

**Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR  
konaného dne 18. 6. 2008**

**OBSAH**

**ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY**

**Příspěvky uzavřeny k 18.6.2008**

**Daň z příjmů**

233/09.04.08 - Výklad a aplikace legislativní zkratky „dividendový příjem“ ..... str. 4  
Předkládá: Ing. Helena Navrátilová

234/09.04.08 - Skutečný vlastník příjmů – zdanění výnosů z investic do majetkových práv  
v zahraničí ..... str. 8  
Předkládají: Ing. Vlastimil Sojka,  
Ing. Vladimír Šnek

239/14.05.08 - Rozložení dodanění pohledávek – poskytnutých záloh při přechodu z daňové  
evidence na účetnictví podle §23 odst. 14 zákona o DP ..... str. 15  
Předkládá: Bc. Tomáš Klíma

240/14.05.08 - Povinnost plátce zdanit nadlimitní plnění pronajatým zaměstnancům  
..... str. 17  
Předkládá: Ing. Jiří Hanák

**DPH**

224/13.02.08 - Aplikace DPH při dodání zboží s vratnými obaly jinými než vratné láhve  
..... str. 20  
Předkládají: JUDr. Ing. Václav Pátek,  
Ing. Petra Pospíšilová

225/13.02.08 - Skupinová registrace k dani z přidané hodnoty – vymezení členů skupin  
..... str. 26  
Předkládají: Ing. Tomáš Havel,  
Mgr. Ing. Štěpán Karas,  
Ing. Václav Olšanský,  
Ing. Petr Potomský,

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 ..... str. 49  
Předkládá: Olga Holubová

242/14.05.08 - Stanovení základu daně u plnění osvobozených od daně podle § 60 zákona o  
DPH ..... str. 53  
Předkládá: Ing. Radek Lančík

## **Spotřební daně**

241/14.05.08 - Promíjení příslušenství daně u spotřebních daní ..... str. 56

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce, č. osvědčení 10

## **Transferové daně**

238/09.04.08 - Osvobození od daně z převodu nemovitostí při úplatném převodu staveb a bytů z majetku fondu kvalifikovaných investorů (podílového fondu) ..... str. 59

Předkládají: JUDr. Pavla Blažková, daňový poradce, č. osvědčení 3401

Ing. Helena Navrátilová, CSc., daňový poradce, č. osvědčení 133

## **Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF**

### **Daň z příjmů**

218/13.02.08 - Režim zákonných rezerv v případě přeměn společností při současné změně účetního období ..... str. 64

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký

221/13.02.08 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly ..... str. 71

Předkládají: Ing. Otakar Machala

Ing. Jiří Hanák

Ing. Jana Tepperová

235/09.04.08 - Výpočet daně ze mzdy nerezidentům, z jejichž příjmu se odvádí SaZP povinně do systému pojištění v jiném členském státě EU ..... str. 78

Předkládají: Ing. Vladimír Šnek, daňový poradce, č. osvědčení 697

Ing. Vlastimil Sojka, daňový poradce, č. osvědčení 768

227/12.03.08 - Změna reálné hodnoty (oceňovací rozdíl) podílu, který se v souladu se zvláštním právním předpisem<sup>1</sup> oceňuje reálnou hodnotou a který by byl při převodu osvobozen pod § 19 odst. 1 písm. ze) nebo podle § 19 odst. 9 ZDP ..... str. 85

Předkládá: Ing. Aleš Havlín

232/09.04.08 - Daňový režim českého daňového rezidenta – společníka zahraniční transparentní entity ..... str. 89

Předkládá: Ing. Aleš Zídek

### **DPH**

231/12.03.08 - Uplatnění DPH u finančního pronájmu nemovitostí ..... str. 101

Předkládají: Ing. Petr Dobšínský

Ing. Ivana Kroulíková

---

<sup>1</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

## **ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY**

### **Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF**

#### **Daň z příjmů**

245/18.06.08 - Penzijní připojištění roku 2007 ..... str. 108

Předkládají: Marie Konečná  
Petr Toman

### **Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF**

#### **Spotřební daň**

246/17.09.08 - Místo dodání u přeshraničních dodávek elektřiny, plynu a pevných paliv ..... str. 110

Předkládají: Ing. Martin Kohlík  
Ing. Stanislav Kryl

### **Příspěvky odložené na příští jednání KV**

243/18.06.08 - Stanovení odpisů a zůstatkových cen při částečném vyřazení a případném technickém zhodnocení hmotného majetku ..... str. 119

Předkládá: Ing. Petr Němec

244/18.06.08 - Daňová účinnost vybraných položek prvotně upravených zákoníkem práce z pohledu jejich uplatnění ve zdaňovacím období 2007 a 2008 a navazující problémy ..... str. 125

Předkládají: Ing. Radislav Tkáč  
Ing. Jiří Hanák  
Ing. Jiří Nesrovnal

## ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 18.6.2008

### DAŇ Z PŘÍJMŮ

**Příspěvek 233/09.04.08 – MF předložilo stanovisko – příspěvek uzavřen**

**233/09.04.08 - Výklad a aplikace legislativní zkratky „dividendový příjem“**

Předkládá: Ing. Helena Navrátilová, daňový poradce, č.osvědčení 133

#### Úvod

Předmětem tohoto příspěvku ke sjednocení výkladu některých ustanovení zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“) po novele provedené zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, je daňový režim výplat z vlastního kapitálu akciových společností, společností s ručením omezeným, a to jiných než podílu na zisku plynoucího akcionáři akciové společnosti, podílu na zisku z podílového listu a dalších z výplat uvedených v § 36 odst. 2 písm. b) až j) ZDP ve znění účinném od 1.1.2008.

Tento příspěvek navazuje na uzavřené příspěvky ing. Jiřího Hlaváče č. 162/25.01.07 - Daňové a účetní aspekty výplaty ostatních kapitálových fondů z ledna 2007 a č. 699/25.02.04 – Kapitálové fondy u akciové společnosti z hlediska zákona o daních z příjmů z února 2004, které se zabývaly především daňovými aspekty vrácení příplatku dle § 121 obchodního zákoníku („ObchZ“) společníkovi společnosti s ručením omezeným a výplaty z ostatních kapitálových fondů vytvořených např. proúčtováním dotací, darů či inventarizačních přebytků neodepisovaného majetku.

#### Vymezení pojmu dividendový příjem vůči ostatním výplatám z vlastního kapitálu

V § 36 odst. 2 písm. a) ZDP ve znění účinném od 1.1.2008 je uvedena legislativní zkratka pro příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR poplatníkům uvedeným v § 2 a § 17 „z účasti v akciové společnosti a z podílu na zisku z podílového listu (dále jen "dividendový příjem)". Tato textace byla pouze s nepodstatnými změnami převzata z ustanovení § 19 odst. 1 písm. u) ZDP ve znění provedené novelou zákonem č. 438/2003 Sb., přičemž zněla "příjmy z účasti v akciové společnosti a příjmy z podílu na zisku z podílového listu (dále jen "dividendové příjmy)".

Jsme toho názoru, že pojem „dividendový příjem“ použitý jako legislativní zkratka je označením pro dividendy, kterými se v souladu s obchodním zákoníkem označuje pouze podíl na zisku, který plyne akcionáři z jeho účasti v akciové společnosti, a dále podíly na zisku z podílového listu. Nelze proto pod něj podřadit jakýkoliv příjem plynoucí z účasti společníka v akciové společnosti bez ohledu na to, zda jeho zdrojem byl zisk společnosti, není-li v ZDP zvláštní právní úprava, jako je tomu u příjmu při snížení základního kapitálu či z podílu na likvidačním zůstatku. Neplatí tedy, že „dividendovým příjmem“ je i příjem, jehož zdrojem

jsou kapitálové fondy společnosti, které nebyly vytvořeny ze zisku akciové společnosti, přičemž takovýto příjem by byl dle § 36 odst. (2) písm. a) ZDP předmětem daně stanovené zvláštní sazbou ve výši 15 %.

## Zdůvodnění

K závěru, že pojem „dividendový příjem“ znamená podíl na zisku náležející akcionáři (ve formě dividendy) nebo majiteli podílového listu, lze dospět několika výkladovými metodami.

Slovní spojení dividendový příjem obsahoval ZDP v § 19 odst. 1 písm. u) již před tím, než z něho byla zákonem č. 438/2003 Sb. vytvořena legislativní zkratka. Ustanovení § 19 odst. 1 písm. u) ZDP ve znění účinném naposledy pro zdaňovací období započatá v roce 2007 přinesla novela zákonem č. 438/2003 Sb., kterou byl dosavadní text "úrokových příjmů z vkladů u bank a dividendových příjmů plynoucích odborovým organizacím" nahrazen novým textem znějícím "**příjmy z účasti v akciové společnosti a příjmy z podílu na zisku z podílového listu (dále jen "dividendové příjmy") a úrokové příjmy z vkladů u bank plynoucí odborovým organizacím**". Do účinnosti citované novely nebylo možno nijak pochybovat o tom, že pojem „dividendový příjem“ je pouze označením pro podíly na zisku.

Důvodová zpráva k zákonu č. 438/2003 Sb. k této změně uvádí: „*Navrhuje se zavést legislativní zkratku "dividendové příjmy" a sjednotit používání tohoto pojmu v celém zákoně o daních z příjmů. Zároveň se navrhuje sjednocení pravidel pro vyplácení dividendových příjmů u investičních společností, rest. podílových fondů a doplňuje se část pátá, která obsahuje přímou novelu zákona o investičních společnostech a investičních fondech. Stanoví se, že podíl na zisku z hospodaření s majetkem v podílové fondu lze vyplácet až po skončení řádného účetního období, stejně jako u ostatních obchodních společností, které rozdělují dividendové příjmy. Rozdělení zisku za období kratší, než je účetní období bude i u podílových fondů nepřípustné, stejně jako zálohy na dividendové příjmy.*“

Z výše uvedeného vyplývá, že důvodem změny § 19 odst. 1 písm. u) ZDP byla potřeba upravit režim podílu na zisku podílového fondu, který měl být napříště v podroben stejnému daňovému režimu jako dividendové příjmy plynoucí z akcií. Zavedením zkratky v § 19 odst. 1 písm. u) ZDP nebylo nutné v ostatních ustanovení ZDP vždy znovu výslovně stanovit daňový režim podílu na zisku podílového fondu.

Předmětná novela neměla jakkoli měnit dosavadní chápání dividendového příjmu jako podílu na zisku ve smyslu § 8 odst. 1 písm. a) ZDP, resp. ustanovení o akciové společnosti ObchZ v tom smyslu, že by pod režim dividendových příjmů měla být nově zahrnuta veškerá plnění, která akcionář od akciové společnosti obdrží. V tomto ohledu lze poukázat na § 36 odst. 4 a 5 ZDP ve znění účinném v období od 1.1.2004 do 30.4.2004, které byly v této souvislosti též novelizovány, v nichž má zákonodárce, hovoří-li o dividendových příjmech, na mysli výhradně podíl na zisku. Jde zejména o poslední větu § 36 odst. 4 ZDP písm. c) ZDP ve znění účinném do 30.4.2004 („*Poměrná část připadající na tento základ daně se stanoví ve stejném poměru, v jakém je rozdělován zisk určený k výplatě dividendových příjmů mezi akcionáře nebo majitele podílových listů.*“).

Kromě toho § 36 odst. 5 písm. a) ZDP ve znění v období od 1.1.2004 do 30.4.2004 shodně s § 36 odst. 1 ZDP rozlišoval „dividendový příjem“ a „příjem ze snížení základního kapitálu“. Je nepochybné, že příjem ze snížení základního kapitálu nemůže v žádném případě představovat dividendový příjem, protože je jen těžko myslitelné, že by v rámci jediného novelizačního

zákona, v němž si zákonodárce předsevzal sjednotit používání pojmu „dividendové příjmy“, sám tento pojem nepoužíval jednotně.

Shodně je pak takovéto pojetí reflektováno též ve znění § 36 odst. 2 ZDP účinném od 1.1.2008, kdy se zvláště upravuje režim dividendových příjmů v písm. a), režim podílu na likvidačním zůstatku v písm. f) a příjmů akcionáře při snížení základního kapitálu společnosti v písm. i).

Nespadá-li příjem při snížení základního kapitálu ani z podíl na likvidačním zůstatku do „dividendových příjmů“, pak nelze pojem „příjmy z účasti v akciové společnosti“ v § 36 odst. 2 písm. a) ZDP vykládat tak, že by pod něj spadaly veškeré příjmy, které akcionáři od společnosti plynou. Naopak, z kontextu zákona a s ohledem na teleologický výklad pojmem „dividendový příjem“ se rozumí pouze příjem představovaný podílem na zisku akciové společnosti nebo podílového fondu ve smyslu § 8 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 36 odst. 2 písm. a) ZDP.

Ke stejnému závěru vede i historický výklad. Pojem dividendový příjem byl součástí nově doplněného § 19 odst. 1 písm. u) ZDP novelou provedenou zákonem č. 492/2000 Sb. Stejný pojem tato novela poprvé použila také v § 36 odst. 2 písm. a) bod 1 ZDP, když pojem „dividendový příjem“ nahradil dosud používané slovní spojení „dividendového příjmu z akcií, zatímních listů, požitkových listů, podílových listů“. Z toho dle našeho názoru plyne, že pojem „dividendový příjem“ vždy zahrnoval jen příjem, jehož zdrojem je zisk akciové společnosti.

Uvedený výklad pojmu dividendový příjem lze dále doložit důvodovou zprávou Vlády k návrhu zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, kde se k bodům 53, 174, 176, 177 - § 19 odst. 1 písm. u), § 36 odst. 1, § 36 odst. 2 uvádí: „*V souvislosti se zrušením osvobození příjmů plynoucích odborovým organizacím mj. z účasti v akciové společnosti a z podílů na zisku z podílového fondu uvedené dosud v § 19 odst. 1 písm. u) je nutné zachovat legislativní zkratku pro dividendové příjmy. Proto se navrhuje tuto zkratku zavést v § 36 odst. 2.*“ Záměrem předkladatele bylo tedy zachovat legislativní zkratku pro dividendové příjmy, které nelze chápat v rámci tohoto zdůvodnění jinak než ve smyslu podílů na zisku, a nikoliv tedy jakýchkoliv jiných příjmů plynoucích z akcií či podílových listů. Kdyby snad zákonodárce chtěl zachovat legislativní zkratku ještě i pro jiné příjmy plynoucí z účasti v akciové společnosti, nepochybně by to v důvodové zprávě uvedl.

Ke stejnému závěru lze dojít i logickým výkladem. Smyslem § 8 odst. 1 písm. a) ZDP nebylo definovat pojem dividenda odlišně od jeho obecného významu, který má v obchodním právu. Dividenda je podle § 178 odst. 1 ObchZ pojem pro označení podílu na zisku, přičemž nejde ani o legislativní zkratku ani o pojem definovaný pro účely ObchZ. Tento pojem je tedy rozhodný pro celý právní řád, pokud jej určitý právní předpis pro své účely nevymezí jinak. Z § 178 odst. 6 ObchZ plyne, že zdrojem dividendy může být pouze hospodářský výsledek účetního období, nerozdělený zisk minulých let a fondy vytvořené ze zisku, které může společnost použít dle svého volného uvážení. Z toho plyne, že pod pojem dividenda nelze podřadit plnění, jehož zdrojem je např. emisní ážio. Takový postup by byl v rozporu s obchodním zákoníkem i s komunitárním právem (druhou směrnicí v oblasti práva společnosti). Jiný výklad by byl v rozporu také s ekonomickými principy, na nichž zákon o daních z příjmů stojí.

## Závěr

Z uvedené vyplývá, že daň stanovená zvláštní sazbou dle § 36 odst. 2 písm. a) bod 1 ZDP ve znění novely provedené zákonem č. 438/2003 Sb. v období od 1.1.2004 do 31.12.2007 a dále a dle § 36 odst. 2 písm. a) ZDP ve znění účinném pro zdaňovací období započatá od 1.1. 2008 se uplatní vůči fyzickým i právnickým osobám

- na příjem plynoucí akcionářům ve formě dividend, pokud takovýto příjem není osvobozen od daně dle § 19 ZDP,
- na podíl na zisku z podílové listu podílového fondu
- analogicky na příjmy představující podíl na zisku z dalších cenných papírů kolektivního investování ve smyslu § 3 odst. 5 zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu a obdobné cenné papíry vydávané v zahraničí.

Jiné příjmy plynoucí z účasti na akciové společnosti (např. formou podílu ze snížení fondu emisního ázia či ostatních kapitálových fondů), na podílovém fondu nebo investičním fondu, které nebyly vytvořeny ze zisku, nepředstavují příjem dle § 36 odst. 2 písm. a) ZDP, resp. § 36 odst. 2 písm. a) bod 1 ZDP ve znění novely provedené zákonem č. 438/2003 Sb. v období od 1.1.2004 do 31.12.2007, a nejsou proto předmětem daně stanovené zvláštní sazbou.

Obdobně tento závěr platí pro příjmy uvedené v § 36 odst. 1 písm. b) bod 1. ZDP, pokud příslušná mezinárodní smlouva nestanoví jinak.

Navrhujeme, aby Ministerstvo financí potvrdilo uvedené závěry, metodicky zajistilo jednotný přístup správců daně ve věci výkladu legislativní zkratky „dividendové příjmy“ a zvážilo úpravu textace § 36 odst. 2 písm. a) ZDP novelou zákona o daních z příjmů tak, aby byly odstraněny výkladové pochybnosti.

### Stanovisko Ministerstva financí:

#### Souhlas.

**Poznámka:** MF nikdy legislativní zkratku „dividendový příjem“ uvedenou do konce roku 2007 v § 19 a od roku 2008 v § 36 neinterpretovalo jinak, než je uvedeno v příspěvku. To dokládá mj. stanovisko MF čj. 15/9828/2008-151 ze dne 21.1.2008 zasláné advokátní kanceláři Kocián Šolc Balaščík s tímto obsahem:

„Účelem zavedení legislativní zkratky „dividendový příjem“ v § 19 odst. 1 písm. u) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), ve znění účinném do 31. 12. 2007, v platném znění pak v § 36 odst. 2 písm. a) ZDP, je *rozšíření* působnosti příslušných ustanovení ZDP nad rámec pojmu „dividenda“ vymezeného v § 178 odst. 1 obchodního zákoníku *v jediném ohledu, a to v podchycení podílu na zisku z podílového listu*. Souhlasíme proto s názorem, že pojem „příjem z účasti v akciové společnosti“ je třeba vykládat identicky s pojmem „dividenda“ podle § 178 odst. 1 obchodního zákoníku.“

**Příspěvek 234/09.04.08 – MF předložilo stanovisko + došlo k doplnění příspěvku předkladateli – příspěvek uzavřen**

**234/09.04.08 - Skutečný vlastník příjmů – zdanění výnosů z investic do majetkových práv v zahraničí**

Předkládají: Ing. Vlastimil Sojka, daňový poradce, č. osvědčení 768  
Ing. Vladimír Šnek, daňový poradce, č. osvědčení 697

Příspěvek nepřímo navazuje na opakovaná jednání koordinačního výboru týkající se problematiky zdaňování příjmů transparentních společností z roku 2005 a 2006 a na metodické pokyny MF č. D-269, D-286. Předmětem příspěvku je související otázka vymezení skutečného vlastníka příjmu, fyzické osoby, jako poplatníka daně a především pak otázka způsobu zdanění jeho příjmů ze společného investování v zahraničí.

Soukromí investoři se zapojují do společného investování v zahraničí, způsobem, který není založen na institucionální bázi (např. investiční fondy), nýbrž na bázi smluvní. Na základě nepojmenovaných smluv, kterým je v českém právu nejbližší smlouva o sdružení, se stávají ekonomickými spoluvlastníky majetkových práv nabytých v rámci společné investice a podílejí se na výnosech z jejich držby (podíly na zisku, dividendy) i z jejich realizace (výnosy z prodeje aktiv, výjimečně též podíl na likvidačním zůstatku). Podílet se přitom musejí také na nákladech souvisejících s držbou investice.

***Příklad:** Česká fyzická osoba uzavře se zahraničním subjektem smlouvu o společném investování. Podle podmínek smlouvy se bude podílet na úhradě pořizovací ceny akcií konkrétního zahraničního podniku a bude mít právo na odpovídající podíl na výnosech z jejich držby a výnosech z budoucího prodeje těchto akcií. V závislosti na právním prostředí příslušného státu bude buď spoluvlastníkem v právním smyslu nebo spoluvlastníkem ve smyslu ekonomickém – bude mít právo na související výnosy a ponese také podíl na nákladech. Ve veřejných registrech vlastnických práv zpravidla nebude tato česká fyzická osoba jako vlastník uvedena. Jako vlastník oprávněný k provádění vlastnických práv bude zaregistrován zahraniční spoluinvestor.*

Tento příspěvek vychází z hypotézy, že princip zdaňování příjmů u skutečného vlastníka příjmů je třeba beze zbytku aplikovat i v takovýchto případech, a to způsobem, při kterém je v plném rozsahu respektována povaha příjmu u jeho zdroje. K tomu rekapitulujeme právní úpravu a dostupnou dosavadní interpretaci pojmu „skutečný vlastník příjmů“ (beneficial owner) v ČR.

**Skutečný vlastník příjmů – pojem.**

Je třeba činit rozdíly mezi okamžitým příjemcem určitého typu příjmu a jeho skutečným vlastníkem. **Skutečný vlastník** je osoba, které je třeba tento příjem ekonomicky objektivně přisoudit a která ho je také povinna zdanit. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále ZDP) nepřímo vymezuje pojem skutečný vlastník pouze ve vztahu k úrokům v § 19 odst. 6, kde uvádí: „Příjemce úroků z úvěrů a půjček a licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch, a nikoli jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu“. V dalších ustanoveních ZDP zmiňuje pojem „skutečný vlastník“ rovněž ve vztahu k pojmu licenční poplatky (viz § 38nb odst. 2 ZDP). V souvislosti s dividendami ZDP výslovně zmiňuje pojem „skutečný



vlastník“ v ustanovení § 19 odst. 9 ZDP v souvislosti s úpravou osvobození dividend u mateřských společností. Skutečnost, že obecná úprava pojmu „skutečný vlastník“ chybí a že výslovná zmínka o zdaňování příjmů u skutečného vlastníka též ve vztahu k dalším druhům příjmů však nesporně nelze interpretovat tak, že je vyloučeno, aby bylo toto pravidlo používáno také u příjmů z dividend a u příjmů z prodeje akcií či dalších majetkových práv. Vyplývá to jednak z mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, z uznávaných pravidel jejich interpretace a jednak ji již v minulosti deklarovalo také Ministerstvo financí ve sdělení č. 251/122 867/2000 (Sdělení k problematice pojmu „místo vedení“ a „skutečný vlastník, Finanční zpravodaj, 2001, č. 1):

*Pojem "skutečný vlastník" je důležitý zejména pro praktickou aplikaci Článků 10, 11 a 12 smluv o zamezení dvojího zdanění, kde např. odstavec 2 Článku 10 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a SR (1993)<sup>2</sup> zní: "Tyto dividendy však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, v němž je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže příjemce je skutečným vlastníkem dividend, daň takto stanovená nepřesáhne...". Podobně jsou formulovány i Články 11 a 12 (Úroky, Licenční poplatky). Vzhledem k tomu, že žádná ustanovení Vzorového modelu smlouvy OECD ani Komentář k jejím článkům ho zatím nevymezují, sděluje se proto následující.*

*Při řešení konkrétních případů je potřeba rozlišovat mezi okamžitým příjemcem tohoto typu příjmu a jeho skutečným vlastníkem. Zatímco okamžitým příjemcem může být v podstatě kdokoli, komu je tento příjem poukázán bez ohledu na to, zda z něj má skutečný užitek, skutečný vlastník je osoba, které lze tento příjem objektivně přisoudit a která ho také zdaňuje. To znamená, že pokud příjem ve formě dividend, úroků nebo licenčních poplatků obdrží rezident jednoho smluvního státu jednající jako zprostředkovatel nebo pověřenec (čili okamžitý příjemce) pro někoho jiného, nelze ho chápat jako skutečného vlastníka, a bylo by proto v rozporu s předmětem a účelem smlouvy, kdyby stát zdroje tohoto příjmu poskytoval daňové úlevy nebo osvobození pouze proto, že tento okamžitý příjemce je rezidentem státu, s nímž má uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Za této situace je sice okamžitý příjemce rezidentem druhého státu a smlouva se na něj obecně podle Článku 1 vztahuje, ale v jeho případě u tohoto příjmu žádné dvojí zdanění nehrozí, protože tento příjemce není pro daňové účely ve státě své rezidence vlastníkem takového příjmu, a tudíž ho jako takový ani nezdaňuje.*

*Stručně řečeno, pokud příjem pouze "protéká" přes rezidenta (např. zprostředkovatele) jednoho smluvního státu a teprve poté plyne osobě, která doopravdy získává užitek z tohoto příjmu a která je též vlastníkem aktiv (právního titulu), z nichž takovýto příjem plyne, nelze uplatňovat, a tudíž ani poskytovat daňové úlevy nebo osvobození rezidenta, přes nějž platba takto protéká. Na ně má nárok pouze skutečný vlastník příjmu, který navíc může být rezidentem třetího státu. V takovém případě nelze pochopitelně nárokovat výhody ze smlouvy mezi státem zdroje a státem rezidence okamžitého příjemce, nýbrž ze smlouvy (pokud existuje) mezi státem zdroje a státem rezidence skutečného vlastníka.*

V citovaném sdělení MF uvádí, že skutečný vlastník musí být též vlastníkem aktiv (právního titulu), z nějž zdaňovaný příjem plyne. Toto pojetí se ovšem ve zveřejněné metodice daňových orgánů ČR objevilo pouze ojedinele. Nenacházelo oporu v mezinárodních smlouvách a zjevně od něj bylo později upuštěno. Dokladem toho je např. metodický pokyn MF č. D-286, který se zabývá zdaňováním příjmů vyplácených zahraničním transparentním entitám. Článek 2 tohoto pokynu výslovně označuje za skutečné vlastníky společníky zahraničních osobních společností. Ti přitom právními vlastníky podkladových aktiv ani

<sup>2</sup> pozn.: obdobně i v nové smlouvě č. 100/2003 Sb.m.s.

vyplácených příjmů nejsou a pokud osobní společnosti nerozhodnou o výplatě podílu na zisku, společníci se právními vlastníky příjmů dokonce ani nemusejí nikdy stát.

