

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 13. 2. 2008

Program:

1. Odsouhlasen zápis z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR konaného dne 24. ledna 2008
2. Projednání jednotlivých bodů programu z minulých Koordinačních výborů

Daň z příjmů

Příspěvek 199/27.11.07 – MF předkládá konečné stanovisko – příspěvek uzavřen

199/27.11.07 - Osvobození příjmů z prodeje cenných papírů podle § 4 odst. 1 písmena r) a w) zákona o daních z příjmů po 31.12.2007

Předkládají: JUDr. David Staněk, Ph.D., daňový poradce, č.osvědčení 1813
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701
Ing. Radek Lančík, daňový poradce, č. osvědčení 910
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

1. Výchozí situace

Na základě zákona č. 261/2007 Sb. bude mít s účinností od 1.1.2008 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), i nová znění § 4 odst. 1 písmeno r) a písmeno w). Výše uvedená ustanovení ZDP zpřísňují podmínky pro osvobození příjmů fyzických osob při prodeji cenných papírů. Relevantní ustanovení účinná od 1.1.2008 zákona č. 261/2007 Sb., včetně přechodných ustanovení, jsou následující:

§ 4 odst. 1 písmeno r) zní:

„r) *příjmy z převodu členských práv družstva, z převodu majetkových podílů na transformovaném družstvu¹³), z převodu účasti na obchodních společnostech nebo z prodeje cenných papírů neuvedených pod písmenem w), přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem dobu pěti let.“*

§ 4 odst. 1 písmeno w) zní:

„w) *příjmy z prodeje investičních cenných papírů a cenných papírů kolektivního investování podle zvláštního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů při jejich prodeji*

dobu 6 měsíců, a dále příjmy z podílu připadající na podílový list při zrušení podílového fondu, přesáhne-li doba mezi nabytím podílového listu a dnem vyplacení podílu dobu 6 měsíců. Osvobození se vztahuje pouze na osoby, jejichž celkový podíl, přímý i nepřímý, na základním kapitálu a hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5 %.“

Čl. II, přechodné ustanovení, bod 3 zní:

„3. U osvobození příjmů z prodeje cenných papírů nabytých do konce roku 2007 se postupuje podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“

Nové znění § 4 odst. 1 písm. w) ZDP významně omezuje osvobození příjmů z prodeje cenných papírů, které poplatníci nabudou po 31.12.2007. Nově již nebudou u cenných papírů nabytých po 31.12.2007 osvobozeny příjmy z prodeje všech cenných papírů, u kterých přesáhne doba mezi nabytím a převodem při jejich prodeji dobu 6 měsíců, ale osvobození se bude týkat příjmů pouze těch cenných papírů, u kterých jsou zároveň splněny všechny tři níže uvedené podmínky:

- (i) jedná se o cenné papíry, které jsou považovány za investiční cenné papíry, a cenné papíry kolektivního investování podle zvláštního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu,
- (ii) jedná se o cenné papíry, u kterých přesáhne doba mezi nabytím a převodem při jejich prodeji dobu 6 měsíců, a
- (iii) jedná se o cenné papíry vlastněné osobami, jejichž celkový podíl, přímý i nepřímý, na základním kapitálu a hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5 %.

Důvodová zpráva k původnímu sněmovnímu tisku 222 v komentáři k novému znění § 4 odst. 1 písmeno w) obsahovala následující krátké zdůvodnění (je nutné uvést, že tato důvodová zpráva vznikla v době, kdy navržené nové znění § 4 odst. 1 písmena w bylo významně odlišné od znění, které bylo Parlamentem nakonec schváleno):

K bodu 2 - § 4 odst. 1 písm. w):

„Navrhuje se zrušit osvobození příjmů plynoucích z prodeje cenných papírů, neboť v současné době je již trh s cennými papíry dostatečně rozvinut a není důvod se tedy obávat jeho poškození či dokonce zániku, pokud nebudou zisky z prodeje nadále od daně osvobozeny. Nový postup se bude týkat až cenných papírů nabytých počínaje dnem účinnosti této novely. To znamená, že se nebude týkat ani cenných papírů nabytých v rámci kupónové privatizace a umožní poplatníkům zavést si potřebnou evidenci o uplatněných výdajích.“

Výše uvedené zdůvodnění zejména neobsahuje vysvětlení, které cenné papíry jsou investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování podle zvláštního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu.

Důvodová zpráva k původnímu sněmovnímu tisku 222 v komentáři k novému znění § 4 odst. 1 písmeno r) neobsahovala žádnou zmínku o osvobození cenných papírů.

2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

2.1 Investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování

Nové znění § 4 odst. 1 písm. w) ZDP stanoví, že investičními cennými papíry a cennými papíry kolektivního investování jsou cenné papíry podle zvláštního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu. Tímto zvláštním předpisem je zákon č. 256/2004Sb, o podnikání na kapitálovém trhu (dále jen „ZPKT“).

§ 3 odstavec 2 ZPKT stanoví, že investičními cennými papíry jsou:

- a) akcie nebo obdobné cenné papíry představující podíl na společnosti, se kterými lze obchodovat na kapitálovém trhu,
- b) dluhopisy nebo obdobné cenné papíry představující právo na splacení dlužné částky, se kterými lze obchodovat na kapitálovém trhu,
- c) cenné papíry opravňující k nabytí cenných papírů uvedených v písmenu a) nebo b), se kterými se běžně obchoduje na kapitálovém trhu, s výjimkou platebních nástrojů,
- d) ostatní cenné papíry, se kterými se běžně obchoduje na kapitálovém trhu, ze kterých vyplývá právo na vypořádání v penězích, s výjimkou platebních nástrojů.

§ 3 odstavec 5 ZPKT dále stanoví, že cennými papíry kolektivního investování jsou podílové listy podílového fondu, akcie investičního fondu a obdobné cenné papíry vydávané v zahraničí.

Investičními cennými papíry jsou tedy podle § 3 ZPKT jak akcie nebo obdobné cenné papíry představující podíl na společnosti, se kterými lze obchodovat na kapitálovém trhu, tak i ostatní cenné papíry, se kterými se běžně obchoduje na kapitálovém trhu, ze kterých vyplývá právo na vypořádání v penězích, s výjimkou platebních nástrojů. Nejen z předchozí věty, ale i z několika dalších ustanovení ZPKT vyplývá (např. z § 37 až 39 nebo § 44 ZPKT), že i akcie nikdy nepřijaté a neobchodované na kapitálovém trhu jsou investičními cennými papíry, pokud jejich právní status je takový, že splňují podmínky stanovené právními předpisy pro to, aby tyto akcie mohly být, po splnění dodatečných podmínek požadovaných předpisy regulujícími podnikání na kapitálových trzích (např. § 40 nebo § 44 ZPKT), na kapitálový trh přijaty a tam obchodovány.

K problematice výkladu pojmu ‘cenný papír‘ a ‘investiční cenný papír‘ vydala Česká národní banka („ČNB“) úřední sdělení dne 10. září 2007 publikované v částce 21/2007 Věstníku ČNB (viz příloha) ve vztahu k cenným papírům neupraveným v českém právním řádu.

V tomto sdělení ČNB dovozuje, že *“Cenným papírem je třeba rozumět písemný projev vůle (skripturní akt), se kterým je spojeno subjektivní právo takovým způsobem, že dispozice s tímto právem je možná jen současně spolu s dispozicí se skripturním aktem.“* Právní analýza ČNB dále považuje za důležité pro zařazení posuzovaného nástroje mezi cenné papíry, jeho srovnatelnost s normativně zakotvenými (pojmenovanými) cennými papíry.

Dle výše uvedeného úředního sdělení ČNB se nepojmenovaný zahraniční cenný papír stává ‘investičním cenným papírem‘, pokud kromě výše uvedených obecných znaků cenného papíru vykáže i možnost nebo obvyklost obchodování na kapitálových trzích, přičemž tento cenný papír může vykazat i znaky derivátu.

S ohledem na specifickou úpravu ‘regulovaného trhu’ v ZPKT dle názoru předkladatelů je v této souvislosti nutné pojem ‘kapitálový trh’ vykládat nikoliv restriktivně pouze jako trh regulovaný, ale jako pojem zahrnující i trhy ostatní (např. OTC trhy), jejichž regulace Českou národní bankou nebo jiným dozorovým orgánem státu emise cenného papíru není specificky upravena v ZPKT nebo obdobným zahraničním předpisem.

Dílčí závěr k bodu 2.1

Na základě výše uvedené výchozí situace a po provedeném rozboru problematiky lze dojít k následujícím dílčím závěrům:

a) Za investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování se pro účely § 4 odst. 1 písm. w) ZDP rozumí investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování vymezené v § 3 ZPKT.

b) Za investiční cenné papíry se pro účely § 4 odst. 1 písm. w) ZDP rozumí i akcie, dluhopisy nebo obdobné cenné papíry, které nikdy nebyly přijaty a nebyly obchodovány na kapitálovém trhu, pokud jejich právní status je takový, že splňují podmínky stanovené právními předpisy pro to, aby tyto akcie/dluhopisy/obdobné cenné papíry mohly být, po splnění dodatečných podmínek požadovaných předpisy regulujícími podnikání na kapitálových trzích (např. § 40 nebo § 44 ZPKT), na kapitálový trh přijaty a následně obchodovány.

c) Investičními cennými papíry se pro účely § 4 odst. 1 písm. w) ZDP rozumí i nepojmenované cenné papíry emitované v zahraničí, za předpokladu, že splňují obecné podmínky pro cenné papíry vyplývající z Úředního sdělení ČNB ze dne 10. září 2007 k vydávání cenných papírů neupravených českým právním řádem publikované ve Věstníku ČNB částka 21/2007, pokud je možné nebo obvyklé je obchodovat na kapitálových trzích v ČR nebo zahraničí.

2.2 Cenné papíry neuvedené v § 4 odst. 1 písm. w) ZDP

Nové znění § 4 odst. 1 písm. r) ZDP stanoví, že osvobozeny jsou i příjmy z prodeje cenných papírů neuvedených pod písmenem w), přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem dobu pěti let. Výše uvedené ustanovení může vést k interpretačním nejasnostem týkající se například daňového režimu příjmu z prodeje investičních cenných papírů, který není osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP z důvodu, že vlastník měl v době 24 měsíců před prodejem těchto cenných papírů více jak 5% podíl na základním kapitálu a hlasovacích právech dané společnosti. Výše uvedené cenné papíry sice nejsou osvobozeny podle tohoto § 4 odst. 1 písm. w) ZDP, ale jsou v tomto ustanovení uvedeny.

Přestože důvodová zpráva k původnímu sněmovnímu tisku 222 neuvádí nic k §4 odst. 1 písm. r) ZDP, domníváme se, že smyslem a účelem nového ustanovení §4 odst. 1 písm. r) ZDP bylo, mimo jiné, osvobodit i příjmy z prodeje takových cenných papírů, které nejsou osvobozeny podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP, a u kterých zároveň přesáhne doba mezi jejich nabytím a prodejem dobu pěti let.

Z výše uvedeného důvodu bude v praxi potřeba interpretovat § 4 odst. 1 písm. r) ZDP na základě teleologického výkladu, kdy jazykový výklad představuje toliko východisko pro objasnění smyslu a účelu daného ustanovení, kterým je osvobodit i příjmy z prodeje takových

cenných papírů, které nejsou osvobozeny podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP a u kterých zároveň přesáhne doba mezi jejich nabytím a prodejem dobu pěti let. Pro úplnost dodáváme, že tato interpretace zazněla i na školení pořádaném Komorou daňových poradců dne 17.09.2007, na kterém pracovníci Ministerstva financí ČR informovali o změnách, které s účinností od 01.01.2008 přináší novela zákona o daních z příjmů v rámci zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Dílčí závěr k bodu 2.2

Na základě výše uvedené výchozí situace a po provedeném rozboru problematiky lze dojít k dílčímu závěru, že na základě §4 odst. 1 písm. r) ZDP jsou osvobozeny i příjmy z prodeje cenných papírů, které nejsou osvobozeny podle § 4 odst. 1 písm. w) *právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5 %*. ZDP, a u kterých zároveň přesáhne doba mezi jejich nabytím a prodejem dobu pěti let.

2.3 Metoda stanovení nepřímého podílu.

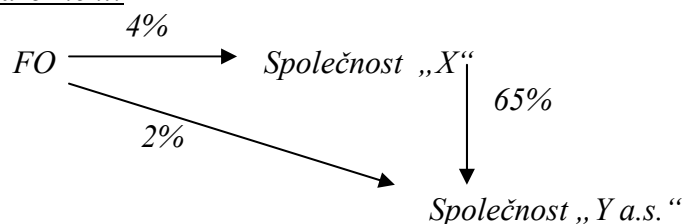
Jak již bylo výše uvedeno zákon č. 261/2007 Sb. zavádí s účinností od 1.1.2008 novou podmínku pro osvobozený příjem – „*jedná se o cenné papíry vlastněné osobami, jejichž celkový podíl, přímý i nepřímý, na základním kapitálu a hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5%.*“

Podíl je stanoven jako **přímý i nepřímý**, tzn., že hodnota přímého a nepřímého podílu se sčítá a tato se porovnává s 5%. Otázkou však zůstává jakým způsobem určit hodnotu nepřímého podílu u fyzické osoby .

Příklad:

Fyzická osoba vlastní 4% společnosti „X“, která vlastní 65% společnosti „Y a.s.“. Dále fyzická osoba vlastní 2% společnosti „Y a.s.“. Jaký má fyzická osoba podíl (přímý a nepřímý) na společnosti „Y a.s.“?

Schématické znázornění:



Bude hodnota nepřímého podílu na společnosti „Y a.s.“ 4% nebo 2,6% ($4/100 * 65$)? Bude hodnota podílu (přímého i nepřímého) 6 % nebo 4,6%?

Dílčí závěr k bodu 2.3

Nepřímý podíl FO na společnosti „Y a.s.“ bude zjištěn jako procentuální podíl majetkové účasti fyzické osoby na společnosti „X“ z procentuálního podílu společnosti „X“ na společnosti „Y a.s.“, tj. v případě výše uvedeného příkladu 2,6% ($4/100 * 65$).

2.4 Věcné vymezení podílu

Z nového znění § 4 odst. 1 písm. w) ZDP vyplývá, že podíl je věcně vymezen *podílem na základním kapitálu a hlasovacích právech a tento se porovnává s 5 %*. Je nutné upozornit, že zákon používá spojku „a“ (na rozdíl od ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, kde je použita spojka „nebo“), a proto velmi striktním výkladem by se dalo dojít k závěru, že jestliže má fyzická osoba 3 % podílu na Základním kapitálu, který odpovídá 3% Hlasovacích práv, pak jeho celkový podíl je 6% (3% Základního kapitálu + 3% hlasovacích práv) a tudíž nesplňuje podmínku pro osvobození.

V této souvislosti poznamenáváme, že v případě podílových fondů není s ohledem na jejich odlišný právní status omezení osvobození od daně z příjmů podmínkou maximálně 5% podílu na Základním kapitálu nebo Hlasovacích právech relevantní.

Dílčí závěr k bodu 2.4

Navrhujeme přijmout závěr, že do výpočtu výše podílu se bude zahrnovat procentuální podíl Základního kapitálu nebo procentuální podíl Hlasovacích práv, a to ten, který bude vyšší.

2.5 Časový test – 24 měsíců

Z nového znění § 4 odst. 1 písm. w) ZDP dále vyplývá, že podíl je testován „*v době 24 měsíců před prodejem*“ a tento nesmí přesáhnout limitovanou hranici. Je otázkou jak vykládat znění ZDP „v době 24 měsíců před prodejem“ – jako „okamžik“ nebo „časový úsek“.

Tzn., že:

- ✓ limit 5% podílu se bude testovat v okamžiku prodeje, a to pouze s podíly, které fyzická osoba k datu prodeje vlastnila. Nebudou se započítávat podíly, které fyzická osoba vlastnila v době 24 měsíců před prodejem, avšak k datu prodeje již tyto nevlastní,

nebo

- ✓ limit 5 % se bude testovat v časovém úseku 24 měsíců, tzn., že veškeré podíly, které fyzická osoba vlastnila v průběhu 24 měsíců před prodejem konkrétního podílu, i když k datu prodeje již tyto nevlastnila, se sčítají a tyto se testují limitem 5%.

Dále je otázkou, od kterého okamžiku test 24 měsíců se bude počítat (u podílů nabytých od 1.1.2008 – viz čl. II odst. 3 přechodných ustanovení zákona č. 261/2007 Sb.), tj. od 1.1.2008 (účinnosti zákona) nebo 24 měsíců před 1.7.2008, kdy může nastat první osvobozený příjem cenných papírů nabytých za účinnosti nové právní úpravy.

Dílčí závěr k bodu 2.5

Navrhujeme přijmout závěr:

- ✓ limit 5% podílu se bude testovat v okamžiku prodeje, a to pouze s podíly, které fyzická osoba k datu prodeje vlastnila. Nebudou se započítávat podíly, které fyzická osoba vlastnila v době 24 měsíců před prodejem, avšak k datu prodeje již tyto nevlastní;

- ✓ časový test se bude počítat 24 měsíců před 1.7.2008, tj. od okamžiku, kdy může nastat první osvobozený příjem cenných papírů nabytých za účinnosti nové právní úpravy.

2.6 Cenné papíry nabyté do konce roku 2007

Jak již bylo řečeno v úvodu, u cenných papírů nabytých do konce roku 2007 se u osvobození příjmů z jejich prodeje po 1.1.2008 postupuje podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do dne nabytí účinnosti zákona č. 261/2007Sb..

Otázkou je, jak po 1.1.2008 vyložit pojem **cenné papíry nabyté do konce roku 2007**.

Jedná se o situace, kdy fyzická osoba měla k 31.12.2007 cenné papíry, ale tyto ji po 1.1.2008 byly z nějakého důvodu vyměněny za nové cenné papíry. Těmito důvody mohou být:

- přeměna (fúze nebo rozdělení - § 69 odst. 1, 3, a 4 obchodního zákoníku),
- zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů akciové společnosti (§ 208 a násl. obchodního zákoníku,
- změna druhu, formy, nebo podoby cenných papírů, štěpení cenných papírů, spojení více cenných papírů (§ 173 odst. 5, § 186b obchodního zákoníku).

Dílčí závěr k bodu 2.6

Vzhledem k tomu, že v uvedených případech nedochází k upsání nových cenných papírů v pravém slova smyslu, nýbrž k výměně stávajících cenných papírů za nové cenné papíry např. výměna akcií pro akcionáře zanikající společnosti za akcie právního nástupce při sloučení nebo výměna akcií pro akcionáře nástupnické společnosti při fúzi společnosti s ručením omezeným do nástupnické akciové společnosti, navrhujeme přijmout závět, že se na tyto nové cenné papíry nabyté po 1.1.2008 výměnou za cenné papíry nabyté do konce roku 2007 pohlíží při osvobození příjmů z jejich prodeje jako na cenné papíry nabyté do konce roku 2007.

Oporu vidíme ve znění § 4 odst. 1 písm. w) ZDP do 31.12.2007, kde transakce uskutečněné do 31.12.2007 spočívající ve výměně akcií emitentem za jiné akcie o celkové stejné jmenovité hodnotě, výměně podílů, fúze společností, nebo rozdělení společnosti, nezpůsobily přerušení časového testu 6 měsíců mezi nabytím a převodem cenných papírů. Jestliže by se tedy uvedené transakce uskutečnily po 1.1.2008, měl by být zachován stejný režim a uvedené transakce by neměly způsobit přerušení časového testu 6 měsíců u cenných papírů nabytých do konce roku 2007.

2.7 Problematika přeměn dle nového znění § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP

a) V souvislosti ze změnami v § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP došlo také ke změnám týkajících se úpravy časových osvobozovacích testů v souvislosti s přeměnami. Otázkou je dopad těchto změn. Obecně se domníváme, že by tyto změny neměly mít žádný vliv v případech, které budou splňovat podmínky dle § 23b ZDP, respektive § 23c ZDP. To především znamená, že v případě kdy budou splněny podmínky § 23c ZDP, bude do časového osvobozovacího testu započítávána také doba držby původního (v rámci přeměny vyměňovaného) obchodního podílu. Daný závěr platí bez ohledu na typ přeměny. Tento závěr se týká také rozdělení odštěpením, kdy budou analogicky platit závěry Koordinačního výboru od Ing. Marie

Konečné, CSc. a Ing. Jiřího Nesrovnala 137/06.09.06 - Daňové dopady u rozdělení odštěpením, (publikováno v Bulletinu KDP ČR 7-8/2007, na str. 2-6), to znamená, že do doby držby podílů na společnosti na níž přechází odštěpovaná část se započítává doba držby podílu na rozdělované společnosti.

b) V rámci změn vypadla speciální úprava týkající se přeměny, kdy je původní obchodní podíl jiné právní formy než jsou akcie vyměněn za akcie. To znamená, že v těchto případech bude postupováno dle obecného přístupu. Budou-li v těchto případech splněny podmínky dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP (viz. výklad v tomto příspěvku v bodě 2.6), bude platit na **nově získané akcie nabyté po 1.1.2008** 6 měsíční časový osvobozovací test.

Dílčí závěr k bodu 2.7

a) Pokud budou splněny podmínky dle § 23b ZDP nebo § 23c ZDP bude i od 1.1.2008 do doby držby nových podílů započítávána doba držby původních podílů. V případě přeměny daný závěr platí bez ohledu na typ přeměny. To znamená, že do doby držby akcií zasykaných v rámci přeměny bude započítávána doba držby původního (vyměňovaného) podílu na s.r.o., či evropské družstevní společnosti či původních (vyměňovaných) akcií a stejně tak do doby držby podílu na s.r.o. či evropské družstevní společnosti získaného v rámci přeměny bude započítávána doba držby původního (vyměňovaného) podílu na s.r.o., evropské družstevní společnosti či původních (vyměňovaných) akcií. Pokud budou splněny podmínky dle § 23c ZDP budou v této věci také analogicky platit závěry Koordinačního výboru Ing. Marie Konečné, CSc. a Ing. Jiřího Nesrovnala 137/06.09.06 - Daňové dopady u rozdělení odštěpením, (publikováno v Bulletinu KDP ČR 7-8/2007 na str. 2-6). to znamená do doby držby podílů na společnosti na níž přechází odštěpovaná část se započítává doba držby podílu na rozdělované společnosti.

b) V případech splnění podmínek dle § 23c ZDP bude při splnění podmínek dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP platit (viz. výklad v tomto příspěvku v bodě 2.6) na nově získané akcie nabyté po 1.1.2008 6 měsíční časový osvobozovací test i v případech kdy původní obchodní podíly budou nebo nebudou mít charakter akcií. Pokud nebudou splněny podmínky dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP bude platit 5-letý časový osvobozovací test dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP, ale při započítávání doby držby původních podílů (viz. bod a)). Jedná se např. o situaci, kdy obchodní podíl je vyměněn za akcie, což je případ fúze akciové společnosti se společností s ručením omezeným, kdy společnost s ručením omezeným může být sloučena nebo může splynout s akciovou společností do nástupnické akciové společnosti, a společníkům společnosti s ručením omezeným budou vyměněny jejich obchodní podíly za akcie nástupnické akciové společnosti. Společník zde výměnou za svůj obchodní podíl obdrží akcie a neměl by se zde přerušit 5-ti letý časový osvobozovací test na držbu obchodního podílu, i když bude nahrazen za akcie.

3. Návrh opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí k jednotlivým dílčím závěrům vhodným způsobem publikovat, příp. novelou ZDP upravit text § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP tak, aby byl jednoznačný.

Stanovisko Ministerstva financí

K dílčímu závěru k bodu 2.1:

Pojem „investiční cenné papíry“ je definován zákonem č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů. Lze tedy potvrdit, že za investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování se pro účely § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), považují investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování vymezené v § 3 zákona č. 256/2004 Sb.

Pojmový znak investičních cenných papírů „... se kterými lze obchodovat na kapitálovém trhu“ lze vyložit tak, že tyto investiční cenné papíry splňují podmínky pro jejich obchodovatelnost na kapitálovém trhu, a to bez ohledu na skutečnost, zda obchodované skutečně jsou.

Naplní-li nepojmenované cenné papíry emitované v zahraničí znaky investičních cenných papírů (viz výše), uplatní se při posuzování příjmů z prodeje takových cenných papírů ust. § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.

Stanovisko MF: Ve smyslu výše uvedeného stanoviska lze souhlasit s dílčím závěrem k bodu 2.1.

K dílčímu závěru k bodu 2.2:

Ust. § 4 odst. 1 písm. r) ZDP nově upravuje osvobození příjmů z prodeje cenných papírů neuvedených pod písmenem w). Pod písmenem w) jsou uvedeny cenné papíry, které v zásadě musí splňovat 3 podmínky, tj. musí se jednat o investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování, musí být naplněn znak jejich obchodovatelnosti na kapitálovém trhu a nesmí být překročen limit 5% celkového podílu, přímého i nepřímého, na základním kapitálu a hlasovacích právech společnosti v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů.

V režimu § 4 odst. 1 písm. r) se tedy nacházejí všechny cenné papíry, které nejsou uvedeny v písmenu w), tj. ty cenné papíry, které nesplňují podmínky uvedené v písm. w), tj. např. cenné papíry, které nejsou investičními cennými papíry nebo cennými papíry kolektivního investování, není u nich naplněn znak obchodovatelnosti nebo je překročen limit 5%/24 měsíců. Písmeno w) totiž nijak neupravuje např. režim cenných papírů, u kterých byl překročen limit 5%/24 měsíců, pouze z tohoto ustanovení vyplývá, že pro takové cenné papíry nelze uplatnit časový test 6 měsíců mezi nabytím a prodejem. Nelze však dovozovat, že tyto cenné papíry, resp. příjmy z jejich prodeje, nejsou osvobozeny vůbec, a to právě díky ust. § 4 odst. 1 písm. r).

Stejný princip je aplikován např. v ust. § 4 odst. 1 písm. b) ZDP v návaznosti na písm. a) téhož ustanovení, kdy je ust. § 4 odst. 1 písm. b) aplikováno i na příjmy z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště po dobu kratší 2 let bezprostředně před prodejem a nepoužil-li získané prostředky na uspokojení bytové potřeby.

Stanovisko MF: Ve smyslu výše uvedeného stanoviska lze souhlasit s dílčím závěrem k bodu 2.2.

K dílčímu závěru k bodu 2.3:

Vzhledem k tomu, že v § 2 písm. e) zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu je uvedeno, že nepřímým podílem je podíl držený prostřednictvím jiné osoby nebo skupiny osob jednajících ve schodě, přičemž není uvedeno, zda jde o osobu fyzickou či právnickou, bude nutné vzít v úvahu i nepřímý podíl pro účely testování limitu 5%/24 měsíců v § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.

Z hlediska matematického je způsob výpočtu nepřímého podílu dle příkladu uvedeného v příspěvku akceptovatelný.

Stanovisko MF: Ve smyslu výše uvedeného stanoviska lze souhlasit s dílčím závěrem k bodu 2.3.

K dílčímu závěru k bodu 2.4:

V případě testování podílu na základním kapitálu a hlasovacích právech je nutné testovat obě kategorie odděleně, přičemž stačí překročení 5%-ního limitu jen u jedné z těchto kategorií.

Stanovisko MF: Ve smyslu výše uvedeného stanoviska lze souhlasit s dílčím závěrem k bodu 2.4.

K dílčímu závěru k bodu 2.5:

V otázce časového testu 24 měsíců, resp. spojení „v době 24 měsíců před prodejem“ je nutné vykládat tak, že bude testováno překročení limitu kdykoliv v průběhu 24 měsíců před prodejem.

Výše uvedené ust. § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP nabude účinnosti dne 1.1.2008 a podle přechodných ustanovení (čl. II odst. 3 přechodných ustanovení zákona č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů) se toto novelizované znění bude aplikovat na cenné papíry pořízené po nabytí účinnosti zákona č. 261/2007 Sb. U cenných papírů nabytých po 1.1.2008 bude uplatněn mimo jiné i test 24 měsíců, a to i přesto, že může zasáhnout do období, ve kterém ještě předmětné ustanovení neplatilo. První datum, kdy k takové situaci může dojít u příjmů z prodeje cenných papírů nabytých 1.1.2008 je 1.7.2008 (tj. 6 měsíců mezi nabytím a prodejem). Příjmy z prodeje cenných papírů nabytých před 1.1.2008 budou od daně z příjmů osvobozeny podle zákona o daních z příjmů platného před nabytím účinnosti zákona č. 261/2007 Sb. U příjmů z prodeje cenných papírů nabytých 1.1.2008 a později již bude nutné přihlídnout k časovému testu 5%-ního podílu v období 24 měsíců před prodejem, tj. bude bráno v úvahu i vlastnictví cenných papírů nabytých před 1.1.2008.

Stanovisko MF: Ve smyslu výše uvedeného stanoviska lze částečně souhlasit s dílčím závěrem k bodu 2.5.

K dílčímu závěru k bodu 2.6:

Vzhledem k přechodným ustanovením se u příjmů z prodeje cenných papírů nabytých po konkrétní přeměně (vč. rozdělení odstěpením), zvýšení základního kapitálu nebo změně druhu, formy nebo podoby cenných papírů, jejich štěpení a spojení, které se uskuteční v roce 2008 a později, použije znění zákona o daních z příjmů účinné od 1.1.2008, protože tyto cenné papíry byly nabyty až v důsledku zmiňovaných změn. Daňový režim platný do 31.12.2007 lze uplatnit pouze na cenné papíry nabyté do tohoto data.

Princip nepřerušování časového testu je i v nové právní úpravě zachován. Při prodeji cenných papírů je však třeba přihlídnout i k dalším podmínkám, které jsou nově zakotveny v ust. § 4 odst. 1 písm. w) a r) ZDP. Při splnění zákonem stanovených podmínek nebude časový test u příjmů z prodeje cenných papírů nabytých v důsledku přeměny společnosti přerušován.

Zvláštní situací je výměna akcie za zatímní list. Ačkoliv dle ust. § 176 odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, je zatímní list cenným papírem na řad, se kterým jsou spojena práva vyplývající z akcií, a povinnost splatit jejich emisní kurs, lze připustit, že při nabytí akcie výměnou za zatímní list je rozhodné datum nabytí zatímního listu. Již při stanovení počátku lhůty pro osvobození příjmů z prodeje akcií v případech, kdy je akcie nabyta výměnou za zatímní listu u téhož majitele, se za počátek lhůty ve smyslu pokynu D-300 považuje den předání nebo zaknihování zatímního listu.

Z uvedeného lze tedy dovodit, že u příjmů z prodeje akcií, které byly po 1.1.2008 nabyty výměnou za zatímní list, může být použit daňový režim platný do 31.12.2007 za předpokladu, že zatímní list byl nabyt před 1.1.2008, a to stejnou osobou, která následně nabyla akcie výměnou za cenný papír.

Pokud dochází ke změně jmenovité hodnoty akcií v důsledku zvýšení základního kapitálu, a to vyznačením vyšší jmenovité hodnoty na dosavadních akciích s podpisem člena nebo členů představenstva oprávněných jednat jménem společnosti (viz § 209 odst. 2 obchodního zákoníku), poplatník nenabývá nové akcie a časový test podle ust. § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP zůstává zachován.

Stanovisko MF: Ve smyslu výše uvedeného stanoviska nelze zcela souhlasit s dílčím závěrem k bodu 2.6.

K dílčímu závěru k bodu 2.7:

Vzhledem k přechodným ustanovením se u příjmů z prodeje cenných papírů nabytých po přeměně obchodní společnosti jiné právní formy na akciovou společnost, která se uskuteční v roce 2008 a později, použije znění zákona o daních z příjmů účinné od 1.1.2008. Princip nepřerušování časového testu je i v nové právní úpravě zachován. Je však třeba při prodeji cenných papírů přihlídnout i k dalším podmínkám, které jsou nově zakotveny v ust. § 4 odst. 1 písm. w) a r) ZDP.

S přihlédnutím k ust. § 23c odst. 3 ZDP tedy lze započítávat držbu podílu před přeměnou do časového testu pro příjem z prodeje cenných papírů. Daňový režim platný do 31.12.2007 lze uplatnit pouze na cenné papíry nabyté do tohoto data.

Stanovisko MF: Ve smyslu stanoviska k bodu 2.6 nelze zcela souhlasit s dílčím závěrem k bodu 2.7.

205/17.12.07 - Aplikace ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 a písm. c) bod 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona 261/2007 Sb. – „dodaňování polhůtných a promlčených závazků“

Předkládají: Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701

1. Popis problému

Před samotným popisem jednotlivých problémů citujeme základní části zákona o daních z příjmů, z kterých zejména pak dále vycházíme:

A/ V § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona 261/2007 Sb. (dále jen ZDP) včetně poznámky pod čarou č. 127 zní:

„12. částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, a dále o částku závazku zachyceného v rozvaze, který zanikl jinak než jeho splněním, započtením, splnutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní závazek nahrazuje závazkem novým nebo narovnáním podle zvláštního právního předpisu⁸⁸), pokud nebyla podle zvláštního právního předpisu²⁰) zaúčtována ve prospěch výnosů nebo se o tuto částku závazku nezvyšuje výsledek hospodaření podle bodu 10. Toto se nevztahuje na závazky dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu^{41c}),¹²⁷) a u ostatních poplatníků na závazky z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů⁷¹), plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, úvěrů, půjček, ručení, záloh, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů a dále na závazky, z jejichž titulu vznikl výdaj (náklad), ale je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byl zaplacen. Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a dále na závazky, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva, a to až do doby pravomocného rozhodnutí. Za závazky se pro účely tohoto ustanovení v případě poplatníků, kteří vedou účetnictví, nepovažují dohadné položky pasivní nebo rezervy zachycené v účetnictví poplatníka v souladu se zvláštním právním předpisem²⁰). Obdobně postupují poplatníci s příjmy podle § 7 nebo 9, kteří nevedou účetnictví,

Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů. “

B/ V § 23 odst. 3 písm. c) ZDP se na konci bodu 5 tečka nahrazuje čárkou a doplňuje se bod 6, který zní:

„6. hodnotu splněného nebo započteného závazku nebo jeho části, o kterou byl zvýšen základ daně podle písmene a) bodu 12. Obdobně postupují poplatníci s příjmy podle § 7 nebo 9, kteří nevedou účetnictví.“

V souvislosti s touto novou právní úpravou vznikají následující problémy s praktickou aplikací:

Ad A/

a) Dodaňování závazků za podmínek uvedených v § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP se m.j. nevztahuje na závazky z titulu úvěrů a půjček. Tato úprava dle našeho názoru recipročně navazuje na úpravu v § 2 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v platném znění (dále jen ZoR), která naopak neumožňuje tvorbu zákonných opravných položek /až na výjimky dále uvedené v tomto zákoně/ k pohledávkám vzniklým z titulu úvěrů a půjček. Za účelem zpřesnění postupů při praktické aplikaci nové právní úpravy obsažené v § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP je dle našeho názoru nutno vyjasnit, zda se za závazky z titulu úvěrů a půjček, které nejsou předmětem dodanění dle citovaného ustanovení, považují i závazky z titulu řádných úroků vztahujících se k posuzovaným závazkům z úvěrů a půjček.

Závěr k této problematice by měl být provázaný, tzn. že:

- pokud pro účely § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP nebudou závazky z titulu úroků vázících se k úvěrům a půjčkám považovány za závazky z titulu úvěrů a půjček, tedy tyto závazky z titulu úroků budou při splnění zákonných podmínek dodáňovány,
- pak pro účely § 2 odst. 2 ZoR nebudou pohledávky z titulu úroků vázících se k pohledávkám vzniklým z titulu úvěrů a půjček považovány za pohledávky z titulu úvěrů a půjček, tedy k těmto pohledávkám z titulu úroků bude možno tvořit zákonné opravné položky /tzn. i opravné položky dle § 8 až § 8c ZoR/

Stanovisko Ministerstva financí

Lze souhlasit se závěrem, není možno souhlasit s jeho zdůvodněním (tj. že dodanění závazků recipročně navazuje na úpravu v § 2 odst. 2 ZoR). Souhlas MF se závěrem předkladatele tak vychází pouze z uplatňování stejného výkladu obsahu pojmu „z titulu úvěru a půjček“. MF tímto potvrzuje již v minulosti sjednané a v praxi užívané pravidlo, že úrok je právně odlišitelným pojmem od kategorie jistiny. Stejný výklad je již uplatňován např. i u pohledávek v rámci tvorby zákonných opravných položek dle § 8 až § 8c ZoR. Obecně tedy platí, že v případě jistiny nelze daňové OP uplatňovat, neuhrazený závazek z jistiny úvěru či půjčky je proto výslovně vyčleněn ze závazků dodáňovaných a naopak úrokové výnosy představují zdanitelné příjmy zdaňované v základu daně, a proto budou také závazky z titulu úroků při splnění zákonných podmínek dodáňovány.

Abychom předešli případným nedorozuměním, považujeme za nutné upozornit na základní věcné a právní aspekty úpravy dodanění závazků.

Dodanění závazků má širší rozsah, než pouhou zrcadlovou vazbu na předkladateli zmiňované ustanovení § 2 odst. 2 ZoR, což kromě textu zákona dokládá podrobně i důvodová zpráva. Dokladem tohoto tvrzení je právě fakt, že v textu § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP jsou taxativním výčtem vymezeny závazky, na které se dodanění nevztahuje, a záměrně není přímo provedena vazba na § 2 odst. 2 ZoR, což umožňuje provádět zpřesnění či úpravy ve vazbě na konkrétní účel u každého z daných ustanovení odlišně a nezávisle (i když významná obsahová souvislost obou ustanovení bude vždy existovat).

Podstatou této úpravy je zvýšení základu daně z příjmů dlužníka o hodnotu neuhrazeného závazku, pokud nebyl za výše uvedených podmínek dosud uhrazen. Ustanovení nelze chápat jako trest, ale ani jako pouhou reciproční „zrcadlovou“ úpravu proto, že kromě zajištění spoluúčasti dlužníka na dopadech, které vznikly veřejným rozpočtům v souvislosti s nezbytností řešit pozici věřitelů a nutnosti vytvořit jim prostřednictvím tvorby daňových OP finanční a časový prostor pro využití obvyklých právních nástrojů (soudní řízení, konkurs atd.) při řešení neuhrazených pohledávek, ale že právě prostřednictvím tohoto ustanovení je účelné v mnoha případech vypořádat i nezdaněný prospěch dlužníka, který vznikl odběrem neuhrazeného plnění od věřitele. A právě s ohledem na výše uvedené je záměrně dodanění závazků pojata nikoliv jako konečné řešení v podobě nevratného daňového „postihu“ dlužníka, ale pouze jako dočasné opatření, jehož účinky okamžikem uhrazení závazku věřiteli zanikají.

Skutečnost, že při konstrukci dodanění závazků byla zohledněna náplň řady ustanovení ZoR, nelze zaměňovat se zdůvodněním v podobě legislativní vazby, tedy že konkrétní ustanovení ZDP ve své úpravě zahrnuje konkrétní znění textu ZoR (právní vazba by musela znít v podobě, že se nedodaňují závazky související s pohledávkami, u nichž zvláštní právní předpis neumožňuje tvorbu daňových OP).

b) Za závazky se nepovažují zůstatky na účtech časového rozlišení 383 – výdaje příštích období a 384 – výnosy příštích období /důvodem tohoto vyjasnění je doplnění původního textu navrženého KDP ve věci dohadných položek o rezervy/. Zůstatky na těchto účtech nejsou dle platných účetních předpisů závazkem.

Závěr: částky řádně účtované na účtech 383 – výdaje příštích období a 384 – výnosy příštích období nejsou ani pro účely ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP závazkem.

