

Ukrajina v daňových souvislostech roku 2024

Ing. Petr Koubovský, daňový poradce, č. osv. 3891, vedoucí sekce majetkových daní při KDP ČR
Rödl & Partner Tax, k.s.

Pojďme se tedy blíže podívat, co na poli daňové legislativy v souvislosti s aktuálním stále válečným stavem na Ukrajině přinesl rok 2024. Tzv. Lex Ukrajina je neformální souhrnné označení pro zákony na pomoc uprchlíkům z Ukrajiny v ČR. Jsou to zákony č. 65 až 67/2022 Sb. a nařízení vlády č. 206/2022 Sb., vyhlášené 21. 3. 2022. Všechny tyto normy jsou průběžně novelizovány.

DAŇOVÁ PODPORA POMOCI UKRAJINĚ

V souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaných invazí vojsk Ruské federace česká vláda zareagovala v oblasti daní celkem rychle. V rámci legislativních změn stanovila podmínky pro daňovou podporu dobročinných aktivit vůči Ukrajině a jejím obyvatelům. Dne 27. 5. 2022 byl ve Sbírce zákonů pod č. 128/2022 Sb. zveřejněn zákon o opatřeních v oblasti daní (tzv. Lex Ukrajina). Účinnosti zákon nabyl dnem 28. 5. 2022.

Tato legislativní úprava byla původně přijata v prvních chvílích po vypuknutí konfliktu na Ukrajině. Válka však neustále pokračuje a jednou z možností, jak podpořit formy pomoci je prodloužení platnosti Lex Ukrajina i na letošní rok 2024 (se zpětnou účinností). Ministerstvo financí v návaznosti na dotazy odborné i laické veřejnosti potvrdilo jednoznačný záměr prodloužit až do roku 2026 možnost daňově uplatnit pomoc Ukrajině v rozsahu daném zákonem č. 128/2022 Sb., o opatřeních v oblasti daní v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny.¹

Praktická aplikace těchto zákonných ustanovení však s sebou, jak už tomu bývá, přináší řadu otázek ohledně daňové uznatelnosti vynaložených nákladů a prokázání poskytnutí darů. Platforma tzv. Koordinačního výboru mezi zástupci Komory daňových poradců a představiteli Generálního finančního ředitelství mohla a měla vnést do této oblasti světlo a vyjasnění. Bohužel jednání konané 14. 9. 2022 kýžený efekt nepřineslo, neboť předložený příspěvek zabývající se touto problematikou byl uzavřen s částečným rozporem, a v mnohých sporných bodech se finanční správa vyjádřila pro daňové poplatníky dokonce negativně.

POSKYTNUTÍ DARŮ NA UKRAJINU – DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Úprava poskytování darů je v rámci ZDP² ukotvena v ustanovení § 20 odst. 8 (pro darující právnické osoby), resp. ustanovení § 15 odst. 1 (pro darující fyzické osoby). Základními parametry pro daňové výhodné poskytnutí daru jsou tyto:

- identifikace obdarovaného (ve smyslu kvalifikované právnické či fyzické osoby),
- účel daru,
- spodní a horní limit výše daru.

Dárce je oprávněn si od základu daně odečíst dar poskytnutý právnickým osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek podle zvláštního zákona, a to mimo jiné na zdravotnické, ekologické, humanitární a charitativní účely. Kromě toho jsou dále odčitatelné poskytnuté dary právnickým nebo fyzickým osobám se sídlem nebo bydlištěm na území jiného členského státu Evropské unie (EU) nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor (EHP), nejen České republiky, pokud příjemce bezúplatného plnění a účel bezúplatného plnění splňují podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů.

Dle původní úpravy, vzhledem ke skutečnosti, že Ukrajina není doposud členem EU ani EHP, je při poskytnutí daru na podporu Ukrajiny doporučené využít právnické osoby, které jsou pořadateli veřejných sbírek a mají sídlo v České republice. V případě poskytnutí darů fyzickým osobám na humanitární a charitativní účely tyto bohužel nelze odečíst od základu daně.

