zdravotnický materiál (např. léky, obvazový materiál, protézy atd.), svítilny, baterie, dalekohledy, detektory kovů, rychlovarné konvice, spojovací materiál (např. izolepy, lepidla atd.), lana, nářadí (např.

pily, klíče, kladiva, vrtačky, svěráky atd.), oděvy (např. svetry, bundy, kalhoty atd.), balistické přilby, termovize, neprůstřelné vesty, nevojenské drony, stany, atd.

Na druhou stranu se má za to, že níže uvedené zboží nespĺní podmínky použití pro humanitární, dobročinnou nebo vzdělávací činnost humanitární a dobročinné organizace. Zejména se jedná o veškerý vojenský materiál, jako např. munice (např. náboje, granáty, miny atd.), vojenské drony, zbraně (např. pistole, samopaly, kulometry, brokovnice atd.), sečné zbraně (např. nože, meče, mačety atd.), tanky, vojenské drony atd.

V tomto je možné vycházet z informací o Humanitární pomoci Ukrajině, jež je vymezena na stránkách Celní správy

<https://www.celnisprava.cz/cz/Stranky/Humanit%C3%A1rn%C3%AD-pomoc-Ukrajn%C4%9B.aspx>

Celní správa dělí humanitární pomoc pro Ukrajinu na dva druhy:

- 1) na pomoc určenou pro prchající ze země - materiální pomoc v podobě spacáků, karimatek, dek, hygienických potřeb atd. Toto zboží nutně nemusí opouštět celní území Unie, přičemž na takové zboží se nevztahuje povinnost celního odbavení.
- 2) na materiální pomoc, která bude využita ve vnitrozemí Ukrajiny - na toto zboží se vztahují celní formalities.

Na stránkách Celní správy je uvedeno, že aktuální potřeby v podobě materiální humanitární pomoci vymezuje oficiální facebooková stránka Velvyslanectví Ukrajiny v Praze.

<https://www.facebook.com/UkraineEmbassyinCzechia/posts/4937778162982125>.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**Daň z příjmů****598/22.06.22 Některé otázky týkající se daňových aspektů poskytování ubytování ukrajinskému zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi ve zdaňovacím období roku 2022**

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

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

ZÁKON

ze dne 11. května 2022

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

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

(1) Od daně z příjmů se osvobozuje

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

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

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

Důvodová zpráva:

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

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

I. Daňový režim na straně zaměstnance

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

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

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

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

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

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

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

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

Závěr I. 1

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

2) Prokázání bydliště zaměstnance a jeho rodinného příslušníka na Ukrajině

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

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

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

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

Závěr I. 2

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

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

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

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

Závěr I. 3

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

4) Kdo bude považován za rodinného příslušníka zaměstnance

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

Závěr I. 4

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

5) Ubytování musí být poskytnuto zaměstnanci a jeho rodinnému příslušníkovi

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

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

Závěr I. 5

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

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

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

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

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

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

Závěr I. 6

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

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

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

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

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

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

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

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

Závěr I. 7

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

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

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

Závěr I. 8

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

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

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

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

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

II. Daňová uznatelnost nákladů na ubytování

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

Závěr k bodu II.

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

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

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

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů a správa daní

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

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

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

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

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

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

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

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

V praxi se setkáváme s následujícím přístupem správce daně:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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