Stanovisko Ministerstva financí

Předkladatelé vycházejí z názoru, který není v souladu s textem právní normy. Text zákona stanoví, že se výsledek hospodaření zvyšuje o „částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela“. Přímou z daného textu je zřejmé, že jde o jakýkoliv právně existující závazek (s výjimkou závazků výslovně vyčleněných) zachycený v účetnictví dlužníka a nikoliv pouze o neuhrazený závazek zaúčtovaný v podobě účetního závazku. Tedy například uváděné účty časového rozlišení 383 – výdaje a 384 – výnosy příštích období, které nejsou dle platných účetních předpisů účetním závazkem, jsou však nepochybně právním závazkem zachyceným v účetnictví dlužníka.

Pokud se tedy tato kategorie právních závazků nebude v daném okamžiku dodávat, tak jen proto, že dosud nenastaly podmínky stanovené zákonem – tedy nejde o právně promlčené závazky a nebo závazky po splatnosti starší 36 měsíců, popř. jsou naplňovány jiné podmínky, které vedou k nedodanění těchto závazků /např. z jejich titulu nebyl uplatněn daňově účinný náklad/.

Tímto textem je jednoznačně řešen pouze závazek související s podnikáním příslušné fyzické nebo právnické osoby (neboť závazek je nedílnou součástí podnikání a tedy dosahování zdanitelných příjmů příslušného poplatníka) a oblasti, které nemají být dodaněním postiženy jsou řešeny konkrétním taxativním výčtem v daném ustanovení. Naplnění výše uvedených podmínek nutných pro nedodanění závazků musí poplatník /dlužník/ prokázat.

Právě výše uvedené dokládá, že záměr vycházet z právní podstaty závazku a nikoliv ze složitostí jejich mnohdy velmi odlišného účetního zobrazení byl jedinou

možností zajištění jednoznačnosti a jednoduchosti úpravy dodanění neuhrazených závazků. Pokud nastane situace, že bude vhodné některý ze závazků uvedeným ustanovením nepostihovat (nad rámec již existujícího taxativního výčtu), pak je možné tak opět jednoduchým způsobem učinit v podobě jeho vyčlenění v rámci případné novelizace tohoto ustanovení.

V případě časového rozlišení – účtů 383 výdaje příštích období, tedy například nájemné jednorázově splatné až po 4 letech užívání objektu, bude dle úpravy dodanění neuhrazených závazků řešeno až v případě, kdy 36 měsíců po splatnosti (tedy za 7 let) nebude splatná závazek uhrazen. Pokud nepůjde o jednorázové nájemné, ale o zpoždění průběžné, pak bude princip naprosto stejný, dodaněna po 36 měsících však nebude kumulovaná částka za 4leté užívání, ale vždy neuhrazená výše roční platby nájemného. Bude-li nájemné hrazeno předem a splatnost nastane před reálným užíváním, opět dle stejného principu bude dodaněn po 36 měsících neuhrazený splatný závazek.

c) V návaznosti na právní úpravu obsaženou v § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP vzniká otázka, který okamžik je rozhodující pro určení, zda bude posuzovaný závazek předmětem dodanění či nikoli. Dle našeho názoru je rozhodující, posouzení daného závazku ke konci příslušného zdaňovacího období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání. Pokud k tomto okamžiku jsou naplněny podmínky pro dodanění předmětného závazku, bude o jeho hodnotu zvýšen základ daně, avšak jen tehdy, neprokáže-li daňový subjekt, že nastaly k témuž okamžiku důvody pro to, aby se tyto závazky nedodaňovaly /např. zahájení soudního řízení, atd./. Samostatnou otázkou je pak dle našeho názoru, zda toto pravidlo platí i v případě, kdy u poplatníka po konci zdaňovacího období nebo období, za které podává daňové přiznání, avšak do data zpracování daňového přiznání nastanou podmínky úpadku – tuto otázku rozebíráme níže v písm. f).

Závěr: Pokud jsou ke konci příslušného zdaňovacího období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání naplněny podmínky pro dodanění závazku, bude o jeho hodnotu zvýšen základ daně, avšak jen tehdy, neprokáže-li daňový subjekt, že nastaly k témuž okamžiku důvody pro to, aby se tyto závazky nedodaňovaly /např. zahájení soudního řízení, atd./; to neplatí pro dlužníky, u kterých se naplní podmínky úpadku do data zpracování daňového přiznání /viz. níže písm. f)

Stanovisko Ministerstva financí

Obecný postup je pochopitelně naplnění podmínek pro dodanění závazku u dlužníka na konci zdaňovacího období nebo období za které se podává daňové přiznání. Nelze však obecně konstatovat, že jakékoli zahájení soudního řízení ze strany dlužníka bude vždy považováno za naplnění podmínek zákona eliminujících dodanění závazku. Například zahájení soudního řízení ze strany dlužníka (ale i věřitele) v případě promlčených závazků (podrobněji viz. stanovisko k písmenu e)).

d) Toto ustanovení se také nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V této souvislosti vzniká otázka, jak aplikovat tuto právní úpravu v případech, že závazek 36 měsíců po splatnosti či promlčený závazek souvisí s:

- Pořízením zásob a drobného hmotného majetku
- Obchodních podílů
- Pohledávek

- Účtováním na aktivní účet časového rozlišení
- Pozemků
- Hmotného a nehmotného majetku odpisovaného
- Hmotného a nehmotného majetku vyloučeného z odpisování

S ohledem na uvedenou právní úpravu je dle našeho názoru vždy nutno ověřovat, zda hodnota odpovídající promlčenému závazku či závazku 36 měsíců po splatnosti byla skutečně uplatněna do daňově účinných nákladů. Z toho pohledu je nutno výše uvedené položky rozdělit na tři skupiny:

- I) v souvislosti se zúčtováním závazku je účtováno o nákladu /např. účtování drobného hmotného majetku přímo do nákladů při pořízení a současném zařazení do užívání/
- II) v souvislosti se zúčtováním závazku je účtováno na účet aktiv, kdy hodnota příslušného aktiva je postupně promítána do daňově účinných nákladů /např. pořízení zásob na sklad s následným postupným vyskladňováním, časové rozlišení nákladů příštích období, daňové odpisování hmotného a nehmotného majetku/
- III) v souvislosti se zúčtováním závazku je účtováno na účet aktiv, kdy hodnota příslušného aktiva je do daňově účinných či částečně daňově účinných nákladů uplatňována jednorázově při určité operaci /např. prodej obchodního podílu na s. r. o., postoupení pohledávky již dříve nabyté postoupením, prodej pozemku, prodej hmotného a nehmotného majetku vyloučeného z daňového odpisování/

Závěry k jednotlivým skupinám:

Ad I) v tomto případě jsou promlčené závazky a závazky 36 měsíců po splatnosti jednorázově dodaněny dle uvedené právní úpravy, nejsou-li splněny jiné podmínky, na základě kterých se závazky nedodaňují /např. u dlužníka v úpadku/.

Ad II) v tomto případě jsou promlčené závazky a závazky 36 měsíců po splatnosti dodaněny postupně dle uvedené právní úpravy v návaznosti na postupné promítání příslušného aktiva do daňově účinných nákladů; to platí jen tehdy, pokud daňový subjekt unese důkazní břemeno a prokáže, že v souvislosti s posuzovaným konkrétním závazkem nebyl uplatněn zatím daňově účinný náklad nebo byl uplatněn jen částečně. Příkladem mohou být zásoby /např. nakoupené šroubky jako zboží/, kdy jsou úbytky oceňovány metodou FIFO nebo váženým aritmetickým průměrem a není sledováno vyskladnění konkrétního kusu zásoby – v tomto případě je dle našeho názoru velice obtížné prokázat, že v souvislosti se závazkem souvisejícím s pořízením těchto zásob nebyl uplatněn daňově účinný náklad, když již proběhlo vyskladnění těchto zásob a účtování do daňově účinných nákladů /naopak nebude problém s dokazováním, pokud i při těchto metodách účtování bude realizován jen jeden nákup této zásoby/. Jinak by tomu bylo např. u zásob náhradních dílů na stroje, které jsou označeny konkrétními výrobními čísly pro účely případných reklamací a dle těchto výrobních čísel je při pořízení fakturováno a následně při spotřebě je v návaznosti na výrobní čísla i vyskladňováno. V tomto případě lze dle našeho názoru zcela jednoznačně prokázat, zda v souvislosti s konkrétním závazkem byl uplatněn daňově účinný náklad či nikoli, popř. jaká část byla uplatněna do daňově účinných nákladů. Obdobně bude postupováno při postupném promítání nákladů příštích období do daňově účinných nákladů, při uplatňování daňových odpisů u hmotného majetku, apod. V tomto případě lze uvést příklad, kdy daňový subjekt pořídí výrobní zařízení s dobou odpisování na 10 let a vstupní cenou 10 mil. Kč /pro zjednodušení předpokládejme rovnoměrný časový odpis/. Závazek z titulu vstupní ceny nezaplatí ani po 36 měsících. Nastane zákonná povinnost provedení dodanění polhůtného závazku avšak jen ve výši, která odpovídá části vstupní ceny již uplatněné formou daňových odpisů do daňově účinných nákladů, tj. v tomto zjednodušeném příkladu 3 mil. Kč. Zbývající část

neuhrazeného závazku bude postupně dodaňována v návaznosti na uplatňované daňově účinné odpisy.

Dle našeho názoru lze akceptovat i postup, kdy daňový subjekt pro zjednodušení administrativy zdaní uvedené polhůtné závazky či promlčené závazky jednorázově při promlčení či po 36 měsících po splatnosti a nebude uplatňovat postupné dodaňování v návaznosti na postupné uplatňování souvisejících aktiv do daňově účinných nákladů.

V souvislosti s touto skupinou pak vzniká problém, jak postupovat, když je závazek uhrazen částečně a předmětem posuzování je zbývající neuhrazený zůstatek předmětného závazku. V tomto případě dle našeho názoru platí, že přednostně je uhrazená část závazku vztahována k hodnotě souvisejícího aktiva již promítnutého do daňově účinných nákladů a neuhrazená část závazku bude předmětem dodanění až při uplatňování posledních částí hodnoty souvisejícího aktiva do daňově účinných nákladů. V tomto případě lze uvést opět příklad, kdy daňový subjekt pořídí výrobní zařízení s dobou odpisování na 10 let a vstupní cenou 10 mil. Kč /pro zjednodušení předpokládejme rovnoměrný časový odpis/. Závazek z titulu vstupní ceny zaplatí jen částečně ve výši 8 mil. Kč a zbývající část 2 mil. Kč nezaplatí ani po 36 měsících. Nastane zákonná povinnost provedení dodanění polhůtného závazku ve výši 2 mil. Kč avšak až v posledních dvou letech daňového odpisování, a to jen ve výši, která odpovídá části vstupní ceny uplatněné postupně formou daňových odpisů do daňově účinných nákladů v posledních dvou letech daňového odpisování.

Ad III) v tomto případě jsou promlčené závazky a závazky 36 měsíců po splatnosti jednorázově dodaněny dle uvedené právní úpravy až při jednorázovém uplatnění souvisejícího aktiva do daňově účinných nákladů, nejsou-li splněny jiné podmínky, na základě kterých se závazky nedodaňují /např. u dlužníka v úpadku/. Jedná se např. o prodej pozemku, obchodního podílu, apod. V případě, že předmětné aktivum je uplatněno do daňově účinných nákladů jen částečně (např. ztrátový prodej pozemku či obchodního podílu), pak se dodaňuje nezaplacený závazek související s původním pořizováním daného aktiva jen ve výši odpovídající daňově účinnému nákladu vzniklému při uplatnění aktiva do nákladů.

Stanovisko Ministerstva financí

Ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 12 ZDP se záměrně vztahuje k právnímu vztahu a právní existenci závazku, a to i v případě, kdy je v účetnictví zachycen jinak než v podobě účetního závazku. Co nemá být dodaněno, musí být taxativním výčtem vyloučeno.

Pokud se tedy právní závazky nebudou v daném okamžiku dodaňovat, tak jen proto, že jde o oblasti, které nemají být dodaněním postiženy a jsou vyloučeny konkrétním taxativním výčtem v daném ustanovení, nebo v případech, kdy z jejich titulu nebyl dosud uplatněn daňově účinný náklad.

S ohledem na platnou právní úpravu a věcný obsah předkladatele, tedy lze akceptovat postup, kdy daňový subjekt je povinen uvedené polhůtné závazky či promlčené závazky jednorázově při promlčení či po 36 měsících po splatnosti dodanit jednorázově. Pouze pokud daňový subjekt prokáže, že nejsou naplněny podmínky pro jednorázové dodanění závazku /tj. např. že z titulu tohoto závazku nebyl uplatněn daňově účinný náklad, popř. byl uplatněn jen zčásti/, je možné uplatňovat postupné dodaňování v návaznosti na postupné uplatňování souvisejících aktiv do daňově účinných nákladů /viz. např. závazek z titulu pořizování dlouhodobého majetku uplatňovaného do daňových nákladů formou postupného daňového odpisování/.

- e) Toto ustanovení se také nevztahuje na závazky, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle

zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva, a to až do doby pravomocného rozhodnutí. S ohledem na znění zákonné úpravy a logiku věci dle našeho názoru nelze uvedenou úpravu vztahovat jen na případy, kdy řízení ve věci je zahájováno na podnět dlužníka, ale vztahuje se i na případy, kdy řízení je vedeno na podnět věřitele. Příkladem může být např. přijatá faktura za částečně nekvalitní dodávku. U dlužníka je účtováno o závazku a zároveň je požadováno odstranění vad nebo poskytnutí slevy z celkové ceny dodávky. Do doby vyřešení není část vyfakturované celkové ceny zaplacená. Spor trvá déle jak 36 měsíců a v rámci sporu podá prvotní návrh na soudní řízení dodavatel a odběratel se „jen“ řádně účastní soudního řízení a úspěšně či méně úspěšně uplatňuje námitky z titulu nekompletnosti dodávky. I v těchto případech dlužník neuhrazený zůstatek předmětného závazku nedodává, pokud se řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva v rámci soudního, rozhodčího nebo správního řízení, a to až do doby pravomocného rozhodnutí.

Závěr: Dlužník nedodává závazky promlčené a závazky 36 měsíců po splatnosti i v případech, kdy se řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva v rámci soudního, rozhodčího nebo správního řízení, a to až do doby pravomocného rozhodnutí, i když je toto řízení zahájeno jen na podnět věřitele.

Stanovisko Ministerstva financí

V případech, kdy je soudní řízení zahájeno ve vztahu k pohledávkám do 36 měsíců po jejich splatnosti nebo před jejich promlčením, není podstatné, zda soudní řízení bylo zahájeno na podnět dlužníka či věřitele.

Naopak zahájení soudního řízení po promlčení pohledávky není důvodem pro nedodání uvedených závazků. Za výjimku lze považovat případ, kdy bylo v rámci soudního řízení dlužníkem namítnuto a věřitelem zpochybněno promlčení závazku tzn. kdy věřitel zpochybňuje promlčení svého práva na plnění a dlužník tedy až do doby zastavení řízení nebo vydání pravomocného rozsudku nemá jistotu, že nebude povinen plnit.

Dále bude akceptován postup, kdy předmětem dodání nebude závazek, který je po splatnosti déle jak 36 měsíců a:

- soudní řízení bude zahájeno po této lhůtě; zahájeno však bude nejpozději do konce zdaňovacího období či období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém došla 36 měsíční lhůta po splatnosti a současně
- do data nebo k datu zahájení soudního řízení nebude tento závazek promlčen.

Příkladem je situace, kdy 36 měsíců od splatnosti dosud nepromlčeného závazku uplyne k datu 1. 10. zdaňovacího období a soudní řízení ve věci pohledávky sjednané podle obchodního zákoníku s promlčecí lhůtou 4 roky bude zahájeno do konce tohoto zdaňovacího období.

Za obdobných podmínek nebude do data vydání pravomocného rozsudku předmětem dodání závazek, je-li v rámci soudního řízení rozhodováno o lhůtě splatnosti pohledávky, které tento závazek zachycený v účetnictví dlužníka odpovídá, a to proto, že až do rozhodnutí soudu nelze určit okamžik, kdy došlo k uplynutí lhůty 36 měsíců po splatnosti.

Nelze však obecně konstatovat, že jakékoli zahájení soudního řízení ze strany dlužníka bude vždy považováno za naplnění podmínek zákona eliminujících dodání závazku. Například zahájení soudního řízení ze strany dlužníka (ale i věřitele) v případě promlčených závazků nemůže být v žádném případě akceptováno a musí být vždy považováno za účelové jednání směřující k obcházení daňové povinnosti a využívání formálně právního stavu, neboť není zajištěna možnost domoci se reálně vždy pravomocného rozsudku (námitka promlčení) a

není možno tak v daném případě rozhodnutím soudu zpochybnit reálnost pohledávky a tedy i tvorbu daňových OP u věřitele.

V takovémto případě neměl důvod správce daně v důsledku nečinnosti dlužníka považovat pohledávku příslušného věřitele za bezproblémovou a neměl také možnost před uplynutím promlčecí lhůty ověřit, zda k pohledávce vytvořené daňové OP odpovídají u věřitele jeho právnímu nároku. Tímto způsobem je řešena eliminace zneužívání formálního soudního řízení u promlčených pohledávek, kdy již nastala prekluze pro vyměření daně a správce daně tedy nemůže doměřit nesprávně vytvořené daňové OP. Vždy je nutné vycházet z předpokladu, že změna dosud pasivní pozice dlužníka po uplynutí promlčecí lhůty představuje pro daňové účely spekulativní jednání směřující výhradně k eliminaci dodanění jeho neuhrazeného závazku.

Za výjimku z pohledu věřitele i dlužníka lze považovat případ, kdy bylo v rámci soudního řízení dlužníkem namítnuto a věřitelem zpochybněno promlčení závazku tzn. kdy věřitel zpochybňuje promlčení svého práva na plnění a dlužník tedy až do doby zastavení řízení nebo vydání pravomocného rozsudku nemá jistotu, že nebude povinen plnit.

V mnoha případech může nastat situace, že v minulosti správce daně zpochybnil tvorbu OP u věřitele, a to proto, že poplatník – **věřitel zahájil soudní řízení** ve věci pohledávky, vytvořil až 100 % OP, následně **odepsal pohledávku dle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP** jako daňově účinný náklad **a následně v soudním řízení nepokračoval**. Soud v některých případech dal za pravdu poplatníkovi – věřiteli, nikoli však proto, že pohledávku shledal za existující a nikoli spornou, ale v důsledku formálních či procesních chyb. Pokud následně dlužník existenci závazku zpochybní a správci daně prokazatelně doloží, že dluh v dané výši nevznikl, je možné opět doměřit tvorbu OP u věřitele. V tomto případě však bude dodatečné doměření daně zdůvodněno zpochybněním samotné pohledávky, k níž věřitel zákonné OP tvořil.

Dodanění závazků tedy napomůže napravit i soudy dříve zrušená dodatečná doměření daně u věřitele, pokud soud zkoumal procesní vady a neřešil vlastní existenci pohledávky. Jako příklad lze uvést zkoumání pouze jazykového výkladu v podobě – soudní řízení zahájeno bylo, pak bylo možné vytvořit i 100 % daňových OP, a to i v případech, kdy nebyla řešena vlastní existence dané pohledávky a důvod, proč věřitel již podanou žalobu stáhl. Je totiž velmi málo pravděpodobné, že by a „jisté“ vítězství nad dlužníkem zaměnil za „pouhou“ tvorbu 100 % daňových OP, která po zohlednění sazby daně přinese podstatně nižší užitek, než možný příjem z postoupení pohledávky ověřené soudem. I dlužník ve velmi špatné finanční situaci má většinou dost „svých“ dlužníků, kteří se rádi levnějším pořízením pohledávky zbaví svého věřitele.

f) Toto ustanovení se nevztahuje na „závazky dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu“. V daném případě je otázkou, zda cit. ustanovení se váže na dlužníky, kteří naplňují podmínky úpadku (§ 3 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobu jeho řešení (dále jen „Zákon o úpadku“) nebo na dlužníky, u kterých bylo zahájeno insolvenční řízení (§ 97 Zákona o úpadku) ve věci způsobu řešení úpadku (§ 4 Zákona o úpadku). Dle našeho názoru citované ustanovení se váže na dlužníky, kteří splňují podmínky úpadku definované v § 3 Zákona o úpadku, tzn., jestliže má poplatník více jak dva věřitele a závazky vůči těmto věřitelům jsou po splatnosti delší než 3 měsíců, je v úpadku a cit. ustanovení se na něj nevztahuje. Za účelem odůvodnění níže provedených závěrů dále citujeme § 3 Zákona o úpadku:

„(1) Dlužník je v úpadku, jestliže má

a) více věřitelů a

b) peněžité závazky po dobu delší 30 dnů po lhůtě splatnosti a

c) tyto závazky není schopen plnit (dále jen "platební neschopnost").

(2) Má se za to, že dlužník není schopen plnit své peněžité závazky, jestliže

- a) zastavil platby podstatné části svých peněžitých závazků, nebo
- b) je neplní po dobu delší 3 měsíců po lhůtě splatnosti, nebo
- c) není možné dosáhnout uspokojení některé ze splatných peněžitých pohledávek vůči dlužníku výkonem rozhodnutí nebo exekucí, nebo
- d) nesplnil povinnost předložit seznamy uvedené v § 104 odst. 1, kterou mu uložil insolvenční soud.

(3) Dlužník, který je právnickou osobou nebo fyzickou osobou - podnikatelem, je v úpadku i tehdy, je-li předlužen. O předlužení jde tehdy, má-li dlužník více věřitelů a souhrn jeho závazků převyšuje hodnotu jeho majetku. Při stanovení hodnoty dlužníkovy majetku se přihlíží také k další správě jeho majetku, případně k dalšímu provozování jeho podniku, lze-li se zřetelem ke všem okolnostem důvodně předpokládat, že dlužník bude moci ve správě majetku nebo v provozu podniku pokračovat.

(4) O hrozící úpadek jde tehdy, lze-li se zřetelem ke všem okolnostem důvodně předpokládat, že dlužník nebude schopen řádně a včas splnit podstatnou část svých peněžitých závazků.“

Dále není jasné, ke kterému okamžiku má poplatník testovat podmínky úpadku - ke konci zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání nebo až k datu sestavení daňového přiznání za příslušné zdaňovací období. Dle našeho názoru se podmínky úpadku musí testovat ke konci zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání. Pokud však u daňového subjektu nastanou podmínky úpadku v období od konce zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání do data sestavení daňového přiznání za toto období, je daňový subjekt povinen neuplatnit § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP – tzn. nedodanit závazky dle uvedeného ustanovení. Důvodem tohoto postupu je dle našeho názoru právní úprava obsažená v Zákoně o úpadku, tzn. aby došlo k uspořádání majetkových vztahů k osobám dotčeným dlužníkovým úpadkem nebo hrozícím úpadkem a k co nejvyššímu a zásadně poměrnému uspokojení dlužníkových věřitelů. Pokud by daňový subjekt nezohlednil svou úpadkovou situaci při zpracování daňového přiznání, pak by paradoxně na úkor státu krátil práva všech ostatních věřitelů, a to i v situaci, kdy stát vůči tomuto daňovému subjektu nebude mít žádné splatné pohledávky. Dle našeho názoru je řádné a správné posouzení této problematiky velice zásadní i v návaznosti na odpovědnost členů statutárních orgánů dlužníka.

Závěr:

- ✓ Citované ustanovení se váže na dlužníky, kteří splňují podmínky úpadku definované v § 3 Zákona o úpadku, bez ohledu na skutečnost, zda insolvenční řízení ve věci způsobu řešení úpadku bylo zahájeno.
- ✓ Podmínky úpadku se testují ke konci zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání. Pokud však u daňového subjektu nastanou podmínky úpadku v období od konce zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání do data sestavení daňového přiznání za toto období, je daňový subjekt povinen neuplatnit § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP – tzn. nedodanit závazky dle uvedeného ustanovení.

Stanovisko Ministerstva financí

Dlužník je pro účely ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 12 ZDP v úpadku pokud splní podmínky § 3 zákona o úpadku.

Nelze však souhlasit se závěrem, že pokud nastanou u daňového subjektu podmínky úpadku v období od konce zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání do data sestavení daňového přiznání za toto období, je daňový subjekt povinen neuplatnit § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP – tzn. nedodanit závazky dle uvedeného ustanovení.

Ad B/

a) Ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod ž. ZDP řeší hodnotu splněného nebo započteného závazku. V této souvislosti vzniká otázka jak řešit hodnotu zaniklého závazku v důsledku splnutí – tj. např. v návaznosti na koupi podniku, fúzi, apod.

Závěr: Dle našeho názoru je tento zánik závazku splnutím jinou formou splnění závazku a i na tyto případy se použije uvedená úprava o snížení základu daně, pokud zaniknou splnutím závazky dříve dodané dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP.

Stanovisko Ministerstva financí

Existence závazků je v uvedených případech vždy zohledňována kromě jiného i v úhradě kupní ceny a dalších vztazích. V žádném případě však nelze tvrdit, že úhradou kupní ceny podniku realizují splnění závazku.

Závazky uvedenými způsoby v některých případech mohou zaniknout, rozhodně však nejde ani o úhradu, ani o splnění závazku. A právě proto nelze v těchto případech využít případný zánik závazku (pokud vůbec nastane) pro účely ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP, neboť je zde výslovně uvedeno, že výsledek hospodaření lze snížit o hodnotu splněného nebo započteného závazku. Závazek je proto třeba pouze uhradit nebo provést zápočet vzájemných pohledávek dlužníka a věřitele podle § 580 a násl. občanského zákoníku nebo § 358 a násl. obchodního zákoníku. V současné době je tedy zákonným ustanovením řešen jen zánik závazku splněním nebo započtením; výkladem tento stav nelze změnit. S ohledem na obdobné právní důsledky zániku závazku splněním, započtením a splnutím však bylo dohodnuto, že ve věci uvedeného problému KDP ČR předloží v průběhu první poloviny roku 2008 návrh novelizace ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP a po odsouhlasení navrženého znění s MF bude tento návrh zahrnut do návrhu novely zákona překládaného do vlády.

b) Dále dle našeho názoru vzniká výkladový problém, jak postupovat při prodeji podniku či části podniku dlužníka, který již dříve dodal své závazky dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP. Při prodeji podniku či části podniku jsou závazky zachycené v účetnictví účtovány ve prospěch mimořádných nákladů (tedy na stranu Dal účtu mimořádných nákladů).

Závěr: Dle našeho názoru je v těchto případech nutno postupovat u těchto položek dle ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) ZDP – tzn. že tyto závazky zaúčtované při prodeji podniku či části podniku na stranu Dal účtu mimořádných nákladů, je nutno považovat za položku již jednu zdaněnou, pokud daňový subjekt prokáže, že hodnota tohoto závazku byla již dříve dodána dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP.

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas se závěrem předkladatele, u subjektu prodávajícího podnik či část podniku lze za popsané situace uplatnit ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) ZDP.

c) Ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 6. ZDP řeší hodnotu splněného nebo započteného závazku., kdy zákon toto splnění neváže přímo na osobu dlužníka. Tzn. že vzniká otázka zda lze považovat za splnění závazku dle citovaného ustanovení ZDP, když je splnění závazku provedeno jiným subjektem, který původní závazek (tj. závazek promlčený nebo závazek po splatnosti déle jak 36 měsíců, který byl již dříve dodaněn) převzal či k němu přistoupil, popř. splnil /resp. realizoval zánik započtením nebo splnutím/ závazek za původního dlužníka z jiného právního důvodu.

Závěr: Dle našeho názoru v ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP není vázáno splnění či započtení závazku jen na osobu původního dlužníka. Z tohoto důvodu lze u dlužníka, který promlčený závazek nebo závazek po splatnosti déle jak 36 měsíců dříve dodal, oprávněně snížit základ daně dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP, pokud prokáže, že tento závazek splnil či realizoval jeho zánik započtením či splnutím jiný subjekt /např. v návaznosti na právní úkon převzetí dluhu, přistoupení k dluhu, přechodu závazků při koupi podniku, apod./.

Stanovisko Ministerstva financí

Na první pohled logické závěry předkladatele nemohou být nikdy obecně formulovaným závěrem. S ohledem na velké množství variant právních řešení „splnění závazků“ je nutné posuzovat každý případ individuálně.

Předkladatel uvádí splnění závazku jiným subjektem např. v návaznosti na právní úkon převzetí dluhu či přistoupení k závazku.

V případě **převzetí dluhu** přejímá ten, kdo se dohodne s dlužníkem jeho dluh, jako dlužník však nastupuje na jeho místo pouze v případě, že k tomu dá věřitel souhlas. Pokud se tak stane, tak je původní dluh uhrazen, záleží však na tom, zda třetí osobě vznikne pohledávka a původnímu dlužníkovi nový závazek vůči této třetí osobě. Pak je třeba zkoumat stanovené datum splatnosti a následně dodanění tohoto závazku v případě jeho neuhrazení nebo zjistit, zda třetí osoba, která závazek uhradila již žádné plnění od původního dlužníka nebude požadovat. V takovémto případě byl sice závazek uhrazen, bylo by tak teoreticky možné v dané souvislosti využít snížení výsledku hospodaření podle § 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP, ve skutečnosti však současně zpravidla nastane právní akt prominutí dluhu (nového) nebo obdobné plnění a z tohoto titulu vznikl opět výnos a zdanitelný příjem. V tomto případě tak z hlediska základu daně ani po uhrazení závazku třetí osobou nemůže dojít k reálnému snížení základu daně dlužníka z titulu uhrazení závazku.

V případě **přistoupení k závazku** nastane zcela jiný právní stav, neboť věřiteli vůči osobě, která závazku přistoupila, nevzniká přímé právo, stává se dlužníkem vedle původního dlužníka a pouze oba dlužníci jsou zavázáni společně a nerozdílně ve vztahu k danému závazku. Z uvedeného je zřejmé, že při přistoupení k závazku se vztah mezi původním věřitelem a původním dlužníkem vůbec nemění a pokud třetí osoba uhradí závazek za původního dlužníka, pak vzniká stejná nutnost zkoumat vztah mezi původním dlužníkem a třetí osobou, jako při převzetí dluhu.

„Závěrem lze obecně přijmout tento závěr – ZDP v rámci příslušné úpravy nečiní rozdíly mezi:

- zánikem závazku /či jeho části/ formou splnění nebo započtení, které provede dlužník, jenž tyto závazky dříve dodal dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP a
- zánikem závazku /či jeho části/ formou splnění nebo započtení, které **prokazatelně** provede za dlužníka, jenž tyto závazky dříve dodal dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP, třetí osoba, **a tomuto dlužníkovi vznikne vůči této třetí osobě nový závazek minimálně ve výši třetí osobu splněné částky závazku či jeho části.** I v tomto případě, kdy za dlužníka splní jeho dříve dodaněný závazek třetí osoba má dlužník

právo snížit základ daně o hodnotu splněného závazku /nebo jeho části/ dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 6.

Zároveň je však nutno upozornit na skutečnost, že pokud třetí osoba splní za uvedeného dlužníka závazek bezúplatně /tzn. že dlužník po tomto splnění závazku nebude třetí osobě nic dlužit/, může si dlužník snížit základ daně dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 6. ZDP z titulu zániku původního závazku, ale zároveň je povinna zahrnout do základu daně příjem /výnos/ vzniklý bezúplatným splněním tohoto závazku třetí osobou.

MF zároveň upozorňuje, že u uvedených třetích osob, které splnily dluh za dlužníka úplatně, vzniká pohledávka, ke které dle platného znění zákona o rezervách nelze tvořit zákonné opravné položky.

V případě vkladu a prodeje podniku či jeho části a přeměn však sníží o hodnotu dříve dodaného závazku výsledek hospodaření poplatník, který tento závazek dříve dodal s výjimkou přeměn, kdy výsledek hospodaření snižuje právní nástupce, na něhož přešel uvedený závazek, který následně uhradil.

d) V návaznosti na právní úpravu obsaženou v § 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP vzniká otázka, ve kterém období mají nastat skutečnosti stanovené v uvedeném ustanovení, aby mohl být základ daně o hodnotu závazku či jeho části snížen. Dle našeho názoru je rozhodující, aby rozhodná skutečnost /tj. např. zaplacení, započtení, splnutí/ nastala v průběhu daného zdaňovacího období nebo období, za které je daňové přiznání podáváno.

Jako příklad lze uvést situaci, kdy bude zpracováváno daňové přiznání za zdaňovací období roku 2009 a daňový subjekt zaplatil 4 závazky dříve dodané v roce 2008 dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP tak, že 3 byly zaplacené v roce 2009 a 1 závazek byl zaplacen v lednu 2010. Za této situace tento daňový subjekt sníží základ daně za rok 2009 jen o hodnotu 3 závazků zaplacených v průběhu roku 2009.

Závěr: Pro snížení základ daně dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP je rozhodující, aby rozhodná skutečnost /tj. např. zaplacení, započtení, splnutí/ nastala v průběhu daného zdaňovacího období nebo období, za které je daňové přiznání podáváno.

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas se závěrem předkladatele, tzn. že rozhodující pro snížení základu daně je, aby rozhodná skutečnost /tj. např. zaplacení, započtení/ nastala v průběhu daného zdaňovacího období nebo období, za které je daňové přiznání podáváno; nesouhlas se snížením základu daně v návaznosti na zánik závazku splnutím – viz. výše.

V daňovém přiznání se **vždy uplatňují výdaje související s obdobím, za které se daňové přiznání podává, postupuje se tak pochopitelně i ve všech ostatních případech včetně daňového řešení závazků.**

Rozdíl oproti tvorbě a uplatňování daňových OP je však v tom, že zatímco tyto lze dle § 8a ZoR vytvářet v průběhu celého období, kdy jsou splněny podmínky, tedy nikoliv 100 % přímo ve zdaňovacím období, kdy uplyne 36 měsíců po lhůtě splatnosti. Je tomu tak proto, že je **dodání závazků vázáno na právní aspekty vzniku závazku resp. jeho splatnosti a jeho promlčení.** Tedy jak je z předchozích zdůvodnění zřejmé, vazba na právní aspekty byla nezbytná právě z důvodu jednoznačnosti a jednoduchosti, a proto také byla upřednostněna před účetní podobou zachycení závazku nebo před pro dlužníka prakticky nezjistitelnou vazbou „náběh výdajů“ v souvislosti s tvorbou OP u věřitele. Dále je záměrně použit v dané souvislosti při tvorbě a uplatňování daňových OP (kde navíc jde o speciální úpravu uplatňování běžného daňového výdaje) vid nedokonavý u slovesa vytvářet v ZoR.

Naopak v ZDP je eliminace dodanění závazku navázána na úvodní část obecného ustanovení § 23 odst. 3 písm. c), které platí pro všechny případy stejného textu dokonavého vidu - výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 (přitom odstavec 2 je výslovně vázán rovněž jen a výhradně ke zjištění základu daně vždy konkrétního – tedy příslušného zdaňovacího období, kdy okolnosti nastaly) lze snížit o (tedy v příslušném zdaňovacím období snížit a nikoliv od tohoto zdaňovacího období začíná právo snižovat) o hodnotu splněného nebo započteného závazku nebo jeho části, o kterou byl zvýšen základ daně podle písmene a) bodu 12.

Je to naprosto stejný případ, jako v úvodní části ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP, kde je uvedeno – se zvyšuje. I v tomto případě si předkladatelé jednoznačně uvědomili (viz. jejich předchozí závěry), že dodanit neuhrazený závazek je nezbytné právě v tom zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, kdy uplynulo 36 měsíců a nebo se závazek promlčel.

Drobná odchylka ve využití slovního spojení - lze snížit vychází ze skutečnosti, že příjem musí být zdaněn vždy, uplatnění daňově účinného výdaje je však pouze právem poplatníka a nikoliv jeho povinností (stejně jako lze například eliminovat výnos související s rozpuštěním nedaňových rezerv a opravných položek pouze v roce jejich rozpuštění).

e) V případě, kdy poplatník fyzická osoba (účetní jednotka) ukončí podnikatelskou činnost, postupuje tento při úpravách základu daně dle § 23 odst. 8 písm. b) bodu 1 ZDP. Jestliže má při ukončení podnikatelské činnosti polhutné závazky, je povinen o tyto zvýšit základ daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 ZDP. Při následné úhradě v pozdějším zdaňovacím období, než došlo k ukončení činnosti, však ustanovení § 23 odst. 3 písm.c) bodu 6 ZDP danou situací neřeší, jelikož poplatník již nemá příjmy dle § 7 ZDP. V daném případě doporučujeme v novele zákona o daních z příjmů rozšířit ustanovení § 7 odst. 13 ZDP o možnost uplatnit formou dodatečného daňového přiznání zaplacené závazky, které byly položkou zvyšující základ daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 ZDP.

Závěr:

V novele zákona o daních z příjmů rozšířit ustanovení § 7 odst. 13 ZDP o možnost uplatnit formou dodatečného daňového přiznání zaplacené závazky, které byly položkou zvyšující základ daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 ZDP, popř. do novely upravit tuto problematiku v pokynu řady „D“.

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas. V novele bude uvedená problematika upravena.

2. Závěr:

Závěry k jednotlivým problémovým okruhům jsou obsaženy přímo v textu popisu problému v rámci bodu 1. tohoto příspěvku.

3. Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, jak je uveden v části 2.Závěr, zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

216/21.01.07 - Vyvolaná investice podle § 29 odst. 1 ZDP účinného od 1. 1. 2008

Předkládají: PhDr. Milan Skála, daňový poradce, č. osvědčení 14
Ing. Jana Skálová, daňový poradce, č. osvědčení 332

Vedlejší vyvolané výdaje zejména developerů při prvovýstavbě můžeme rozdělit do dvou skupin.

- A) První skupinu tvoří výdaje na změnu cizí věci. Například rozšíření či prodloužení cizí komunikace, vybudování nájezdu na cizí dálnici, zvýšení nosnosti cizího můstku, násyp protihlukového valu na cizím pozemku apod. Je obvyklé, že tyto vedlejší výdaje vstupují na účet 042 a zvyšují ocenění hlavní stavby (staveb). Této skupině vedlejších výdajů není věnován následující materiál pro jednání KV.
- B) Druhou skupinu tvoří výdaje na pořízení věcí, později převáděných ve prospěch jiného subjektu. Například páteřních rozvodů či přípojek vodovody, kanalizace, plynu, trafostanic, pozemků apod. Tato skupina vedlejších výdajů je s účinností od 1. 1. 2008 nově upravena v § 29 odst. 1 ZDP zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Této nové úpravě je věnován následující příspěvek.

Nová úprava z § 29 odst. 1 ZDP, zní:

Součástí vstupní ceny hmotného majetku uvedeného v § 26 odst. 2 písm. b) a c) jsou i výdaje (náklady) na vyvolanou investici, kterou se pro účely tohoto zákona rozumí výdaje (náklady) vynaložené na pořízení majetku převedeného do vlastnictví jiného subjektu a podmiňujícího funkci nebo užívání hmotného majetku uvedeného v § 26 odst. 2 písm. b) a c).

A) Hmotný majetek uvedený § 26 odst. 2 písm. b) a c)

Komentované ustanovení se vztahuje k ocenění staveb a jednotek uvedených v § 26, které jsou pro účely zákona o daních z příjmů hmotným majetkem. V developerské praxi se však celkem často vyskytují domy a jednotky evidované po dokončení jako výrobky (§ 9 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Jde obvykle o případy výstavby za účelem prodeje. Pro tyto případy nelze komentované ustanovení použít.

Předkladatelé jsou však toho názoru, že účetní jednotka může vnitropodnikovou směrnicí upravit účetní postup, podobný systému z komentovaného ustanovení.