Ze závěrů výše uvedeného KOOV KDP ČZ je dále zřejmé, že:

- dary poskytnuté prostřednictvím zaměstnavatele nelze považovat na straně zaměstnavatele za osvobozený příjem pro účely daně z příjmů právnických osob,

¹ <https://www.mfcr.cz/cs/dane-a-ucetnictvi/dane/danova-a-celni-legislativa/2024/ministerstvo-financi-potvrzuje-plan-prodlouzit-56078>.

² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

přičemž následně poskytované dary v nepeněžní formě vynaložené zaměstnavatelem mohou být posouzeny daňově uznatelné náklady.

- Bohužel zaměstnanec není oprávněn si hodnotu daru uhrazenou svému zaměstnavateli odečíst od svého základu daně.
- Jako prokazatelné je v případě poskytnutí daru na všeobecně známé sbírky určené široké veřejnosti toliko pouze bankovní výpis s identifikací čísla bankovního účtu.
- Věcná plnění poskytnutá ukrajinským zaměstnancům na humanitární a charitativní účely, pokud se jedná o výdaje na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah odpočinku zaměstnanců lze považovat za daňově účinná. Základní vybavení domácnosti, oblečení, hygienické potřeby ukrajinským uprchlíkům/zaměstnancům nelze považovat za sociální podmínky, a proto nelze vynaložené náklady považovat za daňově uznatelné.
- Finanční příspěvek zaměstnavatele poskytnutý zaměstnanci na zajištění nového bydlení (o původní obydlí zaměstnanec přišel v důsledku živelní pohromy) není na straně zaměstnavatele daňově uznatelným výdajem, neboť se nejedná o výdaj zaměstnavatele na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců.

V této souvislosti je důležité poukázat zejména na vymezení pojmu „humanitární a charitativní účel/organizace“. Tento se vykládá jako pomoc směřující k zajištění základních potřeb pro život (zajištění potravin, vody, hygieny, léků, přístřeší, lékařské péče a podobně) typicky poskytovaná v důsledku humanitárních krizí, například přírodních katastrof a válečných konfliktů. Vymezení humanitárních nebo dobročinných organizací ZDPH také neobsahuje, nicméně lze vycházet z informací Ministerstva spravedlnosti a údajů v příslušném veřejném rejstříku nebo jemu odpovídající evidenci vedené podle práva příslušného státu.

Úprava ZDP rozšířila okruh subjektů, kterým lze dar poskytnout, a to nově:

- přímo státu Ukrajina,
- územněsprávnímu celku státu Ukrajina,
- právnické osobě se sídlem na území státu Ukrajina,
- fyzické osobě s bydlištěm na území státu Ukrajina.

Kromě rozšíření okruhu subjektu obdarovaných, došlo rozšíření účelu daru. Nově lze od základu daně odečíst hodnotu daru, pokud je/byl dar poskytnut na podporu obranného úsilí státu Ukrajina, kterým se rozumí např. vojenský materiál, zbraně, munice, vojenské příslušenství atd.

Vláda České republiky, resp. poslanecká sněmovna navrhuje prodloužit možnost zvýšeného odpočtu darů na 30 % základu daně až do roku 2026. Zachovává také

daňové výhody pro dary poskytnuté na podporu Ukrajiny (pro právnické osoby až pro období končící 28. 2. 2027). Zachování zvýšeného odpočtu darů do výše 30 % základu daně by mělo platit pro všechny druhy darů (nejde tedy jen o dary určené na podporu Ukrajiny), ale měl by se aplikovat i na dary poskytované v souvislosti s letošními povodněmi.³

POSKYTNUTÍ DARŮ NA UKRAJINU – DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Nejenom oblast daně z příjmů, ale i daň z přidané hodnoty je tématem při poskytnutí darů souvisejících s podporou Ukrajiny. V tomto ohledu je k dispozici též webové vyjádření finanční správy.⁴

Z hlediska daně z přidané hodnoty se poskytnutí finančních darů (hotovostně i bezhotovostně) nepovažuje za předmět DPH, a proto se v daňovém přiznání vůbec neuvádí.