MF rovněž komentovalo skutečnost, že v nejstarších smlouvách o zamezení dvojího zdanění není pojem skutečný vlastník příjmů definován. V citovaném sdělení uvádí: *„Ve starších smlouvách o zamezení dvojího zdanění, které vycházely z dřívějšího Vzorového modelu OECD, se sice nepoužívá pojem "skutečný vlastník", hovoří se zde pouze o příjemci, který je rezidentem v určitém státě, avšak skutečnost, že tento příjemce je rovněž skutečný vlastník ve výše uvedeném významu a smyslu, se automaticky předpokládala a smlouvy tak byly vždy i interpretovány. Zavedení pojmu "skutečný vlastník" tedy neznamená faktickou změnu, ale pouze přesnější formulaci podstaty věci.“*

### **Konstrukce základu daně u příjmů zdaňovaných skutečným vlastníkem**

Pro příjmy z **převodu akcií** a obdobných majetkových práv zákon omezuje okruh uplatňovaných výdajů. Příjmy z převodu akcií jsou zařazeny jako druh příjmů do ustanovení § 10 odst. 1 písm. b) ZDP. Vymezení výdajů na tyto akcie je pak provedeno ustanovením § 10 odst. 5 ZDP. Ustanovení uvádí: *„U příjmů z prodeje cenných papírů lze kromě nabývací ceny akcie a pořizovací ceny ostatních cenných papírů uplatnit i výdaje související s uskutečněním prodeje a platby za obchodování na trhu s cennými papíry při pořízení cenných papírů.“* Vyloučeno je přitom uplatnění případné ztráty z prodeje cenných papírů v dalších zdaňovacích obdobích.

V případě společného investování jsou obvykle vynakládány poměrně značné výdaje na správu investic. Součástí záměru totiž zpravidla bývá aktivní účast investorů na revitalizaci společností, do jejichž podílů investice směřovala, s cílem zvýšit hodnotu investice a realizovat zisk z jejího budoucího prodeje. Ve smyslu výše citovaného ustanovení tyto výdaje nelze uplatnit jako položku snižující základ daně z prodeje těchto majetkových práv.

Od roku 2008 je základ daně z prodeje cenných papírů zdaňován **sazbou daně** z příjmů ve výši 15 %. Správce daně je oprávněn požadovat prokazování výdajů uplatněných ve smyslu § 10 odst. 5 ZDP jako položky snižující základ daně.

**U dividendových příjmů** ze zahraničí bude v ČR uplatněna rovněž daň ve výši 15 %, na kterou budou podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění započteny případné daně zaplacené (sražené) u zdroje. Ustanovení § 8 ZDP vylučuje možnost snížení těchto příjmů o výdaje.

#### **Dílčí závěr 1:**

Ekonomický „skutečný vlastník“ zdaní příjmy z držby a převodu majetkových práv podle stejných pravidel, jako kdyby byl zároveň právním vlastníkem těchto aktiv.

### **Osvobození příjmů z prodeje majetkových práv skutečným vlastníkem**

Specifickou otázkou je možnost uplatnění **osvobození příjmů u prodeje akcií a jiných majetkových práv** od daně **v souvislosti se splněním časového testu** podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP. Osvobození se týká pouze akcií, které nejsou zahrnuty v obchodním majetku. Toto ustanovení od roku 2008 definuje pro časový test podmínku alespoň 6 měsíců držby majetkového podílu (vč. akcie), jde-li o podíl nepřesahující 5 % na základním kapitálu společnosti. Jde-li o podíly většího rozsahu, časový test činí 5 let. Problém zde ovšem vyvolává způsob počítání časového testu, který výslovně odkazuje na „nabytí“ a „převod“ cenného papíru, tedy pojmy úzce svázané s právním vlastnictvím. Z logiky věci vyplývá, že by při posuzování osvobození podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP mělo být postupováno stejně u

osob, které dosáhly těchto příjmů jako vlastníci v duálním smyslu (právně i ekonomicky) jako u osob, které mají právo pouze na ekonomické užítky.

Předkladatelé mají za to, že i zde je třeba postupovat konzistentně. Celá koncepce zdanění příjmů skutečného (ekonomického) vlastníka je konstruována na bázi logického výkladu, aniž by měla dostatečnou výslovnou úpravu v textu zákona. Proto nelze takovému daňovému poplatníkům odepírat ani stejná oprávnění, jakými disponují poplatníci s úplným vlastnickým právem k příjmu resp. k jeho zdroji.

#### **Dílčí závěr 2:**

Příjem z prodeje majetkových práv skutečného vlastníka může být při doložení splnění podmínek § 4 odst. 1 písm. w) ZDP osvobozen od daně, přestože nejde o vlastníka převáděných vlastnických práv.

#### ***Návrhy na opatření***

Sjednocený názor, případně odlišné názory se zdůvodněním, publikovat na [www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz).

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Při řešení každého konkrétního případu je třeba vycházet z konkrétních podmínek, jinými slovy, je třeba si uvědomit, že v různých zemích existují různá schémata, různé struktury, jejichž postavení se samozřejmě liší, a to i ve smyslu jejich daňových dopadů a řešení.

Jde o to, že příjem partnerů, investorů, "účastníků sdružení" apod. pobíraný z titulu účasti na dané struktuře atd. může být pro daňové účely charakterizován jako "business income", jako "capital income", "investment income", v případě jiných struktur se charakter pobíraného příjmu z hlediska daňového měnit nemusí atd.

Vždy je tedy třeba vycházet z charakteristik konkrétní jednotlivé struktury a v návaznosti na to určovat charakter pobíraného příjmu, v kontextu smluv o zamezení dvojího zdanění posuzovat právo daného druhého státu (na základě konkrétního článku smlouvy) zdaňovat příjem českého daňového rezidenta apod., přičemž lze v každém případě, z hlediska daňové správy, využít institutu „řešení případů dohodou“, popř. jiných nástrojů mezinárodní spolupráce (např. výměna informací).

Příspěvek zcela v souladu s logikou a možná i správně navozuje situaci, kdy český rezident je de facto v postavení skutečného vlastníka příjmu, avšak zcela abstrahuje od toho, co se děje v zahraničí, což by nemělo být opomenuto, a to třeba "jen" z důvodu vyloučení mezinárodního dvojího zdanění příjmu v ČR. V příspěvku tedy schází jednoznačný popis toho, co se ve skutečnosti v zahraničí stane v momentu, kdy se český daňový rezident rozhodne "společně investovat v zahraničí", a to na smluvní bázi. Co z toho pro českého daňového rezidenta vyplývá z hlediska tamější daně z příjmů? Vzniká tím, že uzavře jakousi smlouvu, která je nejbližší smlouvě o sdružení, v zahraničí nějaké "sdružení"? Vzniká nějaký nový subjekt? Vyplývá z této skutečnosti to, že v daném konkrétním případě v zahraničí vzniká českému rezidentu stálá provozovna? Znamená to, že se v zahraničí rozhodl tímto způsobem vlastně podnikat? Obecně tedy, jaké příjmy jsou českým daňovým rezidentem realizovány ze zdrojů v dané zemi?

Uvádí se, že vlastníkem práv bude zpravidla zahraniční spoluinvestor. Jak se v zahraničí v daném momentu uplatní princip "skutečného vlastníka příjmu"? Dále se uvádí, že v závislosti na právním prostředí druhého státu bude český rezident buď spoluvlastníkem v právním smyslu nebo spoluvlastníkem ve smyslu ekonomickém - bude mít právo na výnosy a ponese

náklady. Znamená to tedy, že v druhé zemi se automaticky uplatní v momentu např. výplaty dividend koncept skutečného vlastníka příjmu a bude se u poměrné části dividend postupovat v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění, kterou druhý stát uzavřel s ČR? Pokud tomu tak je, pak nemůže být žádný problém a český daňový rezident pobírá dividendy, a to se všemi důsledky z toho vyplývajícími (i kdyby se v zahraničí uplatnil tzv. refundační systém).

Akcionářem, společníkem nějaké zahraniční společnosti bude tedy zahraniční investor, který bude také dostávat dividendy od společnosti. Pokud tento, z pohledu českého rezidenta, zahraniční spoluinvestor vystupuje jako jakýsi prostředník, zprostředkovatel, správce cenných papírů, které patří českému rezidentovi, nemůže to být problém a skutečným vlastníkem části dividend musí být český investor, který má v zahraničí nárok na výhody plynoucí ze smlouvy. Bude tedy zahraniční spoluinvestor informovat společnost, že on na ni sice vlastní 100 akcií, ale 50 z nich připadá na českého daňového rezidenta? Bude skutečně v realitě společnost v momentu výplaty dividend svému akcionáři, který bude netransparentní osobou (a navíc nejspíše rezidentem té samé země), řešit otázku toho, kdo je skutečný vlastník příjmu?

Nebo jde o jinou situaci, tj. o situaci kdy by společnosti mělo být úplně jedno, jaké navazující obchodní kontrakty její společník má a komu daný konkrétní pobíraný příjem zcela popř. částečně převádí na základě kontraktu, který z jakéhokoliv důvodu uzavřel se třetím subjektem (rezidentem ČR). Vzniká tak poté samozřejmě i otázka, proč český investor nerealizuje investici přímo sám, proč k tomu potřebuje nějakého spoluinvestora? Pobírá tedy opravdu český daňový rezident pasivní příjem ve formě dividendy od společnosti, do které bylo "spoluinvestováno"?

Aby bylo deklarováno na nějakém triviálním příkladě to, co se má na mysli, tak si představme, že by zaměstnanec s někým uzavřel nějaký kontrakt (je úplně jedno, jak ho nazveme), že část jeho mzdy bude posílána smluvnímu partnerovi, protože mu pravidelně tento přispívá na oblečení a občas mu dá nějakou radu. Nikdy by asi nemohlo být řečeno, že skutečným vlastníkem části mzdy je onen smluvní partner.

V kontextu podnikání lze spíše hovořit o analogii nějakého tichého společenství, lze si představit argumentaci ve prospěch toho, že jde ve svém důsledku de facto ze strany českého rezidenta o poskytnutí úvěru zahraničnímu subjektu atd.

Pobírá tedy český rezident dividendu od společnosti (byť nepřímo) nebo pobírá nějaký příjem od spoluinvestora z titulu toho, že s ním uzavřel nějaký kontrakt? Podléhá český rezident v zahraničí dani jako poplatník ve vztahu k příjmu ve formě dividendy nebo z titulu úplně jiného příjmu? Má vůbec takový případný jiný příjem vyplácený "spoluinvestorem" zdroj v zahraničí, může tam být zdaněn?

To samé de facto platí i ve vztahu ke zcizení akcií. Opravdu český rezident zcizil akcie? Nebo pobírá příjem z titulu toho, že uzavřel kontrakt se spoluinvestorem?

### **Autoři příspěvku v zájmu jeho racionálního uzavření doplňují modelové případy s návrhy na řešení.**

V reakci na otázky obsažené ve stanovisku MF nutno dodat, že použití uvedeného schématu má své zdůvodnění především u strategických investic, které předpokládají aktivní roli hlavního (domácího) investora při uplatňování vlastnických práv. Z tohoto pohledu jde pro českého spoluinvestora o řešení pochopitelné a praktické.

Z praktického hlediska je pravděpodobně skutečně nemožné pokrýt v tomto příspěvku většinu alternativ, které mohou nastat. Domníváme se však, že s využitím závěrů MF lze dosáhnout shody alespoň na dvou schématických příkladech aplikované ve dvou různých státech.

Modelově se v následujících příkladech vychází z předpokladu investice české fyzické osoby:

- v Rakousku jako v zemi, kde jsou dividendy podrobeny zdanění u plátce
- na Slovensku, kde dividendy nejsou podrobeny zdanění.

Principiálně ale postup bude stejný i v případě jiných států – po zohlednění specifík místních daňových systémů a smluv o zamezení dvojího zdanění.

### **A. Rakousko – stát zdaňující dividendy**

*1. Účast českého spoluinvestora není rakouské společnosti známa. Jako vlastníka podílu registruje pouze rakouského společníka. Princip skutečného vlastníka příjmů se neuplatní.*

**Výsledek:**

- při výplatě dividend tato společnost postupuje tak, že zdaní příjem svého rakouského akcionáře jako rakouského daňového rezidenta bez ohledu na jeho další závazkové vztahy;
- rakouský akcionář v souladu se soukromoprávní smlouvou předá svému českému „spoluinvestorovi“ poměrnou část dividendy po zdanění;
- český „spoluinvestor“ v ČR v daňovém přiznání přizná tento svůj příjem jako ostatní příjem podle § 10 ZDP, neboť se již nejedná o výnos z kapitálového majetku, nýbrž o ostatní příjem z jiného závazkového vztahu. Uplatní prokazatelné související výdaje, o které sníží základ daně. Nebude možné uplatnit zamezení dvojího zdanění;
- shodný postup (zdanění podle § 10 ZDP) se bude v daném případě týkat i příjmů ze zcizení akciového podílu, přičemž nebude možné uplatnit osvobození podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.

*2. Český spoluinvestor prokáže, že je u rakouské společnosti evidován jako skutečný vlastník části podílu a výnosů s ním souvisejících. Uplatní se princip skutečného vlastníka příjmů.*

**Výsledek:**

- při výplatě dividend tato rakouská společnost zdaní odpovídající část dividendy podle pravidel pro rakouské daňové nerezidenty a v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Respektuje přitom postavení skutečného vlastníka příjmů;
- český spoluinvestor postupuje při zdanění v ČR standardně podle § 8 ZDP a uplatní zápočet daně;
- příjem ze zcizení akciového podílu bude zdaněn u českého spoluinvestora v ČR standardně podle § 10 ZDP s možností uplatnit osvobození podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.

### **A. Slovensko – stát dividendy nezdaňující**

*1. Účast českého spoluinvestora není slovenské společnosti známa. Jako vlastníka podílu registruje pouze rakouského společníka. Princip skutečného vlastníka příjmů se neuplatní.*

**Výsledek:**

- z dividend není sražena slovenským plátcem srážková daň;
- český „spoluinvestor“ v ČR v daňovém přiznání uvede tento svůj příjem jako ostatní příjem podle § 10 ZDP, neboť se nejedná o výnos z kapitálového majetku, nýbrž o ostatní příjem z jiného závazkového vztahu. Uplatní prokazatelné související výdaje, o které sníží základ daně;

- shodný postup (zdanění podle § 10 ZDP) se bude v daném případě týkat i příjmů ze zcizení akciového podílu, přičemž nebude možné uplatnit osvobození podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.

1. *Český spoluinvestor prokáže, že je u slovenské společnosti evidován jako skutečný vlastník části podílu a výnosů s ním souvisejících. Uplatní se princip skutečného vlastníka příjmů.*

#### **Výsledek:**

- z dividend není uplatněna slovenským plátcem srážková daň;
- český spoluinvestor postupuje při zdanění v ČR standardně podle § 8 ZDP;
- příjem ze zcizení akciového podílu bude zdaněn u českého spoluinvestora v ČR standardně podle § 10 ZDP s možností uplatnit osvobození podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.

**Navrhujeme posouzení a případné potvrzení těchto modelových alternativ s tím, že samozřejmě v praxi bude nutno každý jednotlivý případ důsledně posuzovat podle jeho specifických parametrů.**

#### **Doplňující stanovisko Ministerstva financí (v návaznosti na dodatek – modelové případy):**

„V zásadě souhlasíme s uvedenými závěry, avšak dodáváme následující:

U postupu Rakouska č. 1 se automaticky uvádí, že příjem bude v ČR zdaňován dle § 10 ZDP. S tím lze samozřejmě souhlasit za předpokladu, že se nejedná o příjem dle § 7 ZDP. Současně není vyspecifikováno, proč by nemělo dojít k uplatnění postupů vedoucích k zamezení dvojího zdanění. Pokud však předkladatelé automaticky vycházejí z toho, že půjde v kontextu aplikace mezinárodní daňové smlouvy o příjem, který může být zdaněn jen v ČR, lze se závěrem vyjádřit souhlas.

Obecně by samozřejmě mělo platit, že jen velmi obtížně lze v Rakousku uplatnit současně na stejnou situaci postup č. 1 i postup č. 2, jinými slovy klíčová budou existující pravidla uplatňovaná v Rakousku. Pokud by tato pravidla znamenala uplatnění postupu č. 2, lze opět vyjádřit souhlas s danými závěry. Není však zřejmé, proč se v případě příjmů ze zcizení cenných papírů činí odkaz pouze na písm. w) a ne i na písm. r) paragrafu 4 odst. 1 ZDP (to platí i pro postup č. 1).

Pokud jde o uvedené postupy v rámci SR, lze obdobně vyjádřit souhlas se závěry předkladatelů.

Zvýšený důraz bude v takovýchto případech obecně kladen na prokazování všech deklarovaných skutečností tak, aby bylo možné správně uplatňovat mezinárodní daňovou smlouvu i ZDP. Důležitost takového postupu je zřejmá např. právě v případě Slovenska. V tomto kontextu samozřejmě nelze opomenout ani již v původním stanovisku zmíněné nástroje mezinárodní spolupráce, jako je výměna informací, řešení případů dohodou apod.“

**239/14.05.08 - Rozložení dodanění pohledávek – poskytnutých záloh při přechodu z daňové evidence na účetnictví podle §23 odst. 14 zákona o DP**

Předkládá: Bc. Tomáš Klíma, daňový poradce, č. osvědčení 2009

## 1. Popis problému

Při přechodu z daňové evidence na účtování se postupuje podle přílohy č.3 k zákonu o daních příjmu (dále jen ZDP). Příloha v odst. 1 stanovuje povinnost:

*1. Základ daně se ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, zvýší o hodnotu zásob a cenin, hodnotu poskytnutých záloh s výjimkou záloh na hmotný majetek, hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem.*

V §23 odst. 14 ZDP je umožněno rozložení dodanění zásob a pohledávek na více zdaňovacích období:

*(14) Při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví u poplatníka s příjmy podle § 7 lze hodnotu zásob a pohledávek, které poplatník evidoval v době zahájení vedení účetnictví, zahrnout do základu daně buď jednorázově v době zahájení vedení účetnictví nebo postupně po 9 následujících zdaňovacích období, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví.*

Předmětem problému je otázka, zda je možné postup podle §23 odst. 14 - rozložení dodanění pohledávek, použít i u poskytnutých záloh (kromě záloh na hmotný majetek, které se podle přílohy č. 3 nedodaňují vůbec).

## 2. Rozbor problematiky

Argumentem, proč postup podle §23 odst. 14 nelze využít je, že v příloze č. 3 zákonodárce odlišil termín zálohy a pohledávky, neboť je uvedl vedle sebe a povinnost dodanění stanovil pro oba termíny zvláště.

Domnívám se, že tento postup je nesprávný a že ustanovení §23 odst. 14 lze využít i pro poskytnuté zálohy.

Důvody jsou následující:

2.1 Poskytnuté zálohy jsou nesporně pohledávkou. Podle § 7b odst. (2) ZDP:

*Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak.*

Lze naprosto spolehlivě dovodit, že poskytnutá záloha je pohledávkou. Důkaz lze nalézt v kontextu použití pojmu „pohledávka“ v účetních předpisech, především zákon o účetnictví a navazující prováděcí předpisy. Namátkou uvádím:

- §4 odst. 12 zákona o účetnictví – pokud by záloha nebyla pohledávkou, potom by nebylo nutné evidovat poskytnuté zálohy v cizí měně v této cizí měně, ale pouze v Kč;
- §25 odst. 1 písm. g) – pokud by záloha nebyla pohledávkou, jak bychom ji oceňovali?

- §30 odst. 1 písm. b) – pokud by záloha nebyla pohledávkou, nebylo by nutné provádět inventarizaci poskytnutých záloh k datu účetní závěrky
- §10 a §11 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. – zde jsou poskytnuté zálohy zcela výslovně vřazeny do skupiny pohledávek
- §60 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. – pokud by poskytnutá záloha v cizí měně nebyla pohledávkou, neúčtovalo by se při postupném splácení o kurzových rozdílech

2.2 Termín pohledávka by mohl mít jiný význam pouze tehdy, kdyby zákon o ZDP pro svoji potřebu tento termín vymezil jinak, např. formou legislativní zkratky. Příloha č. 3 však takovouto legislativní zkratku nezavádí a ani v celém zákoně o ZDP žádná legislativní zkratka pojmu pohledávka není.

2.3 ZDP pojem „pohledávka“ používá opakovaně, namátkou uvádím §4 odst. 4) – zaplacená záloha je nepochybně jako pohledávka součástí obchodního majetku poplatníka. Pojem pohledávka je však použit přímo v §23 ZDP. A přímo z ustanovení §23 odst. 8) písm. b) bod 2 je zřejmé, že zaplacené zálohy jsou pohledávkou:

*„pokud vedou daňovou evidenci, o výši pohledávek [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)] a závazků, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh,“.*

Pokud by zaplacené zálohy nebyly pohledávkou, nebylo by nutné je vyjmout z tohoto pojmu v citovaném ustanovení.

2.4 Důvodem, proč jsou poskytnuté zálohy a pohledávky uvedeny v příloze č.3 vedle sebe není fakt, že by poskytnutá záloha nebyla pohledávkou, ale nutnost nezvyšovat základ daně o hodnotu záloh poskytnutých na hmotný majetek. Je to zcela logické, neboť zálohy na poskytnutý majetek nebyly při platbě daňovým výdajem, na rozdíl od ostatních záloh.

2.5 Dále je třeba upozornit na poslední část věty přílohy č. 3 odst. 1: *„...hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem“*. Pokud by poskytnuté zálohy nebyly uvedeny v příloze č. 3 samostatně, pak by bylo jejich dodanění otázkou, neboť tyto pohledávky ve většině případů nebudou v budoucnu uhrazeny (uhrazeny jsou jen v případě, že dodavatel část nebo celou zálohu vrátí). V praxi by tak vznikla zbytečná nejasnost, zda je poskytnuté zálohy skutečně nutno dodaňovat.

### 3. Závěr

Ustanovení §23 odst. 14, který umožňuje rozložit dodanění pohledávek při přechodu z daňové evidence na účetnictví, lze využít i u poskytnutých záloh o které je povinen poplatník podle přílohy č. 3 ZDP zvýšit základ daně.

### 4. Návrh řešení

Po projednání v Koordinačním výboru doporučuji příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí publikovat.

**Stanovisko Ministerstva financí:**  
**Souhlas s předkladatelem.**



Předkládá: Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701

### **1. Obecný rozbor problému**

Podle sdělení k Pokynu D-300, k § 24 odst. 2 bodu 35 publikovaného ve Finančním zpravodaji 8-9/2007 (dále jen „Sdělení“), jsou u uživatele daňově účinné náhrady cestovních výdajů, které uživatel vyplatí zaměstnancům agentury práce, pokud to bude sjednáno v obchodněprávní dohodě. „Sdělení“ však již neřeší, jak postupovat v případě, pokud uživatel poskytne zaměstnancům agentury práce nadlimitní plnění - cestovní náhrady ve vyšších částkách než jsou limity stanovené pro zaměstnavatele uvedeného v hlavě III. zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce (dále jen zaměstnavatel III). Z hlediska uživatele a jeho daňově účinných nákladů to není rozhodující, neboť dle § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP nejsou cestovní náhrady z hlediska daňové uznatelnosti limitovány. Nicméně cestovní náhrady přesahující limity pro zaměstnavatele III nejsou osvobozeny od daně ze závislé činnosti u zaměstnanců (§ 6 odst. 7 písm. a) ZDP).