Byty jako jednotky je možno považovat za výrobky, jejichž pořizování je dlouhodobé povahy a dle kalkulace výrobku je možno do nákladů na výrobek započítat i náklady na vyvolanou investici, která byla předána jinému subjektu.

Dle § 25, odst. 4, písm. c) se za vlastní náklady u zásob vytvořených vlastní činností považují přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popř. i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo jiné činnosti.

Náklady na vyvolanou investici je tedy možno zahrnut do přímých nákladů na výrobky.

Tím lze aplikovat systém z komentovaného ustanovení i na výrobky, se shodným dopadem do daní z příjmů, kdy hodnota prodávaných výrobků bude v sobě obsahovat i výdaje na vyvolanou investici. Zákon o daních z příjmů takový postup nezakazuje.

B) Pojem „vyvolaná investice“

Vyvolanou investicí charakterizují (i) výdaje (náklady), (ii) vynaložené na pořízení (iii) majetku (iv) převedeného jinému subjektu a (v) podmiňující funkci či užívání hmotného majetku.

Ad (i): U neúčtních jednotek jde o uskutečněné výdaje; podmínkou aplikace komentovaného ustanovení je jejich úhrada. U účetních jednotek jde o účetní náklady; podmínkou aplikace uvedeného ustanovení není jejich úhrada.

Ad (ii): Výdaje vynaložené na pořízení převáděného majetku se vztahují k nabytí úplatnému (koupě, směna, zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví...) a na originární nabytí takového majetku (vlastní výstavba). Nevztahují se na převáděný majetek nabytý bezúplatně, kdy absentuje vynaložení výdajů (s výjimkou výdajů souvisejících). V případě převáděného majetku nabytého bezúplatně nelze tedy hodnotu takto nabytého majetku použít pro účely komentovaného ustanovení.

Do výdajů vynaložených na pořízení převáděného majetku lze zahrnout i technické zhodnocení převáděného majetku; to i v případě, že hodnota technického zhodnocení vstupuje do ceny do ceny později převáděného majetku. To platí i pro převáděný majetek nabytý bezúplatně. Jazykovým výkladem komentovaného ustanovení k tomuto závěru nedojdeme; předkladatelé zde preferují výklad teleologický, motivovaný důvodovou zprávou.

Ad (iii): Pojem majetek (převáděný majetek) nevymezuje ani zákon o daních z příjmů, ani účetní předpisy, v obecné poloze ostatně žádný jiný předpis. Obvykle se má za to, že jde o majetkové hodnoty uvedené v § 118 občanského zákoníku. Tedy věci v právním smyslu, případně práva či jiné majetkové hodnoty a jednotky v režimu zákona o vlastnictví bytů. V praxi zejména páteřní rozvody, případně přípojky vody, odpadu, plynu, velmi výjimečně místní či účelové komunikace (protože jsou obvykle součástí pozemku), můstky a mosty, veřejné osvětlení apod. V účetní a daňové terminologii zejména dlouhodobý hmotný majetek, hmotný majetek, včetně majetku nedokončeného, výrobky a zboží ve smyslu § 9 odst. 3 a 5 zákona o účetnictví a další.

Předkladatelé jsou přesvědčeni, že takovým majetkem jsou i pozemky, které developer převádí do vlastnictví jiného subjektu. Že jsou soukromoprávně majetkem, je nezpochybnitelné, účetně jsou obvykle dlouhodobým hmotným majetkem, případně zbožím. Komentované ustanovení je ze zahrnutí do součástí vstupní ceny cílového hmotného majetku nevylučuje, a proto pro výdaje vynaložené na jejich pořízení platí režim komentovaného ustanovení.

Ad (iv): Podmínkou aplikace komentovaného ustanovení je převedení vedlejšího majetku (páteřních rozvodů, přípojek apod.) do vlastnictví jiného subjektu. Důvod převodu není omezen; právním titulem může být prodej/koupě, směna, dražba, zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví, darování, vklad do obchodní společnosti, zajištění převodem práva a další. Podmínkou pouze je, aby jinému subjektu nově svědčilo vlastnické právo k převáděné věci.

Ad (v): Další podmínkou existence vyvolané investice je, že převáděný majetek podmiňuje funkci nebo užívání stavby. Podle názoru předkladatelů tuto podmínku splňuje vždy ten majetek, který je podmínkou pro vydání stavebního povolení a kolaudačního souhlasu. Tedy takový majetek, jehož absence by znemožnila výstavbu a tedy i funkci nebo užívání hmotného majetku. Například páteřní rozvody a přípojky, veřejné osvětlení, pozemky místních a účelových komunikací, pozemky s parkovou úpravou či veřejnou zelení určené územním rozhodnutím a stepním povolením apod. Tedy to, co vyžaduje obecně platný předpis, územní rozhodnutí nebo stavební povolení.

V ostatních případech je na developerovi, aby v souladu s § 31 zákona o právech daní a poplatků prokázal splnění podmínky, že převáděný majetek podmiňuje funkci a účel stavby.

C) Časové souvislosti

Komentované ustanovení upravuje vstupní cenu cílového hmotného majetku, v praxi obvykle v ocenění pořizovací cenou nebo vlastními náklady ve smyslu § 25 odst. 4 písm. a) nebo b) zákona o účetnictví, a to ke dni zařazení cílového hmotného majetku do užívání.

V praxi však někdy dochází k převodu souvisejícího majetku (páteřní rozvody, přípojky, pozemky...) až v době po zařazení cílového majetku do užívání a jeho ocenění vstupní cenou pro daňové účely. Je sporné, zda výdaje na pořízení později převedeného majetku mohou být součástí vstupní ceny v době ocenění cílového hmotného majetku.

Jazykovým výkladem dojdeme k závěru, že nemohou. Brání tomu vid dokonavý slovesa převádět, vyjadřující v souvislostech podmínku dokončeného převodu před oceněním hmotného majetku vstupní cenou. Logickým výkladem dojdeme také k tomu, že nemohou, protože pak bychom měli vyvolanou investici v hodnotě aktiv obsaženu dvakrát.

Teleologický výklad, jenž se opírá o důvodovou zprávu (obecné zahrnování vícenákladů do vstupní ceny budovaných stavebních děl) svědčí možnosti zahrnout i v budoucnu hodnotu převedeného majetku do ocenění cílového hmotného majetku.

Hodnota převedeného majetku je známá, takže technicky ji lze zahrnout do ocenění cílového hmotného majetku k okamžiku převodu. K tomuto názoru se přiklání i předkladatelé příspěvku. Pak by platilo, že výdaje na pořízení převáděného majetku se mohou od 1.1.2008 zahrnout do změněné vstupní ceny již dříve evidovaného cílového hmotného majetku, pokud jsou splněny ostatní podmínky z komentovaného ustanovení.

D) Výnosy z prodeje majetku

Pokud poplatník použije komentované ustanovení § 29 odst. 1 a zahrne výdaje vynaložené na pořízení převáděného majetku do vstupní ceny cílového hmotného majetku, pak při prodeji převáděného vedlejšího majetku neuplatní proti výnosům (zpravidla symbolickým) hodnotu převáděného majetku.

Jeho hodnota se stane součástí nákladů až při prodeji cílového hmotného majetku, nebo prostřednictvím jeho odpisů.

E) Vztah k právní úpravě roku 2007

Tam, kde nelze uplatnit komentovanou právní úpravu, je možné (za plnění dalších podmínek) aplikovat ustanovení § 24 odst. 1 písm. zc) nebo § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. Z tohoto pohledu je komentovaná právní úprava pouze jednodušším řešením, ke kterému dále existuje složitější

řešení ze stávající právní úpravy. Dopady obou řešení na příjmovou stránku státního rozpočtu jsou v principu shodné; jde jen o snížení administrativní náročnosti při činnosti developerů. Odtud plyne benevolentní výklad komentovaného ustanovení, nabízený předkladateli.

F) Prodej částí pozemků bez výstavby

Developeři často prodávají některé zasíťované pozemky s dokončenou výstavbou (rodinné domy, byty) a některé zasíťované pozemky bez výstavby (výstavbu si zajišťuje kupující sám po nabytí vlastnického práva k pozemku sám). Pak by mohlo být sporné, zda výdaje (náklady) vynaložené na pořízení majetku převedeného do vlastnictví jiného subjektu se zahrnou do vstupní ceny hmotného majetku nebo výrobků v plné výši, nebo v nějakém jiném poměru.

Protože vyvolaná investice – zasíťování příp. komunikace se ekonomicky týkají všech pozemků je možno postupovat tak, že

- a) část nákladů na tuto vyvolanou investici vstoupí do vlastních nákladů na postavené rodinné domy,
- b) část nákladů na vyvolanou investici bude uhrazena v prodejní ceně nezastavěných pozemků (s využitím aplikace § 24, odst. 2, písm. zc) nebo § 23, odst. 4, písm. e)

Pro určení poměru pro rozdělení nákladů na vyvolanou investici mezi zastavěné a nezastavěné pozemky je možno použít ekonomicky zdůvodněného kritéria, příp. techniky alokace nákladů podle uznávaných metod manažerského účetnictví

Návrhy na opatření:

Sjednocený názor, případně odlišné názory se zdůvodněním, publikovat na www.mfcr.cz

Stanovisko Ministerstva financí:

Z hlediska zákona o daních z příjmů

Z hlediska zákona o daních z příjmů není reagováno na závěry učiněné pod písmenem A, kde se jedná o aplikaci účetních předpisů.

K závěrům uvedeným k písm. B, kde je podrobně zkoumáno doplněné ustanovení v § 29 odst. 1 ZDP o postup v případě tzv. vyvolané investice, uvádíme k bodu ad (iii), že zahrnování ceny pozemků, resp. jejich částí do ceny tzv. cílového hmotného majetku je možné pouze za splnění podmínky, že se jedná o **pozemek podmiňující funkci nebo užívání** cílového hmotného majetku. Podle našeho názoru se může jednat o pozemky např. pod komunikací, chodníkem, zpevněnou plochou. V ostatních případech bude převod pozemku u převodce posuzován standardně (§ 24 odst. 2 písm. t) nebo § 25 odst. 1 písm. o) ZDP).

U písm. C lze souhlasit s názorem uvedeným v posledním odstavci jen za předpokladu, že majetek bude převáděn nejdříve ve zdaňovacím období započatém v roce 2008, tj. převod majetku neovlivnil základ daně v předcházejících zdaňovacích obdobích – viz bod 1 čl. II přechodných ustanovení zákona č. 261/2007 Sb.

V ostatních případech souhlas s předkladatelem. Ke zdanění výnosů z prodeje majetku (viz písm. D) uvádíme, že k eliminování určité tvrdosti tohoto postupu se v připravované novele ZDP navrhuje možnost uplatnit do výše prodejní ceny část výdajů vynaložených na převáděný majetek za předpokladu, že nebudou součástí vstupní ceny cílového hmotného majetku.

Vyjádření odboru metodika účetnictví

Právní předpisy v oblasti účetnictví v § 25 odst. 4 písm. c) vymezují vlastní náklady u zásob vytvořených vlastní činností jako přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost,

popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti. § 49 vyhlášky pouze upřesňuje, že přímými náklady mohou být přímý materiál, polotovary, přímé mzdy a ostatní přímé náklady. Z těchto důvodů není vyloučeno, aby vyvolaná investice byla považována za přímé náklady, pokud účetní jednotka naplní zejména ustanovení § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví.

Ministerstvu financí nepřísluší posuzovat, zejména s ohledem na specifika a rozmanitost jednotlivých typů výroby, s ohledem na způsob převodu vyvolané investice, v jednotlivých případech konkrétní strukturu přímých a nepřímých nákladů. Je na účetní jednotce, aby obhájila, že se jedná v daném konkrétním případě o přímý náklad vynaložený na výrobu nebo jinou činnost. Postup, který účetní jednotka zvolí, musí být v souladu se zákonem o účetnictví (kromě výše citovaných zejména s § 8 odst. 2 zákona o účetnictví nebo např. § 7 odst. 6. účetní jednotky jsou povinny účtovat o aktivech, pasivech, nákladech výnosech...v účetních knihách samostatně bez vzájemného zúčtování) a neobcházet účel zákonů jiných.

DPH

Příspěvek 217/21.01.07 – příspěvek byl předkladateli přepracován - MF předkládá stanovisko – příspěvek uzavřen

217/21.01.07 - Problematika provozovny ve vztahu k registraci skupiny

Předkládá: Ing. Radka Mašková, daňový poradce, č. osvědčení 2806
Ing. Václav Olšanský, daňový poradce, č. osvědčení 2317
Mgr. Ing. Štěpán Karas, daňový poradce, č. osvědčení 4074

Účelem tohoto příspěvku je objasnit interpretaci některých ustanovení zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění zákona č. 261/2007 Sb. (dále jen „zákon o DPH“), který je účinný od 1. ledna 2008, při registraci skupiny podle § 5a, jejímž členem je provozovna osoby z jiného státu.

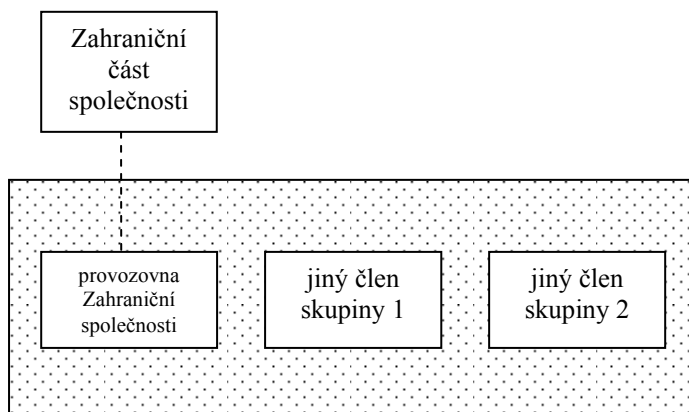
1 Úvod

Zákon o DPH zavádí od 1. ledna 2008 v § 5a pojem skupina, kterou se rozumí skupina spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k DPH jako plátce podle § 95a. Pokud mají členové skupiny sídlo, místo podnikání nebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich části součástí skupiny.

Sídlo v zahraničí - provozovna v tuzemsku

V praxi budou nastávat situace, kdy členem skupiny je osoba se sídlem nebo místem podnikání v jiném členském státě EU nebo v zahraničí (dále jen „Zahraniční společnost“), která má na území České republiky pouze provozovnu. Jelikož sídlo, místo podnikání nebo provozovna, které jsou umístěny mimo území České republiky, nejsou podle § 5a zákona o DPH součástí skupiny, bude třeba z hlediska zákona o DPH řešit případy, kdy zahraniční osoba na území České republiky uskutečňuje činnosti resp. přijímá plnění, která se nevztahují k činnosti provozovny, která je členem skupiny. Pro účely tohoto příspěvku předpokládáme, že Zahraniční společnost, má na území České republiky právě jednu provozovnu, která je členem skupiny (dále jen „Skupina“), a prostřednictvím této provozovny uskutečňuje ekonomickou činnost v České republice. V případě, kdy se jedná o Zahraniční společnost se

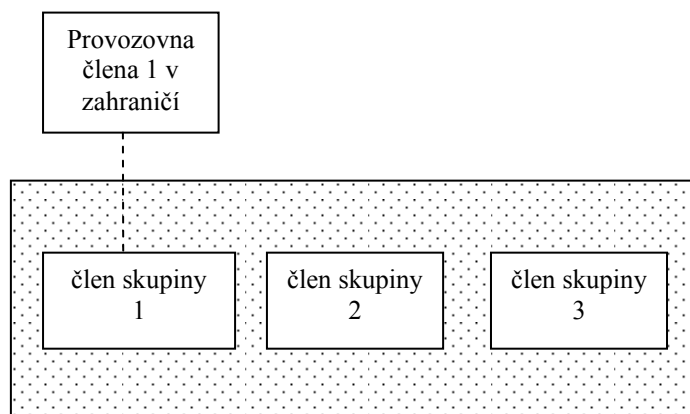
sídlem v některém jiném členském státě EU předpokládáme, že tato Zahraniční společnost je registrována k DPH v jiném členském státě EU.



Sídlo v tuzemsku – provozovna v zahraničí

Obdobná situace nastane v případě, kdy společnost se sídlem v České republice je členem Skupiny a má provozovnu v jiném členském státě EU nebo třetí zemi a prostřednictvím této provozovny bude uskutečňovat činnosti respektive přijímat plnění s místem plnění v České republice.

Tuto situaci budeme zvlášť komentovat pouze v případě, pokud se bude věcně lišit od situace Zahraniční společnosti s provozovnou v České republice.



2 Vymezení osoby povinné k dani – variantní výklad

Podle § 5a zákona o DPH je skupina, jejímž členem je provozovna zahraniční společnosti, samostatnou osobou povinnou k dani. Jelikož Zahraniční společnost uskutečňuje též další ekonomické činnosti než činnosti, které jsou přiřaditelné její provozovně v České republice, je podle § 5 zákona o DPH osobou povinnou k dani. Z ustanovení § 5a dále dovozujeme, že Zahraniční společnost je osobou povinnou k dani odlišnou od skupiny, protože skupina je vždy samostatnou osobou povinnou k dani (dále jen „Zahraniční část společnosti“). Dále z tohoto ustanovení dovozujeme, že Zahraniční část společnosti může být představována

osobami, majetkem a ekonomickou činností, která je uskutečňována prostřednictvím těchto osob a tohoto majetku.

Podle ustanovení § 5c zákona o DPH práva a povinnosti vyplývající ze zákona o DPH osobám, které se staly členy skupiny, přecházejí na skupinu dnem registrace skupiny. Dále pak podle § 106a zákona o DPH správce daně zruší registraci plátce ke dni předcházejícímu dni vzniku členství tohoto plátce ve skupině.

Jelikož Zahraniční část společnosti tvoří spolu se svou provozovnou v České republice jedinou osobu, mohlo by tak na základě uvedených ustanovení být dovozeno, že veškerá práva a povinnosti Zahraniční společnosti vyplývající ze zákona o DPH přecházejí na Skupinu, jejímž členem je provozovna Zahraniční společnosti. Tímto výkladem by činnosti Zahraniční společnosti v České republice, které se nevztahují k činnosti její provozovny, byly z hlediska uplatnění DPH totožné s plněními Skupiny, protože případná povinnost uplatnit DPH u těchto činností by podle ustanovení § 5c přešla na skupinu. Obdobným způsobem by nárok na odpočet DPH u přijatých plnění Zahraniční společností, které nesouvisí s činností její provozovny, byl uplatněn Skupinou.

Domníváme se, že takový výklad ustanovení § 5c zákona o DPH není přijatelný, protože je v rozporu se smyslem ustanovení § 5a zákona o DPH, které z hlediska zákonné úpravy uplatnění DPH u skupiny považujeme za nadřazené. Jelikož podle ustanovení § 5a pokud mají osoby, které jsou součástí skupiny, sídlo, místo podnikání nebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich části součástí skupiny, dovozujeme z toho, že též veškerá práva a povinnosti vyplývající ze zákona o DPH a vztahující se k Zahraniční části společnosti nemohou na základě ustanovení § 5c přecházet na Skupinu.

Pro účely uplatnění zákona o DPH tak existují dvě samostatné osoby, a to Zahraniční část společnosti a Skupina. Z tohoto důvodu je nezbytné se z hlediska DPH samostatně zabývat činnostmi Zahraniční části společnosti, které se nevztahují k provozovně v České republice.

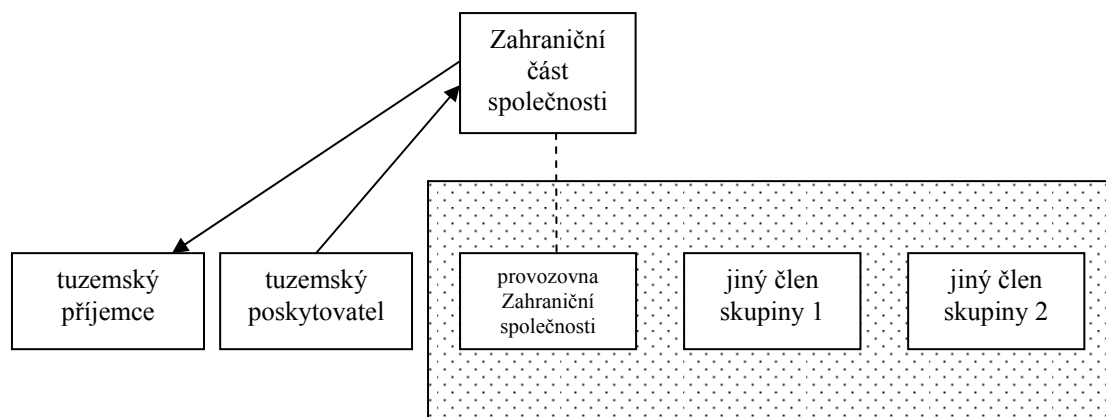
Zákon o DPH jednoznačně neupravuje, zda ve výše uvedeném případě, kdy je provozovna Zahraniční společnosti členem Skupiny v České republice, je nutné na Zahraniční společnost nahlížet z hlediska DPH jako na osobu povinnou k dani, která má v České republice provozovnu, či nikoliv. Existence dvou samostatných subjektů z hlediska DPH nasvědčuje tomu, že by se zcela logicky k provozovně u Zahraniční společnosti, nemělo přihlížet. Na druhou stranu by tímto postupem došlo k zásadnímu ovlivnění uplatnění DPH oproti stavu, kdy by provozovna Zahraniční společnosti nebyla členem Skupiny. V následující části podrobně analyzujeme některé důsledky obou variant:

- Varianta A – Zahraniční společnost, jejíž provozovna je v České republice členem Skupiny, je pro účely DPH považována za samostatnou osobu povinnou k dani, která nemá na území České republiky sídlo, místo podnikání ani provozovnu.
- Varianta B – Zahraniční společnost, jejíž provozovna v České republice je členem Skupiny, je pro účely DPH považována za samostatnou osobou povinnou k dani, která má v České republice provozovnu.

3 Analýza důsledků – varianty A a B

3.1 Registrace k DPH u činností mimo skupinu

Tato část příspěvku se zabývá povinností registrace Zahraniční společnosti, jejíž provozovna na území České republiky je členem Skupiny a prostřednictvím které Zahraniční společnost uskutečňuje ekonomickou činnost v České republice. Předpokládáme, že Zahraniční část společnosti uskutečňuje v České republice další plnění, která nejsou přiřaditelná k činnosti její provozovny. Pro větší názornost přikládáme obrázek:



Registrace Zahraniční společnosti k DPH v České republice je zrušena ke dni předcházejícímu dni vzniku Zahraniční společnosti ve skupině.

Varianta A

Jelikož Zahraniční část společnosti je považována za samostatnou osobu povinnou k dani, která nemá na území České republiky sídlo, místo podnikání ani provozovnu, stane se plátcem v návaznosti na ustanovení § 94 odst. 11 zákona o DPH, tj. dnem uskutečnění plnění, u kterého vzniká Zahraniční společnosti povinnost přiznat a zaplatit DPH podle § 108 zákona o DPH. Zahraniční společnost pak bude mít povinnost podat přihlášku k registraci k DPH podle § 95 odst. 12 zákona o DPH nejpozději k datu uskutečnění plnění. Zdaňovacím obdobím Zahraniční společnosti bude vždy kalendářní čtvrtletí podle § 99 odst. 10 zákona o DPH.

Varianta B

Sídlo v zahraničí - provozovna v tuzemsku

V této variantě uvažujeme Zahraniční část společnosti jako osobu povinnou k dani, která má na území České republiky provozovnu. Povinnost registrace k DPH této Zahraniční společnosti z důvodu plnění, která nejsou přiřaditelná provozovně, je třeba posuzovat samostatně. Vzhledem k tomu, že Zahraniční část společnosti je považována za samostatnou osobu podléhající dani se do obratu této osoby nezahrnuje obrat přiřaditelný provozovně, která je součástí Skupiny.

Jelikož Zahraniční společnost má v České republice provozovnu, nevztahují se na ni ustanovení § 94 odst. 11 resp. § 95 odst. 12 zákona o DPH. Zároveň se na Zahraniční společnost vztahují ostatní ustanovení § 94, včetně ustanovení odst. 1, podle kterého se Zahraniční společnost stává plátcem od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila obrat 1 milion Kč za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Zahraniční společnost by tedy v návaznosti na ustanovení § 95 odst. 1

měla povinnost podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrat.

Pojem obratu je dále vymezen v § 6 zákona o DPH. Podle poslední věty druhého odstavce se do obratu osoby registrované k DPH v jiném členském státě nebo zahraniční osoby povinné k dani, které uskutečňují ekonomické činnosti v tuzemsku prostřednictvím provozovny umístěné v tuzemsku, zahrnují pouze výnosy nebo příjmy za plnění uskutečněná touto provozovnou.

Jelikož veškerá plnění uskutečněná provozovnou Zahraniční společnosti jsou plnění uskutečněná Skupinou jako samostatnou osobou povinnou k dani, Zahraniční společnost jako samostatná osoba povinná k dani v České republice neuskutečňuje prostřednictvím provozovny žádná plnění. Z tohoto důvodu je výše obratu Zahraniční společnosti vždy nula a tedy není možné, aby se Zahraniční společnost jako samostatná osoba povinná k dani registrovala k DPH podle § 95 odst. 1 zákona o DPH. Bez ohledu na další odstavce § 95 zákona o DPH se tak Zahraniční společnost v této variantě může zaregistrovat k DPH pouze podle § 95 odst. 7, tedy dobrovolně.

Tato varianta by tedy vedla k situaci, kdy prodej zboží s místem plnění v České republice, které bylo nakoupeno v České republice a nebylo by přiřaditelné provozovně, by nebylo podrobeno DPH, pokud by se Zahraniční část společnosti nezaregistrovala k DPH dobrovolně. Stejný výsledek by nastal také v případě poskytování služeb s místem plnění v České republice, které by nebyly přiřaditelné provozovně Zahraniční společnosti. To by také mělo významný dopad do uplatnění § 15 zákona o DPH. U vybraných druhů služeb by nedošlo k přenosu daňové povinnosti na příjemci těchto služeb a Zahraniční část společnosti by nemusela uplatnit DPH, pokud by se dobrovolně nezaregistrovala k DPH.

Text zákon o DPH nabízí ještě další řešení, která by vedla k tomu, že se Zahraniční část společnosti bude povinná registrovat k DPH na základě překročení obratu za uskutečněná plnění v zahraničí nebo na základě překročení obratu provozovny, která je, ale pro účely DPH součástí jiné osoby, a to v situaci, kdy nebude v České republice uskutečňovat žádná jí přiřaditelná plnění.

Vzhledem k tomu, že žádná z výše uvedených možností nedává uspokojivý výsledek z hlediska uplatnění DPH, není nutné výše uvedené varianty podrobovat detailnímu zkoumání a mezi sebou porovnávat.

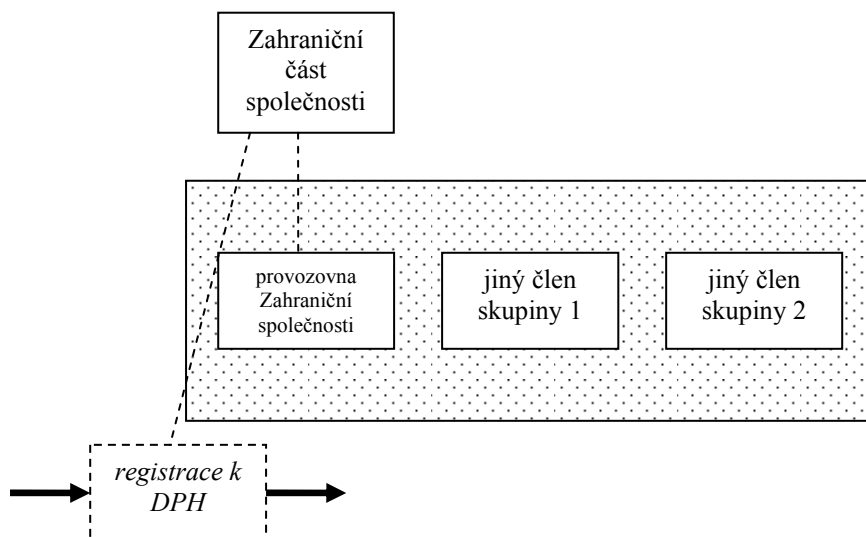
Sídlo v tuzemsku – provozovna v zahraničí

V případě společnosti se sídlem v České republice a s provozovnou v zahraničí by se tato společnost měla povinností samostatně zaregistrovat k DPH po překročení obratu. Do obratu by se přitom nezahrnovala ta část obratu, která by byla přiřaditelná sídlu v České republice.

Tato varianta by vedla k povinnosti se zaregistrovat k české DPH z titulu překročení obratu při prodeji zboží s místem plnění v zahraničí u osoby se sídlem v České republice, která je součástí skupiny, má provozovnu v zahraničí a tyto prodeje jsou přiřaditelné této provozovně. Stejný výsledek by nastal také v případě poskytování služeb s místem plnění v zahraničí, které by byly přiřaditelné provozovně.

3.2 Nárok na odpočet DPH u přijatých plnění k činnostem mimo skupinu

V této části příspěvku předpokládáme, že Zahraniční část společnosti je samostatně registrována k DPH v České republice (na základě předchozí části) a přijímá zdanitelná plnění, která nelze přiřadit k činnostem provozovny. Dále se zabýváme možností nároku na odpočet DPH Zahraniční částí společnosti u těchto přijatých zdanitelných plnění. Pro větší názornost opět přikládáme obrázek:



Varianta A

Jelikož Zahraniční část společnosti je samostatně registrována k DPH v České republice, bude moci uplatnit nárok na odpočet DPH u plnění související s jejími ekonomickými činnostmi ve vlastním přiznání k DPH. Pro posouzení nároku na odpočet DPH použije Zahraniční část společnosti obecná pravidla § 72 a 73 zákona o DPH.

Varianta B

Možnost uplatnění nároku na odpočet DPH u Zahraniční části společnosti bude obdobná jako u varianty A v této části.

3.3 Nárok na vrácení DPH zaplacené v České republice

V této části příspěvku předpokládáme, že Zahraniční část společnosti není samostatně registrována k DPH v České republice, ani zde neposkytuje plnění, která by tuto povinnost registrace k DPH zakládala. Zahraniční část společnosti dále zaplatila DPH v ceně nakoupeného zboží a služeb, které nelze přiřadit k činnostem její provozovny v České republice. Dále se zabýváme nárokem Zahraniční části společnosti na vrácení této DPH v České republice.

Varianta A

V případě, že Zahraniční část společnosti je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě EU nebo zahraniční osobou povinnou k dani a splní další podmínky pro vrácení daně

podle § 82 nebo § 83 zákona o DPH, má nárok na vrácení DPH zaplacené v ceně nakoupeného zboží a služeb v tuzemsku.

Varianta B

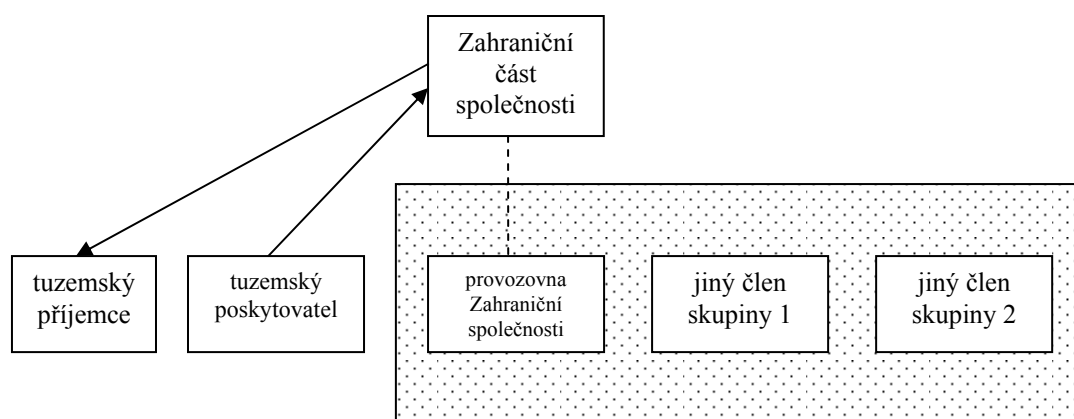
Zahraniční společnost má v České republice provozovnu. Z tohoto důvodu Zahraniční část společnosti nesplní podmínky nároku na vrácení DPH zaplacené v tuzemsku podle § 82 odst. 1 nebo § 83 odst. 1 zákona o DPH a tudíž nemá nárok na vrácení DPH v tuzemsku.

Předpokládáme, že zboží a služby nakoupené Zahraniční částí společnosti nesouvisí s činnostmi provozovny v České republice. Podle § 72 odst. 1 má nárok na odpočet DPH plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Jelikož Skupina, jejímž členem je provozovna Zahraniční společnosti, je samostatnou osobou povinnou k dani, nemůže nárok na odpočet DPH u nakoupeného zboží a služeb uplatnit Skupina ve svém přiznání k DPH, protože toto zboží a služby nesouvisí s ekonomickými činnostmi této Skupiny.

V případě varianty B tedy Zahraniční společnost nemůže podle zákona o DPH uplatnit nárok na vrácení DPH ani nárok na odpočet DPH v rámci přiznání k DPH Skupiny, jejímž členem je provozovna Zahraniční společnosti. Nicméně k této variantě je nutno doplnit, že v tomto případě se Zahraniční společnost může zaregistrovat k DPH dobrovolně a tím dosáhnout nároku na odpočet DPH.

3.4 Místo plnění u služeb podle § 10 odst. 6 a 7

V této části příspěvku analyzujeme uplatnění DPH u služeb uvedených v § 10 odst. 6 písm. a) až l) zákona o DPH poskytovaných plátcem se sídlem v České republice Zahraniční částí společnosti nebo naopak Zahraniční částí společnosti tomuto plátcí. Předpokládáme, že služba není poskytována pro provozovnu nebo provozovnou Zahraniční společnosti, která je členem Skupiny v České republice. Situaci znázorňuje následující obrázek:



Varianta A

Jelikož Zahraniční společnost je osobou registrovanou k DPH v jiném členském státě EU nebo zahraniční osobou a nemá pro účely DPH v České republice provozovnu, jsou splněny

podmínky § 10 odst. 6 a 7 zákona o DPH. Místem plnění u služeb poskytovaných plátcem Zahraniční části společnosti je tedy místo, kde má Zahraniční společnost sídlo. Plátce tak u těchto služeb neuplatní českou DPH. Obdobně též místem plnění u těchto služeb poskytovaných Zahraniční částí společnosti plátcí je místo, kde má plátce sídlo, a tomuto plátcí tak podle § 15 odst. 1 zákona o DPH vznikne povinnost u těchto přijatých služeb přiznat a zaplatit českou DPH.

Varianta B

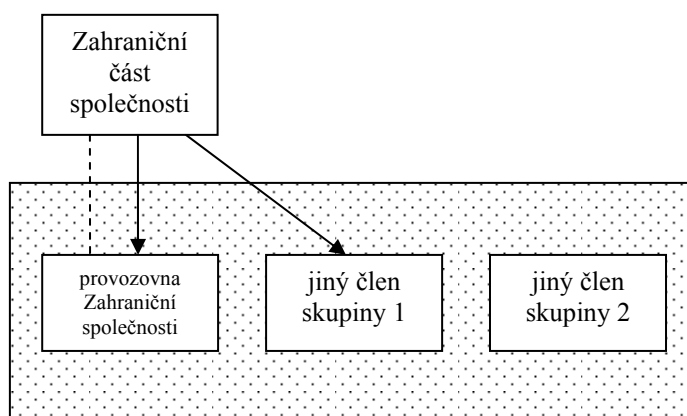
Zahraniční společnost má v České republice pro účely DPH provozovnu, tudíž pro posouzení místa plnění u služeb poskytovaných plátcem nebo Zahraniční částí společnosti nelze postupovat podle ustanovení § 10 odst. 6 a 7 zákona o DPH. V obou případech je tedy třeba určit místo plnění v souladu s § 9 zákona o DPH. Služby poskytované Zahraniční částí společnosti plátcí se sídlem v České republice tak nebudou předmětem DPH v České republice a naopak u služeb poskytovaných českým plátcem Zahraniční částí společnosti bude plátcem uplatněna česká DPH.

3.5 Uplatnění DPH u služeb poskytovaných Zahraniční společností Skupině

V této části analyzujeme situaci, kdy Zahraniční společnost, jejíž provozovna je členem Skupiny v České republice, poskytuje této Skupině prostřednictvím svého sídla v jiném členském státě EU nebo v zemi mimo EU služby. U obou zvažovaných variant je podle našeho názoru třeba rozlišit:

- služby poskytované Zahraniční částí společnosti vlastní provozovně, která je členem Skupiny,
- služby poskytované Zahraniční částí společnosti členovi Skupiny, který není provozovnou Zahraniční společnosti (dále jen „jiný člen Skupiny“).

Následující obrázek ilustruje výše uvedenou situaci:



Obecný postup uplatnění DPH – právní vztah

U obou variant A i B je třeba analyzovat, zda služby poskytované Zahraniční částí společnosti provozovně nebo jinému členu skupiny v České republice představují z hlediska české DPH

plnění, která jsou předmětem DPH či nikoliv. Jedním ze základních hledisek pro zodpovězení této otázky je skutečnost, zda mezi poskytovatelem a příjemcem daného plnění existuje právní vztah. Toto hledisko vyplývá z ustálené judikatury Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“) např. v případě *C-16/93 Tolsma*.

Otázka existence právního vztahu mezi zřizovatelem a provozovnou není zákonem o DPH specificky řešena. Touto otázkou se nicméně zprostředkovaně zabýval ESD v případě *C-210/04 FCE Bank plc*. První otázkou, kterou ESD v případě *FCE Bank* odpovídal, bylo, zda Šestá směrnice má být vykládána v tom smyslu, že organizační složka může být považována za nezávislou osobu a tedy zda mezi touto organizační složkou a jejím zřizovatelem může existovat právní vztah v jehož důsledku jsou služby poskytované zřizovatelem organizační složce předmětem DPH. K této otázce ESD mimo jiné uvedl:

- Poskytnutí služeb je předmětem daně pouze v případě, že mezi poskytovatelem a příjemcem služby existuje právní vztah, jehož obsahem je vzájemné plnění (odstavec 34).
- Pro určení existence tohoto právního vztahu je třeba posoudit, zda provozovna v tomto případě uskutečňuje nezávisle ekonomickou činnost, zejména v tom smyslu, že nese hospodářské riziko vyplývající z její činnosti (odstavec 35).
- Šestou směrnicí je třeba vykládat v tom smyslu, že provozovna, která není právní entitou odlišnou od společnosti, které je součástí, nemůže být považována za osobu povinnou k dani z důvodu nákladů, které jsou jí započteny za služby poskytované zřizovatelem (odstavec 41).

Jak uvádíme, argumentace ESD v případě *FCE Bank* obsahuje dvě základní kritéria pro určení, zda poskytnutá služba mezi zřizovatelem a jeho provozovnou je předmětem DPH:

- existence právního vztahu mezi poskytovatelem a příjemcem, jehož obsahem je vzájemné plnění,
- tato existence právního vztahu je vázána na nezávislé uskutečňování ekonomické činnosti provozovnou ve smyslu hospodářského rizika vyplývajícího z činnosti dané entity.

V případě vzniku Skupiny pro účely DPH nedojde ke změně alokace hospodářského rizika vyplývajícího z činnosti dané entity.

V případě vztahu zřizovatele a jeho provozovny tato dvě kritéria naplněna nejsou, tudíž takové plnění není předmětem DPH. Tato dvě kritéria jsou zároveň ovlivněna pouze obecnými charakteristikami činností zřizovatele a jeho provozovny.

