PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 23.3.2022

Daň z příjmů a DPH

590/21.01.22 Daňové a účetní souvislosti paušální náhrady nákladů poskytované zaměstnavateli na základě § 270 odst. 2 OSŘ ve znění zákona č. 286/2021 Sb.

Předkládají: Mgr. Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466
Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

1. Úvod - popis problému

Zákonem č. 286/2021 Sb. dochází s účinností od 1. ledna 2022 ke změně zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen OSŘ). Jednou ze změn, která tato novelizace přináší, je zavedení speciální paušální náhrady nákladů pro zaměstnavatele, který provádí exekuci ze mzdových prostředků zaměstnance. Bez ohledu na počet exekucí je tato náhrada ve výši 50 Kč za jednoho zaměstnance (dále také jen „náhrada“).

Uvedená úprava zní následovně:

§ 270 odst. 2 OSŘ poslední dvě věty:

„Plátce mzdy má vůči povinnému nárok na paušálně stanovenou náhradu nákladů, které mu vznikly za kalendářní měsíc, v němž provádí srážky ze mzdy povinného. Náklady plátce mzdy jsou náklady výkonu rozhodnutí. Provádí-li plátce mzdy zároveň srážky k vydobytí několika pohledávek vůči témuž povinnému, náleží mu náhrada nákladů pouze jednou. Právo na částku náhrady nákladů, jež nebyla odečtena podle § 289 odst. 2, § 291 odst. 3 nebo § 293 odst. 1 ze sražené částky před jejím vyplacením nebo zasláním, zaniká.“.

Důvodová zpráva (Sněmovní tisk č. 545) pak k dané věci uvádí:

"...K bodu 8 (§ 270 odst. 2):

Nově se na základě podnětů z praxe navrhuje, aby plátci mzdy nebo jiného příjmu, který v rámci výkonu rozhodnutí srážkami ze mzdy provádí úkony podle občanského soudního řádu (provádí srážky ze mzdy), náležela v souvislosti s těmito úkony náhrada nákladů.

Na základě ustanovení § 177 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, bude institut náhrady nákladů plátce mzdy aplikován i v rámci daňové exekuce. Tyto náklady budou představovat samostatný nárok, který bude v případě daňové exekuce vznikat plátci mzdy přímo na základě občanského soudního řádu, přičemž tyto náklady nebudou řazeny mezi exekuční náklady ve smyslu daňového řádu, ale půjde o nárok svého druhu.

Podle platné právní úpravy je plátce mzdy nebo jiných příjmů povinen např. provádět ze mzdy povinného stanovené srážky (§ 282 odst. 1 o.s.ř.), vyplácet oprávněnému částky sražené ze mzdy povinného (§ 283 o.s.ř.) nebo vydat potvrzení

o tom, zda byl nařízen výkon rozhodnutí srážkami ze mzdy, kterým soudem a v čí prospěch (§ 294 odst. 1 o.s.ř.).

Podle sdělení Svazu průmyslu a dopravy ČR plátci mzdy především zavádějí výkony rozhodnutí do účetního systému, vypočítávají srážky, komunikují se soudem, případně s ním korespondují. Nejvíce času zabere vyhodnocení a zpracování prvotního výkonu rozhodnutí a poté administrativa při ukončení pracovního poměru zaměstnance s výkonem rozhodnutí, nebo ukončení samotného výkonu rozhodnutí. Administrativa se výrazně zvyšuje, pobírá-li zaměstnanec nemocenské.

Občanský soudní řád přitom zároveň např. stanoví, že jestliže plátce mzdy neprovede ze mzdy povinného srážky řádně a včas, provede-li je v menším než stanoveném rozsahu nebo nevyplatí-li srážky oprávněnému bez odkladu po tom, kdy mu bylo doručeno vyrozumění, že nařízení výkonu rozhodnutí nabylo právní moci nebo kdy dospěly další měsíční částky mzdy, může oprávněný uplatnit proti plátci mzdy u soudu právo na vyplacení částek, které měly být ze mzdy povinného sraženy.