Při poskytnutí hmotných darů je rozhodující účel nákupu darovaného zboží. Jestliže již plátce nakoupí zboží za účelem darování, a nikoliv pro svoji ekonomickou činnost, není oprávněn si uplatnit nárok na odpočet daně, následné darování pak také není předmětem DPH a v daňovém přiznání se neuvádí. Pokud by však plátce nakoupil darované zboží pro svoji ekonomickou činnost a uplatnil nárok na odpočet daně, je zapotřebí dále postupovat takto:

- při dodání daru v tuzemsku humanitární nebo dobročinné organizaci, která jej v rámci své činnosti odešle nebo přepraví na Ukrajinu:
 - poskytnutí daru je osvobozeno s nárokem na odpočet⁵,
 - důkazním prostředkem pro prokázání nároku na osvobození budiž například prohlášení humanitární organizace o vývozu zboží na Ukrajinu v rámci dobročinných účelů,
 - plátce vykáže darování na řádku 26 daňového přiznání k DPH, nárok na odpočet daně na řádcích 40 nebo 41,
- při dodání daru v tuzemsku jiným osobám než humanitární nebo dobročinné organizaci:
 - plátce je povinen uplatnit daň na výstupu⁶,
 - plátce vykáže toto dodání zboží na řádku 1 nebo 2 daňového přiznání k DPH, nárok na odpočet daně na řádcích 40 nebo 41,
- při dodání daru osobám na Ukrajině:
 - plátce uplatní taktéž daň na výstupu,⁷ neboť nejsou splněny podmínky pro osvobození od daně při vývozu zboží podle § 66 ZDPH, resp. jsou splněny podmínky pro vývoz, ale není naplněna podmínka osvobozeného vývozu od daně, neboť nejde o dodání zboží prodejcem,

3 <https://www.mfcr.cz/cs/dane-a-ucetnictvi/dane/danova-a-celni-legislativa/2024/ministerstvo-financi-potvrzuje-plan-prodlouzit-56078>.

4 <http://https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/novinky/novinky-2022/danove-ulevy-v-oblasti-dane-z-pridane>.

5 § 68 odst. 15 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

6 § 13 odst. 4 písm. a) a § 13 odst. 5 ZDPH.

7 § 13 odst. 4 písm. a) a § 13 odst. 5 ZDPH.

→ plátce vykáže toto dodání zboží na řádku 1 nebo 2 daňového přiznání k DPH, nárok na odpočet daně na řádcích 40 nebo 41.

Na místě je také upozornit, že při vývozu zboží je nezbytné provést celní řízení v tuzemsku nebo v jiném členském státě, pokud zboží opouští území EU.⁸

Výše uvedený koordináční výbor se mimo jiné také zabíral případem, kdy plátce daně nakoupil zboží v tuzemsku, uplatní nárok na odpočet daně na vstupu a toto zboží následně vyveze (přepрав) vlastními prostředky nebo prostřednictvím sjednaného přepravce na Ukrajinu a zde jej daruje na Ukrajině. Bohužel v daném případě se již nejedná o vývoz zboží pro účely DPH, neboť není splněna základní podmínka pro dodání zboží – nedochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Dle předkladatelů se darování zboží na Ukrajině považuje za plnění s místem plnění mimo tuzemsko, kdy se neuplatní česká DPH na výstupu. S tímto názorem však finanční správa nesouhlasila a deklarovala povinnost plátce k odvodu české DPH na výstupu.

LEX UKRAJINA 6 (PRODLOUŽENÍ DOČASNÉ OCHRANY)

Od 1. 1. 2024 byla u zdravotního pojištění zrušena výjimka, která umožňovala pozastavení pojištění v případě cesty na Ukrajinu na dobu 1 měsíce a déle. V současnosti se na osoby s dočasnou ochranou vztahují standardní pravidla, tj. při pobytu v zahraničí kratším než 6 měsíců je pojištěnec nadále účastníkem českého systému veřejného zdravotního pojištění, je povinen platit pojistné a plnit veškeré povinnosti dané zákonem. Víše informací na <https://www.vzp.cz/pojistenci/cestovani-a-pobyt-v-zahranici/dlouhodobý-pobyt-v-zahranici>.

Občanům Ukrajiny byla nově stanovena povinnost registrovat vozidlo s ukrajinskou poznávací značkou, které v ČR užívají. Registrace vozidla se provádí na úřadu obcí s rozšířenou působností, kde se nachází registr vozidel, a je zdarma.⁹ Za používání automobilu s ukrajinskou SPZ v ČR bez registrace hrozí pokuta až 30 000 Kč.