Služby poskytované vlastní provozovně

Jelikož zřizovatel a jeho provozovna tvoří jeden právní subjekt, nemohou mezi nimi vznikat právní vztahy. Naopak zde může docházet k volné alokaci peněžních a lidských zdrojů nebo k využívání cizích práv a licencí (software) pouze na základě vůle nebo potřeb zřizovatele resp. organizační složky. Tato volná alokace peněžních a lidských zdrojů umožňuje např. následující situace:

- volný pohyb a využití zaměstnanců zahraniční společnosti mezi aktivitami zřizovatele a provozovny,
- alokace veškerých výnosů provozovny zřizovateli,
- hrazení nákladů vynaložených provozovnou zřizovatelem a naopak

Může tedy u řady atributů docházet ke kontinuálním změnám v alokaci mezi provozovnou a jejím zřizovatelem. Zachycení těchto změn bude jak u zřizovatele tak u provozovny pouze evidenčního charakteru (např. vnitropodnikovým účtováním mezi jednotlivými středisky daného právního subjektu nebo převodem peněžních prostředků mezi jednotlivými účty subjektu). Z hlediska DPH tyto změny v alokaci nejsou s výjimkou pohybu zboží předmětem DPH. Tento závěr se podle našeho názoru nezmění, pokud bude provozovna Zahraniční společnosti členem Skupiny v České republice, přestože z hlediska DPH zde existují dvě osoby povinné k dani (Zahraniční část společnosti a Skupina v České republice, jejímž členem je provozovna).

Služby poskytované jinému členovi Skupiny

V této situaci existuje mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah v souladu s případem FCE Bank, jelikož jiný člen Skupiny je právně samostatnou osobou, která je odlišná od Zahraniční společnosti. Zároveň se může jednat o poskytování služeb mezi dvěma samostatnými osobami povinnými k dani z hlediska zákona o DPH. Poskytování služeb mezi Zahraniční částí společnosti a jiným členem Skupiny je tedy předmětem DPH a jedná se o službu přijatou Skupinou, která je samostatnou osobou povinnou k dani. Poskytování služeb mezi provozovnou Zahraniční společnosti a jiným členem Skupiny není předmětem DPH, protože se jedná o plnění v rámci Skupiny.

Pro další postup při uplatnění DPH ve výše uvedeném případě poskytování služeb jinému členu Skupiny je důležité provést alokaci služby poskytované jinému členovi Skupiny z hlediska přiřazení této služby provozovně Zahraniční společnosti nebo Zahraniční částí společnosti. Tato alokace by se měla provést z hlediska určení skutečného místa, prostřednictvím kterého je služba poskytována. Služba tak je poskytována prostřednictvím místa, které je přiřazeno provozovně nebo je poskytována prostřednictvím místa, které je přiřazeno zřizovateli (Zahraniční částí společnosti).

Specificky v případě služeb vymezených v § 10 odst. 6 písm. a) až l) zákona o DPH bude uplatnění DPH u služeb poskytovaných Zahraniční částí společnosti jinému členovi Skupiny odlišné pro varianty A a B:

- Varianta A – Jelikož Zahraniční společnost nemá v České republice provozovnu, místo plnění bude posuzováno podle § 10 odst. 6 a 7.
- Varianta B – Zahraniční společnost má v České republice provozovnu, pro určení místa plnění tedy nelze aplikovat ustanovení § 10 odst. 6 a 7. V tomto případě se místo plnění určí podle ustanovení § 9 zákona o DPH.

Běžné a podpůrné vztahy mezi Zahraniční částí společnosti a organizační složkou

Běžné vztahy a podpůrné vztahy mezi Zahraniční částí společnosti a organizační složkou (provozovnou) je nutno vzhledem k právní jednotě těchto částí a nemožnosti jejich přesné alokace k některé z částí Zahraniční společnosti považovat za součást ekonomické činnosti Skupiny i Zahraniční částí společnosti. V případě přijatých plnění, která jsou použita pro

běžné vztahy nebo podúrné vztahy se vzhledem k výše uvedenému neuplatní § 72 odst. 5 zákona o DPH. Tento závěr dovozujeme také z logiky věci, podle které běžné a podpúrné vztahy nemohou, podle názoru předkladatelů, vést k daňovým únikům nebo vyhýbání se daňové povinnosti (zamezení daňovým únikům a vyhýbání se daňové povinnosti mělo být důvodem vyčlenění zahraniční části člena Skupiny z působnosti Skupiny).

Za běžné nebo podpúrné vztahy je možno například považovat vedení účetnictví a jiných evidencí včetně daňové agendy a poradenství, využívání telekomunikačních služeb, internetu, poštovních a dopravních služeb, počítačových sítí a správa těchto služeb, vystavování a archivace dokladů (fakturace), finančních služeb (například bankovní účty), licencí, know-how a software, provádění kontrolních činností, příprava a tisk dokumentů, převádění dokumentů do elektronické podoby a jejich archivace, placení závazků, kontrola placení pohledávek a jejich vymáhání, řízení lidských zdrojů, řízení finančních záležitostí a ostatní řídicí funkce a činnosti společnosti, technická podpora, zásobování a logistika, vyhledávání a zpracování informací, příprava analýz, vyhodnocování informací a reklamní a propagační činnosti.

Služby poskytované skupinou Zahraniční částí společnosti

Pro úplnost doplníme, že obdobným způsobem jako služby poskytované Zahraniční částí společnosti provozovně nebo jinému členovi Skupiny se budou posuzovat též služby poskytované provozovnou, která je členem Skupiny, nebo jiným členem Skupiny v České republice Zahraniční částí společnosti.

Pro přiblížení výše uvedeného komentáře uvádíme dále několik příkladů.

Příklad – poradenské služby

Výše uvedený přístup lze ilustrovat na situaci, kdy Zahraniční společnost poskytuje poradenské služby jinému členovi Skupiny v České republice. Některé běžné a podpúrné činnosti (např. fungování telefonů, faxů, počítačové sítě, a další administrativní činnosti a dále pak také vyhledávání informací nebo vypracování dílčích rozborů), které jsou nezbytné pro chod Zahraniční společnosti a její provozovny v ČR jsou zajišťovány zdroji, které jsou alokovány částečně Zahraniční částí společnosti a částečně provozovně. Přesnou alokaci těchto zdrojů nelze určit.

V případě činnosti poradců, kteří jsou plně alokováni provozovně Zahraniční společnosti (tj. služba je poskytována prostřednictvím místa, které je této provozovně přiřazeno), která je členem Skupiny, a Zahraniční část společnosti se na poskytování služeb přímo nepodílí, se jedná o plnění mezi členy skupiny, které není předmětem DPH. Využívání běžných a podpúrných činností nemá na tento postup uplatnění DPH vliv.

Pokud budou tyto poradenské služby vykonávány poradci, kteří jsou alokováni k Zahraniční částí společnosti a provozovna Zahraniční společnosti se na jejich činnosti nepodílí (tj. služba je poskytována prostřednictvím místa, které je přiřazeno Zahraniční částí společnosti), pak se jedná o službu, která je předmětem DPH. V závislosti na příslušné variantě bude DPH uplatněna následujícím způsobem:

- Varianta A – Skupina má povinnost uplatnit (samovyměřit) českou DPH,

- Varianta B – česká DPH nebude uplatněna, jelikož místo plnění poradenských služeb je mimo Českou republiku.

Obdobně jako v předchozí situaci nemá využívání běžných a podpůrných činností na tento postup uplatnění DPH vliv.

Příklad - běžné vztahy mezi Zahraniční částí společnosti a provozovnou

Jak uvádíme výše, v rámci běžných vztahů Zahraniční společnosti a její provozovny v České republice dochází k organické alokaci zdrojů mezi Zahraniční částí společnosti a provozovnou, která je členem Skupiny. Alokace zdrojů může dále souviset s pořizováním zboží a služeb, které mohou být využity zároveň jak Zahraniční částí společnosti tak provozovnou, která je členem Skupiny. Přitom není možné předem určit, do jaké míry budou nakoupené zboží a služby využívány Zahraniční částí společnosti resp. provozovnou, protože tento poměr se může v závislosti na potřebách Zahraniční společnosti měnit.

Z předcházejícího komentáře plyne, že výše uvedené běžné vztahy nesplňují znaky zdanitelného plnění. To znamená, že jsou mimo rámec DPH z hlediska uskutečněných plnění.

Pokud se jedná o nakoupené zboží a služby, u kterých je uplatněna poskytovatelem česká DPH, vzniká Zahraniční společnosti nárok na odpočet za podmínek daných zákonem o DPH. V tomto specifickém případě přijatých plnění, která jsou využívána jak Zahraniční částí společnosti tak provozovnou, která je členem Skupiny, se domníváme, že nárok na odpočet může uplatnit buď Zahraniční část společnosti, pokud je registrována k DPH v České republice (viz část 3.1 varianta A) nebo Skupinou, jejímž členem je provozovna Zahraniční společnosti. Domníváme se, že nárok na odpočet uplatní ta osoba povinná k dani (registrovaná jako plátc DPH), které je vystaven příslušný daňový doklad. Jelikož mezi Zahraniční částí společnosti a provozovnou neexistují právní vztahy a zároveň není možné přesně alokovat přijatá plnění mezi tyto dvě části Zahraniční společnosti, nárok na odpočet bude uplatněn s ohledem na veškeré činnosti Zahraniční společnosti (tj. jak činnosti Zahraniční částí společnosti tak provozovny, která je členem Skupiny).

Příklad - Přímě přiřaditelné vstupy Zahraniční společnosti

Jelikož Zahraniční část společnosti a Skupina jsou samostatné osoby povinné k dani, je třeba v některých případech posuzovat plnění přijatá Zahraniční částí společnosti a provozovnou, která je členem Skupiny, odděleně. Jestliže jsou tato přijatá plnění využita pouze pro činnosti Zahraniční části společnosti nebo pouze pro činnosti provozovny Zahraniční společnosti, nárok na odpočet DPH může uplatnit pouze ta osoba povinná k dani, která příslušná přijatá plnění využívá k uskutečňování svých ekonomických činností. Pokud by tedy ve výše uvedeném příkladu Zahraniční část společnosti poskytovala poradenské služby jinému členu Skupiny a v České republice přijala plnění s českou DPH pro poskytnutí těchto služeb, nárok na odpočet DPH popř. nárok na vrácení DPH může uplatnit pouze tato Zahraniční část společnosti.

4 Závěry

a) Zahraniční část společnosti je samostatnou osobou pro účely uplatnění zákona o DPH. To znamená, že je samostatnou osobou povinnou k dani pro účely zákona o DPH a samostatným daňovým subjektem v oblasti DPH z hlediska zákona o správě daní a poplatků.

b) V případě registrace k DPH postup, který je označen jako varianta B, dává nelogické výsledky.

c) Postup označený jako varianta A dává z hlediska obecného uplatnění zákona o DPH výsledky logické. Nicméně ve srovnání se situací, kdy by zahraniční osoba nebyla členem skupiny, je uplatnění DPH v některých případech zcela odlišné. Toto by však nebyla jediná odlišnost při uvedeném srovnání. Další odlišnost se například nachází při výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet DPH u skupiny.

d) V případě poskytování služeb Zahraniční společností jinému členu Skupiny se provede alokace služby poskytované jinému členovi Skupiny z hlediska přiřazení této služby provozovně Zahraniční společnosti nebo Zahraniční části společnosti. Tato alokace by se měla provést z hlediska určení skutečného místa, prostřednictvím kterého je služba poskytována.

e) Poskytování služeb mezi Zahraniční částí společnosti a jiným členem Skupiny je předmětem DPH. Poskytování služeb mezi provozovnou Zahraniční společnosti a jiným členem Skupiny není předmětem.

f) Uskutečňování výše uvedených běžných a podpůrných vztahů je mimo rámec DPH z hlediska plnění na výstupu.

g) Výše uvedené závěry platí obdobně také pro společnost se sídlem v tuzemsku, která je součástí Skupiny a která má provozovnu v zahraničí.

5 Navrhované řešení

Na základě výše uvedené analýzy navrhuje, aby v případě, kdy Zahraniční společnost má v České republice provozovnu, která je členem Skupiny podle § 5a zákona o DPH, byla Zahraniční společnost pro účely zákona o DPH považována za samostatnou osobu povinnou k dani, která nemá v České republice provozovnu. Ve vybraných případech analyzovaných v tomto příspěvku tedy bude DPH uplatněna v souladu se závěry uvedenými pod variantou A.

V případě služeb poskytovaných mezi Zahraniční částí společnosti a její provozovnou navrhuje, aby tyto služby byly považovány za plnění nepodléhající zákonu o DPH (plnění mimo předmět DPH).

U služeb poskytovaných mezi Zahraniční částí společnosti a jiným členem Skupiny navrhuje, aby tyto služby byly považovány za plnění podléhající zákonu o DPH.

Výše uvedený návrh platí obdobně také pro společnost se sídlem v tuzemsku, která je součástí Skupiny a která má provozovnu v zahraničí.

Navrhované řešení doporučujeme zohlednit a upravit v plánované novelizaci zákona o DPH nebo zveřejnit vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí:

MF souhlasí se závěry předkladatelů uvedenými v části 4. Uvedené závěry je nutné vykládat v kontextu celého příspěvku, samy o sobě mohou být až příliš zjednodušující a zavádějící. Otázka registrace je předmětem legislativního návrhu.

MF však nesouhlasí se zněním druhého odstavce v části 5 (navrhované řešení), který kategoricky nepřipouští poskytnutí služeb mezi zahraniční částí společnosti a její provozovnou, která je v tuzemsku součástí skupiny. V případech, kdy služba poskytnutá zahraniční částí společnosti bude fakturována a poskytnuta jinému členovi prostřednictvím její provozovny ve skupině, přičemž poskytnutí služby nebude relevantní provozovně přiřadit (jako při vykázáni dvou plnění, a to 1. vnitropodnikového a 2. vnitroskupinového, jejichž charakter provozovna fakticky nezmění), je služba poskytnutá zahraniční částí společnosti předmětem daně.

Daň z příjmů

Příspěvek 219/13.02.08 – předkladatelky doplnily příspěvek - příspěvek uzavřen

219/13.02.08 - Osvobození výnosů z převodu podílu v dceřiné společnosti u rezidentů EU

Předkládají: Ing. Marie Konečná, daňová poradkyně, č. osvědčení 294
Ing. Jana Svobodová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3852

1. Úvod – popis problému

Novelou zákona o daních z příjmů v rámci zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů bylo s účinností od 1. ledna 2008 do české daňové legislativy zavedeno osvobození příjmů z převodu podílu v dceřiné společnosti od daně z příjmů právnických osob na úrovni mateřské společnosti.

Na rozdíl od příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených českou dceřinou společností mateřské společnosti – rezidentovi jiného členského státu Evropské unie, kdy se osvobození uplatní při splnění podmínky právní formy a délky držby vždy, se osvobození příjmů z převodu podílu v dceřiné společnosti plynoucích mateřské společnosti – rezidentovi jiného členského státu Evropské unie uplatní pouze za předpokladu, že tento příjem plyne stále provozovně mateřské společnosti umístěné na území České republiky.

Vzhledem k této podmínce mohou vznikat pochybnosti, zda ustanovení zákona o daních z příjmů přiznávající toto osvobození nejsou v rozporu s legislativou Evropského společenství.

2. Analýza problému

2.1 Zákon o daních z příjmů

Podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 2. zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. ledna 2008 (dále jen „ZDP“) jsou od daně z příjmů právnických osob osvobozeny příjmy z převodu

podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 3 ZDP nebo stálé provozovně společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, umístěné na území České republiky. Při splnění určitých podmínek mohou být na straně české mateřské společnosti nebo stálé provozovny mateřské společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, osvobozeny i příjmy z převodu podílu v dceřiné společnosti se sídlem mimo Evropskou unii (§ 19 odst. 9 ZDP).

Tato ustanovení se tedy nevztahují na příjmy z převodu podílu v dceřiné společnosti, kdy poplatníkem je mateřská společnost, která je daňovým rezidentem v jiném členském státě Evropské unie a příjem z prodeje podílu není přičitatelný stálé provozovně této mateřské společnosti v ČR. To znamená, že pokud se zároveň jedná o příjem podle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 7 ZDP (tj. příjem z prodeje investičního nástroje nebo podílu na obchodní společnosti se sídlem na území České republiky plynoucí od tuzemských poplatníků nebo od stálých provozoven zahraničních poplatníků), podléhal by tento příjem podle české daňové legislativy dani z příjmů právnických osob v České republice.

Většina smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených Českou republikou umožňuje zdaňovat příjmy z prodeje podílů ve společnostech pouze ve státě, v němž je příjemce - skutečný vlastník tohoto příjmu rezident. Česká republika však uzavřela řadu smluv, které buďto vždy, nebo za určitých podmínek zdanění takového příjmu nerezidenta v České republice jakožto ve státě zdroje umožňují: v prvním případě se jedná např. o smlouvu o zamezení dvojího zdanění s Německem (příjmy německého daňového rezidenta ze zcizení podílů na společnostech majících sídlo v České republice – čl. 13 odst. 3), ve druhém případě se jedná o smlouvy, které umožňují zdanění u zdroje v případě příjmů z prodeje podílů na společnostech, jejichž jmění je tvořeno převážně nemovitým majetkem (např. smlouvu o zamezení dvojího zdanění s Francií, s Irskem, s Finskem či s pobaltskými republikami).

To znamená, že mohou nastat situace, kdy by příjem mateřské společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, z převodu podílu v dceřiné společnosti podléhal v České republice dani z příjmů právnických osob a nebyl by od této daně osvobozen, přičemž pokud by na místě mateřské společnosti byl poplatník – právnická osoba se sídlem v České republice, jednalo by se o osvobozený příjem.

2.2 Smlouva o založení Evropského společenství

Smlouva o založení Evropského společenství („SES“) jakožto jeden z hlavních pramenů primárního práva Evropské unie, k níž Česká republika s účinností od 1. května 2004 přistoupila, zakazuje členským státům Evropské unie uplatňovat jakákoliv omezení pohybu kapitálu (čl. 56 a následující) a svobody usazování (čl. 43 a následující). Svoboda usazování zahrnuje právo osoby se sídlem v jednom členském státě zřizovat a řídit podniky v jiném členském státě za stejných podmínek jako osoby se sídlem v tomto jiném členském státě.

Článek 58 Smlouvy o založení Evropského společenství obecně nezakazuje členským státům uplatňovat v rámci daňových předpisů rozdílná pravidla na osoby, které z hlediska daňového domicilu nejsou ve stejné situaci. Takováto opatření však nesmějí představovat svévolnou diskriminaci nebo skryté omezení volného pohybu kapitálu.

Ustanovení SES o zákazu omezení volného pohybu kapitálu a svobody usazování mají podle právní nauky a judikatury ESD¹ vertikální přímý účinek, tj. jednotlivci se jich mohou dovolávat před národními soudy ve sporech s národními úřady. Předpisy Evropského

¹ Např. sdružené případy C-163/94, C-C-165/94 a C-250/94 *Sanz de Lerra* pokud jde o volný pohyb kapitálu a např. případ 2/74 *Reyners* pokud jde o svobodu usazování a volný pohyb služeb

společenství mají přitom v případě konfliktu s vnitrostátními právními normami aplikační přednost².

2.3 Relevantní rozhodnutí Evropského soudního dvora

Interpretaci výše uvedených pravidel týkajících se základních svobod a zákazu jejich omezování formulovaných Smlouvou o založení Evropského společenství poskytuje ve svých rozhodnutích Evropský soudní dvůr („ESD“). Vzhledem k vysoké úrovni obecnosti těchto pravidel v primárním právu Evropské unie jsou výklady ESD obsažená v jeho rozhodnutích pro posouzení konkrétních situací klíčové.

V dosud publikovaných rozhodnutí ESD je možno nalézt následující principy interpretace základních svobod v souvislosti s přímým zdaněním:

- Ustanovení národní legislativy vztahující se na podíly osob z jednoho členského státu na kapitálu společnosti usazené v jiném členském státě, které jim umožňují rozhodný vliv na rozhodování společnosti a dovolují jim určovat její aktivity, spadají do působnosti ustanovení SES o svobodě usazování (např. případ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, odst. 31). Ostatní případy investic do kapitálu společností spadají do působnosti ustanovení SES o volném pohybu kapitálu.
- Přestože přímé zdanění spadá do kompetence členských států, jsou členské státy povinny vykonávat tuto pravomoc v souladu s komunitním právem a jsou povinny vyvarovat se jakékoliv diskriminace na základě státní příslušnosti (např. případ C-80/94 *Wielocks*, odst. 16, případ C-107/94 *Asscher*, odst. 36, případ C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, odst. 19 nebo případ C-251/98 *Baars*, odst. 17).
- Diskriminace spočívá v uplatňování odlišných pravidel pro srovnatelné situace nebo v uplatňování stejných pravidel pro rozdílné situace (např. případ C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, odst. 26, případ C-279/93 *Shumacker*, odst. 31-32).
- Omezení základních svobod je přípustné pouze pokud je ospravedlnitelné vyššími důvody veřejného zájmu a pokud zvolené opatření je odpovídající k dosažení cíle a nepřesahuje rámec toho, co je nutné pro jeho dosažení (např. případ C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, odst. 64, případ C-446/03 *Marks & Spencer*, odst. 35, případ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, odst. 47). Jedním z takových důvodů může být obrana proti nekalým praktikám. Snížení daňových výnosů naproti tomu nelze považovat za důvod ospravedlňující opatření členského státu, které je v rozporu se základními svobodami (případ C-397/98 *Metallgesellschaft*, odst. 59).

Otázka osvobození určitého typu příjmů (v daném případě dividend) u rezidenta nebo stálé provozovny nerezidenta ve státě zdroje a současného odepření tohoto osvobození nerezidentovi, pokud daný příjem není přičitatelný jeho stálé provozovně ve státě zdroje, byla předmětem rozhodnutí ESD ve věci C-379/05 *Amurta SGPS* a rozhodnutí C-170/05 *Denkavit*. První z rozhodnutí se týkalo volného pohybu kapitálu, druhé svobody usazování; předmětem obou případů byla nicméně stejná otázka, a to zda zdanění dividend vyplacených společností usazenou v jednom členském státě společníkovi, který je daňovým rezidentem v jiném členském státě a nedrží podíl ve společnosti prostřednictvím stálé provozovny umístěné v prvním členském státě, je v rozporu se základními svobodami v případě, že dividendy vyplacené za jinak stejné situace společníkovi, který je rezidentem tohoto prvního členského státu nebo drží podíl ve společnosti prostřednictvím stálé provozovny umístěné v tomto prvním členském státě, by byly od daně osvobozeny.

² Např. případ 6/64 *Costa v. ENEL*, případ 106/77 *Simmenthal II*

Ve věci C-379/05 *Amurta SGPS* učinil ESD následující závěr:

„Články 56 a 58 SES vylučují ustanovení legislativy členského státu, které ... stanoví srážkovou daň z dividend vyplacených dceřinou společností usazenou v tomto členském státě společnosti usazené v jiném členském státě, přičemž osvobozuje od daně dividendy placené společnosti podléhající dani z příjmů právnických osob v tomto prvním členském státě nebo společnosti, která drží podíly společnosti vyplácející dividendy prostřednictvím stále provozovny umístěné v tomto prvním členském státě.“

Závěry ESD ve věci C-170/05 *Denkavit* byly následující:

„Článek 43 SES a článek 48 SES vylučují ustanovení národní legislativy, které tím, že uvaluje daňovou povinnost na dividendy vyplácené mateřské společnosti - nerezidentovi a zároveň umožňuje téměř plné osvobození od této daně mateřské společnosti – rezidentovi, představuje diskriminační omezení svobody usazování.

Z výše uvedených rozhodnutí ESD vyplývá obecný závěr, že osvobození určitého typu příjmu plynoucího rezidentovi členského státu a současné uvalení daně z téhož příjmu, pokud tento plyne rezidentovi jiného členského státu, je v rozporu s primárním právem EU.

2.4 Aplikace obecných principů na osvobození příjmů z převodu podílů podle ZDP

Ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) bod 2. ZDP potažmo § 19 odst. 9 ZDP přiznává osvobození příjmů z převodu podílu v dceřiné společnosti od daně z příjmů pouze mateřské společnosti, která má sídlo nebo místo vedení v České republice, a stále provozovně společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, umístěné na území České republiky.

Tato situace je, s výjimkou typu příjmu, téměř identická s výchozí situací případů C-379/05 *Amurta SGPS* a C-170/05 *Denkavit*. V obou těchto případech dotčený členský stát poskytoval osvobození od daně z dividend společností, které měly sídlo nebo stálou provozovnu v daném státě, a neposkytoval jej společnostem, které byly rezidentem jiných členských států bez stálé provozovny v daném státě.

Tím, že ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) bod 2. ZDP a § 19 odst. 9 ZDP rozlišuje mezi rezidenty a nerezidenty, dochází k existenci rozdílných pravidel pro tyto dvě skupiny poplatníků. Za předpokladu, že se tyto dvě skupiny poplatníků nenacházejí v rozdílné situaci, představovalo by uplatňování různých pravidel diskriminaci nerezidentů na základě jejich státní příslušnosti.

Vzhledem k tomu, že jak poplatníci podle § 17 odst. 3 ZDP, tak poplatníci podle § 17 odst. 4 obecně zdaňují příjmy z převodu podílů ve společnostech v rámci obecného základu daně a s použitím standardní (lineární) sazby daně z příjmů právnických osob v rámci daňového přiznání, tedy naprosto stejným způsobem, nic nenasvědčuje tomu, že by se tyto dvě skupiny poplatníků nacházely vzhledem ke zdanění příjmů z převodu podílů v odlišné situaci. Ustanovení ohledně osvobození příjmů z převodu podílu v dceřiné společnosti tedy představuje diskriminaci, neboť pro nerezidenty bez stálé provozovny v České republice stanoví méně výhodná pravidla než pro rezidenty a stále provozovny nerezidentů, a představují překážku volnému pohybu kapitálu resp. svobodě usazování.

Osvobození příjmů z převodu podílů tak, jak je nyní v ZDP formulováno, znevýhodňuje společnosti z jiných členských států ve srovnání s českými společnostmi, neboť zdanění příjmů z prodeje podílů u mateřské společnosti z jiného členského státu snižuje celkový výnos

z její investice do české dceřiné společnosti. Toto opatření tedy může odrazovat společnosti z jiných členských států od investování v České republice.

Takováto diskriminace představující omezení volného pohybu kapitálu a svobody usazování by v souladu s ustálenou judikaturou ESD byla přípustná pouze pokud by byla ospravedlnitelná vyššími důvody veřejného zájmu a pokud by zvolené opatření bylo odpovídající k dosažení cíle a nepřesahuje rámec toho, co je nutné pro jeho dosažení. Pokud se však Česká republika rozhodla poskytnout určitou daňovou úlevu svým daňovým rezidentům, v souladu s primárním právem Evropské unie jí vzniká povinnost poskytnout tuto daňovou úlevu též rezidentům jiných členských států v míře, v jaké jí přísluší právo dotčený příjem zdaňovat (analogicky jako v případě C-170/05 *Denkavit*, odst. 37).

3. Navrhované řešení

Navrhujeme potvrdit, že osvobození příjmů z převodu podílu v dceřiné společnosti podle § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP a podle § 19 odst. 9 ZDP se v souladu s primárním právem Evropské unie analogicky vztahuje i na příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti plynoucí společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie ve smyslu § 19 odst. 3 písm. a) ZDP a která nemá stálou provozovnu umístěnou na území České republiky.

Doplnění příspěvku překladatelkami:

Lze souhlasit s tím, že současné znění zákona o daních z příjmů režim zdanění kapitálových zisků jednoznačně stanoví. Vzhledem k tomu, že po vstupu České republiky je platné právo Evropského společenství součástí českého právního řádu, je však třeba podle názoru předkladatelek zákon o daních z příjmů vykládat nikoliv izolovaně, ale v souvislosti a přihlédnutím k legislativě ES včetně její interpretace Evropským soudním dvorem. Právě při tomto způsobu výkladu vzniká nejasnost, která je předmětem příspěvku.

Přestože lze souhlasit se stanoviskem Ministerstva financí v tom směru, že kapitálové zisky představují odlišný typ příjmu než dividendy z pohledu míry regulace v právu ES, nespátrují předkladatelky v tomto argument pro ospravedlnění odlišného přístupu ke zdanění právnických osob - rezidentů České republiky a rezidentů jiných členských států EU. Skutečnost, že zdanění kapitálových zisků není na rozdíl od příjmů z dividend harmonizováno prostřednictvím předpisů sekundárního práva ES, neznamená, že členské státy mohou podrobit tyto dvě skupiny poplatníků rozdílnému zdanění, které znevýhodňuje nerezidenty z jiných členských států.

V případě kapitálových zisků se - stejně jako v případě dividend - jedná o příjmy pasivního charakteru, jejichž dosahování samo o sobě nevyžaduje aktivní činnost poplatníka jako je např. poskytování služeb ve státě sídla dceřiné společnosti. Tvrzení, že kontroly a řízení české dceřiné společnosti lze dosáhnout pouze pokud zahraniční mateřská společnost vyvíjí na území České republiky aktivní činnost vedoucí k dosahování příjmů z podnikání, by vedlo k absurdnímu závěru, že každá zahraniční společnost, která drží majoritní podíl v české společnosti, má v České republice stálou provozovnu. Z praxe je přitom jednoznačně patrné, že správa podílu v dceřiné společnosti je v naprosté většině vykonávána v sídle mateřské společnosti a pouze s případným využitím služeb externích poradců ve státě sídla dceřiné společnosti.

Vzhledem k tomu, že kapitálové zisky představují pasivní příjem, nepovažují předkladatelky za relevantní, že na osvobození těchto příjmů mají nárok všichni poplatníci, kterým plynou ze zdrojů na území České republiky příjmy z aktivní činnosti. Předkladatelky jsou přesvědčeny,

že z hlediska zdanění kapitálových zisků se rezident a nerezident nenacházejí v rozdílné situaci. Diskriminační přístup je patrný zejména v situaci, kdy česká právnická osoba, která nevykonává žádnou činnost, nedosahuje příjmy z podnikání a pouze drží podíl v dceřiné společnosti (což je v praxi naprosto běžná situace), má na osvobození podle zákona o daních z příjmů nárok, zatímco společnost se sídlem v jiném členském státě za zcela identické situace nikoliv.

Stanovisko Ministerstva financí:

Diskutované ustanovení bylo do zákona o daních z příjmů zapracováno formou poslaneckého pozměňovacího návrhu k tisku PSP č. 222. Dle odůvodnění tohoto pozměňovacího návrhu (222/07), je hlavním účelem změny podpora vzniku regionálních řídicích center v České republice a posílení českých podnikatelů pro jejich expanzi do zahraničí, zatraktivnění České republiky pro zahraniční i tuzemské investory s cílem umožnit vznik pracovních míst pro velmi kvalifikované zaměstnance.

Z hlediska slučitelnosti s právem ES se Ministerstvo financí v dané chvíli neztotožňuje s názorem předkladatelek, neboť všichni poplatníci, kterým plynou příjmy ze zdrojů na území České republiky z činnosti vykonávané na území ČR, a kteří jsou ve srovnatelné situaci bez ohledu na to jestli se jedná o daňové rezidenty ČR či nikoliv, mají na osvobození nárok.

Ministerstvo financí je toho názoru, že v této fázi ustanovení zákona o daních z příjmů jasně stanoví, jak postupovat a nevzniká žádná interpretační nejasnost, kterou by bylo nutné řešit. Konečný závěr ohledně přípustnosti diskutované úpravy může v konkrétním případě učinit pouze příslušný soud. Případné právo vyplývající poplatníkovi z čl. 43 a 56 SES při uplatňování § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 2. ZDP v konkrétních situacích není dostatečně určité, aby uvedená ustanovení mohla být přímo aplikována.

Při hodnocení konkrétních situací budou důležité všechny okolnosti zkoumaného případu, např. u převodů podílů ve společnostech, jejichž jmění je zcela nebo zčásti tvořeno nemovitostmi by v daném kontextu bylo nutné zkoumat i skutečnost, zda se ve skutečném cílem právního úkonu je převod podílu ve společnosti, nebo převod „reálných“ práv k dispozici s nemovitostmi.

Odlišný postup by byl možný jen po případné legislativní úpravě, která by v každém případě měla zajistit, že diskutované ustanovení nebude využíváno v situacích, které jsou v rozporu s účelem tohoto opatření.

MF děkuje předkladatelkám za komplexní rozbor problému. MF uvedené argumentaci rozumí a bere názor předkladatelek na vědomí. Současná dikce zákona je dle názoru MF jasná a rozhodnutí o tom, který z uvedených závěrů je správný musí učinit k tomu příslušný orgán. Na úrovni KV KDP nelze v této věci dle názoru MF dosáhnout dalšího posunu.

Příspěvek 221/13.02.08 – MF předkládá stanovisko

221/13.02.08 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly

Předkládají: Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č.osvědčení 2252
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701
Ing. Jana Tepperová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3885

1. Úvod

Již od roku 1997 platí ustanovení § 6 odst. 2 ZDP, podle kterého je zaměstnavatelem i daňový rezident, který zaměstnává pracovníky, kteří mají formálně právně uzavřen pracovní poměr s daňovým nerezidentem - pronajímatelem pracovní síly, jehož prostřednictvím jsou jim příjmy za práci vypláceny. Jde o tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly, kdy daňový nerezident poskytuje pracovníky na práci v České republice, ale práci sám neřídí, nezodpovídá za ni, nepřivlastňuje si a nepředává její výsledky.

Podle ZDP rovněž platí, že v případě, že v úhradách zaměstnavatele osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady.

Takto stanovená částka potom vstupuje do základu daně podle § 6 odst. 13 ZDP.

2. Obecný rozbor problému

Ze ZDP i jiných právních předpisů vyplývá, že se pojem zaměstnanec a zaměstnavatel definovaný v § 6 odst. 2 v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly použije pouze pro účely zákona o daních z příjmů. Tyto závěry byly potvrzeny i na jednání Koordinačního výboru k příspěvku 714/17.12.03 - Mezinárodní pronájem pracovní síly předloženém Ing. Danou Trezziovou dne 19. března 1997 a znovu projednaném na Koordinačním výboru dne 19. května 2004.

2.1. Superhrubý základ daně

Zahraničním zaměstnavatelům – agenturám práce vzniká v souvislosti s výkonem závislé činnosti jejich zaměstnanců povinnost hradit pojistné odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, případně povinné zahraniční pojištění stejného druhu. Pravidla pro hrazení tohoto pojistného určuje v rámci Evropské unie Nařízení Rady (EHS) 1408/71. Podle uvedených nařízení se povinnosti platby pojistného zpravidla týkají zahraničního zaměstnavatele, nikoliv tuzemských, tzv. ekonomických zaměstnavatelů.

V souvislosti s přijetím zákona č. 261/2007 Sb., o reformě veřejných financí došlo mj. ke změně vymezení základu daně (díličního základu daně) z příjmů ze závislé činnosti v rámci ustanovení § 6 odst. 13 a 14 ZDP. V případě příjmů ze zdrojů v tuzemsku je základ daně vymezen jako

*„...příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů **povinen platit zaměstnavatel sám za sebe**, a u*

zaměstnanec, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, zvýšené o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění. “

Jestliže tedy pojistné na zahraniční pojištění, případně pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění je povinen hradit zahraniční zaměstnavatel – agentura práce, je v případě zaměstnanců, kteří jsou pro účely ZDP považováni za zaměstnance na základě § 6 odst. 2 ZDP základ daně podle § 6 odst. 13 ZDP roven příjmům ze závislé činnosti nebo funkčním požitkům s výjimkou uvedenou v § 6 odst. 4 a 5 ZDP. Tomu odpovídají i požadavky na obsah mzdových listů a následně i Potvrzení o příjmech ze závislé činnosti, kdy podle ustanovení § 38j odst. 2 písm. e) bod 3. ZDP mzdové listy obsahují „částku odpovídající pojistnému nebo příspěvkům na zahraniční pojištění, které je z úhrnu zúčtovaných mezd uvedených v bodě 1 povinen platit zaměstnavatel sám za sebe“.

2.1.1. Návrh řešení

Základem daně (dílním základem daně) z příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 13 ZDP je v případě zaměstnanců pronajatých v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly úhrn příjmů ze závislé činnosti rozúčtovaný z celkové úhrady zahraničnímu subjektu ve prospěch zaměstnanců v návaznosti na jejich kvalifikaci a rozsah pracovní činnosti. Zahrnuje-li úhrada i částku za zprostředkování, nemůže být částka připadající na příjem zaměstnanců nižší než 60 % úhrady.

Stanovisko Ministerstva financí:

Nelze souhlasit s navrhovanou definicí základu daně u zaměstnanců pronajatých daňovým nerezidentem ČR podle § 6 odst. 2 ZDP s následujícími důvody:

Lze se ztotožnit s tím, že povinnost platit povinné pojistné sociální a zdravotní (příspěvek) za pronajaté zaměstnance v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly má zahraniční formálně právní zaměstnavatel. Placení tohoto pojistného se řídí obvykle zahraničními právními předpisy o pojistném a zahraniční formálně právní zaměstnavatel nese za placení tohoto pojistného plnou odpovědnost. Z uvedeného plyne, že se v těchto případech jedná o zaměstnance, na které se vztahují zahraniční předpisy o povinném sociálním a zdravotním pojištění, tj. stejného druhu jako v ČR (viz § 6 odst. 13 a § 38h odst. 1 písm. b) ZDP).

Již od roku 1997 tuzemský daňový zákon vycházel při zdanění příjmů pronajatých zaměstnanců z toho, že jsou odměňováni na základě smluvního vztahu uzavřeného s jejich zahraničním formálně právním zaměstnavatelem a že se placení pojistného proto řídí předpisy platnými v zemi jejich rezidence. A i přesto od roku 1997 český daňový zákon umožňoval zohlednit jako výdaj při stanovení základu daně (základu pro výpočet zálohy) u pronajatých zaměstnanců i příspěvky na toto zahraniční pojištění - a nikým to nebylo zpochybňováno. To znamená od počátku se vycházelo z předpokladu, že toto pojistné sráží z jejich mzdy a hradí nikoliv tuzemský ekonomický zaměstnavatel, ale právě tento zahraniční formálně právní zaměstnavatel. Tj., že o částky pojistného sražené ze mzdy pronajatého zaměstnance v zahraničí na povinné zahraniční pojištění za dobu, po kterou vykonával zaměstnání v ČR, se mu snížila do konce roku 2007 jeho hrubá mzda, tj. před zdaněním u tuzemského ekonomického zaměstnavatele (viz též pokyn MF č. D- 174). To znamená, že i dosud zahraniční pojistné srážené ze mzdy pronajatých zaměstnanců zahraničním formálně právním zaměstnavatelem zohledňoval tuzemský ekonomický zaměstnavatel při plnění povinností plátce daně.

Od roku 2008 se novelou ZDP obsaženou v zákoně č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů pouze stanovilo, že u zaměstnanců, na které se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu jako v ČR, se jejich příjmy zvýší o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění (není zde ale uvedeno, že se musí jednat o zahraniční pojistné, které platí zaměstnavatel „sám za sebe“, tj. z vlastních prostředků).

Podle § 6 odst. 13 a § 38h odst. 1 písm. b) ZDP se u poplatníka na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění, příjmy ze závislé činnosti zvyšují o částku odpovídající příspěvku zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění. Pro správné stanovení základu daně je tedy rozhodující:

a) právě existence takového zahraničního právního předpisu a dále

b) skutečnost, zda i podle tohoto zahraničního předpisu je z příjmů zaměstnance placeno povinné pojistné (příspěvek), které jde k tíži zaměstnavatele (ať již tuzemského nebo formálně právního).

