

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

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 Ukrajiny 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 priori 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 povětrnostními 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 vlastník (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 GFR:

GFR 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 takovéto 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 nesplní 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, kulomety, 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 formality.

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>.