Podle § 309 odst. 5 zákona č. 262/2006b Sb., zákoníku práce, nelze v obchodněprávní smlouvě uživatele zavázat, aby zaměstnancům agentury práce poskytoval cestovní náhrady jen do výše limitů stanovených pro zaměstnavatele III, a to z toho důvodu, že by mohlo dojít k nerovnému zacházení se zaměstnanci. Pokud tedy bude uživatel svým vlastním zaměstnancům vyplácet cestovní náhrady (stravné, kapesné) v částkách vyšších, než je horní limit těchto náhrad pro zaměstnavatele III, a vyplatí je na základě ujednání v obchodněprávní smlouvě ve stejné výši i zaměstnancům agentury práce, bude nutné provést zdanění nadlimitních částek daní ze závislé činnosti, a to ze základu daně dle § 6 odst. 13 ZDP.

V daném případě je nejasné, zda nadlimitních plnění, které poskytuje uživatel pronajatým zaměstnancům, zdaní dani ze závislé činnosti uživatel nebo agentura práce.

### **2. Návrh řešení**

Pokud uživatel bude poskytovat zaměstnancům nadlimitní plnění (nemusí se jednat pouze o cestovní náhrady, ale též další limitována plnění např. přechodné ubytování), pak je uživatel v pozici plátce příjmů dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP (příjmy plynoucí v souvislosti se závislou činností bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník činnost nevykonává), a proto má tento pod svou majetkovou odpovědností povinnost srazit a odvést daň ze závislé činnosti.

### **3. Návrh opatření**

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

## **Stanovisko Ministerstva financí:**

*A) Podle zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti a příslušných ustanovení zákoníku práce (§ 308 až 309) může agentura práce (dále jen „AP“) svého zaměstnance dočasně přidělit k výkonu práce k jinému zaměstnavateli (uživateli) jen na základě písemného ujednání v pracovní smlouvě nebo v dohodě o pracovní činnosti a na základě dohody o dočasném přidělení uzavřené mezi AP a uživatelem. Součástí tohoto smluvního vztahu (který je uzavírán podle obchodního příp. občanského zákoníku) je zpravidla i cenové ujednání za poskytnutou službu. Zaměstnanec může být přidělován k postupně k různým uživatelům.*

*Zaměstnanci AP sice vykonávají práci podle pokynů uživatele, na jeho pracovišti atd., nadále ale zůstávají v pracovním poměru ke svému kmenovému zaměstnavateli (AP) a tento kmenový zaměstnavatel (AP) má nadále povinnost podle obecných ustanovení zákoníku práce (§ 109) těmto dočasně uvolněným zaměstnancům poskytovat (vyplácet) mzdu za práci provedenou u uživatele.*

*Je-li zprostředkování zaměstnání v ČR realizováno AP, která je daňovým rezidentem ČR, má povinnost zdanit příjmy ze závislé činnosti dočasně uvolněného zaměstnance v souladu s ust. § 69 ZSDP a § 38h až § 38l ZDP agentura práce. Tzn. kmenový zaměstnavatel jako plátce příjmu (osoba, která má povinnost poskytovat mzdu) a obdobně se postupuje též v oblasti veřejnoprávního pojištění.*

*Podle našeho názoru se AP nemůže povinnosti zaměstnavatele uložených jí jako kmenovému zaměstnavateli pracovní právními předpisy zprostit, a to ani smluvním ujednáním s uživatelem.*

Z výkladů MPSV vyplývá, že je-li uživatel oprávněn ukládat pronajatému zaměstnanci pracovní úkoly, je oprávněn jej též vyslat na služební cestu (je-li tak smluvně dohodnuto) a podle stanoviska MPSV se lze v praxi v této oblasti setkat s celou škálou možností smluvního ujednání mezi zaměstnancem a agenturou práce a mezi AP a uživatelem, které mohou mít rozdílný vliv na nároky zaměstnance v oblasti cestovních náhrad a jejich uspokojování. Případ, kdy AP ve smlouvě s uživatelem na něj plně přeneše i pravomoc při určování podmínek výkonu práce (včetně vysílání na pracovní cesty) a případně též úhradu cestovních náhrad, lze považovat dle cit. stanoviska MPSV ovšem za krajní. Cestovní náhrady uhrazené v tomto krajním případě uživatelem jsou pak dle stanoviska MPSV jednoznačně náklady práce, které nese uživatel. Agentuře práce v této souvislosti žádné výdaje nevzniknou a nemůže tedy s nimi ani kalkulovat ve zprostředkovatelské odměně.

To ovšem podle našeho názoru neznamená, že na základě smluvního ujednání mezi AP a uživatelem se agentura může zprostit rovněž svých základních povinností zaměstnavatele tj. poskytovat pronajatým zaměstnancům odměnu za vykonanou práci, a tím v této souvislosti též povinností plátce daně.

Domníváme se proto, že za situace, kdy na základě ujednání mezi AP a uživatelem bude pronajatému zaměstnanci poskytovat cestovní náhrady uživatel, měly by být nadlimitní částky cestovních náhrad podléhající zdanění zúčtovány ve prospěch zaměstnance a zdaněny AP jako kmenovým zaměstnavatelem, tj. v úhrnu s běžnou mzdou za práci. Jakékoliv jiné řešení může přinést problémy nejen pro uživatele, ale též pro dočasně uvolněného zaměstnance – ten totiž obvykle nepobírá u uživatele žádný peněžní příjem, takže prakticky dojde k situaci, že nebude tomuto zaměstnanci z čeho srazit nejen daňovou částku, ale ani pojistné na veřejnoprávní pojištění.

Tento postup je v souladu s pracovněprávními a pojistnými předpisy, které povinnost poskytovat odměnu za práci zaměstnancům dočasně uvolněným k uživateli, resp. platit za ně povinné pojistné ukládají AP (jako kmenovému zaměstnavateli).

B) Z příspěvku dále doporučujeme vypustit větu uvedenou v závorce, tj. „(nemusí se jednat pouze o cestovní náhrady, ale též další limitována plnění např. přechodné ubytování)“, „protože problematikou přechodného ubytování se zmíněný příspěvek nezabývá. Ale i zde by z praktického hlediska vznikly u uživatele stejné problémy se zdaněním.

C) Také doporučujeme upřesnit, že výše uvedené se netýká tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, kdy příjmy pronajatých zaměstnanců má podle § 6 odst. 2 ZDP vždy povinnost zdanit tuzemský tzv. ekonomický zaměstnavatel včetně případných nadlimitních cestovních náhrad.

**Poznámka:**

S návrhem řešení předkladatele uvedeným v příspěvku pod bodem 2. lze bezesporu souhlasit za situace, kdy se nebude jednat o tzv. agenturní zaměstnávání nebo za situace, kdy dočasně uvolněný zaměstnanec obdrží u uživatele případně i další plnění, tj. nad rámec smluvního ujednání mezi AP a uživatelem. Poznáváme, že posouzení individuálních případů spadá do kompetence správce daně.

# DPH

**Príspevek 224/13.02.08 – MF predložilo nové stanovisko – príspevek uzavren**

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

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 lahví, 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 zálohy<sup>3</sup> 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 navrzení 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 smíšeném<sup>4</sup>. 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

<sup>3</sup> Nařízení vlády č. 111/2002 Sb., kterým se stanoví výše zálohy pro vybrané druhy vratných zálohovaných obalů

<sup>4</sup> Viz příloha č. 2 k zákonu o obalech

společném systému daně z přidané hodnoty<sup>5</sup> (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), která nahradila původní Směrnici 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 daně<sup>6</sup> (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 obaly<sup>7</sup>. 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

<sup>5</sup> Úř. věst. L 347 ze dne 11.12.2006,

<sup>6</sup> Úř. věst. L 145 16.6.1977

<sup>7</sup> Publikace zákona č. 635/2004 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti se změnou zákona o správních poplatcích

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 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 poplatcích<sup>8</sup>. 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 tomto 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

<sup>8</sup> 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

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 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 plničů účtují 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 plátců, 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 daně<sup>9</sup>.

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

<sup>9</sup> Viz § 2 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách

výkladem je přisouzeno, že jeho povinnost provést odvod DPH ze salda nevrácených obalů je nutné realizovat vůči jednotlivým odběratelům.

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 plníče, má nárok na odpočet DPH na vstupu při splnění obecných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu. Správce daně **nemůže uplatnit** postup popsany v bode 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:**

Čl. 92 směrnice 2006/112/ES pouze umožňuje členským státům přijmout specifické zjednodušující opatření pro vratné obaly. Pokud se je členské státy rozhodnou využít, nepřipouští ustanovení jejich diskreční pravomoc co do typu subjektů (B2B, B2C či přeshraniční dodávky) ani co do typu vratných obalů. ČR využívá možnosti uvedené v písm. a) a nezahrnuje náklady na vratné obaly do hodnoty zdanitelného plnění, přičemž 1x ročně požaduje úpravu dotyčné částky (tj. dodanění nevrácených obalů, resp. snížení základu daně při vrácení více vratných obalů). Tato úprava stanoví jednotná pravidla pro všechny dodavatele, kteří dodávají vratné obaly spolu se zbožím do oběhu, a neukládá těmto dodavatelům složité (a mnohdy nesplnitelné) administrativní požadavky týkající se evidence jednotlivých vrácených obalů od jednotlivých odběratelů.

Pokud tedy daňový subjekt dodává vratné obaly spolu se zbožím dalším subjektům ve smyslu ustanovení § 13 odst. 4 písm. i) ZDPH, nelze postupovat způsobem uvedeným v bodě 5.1. příspěvku. Pravidla obsažená v právní úpravě týkající se vratných obalů lze považovat za speciální vůči jinak obecně aplikovaným pravidlům.

Klasický daňový režim, tzn. uplatnění daně na výstupu při dodání vratného obalu a následné uplatnění nároku na odpočet daně dle podmínek § 72 a násl. ZDPH, je možné aplikovat při splnění podmínek v § 13 odst. 10 písm. e) ZDPH, za kterých je dodání vratného obalu považováno za dodání zboží za úplatu.

**Příspěvek 225/13.02.08 – vyjádření k příspěvku od Ústavu státu a práva AV ČR  
– příspěvek uzavřen s rozporem**

**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

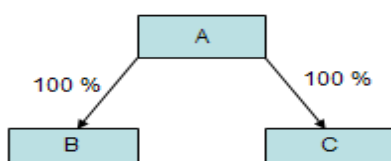
shodných postupů a principů, které jsou aplikovány pro stanovení kapitálově spojených osob pro účely zákona o daních z příjmů.

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*

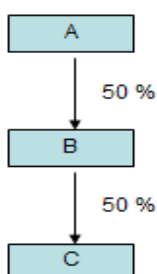
V tomto případě jsou pro účely ZDPH za spojené osoby považovány společnost A se společností B a společnost A se společností C, neboť tyto jsou navzájem přímo propojené a zákonný procentní limit účasti je v daném případě splněn.

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.

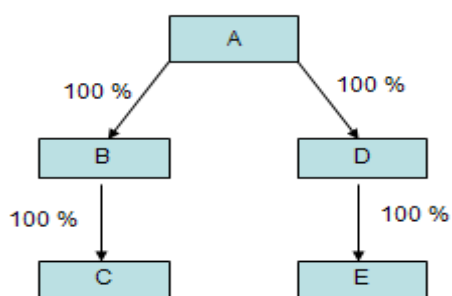
Nabízí se alternativa prostého násobení kapitálových podílů, tj. podíl A na B krát podíl B na C (numericky tedy  $0,5 \times 0,5 = 0,25$ ). Při tomto postupu by vycházelo, že společnost A má na společnosti C podíl ve výši 25%. Jelikož zákonem stanovená hranice podílu pro propojenost je 40%, při použití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

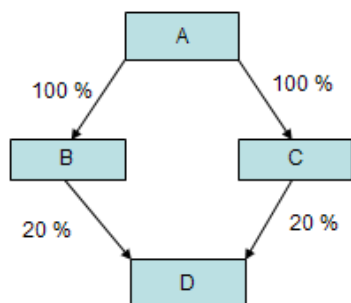


### *Příklad č. 3 – kapitálově spojené osoby*

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 nepřímou kapitálově spojené přes společnosti B a C (zákonný limit kapitálové účasti je dodržen).

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

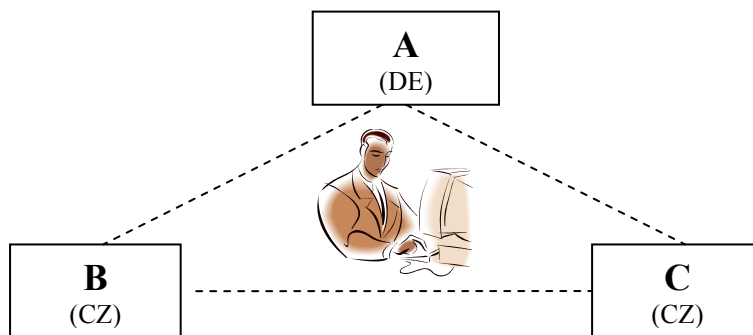
V této části příspěvku se zabýváme výkladem definice jinak spojených osob podle § 5a ZDPH. Obdobně jako v části 3a tohoto příspěvku nejprve uvádíme srovnání definice jinak spojených osob podle ZDPH a ZDP.

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 dovést, 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.

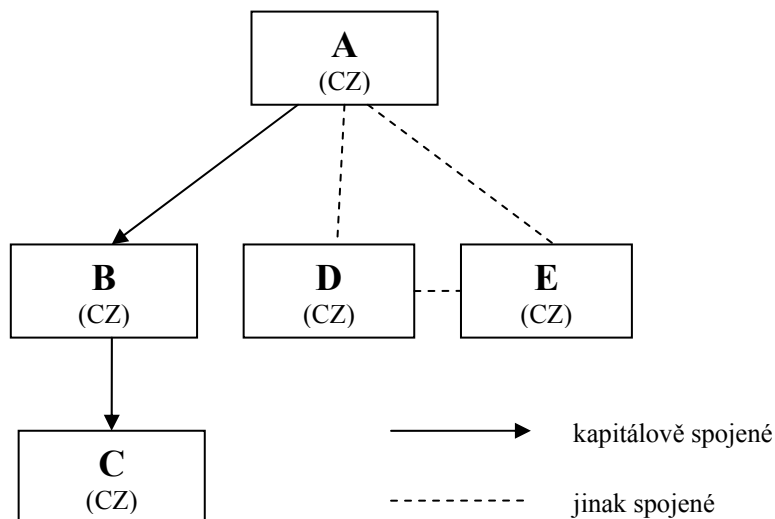
**(f) 5. Kombinace kapitálové a jiné propojenosti**

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:

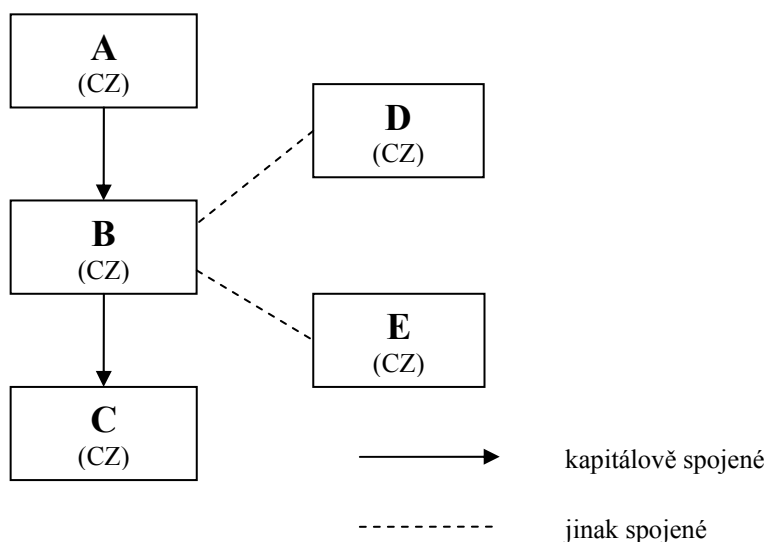
- pouze osoby, které jsou kapitálově spojenými osobami (viz část 3a a 3b),
- pouze osoby, které jsou jinak spojenými osobami (viz část 4),
- osoby, které jsou zároveň kapitálově spojenými osobami a jinak spojenými osobami,
- kombinace všech tří výše uvedených možností s tím, že vždy musí existovat alespoň 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*

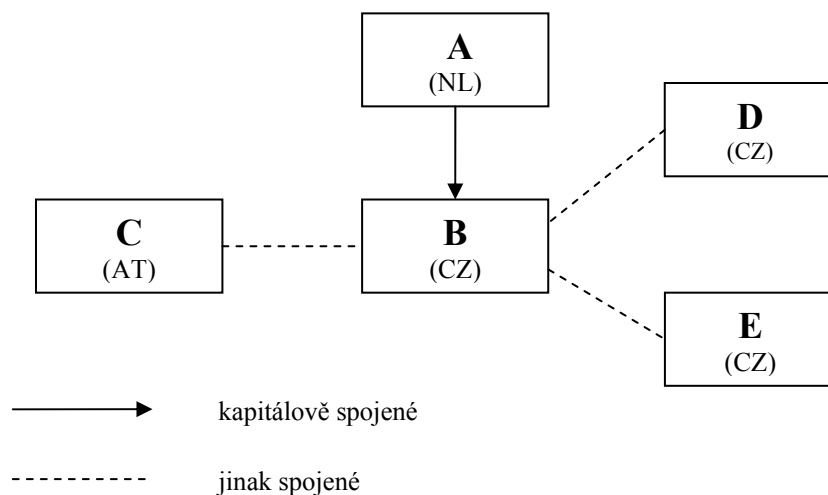
Jestliže společnosti A, B a C jsou kapitálově spojenými osobami a společnosti A, D a E jsou jinak spojenými osobami (jednatelem všech tří společností je tatáž osoba), pak všechny osoby A – E jsou spojenými osobami podle § 5a ZDPH.



*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 člen 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.

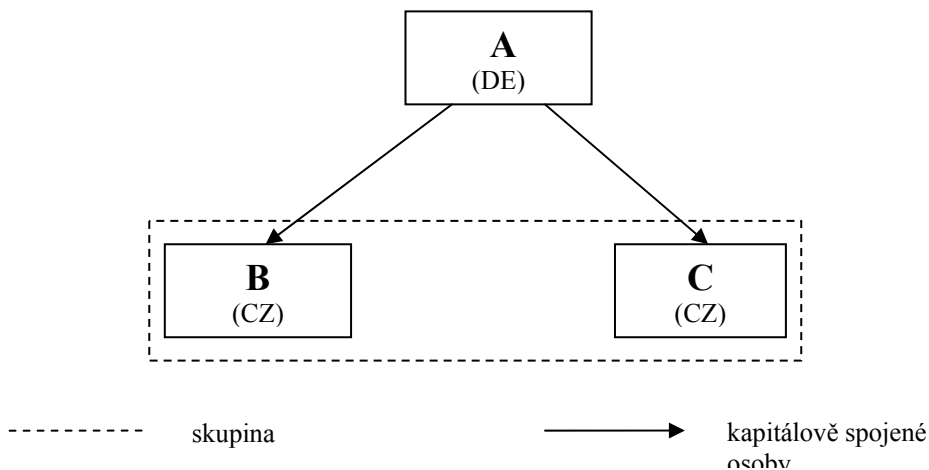
V praxi bude samozřejmě možné postupovat i tak, že mezi spojenými osobami nebudou v prvním kroku zahrnuty všechny existující osoby, které by mohly definici spojených osob splnit, protože v rámci postupu tvorby skupiny často nebude účelné vyhledávat veškeré osoby (např. zahraniční osoby, které v konečném 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.

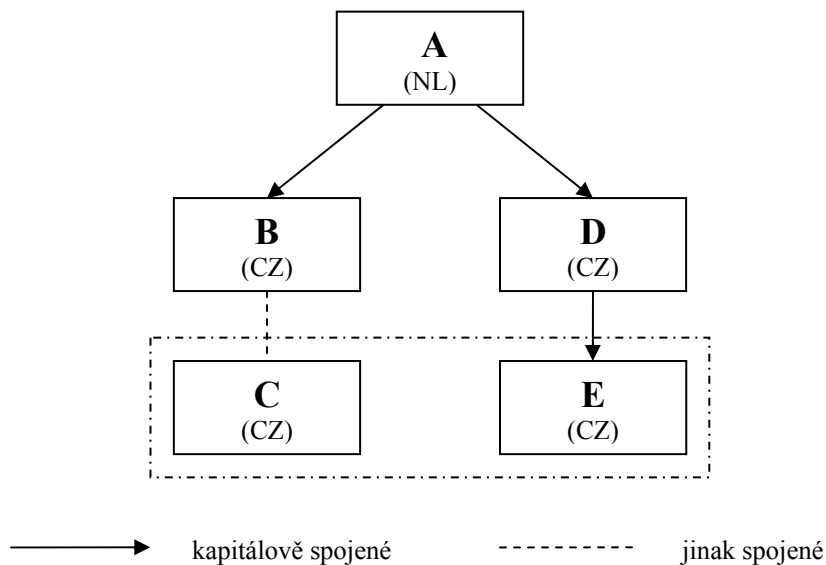
Jak uvádíme, kontrola splnění definice spojených osob je prvním krokem při stanovení osob, které tvoří skupinu. V dalších krocích tak podle našeho názoru již není nutné znovu posuzovat, zda je v rámci vybraných osob splněna definice spojených osob či nikoliv. Splnění definice § 5a odst. 2 ZDPH je tedy 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:



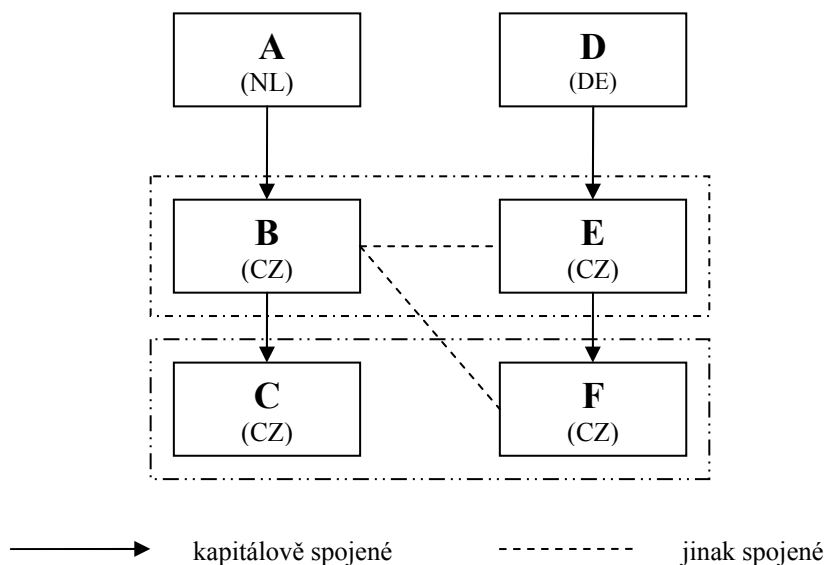
*Příklad č. 9 – skupina spojených osob*

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 společnost 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.

## **Vyjádření Ústavu státu a práva:**

(viz následující strany)

**ÚSTAV STÁTU A PRÁVA  
AKADEMIE VĚD ČESKÉ REPUBLIKY, v. v. i.**

Národní 18, 116 00 Praha 1  
Tel.: 221 990 711, sekr. 224 933 494, fax 224 933 056  
E-mail: [ilaw@ilaw.cas.cz](mailto:ilaw@ilaw.cas.cz)

Vážený pan  
Ing. Radek Neužil  
vedoucí kanceláře  
Komora daňových poradců ČR  
Kozí 4  
602 00 Brno

V Praze dne 7. května 2008  
Čj. 55/08/ST

Vážený pane inženýre,

Vámi formulovaný problém skupinové registrace (novelizace ZDPH provedená zákonem č. 261/2007 Sb.) považujeme za závažný výkladový problém.

**I.**

Na první z Vámi položených otázek (holding, z něhož jen část operuje v tuzemsku) dáváte v úvahu dva možné výklady. Tyto dva výklady se ovšem logicky navzájem vylučují, může platit jen jeden. Proto je třeba dospět k závěru, který bude jednoznačný.

Závěr námi provedeného rozboru je ten, že dvě tuzemské osoby, které jsou kapitálově spojeny s touž mateřskou osobou v zahraničí, vytvářejí skupinu pro účely DPH. Závěr považujeme za jednoznačný, a nejsme tedy vůbec v poloze, že výklad textu zákona, gramatický nebo jakýkoliv jiný, by svědčil některému závěru více než jinému závěru.

Argumenty:

Legislativně je věc upravena jen ve Vámi citovaných §§ 5a a 95a ZDPH po novele č. 261/2007. Pro odstranění pochybností v příloze tohoto stanoviska uvádíme znění obou těchto §§ platné k dnešnímu dni, z něhož toto stanovisko vychází.

Hmotněprávní úprava, která se tohoto problému týká, je celá soustředěna do § 5a odst. 1. Tento odstavec se skládá ze 4 normativních vět, tedy i ze 4 právních norem. Ty je třeba posoudit jednotlivě:

#### **K větě první:**

„Skupinou se pro účely tohoto zákona rozumí skupina spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce podle § 95a.“ – část věty za čárkou na konci (, která je registrována k dani jako plátce podle § 95a) není pro zde řešený problém významná – znamená jen tolik, že k právnímu následku, vzniku skupiny, dojde až tehdy a jen tehdy, je-li učiněn i předepsaný formální krok.