Tak tomu je i v případě tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly realizovaného na území České republiky zahraničním zaměstnavatelem, který je v České republice daňovým nerezidentem (tzv. zahraniční agenturou práce). Zde je za zaměstnavatele, který má povinnosti plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 6 odst. 2 ZDP označena osoba se sídlem nebo s bydlištěm na území ČR (daňový rezident), tzn. tuzemský ekonomický zaměstnavatel (uživatel pracovní síly). Přestože příjmy za práci pro tuzemského ekonomického zaměstnavatele a příspěvek na povinné zahraniční pojištění z příjmů pronajatého zaměstnance jsou placeny v tomto případě prostřednictvím zahraničního (formálně právního) zaměstnavatele, musí je tuzemský ekonomický zaměstnavatel zdanit v souladu s českým ZDP, a to včetně správného stanovení základu daně (navýšení příjmu zaměstnance o částku odpovídající příspěvku zaměstnavatele na povinné zahraniční pojištění). Tuzemský ekonomický zaměstnavatel zde totiž jen podle § 6 odst. 2 ZDP plní povinnosti plátce daně (zdaňuje příjmy pronajatých zaměstnanců), které by jinak musel plnit v plném rozsahu zahraniční zaměstnavatel (resp. jeho stálá provozovna umístěná na území ČR).

2.2. Plnění vedle mzdy

Jestliže český „ekonomický“ zaměstnavatel vynaloží v souvislosti s působením pronajatých zaměstnanců další náklady (cestovní náhrady související se služebními cestami pronajatých pracovníků nařízené ekonomickým zaměstnavatelem, poskytnutí náradí, pracovních a ochranných pomůcek, přidělení služebního automobilu k soukromému a služebnímu použití, zajištění odborného rozvoje, poskytnutí přechodného ubytování a apod. (dále jen „plnění vedle mzdy“)), budou tato plnění vedle mzdy z hlediska daní z příjmů posuzována stejně jako náklady vynaložené na zaměstnance, se kterými zaměstnavatel uzavřel pracovněprávní vztah. Příkladem použitým a odsouhlaseným pracovníky Ministerstva financí v roce 1997 (Koordinační výbor k příspěvku 714/17.12.03 - Mezinárodní pronájem pracovní síly předloženém Ing. Danou Trezziovou ze dne 19. března 1997 a znovu projednaném na Koordinačním výboru dne 19. května 2004) byly cestovní náhrady, který ve stejném znění uvádíme:

„Přestože mezi českým „ekonomickým“ zaměstnavatelem a pronajatým zaměstnancem nebyl uzavřen pracovně-právní vztah, cestovní náklady hrazené českým zaměstnavatelem do výše limitů dle zákona č. 119/1992 Sb. ve znění p.p. jsou považovány za daňově uznatelné náklady „ekonomického“ zaměstnavatele a **současně tyto cestovní náklady a náhrady nejsou předmětem daně u pronajatého zaměstnance**“.

Z pohledu daňové uznatelnosti dále došlo k novelizaci pokynu D-300 k bodu 35, § 24 odst. 2 (Finanční zpravodaj 8-9/2007). Z této vyplývá potvrzení výše uvedených závěrů, tzn., že pokud bude ve smlouvě ujednáno, že plnění vedle mzdy ponese ekonomický zaměstnavatel, jsou tyto náklady daňově relevantní u ekonomického zaměstnavatele.

Z pohledu ekonomického (pronajatého) zaměstnance jsou plnění vedle mzdy posuzována obdobně jako u zaměstnance, se kterým zaměstnavatel uzavřel pracovněprávní vztah. Tzn., že pokud ekonomickému zaměstnanci jsou poskytována ekonomickým zaměstnavatelem plnění vedle mzdy, která mají charakter příjmů, které nejsou předmětem daně (§ 6 odst. 7 a 8 ZDP), či příjmů, které jsou od daně osvobozené (§ 6 odst. 9 ZDP), pak uvedená plnění vedle mzdy nevstupují do základu daně (superhrubé mzdy) dle § 6 odst. 13 ZDP pro výpočet daně ze závislé činnosti (§ 6 odst. 2 ZDP).

2.2.1. Návrh řešení

Z pohledu ekonomického zaměstnance jsou plnění vedle mzdy posuzována obdobně jako u zaměstnance, se kterým zaměstnavatel uzavřel pracovněprávní vztah, tzn., pokud nejsou předmětem daně nebo jsou osvobozená, nevstupují do superhrubé mzdy.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas.

2.3. Potvrzení příjmů ze závislé činnosti

V souladu s § 38j ZDP je český ekonomický zaměstnavatel povinen vést pro poplatníka (ekonomického zaměstnance) mzdové listy, jejichž obsah je přesně stanoven. Osobní údaje o pronajatém zaměstnanci získá český ekonomický zaměstnavatel z vyplněného formuláře „Prohlášení“ (§ 38k ZDP) od zaměstnance. Jednou z náležitostí Mzdového listu je „úhrn **zúčtovaných mezd**, bez ohledu zda jsou vyplaceny v penězích nebo v naturáliích“ (§38j odst. 2 písm. e) bod 1 ZDP).

Přičemž platí:

- ✓ základem pro výpočet zálohy na daň je úhrn **příjmů** ze závislé činnosti, **zúčtovaný** nebo vyplacený... (§38h odst. 1 ZDP),
- ✓ v případě, že v úhradách zaměstnavatele osobě se sídlem či bydlištěm v zahraničí, je částka za zprostředkování, považuje se za **příjem** zaměstnance nejméně 60% z celkové úhrady

Nastává otázka jaký úhrn příjmů ze závislé činnosti se uvádí do Mzdového listu a následně do „Potvrzení o sražené dani“ (§38d odst. 7 ZDP) v případech, kdy:

1. smlouva o zprostředkování pracovní síly upravuje přesnou výši příjmů u jednotlivých ekonomických zaměstnanců, kdy celková hodnota příjmů ze závislé činnosti bude minimálně 60% odměny požadované právním zaměstnavatelem,
2. smlouva nebude řešit výši příjmů ze závislé činnosti u jednotlivých ekonomických zaměstnanců ani výši provize právního zaměstnavatele,

3. smlouva upravuje výši příjmů ze závislé činnosti jednotlivých ekonomických zaměstnanců, přičemž tyto příjmy budou nižší než 60% odměny (§6 odst. 2 ZDP)

2.3.1. Návrh řešení

V případě, že je ve smlouvě o zprostředkování pracovní síly uvedena přesná specifikace výše příjmů u jednotlivých ekonomických zaměstnanců, či jakékoli jiné obdobné rozčlenění (např. dle profesí), kdy celková hodnota příjmů ze závislé činnosti bude minimálně 60% odměny požadované právním zaměstnavatelem, bude český ekonomický zaměstnavatel postupovat při stanovení výše příjmů ze závislé činnosti u jednotlivého zaměstnance podle smlouvy. Výše příjmů bude uvedena ve Mzdovém listu ekonomického zaměstnance dle smlouvy a tato bude podkladem pro „Potvrzení o sražené dani“ (§38d odst. 7 ZDP).

V případě, že smlouva nebude řešit výši příjmů ze závislé činnosti u jednotlivých ekonomických zaměstnanců ani výši provize právního zaměstnavatele, český zaměstnavatel rozpočítá částku mzdových nákladů na počet zaměstnanců s ohledem na délku působení jednotlivých zaměstnanců u českého ekonomického zaměstnavatele (dále jen „rozpočtená částka v hodnotě odměny“) a z této rozpočtené částky v hodnotě odměny odvede zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Rozpočítaná částka v hodnotě odměny bude uvedena ve Mzdovém listu ekonomického zaměstnance a tato bude podkladem pro Potvrzení o sražené dani.

V případě, že smlouva upravuje výši příjmů jednotlivých ekonomických zaměstnanců, přičemž příjmy ze závislé činnosti budou nižší než 60% odměny (§6 odst. 2 ZDP), český zaměstnavatel rozpočítá částku mzdových nákladů ve výši 60% odměny na počet zaměstnanců s ohledem na délku působení jednotlivých zaměstnanců u českého ekonomického zaměstnavatele (dále jen „rozpočtená částka“) a z této rozpočtené částky odvede zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Rozpočítaná částka bude uvedena ve Mzdovém listu ekonomického zaměstnance a tato bude podkladem pro Potvrzení o sražené dani.

Stanovisko Ministerstva financí:

V České republice podléhala zdanění u zaměstnanců dočasně přidělených (pronajatých) k tuzemskému ekonomickému zaměstnavateli vždy jejich skutečná výše příjmů ze závislé činnosti. Mzda za práci náležející pronajatým zaměstnancům nemůže ale činit v České republice méně, než 60 % z celkové úhrady za pronájem, ale může činit případně i více, neboli částka za zprostředkování může činit v České republice max. 40 % z celkové úhrady za pronájem, nikoliv však více. Je tedy na zvážení tuzemského ekonomického zaměstnavatele, zda při zúčtování mezd bude pak vycházet z deklarované výše mzdových prostředků u jednotlivých zaměstnanců a nebo případně ze své interní evidence. S ohledem na výše uvedenou první větu, se na mzdovém listě pronajatého zaměstnance u ekonomického zaměstnavatele uvádí skutečná částka, která byla v jeho prospěch zúčtována, tedy odměna, která mu v souladu s tuzemskými právními předpisy náleží. Údaje ze mzdového listu se následně uvedou v Potvrzení zaměstnavatele.

To znamená, že:

- Bude-li činit částka za zprostředkování více než 40 % z celkové úhrady za

pronájem pracovní síly, nemůže být částka připadající na příjmy ze závislé činnosti zúčtovaná tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem ve prospěch pronajatých zaměstnanců (zdaněná v ČR) nižší, než 60 % z celkové úhrady.

- Bude-li činit částka za zprostředkování méně než 40 % z celkové úhrady za pronájem, pak částka připadající na příjmy ze závislé činnosti zúčtovaná tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem ve prospěch pronajatých zaměstnanců bude vyšší, než 60 % z celkové úhrady, tj. v ČR se zdaní skutečná výše příjmů ze závislé činnosti
- Nebude-li ale sjednána žádná částka za zprostředkování, bude celá úhrada za pronájem tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem zúčtována ve prospěch pronajatých zaměstnanců (jako mzda).

3. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Daň z převodu nemovitostí

Příspěvek 220/13.02.08 – MF předkládá souhlasné stanovisko, příspěvek uzavřen

220/13.02.08 - Vklad podniku nebo jeho části a daň z převodu nemovitostí

Předkládají: Ing. Jana Skálová, daňová poradkyně, č. osvědčení 332
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

1. Úvod

V tomto příspěvku se chceme věnovat problematice vkladu podniku či jeho části z hlediska daně z převodu nemovitostí. Obecně platí, že v případě, kdy je předmětem vkladu dle § 59 obchodního zákoníku (dále jen „ObchZ“) nemovitost, je tento vklad osvobozen od daně z převodu nemovitostí dle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí (dále jen „ZDDPN“) za podmínky, že jde o vklady vložené dle ObchZ do základního kapitálu. Uvedené osvobozovací ustanovení se vztahuje i na vklady podniku či jejich části dle § 59 odst. 5 ObchZ.

Dle našich zkušeností se v poslední době začíná na straně správců daně ve velkém rozsahu objevovat (a v praxi aplikovat) právní názor vycházející z toho, že uvedené ustanovení se bude vztahovat na vklad podniku nebo jeho části pouze v případě, kdy hodnota základního kapitálu bude rovna hodnotě nemovitostí, které jsou součástí podniku či jeho části (v extrémní podobě dokonce tyto názory tvrdí, že v případě, kdy jsou součástí podniku i jiná aktiva, je nutné základní kapitál v poměru rozpočítat do jednotlivých složek aktiv).

Této problematice se chceme věnovat v tomto příspěvku.

2. Popis problému - návrh řešení

Uvedená otázka byla již řešena Nejvyšším správním soudem, který zaujal následující stanovisko (viz. rozsudek 7 Afs 142/2006-59 ze dne 15.10.2007 publikovaný na <http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=13306>):

„Klíčovým pro danou věc je posouzení povahy podniku, právního režimu částí tvořících podnik a daňových dopadů těchto skutečností. V prvé řadě je tak nezbytné posoudit vlastní pojem „podnik“. Jak vyplývá z definice provedené ust. § 5 obchodního zákoníku, kterou je nutno aplikovat i v daňovém řízení (neboť žádný pro souzenou věc relevantní daňový zákon neobsahuje vlastní definici), je pod pojmem podnik nutno rozumět specifický předmět právních vztahů. Jedná se o věc hromadnou, tvořenou jednotlivými komponenty, jimiž je podnik jako celek utvářen, a kterými jsou hmotné, osobní a nehmotné složky podnikání, tj. např. movité věci, nemovitosti, zaměstnanci, pověst (good will), síť zákazníků, postavení podnikatele na trhu, know-how, pohledávky a jiná práva, pokud patří podnikateli a pokud slouží podle své povahy či pokud mají sloužit k provozování podniku. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že tato definice podniku nezahrnuje závazky (blíže k pojmu podnik viz Báčová, J. Podnik jako předmět nepeněžitých vkladů. Právní rozhledy, 2000, č. 5, str. 14, citováno dle ASPI č. 22343 LIT; Eliáš, K. K vymezení podniku v českém obchodním zákoníku. Právní rozhledy, 1993, č. 3, str. 75, citováno dle ASPI č. 2661 LIT; Pelikánová, I. Komentář k § 5 zákona č. 513/1991 Sb., citováno dle ASPI č. 16929 LIT).

Odišně je však předmět podniku koncipován u smlouvy o převodu podniku či jeho části. Z ust. § 476 odst. 1 obchodního zákoníku a z judikatury (viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 5. 10. 2005, sp. zn. 35 Odo 653/2004, publikovaný pod č. 9/2006 Sb. NS), totiž vyplývá, že v případě převodu podniku je předmětem převodu nejen podnik ve smyslu ust. § 5 cit. zákona, ale rovněž i závazky s tímto podnikem související, a to i bez výslovného smluvního zakotvení. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 20. 8. 2002, č. j. 29 Odo 64/2002, www.nssoud.cz, dokonce striktně stanovil, že „vlození závazků do obchodní společnosti jinak než v rámci vkladu podniku nebo jeho části obchodní zákoník nepřipouští“. Judikaturou bylo tedy postaveno najisto, že součástí podniku či jeho části jsou v případě, že jsou tyto předmětem vkladu, i závazky, což je ostatně možno dovodit i přímo ze zákonného textu. Ust. § 59 odst. 4 obchodního zákoníku totiž expresis verbis stanoví, že v případě, kdy je do základního kapitálu obchodní společnosti vkládán podnik či jeho část, přiměřeně se použije ustanovení o smlouvě o prodeji podniku. Proto je v takovém případě nutno hodnotu podniku či jeho části, a tedy i hodnotu vkladu, určit podle pravidel stanovených pro smlouvu o převodu podniku, tj. na základě znalcem stanovené hodnoty souhrnu věcí, práv a závazků převáděného podniku ke dni vkladu podniku do společnosti (viz ust. § 59, § 476 a § 482 obchodního zákoníku). Konečná hodnota podniku či jeho části tedy bude stanovena jako rozdíl mezi aktivy a pasivy podniku či jeho části. Ostatně tento způsob oceňování podniku stanoví i zákon o oceňování majetku v ust. § 24 odst. 1.....

„...Z výše uvedeného jednoznačně vyplývá, že podnik v případě, že je předmětem závazkového právního vztahu či vztahu, ve kterém se úprava smlouvy o prodeji podniku použije obdobně, je tvořen jak aktivy, tak pasivy (jak pohledávkami, tak závazky). Proto i z tohoto důvodu je podnik věcí hromadou, která je tvořena souborem složek, které jsou posuzovány dohromady, a nikoliv jako řada na sobě nezávislých věcí. Esenciální vlastností podniku jsou právě úzké vazby mezi jeho jednotlivými složkami, které dohromady vytvářející více, než by vzniklo jejich

prostým součtem. Definici věci hromadné (universita rerum) se věnoval např. Nejvyšší soud ve svém rozsudku ze dne 28. 2. 2006, sp. zn. 33 Odo 447/2004, www.nsoud.cz, který dospěl k následujícím závěrům. „Občanský zákoník však pojem věci (§ 118 obč. zák.) nedefinuje ani jej jinak nevysvětluje. Nevylučuje přitom situaci, kdy více věcí může tvořit jediný předmět a je s nimi jako s jediným celkem nakládáno. V teorii se pro tento celek používá pojem „věc hromadná“ nebo též „soubor věcí“. Soubor věcí tvoří věci, které mají podobný nebo stejný charakter nebo jsou určeny ke stejnému účelu. Takovým předmětem občanskoprávních vztahů může být např. jídelní servis nebo sbírka poštovních známek či obrazů apod. Podmínkou toho, aby něco bylo možno považovat za soubor věcí, je, že musí jít o souhrn několika jednotlivých věcí, a nikoliv o úhrn pouhých součástí (§ 120 obč. zák.); druhou podmínkou je, aby ony věci byly považovány všeobecně (nikoliv jednotlivcem) za věc jedinou; u těchto jednotlivých věcí půjde o vztah souřadnosti a nikoliv podřadnosti (příslušnosti k věci hlavní) jako je tomu u příslušenství věci (§ 121 odst. 1 obč. zák.). Za soubor věcí lze považovat jednotlivé kusy nábytku v takovém počtu, provedení a uspořádání, pokud tvoří účelový, stylový nebo architektonicky jednotný celek, určený k vybavení zvlášť určené místnosti nebo sloužící zvláštnímu účelu; jednotlivé kusy tohoto souboru nejsou odstranitelné bez toho, že by se nenarušil tento jednotný celek.“ Naše platné soukromé právo hromadnou věc jako předmět právních vztahů nezná a podnik bývá chápán jako speciální, z obecné kategorizace v § 118 občanského zákoníku se vymykající zvláštní předmět soukromoprávních vztahů sui generis (viz např. Eliáš K.: K vymezení podniku v českém obchodním zákoníku, bližší citace viz výše). Nejvyšší správní soud má zato, že závěry uvedené výše je možno aplikovat rovněž na dispozici s podnikem jako takovým.....

.....Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že vložení části podniku je nutno chápat jako jeden vklad, jeden celek. Není tedy možno separovat jednotlivé součásti této hromadné věci a podrobovat je samostatnému daňovému režimu tak, jak to činil správce daně v souzené věci. Takový přístup nejenže není v souladu se zákonem, ale rovněž odporuje i ekonomické logice prováděné transakce. Právně ale i fakticky byla v dané věci do základního kapitálu obchodní společnosti vložena celková finanční hodnota vkládaného podniku, stanovená jako souhrn všech částí části podniku, a to včetně závazků. Neexistuje tedy žádná část části podniku, která by nebyla vložena do základního kapitálu společnosti a která by se stala součástí tzv. vlastního kapitálu či jiného majetku společnosti; tím spíše není možno říci, že by tato část byla tvořena nemovitostmi. Výkladem správního orgánu by se totiž nutně muselo dospět ke zcela absurdnímu závěru, že by ve své podstatě předmětem daně z převodu nemovitostí bylo zdanění pasiv, tedy závazků vázoucích na převáděné části podniku. Fakticky totiž nový nabyvatel části podniku jen neprofitoval z převedené nemovitosti, nýbrž se rovněž stal i povinným ve vztahu k převedeným závazkům. Do základního kapitálu společnosti byl tedy převeden soubor věcí s hodnotou jak kladnou, tak i zápornou, v celkovém vyjádření pak bylo dospěno k částce, která reálně hodnotu základního kapitálu zvýšila. Jestliže by však závazky tvořily větší absolutní část hodnoty převáděné části podniku, mohlo by dojít i ke snížení základního kapitálu. V této souvislosti rovněž nelze nepodotknout, že nastíněný výklad správního orgánu by ve svém důsledku mohl vést ke znemožnění či ztížení dispozice s podnikem tak, jak to umožňuje obchodní zákoník.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že podnik je věcí hromadnou a jako takový musí být posuzován v rámci právních vztahů, a to i veřejnoprávního charakteru. Proto, jestliže je tento vkládán do základního kapitálu jiné společnosti, je hodnota tohoto vkladu tvořena součtem všech částí podniku, a to i v případě, že jsou jimi např. nemovitosti či závazky. Je-li součástí převáděného podniku či jeho části nemovitost, pak je pro účely daně z převodu nemovitostí určující, zda se do základního kapitálu vkládá pouze část hodnoty převáděného podniku či

jeho části, neboť pouze vklady do základního kapitálu požívají osvobození ve smyslu ust. § 20 odst. 6 písm. e) daňového zákona. Jestliže je tedy zvýšeno základní jmění o celou hodnotu převáděného podniku či jeho části a je současně splněn časový test ust. § 20 odst. 6 písm. e) daňového zákona, je tento vklad od daně z převodu nemovitostí osvobozen. Správní orgán a krajský soud proto pochybily, dospěly-li ve svých rozhodnutích k jiném právnímu závěru....“

Z výše uvedeného podrobného a právně velmi fundovaného rozkladu NSS jednoznačně vyplývá, že výše zmíněný právní názor zastávaný některými správci daně není správný, a to z těchto základních důvodů:

- a) Na podnik (či jeho část) je z hlediska daňového nutné hledět jako na jeden celek (jde o věc hromadnou), přičemž při vkladu podniku povinně přecházejí i související závazky (v případě podniku či jeho části nelze tyto závazky vyloučit a nepřevést je).
- b) Hodnota podniku či jeho části je dána jako rozdíl mezi majetkem a závazky podniku či jeho části.
- c) Na vložení podniku je nutné pohlížet jako na jeden celek a není tedy možné jednotlivé součásti věci (podniku či jeho části) i podrobovat samostatnému daňovému režimu:
- d) Dani z převodu nemovitostí podléhá obecně částka, která není vložena do základního kapitálu. Pokud je však do základního kapitálu zapsána celá částka dle písmene b), žádná taková částka (která by byla vložena do jiných fondů vlastního kapitálu, než je základní kapitál) zde není.
- e) Výklad správce daně vede de facto ke zdaňování závazků daní z převodu nemovitostí.
- f) Výklad správce daně dále vede ke znemožnění či ztížení dispozicí s podnikem.

3. Závěr

Na základě skutečností uvedených v bodu 2. *Popis problému - návrh řešení* bude vklad podniku či jeho části osvobozen od daně z převodu nemovitostí dle § 20 odst. 6 písm. e) ZDDPN v případě, kdy bude celá hodnota (rozdíl mezi majetkem a závazky podniku či jeho části), na níž je podnik nebo jeho část oceněn pro účely vkladu, zapsána do základního kapitálu. Tento závěr platí i v případě, kdy v důsledku závazků souvisejících s podnikem, které v rámci vkladu podniku či jeho části přecházejí, bude hodnota základního kapitálu, která je zapsána z titulu vkladu podniku či jeho části do základního kapitálu nižší jak hodnota nemovitostí, jež jsou součástí vkládaného podniku či jeho části.

4. Návrh řešení

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí ČR vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěry předkladatele. Jestliže je do obchodní společnosti vkládán podnik či jeho část, od daně z převodu nemovitostí je podmíněně osvobozen převod vlastnictví k nemovitosti či nemovitostem, jsou-li součástí podniku či jeho části, a hodnota podniku či jeho části stanovená posudkem znalce podle obchodního zákoníku je plně peněžně vyjádřena v základním kapitálu obchodní společnosti. Pokud hodnota podniku či jeho části je zčásti

určena na splacení nepeněžitého vkladu a zčásti mimo hodnotu základního kapitálu (např. emisní ážio, výplata upisovateli, zdroj pro tvorbu rezervního fondu), podmíněně osvobozena je pouze část hodnoty nemovitosti či nemovitostí připadající na vklad do základního kapitálu. K tomu se uvádí, že územním finančním orgánům je rozsudek NSS 7 Afs 142/2006-59 ze dne 15. 10. 2007 znám a postupují v jeho intencích.

Dodatečně byl předkladateli předložen příklad na zdanění převodu nemovitostí. Hodnota části podniku byla znalcem stanovena ve výši 100 mil. Kč, aktiva 300 mil. Kč, v tom nemovitosti 20 mil. Kč, závazky 200 mil. Kč. Výše vkladu zapsaná do základního kapitálu činila 90 mil. Kč, emisní ážio 10 mil. Kč. V tomto případě bude osvobozen podíl hodnoty nemovitostí připadající na vklad do základního kapitálu ve výši 18 mil. Kč (90 % z 20 mil. Kč; % = hodnota části podniku peněžně vyjádřená v ZK/ hodnota části podniku x 100) a neosvobozen bude podíl hodnoty nemovitostí připadající na emisní ážio ve výši 2 mil. Kč (10 % z 20 mil. Kč; % = hodnota části podniku peněžně vyjádřená v EA/hodnota části podniku x 100).

Spotřební daň

Příspěvek 222/13.02.08 – MF žádá o přesunutí příspěvku na další jednání KV KDP

222/13.02.08 - Dodání plynu a elektřiny provozovateli distribuční soustavy

Předkládají: Ing. Petr Dobšínský, daňový poradce, č. osvědčení 2564
Ing. Ivana Kroulíková, daňová poradkyně, č. osvědčení 3951

Cílem tohoto příspěvku je přispět ke sjednocení výkladových pravidel při uplatňování daně z plynu a daně z elektřiny.

V příspěvku vycházíme ze znění zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, části 45, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů (dále jen "ZDZP"), a části 47, daň z elektřiny (dále jen "ZDZE"), v platném znění.

1. Popis problému

Společnost je provozovatelem distribuční soustavy plynu/elektřiny. Společnost je držitelem licence na distribuci plynu/elektřiny. Společnost nakupuje plyn/elektřinu do jediného odběrného místa převážně pro vlastní spotřebu (zdaňovaný i osvobozený účel), část za účelem následného dodání jiným spotřebitelům. Společnost není držitelem povolení k nabytí plynu/elektřiny bez daně. Společnost je držitelem povolení k nabytí plynu/elektřiny osvobozené od daně.

1.1 Problém 1 - konečný spotřebitel

Provozovatel distribuční soustavy se nepovažuje za konečného spotřebitele pro účely ZDZP ani ZDZE.³ Dodavateli proto při dodání plynu/elektřiny provozovateli distribuční soustavy nevzniká povinnost přiznat a zaplatit daň.⁴

Dodavatel však nesmí na území ČR dodat plyn/elektřinu bez daně osobě, která není držitelem povolení k nabytí plynu/elektřiny bez daně.⁵ V opačném případě by se dopustil správního deliktu⁶, za který by mu hrozila pokuta až 200 000 Kč⁷ a při opakovaném spáchání deliktu by celní úřad zrušil dodavateli povolení k nabytí plynu/elektřiny bez daně⁸.

Při striktním výkladu ZDZP i ZDZE by jedinou možností pro dodavatele jak neporušit zákon bylo nedodávat.

1.2 Problém 2 - přeúčtování plynu/elektřiny jiné osobě

³ § 2 odst. 1 písm. c) ZDZP a § 2 odst. 1 písm. c) ZDZE

⁴ § 5 odst. 1 písm. a) ZDZP a § 5 odst. 1 písm. a) ZDZE

⁵ § 16 odst. 2 ZDZP a § 16 odst. 2 ZDZE

⁶ § 27 odst. 1 písm. b) ZDZP a § 27 odst. 1 písm. b) ZDZE

⁷ § 27 odst. 2 písm. a) ZDZP a § 27 odst. 2 písm. a) ZDZE

⁸ § 15 odst. 2 písm. c) ZDZP a § 15 odst. 2 písm. c) ZDZE

Pokud provozovatel distribuční soustavy nabude plyn/elektřinu osvobozené od daně a následně přeúčtuje (dodá) jiné fyzické nebo právnické osobě, která není držitelem povolení k nabytí plynu/elektřiny bez daně a která použije plyn/elektřinu pro neosvobozené účely, je otázkou, zda daň uplatní provozovatel distribuční soustavy nebo jeho zákazník.

2. Rozbor problematiky

2.1 Problém 1 - konečný spotřebitel

Při dodání plynu/elektřiny provozovateli distribuční soustavy může dodavatel postupovat v zásadě dvojím způsobem:

- (i) Neaplikovat ustanovení, podle kterého provozovatel distribuční soustavy není konečným spotřebitelem.
- (ii) Při dodání plynu/elektřiny provozovateli distribuční soustavy odhlédnout od zákazu stanoveného v § 16 ZDZP a § 16 ZDZE a dodat plyn/elektřinu bez daně.

Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále jen „Směrnice“) přímou odpověď nedává. Důvodová zpráva k ZDZP/ZDZE tento rozpor neřeší.

Způsob (i)

Dodavatel při dodání plynu/elektřiny provozovateli distribuční soustavy do odběrného místa uvedeného v příslušném povolení dodá veškerý plyn/elektřinu osvobozenou od daně. Dodavatel sice neporuší zákaz stanovený v § 16 ZDZP a § 16 ZDZE, ale postupuje v rozporu s ustanoveními § 2 odst. 1 písm. c) a § 5 odst. 1 ZDZP a § 2 odst. 1 písm. c) a § 5 odst. 1 ZDZE.⁹

Způsob (ii)

V případě postupu podle druhého způsobu dodavatel dodá plyn/elektřinu bez daně provozovateli distribuční soustavy, který není držitelem povolení k nabytí plynu/elektřiny bez daně. Dodavatel poruší zákaz stanovený v § 16 ZDZE a § 16 ZDZP.

Případná povinnost přiznat a zaplatit daň přejde na odběratele - provozovatele distribuční soustavy. Provozovateli distribuční soustavy vznikne povinnost přiznat a zaplatit daň v okamžiku spotřeby plynu/elektřinu nebo k okamžiku dodání plynu/elektřiny konečnému odběrateli. V případě kontinuální spotřeby by mu pak tato povinnost vznikala denně.

Z důvodů právní jistoty dodavatele plynu/elektřiny se přikláníme k závěru, že by se mělo postupovat podle způsobu (i).

⁹ Povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně není nutné v případech, kdy je plyn určený pro krytí ztrát při dopravě a skladování podle § 8 odst. 5 ZDZP.

2.2 Problém 2 - přeúčtování plynu/elektřiny jiné osobě

ZDZP i ZDZE stanoví, že povinnost přiznat a zaplatit daň nevzniká, pokud fyzická nebo právnická osoba, která nabyla zdaněný nebo osvobozený plyn/elektřinu, dodá takový plyn/elektřinu jiné fyzické nebo právnické osobě.¹⁰

Pokud provozovatel distribuční soustavy dodá (přeúčtuje) plyn/elektřinu, které nabyly osvobozené od daně, nevzniká mu povinnost přiznat a zaplatit daň, a to ani v případě, kdy jeho odběratel nebude držitelem povolení k nabytí plynu/elektřiny osvobozených od daně.

Z důvodové zprávy sice vyplývá, že pokud osoba použije plyn/elektřinu, které nabyly osvobozené od daně, pro jiné než osvobozené účely, musí zaplatit daň. Důvodová zpráva vysvětluje, že v případě rozúčtování společného odběru odpovídá konečný spotřebitel za své podružné odběratele.

Pro takový výklad však nelze v ZDZP ani v ZDZE nalézt přímou oporu.

Teoreticky by bylo možné vykládat ZDZP a ZDZE tak, že dodáním (přeúčtováním) plynu/elektřiny, které byly nabyty osvobozeně od daně osobě, která není držitelem povolení k nabytí plynu/elektřiny osvobozených od daně, dochází ke spotřebě plynu/elektřiny pro jiné než osvobozené účely ve smyslu § 5 odst. 1 písm. d) ZDZP a 5 odst. 1 písm. b) ZDZE.

ZDZP i ZDZE pracují s pojmy dodání i spotřeba, a přestože tyto pojmy přímo nedefinují, jejich použití potvrzuje, že jejich význam se neliší od běžného významu a že pojem dodání není synonymem ani podmnožinou pojmu použití¹¹. Dodáním plynu/elektřiny nedochází k jeho spotřebě, proto nelze souhlasit s výše popsáním výkladem

Navíc úprava § 5 odst. 2 ZDZP a § 5 odst. 2 ZDZE je bezesporu speciální k úpravě § 5 odst. 1 ZDZP a § 5 odst. 1 ZDZE, a proto i kdyby dodáním osvobozeného plynu/elektřiny dodavatel pro účely zákona plyn/elektřinu spotřeboval nevznikla by mu v souladu s § 5 odst. 2 ZDZP i § 5 odst. 2 ZDZE povinnost přiznat a zaplatit daň.

Povinnost přiznat a zaplatit daň bude povinen odběratel v okamžiku, kdy plyn/elektřinu spotřebuje k jinému účelu, než na které se osvobození od daně vztahuje.¹²

3. Závěr

Navrhujeme proto přijmout a potvrdit následující sjednocující závěry:

- 3.1 Při dodání plynu/elektřiny dodavatelem provozovateli distribuční soustavy, který zároveň není držitelem povolení k nabytí plynu/elektřiny bez daně, se provozovatel distribuční soustavy považuje za konečného spotřebitele ve smyslu ZDZP a ZDZE.
- 3.2 V případě následného přeúčtování plynu/elektřiny provozovatelem distribuční soustavy jiné fyzické nebo právnické osobě, nevzniká provozovateli distribuční soustavy povinnost přiznat a zaplatit daň. Povinnost přiznat a zaplatit daň přejde

¹⁰ § 5 odst. 2 ZDZP a § 5 odst. 2 ZDZE

¹¹ Například vymezení pojmu den dodání v § 2 odst. 2 písm. b) ZDZP a ZDZE

¹² § 5 odst. 1 písm. d) ZDZP a § 5 odst. 1 písm. b) ZDZE

z provozovatele distribuční soustavy na jeho odběratele, který bude povinen přiznat a zaplatit daň v okamžiku, kdy plyn/elektrinu sám spotřebuje k jinému účelu, než na které se osvobození od daně vztahuje.

Po projednání příspěvku v rámci Koordinačního výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí ČR vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

1) Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále též „zákon“) v částech 45 až 47, které upravují tzv. ekologické daně, upravuje vymezení pojmů dodavatel a konečný spotřebitel. Dodavatelé jsou vymezení jako subjekty, které nabývají energetické produkty bez daně za účelem jejich dalšího dodání. Koneční spotřebitelé jsou subjekty, které nejsou oprávněné nabývat nezdaněné energetické produkty, protože tyto spotřebovávají.

V případě daně z elektřiny a daně ze zemního plynu je stanoveno, že konečnými spotřebiteli nejsou subjekty, které provozují přepravu energetických produktů soustavami; tato ustanovení se vztahují pouze na zajištění přepravy energetických produktů a vylučují vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit při fyzickém předání energetických produktů k přepravě.

Tato ustanovení však nelze aplikovat v případech, kdy provozovatelé distribučních soustav nabývají energetické produkty za účelem vlastní spotřeby; v takových případech se provozovatelé distribučních soustav považují za konečné spotřebitele. Tento výklad je taktéž v souladu se zásadou, podle které zákon stanovuje minimální rozsah toho co bude zdaněno a maximální rozsah toho, co lze daňově zvýhodnit.

MF se proto může ztotožnit se závěrem 3.1 předkladatelů.

2) Zákon předpokládá, že konečný spotřebitel (subjekt, který nabyl energetické produkty zdaněné nebo od daně osvobozené) může tyto energetické produkty dále předprodávat. Podle ustanovení § 5 odst. 2 ZDZP a ZDZE povinnost daň přiznat a zaplatit nevzniká, pokud konečný spotřebitel dodá zdaněné energetické produkty nebo energetické produkty osvobozené od daně jinému subjektu. Ustanovení § 5 odst. 2 ZDZP a ZDZE je v postavení lex specialis výhradně vůči ustanovení § 5 odst. 1 písm. a) ZDZP a ZDZE, podle kterého povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dodáním energetických produktů konečnému spotřebiteli na daňovém území ČR.

Podle ustanovení § 8 ZDZP a ZDZE může nabývat energetické produkty osvobozené od daně jinak než výrobou pouze konečný spotřebitel, který je držitelem povolení k nabytí energetických produktů osvobozených od daně a to navíc do odběrného místa, které je v takovém povolení uvedeno.

Pokud konečný spotřebitel dodává osvobozené energetické produkty jinému konečnému spotřebiteli, který je držitelem povolení k nabytí energetických produktů osvobozených od daně, do odběrného místa uvedeného na povolení, v souladu se zákonem přechází daňová odpovědnost za vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit spotřebou osvobozených energetických produktů k jinému účelu, než na který se osvobození od daně vztahuje, na odbírajícího konečného spotřebitele.

Pokud je však v rámci jednoho odběrného místa přeúčtován pře prodej energetických produktů jinému konečnému spotřebiteli, daňová odpovědnost zůstává na konečném spotřebiteli do jehož odběrného místa uvedeného v povolení byly osvobozené energetické produkty dodány. Z ustanovení § 8 ZDZP a ZDZE vyplývá, že subjekt, který není držitelem povolení, nabytí osvobozené energetické produkty nemůže; takový subjekt může nabytí pouze energetické produkty zdaněné. Tato situace je řešitelná dvěma způsoby:

Varianta 1 - v rámci jednoho odběrného místa lze podružným odběratelům dodat pouze zdaněné energetické produkty (plátcem daně se pak stává konečný spotřebitel do jehož odběrného místa byly osvobozené energetické produkty dodány a který tyto energetické produkty použil pro jiný účel, než na který se osvobození od daně vztahuje-dodání jinému subjektu). Toto řešení však apriori vylučuje možnost aplikovat osvobození od daně u všech subjektů, které nemají vlastní odběrné místo.

Varianta 2 – pro uplatnění účinků osvobození od daně jsou primárně rozhodující faktické skutečnosti; v takovém případě lze aplikovat fikci, podle které je spotřeba energetických produktů v jednom odběrném místě spotřebou jediného konečného spotřebitele. V případě rozúčtování společného odběru pak odpovídá konečný spotřebitel za své podružné odběratele. To, že s touto fikcí zákon implicitně pracuje, vyplývá mimo jiné též z ustanovení upravujících vedení evidencí a vydávání dokladů; tyto povinnosti, na kterých je založena správa daně, se na dodání osvobozených energetických produktů v případě přeprodeje v rámci jednoho odběrného místa, na rozdíl od dodání do jiného odběrného místa, nevztahují.

Přestože ustanovení upravující osvobození od daně zakládají pouze oprávnění a nikoliv povinnost jejich aplikace, je při výkladu zákona třeba postupovat vždy tak, aby při zachování schopnosti státních orgánů spravovat daně byly daňové subjekty co nejméně omezovány na svých právech. Proto je třeba aplikovat variantu 2, která předpokládá, že daňové subjekty, které nabývají osvobozené energetické produkty v rámci odběrného místa jiného subjektu, mohou aplikovat osvobození od daně předpokládané zákonem. V opačném případě by takovým subjektům bylo nad rámec zákona jejich právo apriori omezováno.

Z výše uvedeného vyplývá, že se závěry předkladatele uvedenými v bodě 3.2 se MF nemůže ztotožnit. MF proto navrhuje závěr upravit následujícím způsobem:

V případě následného rozúčtování konečný spotřebitel odpovídá za své podružné odběratele; za konečného spotřebitele se považuje i provozovatel distribuční soustavy, který nabývá energetické produkty za účelem spotřeby (zdaněné nebo osvobozené). Pokud jsou odebrány osvobozené energetické produkty, musí konečný spotřebitel zaplatit daň za tu jejich část, u které neprokáže, že byla spotřebována k účelu osvobozenému od daně bez ohledu na to, kdo energetické produkty spotřeboval.