V souvislosti s výše uvedenými úkony vznikají plátcům mzdy určité náklady, např. na mzdy zaměstnancům vedoucím účetnictví, na případnou korespondenci se soudem nebo na kancelářské potřeby. Tyto náklady nejsou plátcům mzdy podle platné právní úpravy hrazeny.

Navrhuje se výslovně zakotvit nárok plátce mzdy na náhradu nákladů vůči povinnému a rozhodování soudu o tomto nároku, a to i v případě, že výkon rozhodnutí má být zastaven.

Dále se stanoví, že neodečte-li plátce mzdy náhradu z provedených srážek, které mají být vyplaceny oprávněnému (povinnému) nebo zaslány soudu (v exekuci soudnímu exekutorovi) poté, co byl vyrozuměn o tom, že usnesení o nařízení výkonu rozhodnutí nabylo právní moci, případně po tom, co novému plátci mzdy bylo doručeno usnesení, které ho informuje o nařízení výkonu rozhodnutí srážkami ze mzdy, nebo poté, co byl po povolení odkladu zastaven výkon rozhodnutí, nárok na paušální náhradu nákladů zaniká. Tímto způsobem bude zamezeno tomu, aby na náhradě nákladů vznikl nedoplatek, který by dále navyšoval dluh povinného a který by bylo třeba vymáhat později v řízení o výkonu rozhodnutí. Plátci mzdy také tato úprava dává možnost nárok na náhradu nákladů nerealizovat.

Návrh předpokládá, že paušální náhrada bude náležet plátci mzdy, kterému bylo doručeno usnesení o nařízení výkonu rozhodnutí, případně, pobírá-li povinný mzdu zároveň od více plátců, všem plátcům, kteří vyplácejí mzdy, na které se vztahuje nařízený výkon rozhodnutí. Nastoupí-li povinný do nového zaměstnání, bude paušální náhrada náležet i novému plátci mzdy.....".

Z výše uvedeného a z informací k této nové právní úpravě vyplývá, že postup zaměstnavatele měl být takový, že pokud např. exekuovaná částka činí 500 Kč, tak zaměstnavatel zaměstnanci z jeho mzdy srazí 500 Kč, přičemž 450 Kč zašle na účet uvedený v exekuci a 50 Kč si ponechá. Otázkou je, jaké má tato nová právní úprava účetní a daňové konsekvence.

2. Daňové a účetní souvislosti

2.1. Účetnictví a daň z příjmů - postup u zaměstnavatele

Domníváme se, že z účetního hlediska by uvedená náhrada měla být účtována do výnosů v rámci 64. účetní skupiny, a to v okamžiku, kdy se účtuje o srážkách ze mzdy z titulu exekuce. Účtování mínusem do nákladů by dle našeho názoru znamenalo porušení brutto principu účtování. Jde totiž o určitý paušál, kdy nelze určit konkrétní náklady, na které je poskytnut.

V každém případě pak platí, že toto zvýšení výsledku hospodaření zaměstnavatele bude v souladu s § 21h ZDP daňově relevantní.

Pokud půjde o zaměstnavatele, který nevede účetnictví (to je vede daňovou evidenci, uplatňuje výdaje paušálem, případně vede jednoduché účetnictví), nebude z hlediska cash principu náhrada představovat zdanitelný příjem zaměstnavatele. O tuto částku totiž vyplatí zaměstnanci nižší čistou mzdu. Tato čistá mzda představuje daňově relevantní výdaj a bude o náhradu, kterou si zaměstnavatel ponechá (nevyplatí) ji nižší.

Závěr k části 2.1.

2.1.1. Náhrada bude účtována do výnosů v rámci 64. účetní skupiny, a to v okamžiku, kdy se účtuje o srážkách ze mzdy z titulu exekuce s tím, že půjde o daňově relevantní zvýšení výsledku hospodaření (zvýšení základu daně či snížení daňové ztráty). To tedy znamená, že například v případě mezd za prosinec 2021, kdy jejich zúčtování, výplata a srážka ze mzdy z titulu exekuce bude prováděna v lednu roku 2022, bude účtováno do výnosů v rámci 64. účetní skupiny v lednu 2022.