LEX UKRAJINA 7 (DLOUHODOBÝ POBYT UKRAJINSKÝM UPRCHLÍKŮM)

Uprchlíci s dočasnou ochranou si budou moci, pokud splní přesně vymezené podmínky, nově požádat o pobytové oprávnění v podobě zvláštního dlouhodobého pobytu. Právě tato možnost zavádí tzv. Lex Ukrajina 7, kterou vláda dne 12. 6. 2024 schválila.¹⁰ Novela umožní ukrajinským uprchlíkům, kteří jsou ekonomicky soběstační a nezávislí na dávkovém systému, získat běžný pobytový status. Místo

dočasné ochrany tak budou moci nově získat dlouhodobý pobyt podle zákona o pobytu cizinců. Ekonomicky aktivní ukrajinští uprchlíci budou tedy moci vystoupit ze statusu držitele dočasné ochrany a získat tzv. zvláštní dlouhodobý pobyt, a to na dobu pěti let, jímž bude oprávnění k dlouhodobému pobytu dle § 42 zákona o pobytu cizinců na území České republiky.

„Dlouhodobý pobyt je určen pouze těm ukrajinským uprchlíkům, kteří u nás chtějí dlouhodobě žít, nečekejí dávky a jsou ekonomicky nezávislí. Ti pak budou moci lépe plánovat svoji budoucnost a dále se začleňovat do české společnosti. Samozřejmě pro ukrajinské uprchlíky i nadále bude fungovat režim dočasné ochrany,“ uvedl ministr vnitra Vít Rakušan.

Přechod z režimu dočasné ochrany do dlouhodobého pobytu je vymezen řadou podmínek, kdy mezi hlavní patří bezúhonnost, ekonomická soběstačnost, nezávislost na dávkovém systému a rovněž minimální délka pobytu v systému dočasné ochrany v ČR více než dva roky. V případě rodiny, která se bude registrovat společně, musí podmínky k přechodu na dlouhodobý pobyt splnit vždy jako celek. Institut dočasné ochrany je na evropské úrovni omezen do března 2025. Evropská unie bude o dalším postupu jednat. Aktuálně je nyní na území České republiky 354 714 držitelů dočasné ochrany, přičemž zhruba 1 500 osob týdně do České republiky stále nově přichází.

Od 1. 9. 2024 se uprchlícím z Ukrajiny zkrátí doba nároku na humanitární ubytování na 90 dní od udělení první dočasné ochrany. Po uplynutí této doby budou muset všechny ubytované osoby ubytování opustit, nebo platit nájem. V praxi to tedy bude znamenat, že pokud ke dni 31. 8. 2024 bude držitel dočasné ochrany pobývat v některém ubytovacím zařízení státního humanitárního ubytování 90 dní nebo déle, nebude mu toto ubytování po 1. 9. 2024 již více státem hrazeno. To však neznamená, aby se dotyčná osoba domlouvala se svým dosavadním ubytovatelem na pokračování ubytování v rámci klasického smluvního vztahu. Od 1. 9. 2024 již také nebude existovat výjimka pro zranitelné osoby, kterými jsou (dětí do 18 let a studenti 18–26 let, osoby pečující o dítě do 6 let a těhotné ženy, osoby se zdravotním postižením a osoby o ně pečující, osoby starší 65 let). Podrobné informace a aktuální lze nalézt na Informačním portálu pro cizince Ministerstva vnitra ČR.¹¹

Závěrem

Osobně se domnívám, že nejlepší by bylo samotnou agresi, tedy válečný konflikt okamžitě ukončit. Jakákoliv forma pomoci postiženým je dle mého přesvědčení na místě a taktéž i řekněme určitá forma solidarity na úrovni daňové legislativy není vůbec na škodu, resp. spíše ku prospěchu věci, ať už se jedná o pomoc Ukrajině, či lidem postiženým povodní.

⁸ Více informací k celnímu řízení na <https://www.celnisprava.cz/cz/Stranky/Humanitarni-pomoc-Ukrajine.aspx>.

⁹ <https://www.mdc.cz/zivotni-silnice/Registr-vozidel/Evidence-ukrajinskych-vozidel>.

¹⁰ Poslanecká sněmovna dne 22. 10. 2024, poslala do 3. čtení novelu Lex Ukrajina 7.

¹¹ Státní humanitární ubytování - frs.gov.cz