DPH

Příspěvek 223/13.02.08 – příspěvek byl předkládateli přepracován - MF předkládá stanovisko – příspěvek uzavřen

223/13.02.08 - Osvobození zprostředkování převodu obchodního podílu od daně z přidané hodnoty

Předkládají: Bc. René Kulínský, daňový poradce, číslo osvědčení 1159
Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, číslo osvědčení 3353

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu ustanovení § 14 odst. 5 písm. c) a § 54 odst. 1 písm. y) zákona o DPH¹³, především pak k objasnění otázky, je-li od daně z přidané hodnoty osvobozen pouze převod akcií ve smyslu příslušných českých právních předpisů¹⁴ a jeho zprostředkování, nebo zda je od DPH osvobozen i převod obchodního podílu na společnosti s ručením omezeným¹⁵ a jeho zprostředkování.

Zprostředkováním převodu obchodního podílu na společnosti s ručením omezením v daném případě chápeme poskytnutí služby za úplatu, jejímž cílem je vyhledat vhodného kupujícího a umožnit objednateli uzavření smlouvy o převodu obchodního podílu na společnosti s ručením omezeným.

Činnost zprostředkování představuje komplexní plnění, které obvykle sestává zejména z jednoho nebo více následujících elementů: vyhledání potenciálních smluvních partnerů a jejich oslovení, výběr potenciálních smluvních partnerů pro užší kolo výběrového řízení, odborná podpora při vyjednávání smluvních podmínek včetně přípravy strategie pro vyjednávání apod.

1. Česká legislativa

V souladu s ustanovením § 14 odst. 5 písm. c) zákona o DPH se převod obchodního podílu nepovažuje za plnění, které je předmětem DPH.

Podle ustanovení § 51 odst. 1 písm. c) zákona o DPH jsou, za podmínek stanovených zákonem o DPH, osvobozeny od daně bez nároku na odpočet finanční činnosti. Tyto finanční činnosti jsou blíže specifikovány v § 54 zákona o DPH.

Dle ustanovení § 54 odst. 1 písm. y) se za osvobozenou finanční činnost považuje též sjednání nebo zprostředkování finančních činností uvedených ve vyjmenovaných písmenech § 54 odst. 1, mimo jiné též převodu cenných papírů, který je uveden v § 54 odst. 1 písm. a).

Převod obchodního podílu ani jeho zprostředkování není v § 54 jako finanční činnost osvobozená bez nároku na odpočet uveden.

¹³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴ Především dle zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵ Ve smyslu § 114 a násl. zákona č. 513/1992 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon o DPH tedy od daně bez nároku na odpočet osvobozuje pouze převod akcií a jeho zprostředkování¹⁶. Osvobození se, striktně podle znění zákona o DPH, nevztahuje na převod obchodního podílu a zprostředkování převodu obchodního podílu na společnosti s ručením omezeným.

2. Směrnice

Danou problematiku jsme dále posuzovali z pohledu Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) a příslušné judikatury Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“).

Podle české jazykové verze článku 135(1)(f) Směrnice osvobodí členské státy¹⁷ od DPH „činností včetně sjednávání, avšak vyjma řízení a správy, týkající se akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích, dluhopisů a jiných cenných papírů, kromě dokladů zakládajících právní nárok na zboží a práv nebo cenných papírů uvedených v článku 15(2) Směrnice“.

V souladu s ustálenou judikaturou Evropského soudního dvora nemůže být jedna jazyková verze Směrnice považována za nadřazenou ostatním zněním Směrnice. V případech, kdy vyvstane o výkladu určitého ustanovení Směrnice pochybnost, je třeba vykládat takové ustanovení ve světle všech jazykových verzí¹⁸.

Pro posouzení případných rozdílů jsme proto porovnali české znění ustanovení článku 135(1)(f) Směrnice se zněním anglickým¹⁹, německým²⁰ a francouzským²¹. Jednotlivé jazykové verze se přibližně významově shodují. Podle všech uvedených jazykových verzí se osvobození uplatní u činností souvisejících s podíly na společnostech a sdruženích včetně jejich sjednávání.

Dikce článku 135(1)(f) Směrnice indikuje, že osvobozené mají být jak činnosti týkající se vyjmenovaných finančních nástrojů, tak sjednávání týkající se těchto osvobozených činností. Uvedenými činnostmi se nepochybně rozumí zejména převody uvedených finančních nástrojů, tedy i převody akcií a převody podílů na společnostech.

Zatímco osvobození převodů akcií (jakožto cenných papírů) je řádně zajištěno ustanovením § 54 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, ustanovení § 14 odst. 5 písm. c) zákona o DPH, podle

¹⁶ Tedy jinými slovy zprostředkování převodu práv podílet se na řízení akciové společnosti, jejím zisku a na likvidačním zůstatku při zániku společnosti.

¹⁷ Za podmínky, které stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování tohoto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.

¹⁸ Rozhodnutí ESD v případě C-372/88 Milk Marketing Board.

¹⁹ „...transactions, including negotiation but not management or safekeeping, in shares, interests in companies or associations, debentures and other securities, but excluding documents establishing title to goods, and the rights or securities referred to in Article 15(2);”

²⁰ „...Umsätze – einschließlich der Vermittlung, jedoch nicht der Verwahrung und der Verwaltung -, die sich auf Aktien, Anteile an Gesellschaften und Vereinigungen, Schuldverschreibungen oder sonstige Wertpapiere beziehen, mit Ausnahme von Wertpapieren und der in Artikel 15 Absatz 2 genannten Rechte und Wertpapiere;”

²¹ „...les opérations, y compris la négociation mais à l'exception de la garde et de la gestion, portant sur les actions, les parts de sociétés ou d'associations, les obligations et les autres titres, à l'exclusion des titres représentatifs de marchandises et des droits ou titres visés à l'article 15, paragraphe 2 ;“

něhož není převod podílu na společnosti s ručením omezeným službou pro účely DPH, nemusí být v souladu se Směrnicí²².

Výkladem pojmu „sjednávání“ se zabýval ESD, který konstatoval²³: „Sjednání je služba poskytovaná smluvní straně a odměňovaná touto smluvní stranou jako jasně vymezený akt zprostředkování. Může spočívat, mimo jiné, v upozornění smluvní strany na příležitosti k uzavření takové smlouvy, navázání kontaktu s druhou smluvní stranou nebo zprostředkování, jménem a na účet klienta, podrobností vzájemných plnění. Účelem takové činnosti je tudíž učinit vše nezbytné k tomu, aby smluvní strany uzavřely smlouvu, aniž by zprostředkovatel měl vlastní zájem ohledně obsahu smlouvy.“

Naopak, dle ESD se o činnost sjednávání nemůže jednat, jestliže některá ze smluvních stran svěří subdodavateli část administrativních úkonů souvisejících se smlouvou, například služby call-centra.

Z výše citované judikatury jednoznačně vyplývá, že zprostředkovatelskou činnost, tak jak je definována v úvodu tohoto příspěvku, lze podřadit pod pojem sjednávání uvedený v článku 135(1)(f).

V porovnání s ustanovením § 54 odst. 1 písm. y) zákona o DPH, podle něhož je od DPH osvobozeno pouze zprostředkování převodu cenných papírů, je obsah článku 135(1)(f) Směrnice nepochybně širší, neboť Směrnice dále osvobozuje (mimo jiné) též zprostředkování převodu podílu na společnostech nebo sdruženích.

3. Přímá účinnost Směrnice

Z ustálené judikatury ESD vyplývá²⁴, že ustanovení národní legislativy, která byla do národního právního řádu implementována na základě závazné směrnice Evropského společenství, je nutné vykládat v souladu se zněním a účelem příslušné směrnice tak, aby bylo dosaženo směrnicí zamýšlených výsledků. Pokud národní zákon umožňuje více interpretací, je nutné se přiklonit k té interpretaci, která vede k cíli zamýšlenému směrnicí.

V případech, kdy text národní legislativy neumožňuje výklad, který by vedl k výsledku předpokládanému směrnicí, tedy v případě, kdy národní legislativa je v rozporu se směrnicí, je při splnění určitých podmínek možné postupovat přímo podle směrnice (přímá účinnost)²⁵. Podmínky pro použití přímé účinnosti jsou dle ustálené judikatury ESD následující:

- předmětné ustanovení směrnice musí být nepodmíněné;
- předmětné ustanovení směrnice musí být dostatečně určité a
- uplynula lhůta pro implementaci směrnice.

Ustanovení článku 135(1)(f) Směrnice je nepodmíněné, dostatečně určité a lhůta pro implementaci Směrnice do právního řádu České republiky uplynula. To znamená, že podmínky pro uplatnění přímé účinnosti Směrnice jsou splněny.

²² Za předpokladu, že je daný převod uskutečňován v rámci ekonomické činnosti.

²³ Viz rozhodnutí ESD v případě C-235/00 CSC Financial Services, body 39 a 40. Uvedené argumenty byla dále převzata rozhodnutím ve věci C-453/05 Volker Ludwig, např. v bodech 23, 28 a 38.

²⁴ Například rozhodnutí ESD v případě C-80/86 Kolpinghuis.

²⁵ Například rozhodnutí ESD v případě C-8/81 Ursula Becker.

Ze znění článku 135(1)(f) Směrnice je zřejmé, že převod nebo zprostředkování převodu obchodního podílu (například na společnosti s ručením omezením) představuje plnění, které je osvobozeno od DPH.

Český plátce, který poskytuje službu spočívající v převodu nebo zprostředkování převodu obchodního podílu, by tak měl být oprávněn postupovat přímo podle znění Směrnice (tj. neuplatňovat českou DPH).

5. Implementace v jiných členských státech EU

Ověřovali jsme, jakým způsobem bylo ustanovení článku 135(1)(f) Směrnice implementováno v některých členských státech EU – v Nizozemí, Rakousku, na Slovensku a ve Velké Británii.

Všechny výše uvedené členské státy implementovaly ustanovení článku 135(1)(f) Směrnice způsobem, který neomezuje uplatnění osvobození od daně pouze na převod a zprostředkování převodu cenných papírů, ale pokrývá také převod a zprostředkování převodu podílů na společnostech a sdruženích.

Stanovisko Ministerstva financí:

Z výše uvedeného vyplývá, že převod podílu na společnosti s ručením omezeným a zprostředkování takového převodu není zákonem o DPH implementováno v souladu se Směrnicí. V dané situaci by měly být naplněny podmínky stanovené judikaturou ESD pro aplikaci přímé účinnosti Směrnice. Navrhujeme tedy přijmout následující sjednocující závěr:

Převod obchodního podílu na společnosti s ručením omezeným je osvobozen od DPH (za předpokladu, že takový převod je uskutečněn plátcem v rámci ekonomické činnosti). Český plátce však může postupovat podle českého zákona o DPH a nepovažovat jeho převod za předmět daně.

Český plátce poskytující plnění spočívající ve zprostředkování převodu podílu na společnosti s ručením omezeným je, ve světle Směrnice, oprávněn toto plnění osvobodit od DPH bez nároku na odpočet.

V případě, že český plátce bude postupovat striktně podle znění zákona o DPH a u poskytnuté služby spočívající ve zprostředkování převodu obchodního podílu uplatní DPH na výstupu, nebude pouze v důsledku výše uvedeného závěru u příjemce služby zpochybňován uplatněný nárok na odpočet daně či nárok na vrácení takto uplatněné DPH.

**224/13.02.08 - Aplikace DPH při dodání zboží s vratnými obaly jinými než vratné
láhve**

Předkládají: JUDr. Ing. Václav Pátek, advokátní koncipient 32748, (daňový poradce 2279 -
činnost přerušena)
Ing. Petra Pospíšilová, daňová poradkyně, č. osvědčení 2309

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu v případě dodání vratného obalu spolu se zbožím ve vazbě na zákon o DPH. V praxi se objevují případy, kdy při současně používaném modelu úpravy DPH u všech vratných obalů ve všech případech, dochází k narušení jednoho ze základních pravidel, na kterých DPH stojí, a to pravidla neutrality. K narušení pravidla neutrality dochází v těch případech, kdy se vratné obaly používají především v rámci obchodních vztahů mezi podnikateli plátcí. Tyto případy pak lze vyzorovat u takových vratných obalů, které nejsou převážně určeny k přímému použití pro konečné spotřebitele. Jedná se především o různé palety, velkoobchodní přepravky, boxy, kontejnery, sudy apod. Cílem tohoto příspěvku není problematika vratných láhví, které svoji povahou jsou zpravidla určeny pro konečné spotřebitelské vztahy, tj. do situací, kdy se do článku obchodního řetězce dostává osoba neplátce DPH a zvláštní úprava má zabránit dalšímu řetězovému zdanění vratných lahví a tím umožnit jejich rozšířenější použití. Vratné lahve na rozdíl od ostatních vratných obalů mají pevně stanovenou cenu zálohy²⁶ a ve své podstatě nedochází k narušení daňové neutrality jako u ostatních vratných obalů jak je následně rozvedeno.

Domníváme se, že narušení pravidla neutrality, na kterém stojí systém DPH je tak závažným problémem, že je předkládám tento příspěvek s cílem navržení jednoho z možných postupů jak zabránit narušení neutrality.

1. Vymezení vratných obalů

Vratné obaly jsou definovány zákonem č. 477/2001 Sb., o obalech (dále jen „zákon o obalech“). Tento zákon samostatně definuje vratný obal, jeho uvádění na trh, jakož i termín opakované použití obalu. Zákon o obalech samostatně stanovuje povinnosti pro osoby, které uvádějí na trh výrobky spolu s obaly. Osoba, která uvádí na trh výrobky, jejichž obaly jsou opakovatelně použitelné, je povinna učinit opatření a zajistit jejich opakovatelné použití, přičemž opakovatelné použití je zajišťováno v systému otevřeném, uzavřeném nebo smíšeném²⁷. Pokud osoba uvádí na trh výrobky, jejichž obaly jsou vratné, je tato osoba povinna zajistit opakované použití těchto obalů. Požadavky pro opakované použití vratných obalů jsou stanoveny v příloze č. 2 zákona o obalech.

2. Aplikace DPH u vratných obalů – směrnice ES

DPH jako jedna z nepřímých daní je na úrovni ES harmonizována prostřednictvím směrnic. V současné době je to konkrétně směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty²⁸ (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), která

²⁶ Nařízení vlády č. 111/2002 Sb., kterým se stanoví výše zálohy pro vybrané druhy vratných zálohovaných obalů

²⁷ Viz příloha č. 2 k zákonu o obalech

²⁸ Úř. věst. L 347 ze dne 11.12.2006,

nahradila původní Směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně²⁹ (jinak nazývaná „Šestá směrnice“).

Směrnice 2006/112/ES problematiku vratných obalů zmiňuje ve svém článku 92, podle kterého členské státy mají na výběr jedno ze dvou možných opatření u nákladů na vratné obaly:

- a) *tyto náklady vyjmout ze základu daně a přijmout opatření nezbytná k tomu, aby byla dotyčná částka upravena, nebudou-li obaly vráceny;*
- b) *tyto náklady zahrnout do základu daně a přijmout opatření nezbytná k tomu, aby byla dotyčná částka upravena, budou-li obaly skutečně vráceny.*

Šestá směrnice obsahovala stejnou úpravu pod článkem 11 C odst. 3 první a druhý odstavec. Směrnice o DPH současně stanovuje určité principy, na kterých je tato daň postavena, přičemž jeden ze základních principů je princip neutrality. Tento spočívá v tom, že DPH je ve své podstatě daní, jež zatěžuje konečného spotřebitele, přičemž plátce sám má nárok na odpočet daně na vstupu u plnění, jež použije k svým zdanitelným plněním.

3. Aplikace DPH u vratných obalů – český zákon

Historie

Termín „vratný obal“ se objevil v zákoně č. 235/2004 Sb., o DPH (dále jen „Zákon o DPH“ nebo „ZDPH“) hned s jeho účinností od 1. května 2004, aniž byl tento termín jakkoliv definován. Oproti stavu před vstupem do EU se jednalo o podstatnou změnu. Předunijní úprava DPH zvláštní úpravu pro vratné obaly neobsahovala (pouze pro „vratné lahve“ – viz např. ust. § 8 písm. i) zákona č. 588/1992 Sb., ve znění roku 2004).

Podstata úpravy DPH s účinností od 1. května 2004 spočívala v tom, že při dodání zboží spolu s vratnými obaly do základu daně vstupovala i částka odpovídající nákladu požadovanému za vratný obal. Zákon umožňoval nárok na odpočet DPH i při výkupu vratného obalu od neplátce. Celá úprava vratných obalů tedy spočívala na zvláštním systému uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu při jejich vrácení (viz § 72 odst. 6 ZDPH ve znění od 1. 5.2004). Zákon současně stanovoval, že pravidla pro rozdělení základu daně při dodání výrobků ve vratných obalech (viz § 36 odst. 10 ZDPH ve znění od 1. 5.2004) a pravidla pro určení sazby u části základů daně vztahující se k vratným obalům s tím, že odkaz byl na neexistující odstavec (§ 47 odst. 8 odkazoval na neexistující odst. 11 v § 36 na místo správného odkazu na odst. 11 ZDPH ve znění od 1. 5.2004). Zákon nestanovoval, žádnou vlastní definici vratného obalu ani přímý odkaz na jeho definici v zákoně o obalech, s výjimkou nepřímého odkazu pro vrácení peněžních částek vázaných na vratný obal (viz odkaz 26 na § 9 odst. 1 zákona o obalech).

Současnost

S účinností od 1.ledna 2005 došlo ke změně pravidel při aplikaci DPH na vratné obaly³⁰. Na místo normálního zdaňování vratných obalů tím, že by byly zahrnuty do základu daně a umožněn nárok na odpočet daně při jejich vrácení, došlo k zásadní změně, kdy všechny vratné obaly byly ze základu daně ve své podstatě „vyloučeny“. Vyloučení spočívalo v tom, že zákon stanovil, že dodání vratného obalu se nepovažuje za dodání zboží a není tedy předmětem DPH, jak vyplývá z ustanovení § 13 odst. 10 písm. e) zákona o DPH po jeho novelizaci. Tato úprava aplikace DPH u vratných obalů má jedinou výjimku, kterou tvoří

²⁹ Úř. věst. L 145 16.6.1977

³⁰ Publikace zákona č. 635/2004 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti se změnou zákona o správních poplatcích

ustanovení § 13 odst. 4 písm. i) ZDPH. Podle tohoto ustanovení dodání vratných obalů spolu se zbožím je dodáním zboží (a tudíž předmětem DPH), pokud vratný obal je dodáván osobou, která jej jako vratný uvádí na trh (dále jen „plnič“). Novelizovaný zákon o DPH nestanovil samotnou definici termínu vratný obal a použil pouze odkaz pod čarou na zákon o obalech pomocí poznámky pod čarou č. „10a“.

Současně novela zákona o DPH stanovila, že odvod DPH se bude provádět pouze ze salda nevrácených vratných obalů podle stavu k 31. prosinci příslušného roku a plátce, který daň účtuje a odvádí, je povinen vystavit doklad o použití. Tímto dochází k situaci, že DPH z vratného obalu zůstává nákladem na straně plátce, který uvedl vratný obal na trh, a takto odvedená daň se stává u něho daní konečnou, aniž jakýkoliv další plátce měl nárok na odpočet na vstupu z takto účtované a odvedené daně.

Změna zákona o DPH neprošla klasickým připomínkovým řízením, ale šlo o změnu, která se do zákona dostala v rámci pozměňovacích návrhů při projednávání zákona, kterým se měnily některé zákony v souvislosti se změnou zákona o správních poplatcích³¹. Důvodová zpráva k k navrhované změně předložena nebyla. Ze stenoprotokolů z jednání v poslanecké sněmovně vyplývá, že k žádnému faktickému projednávání v rozpočtovém výboru ve své podstatě nedošlo a pozměňovací návrh byl přijat, tak jak byl přednesen. Podle navrhovatelů zákona se Česká republika svoji úpravou přiklonila k variantě podle článku 92 odst. a) směrnice 2006/112/ES.

Podle současného znění tedy podstata úpravy DPH na vratné obaly spočívá v tom, že tyto nejsou zahrnovány do základu daně (tím, že nejsou považovány za dodání zboží). Nicméně povinnost odvést DPH z nevrácených vratných obalů je přisouzena pouze výrobcům, tzv. plničům, kteří tyto vratné obaly uvádějí spolu se zbožím na trh. Tito mají tedy zvláštní povinnost DPH účtovat a v žádném případě, ve kterém daň odvádějí jim tuto jejich odběratelé neuhradí. Z obchodního hlediska není možné z hlediska tvorby ceny daň zahrnout do ceny vratného obalu (pokud má být základ daně bez daně). Je zřejmé, že jde o jinou situaci než je aplikována u vratných lahví, které mají právním předpisem pevně stanovenou cenu, v níž je DPH svým způsobem zahrnuta.

V případech vratných obalů jako jsou průmyslové palety, kontejnery, boxy, přepravky apod., používaných především ve vztazích mezi plátcí DPH, se daň z přidané hodnoty odváděná plátcem ke konci kalendářního roku stává nákladem pro tohoto plátce a ztrácí proto svoji neutralitu, na které je postaven celý systém. Plátce DPH, který používá vratný obal pro své zdanitelné plnění nemůže být omezován v nároku na odpočet daně na vstupu ani za situace, že při tento spotřebuje v rámci uskutečňování svých zdanitelných plnění.

4. Hodnocení současné zákonné úpravy DPH v České republice

Ze srovnání mezi úpravou jak aplikovat DPH u vratných obalů podle směrnice 2006/112/ES a podle současně platného českého zákona se jeví, že současná česká úprava v případě některých typů vratných obalů narušuje jeden ze základních principů na kterých tato daň stojí a to princip neutrality. Zákon o DPH samostatně stanovuje speciální povinnost určitého odvodu DPH pro plátce a jím odvedená daň se stává daní konečnou, aniž by plátce mohl využít základního principu neutrality garantovaného směrnicí ES. Tato situace je pak silně

³¹ Pozměňovací návrh byl obsažen v návrhu Rozpočtového výboru, viz jeho usnesení č. 425 z 32. schůze dne 8. září 2004, návrh projednán v rámci 2. čtení návrhu novely zákona o správních poplatcích - související, sněmovní tisk 630

v kontrastu proti nakládání s vratnými lahvemi, u kterých se do obchodních řetězců dostávají osoby neplátců daně a kde dochází ke skutečné spotřebě vratného obalu.

5. Možnosti aplikace přímého a nepřímého účinku směrnice ES

V případě, že úprava národního zákona není plně v souladu se směrnicí, je možné aplikovat přímý nebo nepřímý účinek směrnice. Aplikace nepřímého účinku spočívá v tom, že národní úprava je interpretována ve smyslu harmonizačního předpisu (eurokonformní výklad), pokud je národní zákon takovéto interpretace vůbec schopen. Pokud eurokonformní výklad – nepřímý účinek práva ES - nelze aplikovat, je na místě otázka, zda lze použít výklad pomocí přímého účinku směrnice ES.

Zákon o DPH stanovuje, že pouze plnič účtuje DPH na vratné obaly, které jim nebyly vráceny, přičemž tuto musí účtovat jen k poslednímu dni kalendářního roku a mají vystavit doklad o použití, a nikoliv řádný daňový doklad. Pro některé plniče, přestože se pohybují jen v prostoru obchodních vztahů s jinými plátcí, daň účtovaná ve smyslu zákona o DPH přestává mít svoji, směrnicí garantovanou neutrální podstatu. Lze se domnívat, že zákonodárce neměl v úmyslu narušit neutralitu systému DPH a dopustit se tak porušení směrnice pro všechny možné situace. Přestože daňová neutrality je do určité míry narušena i v případě vratných lahví, za situace, kdy zálohovaná cena vratné lahve je stanovena právním předpisem jde o jinou záležitost. V případě právním předpisem pevně stanovené zálohované ceny pro konečného spotřebitele je chápáno, že tato pevně stanovená cena v sobě svým způsobem zahrnuje i veškeré příslušné daně³².

Možné postupy zajišťující neutralitu DPH:

- 5.1. Plnič náklady na vratné obaly zahrne do základu daně, vystaví řádný daňový doklad, příjemce vratných obalů je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu. Po jejich vrácení odběratelem vystaví plnič řádný daňový dobropis. Alternativou je postup, kdy plnič vrátí peněžní částku příslušející vratnému obalu jen proti samostatnému daňovému dokladu od osoby vracející vratný obal (možné jen pokud tato bude plátce daně).
- 5.2. Plnič vyúčtuje DPH za nevrácené vratné obaly k poslednímu dni kalendářního roku vůči jednotlivým odběratelům. Plnič vystaví řádné daňové doklady na takto účtovanou DPH za nevrácené vratné obaly. Příjemce takovýchto daňových dokladů si uplatní nárok na odpočet DPH podle běžných pravidel.

Eurokonformní výklad národní úpravy

Pokud bychom se snažili vyložit českou úpravu ve smyslu varianty a) z článku 92 směrnice 2006/112/ES, výklad by byl následující. Plnič k poslednímu dni kalendářního roku zjistí saldo nevrácených vratných obalů podle jednotlivých dodávek zboží s vratnými obaly a na rozdíl nevrácených vratných obalů doúčtuje příslušnou daň. Současně vystaví řádný daňový doklad.

Příjemce původně dodaného zboží s vratnými obaly obdržel řádný daňový doklad a podle jeho konkrétní situace uplatní či neuplatní nárok na odpočet daně na vstupu. Plnič svoji povinnost odvést DPH ze salda nevrácených vratných obalů splní, přičemž eurokonformním výkladem je přisouzeno, že jeho povinnost provést odvod DPH ze salda nevrácených obalů je nutné realizovat vůči jednotlivým odběratelům.

³² Viz § 2 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách

Ostatní osoby vyjma plničů žádnou povinnost odvodu DPH nemají. Tuto jim nelze uložit ani eurokonformním výkladem jednoznačných ustanoveních zákona, která je z povinnosti odvodu daně vylučují.

Přímý účinek směrnice

Pokud plnič bude náklady na vratný obal zahrnovat vždy do základu daně, jde o naplnění základního pravidla, na kterém je DPH postavena a to, že základ daně obsahuje vše, co plátce obdrží od svého odběratele. V takovémto případě plátce nebude aplikovat českou úpravu, která stanovuje uplatnění DPH jen v případě vzniku salda mezi dodanými a nevrácenými vratnými obaly. Jak výše rozvedeno, národní úprava je v rozporu s úpravou harmonizační.

Plnič odvádí DPH okamžitě k datu dodání zboží s vratným obalem. V jeho případě stát obdrží DPH dříve a nemělo by tudíž být požadováno dodatečné dodanění nějakého salda nevrácených vratných obalů. Plnič vystaví řádný daňový doklad a příjemce zboží si uplatní nárok na odpočet daně při splnění obecných podmínek. Plnič nemůže být sankcionován, za aplikaci DPH v souladu s přímým výkladem zákona o DPH podle směrnice ES.

Pokud odběratel vrací vratný obal a plnič vystaví na vrácený vratný obal daňový dobropis, lze se domnívat, že takovýto postup je odpovídající eurokonformnímu výkladu současného ustanovení § 42 zákona o DPH. Akceptován by měl být i postup, kdy odběratel vrácené vratné obaly vztahující se k dodávanému zboží, kdy náklady na ně byly zahrnuty do základu daně samostatně vyúčtuje a podrobí režimu DPH.

6. Sankce připadající teoreticky v úvahu podle českého zákona

- 6.1. Pokud osoba uvede daň na daňovém dokladu je povinna tuto daň odvést. Tato sankce nepřipadá v úvahu, pokud plnič (či jiný plátce) DPH u vratných obalů účtovanou bude odvádět.
- 6.2. Osoba, která obdrží daňový doklad od plátce za plnění, které podle zákona není považováno za dodání zboží, nemá nárok na odpočet DPH na vstupu. Tato osoba by se mohla domáhat vydání neoprávněného majetkového prospěchu v soukromoprávním řízení na osobě, které ji takovýto daňový doklad vystavila a daň účtovala.
- 6.3. Osoba, která vystaví daňový doklad na místo dokladu o použití se vystavuje teoretickému riziku sankce uložení pokuty podle ustanovení § 37 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Ačkoliv riziko pokuty je pouze v rovině teoretické, nelze jej absolutně vyloučit.

Závěr

Navrhujeme potvrdit, že:

- pokud plnič bude s některými vratnými obaly (vyjma vratných lahví) nakládat ve smyslu možností popsaných pod bodem 5.1 a 5.2 výše, správce daně **nemůže postupovat** ve smyslu sankcí, které by přicházely v úvahu jako popsáno v bodě 6.3;
- osoba, která obdrží daňový doklad od plniče, má nárok na odpočet DPH na vstupu při splnění obecných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu. Správce daně **nemůže uplatnit** postup popsaný v bodě 6.2, protože při dodání zboží bude do

základu daně při použití přímého účinku zahrnut i náklad na vratný obal a nepůjde tak o situaci, že k dodání zboží nedošlo.

Dále se navrhuje, aby při nejbližší novelizaci zákona o DPH bylo zváženo, zda současná úprava aplikace DPH u všech vratných obalů by neměla být nahrazena samostatnou úpravou pro vratné lahve na jedné straně a samostatnou pro ostatní vratné obaly na straně druhé.

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

Příspěvek byl projednán s předkladatelem a bylo dohodnuto odložení příspěvku. MF žádá o odložení na příští jednání.

Příspěvek 225/13.02.08 – MF předkládá stanovisko – MF souhlasí, aby KDP ČR vyžádala názor Ústavu státu a práva AV ČR – příspěvek odložen

225/13.02.08 - Skupinová registrace k dani z přidané hodnoty – vymezení členů skupiny

Předkládají: Ing. Tomáš Havel, daňový poradce, č. osvědčení 4109
Mgr. Ing. Štěpán Karas, daňový poradce, č. osvědčení 4074
Ing. Václav Olšanský, daňový poradce, č. osvědčení 2317
Ing. Petr Potomský, daňový poradce, č. osvědčení 3276

(a) 1. Úvod

Novelou zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty („ZDPH“) – zákonem č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů, část čtvrtá - byl do ZDPH od 1.1.2008 zaveden institut skupinové registrace. Pro účely skupinové registrace došlo rovněž k vymezení osob, které mohou být do skupiny zahrnuty.

Vzhledem k tomu, že příslušná ustanovení ZDPH, která upravují skupinovou registraci v otázce zahrnutí členů do skupiny, nejsou jednoznačná, je cílem tohoto příspěvku sjednotit výklad v některých oblastech, které jsou pro zahrnování osob do skupiny klíčové.

(b) 2. Postup při vytvoření skupiny

Dle § 5a odst. 2 ZDPH se spojenými osobami pro účely ZDPH rozumí kapitálově spojené osoby nebo jinak spojené osoby. Dle § 5a odst. 1 ZDPH se skupinou pro účely zákona rozumí skupina spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku.

Zákon o DPH přímo uvádí, že pokud mají osoby, které jsou součástí skupiny, sídlo, místo podnikání nebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich části součástí skupiny.

Podle ustanovení § 95a odst. 1 ZDPH v přihlášce k registraci skupiny určí spojené osoby, které budou členy skupiny, osobu, která bude zastupujícím členem skupiny.

Z výše uvedené definice skupiny lze dovodit, že pro účely vzniku skupiny je možno postupovat následujícím způsobem:

- I. Vymezit množinu spojených osob, které splňují podmínky ustanovení § 5a odst. 2 ZDPH.
- II. Z množiny spojených osob vyloučit ty, které nemají sídlo, místo podnikání či provozovnu na území České republiky (množina spojených osob v tuzemsku).
- III. Uzavřít dohodu některých nebo všech osob, které jsou obsaženy v množině spojených osob v tuzemsku, o jejich zahrnutí do přihlášky k registraci k DPH a podání přihlášky k DPH správci daně (dohoda oprávněných osob).

Domníváme se, že z výše uvedeného vyplývá určitá závazná posloupnost v rozhodovacím procesu, jehož výsledkem je určení osob resp. jejich částí, které tvoří skupinu považovanou za samostatnou osobu povinnou k dani.

V praxi tak bude v první řadě nutno stanovit množinu osob, které naplňují definici spojených osob. Z těchto spojených osob bude následně vybrána podmnožina osob, která (v případě splnění ostatních zákonných podmínek) bude představovat pro účely DPH skupinu.

(c) 3a. Výklad definice kapitálově spojených osob v ZDPH

V souladu s § 5a odst. 3 ZDPH jsou **kapitálově spojené osoby pro účely skupinové registrace** osoby, z nichž se

1. *jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo*
2. *jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob,*

a přitom tento podíl představuje alespoň 40 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv těchto osob.

Vzhledem k absenci ustálených pravidel pro výklad definice kapitálově spojených osob pro účely ZDPH se nabízí porovnání s definicí kapitálově spojených osob pro účely zákona o daních z příjmů a její praktickou aplikací. Pro účely **zákona o daních z příjmů (§ 23 odst. 7) se spojenými osobami rozumí**

a) kapitálově spojené osoby, přitom

1. *jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými,*
2. *jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými.*

Při porovnání této definice s definicí kapitálově spojených osob pro účely zákona o daních z příjmů lze konstatovat, že obě definice jsou téměř identické (liší se v zásadě pouze procento kapitálové účasti).

Vzhledem k této skutečnosti se domníváme, že by pro účely výkladu ustanovení ZDPH ohledně kapitálově spojených osob měly být aplikovatelné v současné době již ustálené výklady k určení propojenosti kapitálově spojených osob pro účely zákona o dani z příjmů (např. stanovisko Ministerstva Financí vydané k výkladu kapitálově spojených osob v rámci jednání koordinačního výboru Komory daňových poradců z 25. února 2004).

Na základě výše uvedeného lze shrnout, že pro posouzení kapitálově spojených osob pro účely skupinové registrace je v podmínkách neexistence dalších výkladů vhodné vycházet ze

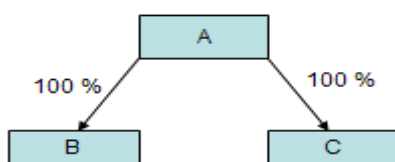
shodných postupů a principů, které jsou aplikovány pro stanovení kapitálově spojených osob pro účely zákona o daních z příjmů.

Dále uvádíme několik příkladů, které dle našeho názoru mohou v praxi běžně nastat.

(d) 3b. Příklady kapitálově propojených osob

Příklad 1

Mateřská společnost A se sídlem v Německu vlastní 100% podíl na dceřiné společnosti B a rovněž 100% podíl na dceřiné společnosti C (viz obr). Obě dceřinné společnosti B a C mají sídlo v ČR.



Příklad č. 1 – kapitálově spojené osoby

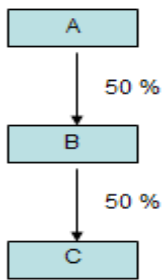
V tomto případě jsou pro účely ZDPH za spojené osoby považovány společnost A se společností B a společnost A se společností C, neboť tyto jsou navzájem přímo propojené a zákonný procentní limit účasti je v daném případě splněn.

Zákon o DPH (stejně jako zákon o daních z příjmů) hovoří jak o přímém, tak i nepřímém podílu na kapitálu nebo hlasovacích právech. Jelikož nepřímý podíl na kapitálu či hlasovacích právech zahrnuje dle ustáleného výkladu k definici kapitálově spojených osob pro účely zákona o daních z příjmů i sesterské společnosti vlastněné společnou mateřskou společností, jsou za spojené osoby pro účely ZDPH považovány také společnosti B a C.

V případě, že by výše uvedená společnost A neměla sídlo na území ČR, pak i v tomto případě by patřila do množiny kapitálově spojených osob. Nekvalifikovala by se ovšem jako součást skupiny pro účely skupinové registrace.

Příklad 2

Společnost A vlastní 50% podíl dceřiné společnosti B. Společnost B současně vlastní 50% podíl na společnosti C. Mezi společnostmi A, B a C je tedy vztah „babička – matka – dcera“ (viz obr.).



Příklad č. 2 – kapitálově spojené osoby

Kapitálově propojenými osobami jsou společnosti A a B a rovněž společnosti B a C, neboť v obou případech je splněna podmínka přímé kapitálové propojenosti s účastí vyšší než 40%.

Jelikož společnost A má nepřímý podíl na kapitálu společnosti C, skupinu mohou utvořit i společnosti A a C za předpokladu, že je splněn alespoň 40% podíl nepřímé kapitálové účasti společnost A na společnosti C. V této souvislosti vyvstává otázka, jak určit procentní výši podílu.

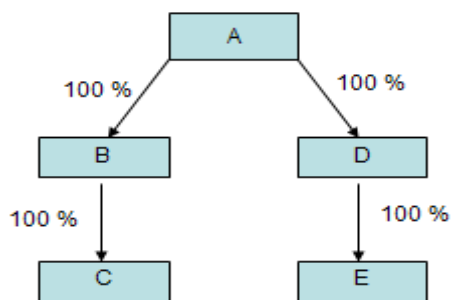
Nabízí se alternativa prostého násobení kapitálových podílů, tj. podíl A na B krát podíl B na C (numericky tedy $0,5 \times 0,5 = 0,25$). Při tomto postupu by vycházelo, že společnost A má na společnosti C podíl ve výši 25%. Jelikož zákonem stanovená hranice podílu pro propojenost je 40%, při použití metody prostého násobení by společnosti A a C kapitálově propojené nebyly a skupinu by tedy utvořit nemohly.

Dle stanoviska Ministerstva Financí k určení propojenosti osob pro účely zákona o daních z příjmů (Koordinační výbor ze dne 25. února 2004) však metodu prostého násobení podílu pro účely stanovení spojenosti osob použít nelze.

Domníváme se, že by tento přístup měl být analogicky aplikován i na daň z přidané hodnoty. To znamená, že se metoda prostého násobení podílů nepoužije a rozhodující je, že podíl společnosti A na společnosti B a podíl společnosti B na společnosti C je vyšší než zákonných 40%. Společnosti A a C tedy jsou kapitálově propojené a mohou utvořit skupinu pro společnou registraci k DPH.

Příklad 3

Společnost A vlastní 100% podíl na dceřiné společnosti B. Společnost B současně vlastní 100% podíl na společnosti C. Mezi společnostmi A, B a C je tedy vztah „babička – matka – dcera“. Společnost A zároveň vlastní 100% podíl na další dceřiné společnosti D. Společnost D současně vlastní 100% podíl na společnosti E. Mezi společnostmi A, D a E je tedy vztah „babička – matka – dcera“ (viz obr.).

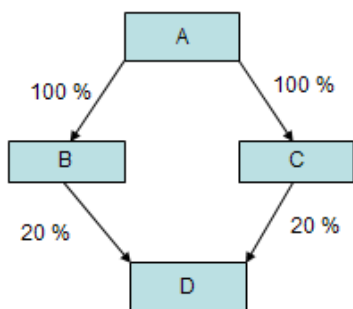


Příklad č. 3 – kapitálově spojené osoby

Na základě výše uvedených principů v Příkladu 1 a v Příkladu 2 lze konstatovat, že kapitálově propojené osoby jsou rovněž společnosti C a E, neboť tyto společnosti jsou nepřímo kapitálově spojené a ve všech případech je splněn zákonný procentní podíl držby (40%).

Příklad 4

Společnost A vlastní 100% podíl na dceřiných společnostech B a C. Společnosti B a C jednotlivě vlastní 20% podíl na společnosti D (viz obr.).



Příklad č. 4 – kapitálově spojené osoby

Na základě výše uvedených principů v Příkladu 1 a v Příkladu 2 lze konstatovat, že kapitálově propojené osoby jsou i společnosti A a D, neboť tyto společnosti jsou nepřímo kapitálově spojené přes společnosti B a C (zákonný limit kapitálové účasti je dodržen).

(e) 4. Výklad definice jinak spojených osob v ZDPH

V této části příspěvku se zabýváme výkladem definice jinak spojených osob podle § 5a ZDPH. Obdobně jako v části 3a tohoto příspěvku nejprve uvádíme srovnání definice jinak spojených osob podle ZDPH a ZDP.