Za podstatnou hmotněprávní normu považujeme podmínku *skupina spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku*. Aby to skupina z hlediska ZDPH byla, musí každý člen splňovat kumulativně dvě podmínky, totiž

- a) především musí mít *sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku*. Tyto tři podmínky jsou navzájem alternativní, požadavek zákona splňuje každý, kdo zde má buď *sídlo*, nebo *místo podnikání*, nebo *provozovnu*.
- b) Musí být *skupinou spojených osob*. To je kritérium objektivní, tzn. musí zde mezi nimi být spojení kapitálové nebo jiné. Takové spojení může vést i do zahraničí, jako ve zvoleném případě holdingu, kdy matka je v zahraničí, dvě dcery v tuzemsku, a jiné spojení než toto mezi oběma dcerami neexistuje: jistě je zde skupina tří spojených osob.

Citovaná věta první z § 5a odst. 1 dělá na první pohled zdánlivě výkladové potíže („skupinou se rozumí skupina“). Ve skutečnosti jsou zde ale dva od sebe odlišné pojmy – to, co je definováno, je „skupina pro účely tohoto zákona“ (definiendum). Od toho odlišné je to, čím se definuje – „skupina spojených osob atd.“ (definiens).

Celou větu můžeme pro účely snadnějšího výkladu, a současně bez sebemenší změny jejího normativního obsahu, přepsat takto:

*Aby to byla skupina pro účely tohoto zákona, musí to být*

- *spojené osoby,*
- *každá z nich se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku,*
- *a musela proběhnout jejich registrace k dani jako plátce podle § 95a.*

Aplikace na zvolený příklad (kdy matka je v zahraničí, dvě dcery v tuzemsku, a jiné spojení než toto mezi oběma dcerami neexistuje) je pak už jednodušší.

Matka má sídlo v zahraničí, jsou zde tedy tři spojené osoby. Nevytváří ale *skupinu pro účely tohoto zákona* ze tří osob, protože jedna z nich (matka) je zahraniční. Vytvořila by se skupina ze tří jen tehdy, kdyby matka plnila některé z dalších kritérií, tedy *místo podnikání* nebo *provozovnu v tuzemsku*.



Nyní je důležité připomenout, že *skupina pro účely tohoto zákona* (definiendum) není totožná se *skupinou spojených osob*. Ta poslední může být širší, protože do *skupiny pro účely tohoto zákona* z ní vstupují jen ty, které mají sídlo nebo provozovnu v tuzemsku, a navíc ohledně nichž proběhla registrace – může přece nastat příklad, že některá osoba do skupiny jednoznačně patří, přesto z jakýchkoliv důvodů nebyla uvedena v registrační přihlášce. Ani taková osoba pak ve skupině není do té doby, než se nedostatek odstraní.

Tento závěr o různosti obou skupin potvrzuje i jinak jen procedurální § 95a odst. 1 - *V přihlášce k registraci skupiny určí spojené osoby, které budou členy skupiny, osobu, která bude zastupujícím členem skupiny*. Určovat zastupujícího člena skupiny budou nikoliv všechny spojené osoby, nýbrž jen ty z nich, které budou členy *skupiny pro účely tohoto zákona*.

Pak jsou zde dvě dcery, které obě mají sídlo v tuzemsku, splňují tedy druhou ze shora uvedených kumulativních podmínek. Je třeba u nich dále testovat, zda mezi nimi existuje spojení podle definice zákona.

To je třeba posoudit podle § 5a odst. 3. Obě tyto dcery jsou 100% vlastněny jednou společnou matkou. Žádná z obou tudíž nemá kapitálový podíl v druhé z nich, nevytvářejí tedy *skupinu pro účely tohoto zákona* podle první části uvedeného ustanovení.

Dalším důvodem spojení podle následující části téhož ustanovení ale je „*anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob, a přitom tento podíl představuje alespoň 40 % základního kapitálu nebo 40 % hlasovacích práv těchto osob*“. V této části ustanovení není uvedena podmínka, že ona jedna osoba podílející se na kapitálu nebo hlasovacích právech by musela mít sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku. I zahraniční vlastník tedy způsobuje, že se jedná o skupinu spojených osob.

Z toho je nutné uzavřít, že zde je skupina tří spojených osob, z nichž jen dvě (tuzemské dcery) vytvářejí *skupinu pro účely tohoto zákona*.

#### **K větě druhé:**

„*Pokud mají osoby, které jsou součástí skupiny (dále jen „členové skupiny“) sídlo, místo podnikání nebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich části součástí skupiny.*“

Tato věta jen potvrzuje závěr učiněný v předchozím rozboru vztahujícím se k větě první: Norma se vztahuje ke *skupině pro účely tohoto zákona*. Potvrzuje, že členem skupiny podle okolností může být i kdo má sídlo v zahraničí. Pokud by tedy např. matka měla sídlo a jednu provozovnu v cizině a další provozovnu v tuzemsku, bude součástí skupiny jen tuzemská provozovna.

Není-li zde tuzemská provozovna, pak spojená osoba se sídlem v zahraničí vůbec nebude členem *skupiny pro účely tohoto zákona*.

### **K větě třetí:**

„Skupina se považuje za samostatnou osobu povinnou k dani.“ – Nevyžaduje žádného komentáře, je to technicky běžná veřejnoprávní fikce: Skupina není právnickou osobou, jen v DPH se s ní zachází tak, jako kdyby právnickou osobou byla. Podobnou omezenou veřejnoprávní subjektivitu jen ve své sféře mají podle příslušných předpisů třeba petiční výbory, nebo zakladatelé občanského sdružení – nejsou právnickými osobami, přesto se jim doručují písemnosti, mají právo dělat procesní úkony apod.

### **K větě čtvrté:**

„Každá osoba může být členem pouze jedné skupiny.“ – Konkrétní osoba může podle okolností splňovat podmínky spojení (kapitálového nebo jiného) ve více než jedné potenciální skupině. Může např. být vlastněna jednou právnickou osobou ze 40%, druhou právnickou osobou ze 45%, a ze zbývajících 15% fyzickou osobou, která zároveň zaujímá pozici v managementu. Je tedy spojena kapitálově se dvěma různými právnickými osobami, a jinak s jednou fyzickou osobou.

Zde je nutné poněkud předjímat závěr k Vámi položenému problému II., který následuje níže. Předdesíláme, že podle tohoto závěru by tato struktura vedla k tomu, že přes vlastněnou osobu se propojí dosavadní možná až tři skupiny (vlastníka 40%, vlastníka 45%, a fyzické osoby z managementu), a norma této věty se naplní tím způsobem, že každá zúčastněná osoba skutečně bude členem jediné skupiny.

Nicméně zde je významné, že zákon nikde nestanoví, že některé ze spojení by bylo významnější, a nedává vodítko k tomu, ve které z možných skupin se taková osoba má registrovat. Následek tedy nastane, registruje-li se konkrétní osoba v kterékoliv z možných.

Z absolutní formulace textu „může být“ lze jen dovodit, že o správnosti zařazení do jedné z více možných skupin rozhoduje předstížení: Je-li daná osoba už jednou v některé skupině z více možných, nebo nastane-li následně další spojení, osobu ani nelze zařadit do další skupiny. To platí i tehdy, jestliže některé jiné spojení by bylo i těsnější nebo jinak významnější. „Vážit“ mezi více spojeními je totiž možno jen logicky, nebo ekonomicky, nebo z hlediska dopadů na výši daňových povinností; zákon však takové kritérium nezná. Proto je třeba veškerá u konkrétní osoby existující spojení považovat z hlediska zákona za rovnocenná. Věc by se řešila vystoupením z jedné skupiny a přistoupením do jiné skupiny, avšak jen z iniciativy samotných dotčených osob. Zákon nezná situaci, v níž by podobný krok ukládal.

Recast Šesté směrnice (SMĚRNICE RADY 2006/112/ES) se k tomuto problému přímo nevyjadřuje. Za významné pro chápání věci však považujeme ustanovení jejího č. 11, a to takto:

#### **Článek 11**

*Po konzultaci s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty (dále jen „výbor pro DPH“) může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.*

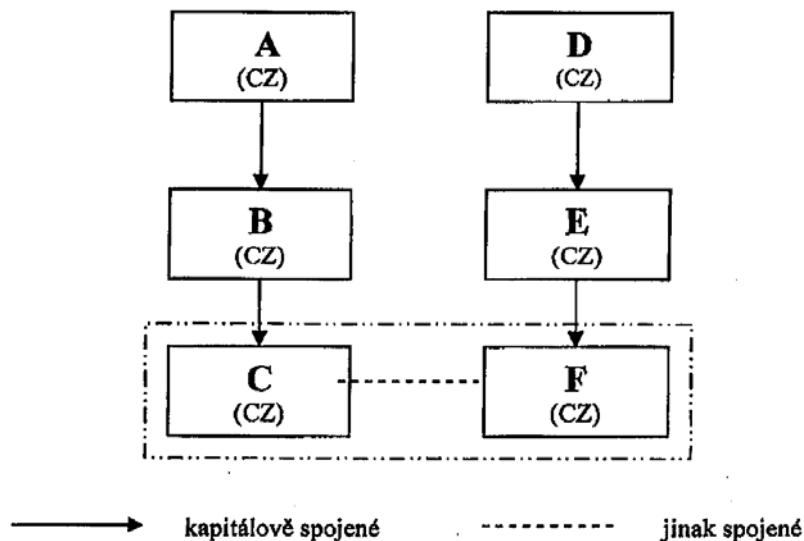
Ustanovení sice svým výslovným zněním řeší něco jiného (možnost výjimečně uznat některé osoby za fakticky propojené, umožňuje tudíž oproti našemu zákonu cosi navíc, co náš platný zákon ani nepředvídá). Vyplývá však z něho implicitně, že propojenost za účelem daně i EU posuzuje mezi osobami „usazenými na území téhož státu“. To nasvědčuje, anebo alespoň nijak nevyvrací, správnost předchozího závěru o tom, že z celé propojené skupiny jen ta její část, jež se nachází na území téhož členského státu, se považuje za jediný daňový subjekt.

## II.

K dalšímu Vámi formulovanému problému je třeba přistupovat z toho hlediska, že (jak bylo už shora argumentováno) zákon považuje všechna spojení za rovnocenná, jiný gramatický výklad nepovažujeme vůbec za možný.

Pravidla o spojení osob tedy fungují v režimu asi jako elektřina, tedy zapnuto/vypnuto, třetí možnost není. Zde: spojeno/nespojeno, např. podle toho jaké je % hlasovacích práv. Proto i každý z veškerých možných způsobů spojení kapitálového nebo jiného způsobuje zcela stejný právní následek jako jiné nastalé spojení.

Z hlediska právního následku, protože ten je vždy totožný u kapitálového i u jiného spojení, by Vámi zpracované schéma



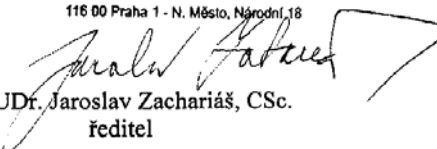
mohlo být upraveno opticky takto:

- čára mezi C a F by byla plná, protože i jiný druh spojení má stejné následky
- mezi C a F by byla šipka oboustranná, protože se nejedná o vztah ovládnání, ale o jiný fakt, který má důsledek pro obě strany (jsou navzájem ve spojení)

- ale současně by i všechny svislé čáry měly oboustranně hroty šipek, protože např. A je ovládající pro B, což je jistě obchodněprávně velký rozdíl; pro tento vztah v DPH je ale úplně jedno, kdo je ovládající a kdo ovládaný, protože tady je právní následek pro oba stejný (A je ve spojení s B, B je ve spojení s A).

K položené otázce jsme tedy jednoznačně toho názoru, že v daném modelovém případě všechny společnosti A, B, C, D, E, F vytvářejí jednu skupinu pro účely skupinové registrace.

Závěry pro spojování kapitálově spojených osob musejí být stejné jako pro spojování jinak spojených osob, protože zákon jednoznačně vede k tomu, že veškeré právní následky kapitálového i jiného spojení jsou totožné.

ÚSTAV STÁTU A PRÁVA  
AKADEMIE VĚD ČESKÉ REPUBLIKY, v.v.i.  
116 00 Praha 1 - N. Město, Národní 18  
  
JUDr. Jaroslav Zachariáš, CSc.  
ředitel

Zpracoval:  
JUDr. Jan Bárta, CSc.  
vedoucí oddělení veřejného práva  
Ústavu státu a práva AV ČR, v. v. i.

Text zákona, z něhož vychází předchozí rozbor (novelizace ZDPH provedená zákonem č. 261/2007 Sb.)

## **Skupina**

### **§ 5a**

(1) Skupinou se pro účely tohoto zákona rozumí skupina spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce podle § 95a. Pokud mají osoby, které jsou součástí skupiny (dále jen „členové skupiny“) sídlo, místo podnikání nebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich části součástí skupiny. Skupina se považuje za samostatnou osobu povinnou k dani. Každá osoba může být členem pouze jedné skupiny.

(2) Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí kapitálově spojené osoby nebo jinak spojené osoby.

(3) Kapitálově spojenými osobami jsou osoby, z nichž se jedna osoba přímo nebo 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 40 % základního kapitálu nebo 40 % hlasovacích práv těchto osob.

(4) Jinak spojenými osobami jsou osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba.

---

### **§ 95a**

#### **Skupinová registrace**

(1) V přihlášce k registraci skupiny určí spojené osoby, které budou členy skupiny, osobu, která bude zastupujícím členem skupiny. Přihlášku k registraci podá osoba určená za zastupujícího člena skupiny u správce daně místně příslušného podle § 93a.

(2) Skupina se stává plátcem od 1. ledna následujícího kalendářního roku, pokud je přihláška k registraci skupiny podána nejpozději do 31. října běžného kalendářního roku. Pokud je přihláška podána po 31. říjnu běžného kalendářního roku, stává se skupina plátcem od 1. ledna druhého kalendářního roku následujícího po podání přihlášky k registraci.

(3) Plátce se při splnění podmínek stanovených v § 5a stává členem skupiny od 1. ledna následujícího kalendářního roku, pokud skupina podá s jeho souhlasem žádost o přistoupení plátce do skupiny nejpozději do 31. října běžného kalendářního roku. Pokud skupina podá žádost po 31. říjnu běžného kalendářního roku, stává se tento plátce členem skupiny od 1. ledna druhého kalendářního roku následujícího po podání žádosti.

(4) Osoba, která není plátcem, se při splnění podmínek stanovených v § 5a stává členem skupiny od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém skupina podá s jejím souhlasem žádost o přistoupení osoby do skupiny.

(5) Člen skupiny se v případě zrušení skupiny nebo vystoupení ze skupiny stává plátcem následujícím dnem po ukončení jeho členství ve skupině.

(6) Osoba, na kterou při přeměně člena skupiny, který při přeměně zaniká, přechází nebo je převáděno jeho jmění, se stává členem skupiny od prvního dne následujícího po dni jeho zániku, pokud není v okamžiku zániku člena skupiny samostatnou osobou povinnou k dani.

(7) Osoba, na kterou při přeměně členů více skupin, kteří při přeměně zanikají, přechází nebo je převáděno jejich jmění, se stává plátcem od prvního dne následujícího po dni zániku členů skupin, pokud není v okamžiku jejich zániku samostatnou osobou povinnou k dani. Přihlášku k registraci je povinna podat do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

(8) Osoba, na kterou při přeměně člena skupiny, který při přeměně zaniká, přechází nebo je převáděno jeho jmění a která je v okamžiku zániku člena skupiny osobou povinnou k dani, se stává plátcem od prvního dne následujícího po dni zániku člena skupiny. Přihlášku k registraci je povinna podat do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

(9) V případě přistoupení osoby povinné k dani jako člena do skupiny podle odstavce 4 je skupina oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně podle § 74 odst. 1. Nárok na odpočet daně se uplatní v daňovém přiznání za první zdaňovací období po dni přistoupení tohoto člena.

## Stanovisko Ministerstva financí k vyjádření Ústavu státu a práva:

MF i nadále zastává své původní stanovisko.

Ke stanovisku Ústavu státu a práva AV ČR dále MF uvádí:

### Komentář k části I stanoviska

Klíčovou část rozboru představuje část textu nazvaná „K větě první“. V prvním odstavci zpracovatel dle našeho názoru správně uvádí, že podmínka registrace skupiny jakožto plátce představuje pouze určitý formální krok, který není pro předmětný výklad relevantní. Tato otázka tedy není předmětem dalšího zkoumání.

Ve druhém odstavci potom zpracovatel jako předpoklad pro vznik skupiny uvádí požadavek, aby **každý člen skupiny splňoval kumulativně dvě zákonem stanovené podmínky**, a to aby měl sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku (možnost alternativního splnění) a dále, aby byl skupinou spojených osob. Pomineme-li nešťastně zvolenou formulaci podmínky uvedené v písm. b) stanoviska, ze které vyplývá, že „každý člen musí být skupinou spojených osob“, prezentuje zde zpracovatel de facto sám názor, že **každý člen musí splnit kromě „teritoriálního“ kritéria i kritérium dostatečné propojenosti s dalšími osobami ve smyslu ustanovení § 5a odst. 2 ZDPH**. S tímto názorem stávajícího znění zákona se ztotožňuje i Ministerstvo financí ČR, tento výklad však zcela vyvrací závěr zpracovatele uvedený v úvodu předloženého stanoviska.

V rozporu se zmiňovaným závěrem zpracovatele je i jeho níže citovaný názor, který vyžaduje, aby dokonce **každá** ze spojených osob měla sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku.

*Citace ze stanoviska zpracovatele:*

*„Aby to byla skupina pro účely tohoto zákona, musí to být*

- spojené osoby*
- každá z nich se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku,*
- a musela proběhnout jejich registrace k dani jako plátce podle § 95a.“*

K otázce posloupnosti posuzování jednotlivých zákonem stanovených kritérií je dále nutné uvést, že na obě kritéria je třeba pohlížet jako rovnocenná, tzn. že mají být obě posuzována ve stejné fázi vytváření skupiny. Za stávajícího znění zákona tak nelze aprobovat postup, kdy by se nejprve stanovil okruh spojených osob a až následně by se z těchto osob vybraly ty osoby, které splní rovněž „teritoriální“ kritérium. Při provedení jednoduchého jazykového rozboru diskutované části věty dospějeme k závěru, že je jediným rozdílem vyjádření těchto kritérií charakter přívlastku rozvíjejícího podstatné jméno „osoby“, kdy vlastnost „spojenosti“ je vyjádřena přívlastkem shodným, který se ve větě uvádí před podstatným jménem, a „teritoriální“ kritérium je definováno pomocí přívlastku neshodného, který se uvádí až za podstatným jménem, který podstatné jméno „osoby“ dále rozvíjí, resp. definuje jeho další charakteristiky. Pořadí zmiňovaných větných členů však vyplývá pouze z pravidel větné stavby v české jazyce a v žádném případě nezakládá možnost rozdílného postupu při posuzování splnění diskutovaných kritérií. Tato skutečnost tedy rovněž podporuje výklad, že **naplnění obou kritérií je nutné posuzovat současně, a to pouze z pohledu těch osob, které by se měly stát členy skupiny**.

Pro úplnost je vhodné uvést, že Ministerstvo financí obecně souhlasí s výkladem zpracovatele, že okruh osob, které mohou tvořit „skupinu spojených osob“, může být širší než okruh osob začleněných do „skupiny registrované k dani jako plátce podle § 95a ZDPH“. Rovněž lze souhlasit s výkladem, že v situaci, kdy mateřská společnost neusazená v tuzemsku vlastní dostatečný podíl ve dvou dceřiných společnostech se sídlem v tuzemsku, je pro vytvoření skupiny nezbytné **zkoumat, zda mezi dceřinými společnostmi existuje zákonem požadované spojení**, tj. zda jsou dceřiné společnosti spojenými osobami. Za stávající dikce zákona je však nutné posuzovat naplnění toto kritéria výhradně mezi těmito dceřinými společnostmi, ZDPH tedy požaduje, aby se jedna z nich přímo nebo nepřímo podílela na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé, což však uvažovaném případě splněno není. Nelze tedy dospět k závěru, že tyto dvě dceřiné společnosti vytváření skupinu pro účely ZDPH.

Jako podporu své argumentace potom zpracovatel v části nazvané „K větě čtvrté“ vykládá ustanovení čl. 11 směrnice Rady 2006/112/ES a sám dovozuje, že z něho implicitně vyplývá, že se „*propojenost za účelem daně i EU posuzuje mezi osobami usazenými na území téhož státu*“. Tento výklad pouze potvrzuje výše prezentovaný výklad zastávaný Ministerstvem financí. Jeho důležitost lze přitom spatřovat i v tzv. nepřímém účinku směrnice, který požaduje po členských státech eurokonformní výklad.

#### Závěr k části I stanoviska:

Na základě výše uvedených skutečností a s ohledem na určitou protichůdnost argumentů prezentovaných v předloženém stanovisku Ministerstvo financí zastává názor, že se za stávajícího znění zákona nelze ztotožnit s výkladem zákona navrhovaným zpracovatelem.

#### **Komentář k části II stanoviska**

V této části je klíčová interpretace pojmu kapitálového spojení ve smyslu § 5a odst. 3 ZDPH, resp. otázky jednostrannosti či oboustrannosti takového spojení.

Při splnění požadované výše podílu považuje ZDPH za kapitálově spojené osoby situaci, kdy se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, resp. více osob. Takové osoby jsou všechny považovány za spojené osoby. Skutečnost, že spojenými osobami jsou jak osoba ovládající tak osoba ovládaná, však nelze vykládat tak, že se ovládaná osoba podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech osoby ovládající. Z textu ZDPH jednoznačně vyplývá, že v případě kapitálového spojení lze podílení se na kapitálu či hlasovacích právech druhé osoby interpretovat pouze jako jednostranné. V uvažovaném případě se tak z pohledu ZDPH osoba A v žádném případě přímo ani nepřímo nepodílí na kapitálu či hlasovacích právech osoby D ani osoby E.

#### Závěr k části II stanoviska:

Pro posouzení otázky, zda jsou jednotlivé osoby vzájemně kapitálově spojené, je nezbytné v souladu se zněním ustanovení § 5a odst. 3 ZDPH sledovat „směr“ podílení se na kapitálu nebo hlasovacích právech dalších posuzovaných osob. S ohledem na skutečnost, že tento postup nebyl v úvahách zpracovatele respektován, nelze se ani v tomto bodu ztotožnit se závěry prezentovanými v předloženém stanovisku.



**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.<sup>10</sup>

## **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<sup>27a)</sup>, 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<sup>27a)</sup>, 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 zákona<sup>11</sup>**

### **§ 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.*

## **3. Rozbor**

### **3.1.**

<sup>10</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>11</sup> Zákon č. 183/2006 Sb. , o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů

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 NSS<sup>12</sup>: *„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,
- (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,

---

<sup>12</sup> Nejvyšší správní soud

(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 Směrnice<sup>13</sup>. 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 daně 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.

---

<sup>13</sup>Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu o společném systému daně z přidané hodnoty

## Stanovisko Ministerstva financí:

(i) (ii) MF souhlasí se závěrem, že u stavebních a montážních prací provedených v rámci změny dokončené stavby rodinného domu nerozděleného na jednotky, nebo bytového domu nerozděleného na jednotky, v jejímž důsledku se nezmění charakter stavby ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. za) zákona o DPH, se uplatní snížená sazba daně za podmínky, že těmito pracemi nevznikne byt jako jednotka nebo nebytový prostor jako jednotka.

(iii) (iv) MF nesouhlasí s uvedeným závěrem. Pokud stavebními pracemi v rodinném domě nebo bytovém domě rozděleném na jednotky vznikne byt ve smyslu jednotky podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, jedná se o vznik bytu jako samostatné věci v právním smyslu. V takovém případě se již nejedná o změnu dokončené stavby, ale jedná se o výstavbu (judikát Městského soudu v Praze č.28 Ca 307/98-30).

Výstavba je řešena v ustanovení § 48a zákona o DPH. V tomto smyslu je § 48a speciálním ustanovením vůči § 48 zákona o DPH.

Ustanovení § 48 odpovídá bodu 2 přílohy č. IV Směrnice, ustanovení § 48a odpovídá bodu 10 přílohy č. III. Směrnice.

Snížená sazba daně se tedy uplatní u výstavby bytu pro sociální bydlení. U výstavby bytu, který podlahovou plochou neodpovídá vymezení bytu pro sociální bydlení, se uplatní základní sazba daně.