Stejně tak v případech, kdy rozhodnutí o srážkách ze mzdy nenabylo právní moci a zaměstnavatel částku, která má být zaměstnanci sražena ze mzdy, zaměstnanci sice nevyplatí, ale dočasně ji „deponuje“ a vyčkává na nabytí právní moci rozhodnutí, bude náhrada účtována do výnosu až v období nabytí právní moci.

Stanovisko GFŘ:
Souhlas se závěrem předkladatele s následujícím odůvodněním.

O nároku plátce mzdy vůči povinnému na paušálně stanovenou náhradu nákladů, které mu vznikly za kalendářní měsíc, v němž provádí úhradu srážky ze mzdy povinného, bude podle našeho názoru účtováno jako o pohledávce plátce mzdy (zaměstnavatele) vůči povinnému se souvztažným účtováním výnosů. Pro správné zaúčtování této pohledávky je určující okamžik jejího vzniku, tj. zda tento okamžik nastane v souvislosti se zaúčtováním mzdových nákladů vůči povinnému, anebo v okamžiku výplaty čisté mzdy. Okamžik uskutečnění účetního případu v případě této pohledávky vychází z příslušného ustanovení zákona č. 286/2021 Sb., který nově zavedl speciální paušální náhrady. Tuto skutečnost nestanoví účetní předpisy.

Pokud je skutečnost taková, že okamžik vzniku této pohledávky se shoduje s okamžikem provedení nezbytných úkonů, které má tato náhrada pokrýt, pohledávka se zaúčtuje do účetního období, ve kterém je účtováno o úhradě exekučních srážek povinnému nebo soudu. V daném příkladu to znamená, že o úhradě exekučních

srážek a paušální náhradě se účtuje v lednu 2022 (do účetního období roku 2022), resp. s ročním posunem, neboť novela občanského soudního řádu nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2022.

2.1.2.1. Pokud půjde o zaměstnavatele, který nevede účetnictví (vede daňovou evidenci, uplatňuje výdaje paušálem nebo vede jednoduché účetnictví), nebude u něj náhrada představovat zdanitelný příjem.

Stanovisko GFŘ:
Souhlas se závěrem předkladatele.

2.2. Daň z příjmů fyzických osob - postup u zaměstnance

Uvedená náhrada představuje *de facto* úhradu, která je povinně (na základě zákona) strhávána z čisté mzdy zaměstnance a představuje paušalizovanou výši nákladů zaměstnavatele, které mu vznikly v souvislosti s prováděním výkonu rozhodnutí dle § 270 OSŘ. Z podstaty tedy nelze *per se* hovořit o jakémkoliv prospěchu získaném zaměstnancem a předmětná náhrada nemůže představovat jakýkoliv zdanitelný příjem. Na straně zaměstnance tak nevzniká nepeněžitý příjem z tohoto titulu. Tato částka představuje de facto část čisté mzdy, která byla již zdaněna s tím, že tato část čisté mzdy není na základě zákona vyplacena zaměstnanci, ale použita na náhradu nákladů zaměstnavatele. Je samozřejmé, že tato částka náhrady je "v prvním korku" zdaněna daní ze závislé činnosti v rámci hrubé mzdy zaměstnance.

Závěr k části 2.2.
Z titulu provedené srážky paušalizované výše náhrady dle § 270 OSŘ ze mzdy nevzniká povinnému (zaměstnanci, vůči němuž je nařízen výkon rozhodnutí) žádný další zdanitelný příjem.
Je samozřejmé, že tato částka náhrady je "v prvním kroku" zdaněna daní ze závislé činnosti v rámci hrubé mzdy zaměstnance.