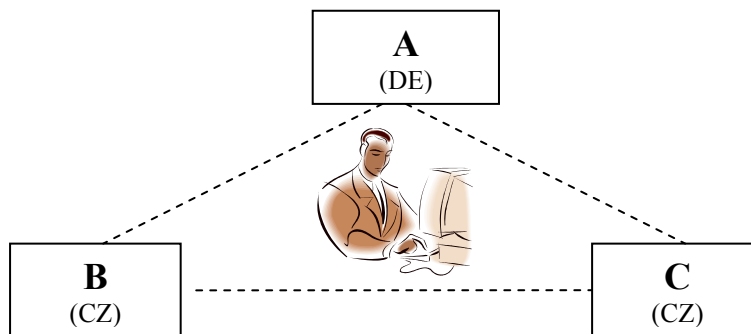
Jinak spojené osoby jsou ZDPH definovány v § 5a odst. 4 jako osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba. ZDP definuje jinak spojené osoby v § 23 odst. 7 písm. b). Jinak spojenými osobami podle tohoto ustanovení jsou osoby

1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,
2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob.
3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,

4. blízké,
5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Z výše uvedených definic tedy dovozujeme, že jinak spojené osoby podle § 5a ZDPH jsou vždy též jinak spojenými osobami podle § 23 odst. 7 ZDP. Nelze ovšem dovodit, že jinak spojené osoby, které splňují definici § 23 odst. 7 ZDP, jsou též jinak spojenými osobami podle § 5a ZDPH. Zároveň mohou být jinak spojené osoby jak osoby se sídlem v České republice tak osoby, které mají sídlo mimo Českou republiku a v České republice nemají ani provozovnu.

Domníváme se, že za jinak spojené osoby podle § 5a ZDPH lze například považovat osoby, jejichž jednatelem nebo členem představenstva je tatáž fyzická osoba. Rozsah jinak spojených osob dokumentujeme na následujícím příkladu:



Příklad č. 5 – jinak spojené osoby

Jestliže je jedna fyzická osoba členem představenstva společnosti A (sídlo v Německu), členem představenstva společnosti B (sídlo v České republice) a jednatelem společnosti C (sídlo v České republice), pak osoby A, B a C jsou jinak spojené osoby.

Dílčí závěr: Jinak spojené osoby podle ZDPH jsou též jinak spojenými osobami podle ZDP a jedná se například o osoby, jejichž jednatelem nebo členem představenstva je tatáž fyzická osoba, přičemž sídlo, místo podnikání ani provozovna nemají na rozsah jinak spojených osob vliv.

(f) 5. Kombinace kapitálové a jiné propojenosti

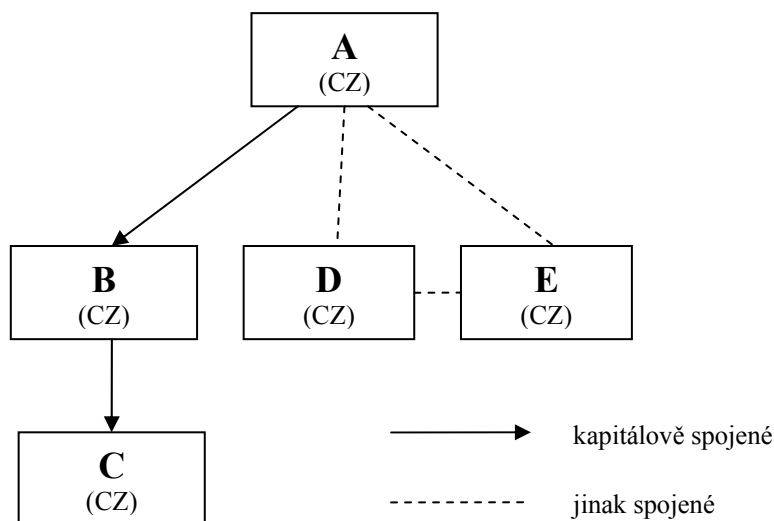
V této části příspěvku analyzujeme kombinace způsobů spojenosti osob, které mohou být spojenými osobami. Zejména se zaměřujeme na to, zda spojené osoby mohou být obecně osoby, z nichž některé osoby jsou jen kapitálově spojenými osobami a některé osoby jen jinak spojenými osobami.

ZDPH v § 5a odst. 2 uvádí, že spojenými osobami jsou kapitálově spojené osoby nebo jinak spojené osoby. Z tohoto ustanovení dovozujeme, že spojené osoby mohou být tvořeny následujícími způsoby:

- pouze osoby, které jsou kapitálově spojenými osobami (viz část 3a a 3b),

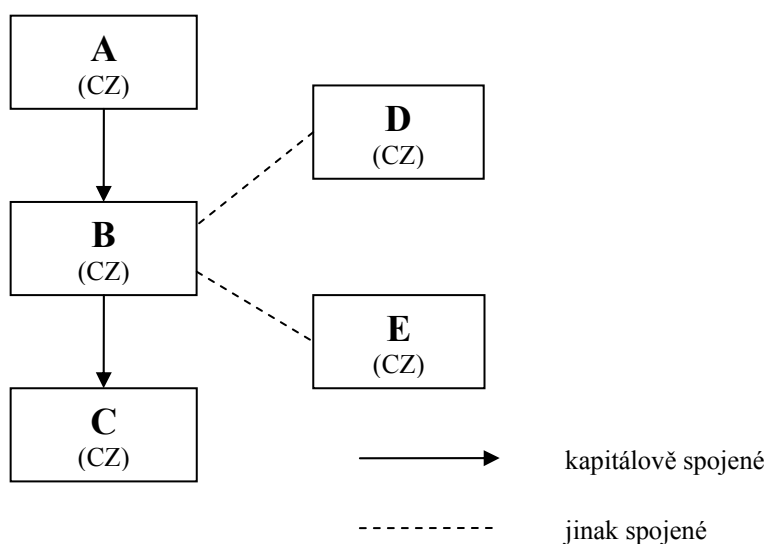
- pouze osoby, které jsou jinak spojenými osobami (viz část 4),
- osoby, které jsou zároveň kapitálově spojenými osobami a jinak spojenými osobami,
- kombinace všech tří výše uvedených možností s tím, že vždy musí existovat alespoň jedna osoba, která je kapitálově spojena se všemi kapitálově spojenými osobami a jinak spojena se všemi jinak spojenými osobami.

Poslední způsob tvorby spojených osob lze dokumentovat následujícími příklady:



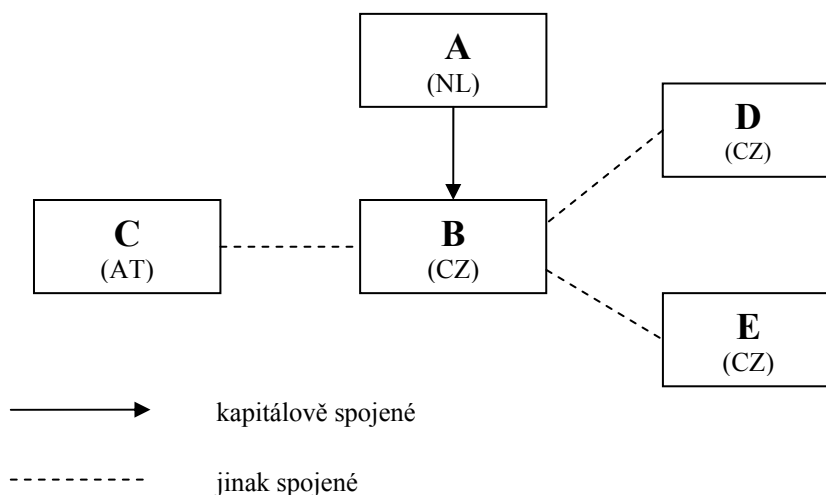
Příklad č. 6 – kombinace kapitálově a jinak spojených osob

Jestliže společnosti A, B a C jsou kapitálově spojenými osobami a společnosti A, D a E jsou jinak spojenými osobami (jednatelem všech tří společností je tatáž osoba), pak všechny osoby A – E jsou spojenými osobami podle § 5a ZDPH.



Příklad č. 7 – kombinace kapitálově a jinak spojených osob

Jestliže společnosti A, B a C jsou kapitálově spojenými osobami a společnosti B a D (1. člen představenstva B je členem představenstva D), B a E (2. člen představenstva B je členem představenstva E) jsou jinak spojenými osobami, pak všechny společnosti A – E jsou spojenými osobami podle § 5a ZDPH.



Příklad č. 8 – kombinace kapitálově a jinak spojených osob

Jestliže společnost A se sídlem v Nizozemí je 100 % vlastníkem společnosti B se sídlem v České republice a zároveň členem představenstva společnosti B je členem představenstva společnosti C (se sídlem v Rakousku), jiný člen představenstva společnosti B je členem představenstva společnosti D (se sídlem v České republice) a též třetí člen představenstva společnosti B je jednatelem společnosti E (se sídlem v České republice), pak všechny společnosti A – E jsou spojenými osobami. V tomto případě tedy uvažujeme tři různé osoby, které jsou členy představenstva nebo jednatelem třech různých společností každý zvlášť.

Dílčí závěr: Spojenými osobami jsou též kapitálově spojené osoby a jinak spojené osoby, pokud existuje mezi těmito osobami alespoň jedna, která je kapitálově spojena se všemi kapitálově spojenými osobami a jinak spojena se všemi jinak spojenými osobami.

(g) 6. Postup při definici skupiny

V této části příspěvku se zabýváme interpretací pojmu skupina podle § 5a odst. 1 ZDPH a dále postupem definice této skupiny.

Při definici skupiny je třeba zejména vycházet z definice spojených osob, kterými jsou podle § 5a odst. 2 ZDPH kapitálově spojené osoby a jinak spojené osoby. Výkladem rozsahu spojených osob jsme se zabývali v předcházejících částech tohoto příspěvku. Skupina je dále definována § 5a odst. 1 ZDPH jako skupina spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce podle § 95a.

Z této definice dovozujeme tři základní podmínky, které musí osoba splnit, aby byla členem skupiny:

- jedná se o spojenou osobu podle § 5a odst. 2 ZDPH,
- tato osoba má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku,
- tato osoba je uvedena v přihlášce k registraci skupiny podle § 95a ZDPH.

První dvě podmínky vyplývají přímo z textu definice skupiny podle § 5a odst. 1 ZDPH. Poslední podmínka vyplývá z první věty ustanovení § 95a odst. 1 ZDPH, podle které v přihlášce k registraci skupiny určí spojené osoby, které budou členy skupiny, osobu, která bude zastupujícím členem skupiny.

Z tohoto ustanovení též dovozujeme, že jednotlivé osoby, které splňují první dvě podmínky, si mohou zvolit, zda budou členy skupiny či nikoliv, protože v přihlášce budou uvedeny pouze ty spojené osoby, které budou členy skupiny. Jelikož ZDPH toto ustanovení již dále nerozvádí, dovozujeme, že členství ve skupině je při splnění prvních dvou podmínek vždy dobrovolné.

Z výše uvedených podmínek též dovozujeme postup, jakým je třeba definovat osoby, které jsou členy skupiny:

- stanovení všech osob, které jsou spojenými osobami podle § 5a odst. 2 ZDPH,
- omezení pouze na ty osoby, které mají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku,
- na základě vůle jednotlivých osob uvedení těchto osob v přihlášce k registraci skupiny jako plátce podle § 95a ZDPH.

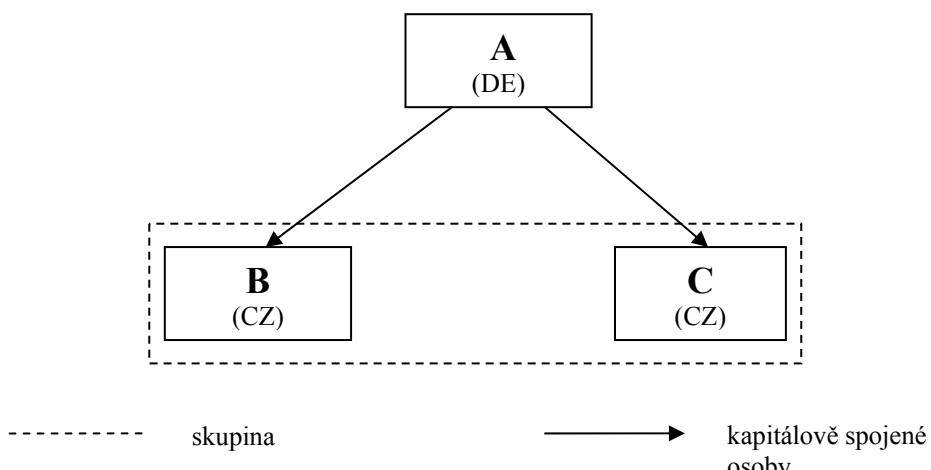
V praxi bude samozřejmě možné postupovat i tak, že mezi spojenými osobami nebudou v prvním kroku zahrnuty všechny existující osoby, které by mohly definici spojených osob splnit, protože v rámci postupu tvorby skupiny často nebude účelné vyhledávat veškeré osoby (např. zahraniční osoby, které v konečném důsledku nemohou být ve skupině v tuzemsku zahrnuty). Všechny osoby označené v prvním kroku za spojené osoby ovšem musí splňovat definici spojených osob podle § 5a odst. 2 ZDPH.

Z tohoto postupu je zřejmé, že skupinu mohou tvořit:

- všechny osoby, které jsou spojenými osobami podle § 5a odst. 2 ZDPH, a které mají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku,
- některé z těchto osob, vždy se ovšem musí jednat minimálně o dvě osoby.

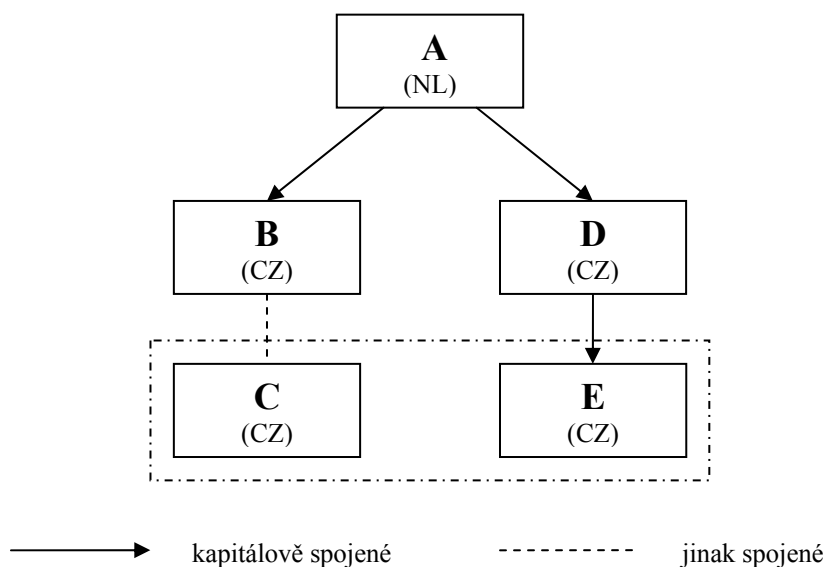
Jak uvádíme, kontrola splnění definice spojených osob je prvním krokem při stanovení osob, které tvoří skupinu. V dalších krocích tak podle našeho názoru již není nutné znovu posuzovat, zda je v rámci vybraných osob splněna definice spojených osob či nikoliv. Splnění definice § 5a odst. 2 ZDPH je tedy třeba vždy posuzovat pouze na úrovni všech osob před tím, než jsou vybrány pouze osoby se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku a než si jednotlivé osoby zvolí, zda budou součástí skupiny spojených osob tím, že jsou uvedeny v přihlášce k registraci skupiny jako plátce podle § 95a ZDPH.

Výše uvedený výklad pojmu skupina dokumentujeme na následujících příkladech:



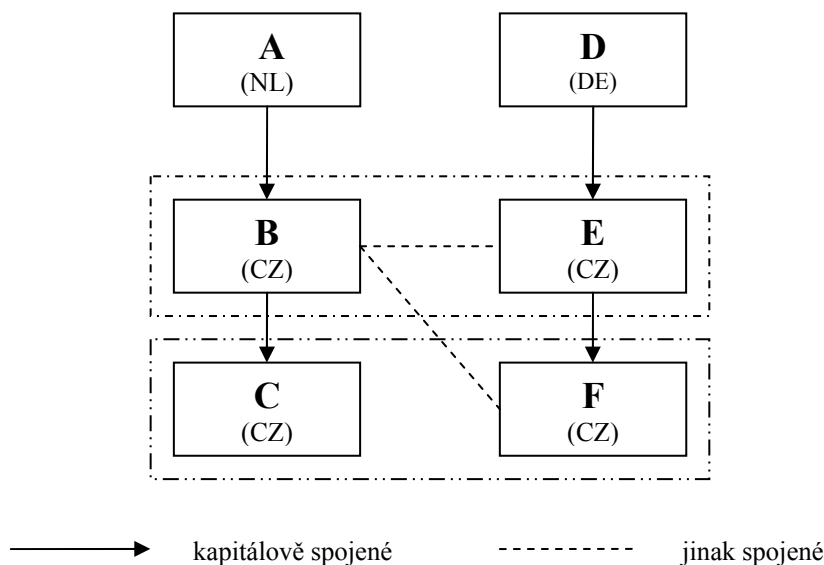
Příklad č. 9 – skupina spojených osob

Jestliže společnosti A, B a C jsou spojenými osobami (společnost A je 100 % vlastníkem společností B a C) a společnosti B a C mají sídlo v tuzemsku, pak společnosti B a C mohou tvořit skupinu. Obdobně by bylo postupováno i v případě, kdy by společnost A byla tuzemským subjektem.



Příklad č. 10 – skupina spojených osob

Jestliže společnosti A (se sídlem v Nizozemí), B, D a E jsou kapitálově spojené osoby a společnosti B a C jsou jinak spojené osoby, pak společnosti B, C, D a E mohou vytvořit skupinu podle § 5a ZDPH. Zároveň pokud budou v přihlášce k registraci skupiny uvedeny pouze společnosti C a E, budou skupinu tvořit pouze tyto dvě společnosti C a E.



Příklad č. 11 – skupiny spojených osob

Společnosti A, B a C jsou kapitálově spojenými osobami a společnosti D, E a F jsou též kapitálově spojenými osobami, přičemž společnosti B, E a F jsou jinak spojenými osobami (společný člen představenstva). V této situaci lze definovat například následující dvě množiny spojených osob:

- společnosti A, B, C, E a F (společnost D není v tomto případě v souladu s částí 5 spojenou osobou),
- společnosti B, D, E a F (společnosti A a C nejsou v tomto případě v souladu s částí 5 spojenými osobami s uvedenými společnostmi).

Pokud za spojené osoby zvolíme první množinu, tj. osoby A, B, C, E a F, pak společnosti B a E mohou vytvořit skupinu a zároveň společnosti C a F mohou vytvořit jinou oddělenou skupinu. Skutečnost, že spojené osoby mohou vytvořit i více oddělených skupin vyplývá nejen z výše uvedeného postupu tvorby skupiny, ale též z poslední věty § 5a odst. 1 ZDPH, podle které každá osoba může být členem pouze jedné skupiny. Ke skupině tvořené společnostmi B a E můžeme dospět též tak, že za spojené osoby zvolíme druhou uvedenou množinu, tj. společnosti B, D, E a F.

Dílčí závěr: Skupinu, která je plátcem podle § 95a, je třeba definovat ve třech krocích:

- stanovení všech osob, které jsou spojenými osobami podle § 5a odst. 2 ZDPH,
- omezení pouze na ty osoby, které mají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku,
- na základě vůle jednotlivých osob uvedení těchto osob v přihlášce k registraci skupiny jako plátce podle § 95a ZDPH.

Skupinu tedy mohou tvořit osoby, které jsou spojenými osobami a jsou uvedeny na přihlášce k registraci skupiny podle § 95a ZDPH. V rámci osob tvořících skupinu již není nutné posuzovat, zda tyto osoby samy o sobě splňují definici spojených osob podle § 5a odst. 2 ZDPH.

(h) 7. Závěr

Na základě provedené analýzy se domníváme, že jedním z praktických postupů při tvoření skupiny podle § 5a ZDPH jsou následující tři kroky:

- I. Vymezení množiny spojených osob, které splňují podmínky ustanovení § 5a odst. 2 ZDPH.
- II. Z množiny spojených osob vyloučení těch osob, které nemají sídlo, místo podnikání či provozovnu na území České republiky (množina spojených osob v tuzemsku).
- III. Dohoda některých nebo všech osob, které jsou obsaženy v množině spojených osob v tuzemsku, o jejich zahrnutí do přihlášky k registraci k DPH a podání přihlášky k DPH správci daně (dohoda oprávněných osob).

Při výkladu kapitálově spojených osob podle ZDPH je nutné vycházet ze shodných postupů a principů, které jsou (až na procento účasti) aplikovány pro stanovení kapitálově spojených osob pro účely zákona o daních z příjmů (viz výše body 3a a 3b).

Jinak spojené osoby podle ZDPH jsou též jinak spojenými osobami podle ZDP.

Do vymezení kapitálově spojených osob a jinak spojených osob patří také osoby se sídlem nebo místem podnikání mimo tuzemsko.

V rámci definice spojených osob je možné kombinovat kapitálově spojené a jinak spojené osoby. Spojenými osobami jsou též kapitálově spojené osoby a jinak spojené osoby, pokud existuje mezi těmito osobami alespoň jedna, která je kapitálově spojena se všemi kapitálově spojenými osobami a jinak spojena se všemi jinak spojenými osobami (viz výše bod 4).

Na základě výše uvedeného postupu při vzniku skupiny podle § 5a ZDPH mohou skupinu tvořit pouze některé osoby, které patří do množiny spojených osob, pokud jsou uvedeny na přihlášce k registraci skupiny podle § 95a ZDPH a mají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku. V rámci osob tvořících skupinu se již neposuzuje, zda tyto osoby samy o sobě splňují definici spojených osob podle § 5a odst. 2 ZDPH (viz výše bod 6).

Z množiny spojených osob lze vytvořit více skupin, jejichž členy ale nemohou být stejné osoby.

Výše uvedené závěry navrhuje projednat v rámci Koordinačního výboru a případně zohlednit v plánované novelizaci zákona o DPH nebo zveřejnit vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí:

Základní pravidlo pro vymezení potenciálních členů skupiny je stanoveno v § 5a odst. 1 ZDPH, kdy se skupinou rozumí skupina spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku. Skupinu mohou vytvořit pouze ty osoby, které splní obě zákonem předepsané podmínky, tzn. osoby, které jsou spojenými osobami a které jsou zároveň osobami usazenými v tuzemsku. Pro vytvoření konkrétní skupiny je nutné, aby výše uvedené podmínky splňovali všichni její členové.

MF souhlasí s názorem, že znění ustanovení § 5a odst. 2 ZDPH umožňuje kombinovat v rámci jedné skupiny jak kapitálově spojené osoby, tak i jinak spojené osoby.

V případě kapitálově spojených osob vychází výpočet propojenosti z obdobných závěrů uplatňovaných pro účely zákona o daních z příjmů, přičemž v případě nepřímého podílu na kapitálu je spojení v zákonem (ZDPH) stanovené výši považováno za dodržené, pokud je mezi jednotlivými osobami v přímé řadě zachován alespoň 40 % podíl (v příkladu č. 2 v předloženém příspěvku lze tak i osoby A a C považovat za kapitálově spojené osoby). Za kapitálově spojené osoby lze rovněž považovat i osoby A a D uvedené v příkladu 4, kdy společnost A vlastní 40 % podíl v osobě D prostřednictvím dvou subjektů.

Pro účely vymezení jinak spojených osob dle § 5a odst. 4 ZDPH postačuje, pokud se na vedení více subjektů podílí aspoň jedna shodná osoba, a to i v případě vícečlenného statutárního orgánu. Pro splnění výše zmiňované podmínky je však nutné, aby se tato jedna shodná osoba podílela na všech osobách, které mají být považovány za jinak spojené osoby. Za jinak spojené osoby proto nelze považovat např. osoby B, E a D v příkladu č. 6 nebo osoby B, C, D a E v příkladu č. 7 v předloženém příspěvku.

Z výše uvedených předpokladů pro možnost vytváření skupin tak vyplývají následující závěry, které nejsou v souladu se závěry navrženými předkladateli:

- I když je členství ve skupině dobrovolné, nelze souhlasit se skutečností, že jakékoli osoby, které lze obecně považovat za spojené osoby, mohou vytvořit skupinu v jakékoliv kombinaci těchto osob. Všichni členové skupiny musí být spojenými osobami a mít v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu (skupinu tak nemohou například vytvořit osoby B a C v příkladu č. 1 v předloženém příspěvku, protože osoby B a C nejsou samy o sobě, tj. bez začlenění osoby A do skupiny, spojenými osobami ve smyslu ZDPH).
- V případě jinak spojených osob je nutné, aby se na jejich vedení podílela aspoň jedna shodná osoba, a to na vedení všech subjektů, které by měly být považovány jinak spojenými osobami.

Daň z příjmů

Příspěvek 226/12.03.08 – MF předkládá souhlasné stanovisko – příspěvek uzavřen

226/12.03.08 - Aplikace § 38r od roku 2008

Předkládá: Ing. Tomáš Zatloukal, LL.M., daňový poradce, číslo osvědčení 2330

Tento příspěvek je zaměřen na časovou působnost ustanovení § 38r ZDP po jeho novelizaci v rámci reformy veřejných financí.

1. Zákonná ustanovení

Ustanovení § 38r zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále ZDP) obsahuje speciální úpravu lhůt pro vyměření daně a modifikuje tak lhůty upravené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále ZSDP).

Podle § 38r odst. 2 ZSDP platí, že lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, končí lhůta pro vyměření dle § 47 ZSDP - jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit - současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Obdobně se postupuje při uplatnění daňové ztráty při převedení podílového fondu do jiné investiční společnosti nebo při přeměně investičního fondu zaniklého bez provedení likvidace na otevřený podílový fond a dále při uplatnění ztráty po převodu podniku nebo jeho samostatné části, fúzi společností nebo rozdělení společnosti.

Lhůty pro doměření daně z důvodů nesplnění podmínek pro uplatnění nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku jako výdaje počínají podle § 38r odst. 3 ZDP běžet od konce kalendářního roku, v němž bylo možno poprvé ověřit splnění těchto zákonných podmínek.

Zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále novela) došlo mj. k novelizaci § 38r ZDP, do kterého byl doplněn odstavec 4 v následujícím znění:

„(4) Ustanovení odstavců 2 a 3 se vztahují na všechny poplatníky bez ohledu na to, zda jim byla poskytnuta investiční pobídka podle zvláštního právního předpisu 67).“

Zvláštním právním předpisem se dle poznámky pod čarou rozumí zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (dále ZIP).

2. Popis problému

Novela ZDP vymezuje okruh subjektů, na které se výše uvedená speciální úprava lhůt pro vyměření daně vztahuje. Doplnění § 38r ZDP o odstavec 4 je přitom reakcí na rozhodovací praxi soudů, zejm. pak Nejvyššího správního soudu, který vykládal osobní působnost ustanovení § 38r ZDP ve znění do 31.12.2007 v tom smyslu, že prodloužení lhůt pro vyměření daně dopadá pouze na subjekty, kterým byla poskytnuta investiční pobídka.³³ V tomto příspěvku vycházím z toho, že právní názor vyjádřený Nejvyšším správním soudem, který byl opakovaně potvrzen a taktéž publikován ve sbírce jeho rozhodnutí jednoznačně vyřešil spory ohledně osobní působnosti ustanovení § 38r ZDP před 01.01.2008.

Vzhledem k tomu, že novela přináší výslovné zakotvení osobní působnosti § 38r ZDP tak, že dopadá na všechny poplatníky, dochází ve smyslu výše uvedeného výkladu k významnému rozšíření okruhu dotčených osob. Novela však neobsahuje přechodné ustanovení, které by se týkalo časové působnosti rozšířeného § 38r ZDP. Vzniká tedy otázka, která zdaňovací období mohou být u subjektů, na něž ustanovení § 38r odst. 2 a 3 ZDP do 01.01.2008 nedopadalo, předmětným ustanovením dotčena, tj. u kterých zdaňovacích období dochází k prodloužení lhůt pro vyměření daně dle ZSDP.

Časová působnost ustanovení § 38r ZDP přitom byla sporná již v minulosti. Stejný problém byl spojen s novelou ZDP, která nabyla účinnosti 01.05.2000 a kterou bylo do ZDP ustanovení § 38r zařazeno, neboť ani tato novela neobsahovala přechodné ustanovení. Spor, který v důsledku chybějícího přechodného ustanovení mezi daňovou správou a poplatníky vznikl, byl vyřešen teprve Nejvyšším správním soudem. Tento v několika svých rozsudcích dospěl opakovaně k závěru, že aplikace § 38r ZDP od data jeho účinnosti na všechna zdaňovací období, za která ještě může být daň vyměřena či dodatečně vyměřena (tj. např. i na ztráty vzniklé přede dnem účinnosti této novely a uplatňované po dni její účinnosti), by představovala nepřípustnou retroaktivitu. Ustanovení § 38r ZDP totiž zasahuje do hmotněprávní sféry daňového subjektu, tj. do stanovení jeho daňové povinnosti a vybrání daně. Ze zákazu retroaktivity právních norem Nejvyšší správní soud dovedl, že prodloužení prekluzivní lhůty ve smyslu § 38r ZDP lze aplikovat teprve na daňové ztráty vzniklé za zdaňovací období roku, ve kterém nabylo dané ustanovení účinnosti (v daném případě na daňové ztráty vzniklé za zdaňovací období roku 2000).

Dle mého názoru lze výklad provedený Nejvyšším správním soudem plně použít i na aktuální situaci. Novela se totiž nijak nedotkla podstaty daného ustanovení, pouze rozšířila okruh subjektů, na které § 38r ZDP dopadá. Vzhledem k tomu, že se jedná o ustanovení s hmotněprávními účinky, je možné ho použít s ohledem na absenci přechodných ustanovení novely teprve na právní stav, který nastal po datu účinnosti novely. To znamená, že u subjektů, na které ustanovení § 38r ZDP dopadá nově, lze prodloužení lhůty aplikovat až pro zdaňovací období splňující předpoklady odst. 2 a 3, která započala po 01.01.2008.

U poplatníka, kterému nebyla poskytnuta investiční pobídka lze ustanovení § 38r odst. 2 a 3 ZDP použít poprvé v případech, kdy vykáže daňovou ztrátu počínaje zdaňovacím obdobím roku 2008. Lze-li tuto daňovou ztrátu uplatnit v následujících zdaňovacích obdobích jako položku snižující základ daně, končí lhůta pro vyměření daně dle § 47 ZSDP pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací

³³ Např. rozsudek spis. zn. 5 Afs 28/2003 ze dne 31.08.2004, rozsudek spis. zn. 5 Afs 36/2003 ze dne 20.06.2005 nebo rozsudek 2 Afs 143/2004 ze dne 29.06.2006.

období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Ustanovení tedy nelze použít na ztráty, které vznikly přede dnem nabytí účinnosti zákona a které jsou uplatňovány po dni nabytí účinnosti tohoto ustanovení.

3. Navržená řešení

U poplatníků, kterým nebyla poskytnuta investiční pobídka, a tudíž se na ně ustanovení § 38r ZDP před 01.01.2008 nevztahovalo, lze aplikovat prodloužení lhůty pro vyměření daně pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit teprve na případy, kdy daňová ztráta vznikla ve zdaňovacím období roku 2008 a později.

4. Závěr

Doporučuji přijmout sjednocující závěr k výše uvedenému problému a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem předkladatele.

Příspěvek 228/12.03.08 – MF předkládá souhlasné stanovisko – příspěvek uzavřen

228/12.03.08 - Problematika poukázek na nepeněžní plnění na odběr služeb případně jiných plnění a vymezení účelu poukázek na nepeněžní plnění

Předkládá: Ing. Dana Trezziová, daňová poradkyně, č. osvědčení 7

1. Úvod

Tento příspěvek se zabývá charakterem poukázek, na služby případně jiná plnění z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Otázkou je zda účelová poukázka splňuje charakter plnění nepeněžité povahy. Příspěvek vychází z ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) a § 25 odst. 1 písm. h) ZDP, kde zákon vykládá, za jakých podmínek je poukázka na nepeněžní plnění pokládána za plnění osvobozené od daně z příjmů fyzických osob na straně zaměstnance, resp. za daňově neuznatelný výdaj na straně zaměstnavatele.

Cílem tohoto příspěvku je odstranit výkladovou nejasnost charakteru účelových poukázek na odběr služeb příp. jiného plnění, které by měly být považovány za plnění nepeněžní formou v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP a nikoliv za plnění peněžního charakteru. Dále je nutné objasnit účel poukázek poskytovaných zaměstnancům rovněž v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) a § 25 odst. 1 písm. h) ZDP a v souladu s vyhláškou č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb (dále jen „Vyhláška“).

Tento návrh zároveň vychází z příspěvku č. 07/26.01.05 z jednání Koordinačního výboru MF ČR – Problematika poukázek na peněžní plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci a závěru, kde Ministerstvo financí vyslovalo souhlasné stanovisko s návrhem předkladatele.

2. Popis problematiky

a) Poukázky nepeněžního plnění na odběr služeb případně jiných plnění

V souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP jsou od daně osvobozena nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Jedná se o nepeněžní plnění ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce. Jde-li však o poskytnutí rekreace včetně zájezdů, je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za kalendářní rok.

V případě, že poukázka na služby příp. jiná plnění splňuje výše popsany charakter, pak je toto plnění považováno za osvobozené od daně z příjmů fyzických osob na straně zaměstnance. Vzhledem k tomu, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) ZDP bylo změněno novelou ZDP s účinností od 1. 1. 2008, pak již není možné uvažovat o alternativě, že by příspěvek zaměstnavatele byl považován za zdanitelný příjem zaměstnance a na straně zaměstnavatele za daňově uznatelný náklad v souladu s § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP.

Domníváme se, že poukázky na odběr služby příp. jiných plnění jsou obecně považovány za nepeněžní plnění, které navíc není směnitelné za jiné peněžní prostředky ani za jiné než sjednané plnění. Rovněž samotný charakter poukázky má nepeněžní povahu. Zaměstnanec od zaměstnavatele neobdrží finanční obnos, ale pouze poukaz na odběr určité služby, která je již uhrazena přímo zaměstnavatelem, anebo je uhrazena zprostředkovaně. Hodnota, která je na poukázce uvedena, tak nemůže být považována za hodnotu peněžního plnění, ale za hodnotu, která je nezbytná pro ocenění poskytnutých služeb a následného odběru, který proběhne mezi zaměstnancem a prodejcem nebo poskytovatelem. Poskytnutí poukázky je srovnatelné s poskytnutím vstupenky, permanentky či jiného dokladu opravňujícího zaměstnance ke konzumaci vymezené služby. Poukázka je toliko dokladem, opravňujícím konzumaci služby, resp. potvrzením pro dodavatele, že služba byla zaměstnavatelem uhrazena.

Tuto skutečnost potvrdilo i Ministerstvo financí ve své informaci k používání poukázek k čerpání prostředků z FKSP formou poukázek (na webu MF), kde konstatuje následující: „Za nepeněžité plnění poskytnuté zaměstnavatelem vůči svému zaměstnanci se považuje nejen přímá úhrada plnění zaměstnavatelem, ale i poskytnutí účelově vymezené poukázky s vyznačenou hodnotou, a to v rámci relativně širokého výkladu obsahu nepeněžitého plnění, které je předmětem osvobození u zaměstnance dle ZDP.“

b) Vymezení účelu poukázek na nepeněžní plnění na odběr služeb případně jiných plnění

Další problematickou oblastí je vymezení šíře účelu plnění nepeněžního charakteru formou poukázky na odběr služby nebo jiného plnění.

ZDP taxativně vyjmenovává v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP okruh plnění, které je osvobozeno od daně z příjmů fyzických osob. Zaměstnavatel při poskytování tohoto plnění musí být schopen prokázat, že poukázka byla použita v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Podle informace k používání poukázek k čerpání prostředků z FKSP formou poukázek, kterou zveřejnilo Ministerstvo financí lze považovat za oprávněný požadavek zaměstnavatelů, aby byl na poukázce přesně vyznačen účel, který odpovídá činností, jež lze z fondu hradit (např. na pořízení vstupenky na kulturní, tělovýchovnou nebo sportovní akci). Ministerstvo financí dále uvádí, že pokud ze vztahu mezi "příjemcem" poukázky a zaměstnavatelem vyplývá, že plnění ve prospěch držitele poukázky odpovídá požadavkům vyhlášky, potom údaje uvedené na poukázce mohou být minimální.

Na základě výše uvedeného se domníváme se, že účelová poukázka nemusí být určena na jeden konkrétní účel, nýbrž zaměstnanec si může vybrat z konkrétního okruhu plnění. ZDP explicitně nestanovuje, že by na poukázce mělo být uvedeno na jaký konkrétní účel se poukázka poskytuje, resp. jakou protihodnotu (službu či jaké zboží) zaměstnanec obdrží po jejím předložení a nevymezuje ani rozsah daného účelu. V případě, že zaměstnavatel je schopen prokázat, že poukázka na odběr služeb nebo jiného plnění bude použita v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, bude dle našeho názoru možné považovat poskytnutou poukázku za plnění osvobozené od daně z příjmů fyzických osob podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP i bez toho aby byl účel na poukázce velmi úzce a konkrétně vymezen. Poukázky s jedním konkrétně vymezeným účelem je pak dle našeho názoru možné nahradit poukázkou, kterou je možné libovolně směnit za několik druhů plnění, např. na kulturu a sport, relaxaci, dovolenou,

vzdělávání, zdravotní péči, nákup léků a zdravotních pomůcek, lázeňské programy a očkování apod.

3. Návrh řešení

Vzhledem k výkladové nejednoznačnosti? tedy navrhuje, aby Ministerstvo financí potvrdilo skutečnost, že poukázky na služby příp. jiná plnění jsou považovány za nepeněžní plnění ve smyslu § 6 odst. 9 písm. d) a § 25 odst. 1 písm. h). Zároveň si dovoluujeme přihlídnout k četným názorům Ministerstvo financí, které již několikrát konstatovalo, že poukázky na služby příp. jiná plnění jsou považovány za nepeněžní plnění (např. viz příspěvek č. 07/26.01.05 z jednání Koordinačního výboru MF ČR – Problematika poukázek na peněžní plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci a závěr MF).

Dále navrhuje, aby Ministerstvo financí potvrdilo, že pro vymezení účelu poukázky není důležité jak úzce či široce je vymezeno plnění, vyjma plnění limitovaných ZDP (příspěvek na dovolenou – při nevymezení plnění by mohlo dojít k překročení osvobozeného limitu) které lze za poukázku směnit, ale skutečnost, že zaměstnavatel je schopen prokázat, že poukázka byla použita na účel v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP. Samozřejmě, že pokud bude plnění hrazeno z FKSP, zaměstnavatel musí zajistit, aby byly splněny podmínky nutné k prokázání, že nepeněžní plnění bylo poskytnuto v souladu s vyhláškou o FKSP.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas s názorem předkladatele.

229/12.03.08 - Problematika přechodu majetku na vědecko-výzkumné instituce

Předkládají: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osvědčení 320
Michal Mládek – asistent auditora zapsaný v KA ČR, osvědčení č. 1440/0

1. Úvod

Vědecko-výzkumné instituce (dále jen v. v. i.) byly zřízeny jako samostatná právní forma zákonem č. 341/2005 Sb (dále jen ZVVI). Dřívější státní příspěvkové organizace pak zanikly dle tohoto zákona k 31. 12. 2006. Zřízení v. v. i. nastalo dle § 3 odst. 1 zákona o v. v. i. dnem vydání zřizovací listiny a vznik ve smyslu § 4 výše uvedeného zákona ke dni zápisu do rejstříku v. v. i.. Jako tento den je prakticky u všech v. v. i. uveden den 1. 1. 2007.