**242/14.05.08 - Stanovení základu daně u plnění osvobozených od daně podle § 60 zákona o DPH**

Předkládá: Ing. Radek Lančík, daňový poradce, č. osvědčení 910

## 1. Úvod

Tento příspěvek se věnuje stanovení základu daně u plnění osvobozených od daně podle § 60 zákona o DPH. Při provozování loterií a jiných podobných her se na řádek 530 daňového přiznání k DPH uvádějí příjmy osvobozené od DPH. U přijatých zdanitelných plnění použitých jak pro uskutečnění zdanitelných plnění tak i pro uskutečnění osvobozených plnění je nutné koeficientem krátit nárok na odpočet DPH. Podle § 76 zákona o DPH (§ 72 odst. 4 zákona o DPH) se poměrná část nároku na odpočet daně jako součin daně na vstupu za příslušné zdaňovací období a koeficientu. Sporné je, jak onen koeficient spočítat, protože je nejasné, co se považuje za příjmy z provozování loterií a jiných podobných her – konkrétně z provozování výherních hracích přístrojů, zda na řádek 530 daňového přiznání k DPH se mají uvádět jen vsazené částky nebo vsazené částky snížené o vyplacené výhry. Např. při uvedení pouze vsazených částek na řádek 530 daňového přiznání k DPH může činit koeficient 1%, zatímco při uvedení vsazených částek snížených o vyplacené výhry na řádek 530 daňového přiznání k DPH může činit koeficient 10%. U přijatých zdanitelných plnění tak vlivem různé výše koeficientu dochází k různé výši uplatněného nároku na odpočet DPH na vstupu.

## 2. Česká legislativa

Podle § 60 zákona o DPH je provozování loterií a jiných podobných her osvobozeno od daně s výjimkou služeb souvisejících s jejich provozováním zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami.

§ 60 zákona o DPH při definování provozování loterií a jiných podobných her odkazuje na zákon o loteriích a jiných podobných hrách, kde se v § 4 odst. 4 uvádí: *"Provozováním loterií a jiných podobných her se rozumí činnost směřující k uvedení loterií a jiných podobných her do provozu, včetně zprostředkovatelských, organizačních, finančních, technických a dalších služeb souvisejících se zajištěním provozu těchto her a jejich řádné ukončení a vyúčtování. Provozováním loterií se také rozumí vykonávání všech dalších činností, které provozovateli ukládají jiné právní předpisy".*

Při provozování loterií a jiných podobných her, konkrétně výherních hracích přístrojů (dále jen "VHP"), je sporné, které částky se na řádku 530 daňového přiznání k DPH mají uvádět jakožto uskutečněná plnění osvobozená od DPH; zda základem daně mají být přijaté sázky nebo přijaté částky snížené o vyplacené výhry.

Co se rozumí plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet v případě provozování loterií a jiných podobných her – tedy příjmem z provozování VHP - není zákonem o DPH jednoznačně definováno. V § 36 odst. 1 zákona o DPH se uvádí, že základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby. Z toho tedy vyplývá, že plátce jako úplatu z provozování VHP má od hráče obdržet to, co plátce skutečně zůstane, to jest hráčem vsazené částky snížené o hráči vyplacené výhry, poněvadž logicky úplatou plátce z provozování VHP nemůže být hráčova výhra. Úplatou pro plátce, kterou má plátce obdržet od hráče za pro něj uskutečněné plnění – hraní na VHP, by proto měl být rozdíl, o který vsazené částky od hráče převyšují hráči vyplacené výhry. Na to pamatuje zákon o loteriích a jiných podobných hrách v § 17 odst. 5, kde je zajištěno, aby výhry představovaly ze všech vsazených částek 75% - 100%. Znamená to tedy, že základem daně z provozování VHP je výše úplaty, kterou má plátce obdržet od hráče z hraní na VHP tedy to, co plátce z hraní hráčem na VHP zůstane, to jest 0% - 25% z hráčem vsazených částek.

## **2. Relevantní rozhodnutí Evropského soudního dvora**

Otázkou stanovení základu daně při provozování VHP se zabýval rozsudek Evropského soudního dvora ve věci Glawe C-38/93 ze dne 5.5.1994. Předmětem tohoto řízení o předběžné otázce bylo vymezení, co lze považovat za příjmy plynoucí z provozování VHP.

Z uvedeného rozsudku Evropského soudního dvora vyplývají následující závěry:

- Zdanitelná částka s ohledem na poskytování služeb ve smyslu Článku 11 A(1)(a) Šesté směrnice 77/388 sestává z odměny skutečně obdržené na oplátku za poskytnutou službu. V případě hracích automatů, které nabízí šanci vyhrát (automaty na mince) a které, na základě závazných zákonných požadavků, jsou nastaveny tak, že vyplácejí jako výhry určité procento vloženého vkladu (minimálně 60%), pak odměna skutečně obdržená provozovatelem hracích automatů na oplátku za poskytnutí automatů hráčům sestává pouze z podílu vkladů, které si může provozovatel skutečně vzít. Z toho plyne, že výše zmíněná odměna musí být interpretována tak, že zdanitelná částka, vztahující se k těmto automatům, neobsahuje zákonem nařízený podíl celkových vložených vkladů, který se shoduje s výhrami vyplacenými hráčům.
- Automaty musí být nastaveny tak, aby vyplácely minimálně 60% mincí vložených hráči (vklady) po odečtu daně z obrátu, se zbytkem, asi 40%, který je ponechán ve skříňce na hotovost. Při hodnocení povinnosti k DPH, společnosti Glawe za rok 1991, vzal Finanzamt jako zdanitelnou částku, pro účely německé legislativy realizující Článek 11 Šesté směrnice, celkové vklady vložené do automatů ten rok, bez DPH. Tyto odhadl metodou, která není v hlavním jednání popírána, jestliže by nebylo požadováno, aby byly stroje vybaveny měřičem, který zaznamenává vložené vklady. Společnost Glawe věřila, že měl finanční úřad vzít jako zdanitelnou částku pouze vklady, které skutečně zůstaly ve hracích automatech, jinými slovy, vložené sumy, bez DPH a výher vyplacených hráčům. Proto společnost Glawe podala námitku proti daňovému výměru finančního úřadu. Když byla námitka zamítnuta, společnost Glawe zahájila řízení před Finančním soudem v Hamburg, který předal dotazy soudu pro předběžné řízení.

- V případě hracích automatů, jako jsou ty, které jsou předmětem hlavního procesu a které jsou podle závazných zákonných požadavků nastaveny tak, aby vyplácely jako výhry v průměru minimálně 60% vložených vkladů, se odměna skutečně obdržená provozovatelem na oplátku za poskytnutí automatů skládá pouze z podílu vkladů, které si skutečně může společnost Glawe vzít pro sebe. Jelikož je podíl vkladů, který je vyplacen jako výhry, ve výši minimálně 60% povinně určen předem, nelze ho považovat za součást odměny za poskytnutí automatu hráčům, ani za cenu za nějaké další služby poskytnuté hráčům, jako je poskytnutí příležitosti vyhrát nebo proplacení samotné výhry.
- Článek 11 A(1)(a) Šesté směrnice rady 77/388/EEC ze 17. května 1977 o sladění zákonů členských států, které se týkají daně z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ vyměřování musí být interpretován tak, že v případě hracích automatů nabízejících příležitost vyhrát nezahrnuje zdanitelná částka povinně předepsaný podíl celkových vložených vkladů, který odpovídá výhrám vyplaceným hráčům.

### 3. Závěr

Navrhuji přijmout závěr, že na řádku 530 daňového přiznání k DPH mají být jako základ daně uvedeny příjmy plynoucí z provozování VHP ve výši rozdílu, o které vsazené částky převyšují vyplacené výhry.

### 4. Návrh řešení

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

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

MF souhlasí, že v případě výherních hracích přístrojů s nastaveným výherním podílem se na řádku 530 přiznání k DPH jakožto uskutečněné plnění osvobozené od daně uvede částka ve výši rozdílu, o které vklady převyšují výhry vyplacené hráčům.

# SPOTŘEBNÍ DANĚ

**Príspevek 241/14.05.08 – MF predložilo stanovisko – príspevek uzavren**

## **241/14.05.08 - Promíjení příslušenství daně u spotřebních daní**

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce, č. osvědčení 10

### *1. Výchozí situace*

Příklad: Správce daně – celní orgán doměří plátcí daně (daňovému subjektu) dodatečně spotřební daň. V souvislosti s jejím dodatečným stanovením vzniká daňovému dlužníku povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti.

Plátce spotřební daně se rozhodne v souladu s příslušnými předpisy požádat o prominutí tohoto příslušenství daně.

Pro tento příspěvek vycházíme z částky příslušenství do 600 000 Kč v běžném kalendářním roce u jednoho daňového dlužníka a jedné daně.

### *2. Rozbor problematiky a dílčí závěry*

#### **2.1 Právní rámec**

##### *2.1.1 § 138 zákona o spotřebních daních*

V řízení ve věcech upravených tímto zákonem se postupuje podle zvláštního právního předpisu upravujícího správu daní, s výjimkou části šesté (správní delikty).

##### *2.1.2 § 55a zákona o správě daní a poplatků*

(1) Ministerstvo může daň zcela nebo částečně prominout z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. U příslušenství daně tak může učinit i z důvodu odstranění tvrdosti. K tomuto prominutí může dojít v kterémkoli stadiu daňového řízení.

(2) Ministerstvo může obecně závazným právním předpisem zmocnit k provádění tohoto svého oprávnění správce daně. V tomto zmocnění vymezí bližší podmínky, zejména okruh důvodů a výši daně, která z těchto důvodů může být posouzena a prominuta.

##### *2.1.3 Vyhláška MF č. 299/1993 Sb., kterou se zmocňují územní finanční orgány k promíjení příslušenství daně*

§ 1 (1) Finanční úřad může k zamezení nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů nebo tvrdostí zcela nebo částečně prominout příslušenství daně podle daňových zákonů, s výjimkou exekučních nákladů, a to maximálně do výše 600 000 Kč v běžném kalendářním roce u jednoho daňového dlužníka a jedné daně.



§ 3 (2) Žádost o prominutí příslušenství daně se podává u místně příslušného finančního úřadu.

## 2.2 Aplikace práva

Plátce daně, který žádá o prominutí příslušenství daně, jež sleduje osud spotřební daně podává tuto žádost v souladu s předchozím u místně příslušného finančního úřadu. Pokud by toto podání předložil svému místně příslušnému celnímu úřadu, ten by měl toto podání v souladu s ustanovením § 22 zákona o správě daní a poplatků neprodleně postoupit příslušnému správci daně, v tomto případě místně příslušnému finančnímu úřadu a uvědomit o tom odesilatele.

## 2.3 Dílčí závěry

Na základě výše uvedeného se nabízí dva závěry. Z důležitosti sjednocení postupu správce daně je nutné stanovit, který z následujících dvou dílčích závěrů bude aplikován.

### 2.3.1 Žádost o prominutí příslušenství daně posuzuje a rozhoduje o ní místně příslušný finanční úřad.

Finanční úřady mají nejen ono zmocnění k promíjení příslušenství daně, ale mají také více informací o daňovém subjektu, který žádá o prominutí příslušenství daně. Finanční úřady mohou sledovat daňový subjekt uceleně a to i ve vztahu k případnému splnění podmínek veřejné podpory či podmínek podpory „de minimis“.

Je ale nutné předpokládat určitou míru spolupráce s místně příslušným celním úřadem při zjišťování potřebných údajů pro správu daně, v tomto případě i příslušenství daně.

### 2.3.2 Žádost o prominutí příslušenství daně posuzuje a rozhoduje o ní místně příslušný celní úřad.

Celní úřady ono zmocnění nemají. Proto by promíjení příslušenství daně padlo na bedra Ministerstva. Celní úřady by vlastně zkompletovaly ono podání a následně je přeposlalo na Ministerstvo. V tomto případě by bylo tedy vhodné, rozšířit zmocnění ve vyhlášce i na celní orgány.

## 3. Návrh opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučuji příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Promíjení příslušenství spotřební daně, v souladu s ustanovením § 55a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZSDP“), je v kompetenci Ministerstva financí. V případě spotřebních daní není na základě zmocnění obsaženého v ustanovení § 55a odst. 2 ZSDP vydán žádný obecně závazný právní předpis, který by zmocnil správce daně - celní orgány k promíjení daně (na rozdíl od zmocnění územních finančních orgánů v případě daní jimi spravovaných). V případě spotřebních daní je tedy Ministerstvo financí jediným orgánem oprávněným k promíjení daně.

Z výše uvedeného vyplývá, že Ministerstvo financí se může částečně ztotožnit se závěry předkladatele uvedenými v bodě 2.3.2, konkrétně s těmi, podle kterých nejsou celní úřady zmocněny k promíjení spotřební daně; spotřební daň a příslušenství této daně je v souladu s ustanoveními § 55a ZSDP oprávněno promíjet pouze Ministerstvo financí.

## TRANSFEROVÉ DANĚ

**Příspěvek 238/09.04.08 – MF po domluvě s předkladatelem doplnilo stanovisko – příspěvek uzavřen**

**238/09.04.08 - Osvobození od daně z převodu nemovitostí při úplatném převodu staveb a bytů z majetku fondu kvalifikovaných investorů (podílového fondu)**

Předkládají: JUDr. Pavla Blažková, daňový poradce, č. osvědčení 3401  
Ing. Helena Navrátilová, CSc., daňový poradce, č. osvědčení 133

Předmětem příspěvku je posouzení skutečnosti, zda a za jakých podmínek mohou být splněny podmínky pro osvobození od daně z převodu nemovitostí při úplatném převodu staveb a bytů z majetku podílového fondu, který (podle svého statutu) investuje převážně do nemovitostí.

Tento příspěvek navazuje na uzavřený příspěvek PhDr. Milana Skály, a Mgr. Ing. Radka Halíčka, FCCA, č. 146/06.09.06 – Zdanění speciálních fondů nemovitostí v investičních společnostech, který se mimo jiné zabýval otázkou poplatníka daně z převodu nemovitostí při úplatném převodu nebo přechodu vlastnictví k nemovitostem z majetku podílového fondu, a to speciálního fondu nemovitostí a fondu kvalifikovaných investorů. Dle stanoviska Ministerstva financí – Odboru legislativy majetkových daní a poplatků je *poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce (prodávající), tedy investiční společnost, která v souladu se zákonem č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů obhospodařuje majetek v podílovém fondu svým jménem na účet podílníků.*

### 1. Právní rámec

a) Podle § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „**zákon o trojdaní**“) je od daně z převodu nemovitostí osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k určitým novým stavbám, na něž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, dokončeným nebo rozestavěným novým stavbám nebo bytům v nové stavbě nebo vzniklým změnou dokončené stavby, které nebyly dosud užívány a v případě bytu, jde-li o převod dle zákona č. 72/1994 Sb., jestliže převodcem je fyzická či právnická osoba a převod je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo jejich předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů.

Kolektivní investování upravuje zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZKI**“).

Investiční společnost ZKI definuje jako právnickou osobu, jejímž předmětem podnikání je „*kolektivní investování spočívající ve vytváření a obhospodařování podílových fondů nebo v obhospodařování investičních fondů*“. Kolektivní investování dále definuje § 2 odst. 1 písm.

a) ZKI jako **podnikání** jehož předmětem je (i) shromažďování peněžních prostředků upisováním akcií investičního fondu nebo vydáváním podílových listů podílového fondu, (ii) investování na principu rozložení rizika a (iii) další obhospodařování tohoto majetku (§ 2 odst. 1 písm. a) ZKI).

Podílový fond zákon definuje jako „soubor majetku, který náleží všem vlastníkům podílových listů podílového fondu“ (§ 6 odst. 2 ZKI). Na podílový fond, majetek v podílovém fondu, hospodaření s majetkem v podílovém fondu ani na další záležitosti týkající se podílového fondu se však nepoužijí ustanovení občanského zákoníku o spoluvlastnictví (§ 7 odst. 5 ZKI);

Podílový fond na rozdíl od investičního fondu nemá právní subjektivitu a není právnickou osobou (§ 6 odst. 2 ZKI). Podílový fond tedy představuje souhrn aktiv určených k realizaci závazné investiční strategie, která podrobně a v souladu s zákonnými požadavky<sup>14</sup> je popsána ve statutu fondu, který podléhá schválení Českou národní bankou.

Investiční společnost vystupuje formálně coby vlastník majetku v podílovém fondu (§ 7 odst. 2 ZKI), přičemž je sama zavázána z právních úkonů učiněných v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu (§ 7 odst. 3 ZKI), práva a povinnosti z takto založených závazků (včetně daňových a poplatkových povinností) plní svým jménem, avšak vždy na účet daného podílového fondu (resp. podílníků). V případě, že zvláštní právní předpis nebo právní úkon vyžadují údaj o osobě vlastníka, nahradí se údaje o všech podílnících názvem podílového fondu a údaji o investiční společnosti, která jej obhospodařuje (§ 7 odst. 2 ZKI).

Z výše uvedené právní úpravy vyplývá, že předmětem podnikání investičního fondu je investování jeho majetku způsobem stanoveným v jeho statutu (§ 4 ve spojení s § 2 odst. 1 písm. a) ZKI). Věcný obsah podnikání je v těchto případech dán nikoli samotným pojmem „investování“, ale právě obsahem takového investování, tj. do čeho je investováno, resp. s čím je obchodováno za účelem zisku (což je hlavním smyslem investování). Pokud investiční cíle a politika investičního fondu spočívají převážně ve výstavbě nebo prodeji staveb a bytů, pak nelze dojít k jinému závěru, než že předmětem podnikatelské činnosti investičního fondu je výstavba nebo prodej staveb a bytů, a v takovém případě může být první úplatný převod realizovaný investičním fondem podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani osvobozen od daně z převodu nemovitosti.

Ve vztahu k podílovému fondu pak nelze než dojít ke stejnému závěru, že předmětem podnikání investiční společnosti je též investování majetku v podílovém fondu (§14 ve spojení s § 2 odst. 1 písm. a) ZKI), přičemž způsob takového investování (především tedy hodnoty, do nichž je majetek fondu investován) je stanoven ve statutu daného podílového fondu. Pokud investiční cíle a politika podílového fondu, který vytváří a obhospodařuje investiční společnost, spočívají převážně ve výstavbě nebo prodeji staveb a bytů, pak podle našeho názoru též platí, že v případě, kdy jedná investiční společnost na účet tohoto podílového fondu, je předmětem podnikatelské činnosti investiční společnosti výstavba nebo prodej staveb a bytů, a v takovém případě může být první úplatný převod realizovaný investiční společností (resp. daným podílovým fondem, na jehož účet by byla bývala daňová povinnost plněna) podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani osvobozen od daně z převodu nemovitosti. Ke stejnému závěru lze dojít též za použití teleologického výkladu. Pokud by první úplatný převod nemovitosti z majetku nemovitostního podílového fondu podléhal dani z převodu nemovitostí, byla by daň hrazena z majetku v daném podílovém fondu, tedy z majetku podílníků. To odpovídá též tomu, že v daném případě nedochází ke změně v majetku (převodu nemovitosti) investiční společnosti, ale výhradně ke změně v majetku podílového fondu. Tento aspekt zvláštní právní povahy podílového fondu nachází výraz i v daňové oblasti, kdy např. v souladu se zákonem o daních z příjmů se nahlíží na podílový

<sup>14</sup> Srov. především § 51 a násl ZKI a vyhlášku č.482/2006 Sb., o minimálních náležitostech statutu a povinných náležitostech zjednodušeného statutu fondu kolektivního investování.

fond jako na samostatnou hospodářskou jednotku. Posuzujeme-li předmět podnikání ve vztahu k jednání na účet podílového fondu, je nutné v souladu s těmito principy brát v úvahu právě povahu „činnosti“ daného podílového fondu, přičemž právě tato povaha (určená předepsanou investiční strategií) musí být rozhodná i pro zvolený daňový režim.

Úprava kolektivního investování vychází ze skutečnosti, že investorům jsou k dispozici dva druhy fondů kolektivního investování - podílový fond a investiční fond, přičemž obě formy fondů kolektivního investování podléhají (s výjimkou specifických otázek týkajících se postavení investorů investičního fondu coby jeho akcionářů) principiálně shodné regulaci. Jak jsme uvedli výše, domníváme se, že nejsou žádné zvláštní pochybnosti o tom, že pokud by byl zřízen investiční fond (tj. fond kolektivního investování ve formě akciové společnosti - tedy fond se samostatnou právní subjektivitou), jehož předmětem činnosti by bylo kolektivní investování spočívající v investování do nemovitostí nebo do projektů na jejich výstavbu, pak by byla splněna podmínka předmětu podnikání podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani. Tento závěr by platil i v případě, že by majetek tohoto investičního fondu obhospodařovala investiční společnost na základě smlouvy podle § 17 ZKI, kdy by (na rozdíl od případů, kdy investiční společnost obhospodařuje podílový fond, který nemá právní subjektivitu) investiční společnost jednala jménem investičního fondu (jednalo by se tedy o zastoupení). Předmět činnosti nebo podnikání ve smyslu § 20 odst. 7 zákona o trojdani se posuzuje ve vztahu k převodci, nikoli ve vztahu k zástupci, který za převodce smlouvu podepsal. V souladu se zásadou daňové neutrality by pak stejné osvobození od daně z převodu nemovitostí nemělo být upřeno investorům do podílového fondu pouze proto, že zvolili jinou právní formu pro realizaci shodné činnosti (tj. kolektivního investování). Ve vztahu k převodu nemovitosti z majetku v podílovém fondu se jejich hospodářské postavení neliší od postavení investorů - akcionářů investičního fondu: v obou případech jde o převod nemovitosti z majetku fondu, při němž investiční společnost vystupuje v pozici pouhého administrátora - obhospodařovatele, a případná daň je hrazena z majetku fondu. Právní režim pro stejnou hospodářskou aktivitu by měl být stejný.

S odkazem na argumentaci uvedenou výše jsme přesvědčeni, že nemovitostní fondy kolektivního investování, ať již ve formě podílového fondu nebo investičního fondu, mohou být podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani osvobozen od daně z převodu nemovitosti.

Námi zastávaný názor pak také nejlépe odpovídá smyslu § 20 odst. 7 zákona o trojdani, kterým bylo nezatežovat daní z převodu nemovitostí právě úplatné převody nemovitostí prováděné, pokud jde o právnické osoby, v přímé vazbě na faktický předmět činnosti, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, (developerská činnost), nebo provádění obcemi. Obdobně to platí pro převody realizované fyzickými osobami se stejnou podnikatelskou činností. Skutečností je, že v současné době je značná část developerských projektů realizována za využití forem kolektivního investování, a to jak veřejných nemovitostních fondů, tak i fondů soukromého kapitálu. Novelou ZKI z roku 2006 dal český zákonodárce tím, že nově upravil jak veřejné nemovitostní fondy, tak tzv. fondy kvalifikovaných investorů, jednoznačně najevo svůj zájem a podporu rozvoji nemovitostních fondů obou typů. Bylo by proto zcela v rozporu s tímto záměrem, pokud by zároveň v oblasti daně z převodu nemovitostí touto daní v podstatě sankcionoval ty developerské projekty, které jsou realizovány právě z využitím podílových fondů. Z daňových důvodů by pak podílové fondy byly nuceny realizovat developerské projekty prostřednictvím účelově vytvářených nemovitostních společností (většinou ve formě s.r.o.), což by zbytečně zvyšovalo jejich náklady a snižovalo konkurenceschopnost na trhu, aniž by to však vedlo k vyššímu výběru daně z převodu nemovitostí. V neposlední řadě by pak takový výklad vedl k poškození

českého nemovitostního trhu a ke zvýšení odlivu jak zahraničních, tak tuzemských investic na konkurenční trhy do zahraničí.

b) Podmínkou, která musí být pro uplatnění osvobození od daně z převodu nemovitostí také splněna je, že se musí jednat o první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem uvedeným v § 20 odst. 7 zákona o trojdani.

Tato podmínka bude při převodu nemovitostí dle § 20 odst. 7 zákona o trojdani splněna zejména v případech, kdy do majetku nemovitostního fondu kolektivního investování :

- byly předmětné nemovitosti nabyty děděním nebo darováním;

- byla úplatně pořízena rozestavěná stavba, která byla následně dokončena;

- přešly předmětné nemovitosti při převzetí jmění společností ve smyslu § 69c zákona č. 513/1991 Sb., obchodní, zákoník ve znění pozdějších změn a doplňků.

## 2. Závěr

Z výše uvedených skutečností vyplývá, že investiční společnost, která vytvořila a obhospodařuje nemovitostní fond nebo fond kvalifikovaných investorů, jehož investiční cíle a politika spočívají převážně ve výstavbě nebo prodeji staveb a bytů, je pro účely § 20 odst. 7 zákona o trojdani právnickou osobou, jejíž podnikatelskou činností či předmětem činnosti při obhospodařování tohoto podílového fondu je výstavba nebo prodej staveb a bytů, a za splnění dalších podmínek stanovených v citovaném ustanovení lze tedy uplatnit u prvního úplatného převodu nebo přechodu vlastnictví ke stavbám a bytům osvobození od daně z převodu nemovitostí.

O první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem uvedeným v § 20 odst. 7 zákona o trojdani se jedná i tehdy, pokud do majetku nemovitostního fondu kolektivního investování byly před tímto úplatným převodem nabyty nemovitosti způsoby, které jsou uvedeny pod bodem 1. (b) výše.