Stanovisko GFŘ:
Souhlas se závěrem předkladatele.

2.3. DPH

Z hlediska DPH bude nezbytné především zkoumat, zda zaměstnavatel jedná v rámci své ekonomické činnosti. V daném případě s ohledem na skutečnost, že existence zaměstnaneckého poměru bude v případech, kdy zaměstnavatel vykonává ekonomickou činnost souviset s tímto výkonem (ekonomické činnosti), se lze domnívat, že srážka ze mzdy je s tímto výkonem neoddělitelně spojena a představuje tak její nezbytnou součást (na zaměstnavatele je povinnost srážet uvalena z důvodu samotné existence zaměstnaneckého poměru, který je prostředkem k výkonu jeho ekonomické činnosti).

Dále bude nezbytné rozhodnout, zda výkon rozhodnutí formou srážky ze mzdy může přestavovat plnění ve formě služby za úplatu ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH).

Otázkou, kterou je nutno vyřešit, je, zda paušalizovaná náhrada nákladů dle novelizovaného ustanovení § 270 OSŘ představuje úplatu zaměstnavatele za provedenou činnost. Zásadním bodem této úvahy je pak skutečnost, že náhrada je stanovena v absolutní výši bez ohledu na rozsah činnosti poskytované zaměstnavatelem. Náhrada se poskytuje pouze jednou bez ohledu na počet vykonávaných rozhodnutí či věřitelů zaměstnance, pro které je srážka ze mzdy prováděna. Náhrada tak žádným způsobem nereflektuje rozsah poskytované činnosti.

Judikatura Soudního dvora EU sice konzistentně uvádí, že skutečnost, že plnění je poskytnuto za vyšší nebo nižší cenu než je pořizovací cena (či cena obvyklá), je irelevantní pro kvalifikaci plnění jako plnění za úplatu (souhrnně například bod 45 rozhodnutí C-263/15 Lajvér). V daném případě však konkrétní cena/úplata za uskutečněnou činnost pro jednoho oprávněného stanovena není („náhrada“ je stanovena jednotnou částku za zaměstnance a nikoliv za počet provedených srážek“). Dle našeho názoru tak neexistuje dostatečně úzká vazba mezi prováděnou činností (srážka) a poskytovanou náhradou, která by umožnila tuto činnost kvalifikovat jako službu za úplatu ve smyslu ustanovení ZDPH.

Přestože dle judikatury Soudního dvora EU může i paušalizovaná odměna představovat úplatu za provedenou službu (viz C-151/12 Le Rayon d’Or) v diskutovaném případě není argumentace tohoto případu na posuzovanou situaci přiléhavá. V případě Le Rayon d’Or byla paušální platba poskytována zejména v souvislosti s nepřetržitou připraveností poskytovatel služeb poskytnout v daný okamžik péči, kterou klient vyžaduje (viz bod 36). Tak tomu však v daném případě není.

Ve smyslu judikatury Soudního dvora EU pak dle našeho názoru neexistuje dostatečně úzká vazba mezi přijatou úhradou (náhrada nákladů) a činností (a jejím rozsahem) zaměstnavatele (například také C-246/08 Komise vs. Finsko).

Lze proto uzavřít, že provádění srážky ze mzdy zaměstnance nepředstavuje poskytnutí služby za úplatu a není proto předmětem DPH.

Závěr k části 2.3.

Náhrada nákladů poskytovaná na základě novelizovaného ustanovení § 270 OSŘ nepředstavuje úplatu ve smyslu zákona o DPH. Činnost zaměstnavatele spočívající v provádění srážky ze mzdy podle OSŘ tak není předmětem DPH. Jelikož je však tato činnost součástí jeho ekonomické činnosti, nemá výkon této činnosti vliv na uplatnění nároku zaměstnavatele na odpočet DPH na vstupu (odpočet bude uplatňován dle obecných pravidel s ohledem na charakter jeho ekonomické činnosti).

Stanovisko GFŘ:
Souhlas se závěrem předkladatele.