V současné době v. v. i. vlastní majetek, který do 31. 12. 2006 byl ve vlastnictví státu a který na v. v. i. přešel dle § 31 odst. 5 zákona o v. v. i. k 1. 1. 2007 především za podmínky, že k 31. 12. 2006 měla dřívější státní příspěvková organizace k tomuto majetku příslušnost hospodaření.

Nové v. v. i. tak do určité míry vznikly jako právní nástupci předchozích především státních příspěvkových organizací. Pokud se však týká výše uvedeného majetku, není prakticky možné hovořit o právním nástupnictví, neboť právní předchůdce tento majetek nevlastnil. Lze tedy říci, že majetek dle § 31 odst. 5 v. v. i. nabyla nově vzniklá právnická osoba ze zákona.

Vazba ustanovení § 1 písm. c) a § 31 ZVVI je nepopíratelná. Pominout však nelze vazbu a souslednost úkonů zřizovatele vymezenou v ustanovení § 31 odst. 4 a 5 ZVVI. V §31 odst. 4 je provedena kogentní úprava, dle které zřizovatel do 15. 12. 2006 musel rozhodnout zcela ve smyslu § 28 odst. 1 ZVVI o majetku a závazcích státní PO. § 28 odst. 1 ZVVI přitom mimo jiné stanoví, že převáděné závazky státní PO mohou činit nejvýše 20% hodnoty vkládaného majetku. „Důvodem je, aby zřizovatel nemohl zřídit veřejnou výzkumnou instituci se závazky, které by záhy znemožnily její činnost. Toto omezení se vztahuje i na přeměnu stávajících příspěvkových organizací na veřejné výzkumné instituce (transformaci) podle § 31.“ – tolik citace z důvodové zprávy ZVVI.

Sám zákonodárce tímto ustanovením, navzdory skutečnosti, že se jedná o svým způsobem přeměnu státní PO na v. v. i., jednoznačně dává do souvislosti „hodnotu vkládaného majetku“ a výši převáděných závazků. Pojem „hodnota“ však nijak neupravuje; nelze se tedy domnívat jinak, než že se jedná o hodnotu majetku v čase jeho vkladu a tedy reprodukční pořizovací cenu v pojetí ZoÚ – viz § 25 odst. 4 písm. b) ZoÚ. Je-li tento postup zákonodárce v důvodové zprávě logicky a jasně zdůvodněn jen a pouze ekonomicky, pak se při posuzování dané věci nelze od této základní úvahy odchýlit. Není pochyb o tom, že převáděné závazky reflektují současné tržní podmínky. V tomto smyslu je také adekvátní postup navržený překladatelem níže, totiž zřizovatelem do v. v. i. vkládaný majetek ocenit v postupu dle §25 odst. 1 písm. k) ZoÚ.

Účetní část

Prvním problémem je, jakým způsobem bude majetek, který přešel ze zákona, v účetnictví v. v. i. oceněn. Předkladatel se dozvěděl o existenci stanoviska odboru účetnictví v této věci, které má údajně doporučovat pro účely účetnictví zaúčtování v původních cenách s oprávkami resp. v zůstatkových účetních cenách. Předkladatel je přesvědčen, že je nezbytné dodržet ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) ZoÚ, neboť se jedná o majetek nabytý bezúplatně, kde ZoÚ stanoví povinné použití reprodukční pořizovací ceny. Reprodukční cena je pak definována v odst. 4 písm. b) výše uvedeného § jako cena, za kterou by byl majetek oceněn v době, kdy se o něm účtuje.

Pod výše uvedenou definicí reprodukční ceny prakticky nelze podřadit zůstatkovou účetní cenu, která se převážně odchyluje od ceny obvyklé dle § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování.

2. Problematika daňových odpisů

Při předjednání problematiky na Ministerstvu financí se objevily dva možné názory na hodnocení daňových odpisů. První alternativou je, že majetek může být daňově odepisován ze vstupní ceny ve smyslu § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmu (dále jen ZDP), protože nejsou splněny podmínky pro úplatné pořízení, nelze tedy použít pořizovací cenu ve smyslu písm. a) výše uvedeného odstavce a §, nelze použít ani alternativu pod písm. b) – tedy vlastní náklady, nevztahuje se na daný případ ani alternativa pod písm. c) (nesplacené pohledávky), a je tak nutné aplikovat reprodukční pořizovací cenu zjištěnou dle zákona č. 151/1997 Sb. ve smyslu odkazu 1a) v této části ZDP.

Druhou velmi rigidní alternativou je vyloučení veškerých daňových odpisů z takto nabytého majetku postupem dle § 27 písm. f) s ohledem na možný názor, že se jedná o majetek převzatý povinně bezúplatně. Zde je potřebný určitý exkurz vysvětlující systematické zařazení tohoto ustanovení do zákona a tedy i historické důvody této právní normy.

Pro náš případ je třeba zdůraznit, že se v dikci energetického zákona prakticky jednalo o institut vyvlastnění ve strategickém zájmu. Zákon o daních z příjmů tak v podstatě pouze upravoval daňový režim majetku, který nebyl daňovým subjektem nabyt na základě standardních občansko-právních vztahů, ale na základě zákona mimo vůli účastníků takových vztahů.

Zákon č. 341/2005 Sb. vymezuje v ustanovení § 31 postup přechodu majetku České republiky, ke kterému měla právo hospodaření státní příspěvková organizace měnící se současně na veřejnou výzkumnou instituci. Je třeba si uvědomit, že tento postup je čistě technickým řešením problematiky spojené s přeměnou příspěvkové organizace na v. v. i.. Není sporu, že v dalším nakládání je tento majetek postaven na roveň majetku, který by do v. v. i. vložil její zřizovatel ve standardním postupu § 15 písm. c) zákona o v. v. i., tedy včetně generování daňově relevantních příjmů a s povinností standardní péče o tento majetek.

Ve smyslu shora uvedeného nelze na přechod majetku nahlížet jako na „povinný a bezúplatný“, jak je třeba v těchto dvou parametrech interpretovat ono slovní spojení použité v §27 písm. f) zákona o daních z příjmu. Na přechod majetku dle § 31 zákona o v. v. i. je třeba nahlížet jako na právní úkon nesoucí volní prvky, když předmětem přechodu je logicky majetek, který byl již dříve zřizovatelem příspěvkové organizace označen za majetek sloužící k plnění hlavního účelu, ke kterému byla zřízena. Nabízí se paralela se vkladem majetku do obchodních společností – i zde se nejedná o majetek převzatý společností „povinně

bezúplatně“, ale na základě volní úvahy vkladatele, který vkladem hodlá zajistit plnění podnikatelského záměru a nabývá za vložený majetek adekvátní práva. Obdobně i v případě přechodu majetku na v. v. i. platí, že i zřizovatel nabývá příslušná práva vymezená např. v § 15 a § 28 zákona o v. v. i..

3. Zůstatková cena

Z výše uvedeného se lze důvodně domnívat, že podmínky ustanovení § 27 písm. f) především k přihlídnutím k historickému, systematickému a teologickému výkladu nejsou při nabytí majetku postupem dle § 31 odst. 5 a 8 naplněny a daňové odpisy budou uplatněny dle § 29 ze vstupní ceny. Při prodeji majetku pak zůstatkovou cenu dle § 29 odst. 2 budou ponížovat pouze daňové odpisy uplatněné v. v. i. a případně i jejich poměrná neuplatněná část dle výše uvedeného odstavce.

Závěr:

Účetní problematika

V. v. i., které nabyly majetek přechodem ze zákona dle § 31 odst. 5 a 8, bude účtováno postupem dle § 25 odst. 1 písm. k ZoÚ – tedy v reprodukčních pořizovacích cenách.

Po přijetí závěru v koordinačním výboru doporučujeme publikovat obvyklým způsobem a publikace na www stránkách MF ČR a dle možností i v pokynu řady D.

Stanovisko Ministerstva financí:

Zákonem č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích, je upraven vznik nových VVI a podle přechodných ustanovení v § 31 vznik VVI přeměnou ze státních příspěvkových organizací uvedených v příloze zákona, které se stávají dnem 1. ledna 2007 veřejnou výzkumnou institucí a zapisují se pod k tomuto datu aktuálně platným identifikačním číslem do rejstříku veřejných výzkumných institucí. V tomto případě se nejedná o ukončení činnosti právnické osoby a tato dál pokračuje v transformované právní formě podle zákona ve stejné činnosti a pod stejným IČ.

Majetek ČR, ke kterému měla koncem roku 2006 příslušnost hospodaření státní příspěvková organizace, přešel 1.1.2007 na veřejnou výzkumnou instituci. **Aktiva, závazky (a další pasiva) příslušející státní příspěvkové organizaci se staly ke stejnému datu aktivy a závazky veřejné výzkumné instituce.** U této transformované právnické osoby se takto jedná o bezúplatný přechod (nabytí) majetku a nic na tom nemění ani možnost příslušného zřizovatele případně rozhodnout, který majetek nebo závazky s její činností nesouvisející nepřejdou.

Pro účely uplatňování daňových odpisů takto nabytého majetku lze potom u veřejné výzkumné instituce postupovat podle ustanovení § 30 odst. 10 písm. e) ZDP (§ 30 odst. 12 písm. e) platného znění zákona pro zdaňovací období 2007), tj. u bezúplatně nabytého majetku podle § 31 zákona o veřejných výzkumných institucí pokračuje v odpisování započatém právnickou osobou ve formě státní příspěvkové organizace a pokud odpisování nezapočalo, je u nabyvatele - VVI vstupní cenou hmotného majetku ta vstupní cena, z níž by státní PO odpisy uplatňovala, snížená o poskytnuté dotace na jeho pořízení z veřejných zdrojů (viz § 29 odst. 1 ZDP).

Pro úplnost je nutno poznamenat, že výše uvedené řešení zcela koresponduje i s dalšími specifickými skutečnostmi doprovázejícími transformaci státních PO na VVI, které i nadále vystupují ve všech právních vztazích ve smluvním rámci bývalé PO v rámci stejného IČ.

Vyjádření odboru účetnictví:

Právní předpisy v oblasti účetnictví neupravují význam pojmu „bezúplatné nabytí“. Je však nutno upozornit na ust. § 8 odst. 2 zákona o účetnictví. Pokud se jedná o zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích, je nutno zohlednit znění ust. § 31 odst. 5, kde je uvedeno m.j., že: „Aktiva, závazky a další pasiva, příslušející této státní příspěvkové organizaci ke dni 31. prosince 2006, se stávají dnem 1. ledna 2007 aktivy, závazky a dalšími pasivy veřejné výzkumné instituce“. Z tohoto ustanovení lze vyvodit, že k 1.1.2007 nelze měnit strukturu jednotlivých položek aktiv, závazků a další pasiv „zahajovací“ rozvahy, pokud změny nebudou vyplývat ze znění vyhl. č. 504/2002 Sb. nebo povinností uložených jinými právními předpisy. Podle našeho názoru nelze použít pro „přecházející“ majetek ocenění reprodukční pořizovací cenou, protože by nebylo možno splnit požadavky citovaného ustanovení zákona č. 341/2005 Sb., (např. pokud se jedná o oprávky k tomuto majetku vykázané k 31.12.2006).

Pro úplnost uvádíme, že podle ust. § 1 odst. 3 písm. a) zákona č. 151/1997 Sb. se tento zákon nevztahuje na oceňování podle zákona o účetnictví. Obdobně je nutno odmítnout spekulaci o převádění závazků „reflektujících současné tržní podmínky“.

DPH

Príspevek 230/12.03.08 – MF žádá o přesunutí příspěvku na další jednání KV KDP

230/12.03.08 - Sazba daně při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou staveb ve smyslu § 48 odst. 1 a § 48a odst. 1 zákona o DPH

Předkládá: Olga Holubová, daňová poradkyně, č. osvědčení 367

Cílem příspěvku je sjednotit výklad týkající se obsahu a rozsahu pojmu *změna dokončené stavby bytového domu a rodinného domu* ve smyslu § 48 odst. 1 a § 48a odst. 1 zákona o DPH.³⁴

1. Relevantní ustanovení zákona o DPH

§ 47 odst. 5

U dodání stavby včetně nedokončené stavby, stavebních a montážních prací spojených s jejich výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami včetně konstrukcí, materiálů, strojů a zařízení, které se do stavby jako jejich součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují, se uplatní základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak.

§ 48 odst. 1

Při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu, včetně jejich příslušenství, vymezenou stavebním zákonem^{27a)}, nebo v souvislosti s opravou těchto staveb, se uplatní snížená sazba daně...

§ 48a odst. 1

Při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou stavby pro sociální bydlení, včetně jejího příslušenství, změnou dokončené stavby pro sociální bydlení vymezenou stavebním zákonem^{27a)}, včetně jejího příslušenství, nebo v souvislosti s opravou této stavby, se uplatní snížená sazba daně...

Pozn. pod čarou 27a)

§ 2 odst. 5 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon).

2. Relevantní ustanovení stavebního zákona³⁵

§ 2 odst. 5

Změnou dokončené stavby je

- a) nástavba, kterou se stavba zvyšuje,*
- b) přístavba, kterou se stavba půdorysně rozšiřuje a která je vzájemně provozně propojena s dosavadní stavbou,*
- c) stavební úprava, při které se zachovává vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby; za stavební úpravu se považuje též zateplení pláště stavby.*

³⁴ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

³⁵ Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů

3. Rozbor

3.1.

U dodání stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami staveb se dle obecného ustanovení uvedeného v § 47 odst. 5 zákona o DPH uplatní základní sazba daně, jestliže zákon nestanoví jinak. Zákon stanoví jinak mimo jiné v § 48 odst. 1, kde výslovně uvádí, že *při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu* se uplatní snížená sazba daně. Rovněž i v § 48a zavádí zákon výjimku, *když pro poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby pro sociální bydlení* stanovuje sníženou sazbu daně.

3.2.

Pojem *změna stavby* zákon ve svém textu přímo nedefinuje, odkazuje však v obou případech výslovně na ustanovení § 2 odst. 5 stavebního zákona. Lze proto, dle mého názoru, soudit, že použil-li zákonodárce v textu zákona pojem *změna stavby* a v této souvislosti přímo odkázal na konkrétní ustanovení stavebního zákona, měl na mysli právě *změnu stavby* definovanou zmíněným předpisem.

Na tom nic nemění skutečnost, že poznámka pod čarou není sama o sobě podle ustálené judikatury (např. I.ÚS 22/99) normotvornou částí textu a jejím posláním je *pouhé zlepšení přehlednosti a orientace v právním předpisu*. Kdyby totiž zákonodárce neměl na mysli změnu stavby ve smyslu stavebního zákona, poznámku pod čarou by nevložil. Uvedení poznámky pod čarou bez úmyslu upozornit na příslušný předpis by totiž bylo matoucí a postrádalo by jakýkoli smysl. Funkci poznámky pod čarou je třeba chápat v tom smyslu, že sice umožní lepší orientaci adresáta v předpisu, aniž však současně jakkoli omezí samotný jeho text.

Aplikací tohoto přístupu na daný případ lze dojít k závěru, že pojem *změna stavby* uvedený v zákoně o DPH odpovídá předpisu, na který zákonodárce pod čarou upozorňuje (tj. stavebnímu zákonu), ale není vyloučeno použít pro zjištění obsahu pojmu *změna stavby* i jiný předpis, jestliže existuje takový, který se změnou stavby zabývá.

Tento pohled na funkci poznámky pod čarou je v souladu s judikaturou NSS³⁶: *„Nejvyšší správní soud nicméně poznamenává, že poznámku pod čarou v textu zákona nelze zpravidla bez dalšího ignorovat, naopak, může být ve spojení s některými právními argumenty významnou interpretační pomůckou (2 Afs 109/2005-56).*

3.3.

Z výše uvedeného vyplývá, že pod pojmem *změna stavby* uvedeným v § 48 odst. 1 a v § 48a odst. 1 je třeba rozumět *nástavbu*, kterou se stavba zvyšuje, *přístavbu*, kterou se stavba půdorysně rozšiřuje a která je vzájemně provozně propojena s dosavadní stavbou, a *stavební úpravu*, při které se zachovává vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby (např. půdní vestavba).

K takové změně stavby dochází například v těchto případech:

(i) stavební úprava, nástavba nebo přístavba rodinného domu nerozděleného na jednotky, v jejímž důsledku se nezmění status této stavby ve smyslu § 4 odst. 1 písm. za) zákona o DPH a na jejímž základě vznikne byt jakékoli velikosti nebo nebytový prostor,

³⁶ Nejvyšší správní soud

- (ii) stavební úprava, nástavba nebo přístavba bytového domu nerozděleného na jednotky, v jejímž důsledku se nezmění status této stavby ve smyslu § 4 odst. 1 písm. za) zákona o DPH a na jejímž základě vznikne byt jakékoli velikosti nebo nebytový prostor,
- (iii) stavební úprava, nástavba nebo přístavba rodinného domu rozděleného na jednotky, v jejímž důsledku se nezmění status této stavby ve smyslu § 4 odst. 1 písm. za) zákona o DPH a na jejímž základě vznikne bytová jednotka jakékoli velikosti nebo nebytová jednotka,
- (iv) stavební úprava, nástavba nebo přístavba bytového domu rozděleného na jednotky, v jejímž důsledku se nezmění status této stavby ve smyslu § 4 odst. 1 písm. za) zákona o DPH a na jejímž základě vznikne bytová jednotka jakékoli velikosti nebo nebytová jednotka.

U všech uvedených změn staveb se uplatní snížená sazba daně.

3.4.

Případná námitka, podle které zákon výše navrhovaný výklad nepřipouští z důvodu, že § 48a je speciálním ustanovením vůči § 48, neobstojí. V dané situaci totiž není tento argument relevantní.

3.4.1. Zásada *lex specialis derogat legi generali* (tj. *speciální norma ruší normu obecnou*) by se použila tehdy, jestliže by oba zmíněné paragrafy (§ 48 a § 48a) byly ve vzájemném konfliktu. Tato zásada je jakousi „kolizní normou“ upravující postup v situacích, kdy si dvě ustanovení navzájem konkurují. V takovém případě se obecné ustanovení nepoužije a použije se ustanovení speciální.

Příkladem vztahu obecného a speciálního ustanovení v zákoně o DPH může být vztah mezi § 47 a § 48 (resp. § 47 a § 48a). Sazba daně u dodání stavebních prací stanovená v § 47 je základní, zatímco sazba daně u dodání stavebních prací v § 48 (resp. 48a) je snížená. Vzhledem k tomu, že ustanovení § 47 a § 48 (resp. § 48a) jsou ve vzájemném rozporu, uplatní se zásada *lex specialis derogat legi generali*, a obecná norma (tj. § 47) se v daném případě nepoužije.

Pro použití této zásady však nenalézám uplatnění ve vztahu mezi § 48 a § 48a, neboť tyto dva paragrafy v žádném konfliktu nejsou. Naopak, tam, kde se překrývají (tj. v situacích, kdy jejich hypotéza je shodná), jsou v naprostém souladu (je shodná i dispozice).

3.4.2. Tvrzení, že jde o normy rovnocenné, nasvědčuje i dikce Směrnice³⁷. Článek 98 a příloha č. III implementované v § 48a zákona o DPH upravují sazby daně u stavebních prací v souvislosti s bydlením v rámci sociální politiky a jejich účinnost není nijak omezená, zatímco výhoda snížené sazby daná článkem 106 a přílohou č.IV. je časově omezena pouze do r. 2010. Důvodem zavedení této výjimky, která je implementována do § 48, je zvýhodnit sníženou sazbou daně služby s vysokým podílem lidské práce a podpořit tím zaměstnanost. Obě dvě výjimky, jak je patrné, spolu nikterak nesouvisejí.

4. Soulad s předpisy Evropského společenství

Výše uvedený výklad § 48 a § 48a není v rozporu se Směrnicí, která na základě novelizace článku 123 ze dne 20.12.2007 umožňuje České republice do 31. prosince 2010 nadále uplatňovat sníženou sazbu, která není nižší než 5 %, na provedení stavebních prací týkajících se staveb určených pro bydlení, jež nejsou poskytovány v rámci sociální politiky.

Výše uvedený závěr doporučuji vhodným způsobem publikovat.

³⁷Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu o společném systému daně z přidané hodnoty

231/12.03.08 - Uplatnění DPH u finančního pronájmu nemovitostí

Předkládají: Ing. Petr Dobšínský, daňový poradce, č. osvědčení 2564
Ing. Ivana Kroulíková, daňová poradkyně, č. osvědčení 3951

Cílem tohoto příspěvku je přispět ke sjednocení výkladových pravidel pro uplatňování daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) u finančního pronájmu nemovitostí v případech, kdy smlouva o finančním pronájmu byla uzavřena a předmět smlouvy byl předán do užívání za účinnosti zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

1. Popis problému

V praxi jsou uzavírány různé typy smluv o finančním pronájmu (leasingu) nemovitostí. Pro účely tohoto příspěvku jsme níže popsali nejčastější případ.

Leasingová společnost, plátce DPH v ČR, uzavírá s nájemci (příjemci leasingu) smlouvy o finančním pronájmu staveb spojených se zemí pevným základem (dále jen „stavba“ nebo „nemovitost“) s následnou koupí najaté věci. Smlouvy o finančním pronájmu (leasingu) jsou uzavírány do tří (resp. pěti³⁸) let od nabytí nebo kolaudace stavby nebo před nabytím či kolaudací stavby, přičemž samotný převod stavby se uskuteční až na konci doby leasingu, tj. po uplynutí tří let od nabytí nemovitosti nebo její kolaudace.

Stavby, které jsou předmětem smluv o finančním pronájmu (leasingu), se nachází na území ČR a jsou zapsány do katastru nemovitostí. O předmětných stavbách účtuje leasingová společnost jako o dlouhodobém hmotném majetku.

Leasingová společnost předepisuje nájemcům (příjemcům leasingu) pravidelné měsíční leasingové odměny, které se skládají ze samotného leasingového nájemného a zálohy na kupní cenu za budoucí převod vlastnického práva k nemovitosti.

Současně s ukončením doby leasingu je dle leasingové smlouvy nájemce (příjemce leasingu) povinen nemovitost koupit do svého vlastnictví. Po splacení všech závazků vyplývajících z leasingové smlouvy (včetně kupní ceny) mezi leasingovou společností a nájemcem (příjemcem leasingu) je uzavřena kupní smlouva. Tato kupní smlouva je obvykle uzavřena až po dni úhrady posledního závazku ze smlouvy o finančním pronájmu.

V této souvislosti vznikají následující otázky:

- zda se ve výše uvedené situaci jedná o finanční pronájem ve smyslu zákona o DPH;
- zda finanční pronájem nemovitostí představuje nájem a převod nemovitosti (dále jen „dva typy plnění“) nebo převod nemovitosti (dále jen „jeden typ plnění“).

Správné posouzení charakteru a počtu plnění u finančního leasingu nemovitostí je významné nejen z pohledu uplatnění DPH na výstupu, ale i z pohledu uplatnění nároku na odpočet.

³⁸ Podle zákona o DPH ve znění účinném do 31. prosince 2004.

V případě, že finanční pronájem nemovitosti představuje jeden typ plnění (tj. zdanitelný převod), bude leasingová společnost z přijatých záloh na budoucí převod vlastnického práva odvádět daň. Zároveň bude mít plný nárok na odpočet DPH při pořízení nemovitosti.

Pokud však finanční pronájem nemovitosti představuje dva typy plnění (tj. zdaňovaný nájem a osvobozený převod), budou přijaté zálohy na budoucí převod nemovitosti osvobozeny od daně.

Leasingové společnosti zároveň vznikne povinnost u pořízené nemovitosti krátit daň na vstupu pomocí koeficientu. Přijaté zálohy na osvobozené plnění bez nároku na odpočet nevstupují do výpočtu koeficientu.³⁹ Za předpokladu, že leasingová společnost nebude uskutečňovat žádná jiná osvobozená plnění, bude si moci uplatnit nárok na odpočet DPH v plné výši.

2. Česká právní úprava

Zákon o DPH

Podle § 4 odst. 3 písm. g) zákona o DPH se finančním pronájmem rozumí přenechání zboží nebo nemovitosti za úplatu do užívání podle smlouvy o finančním pronájmu, pokud si strany v této smlouvě sjednají, že uživatel je oprávněn nebo povinen nabýt zboží nebo nemovitost, která je předmětem smlouvy, nejpozději úhradou posledního závazku ze smlouvy. Takový finanční pronájem se posuzuje obdobně jako dodání zboží nebo převod nemovitosti.

Občanský zákoník

Pro smlouvu o převodu nemovitosti předepisuje § 46 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“) písemnou formu. Uzavření samostatné písemné smlouvy je také vyžadováno pro účely provedení zápisu změny vlastnického práva v katastru nemovitostí.

Podle § 133 odst. 2 občanského zákoníku dochází k nabytí vlastnického práva k nemovitosti až okamžikem vkladu do katastru nemovitostí.

V případě nemovitostí tedy nelze – při restriktivním výkladu - splnit podmínku, že uživatel je oprávněn nebo povinen nabýt vlastnické právo k nejpozději úhradou posledního závazku ze smlouvy.

Na základě výše uvedených ustanovení není zcela jasné, zda se ve výše popsané situaci jedná o finanční pronájem nemovitosti, ani zda finanční pronájem představuje jeden nebo dva typy plnění.

³⁹ § 76 odst. 2 zákona o DPH

3. Právní úprava EU

Druhá směrnice

Společný systém zdanění zboží a služeb byl poprvé zaveden směrnicí Rady 67/228/EHS (dále jen „Druhá směrnice“), která byla později zrušena a nahrazena směrnicí Rady 77/388/EHS (tzv. „Šestá směrnice“), kterou později nahradila směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“).

Podle ustanovení článku 5(2)(a) Druhé směrnice, kterému odpovídá dnešní článek 14(2)(b) Směrnice, se za dodání zboží⁴⁰ považovalo také skutečné předání zboží na základě smlouvy o nájmu zboží na dobu určitou nebo o prodeji zboží s odložením platby, v níž bylo v obou případech stanoveno, že vlastnické právo přejde nejpozději okamžikem zaplacením poslední splátky.

V rámci upřesňujících ustanovení v Příloze A bodě 4 Druhá směrnice navíc stanovila, že smlouva podle článku 5(2)(a) Druhé směrnice se nemůže rozdělovat na nájem a prodej, ale musí se od počátku posuzovat jako smlouva zahrnující jedno zdanitelné plnění.

Šestá směrnice / Směrnice

Ustanovení článku 5(2)(a) Druhé směrnice bylo přejato do ustanovení článku 5(4)(b) Návrhu Šesté směrnice⁴¹. Návrh Šesté směrnice byl však přijat s drobnou úpravou. Přijaté znění Šesté směrnice, a později i Směrnice, hovoří o tom, že vlastnické právo bude převedeno „za obvyklých okolností“. Zde je nutno poznamenat, že ne všechny jazykové verze Šesté směrnice výše uvedené doplnění obsahovaly (viz např. německá jazyková verze Šesté směrnice⁴²).

Pro posouzení případných rozdílů jsme proto porovnali současné české znění⁴³ článku 14(2)(b) Směrnice se zněním anglickým⁴⁴, německým⁴⁵, francouzským⁴⁶, španělským⁴⁷ a

⁴⁰ Směrnice, na rozdíl od zákona o DPH, nerozlišuje mezi převodem nemovitosti a dodáním zboží.

⁴¹ The following shall also be considered as supplies within the meaning of paragraph 1: b) The actual handing over of goods, pursuant to a contract for the hire of goods for a certain period, or for the sale of goods on deferred terms, which provides that the ownership shall pass at the latest upon payment of the final instalment.

⁴² Als Lieferungen im Sinne des Absatzes 1 gelten ferner: b) die Übergabe eines Gegenstands auf Grund eines Vertrages, der die Vermietung eines Gegenstands während eines bestimmten Zeitraums oder den Ratenverkauf eines Gegenstands vorsieht, mit der Klausel, daß das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird;

⁴³ Kromě plnění podle odstavce 1 se za dodání zboží považují tato plnění: b) skutečné předání zboží na základě smlouvy o nájmu zboží na dobu určitou nebo o prodeji zboží s odložením platby, v níž je stanoveno, že *za obvyklých okolností* bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky;

⁴⁴ In addition to the transaction referred to in paragraph 1, each of the following shall be regarded as a supply of goods: (b) the actual handing over of goods pursuant to a contract for the hire of goods for a certain period, or for the sale of goods on deferred terms, which provides that *in the normal course of events* ownership is to pass at the latest upon payment of the final instalment;

⁴⁵ Neben dem in Absatz 1 genannten Umsatz gelten folgende Umsätze als Lieferung von Gegenständen: b) die Übergabe eines Gegenstands auf Grund eines Vertrags, der die Vermietung eines Gegenstands während eines bestimmten Zeitraums oder den Ratenverkauf eines Gegenstands vorsieht, *der regelmäßig die Klausel enthält*, dass das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird;

⁴⁶ Outre l'opération visée au paragraphe 1, sont considérées comme livraison de biens les opérations suivantes: b) la remise matérielle d'un bien en vertu d'un contrat qui prévoit la location d'un bien pendant une certaine période ou la vente à tempérament d'un bien, assorties de la clause que la propriété est *normalement* acquise au plus tard lors du paiement de la dernière échéance;

švédským⁴⁸.

V souladu s ustálenou judikaturou Evropského soudního dvora totiž nemůže být jedna jazyková verze Směrnice považována za nadřazenou ostatním jazykovým verzím. V případech, kdy vyvstane o výkladu určitého ustanovení Směrnice pochybnost, je třeba vykládat takové ustanovení ve světle všech jazykových verzí.⁴⁹

Vybrané jazykové verze se významově shodují - obsahují spojení „... za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky“. Německá jazyková verze se však liší. Podle německé jazykové verze „... smlouva zpravidla obsahuje klauzuli, podle níž bude vlastnictví nabyto nejpozději zaplacením poslední splátky”.

Podle většiny zkoumaných jazykových verzí je stávající ustanovení Směrnice širší než původní ustanovení Druhé směrnice, neboť připouští, že finanční pronájem může zahrnovat i takové případy, kdy právní vlastnictví k předmětu finančního pronájmu v okamžiku zaplacení poslední splátky nepřejde (tj. převod vlastnictví nenastane vůbec, například z důvodu vypovězení smlouvy o finančním pronájmu, nebo nastane později, například z důvodu pozdějšího uzavření kupní smlouvy). Ve světle těchto jazykových verzí by se výše popsaná situace kvalifikovala jako finanční pronájem pro účely zákona o DPH.

Ani Směrnice nedává naprosto jednoznačnou odpověď na otázku, zda finanční pronájem nemovitostí představuje jeden nebo dva typy plnění. Protože leasingová společnost pozbude ekonomické vlastnictví k předmětu nájmu již v okamžiku jeho předání nájemci, přikláníme se ve světle Směrnice spíše k závěru, že finanční pronájem nemovitostí by se měl posuzovat jako jeden typ plnění – převod nemovitosti.

Tento výklad nepřímou podporují ustanovení článků 63 a 64(1) Směrnice, podle nichž se plnění podle čl. 14(2)(b) Směrnice považuje za uskutečněné již v okamžiku dodání (tj. předání) zboží.

Z judikatury Evropského soudního dvora vyplývá, že způsob zdanění nemůže být závislý na typu uzavřené smlouvy podle lokálního práva.⁵⁰ Pro klasifikaci smluvního ujednání jako finančního pronájmu tudíž nemůže být rozhodná skutečnost, zda národní předpisy vyžadují uzavření samostatné písemné kupní smlouvy či nikoli. Podstatný je úmysl stran vlastnické právo k předmětu pronájmu po ukončení pronájmu skutečně převést.

⁴⁷ Además de la operación contemplada en el apartado 1, tendrán la consideración de entregas de bienes las operaciones siguientes: b) la entrega material de bienes en virtud de contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien durante un cierto período de tiempo, o la venta de bienes a plazos, cuando *en el curso normal* de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo;

⁴⁸ Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor: b) Faktiskt överlämnande av en vara, i överensstämmelse med ett avtal om uthyrning av varor under en viss tid eller om avbetalningsköp enligt vilket äganderätten normalt skall övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts.

⁴⁹ Rozhodnutí Evropského soudního dvora C-372/88 Milk Marketing Board.

⁵⁰ Viz např. rozhodnutí Evropského soudního dvora v případě C-291/92 Dieter Ambrecht.

4. Rozbor

4.1 Finanční pronájem ve smyslu zákona o DPH

Definici finančního pronájmu v zákoně o DPH lze vyložit dvěma způsoby:

- (i) nájemce musí předmět smlouvy o finančním pronájmu nabýt nejpozději úhradou posledního závazku ze smlouvy, přičemž právo nebo povinnost předmět smlouvy nabýt vyplývá přímo ze smlouvy (užší výklad);
- (ii) nájemce musí nejpozději úhradou posledního závazku ze smlouvy vzniknou právo nebo povinnost předmět smlouvy nabýt, přičemž k samotnému nabytí může dojít i později (širší výklad).

Pokud by si leasingová společnost s kupujícím ve smlouvě dohodla, že kupující nabude předmět smlouvy až v den následující po dni úhrady posledního závazku ze smlouvy, případně později, daňový režim pro finanční pronájem by se v případě užšího výkladu neaplikoval. Domníváme se, že takový výsledek by nebyl v souladu s cílem předvídaným Směrnicí, pokud bylo od počátku záměrem stran předmět smlouvy po ukončení nájmu skutečně převést.

Z ustálené judikatury Evropského soudního dvora vyplývá⁵¹, že ustanovení národní legislativy, zejména ta, která byla do národního právního řádu implementována na základě závazné směrnice Evropského společenství, je nutné vykládat v souladu se zněním a účelem příslušné směrnice tak, aby bylo dosaženo směrnicí zamýšlených výsledků. Pokud národní zákon umožňuje více interpretací, je nutné se přiklonit k té interpretaci, která vede k cíli zamýšlenému směrnicí.

Definici finančního pronájmu uvedenou v § 4 odst. 3 písm. g) zákona o DPH je proto nutné vykládat v souladu se zněním a účelem Směrnice, tak že u finančního pronájmu nemovitostí může být vlastnictví najaté věci převedeno i po úhradě posledního závazku ze smlouvy.

Ve prospěch širšího výkladu by mohl svědčit také návrh zákona, který je v současné době projednáván Vládou ČR a kterým se mění zákon o DPH s předpokládanou účinností od 1. ledna 2009. Podle tohoto návrhu se za dodání zboží nebo převod nemovitosti považuje „převod práva užívat najaté zboží nebo najatou nemovitost na základě smlouvy, která stanoví povinnost nájemce nabýt zboží nebo nemovitost, které jsou předmětem smlouvy.“

Pokud by byl návrh zákona schválen, za dodání zboží nebo převod nemovitosti by se považovaly pouze takové případy, kdy je ve smlouvě zakotvena povinnost nájemce předmět pronájmu nabýt, bez ohledu na samotný okamžik nabytí. Podle důvodové zprávy by se v ostatních případech měl obdobný převod práva *nově* považovat za poskytnutí služby, a to především v případě, kdy má nájemce pouze oprávnění (nikoli povinnost) k odkupu předmětu pronájmu.

Na druhou stranu může být tato změna zákona o DPH interpretována také tak, že podle stávajícího znění zákona o DPH je nutné předmět pronájmu nabýt nejpozději do dne úhrady posledního závazku ze smlouvy.

⁵¹ Například rozhodnutí Evropského soudního dvora C-80/86 *Kolpinghuis*

4.2 Počet plnění

Znění zákona o DPH umožňuje výklady, že finanční pronájem nemovitostí představuje jeden i dva typy plnění.

Jelikož je nutné přiklonit se k té interpretaci, která vede k cíli zamýšlenému směrnicí, pokud národní zákon umožňuje více interpretací, je nutné zákon o DPH vykládat v souladu se zněním a účelem Směrnice tak, že finanční pronájem nemovitosti představuje jeden typ plnění. Ve výše popsaném případě je tak leasingová společnost povinna z celé leasingové odměny uplatnit DPH.

Jak již však několikrát judikovat Nejvyšší správní soud, ze striktního požadavku zákonnosti výkonu státní správy a minimalizace zásahů do právní sféry fyzické a právnické osoby plyne povinnost správce daně vykládat nejednoznačný právní předpis v případě pochybností vůči daňovému subjektu mírněji.⁵²

Pokud daňový subjekt přistupoval k finančnímu pronájmu nemovitostí jako ke dvěma typům plnění, neměl by být takový postup rozporován. V pochybnostech o správnosti výkladu totiž nelze použít zvolený postup daňového subjektu v jeho neprospěch.

4.3 Správní praxe

Ze strany správců daně jsme zaznamenali výklad, že na finanční pronájem nemovitosti (na rozdíl od finančního pronájmu movité věci) je nutno nahlížet jako na dva typy plnění, jelikož jsou uzavírány dvě samostatné smlouvy. Vlastnictví k nemovitosti totiž může přejít pouze na základě písemné kupní smlouvy (tj. nikoli na základě samotné smlouvy o finančním pronájmu).

Na finanční pronájem nemovitosti by tak mělo být z pohledu DPH nahlíženo jako na dva samostatné typy plnění (tj. nájem a převod nemovitosti). V případě staveb by se u nájmu postupovalo podle § 56 odst. 2 zákona o DPH (tj. ve výše uvedeném případě by se jednalo o zdanitelné plnění). U převodu nemovitosti by se postupovalo podle § 56 odst. 1 zákona o DPH (tj. ve výše uvedeném případě by se jednalo o osvobozené plnění).

Tento výklad je shodný s uplatňováním DPH podle dřívější právní úpravy (zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty), kdy se finanční pronájem posuzoval jako kombinace dvou typů plnění, tj. služby (v průběhu užívání předmětu smlouvy za úplatu) a dodání zboží, resp. převod nemovitosti (v průběhu platnosti smlouvy nebo po jejím ukončení).

Výše uvedený výklad Ministerstvo financí ČR potvrdilo ve svých neveřejných stanoviscích.

V roce 2007 jsme však ze strany Ministerstva financí ČR zaznamenali změnu dosavadního výkladu. Podle nového výkladu finanční pronájem nemovitosti představuje jedno plnění, a sice převod nemovitosti (tj. ve výše uvedeném případě zdanitelné plnění).

⁵² Viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. října 2007, čj. 2 Afs 109/2005-56, www.nssoud.cz..

5. Závěr

S ohledem na zachování právní jistoty plátců, kteří postupovali nebo postupují podle původních výkladů správců daně, proto navrhuje přijmout a publikovat následující sjednocující závěr:

- 5.1 Pro naplnění definice finančního pronájmu podle § 4 odst. 3 písm. g) zákona o DPH je postačující, pokud nájemce (příjemce leasingu) do okamžiku zaplacení poslední splátky nabude právo nebo povinnost předmět smlouvy nabýt. K samotnému nabytí předmětu smlouvy nemusí dojít nejpozději k okamžiku zaplacení posledního závazku ze smlouvy.
- 5.2 Pro účely zákona o DPH se finanční pronájem nemovitosti posuzuje jako jeden typ zdanitelného plnění (tj. převod nemovitosti). Z důvodu nejednoznačnosti textu zákona o DPH a měnicích se výkladů nebude rozporován postup, pokud leasingová společnost v souladu s původní správní praxí přistupovala nebo přistupuje k finančnímu pronájmu nemovitosti jako ke dvěma samostatným typům plnění (tj. zdaňovanému nájmu a osvobozenému převodu).