### Návrh opatření

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

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Ministerstvo financí souhlasí s tím, že od daně z převodu nemovitostí je osvobozen při splnění podmínek stanovených v ustanovení § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., v platném znění, první úplatný převod nemovitostí

a) z investiční společnosti, která obhospodařuje svým jménem a na účet podílníků majetek v podílovém fondu, pokud je úplatně převáděna nemovitost, která byla originálně pořízena (nabyta) výstavbou v souladu s investičními cíli a politikou podílového fondu obsaženou ve statutu podílového fondu,

*b) z investičního fondu, je-li předmětem podnikání v souladu se statutem investičního fondu kolektivní investování spočívající v originárním pořízení nemovitosti její výstavbou,*

*c) nabyté děděním nebo darováním, je-li úplatný převod nemovitosti v souladu s investičními cíli a politikou obsaženou ve statutu podílového fondu nebo investičního fondu.*

MF nesouhlasí se závěrem předkladatele v části, podle které od daně z převodu nemovitostí je podle § 20 odst. 7 osvobozen úplatný převod nemovitosti v případě, kdy byla úplatně pořízena rozestavěná stavba, která byla následně dokončena a poté úplatně převedena nebo úplatný převod stavby v případě, kdy nemovitost přešla při převzetí jmění společnosti ve smyslu § 69c zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů na převodce nemovitosti. V těchto případech se jedná o druhý úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti, který není ve smyslu ustanovení § 20 odst. 7 od daně z převodu nemovitostí osvobozen.

***Předkladatel dále doplnil příspěvek o rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 57/2005-61. V tomto judikátu NSS dovedl, že možnost uplatnit osvobození od daně z převodu nemovitostí při prvním úplatném převodu vlastnictví ke stavbě podle § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. se může vyčerpat jen takovým převodem, jehož účinky později nezaniknou, a jenž tedy splnil svůj ekonomický účel. Úplatný převod stavby či bytu je proto osvobozen od daně i tehdy, pokud táž věc byla již dříve předmětem kupní smlouvy, od níž převodce později odstoupil pro nezaplacení kupní ceny kupujícím. Podle názoru Ministerstva financí tento rozsudek není aplikovatelný na převody nebo přechody vlastnictví k nemovitostem uvedené v příspěvku pod bodem 1. písm. b).***

## DAŇ Z PŘÍJMŮ

**Příspěvek 218/13.02.08 – MF projednalo příspěvek s předkladatelem mimo rámec jednání KV KDP a připravilo závěr**

**218/13.02.08 - Režim zákonných rezerv v případě přeměn společností při současné změně účetního období**

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826

### Úvod

Cílem příspěvku je vyjasnit režim zákonných rezerv podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ZoR v případě, kdy dojde k rozdělení jednoho zdaňovacího období na více zdaňovacích období nebo původně jedno zdaňovací období se následně stane součástí jiných zdaňovacích období.

K této situaci dochází jednak vlivem přeměn podle § 69 ObchZ a dále v případě změny účetního období z finančního na kalendářní rok nebo naopak. Případně může dojít ke kombinaci obou těchto skutečností, tzn. k přeměně společnosti se současnou změnou jejího účetního období.

### Zákonná úprava

§ 3 odst. 1 ZoR: „Rezervy se tvoří způsobem a k účelům stanoveným tímto zákonem a uplatňují se za zdaňovací období, není-li v dalších ustanoveních stanoveno jinak. Zdaňovacím obdobím pro účely tohoto zákona se u právnických osob rozumí zdaňovací období vymezené v zákoně o daních z příjmů, pokud trvá nejméně 12 kalendářních měsíců nebo pokud je kratší než 12 měsíců, ale začíná rozhodným dnem fúze nebo přechodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva.“

§ 7 odst. 11 ZoR: „*V případě přeměn<sup>15</sup> se za zdaňovací období pro účely tvorby rezervy podle odst. 1 považuje i období, za které se podává daňové přiznání.*“

§ 17a písm. c) ZDP: „Zdaňovacím obdobím období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány do obchodního rejstříku.“

§ 38m odst. 3 písm. a) ZDP: „Daňové přiznání se kromě případů stanovených zvláštním právním předpisem podává také za období předcházející rozhodnému dni fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti nebo družstva, za které nebylo dosud přiznání podáno, není-li tento rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku.“

### Analýza

---

<sup>15</sup> Podle § 69 odst. 1 ObchZ společnosti se sídlem v České republice mohou být přeměněny fúzí, převodem jmění na společníka nebo rozdělením. Podle § 69 odst. 2 ObchZ se za přeměnu považuje také změna právní formy.



Podle § 3 odst. 1 ZoR se rezervy uplatňují za zdaňovací období, není-li v dalších ustanoveních stanoveno jinak. Pro definování zdaňovacího období odkazuje ZoR na definici zdaňovacího období podle § 17a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP).

Ve vztahu k přeměnám podle § 69 ObchZ stanoví § 7 odst. 11 ZoR, že v jejich případě se za zdaňovací období pro účely tvorby rezerv považuje i období, za které se podává daňové přiznání. To znamená, že vlivem přeměny může dojít ke zvýšení počtu zdaňovacích období pro účely tvorby rezerv podle ZoR o jedno období v případě, že je celý proces přeměny realizován v průběhu jednoho kalendářního nebo hospodářského roku.

Na rozdíl od přeměn nemá ZoR zvláštní úpravu ve vztahu k přechodnému období při změně účetního období podle § 3 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (ZoÚ), pokud je toto období kratší než 12 měsíců. Podle § 17a ZDP toto období obecně není zdaňovacím obdobím a z tohoto důvodu není ani zdaňovacím obdobím pro účely ZoR. Přesto však vlivem změny účetního období dochází k tomu, že jedno původní zdaňovací období po změně zasahuje do dvou účetních období.

V případě kombinace přeměny a změny účetního období tak může dojít k tomu, že původně jedno zdaňovací období po těchto operacích následně zasahuje do tří zdaňovacích období. Vzhledem k tomu, že předmětem tohoto příspěvku není řešení otázky, zda je možná změna účetního období v případě přeměny, pro účely tohoto příspěvku předkladatel předpokládá, že tato změna u nástupnické společnosti v případě přeměny formou sloučení dvou existujících společností možná je. Tento názor je založen na tom, že (i) změnu účetního období v průběhu přeměny ve formě sloučení nevyklučuje zákona o účetnictví, ZDP ani jiný právní předpis, (ii) změnu účetního období oznamuje svým jménem a s účinky pro sebe nástupnická společnost (tzn. již existující společnost, která v rámci sloučení nezaniká), a (iii) změna účetního období nástupnické společnosti nemá na průběh sloučení vliv, neboť i kdyby nakonec k přeměně nedošlo, změna účetního období by stejně proběhla. Také ObchZ nestanoví jako jednu z podmínek přeměny, aby zúčastněné společnosti měly stejné účetní období, popř. aby v průběhu přeměny nedošlo ke změně účetního období.

## **Příklad**

Pro účely tohoto příspěvku je výše uvedený problém zobrazen na modelovém příkladu společnosti A a společnosti B. Pro zjednodušení obě tyto společnosti mají formu akciové společnosti a obě uplatňují jako své účetní a zdaňovací období hospodářský rok, např. od 1. března do 28. února následujícího roku.

Společnost A je vlastníkem dlouhodobého hmotného majetku (Majetek 1) a k tomuto majetku tvoří rezervu na jeho opravu v souladu s ZoR (Rezerva 1). Obdobně společnost B je vlastníkem dlouhodobého hmotného majetku (Majetek 2) a k tomuto majetku také tvoří rezervu podle ZoR (Rezerva 2). Parametry jednotlivých rezerv podstatné pro účely tohoto příspěvku jsou uvedeny v následující tabulce:

Rezerva	Dlouhodobý	Odpisová	Celkový	Zahájení	Ukončení	Plánované	Tvorba
---------	------------	----------	---------	----------	----------	-----------	--------

	majetek	skupina	rozpočet opravy	tvorby rezervy	tvorby rezervy	zahájení opravy	rezervy za období
Rezerva 1	Majetek 1	4	1000	3/2006-2/2007	3/2009-2/2010	3/2010-2/2011	250
Rezerva 2	Majetek 2	2	300	3/2005-2/2006	3/2007-2/2008	3/2008-2/2009	100

U společností A a B dojde k jejich přeměně formou sloučení se společností A jako nástupnickou společností. Pro účely tohoto příspěvku se předpokládá, že rozhodný den sloučení bude 1. dubna 2008 a že obchodní rejstřík zapíše sloučení s účinností 31. prosince 2008. V rámci sloučení převezme společnost A ve smyslu § 23c ZDP Rezervu 2 od společnosti B.

Společnost A zároveň plánuje změnit své účetní období z hospodářského roku na kalendářní rok s účinností od 1. 1. 2009 a s přechodným obdobím od 1. 3. 2008 do 31. 12. 2008.

Pro názornost jsou výše uvedené operace zobrazeny na časové ose:

1.3.2008 Začátek účetního období	1.4.2008 Rozhodný den fúze	31.7.2008 Schválení fúze oběmi společnostmi	31.8.2008 Podání DP za ZO 2006/2007 a za období před RD	30.9.2008 Oznámení o změně účetního období	31.12.2008 Datum účinnosti fúze
---	-------------------------------------	--	--	--	--

Na základě ZoR a ZDP budou společnosti A a B uplatňovat následující zdaňovací období pro účely ZDP a ZoR<sup>16</sup>:

Začátek zdaňovacího období	Konec zdaňovacího. období	Zdaňovací období pro účely ZDP	Zdaňovací období pro účely ZoR
1.3.2007	29.2.2008	Ano	Ano
1.3.2008	31.3.2008	Ne	Ano <sup>17</sup>
1.4.2008	31.12.2008	Ano <sup>18</sup>	Ano <sup>19</sup>

Vlivem fúze se přechodné období při změně účetního období (3/2008 až 12/2008), které by jinak nebylo zdaňovacím obdobím pro účely ZoR, rozdělí pro účely ZoR na dvě samostatná zdaňovací období (3/2008, 4/2008 až 12/2008). Tato situace však při zahájení tvorby rezervy v období 2006/2007 (Rezerva 1), resp. 2005/2006 (Rezerva 2) nemohla být vzata v úvahu, protože o fúzi ani o změně účetního období nebylo rozhodnuto.

<sup>16</sup> Pro účely tohoto příspěvku předkladatel předpokládá, že kombinace sloučení společností a změny účetního období jedné z nich je možná.

<sup>17</sup> Podle § 7 odst. 11 se za zdaňovací období pro účely tvorby rezervy podle odst. 1 považuje i období, za které se podává daňové příznání. Vzhledem k tomu, že podle § 38m odst. 3 písm. a) ZDP se daňové příznání podává také za období předcházející rozhodný den fúze, je toto období zdaňovacím obdobím pro účely ZoR.

<sup>18</sup> Podle § 17a písm. c) ZDP je zdaňovacím obdobím pro účely ZDP období od rozhodného dne fúze do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byla fúze zapsána v obchodním rejstříku. V uvedeném případě je tato definice zdaňovacího období naplněna, byť konec kalendářního roku je zároveň i koncem přechodného období.

<sup>19</sup> Vzhledem k tomu, že toto období je zdaňovacím obdobím pro účely ZDP, je toto období na základě § 3 odst. 1 ZoR také zdaňovacím obdobím pro účely tvorby rezerv.

Společnost A a společnost B proto ve vztahu k rezervám podle ZoR musí řešit následující otázky:

- 1. Je třeba pro účely tvorby Rezervy 1 zohlednit skutečnou délku zdaňovacího období?**
- 2. Je společnost A povinna provést přepočtení Rezervy 1 pro zbývající zdaňovací období? Pokud ano, kdy je povinna tento přepočtení provést.**
- 3. Může společnost A od rozhodného dne fúze převzít od společnosti B Rezervu 2 přestože není vlastníkem Majetku 2?**
- 4. Je třeba pro účely přepočtení Rezervy 1 ve smlouvě o fúzi určit, kdy má být zahájena oprava Majetku 1? Je třeba pro účely převzetí a případného přepočtení Rezervy 2 ve smlouvě o fúzi určit, kdy má být zahájena oprava Majetku 2?**
- 5. Je společnost A povinna provést přepočtení Rezervy 2 pro Majetek 2?**

**Ad 1)**

Podle ZoR se rezerva vždy tvoří za celé zdaňovací období a to ke konci zdaňovacího období. Obdobně se termín zahájení opravy stanoví vždy s přesností na celé zdaňovací období. ZoR nedovoluje tvořit rezervu průběžně za kratší období než je zdaňovací období, např. měsíčně. Podle § 7 odst. 4 ZoR je výše rezervy ve zdaňovacím období rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Z toho plyne, že pro účely ZoR není skutečná délka zdaňovacího období podstatná. Každé zdaňovací období je pro účely ZoR stejně relevantní bez ohledu na jeho skutečnou délku.

**Ad 2)**

Podle § 7 odst. 4 ZoR se výše rezervy za zdaňovací období rovná podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Podle § 7 odst. 6 ZoR zjistí-li poplatník daně z příjmů skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, musí provést úpravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí. Výše rezervy se určuje jednak v celkové výši a jednak za zdaňovací období. Vlivem fúze sice nedojde ke změně celkové výše rezervy, ale protože se zvýší počet zdaňovacích období od zahájení tvorby rezervy do plánovaného zahájení opravy, měla by se poměrně snížit tvorba rezervy za zbývající zdaňovací období do plánovaného zahájení opravy.

Na základě ustanovení § 7 odst. 4 ZoR a § 7 odst. 6 ZoR z toho ve výše uvedeném příkladu plyne pro společnost A povinnost provést přepočtení Rezervy 1 s ohledem na to, že se změní počet zdaňovacích období zbývajících do plánovaného zahájení opravy. Společnost B přepočtení Rezervy 2 neprovádí pouze z důvodu naplnění maximální délky tvorby rezervy (viz bod 5 níže). Pokud by maximální délka tvorby Rezervy 2 nebyla naplněna, musela by přepočtení za období předcházející rozhodný den fúze provést i společnost B.

ZoR nestanoví pro případ přeměny podle ObchZ ani pro případ změny účetního období jak a kdy má být příslušný přepočtení proveden, tzn. ve kterém zdaňovacím období. Podle názoru předkladatele by přepočtení Rezervy 1 měl být proveden za zdaňovací období předcházející rozhodný den fúze, tj. 3/2008, neboť podání priznání za toto zdaňovací období je podle § 38m

odst. 4 písm. a) ZDP vázáno je vázáno na schválení fúze a je tedy velmi pravděpodobné, že k fúzi skutečně dojde.

Při striktně gramatickém výkladu ustanovení § 7 odst. 6 ZoR lze však také dojít k závěru, že přepočten by měl být proveden až ve zdaňovacím období počínajícím rozhodným dnem fúze, neboť až v tomto období lze postavit najisto, že k přeměně skutečně dojde. Protože pro účely účetnictví a daně z příjmu se přeměna považuje za provedenou již k rozhodnému dni.

To znamená, že poplatník má na výběr, za které zdaňovací období přepočten provede – zda za období předcházející rozhodný den fúze nebo až za období počínající rozhodným dnem fúze.

Přestože fúze v uvedeném modelovém příkladu je schválena 31.7.2008 (tj. před podáním daňového přiznání za předcházející zdaňovací období 3/2007 až 2/2008), podle názoru předkladatele se přepočten už za zdaňovací období 3/2007-2/2008 neprovede, neboť ke konci tohoto období (tj. 29.2.2008) fúze ještě nebyla schválena a na události po skončení zdaňovacího období ale ještě před podáním daňového přiznání už by pro účely ZoR neměl být brán zřetel.

Pokud by však poplatník měl relevantní důvody se domnívat, že ke změně počtu zdaňovacích období vlivem fúze nedojde (např. pokud je rozhodný den fúze první den běžného účetního období a fúze bude zapsána do konce tohoto období), pak pochopitelně žádný přepočten neprovádí.

Vlivem následné změny účetního období dojde k rozdělení zdaňovacího období, ve kterém měla být oprava zahájena. Ve výše uvedeném modelovém příkladu měla být oprava Majetku 1 původně zahájena v období od 3/2010 do 2/2011. Toto období po změně účetního období zasahuje do dvou zdaňovacích období, tj. od 1/2010 do 12/2010 a od 1/2011 do 12/2011. Proto se společnost A musí v průběhu přechodného období (tj. ve zdaňovacím období od 4/2008 do 12/2008) rozhodnout, ve kterém z těchto období plánuje opravu provést (přitom ale nedochází k posunutí termínu plánovaného zahájení opravy).

Pokud bude oprava Majetku 1 provedena v období 1/2010-12/2010, další přepočten Rezervy 1 se nebude provádět, neboť počet období zbývajících do plánovaného zahájení opravy se nezmění. Pokud však má být oprava provedena v období 1/2011-12/2011, společnost A je povinna provést další přepočten Rezervy 1 podle počtu období zbývajících do plánovaného zahájení opravy. Tento přepočten provede již pro přechodné období, které je zároveň zdaňovacím obdobím pro účely ZoR.

Z výše uvedeného plyne, že poplatník je povinen přepočten provést poprvé za přechodné období, pokud je toto období zároveň zdaňovacím obdobím pro účely ZoR. Pokud přechodné období zdaňovacím obdobím pro ZoR není, pak se přepočten provede poprvé za zdaňovací období, které následuje po přechodném období.

### **Ad 3)**

Přestože podle § 7 odst. 1 ZoR rezervu mohou vytvářet pouze poplatníci, kteří mají k majetku právo vlastnické, předkladatel je toho názoru, že Rezervu 2 v rámci přeměn pro období po rozhodném dni fúze může nástupnická společnost A tvořit i pro případ, kdy z právního pohledu není vlastníkem, neboť v opačném případě by ustanovení § 23c odst.8 písm. a) ZDP postrádalo smysl. Jde o období fikce vlastnictví pro účely uplatnění daňových odpisů nástupnickou společností u majetku právně vlastněném zanikající společností v období od

rozhodného dne fúze do dne nabytí právních účinků fúze. Pro účely daně z příjmů a účetnictví se zde vytváří právní fikce vlastnictví.

#### **Ad 4)**

ZoR ani ZDP nepožadují, aby ve smlouvě o fúzi nebo v jiném dokumentu vypracovaném v souvislosti s fúzí bylo pro účely rezerv podle ZoR stanoveno, kdy má být oprava Majetku 1 a Majetku 2 zahájena a jak má být případně proveden přepočítání Rezervy 1 a Rezervy 2 a tato informace není ani předmětem oznámení správci daně podle § 23d odst. 1 ZDP.

#### **Ad 5)**

ZoR neumožňuje z důvodu fúze prodloužit maximální dobu tvorby rezervy. Na druhé straně však ZoR nestanoví povinnost rozpuštění rezervy v následujícím zdaňovacím období po dosažení maximální doby tvorby rezervy před plánovaným termínem zahájení opravy.

To znamená, že pro Majetek 2 bude existovat určité období, kdy rezerva již bude v plné výši vytvořena společností B, tato rezerva bude v rámci fúze převzata společností A, zahájení opravy bude plánováno až na následující zdaňovací období, ale společnost A nebude mít povinnost již vytvořenou rezervu v daném zdaňovacím období rozpouštět a ponechá ji na své rozvaze.

U Majetku 2 měla být oprava původně zahájena v období od 3/2008 do 2/2009. Toto období nově zasahuje do tří zdaňovacích období, tj. 3/2008, 4/2008 až 12/2008 a 1/2009 až 12/2009. Protože by však byla překročena maximální délka tvorby rezervy podle § 7 odst. 8 ZoR, přepočítání rezervy se neprovede a pouze se určí nový termín pro zahájení opravy (s přesností na zdaňovací období) pro účely povinnosti rozpustit rezervu při nezahájení opravy alespoň v následujícím zdaňovacím období.

Nový termín plánovaného zahájení opravy Majetku 2 se určí ve zdaňovacím období 3/2008, tzn., zda se oprava provede (resp. byla provedena) v období 3/2008 nebo v období 4/2008 až 2/2009. Pokud se oprava neprovede v období 3/2008, musí se následně určit, zda se oprava provede (resp. byla provedena) v období 4/2008 až 12/2008 nebo v období 1/2009 až 12/2009. Toto určení termínu plánovaného zahájení opravy je významné s ohledem na § 7 odst. 5 ZoR, který umožňuje posunutí zahájení opravy nejvýše o jedno zdaňovací období bez povinnosti již vytvořenou rezervu rozpustit do výnosů.

#### **Závěr**

V souvislosti s přeměnou společností, změnou jejich účetního období a kombinací obou těchto operací jsou poplatníci, kteří tvoří rezervy podle ZoR, povinni obecně provést přepočítání tvořených rezerv, pokud se změní počet zdaňovacích období do plánovaného zahájení opravy a není překročen maximální počet zdaňovacích období, po která lze rezervy podle ZoR tvořit. Přitom se předpokládá, že kombinace přeměny podle ObchZ a změny účetního období podle § 3 odst. 2 ZoÚ je obecně přípustná.

Pro povinnost provést přepočítání rezerv pro období zbývajících do předpokládaného termínu zahájení opravy jsou rozhodující následující skutečnosti:

Fúze společností → přepočítání z důvodu změny počtu zdaňovacích období zbývajících do plánovaného zahájení opravy se provede počínajíc obdobím předcházejícím rozhodný den fúze; poplatník však má možnost tento přepočítání provést až v období počínajícím rozhodným dnem fúze.

Změna účetního období → přepočítání z důvodu rozdělení původního zdaňovacího období, ve kterém bylo plánováno zahájení opravy, se provede počínajíc přechodným obdobím, pokud je toto přechodné období zároveň zdaňovacím obdobím pro účely ZoR. Pokud přechodné období není zdaňovacím obdobím pro účely ZoR, pak se přepočítání provede počínajíc obdobím bezprostředně následujícím po tomto přechodném období.

Navrhujeme, aby Ministerstvo financí výše uvedené závěry potvrdilo.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Na úvod je třeba podotknout, že bez znalosti konkrétních údajů nelze k výše uvedenému případu zaujmout konkrétní stanovisko. Obecně lze však konstatovat, že hlavním cílem tvorby rezervy na opravu hmotného majetku (dále jen „rezerva“) je umožnit poplatníkovi zajistit si takovou výši peněžních prostředků, která umožní provedení opravy hmotného majetku v předpokládané výši a v předpokládaném termínu.

Konkrétní způsob a podmínky její tvorby upravuje § 7 ZoR.

Cílem zavedení ustanovení odst. 11 do § 7 bylo umožnit poplatníkovi v případě přeměny vytvořit příslušnou část rezervy připadající na jedno zdaňovací období i za období, za které se podává daňové přiznání, a to i přesto, že se nejedná o zdaňovací období vymezené § 17a ZDP. Smyslem tohoto ustanovení není nic jiného než naplnění výše uvedeného cíle tvorby rezervy, tj. zajištění dostatečné výše peněžních prostředků k provedení opravy v předpokládaném zdaňovacím období.

Vzhledem k tomu, že ZoR v § 7 odst. 5 hovoří v souvislosti s okamžikem zahájení opravy o zdaňovacím období, ve kterém se předpokládalo její zahájení a s ohledem na výše uvedené lze v předkladatelem uváděném v mezním případě připustit i stav, že přepočítání rezervy nebude realizováno, neboť tato bude vytvořena v předpokládané výši a oprava bude zahájena ve zdaňovacím období, ve kterém se předpokládalo její zahájení.

Protože v uváděném příkladu je uvedena i možnost, že při přeměně dochází současně ke změně účetního období (tj. z jednoho zdaňovacího období se stávají období tři), dochází k tak podstatné změně původních podmínek, za kterých byla rezerva konstruována, což také významně ovlivňuje výši tvorby rezervy v jednotlivém zdaňovacím období, je v daném případě nejjednodušším a podmínkám zákona plně vyhovujícím řešením rozpuštění dosud vytvořené části rezervy a započítání tvorby rezervy nové tak, že bude zohledněn přeměnou významně dotčený počet zdaňovacích období zbývajících do období zahájení opravy. Rezerva tak bude rovnoměrně vytvářena i v případě, kdy kromě přeměny dojde i ke změně účetního období.

Při použití přepočítání rezervy v důsledku změny počtu (zvýšení o jedno či dvě) zdaňovacích období zbývajících do předpokládaného termínu zahájení opravy je za předpokladu splnění všech zákonem stanovených podmínek zejména nutné opakovaně posoudit odůvodněnost tvorby rezervy a její výše.

## **Příspěvek 221/13.02.08 – příspěvek zůstává otevřen do doby, než se vyjasní situace ohledně MZd. a postoje zdravotních pojišťoven**

### **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**

Zahraněním 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 (dílčího 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 sražené 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).

Příčemž 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.

### **Informace o sdělení k problematice definice „plátce příjmů“**

Problematika definice "plátce příjmů" pro účely zdanění v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, byla projednávána i na jednání koordinačního výboru MF s KDP a mimo jiné zde proběhla i diskuse ve vztahu k vymezení povinnosti platby zdravotního pojištění. Z tohoto projednání vyplynulo určité nedorozumění, které vzniklo interpretací právě výše uvedeného pojmu "plátce příjmů".

V dubnu t.r. bylo na úrovni náměstků odpovězeno Ministerstvu zdravotnictví na dotaz, zda lze tuzemského ekonomického zaměstnavatele, který je prohlášen v § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů „zaměstnavatelem“, považovat za plátce příjmů podle § 6 zákona o daních z příjmů. Na tento dotaz MF sdělilo, že pro účely zákona o daních z příjmů tomu tak je. Tato odpověď, jak vyplynulo následně při jednání se zástupci Komory daňových poradců, vyvolala reakci zdravotních pojišťoven v tom smyslu, že ekonomický zaměstnavatel dle § 2 odst. 2 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění má zároveň srazit z příjmů pronajatých zaměstnanců zdravotní pojištění. MF se ale domnívá, že v tomto případě jde o nedorozumění, které bylo třeba urychleně uvést na správnou míru a proto bylo dříve vydané stanovisko MF upřesněno. Výše zmíněné sdělení bylo proto upřesněno takto:

*Pojem „plátce příjmů“ daňové předpisy nedefinují, ale lze usuzovat, že je jím vždy právnická nebo fyzická osoba, která skutečně (fakticky) příjmy poplatníkům vyplácí nebo zúčtuje v jejich prospěch. Podle § 6 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní poplatků, ve znění pozdějších předpisů je daňovým subjektem poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby.*

*Povinnosti plátce daně jsou ekonomickému zaměstnavateli uloženy na základě daňové fikce zavedené v ust. § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), kde je jen uvedeno, že při zdanění příjmů*

*zaměstnanců pronajatých v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly se postupuje tak, jako kdyby tyto příjmy byly vypláceny tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem.*

*Tzn., že i když tyto příjmy pronajatým zaměstnancům vyplácí jejich zahraniční formálně právní zaměstnavatel resp. jeho organizační složka (tj. plátcem příjmů je daňový nerezident ČR), má tento ekonomický zaměstnavatel (daňový rezident ČR) povinnosti plátce daně (tj. pod vlastní majetkovou odpovědností musí z příjmů pronajatých zaměstnanců odvádět správci daně daň nebo zálohu na daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům, a to podle § 38h a následujících ZDP).*

*Z výše uvedeného pak vyplývá, že dle § 6 odst. 2 ZDP se na příjmy vyplácené pronajatým zaměstnancům v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, avšak jen pro účely jejich zdanění, pohlíží jako na příjmy vyplácené tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem. V tomto ustanovení není ale uvedeno, že tento ekonomický zaměstnavatel je „plátcem příjmů“ ze závislé činnosti a funkčních požitků, tzn., že ekonomického zaměstnavatele nelze považovat podle zákona o daních z příjmů za plátce příjmů.*

**235/09.04.08 - Výpočet daně ze mzdy nerezidentům, z jejichž příjmu se odvádí SaZP povinně do systému pojištění v jiném členském státě EU**

Předkládají: Ing. Vladimír Šnek, daňový poradce, č. osvědčení 697  
Ing. Vlastimil Sojka, daňový poradce, č. osvědčení 768

**1. Úvod – popis problému**

Tento příspěvek navazuje na příspěvek č. 221/13.02.08 – Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly, kolegů Ing. Otakara Machaly, Ing. Jiřího Hanáka a Ing. Jany Tepperové a zabývá se dalšími souvisejícími aspekty výpočtu daně ze mzdy cizinců, kteří **vykonávají práci na čs. území, s povinností platit pojistné do systému pojištění mimo ČR**. Předkladatelé jsou si vědomi toho, že připravená novela zákona o daních z příjmů obsahuje určitou variantu řešení, protože však může být účinná až od ledna 2009, považují za potřebné projednat a dořešit otázky výpočtu v r. 2008.

V rámci zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů byl s účinností od 1. ledna 2008 v zákoně č. 568/1992 Sb. o daních z příjmů zcela nově upraven mimo jiné i způsob výpočtu zálohy i vlastní daně z daňového základu, konstruovaného jako superbrutto mzda (§ 6, odst. 13 ZDP). Současně byl do § 15a zákona č. 589/1992 Sb. o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a zákona č. 592/1992 Sb. o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, § 3, odst. 15 zapracován i maximální vyměřovací základ pro zákonné povinné pojištění, stanovený jako **48 násobek měsíční průměrné mzdy** – pro rok 2008 1.034.880,- Kč.

Ustanovení § 6, odst. 13 ZDP dále uvádí že se základ daně zvyšuje:

- *o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů povinen platit zaměstnavatel sám za sebe,*
- *a u zaměstnance, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, zvýšené o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění.*

Obdobně i v ustanoveních §§ 38h odst. 1 písm. b), 38ch odst. 3 a § 38j odst. 2 písm. e) bod 3.

Problémy při stanovení základu daně dle výše uvedeného postupu nevznikají v případě českého zaměstnavatele ve smyslu § 6 odst. 2 zákona a zaměstnance – českého rezidenta, jehož příjem podléhá českým předpisům pro pojistné. Vážné komplikace však nastávají v ostatních případech. Stanovit zálohy na daň ze mzdy je dle výše citovaných ustanovení v těchto případech pro plátce obtížné a často nemožné. Existují dvě hlavní příčiny:

- **pojem „zaměstnavatel“, je v § 6 odst. 2 ZDP definován a následně užíván jako legislativní zkratka,**
- horní hranice pro povinné odvody SaZP jsou definovány pouze v příslušných zákonech o SaZP, a tuto horní hranici logicky přebírá i ZDP pro účely stanovení

základu daně ze mzdy. V zahraničí jsou ale příjmy daňových poplatníků zatěžovány pojistným stanoveným podle zcela jiných pravidel a v jiné výši.

## 2. Analýza problému

### 2.1 Zákon o daních z příjmů

Podle § 6 odst. 13 jsou základem daně (dílčím základem daně) 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<sup>21)</sup> povinen platit **zaměstnavatel** sám za sebe, a u zaměstnance, na kterého se vztahuje **povinné zahraniční pojištění stejného druhu**, zvýšené o částku odpovídající příspěvkům **zaměstnavatele** na toto zahraniční pojištění.

V případě, že příspěvky na SaZP odvádí zahraniční zaměstnavatel do zahraničního systému pojištění a příjem vyplácí svému zaměstnanci za práci v ČR, je zpravidla<sup>20</sup> takový příjem třeba zdanit v ČR. Daň ze mzdy z tohoto příjmu je povinen odvést zaměstnavatel ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP, ten ale neodvádí z uvedeného příjmu **za sebe** pojistné do zahraničního systému pojištění. Pokud tedy vyjdeme z toho, že ZDP v uvedeném paragrafu používá pojem „zaměstnavatel“ jako legislativní zkratku definovanou v § 6 odst. 2 zákona, docházíme nezbytně k závěru, že zahraniční zaměstnavatel není „zaměstnavatelem“ ve smyslu legislativní zkratky a tudíž nelze jím hrazené pojistné pro účely zdanění v ČR do základu daně přičítat.

Máme za to, že opačná interpretace není udržitelná, protože pro naznačený závěr svědčí více důvodů. Jde jednak o jazykový výklad a dále též některé praktické důvody, neboť je často technicky nereálné shodně nakládat při zdanění s českým a zahraničními systémy plateb do sociálních systémů a způsoby jejich konstrukce.

Skutečnost, že ustanovení § 6 odst. 13 se neobejde bez použití legislativní zkratky „zaměstnavatel“ dále vyplývá z toho, že do příjmů zdanitelných podle § 6 jsou zahrnuty i další typy příjmů, které zaměstnavatel chápaný ve smyslu pracovněprávních předpisů nevyplácí (příjmy členů statutárních orgánů, příjmy společníků, členů družstev apod.).

Důvodem pro odmítnutí takového výkladu naopak nemůže být, že zřejmě neodpovídá úmyslu zákonodárce, a že v konečném důsledku vede k nerovnosti. Souhlasíme s názorem, že jsou tím bezdůvodně zvýhodněni daňoví poplatníci, jejichž zahraniční zaměstnavatelé platí pojistné do pojistných systémů v zahraničí a nejsou zároveň jejich „plátcí“ české daně z příjmů. Takové důvody nasvědčují ale pouze nutnosti urychleně novelizovat text zákona.

### 2.2 Zákon o daních z příjmů v návaznosti na zákony o pojistném

Zásadním problémem jsou rozdíly ve způsobu výpočtu povinných plateb do zahraničních pojistných systémů od toho, který existuje v současné době v ČR. Dále uvádíme nejčastější rozdíly:

---

<sup>20</sup> s výjimkou případů, kdy jde o práci pro zahr. zaměstnavatele, která není vykonávána ani pro jeho stálou provozovnu v ČR a netrvá déle než 183 dnů.



- i. Zahraniční pojistné systémy pracují s jinými sazbami a celkovou výší pojistného.
- ii. Domácí předpisy upravující pojistné na sociální a zdravotní pojištění zavedly pro rok 2008 výše zmíněný horní limit základu pro výpočet pojistného. Postup vychází z kumulace ročního limitu a na rozdíl od většiny ostatních států není stanoven limit měsíční,
- iii. Zahraniční pojistné systémy pracují s maximálními limity pojistného, které stanoveny odchylně od českých - nižší či vyšší, zpravidla měsíční a někdy není horní hranice pro odvod pojistného stanovena vůbec.
- iv. Existují druhy příjmů, u kterých v zahraničí nedochází k žádnému zatížení pojistným, zatímco v ČR podléhají pojistnému zcela nebo částečně. Např. odměny jednatelů v ČR podléhají pojištění, na Slovensku nikoli a v SRN pouze v případě, že jednatel není zároveň společníkem společnosti.
- v. V některých státech existuje možnost volit z více pojistných systémů, přičemž každý z nich znamená jinou výši odvodů. Výše těchto plateb je tedy podmíněna rozhodnutím příslušného pojištěnce. Často je také obtížné určit, zdali jde vůbec o systém povinný, protože v některých zemích neexistuje povinné všeobecné zdravotní pojištění (např. i USA).

Uvedené rozdíly v praxi vedou k tomu, že se při zdanění příjmů zatížených pojistným v zahraničí naráží na následující komplikace:

- a) V zahraničí je placeno plátcem pojistné nižší než 35% základní mzdy.  
Otázka: lze vycházet z tohoto nižšího pojistného a navyšovat základ daně pouze o něj?  
- **Stanovisko MF: ano.**
- b) V zahraničí je placeno plátcem pojistné vyšší než 35 % základní mzdy.  
Otázka: Je nutno navyšovat základ daně o celou částku zahraničního pojistného – tedy i nad 35%? – **Stanovisko MF: ano. (Pozn. pouze o částku pojistného vztahující se k příjmům zdaňovaným v ČR)**
- c) V ČR by již bylo dosaženo „stropu pojistného“, ale v zahraničí je pojistné nadále povinně odváděno.  
Otázka: má být základ daně navyšován i o toto pojistné? – **Stanovisko MF: ano.**
- d) V zahraničí bylo dosaženo stropu (ať již měsíčního nebo ročního), ale v ČR by mělo být pojistné nadále odváděno.  
Otázka: může být k základu daně přičítáno jen pojistné povinně placené v zahraničí, ačkoliv by v ČR bylo vyšší a vyšší by tak byl i základ daně? – **Stanovisko MF: ano.**
- e) V zahraničí není pojistné placeno vůbec.  
Otázka: Lze vycházet z toho, že v takovém případě není nutno zvyšovat základ daně?  
– **Stanovisko MF: ano.**
- f) V zahraničí dojde k následným změnám po ročním vyúčtování pojistného – někdy i s větším časovým odstupem.  
Otázka: Je to důvod pro to, aby zaměstnavatel v ČR provedl opravné zúčtování mzdy?  
**Stanovisko MF: institut „opravného zúčtování mzdy“ ZDP nezná. Bylo by možné využít lhůty pro opravy nesprávně sražené zálohy nebo daně podle § 38i ZDP.**

Předkladatelé dovozují, že zákon o daních z příjmů jednoznačně požaduje po plátcích, aby základ daně skutečně navyšoval přesně o to pojistné, které je v zahraničí povinně placeno, bez ohledu na to, že to vede k deformacím a k nesouměřitelnosti daňového zatížení stejného příjmu u různých poplatníků. S tím je pak spojena celá řada problémů při prokazování toho,



zdali byl zvolen správný postup v návaznosti na prokazování složitého fungování zahraničních předpisů.

### 2.3 Navrhované řešení

S ohledem na skutečnost, že výpočet správného základu daně je dle platné legislativy prakticky nemožný, protože v každém státě platí jiná pravidla, v některých případech žádný strop pro povinné pojištění, případně jiný a na zcela jiném principu stanovený strop, což prakticky nelze z ČR kvalifikovaně ověřit a zaručit, že je tedy superbrutto mzda pro výpočet daně ze mzdy správná, navrhuje:

1. aby MF ČR potvrdilo, že se v případech, kdy mzdu za práci v ČR vyplácí zahraniční firma, která současně odvádí SaZP do zahraničního systému pojištění, dle zahraničních předpisů nepřihlíží k takto placenému pojistnému při stanovení základu daně v ČR, pokud tato zahraničí firma nespĺňuje definici zaměstnavatele dle § 6 odst. 2 ZDP. (viz bod 2.1),
2. aby MF potvrdilo, že do případné legislativní změny je nutno pro účely stanovení základu daně respektovat **pojistné placené v zahraničí v té výši, kterou stanoví příslušné zahraniční předpisy** (viz bod 2.2.)
3. MF má ve svém návrhu novely zákona o daních z příjmů, který je nyní ve vnějším připomínkovém řízení určitý způsob řešení a výpočtu základu daně a vlastní daně ze mzdy pro budoucí zdaňovací období. Tím se ale předkladatelé ve svém příspěvku nezabývají. Jsou však jednoznačně přesvědčeni, že je třeba do budoucna konstrukci základu daně pro tyto případy řešit tak, aby byla reálně proveditelná a následně také kontrolovatelná. – **postrádáme návrh případného legislativní řešení.**

### Stanovisko Ministerstva financí:

A) Podle tuzemských právních předpisů o veřejnoprávním pojištění jsou poplatníky pojistného vyjmenované osoby:

1. zaměstnanci,

2. zaměstnavatelé,

3. osoby samostatně výdělečně činné,

4. osoby dobrovolně účastné důchodového pojištění,

5. u zdravotního pojištění též osoby bez vlastních zdanitelných příjmů a osoby, za které je povinen hradit pojištění stát.

Zaměstnavatel uvedený v bodu 2. má povinnost dle zvláštních právních předpisů o pojistném odvádět příslušnému správci pojistného nejen část pojistného, které je povinen hradit za své zaměstnance (tj. ve smyslu daňového zákona „sám za sebe“), ale současně i část pojistného, které je povinen hradit zaměstnanec (které sráží z jeho mzdy nebo platu a nebo které má zaměstnanec za povinnost zaměstnavateli uhradit).

V § 38h odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDP“) je proto uvedeno, že základem pro výpočet zálohy na daň (obdobně § 6 odst. 13 ZDP) je úhrn příjmů ze závislé činnosti zúčtovaný nebo vyplacený poplatníkovi za kalendářní měsíc, zvýšený o částku odpovídající pojistnému na

sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je podle zvláštních právních předpisů o pojistném (tuzemských) z těchto příjmů povinen platit „zaměstnavatel sám za sebe“. Tzn., že příjem se zvyšuje o část pojistného, kterou je zaměstnavatel povinen platit za svého zaměstnance a nikoliv o tu část pojistného, které je povinen hradit zaměstnanec. Přitom zvláštním právním předpisem je (dle odvolávky pod čarou) zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti a zákon č. 592/1992 Sb. o všeobecném zdravotním pojištění.

Z výše uvedeného plyne, že pojem „zaměstnavatel“ je ve zmíněných ustanoveních zákona o daních z příjmů použitý v kontextu s tuzemskými právními předpisy o veřejnoprávním pojištění, tj. že se jedná o pojistné, které je placeno osobou označenou pro účely veřejnoprávního pojištění jako „zaměstnavatel“, a nikoliv osobou označenou pro daňové účely jako „zaměstnavatel“ nebo-li „plátce příjmů“ (jak se snaží předkladatel dovodit). Obdobná právní úprava byla zavedená v ZDP i do konce roku 2007, kdy se příjem ze závislé činnosti snižoval o pojistné, které byl z příjmů ze závislé činnosti povinen platit poplatník jako „zaměstnanec“ (rovněž formulace ve smyslu pojistných předpisů). Příjem ze závislé činnosti tenkrát proto nebylo možné při stanovení základu daně snížit např. o pojistné, které takový poplatník platil po určitou dobu (kdy neměl případně žádné příjmy) jako „osoba bez vlastních zdanitelných příjmů“ nebo o pojistné, které platil ve zdaňovacím období též jako „OSVČ“, nebo které platil jako osoba dobrovolně účastná důchodového pojištění (např. poplatník výlučně s příjmy za výkon funkce ve statutárním orgánu právnické osoby, kde se pojistné na sociální pojištění jinak neplatí).

ZDP přitom předpokládá, že se mohou na zaměstnance vztahovat nejen tuzemské ale i zahraniční právní předpisy o veřejnoprávním pojištění a proto stanoví, že se v takovémto případě bude příjem ze závislé činnosti (příjem zdaňovaný v ČR) zvyšovat o „příspěvek zaměstnavatele“ (pojistné vztahující se k příjmům zdaňovaným v ČR) placený na toto zahraniční pojištění (opět použitá široká formulace, protože označení takové osoby v zahraničních předpisech se může v jednotlivých případech lišit).

V ZDP je tedy ve výše zmíněných ustanoveních uveden pojem „zaměstnavatel“ v souladu s pojistnými předpisy o veřejnoprávním pojištění a nikoliv, ve smyslu v § 6 odst. 2 ZDP, kde je shodou okolností také pro označení osoby, která je plátcem příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků zaveden pojem „zaměstnavatel“, ale zcela v jiném kontextu. Poznamenáváme, že v tomto paragrafu není zavedena legislativní zkratka (protože zde není uveden text: „(dále jen „zaměstnavatel“)“).

V ZDP rozhodně není ani stanoveno, že se příjem ze závislé činnosti může zvýšit jen o takové pojistné, které je placeno z těchto příjmů zaměstnavatelem, který má povinnosti plátce daně. Právě naopak, příjem ze závislé činnosti se zvyšuje též např. o pojistné placené osobou, která v České republice povinnosti plátce daně vůbec nemá. Např. může být zaplacené stálou provozovnou zahraniční osoby poskytující služby v České republice, nebo zahraničními zastupitelskými úřady v tuzemsku, nebo dokonce osobou usazenou v jiném státě a obdobně se může jednat o pojistné, uhrazené z příjmů pronajatého zaměstnance jeho zahraničním formálněprávním zaměstnavatelem, i když tyto osoby pro daňové účely povinnosti plátce daně nemají.

- B) Definice plátce daně je upravena v § 6 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) a je to „osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň (zálohu) vybranou od poplatníků nebo

sraženou poplatníkům“. V případě daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti vypořádá se správcem daně svoji daňovou povinnost poplatník s těmito příjmy prostřednictvím plátce této daně.

Povinnosti plátce daně z příjmů ze závislé činnosti jsou pak vymezeny v § 38h až § 38l ZDP a jeho odpovědnost v § 69 ZSDP a v § 38i ZDP. V ustanovení § 6 ZDP jsou pro účely ZDP sice zavedeny pojmy „zaměstnavatel“ – tj. plátce příjmů a „zaměstnanec“ – tj. poplatník s těmito příjmy. Je třeba si ale povšimnout, že tyto pojmy se v § 38h až § 38l ZDP ve spojení s povinnostmi plátce daně nepoužívají (též obdobně viz. § 38d odst. 8 až 10 ZDP). Zde všude se vychází z obecné právní úpravy uvedené v ZSDP.

V ust. § 6 odst. 2 ZDP je od r. 1997 pro účely tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly stanoveno, že příjmy ze závislé činnosti vyplacené pronajatým zaměstnancům jejich zahraničním formálněprávním zaměstnavatelem (u něhož mají uzavřený pracovněprávní vztah), se považují pro účely ZDP za příjmy vyplacené tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem. Tzn., že jejich daňová povinnost musí být v průběhu zdaňovacího období vypořádána prostřednictvím tohoto tuzemského ekonomického zaměstnavatele – plátce daně a nadále se vychází z toho, že pojistné na veřejnoprávní pojištění z příjmů těchto pronajatých zaměstnanců je placeno v souladu se zvláštními právními předpisy jejich zahraničním formálněprávním zaměstnavatelem.

Ustanovení § 6 odst. 7, 8 a 9 ZDP se také pak použijí obdobně (stejně) i pro plnění poskytovaná pronajatým zaměstnancům vedle mzdy (jsou vyjmuta z předmětu daně nebo osvobozena od daně za stejných podmínek, jako příjmy ostatních zaměstnanců). Pronajatí zaměstnanci mohou v České republice u tuzemského ekonomického zaměstnavatele rovněž podepsat prohlášení k dani, a také mohou v České republice uplatnit za stanovených podmínek nárokové částky slevy na dani podle § 35ba ZDP a případně též daňové zvýhodnění na vyživované děti atd. (to jen v DAP). Tzn., že tito pronajatí zaměstnanci nejsou v České republice v žádném případě diskriminováni. Poznáváme, že tento postup je též v souladu s mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění.

#### Z á v ě r :

S účinností od 1. ledna 2008 je plátce daně (ekonomický zaměstnavatel) povinen při zúčtování mezd též příjmy ze závislé činnosti pronajatých zaměstnanců v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly dle § 6 odst. 2 ZDP při stanovení základu pro výpočet zálohy na daň (základu daně) zvýšit o částku odpovídající pojistnému (příspěvkům), které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů o veřejnoprávním pojištění povinen platit zaměstnavatel. Tzn. osoba označená za „zaměstnavatele“ v pojistných předpisech o veřejnoprávním pojištění (či již v zahraničních nebo tuzemských)-a nemusí zde platit rovnice: že plátce daně, který má povinnost zdanit příjmy zaměstnanců, musí být též současně plátcem pojistného.

Pro úplnost dodáváme, že při výpočtu zmíněné částky odpovídající pojistnému (příspěvkům) placenému zaměstnavatelem se přitom akceptuje způsob stanovení vyměřovacích pojistných základů upravený ve zvláštních právních předpisech, tj. i v zahraničních (např. v případech, kdy je deklarovaný příjem v jiném státě nižší, než příjem zúčtovaný ve prospěch zaměstnance v České republice – neboť se domníváme, že tento postup bude pro poplatníka výhodný).

Závěrem poznamenáváme, že od roku 2008 se sice též u pronajatých zaměstnanců rozšiřuje základ daně o pojistné placené zahraničním formálněprávním zaměstnavatelem, ale toto pojistné lze odečíst z fakturované částky za pronájem pracovní síly v rámci tzv.

zprostředkovatelské odměny (tj. v rámci 40 %), která je již zdanitelným příjmem pronajímatele pracovní síly (zahraniční osoby). Pojistné placené zahraničním formálněprávním zaměstnavatelem není u pronajatých zaměstnanců (obdobně jako u tuzemských zaměstnanců) předmětem daně. Tzn., že toto pojistné se nezdaňuje dvakrát (jak je někdy ze strany odborné veřejnosti mylně uváděno).

Z výše uvedených důvodů nemůže MF souhlasit s bodem 1 kapitoly 2.3 přeloženého podání.

Souhlas s bodem 2 kapitoly 2.3.

## Příspěvek 227/12.03.08 – MF upřesnilo stanovisko

**227/12.03.08 - Změna reálné hodnoty (oceňovací rozdíl) podílu, který se v souladu se zvláštním právním předpisem<sup>21</sup> oceňuje reálnou hodnotou a který by byl při převodu osvobozen pod § 19 odst. 1 písm. ze) nebo podle § 19 odst. 9 ZDP**

Předkládá: Ing. Aleš Havlín, daňový poradce, č. osvědčení 4008

### 1. Výchozí situace

S účinností od 1. ledna 2008 byla zákonem č. 261/2007 Sb., zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů doplněna do zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) nová ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) a odst. 9 a § 23 odst. 4 písm. l).

Novelizací ZDP bylo poplatníkům umožněno dle § 19 odst. 1 písm. ze) a odst. 9 ZDP považovat výnos z prodeje podílu na dceřiné společnosti za výnos osvobozený.

Pro účely aplikace osvobození příjmu z prodeje podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti se použije vymezení základních pojmů z ustanovení § 19 odst. 3 a 4 ZDP. Z těchto ustanovení vyplývá, že osvobození předmětného příjmu se uplatní, pokud mateřská společnost má alespoň 10% podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti, a to nepřetržitě nejméně po dobu dvanácti měsíců. Podmínku doby držby cenných papírů je navíc možné dle § 19 odst. 4 ZDP splnit i dodatečně.

V souvislosti s tímto ustanovením bylo pozměněno i ustanovení § 23 odst. 4 písmeno l) ZDP, dle kterého se do základu daně nebude zahrnovat: „*změna reálné hodnoty (oceňovací rozdíl) u podílu, který se v souladu se zvláštním právním předpisem<sup>20</sup> oceňuje reálnou hodnotou a který by byl při převodu osvobozen podle § 19 odst. 1 písm. ze) nebo podle § 19 odst. 9.*“

### 2. Rozbor

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, obecně značně omezuje situace, kdy je možno promítnout změnu reálné hodnoty (dále jen „RH“) cenných papírů výsledkovým způsobem – jako finanční náklad nebo finanční výnos. Další omezení pak vyplývá ze zákazu přesunu mezi jednotlivými skupinami cenných papírů, dle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 008 – Operace s cennými papíry a podíly (konkrétně z vyhlášky č. 501/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi).

I přes výše uvedená omezení se však může naskytnout situace, kdy je možno cenné papíry ve výši minimálně 10% účasti na dceřiné společnosti přecenit výsledkově na RH.

V takovém případě bude muset poplatník posuzovat, zda bude možné z pohledu ZDP ponechat toto přecenění na RH v základu daně nebo ho naopak ze základu daně vyloučit.

<sup>21</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

K nejasnostem může docházet zejména v případě držby cenných papírů ve výši minimálně 10 % podílu a vyššího, kdy není splněn k poslednímu dni zdaňovacího období časový test pro osvobození prodeje v podobě dvanácti měsíční souvislé držby. ZDP však zároveň umožňuje osvobodit i prodej tohoto podílu, pokud je časový test splněn následně. Text ustanovení § 23 odst. 4 písm. l) ZDP „... a který by byl při převodu osvobozen...“ v podobě použití kondicionální způsobu umožňuje vícery výklad.

Domníváme se, že by se při posuzování skutečnosti, zda ponechat změnu RH v základu daně mělo vycházet ze skutečnosti, že jedná o hypotetický prodej celého podílu (všech cenných papírů) s tím, že splnění časové podmínky v podobě dvanáctiměsíční nepřetržité držby bude posuzováno k poslednímu dni příslušného zdaňovacího období. Výjimkou by mohla být pouze situace, kdy poplatník (účetní jednotka) prokáže záměr nakupovat další cenné papíry i v budoucnosti a přesáhnout tak hranici celkové účasti výši 10 % nebo držet minimálně 10% podíl po dobu minimálně dvanácti měsíců v budoucnosti.

Podobně u změny RH cenných papírů společností z třetích zemí budou ostatní podmínky nutné pro osvobození prodeje v podobě: uzavřené účinné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, příslušné právní formy a minimální sazby daně, posuzovány k poslednímu dni příslušného zdaňovacího období.

Splnění časového testu v podobě minimálně dvanáctiměsíční nepřetržité držby podílu (nebo podmínky hranice 10 % podílu, případně dalších podmínek u osvobozeného prodeje cenných papírů společnosti ze třetí země) v následujících obdobích nemá za následek povinnost ani možnost podat dodatečné daňové přiznání – změna RH zůstává i nadále v základu daně v předchozích zdaňovacích obdobích. Změna těchto podmínek v budoucnosti, již nebude mít zpětně vliv na změnu daňové povinnosti.

Podobně přístup, kdy se automaticky uplatňuje nezahrnování změny RH bez ohledu na dobu držby k poslednímu dni zdaňovacího období se jeví jako značně problematický. V případě nesplnění časové podmínky v budoucnu by pak poplatníci museli vzniklou situaci řešit přes podání dodatečného daňového přiznání. Jako lepší se tak jeví přístup, kdy je „riziko“ zohlednění změny RH do základu daně před splněním podmínek plně dáno na rozhodnutí a záměru poplatníka.

### **Situace:**

- a) poplatník nakoupil (nebo již drží) cenné papíry v intervalu (0,0 – 10,0 %) účasti**  
Bez ohledu na dobu držby k poslednímu dni příslušného zdaňovacího období bude nutno ponechat případné přecenění na RH v základu daně.
- b) poplatník nakoupil (nebo již drží) cenné papíry v intervalu <10,0 – 100,0 %> účasti**
  - i) k poslednímu dni zdaňovacího období nebyla překročena dvanáctiměsíční doba držby cenných papírů**
    - 1. poplatník má záměr držet cenné papíry více než dvanáct měsíců**

V takovém případě má poplatník možnost (nikoliv povinnost) nezahrnout přecenění této účasti, která ještě nesplňuje podmínky pro osvobození na RH do základu daně.

V případě nedodržení záměru poplatníka – nebude dosaženo časového testu dvanácti měsíců souvislé držby v budoucnu, má poplatník povinnost (nebo možnost) podat dodatečné daňové přiznání za období, kdy nezahrnul výnos (náklad) z přecenění na RH do základu daně.

## **2. poplatník nemá záměr držet cenné papíry více než dvanáct měsíců**

Případné přecenění na RH bude ponecháno v základu daně.

### **ii) k poslednímu dni zdaňovacího období byla překročena dvanáctiměsíční doba držby cenných papírů**

Přecenění na RH bude vyjmuto ze základu daně bez ohledu na záměr poplatníka prodat či neprodat celou/část účasti v budoucnosti.

### **c) poplatník postupně nakupuje cenné papíry během x zdaňovacích období tak, že nakonec přesáhnou hranici 10 % celkového podílu**

#### **i) vyplývá to z předem přijatého záměru poplatníka**

Poplatník má k dispozici záměr, že i v budoucnu bude pokračovat v nakupování (zvyšování) své účasti a že chce přesáhnout hranici nutnou pro osvobození prodeje tohoto podílu ve výši 10 %.

V takovém případě má poplatník možnost (nikoliv povinnost) nezahrnout přecenění této účasti, která ještě nesplňuje podmínky pro osvobození na RH do základu daně.

V případě nedodržení záměru poplatníka – nebude dosaženo 10% hranice v budoucnu, má poplatník povinnost (nebo možnost) podat dodatečné daňové přiznání za období, kdy nezahrnul výnos (náklad) z přecenění na RH do základu daně.

#### **ii) nevyplývá to z předem přijatého záměru poplatníka**

řešení stejné jako v situaci a) – přecenění na RH bude ponecháno v základu daně

### **d) poplatník v situaci a) a bi)1. v následujícím (následujících) období přesáhne hranici 10 % účasti nebo dobu držby dvanáct měsíců**

Případná dříve uplatněná změna RH v předchozích zdaňovacích období zůstává beze změny, poplatník není povinen (nemá ani možnost) podat dodatečné/á přiznání a vyjmout ze základu daně změnu RH cenných papírů.

### 3. Závěr

Při posuzování splnění podmínek a tím i nutnosti nezahrnutí přecenění na RH cenných papírů by se mělo vycházet ke stavu k poslednímu dni zdaňovacího období, pokud poplatník (účetní jednotka) neprokáže záměr nakupovat či držet tyto cenné papíry i v budoucnosti. Posuzovat podmínku splnění časového testu v podobě minimálně dvanáctiměsíční držby podílu (a případné další podmínky pro cenné papíry z třetích zemí) je nutno k poslednímu dni příslušného zdaňovacího období, ve kterém došlo k přecenění na RH. Splnění těchto podmínek (nebo podmínky hranice 10 % podílu) v následujících obdobích nemá za následek povinnost ani možnost podat dodatečné daňové přiznání – změna RH zůstává i nadále v základu daně v předchozích zdaňovacích obdobích bez možnosti opravy. Poplatník by měl mít při záměrném postupném nákupu cenných papírů přesahujícím v konečné podobě 10% podíl a zamýšlené době držby cenných papírů přesahující časový test dvanácti měsíců možnost nezahrnovat případnou změnu RH do základu daně. Nedosažení 10% hranice a nesplnění dvanáctiměsíční podmínky držby cenných papírů má však za důsledek povinnost (případně možnost, když dochází ke snížení základu daně) podat dodatečné daňové přiznání.

Navrhujeme potvrdit výše uvedené závěry a příslušným způsobem je publikovat.

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

**Při posuzování oceňovacího rozdílu pro účely § 23 odst. 4 písm. l) ZDP mohou nastat tyto situace:**

- 1) k poslednímu dni zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, drží poplatník podíl od 0% do 9,99% (méně než 10%) - o související oceňovací rozdíly zaúčtované v souladu s účetními předpisy se základ daně neupravuje (v příspěvku situace a),
- 2) k poslednímu dni zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, drží poplatník podíl od 10% - 100%, ale kratší dobu než 12 měsíců:
  - a) *poplatník bude postupovat podle § 19 odst. 4, (předpokládá, že podíl bude držet déle než 12 měsíců) a související oceňovací rozdíly vyloučí ze základu daně. Prodá-li následně podíl dříve, podá dodatečné daňové přiznání, na kterém, upraví základ daně o nesprávně vyloučené související oceňovací rozdíly,*
  - b) *poplatník nebude postupovat dle § 19 odst. 4 (předpokládá, že podíl nebude držet déle než 12 měsíců), a proto o související oceňovací rozdíly neupraví základ daně. Neprodá-li následně podíl do 12 měsíců, podá dodatečné daňové přiznání, na kterém ze základu daně vyloučí související oceňovací rozdíly,*
- 3) k poslednímu dni zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, drží poplatník podíl od 10% -100%, a to delší dobu než 12 měsíců – o související oceňovací rozdíly upraví základ daně.

Z uvedeného vyplývá, že v případě uplatnění osvobození budou vyloučeny veškeré příjmy resp. výdaje (náklady) zaúčtované v souladu s účetními předpisy v souvislosti s dotčenými operacemi s majetkovými účastmi.



**232/09.04.08 - Daňový režim českého daňového rezidenta – společníka zahraniční transparentní entity**

Předkládá: Ing. Aleš Zídek, daňový poradce, č. osvědčení 3016

### **1. Výchozí situace**

Pokyny Ministerstva financí ČR (dále jen „**Ministerstvo**“) č. D-286 a D-269 a dále sdělení k nim Ministerstvem vydaná (dále jen **Pokyny**) řeší v návaznosti na § 39 písm. b) ZDP postup při zdanění příjmů zahraniční daňově transparentní entity (dále jen „DTE“) v případech, kdy tyto entity dosahují příjmy ze zdrojů na území České republiky a společníky takových entit jsou zahraniční společníci. Tento příspěvek se věnuje opačné situaci, a sice zdanění příjmů českých společníků zahraničních DTE.

Pro účely příspěvku předpokládáme, že český poplatník daně z příjmu právnických osob (dále jen „**Společník**“) je nebo se hodlá stát společníkem zahraniční entity, která je dle zahraničních daňových zákonů považována za daňově transparentní entitu (dále jen „**Společnost**“), tzn. příjem Společnosti je pro účely zdanění přiřazen jejím společníkům. Společnost je založena v zemi, s níž má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Podíly ve Společnosti nemají formu cenných papírů.

Předpokládáme dále, že Společnost může mít dle právního řádu dané země právní subjektivitu a nabývat majetek vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Vztahy mezi Společností a Společníkem, dalšími společníky, zjišťování a rozdělování zisku či ztráty, přistoupení a vystoupení společníků se řídí zahraničními právními předpisy a uzavřenou společenskou smlouvou. Jedná se o entitu, jejíž právní formu má na mysli čl. 1 sdělení k pokynu D-286.

Společnost dosahuje příjmy, např. příjmy z pronájmu majetku, různé druhy investičních příjmů, apod. které jsou pro účely zdanění rozděleny na společníky a mohou podléhat zdanění v zahraničí.

### **2. Rozbor problematiky a dílčí závěry**

#### ***2.1 Zdanění příjmů dosažených prostřednictvím zahraniční transparentní entity***

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v pozdějším znění, (dále jen „**ZDP**“) zavádí obecnou definici poplatníka daně z příjmu právnických osob (§ 17 odst.1 ZDP), přičemž za takového poplatníka jsou považovány osoby, které nejsou fyzickými osobami, a i organizační složky státu dle zvláštního právního předpisu. Toto negativní vymezení poplatníka daně z příjmu právnických osob obsahuje i veřejnou obchodní společnost (dále jen „**v.o.s.**“) a komanditní společnost (dále jen „**k.s.**“) ve smyslu zákona č.513/1991 Sb., obchodní zákoník, v pozdějším znění, ovšem spadají do něj i všechny zahraniční subjekty s právní subjektivitou, které nejsou fyzickou osobou.

Daňová transparentnost je ZDP výslovně přiznávána pouze v.o.s. a k.s., a to pouze ve vztahu ke společníkům v.o.s. či komplementářům v k.s. (§ 18 odst. 11 a 12, § 20 odst. 5 a 6 ZDP).

V Pokynech se na principech skutečného vlastnictví příjmu a daňové transparentnosti dochází k závěru, že příjem zahraniční DTE se považuje za příjem zahraničního společníka DTE, a to při prokázání skutečného vlastnictví příjmu, daňové transparentnosti DTE a způsobu rozdělení příjmů DTE mezi společníky.

Jsme toho názoru, že definice předmětu daně z příjmů právnických osob v § 18 odst.1 ZDP je natolik široká, že při uplatnění stejné logiky jako v Pokynech a splnění obdobných podmínek a jejich prokázání musí být příjmy Společnosti považovány za zdanitelné příjmy Společníka. Těmito obdobnými podmínkami podle našeho názoru jsou:

- i. skutečné vlastnictví příjmu, tj. existence určitého právního nároku na příjem (např. vznik pohledávky na zaplacení části zisku Společnosti);
- ii. daňová transparentnost Společnosti dle příslušné zahraniční legislativy, tj. přičitatelnost příjmů Společnosti jejím společníkům pro účely zdanění;
- iii. zjištění výše příjmu Společnosti připadajícího na Společníka.

Příjmy Společnosti za dané období se pak u Společníka v České republice zdaní podle svého charakteru ve stejném období. Charakter příjmů Společnosti se v důsledku přičitatelnosti společníkům na jejich úrovni nemění.

Výše uvedené podmínky musí být poplatníkem (tj. v našem konkrétním případě Společníkem) prokázány postupem obdobným tomu popsánému v čl. 2 pokyn D - 286 a musí být zkoumány v každém jednotlivém případě. Za situace, kdy poplatník neprokáže splnění výše uvedených podmínek se na Společnosti bude pohlížet jako na kteroukoli jinou společnost a daňovou transparentnost nelze použít. V tom případě se bude uplatňovat postup zdanění příjmu u Společníka v okamžiku výplaty příjmu Společníkovi.

Dílčí závěr: Příjem Společnosti je za výše uvedených podmínek a při jejich prokázání považován za zdanitelný příjem Společníka.

## ***2.2 Stanovení základu daně u příjmů Společnosti připadající na Společníka***

Náklady (výdaje) vznikající na úrovni Společnosti je nutné přiřadit k příjmům dosahovaným prostřednictvím Společnosti poměrně podle podílu Společníka na zisku Společnosti. V souladu s Pokyny a ustálenou praxí v oblasti zdanění zahraničních příjmů je nutné tyto příjmy a náklady posuzovat podle znění ZDP.

### Varianta 1

Společnost je zahraniční osobou, která na území České republiky nemá sídlo, nepodniká, ani zde neprovozuje jinou činnost podle zvláštních právních předpisů. Společnost tedy není účetní jednotkou a nemá povinnost vést účetnictví ve smyslu § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v pozdějším znění („ZoU“).

Vzhledem k tomu, že Společnost není účetní jednotkou a nemá povinnost vést účetnictví dle ZoU, bude se pro účely ZDP při zjišťování základu daně Společnosti připadající na Společníka vycházet z rozdílu mezi příjmy a výdaji dle § 23 odst. 2 písm. b). Příjmy a výdaje časově a věcně souvisí s obdobím, ve kterém byly odpovídající peněžní prostředky přijaty nebo vydány.

Tento způsob tedy v zásadě znamená zdanění příjmů a výdajů dle jejich skutečné realizace, přičemž v souladu s obecnými principy je nutno, při absenci účetnictví dle ZoU, za okamžik

realizace příjmu Společnosti považovat okamžik inkasa dané peněžní částky, tj. přijetí nebo vydání peněžních prostředků, obdobně jako např. u fyzických osob vedoucích daňovou evidenci dle § 7b ZDP.

Při analogickém postupu u fyzických osob, které nejsou účetními jednotkami s příjmy dle § 7 odst. 1 a 2 ZDP se příjmy a výdaje takového poplatníka stanoví na základě daňové evidence vedené dle § 7b ZDP. Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použije ZoU.

Pro stanovení základu daně dle § 23 odst. 2 písm. b) ZDP u Společnosti by se tedy mělo vycházet z evidence příjmů a výdajů v rozsahu obdobným požadavkům stanoveným v § 7b ZDP.

### Varianta 2

I přesto, že Společnost není účetní jednotkou dle ZoU, je rozhodné postavení Společníka jako účetní jednotky dle ZoU. Proto je pro účely zjištění základu daně Společnosti připadajícího na Společníka nutné vycházet z výsledku hospodaření vycházejícího z účetnictví vedeného dle ZoU (včetně respektování věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů).

Teoreticky je možné, že Společnost bude vést účetnictví v rozsahu dle ZoU a při zjištění základu daně Společnosti připadajícího na Společníka vycházet z účetnictví vedeného v rozsahu dle ZoU bude jako evidence pro splnění daňových povinností použito toto účetnictví a dále dokumentace v obdobném rozsahu jako u poplatníků, kteří vedou účetnictví dle ZoU (např. sestava majetku pro uplatňování daňových odpisů). Prakticky však spíše bude docházet k situaci, že výsledek hospodaření dle ZoU bude moci být získán pouze úpravami výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví vedeného podle příslušných zahraničních předpisů tak, aby byl vyloučen vliv zahraničních účetních předpisů a bylo dosaženo souladu se ZoU.

### Dílčí závěr:

Varianta I - Základ daně Společnosti připadající na Společníka bude vycházet z rozdílu příjmů a výdajů dle ustanovení § 23 odst. 2 písm. b) ZDP. V takovém případě jsou příjmy a výdaje zahrnuty do základu daně Společnosti přičitatelném Společníkovi ve zdaňovacím období, kdy dochází k inkasu daného příjmu nebo k zaplacení daného nákladu. Pro zjištění příjmů a výdajů Společnosti a pro následné stanovení základu daně Společnosti připadající na Společníka se bude vycházet z evidence příjmů a výdajů vedené v rozsahu obdobným požadavkům stanoveným v § 7b ZDP.

Varianta II – Základ daně Společnosti připadající na Společníka bude vycházet z výsledku hospodaření dle ZoU. V takovém případě jsou příjmy zahrnuty do základu daně při respektování účetních principů, zejména věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů. Pro zjištění příjmů a výdajů Společnosti a pro následné stanovení základu daně Společnosti připadající na Společníka se bude vycházet z účetnictví vedeného Společností podle ZoU nebo z účetnictví vedeného podle zahraničních předpisů s vyloučením vlivu zahraničních předpisů.

Výdaje Společníka související s dosažením, zajištěním a udržením příjmů Společnosti, vzniklé na úrovni samotného Společníka, by měly být daňově relevantními náklady v souladu s §24 odst. 1, při respektování dalších souvisejících zákonných omezení (např. u úroků ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) apod.).

Následný příjem plynoucí z distribuce zisku Společnosti Společníkovi již nepodléhá zdanění bez ohledu na to, zda je postupováno dle varianty 1 nebo 2, protože se jedná o příjem, který již byl na úrovni Společníka zdaněn. Ve smyslu § 23 odst. 4 písm. d) se základ daně Společníka sníží o podíl na zisku Společnosti vyplácený Společníkovi za období, za které byly příjmy Společnosti součástí základu daně Společníka podle předchozích odstavců.

#### Dílčí závěr:

Výdaje Společníka související s dosažením, zajištěním a udržením příjmů Společnosti, vzniklé na úrovni samotného Společníka, jsou daňově relevantními náklady v souladu s §24 odst. 1, při respektování dalších souvisejících zákonných omezení.

Následný příjem Společníka z přijetí podílu na zisku Společnosti, za které byly příjmy Společnosti součástí základu daně Společníka podle předchozích odstavců, již nepodléhá zdanění.

### **2.3 Uplatnění daňových odpisů z majetku Společnosti**

V návaznosti na výše uvedené a v souladu s Pokyny se při uplatnění odpisů z majetku ve vlastnictví společnosti bude postupovat podle §26 – 32a ZDP, a to tak, že příslušná poměrná část odpisů majetku společnosti používaného pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, bude daňovým nákladem a bude tak snižovat základ daně přičitatelný Společníkovi podle předchozích odstavců.

Tento postup je v souladu s § 28 odst. 1, neboť vlastníkem majetku je Společnost, na jejíž úrovni se základ daně přičitatelný Společníkovi zjišťuje.

ZDP ani Pokyny neřeší, z jaké hodnoty majetku má Společnost při odpisování vycházet. Rovněž sporný může být postup, jakým způsobem má Společník při kalkulaci a uplatňování odpisů postupovat v případě, kdy vstoupí do Společnosti, jejíž majetek již byl v zahraničí po určitou dobu odpisován.

Obdobná problematika je v současné době řešena ve vládním návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o přeměnách obchodních společností a družstev, který je projednáván Poslaneckou sněmovnou jakožto sněmovní tisk č. 360 (dále jen „**Novela**“). Nicméně Novela se na situaci Společníka a Společnosti nedopadá.

Domníváme se však, že z ustanovení § 26 – 32a ZDP lze dovodit následující postup:

Za vstupní cenu dle § 29 odst.1 ZDP je možno považovat pořizovací cenu u Společnosti v případě úplatného pořízení (koupě) majetku. Pro účely přiřazení příjmů a výdajů, resp. vstupní ceny majetku se Společníkovi přiřadí poměrná část vstupní ceny připadající na Společníka ve stejném poměru v jakém jsou Společníkovi přičitatelné příjmy Společnosti. Společnost je dále oprávněna od svého základu daně přičitatelnému Společníkovi odečíst odpisy, které budou stanoveny způsobem a ve výši dle § 26 – 32a ZDP, jako by se jednalo o českého daňového poplatníka. Pokud je již majetek v zahraničí odpisován, Společnost je oprávněna uplatnit odpisy jen po dobu a do celkové výše, která by mohla být uplatněna dle ZDP v případě, že by majetek od data svého pořízení byl v České republice odpisován.

Pokud by byl majetek Společností zcizen bude jeho zůstatková cena dle § 29 odst. 2 pro Společnost daňově uznatelným nákladem, který bude možno odečíst od příjmů Společnosti přičitatelným Společníkovi.

### Dílčí závěr:

Při stanovení základu daně Společnosti přičitatelnému Společníkovi je možno uplatnit daňové odpisy a zůstatkovou cenu z majetku Společnosti v souladu s §26 – 32a. Za vstupní cenu dle § 29 odst.1 ZDP je možno považovat pořizovací cenu u Společnosti v případě úplatného pořízení (koupě) majetku. Výše odpisů a zůstatkové ceny tohoto majetku v daném období bude stanovena tak, jako by majetek byl Společností odepisován od svého pořízení v souladu se ZDP.

## **2.4 Vyloučení dvojího zdanění v České republice**

Společnost vykonává v zahraničí činnost, ze které jí plynou příjmy. Za předpokladu uplatnění daňové transparentnosti a splnění dalších podmínek daných příslušnými mezinárodními smlouvami může Společníkovi v zahraničí vnikat stálá provozovna, již jsou tyto příjmy přiřazeny (obvykle čl. 7 smluv o zamezení dvojímu zdanění). V praxi může rovněž nastávat situace, že Společnost vlastní a pronajímá movitý nebo nemovitý majetek. Při uplatnění transparentnosti pak Společníkovi plyne příjem z pronájmu (obvykle čl. 6 či 12 smluv o zamezení dvojímu zdanění).

Je možné, že příjem Společnosti připadající na Společníka bude v zahraničí podroben zdanění podle zahraniční legislativy a v souladu s ustanoveními příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

V souladu s § 38f, odst. 1 lze pro vyloučení dvojího zdanění využít příslušné ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána. Přesný způsob eliminace dvojího zdanění tak bude záležet především na znění té které smlouvy, nicméně obecně je možno způsob zamezení dvojího zdanění předjímat například na základě interpretace Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění (dále jen „**Modelová smlouva**“).

Klíčovým aspektem je správná klasifikace příjmu Společnosti připadajícího na Společníka a jeho podřazení pod režim příslušného článku Modelové smlouvy. Z dostupných komentářů k čl. 7 Modelové smlouvy<sup>22</sup> vyplývá, že pokud je entita považována za daňově transparentní státem uplatňujícím příslušnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, měl by být příjem Společnosti přiřaditelný Společníkovi považovaný za příjem dosahovaný prostřednictvím stálé provozovny a zdaněn dle čl. 7 Zisky podniků. Domníváme se tedy, že ve většině případů bude příjem Společníka dosahovaný prostřednictvím Společnosti možné podřadit pod článek 7 Modelové smlouvy (Zisky podniků), kdy Společník dosahuje svých příjmů prostřednictvím své stálé provozovny v zahraničí vzniklé z titulu jeho účasti na Společnosti. Zahraniční stát by tedy měl být oprávněn zdanit příjmy Společníka, ovšem pouze do míry jejich přičitatelnosti ke Společníkově stálé provozovně. Česká republika by pak měla umožnit Společníkovy započíst či jinak zohlednit daň zaplacenou v zahraničí z jeho příjmů, které jsou rovněž předmětem zdanění v zemi Společníkovy rezidence.

Z komentářů dále vyplývá, že princip klasifikace poměrné části příjmů Společnosti jejímu Společníkovi jako příjmů dle čl. 7 Zisky podniků je dále možné rozšířit i na jakoukoliv stálou provozovnu transparentní entity (Společnosti) v zahraničí (třetím státě), a to bez ohledu na to, zda se Společník účastnil, či stále účastní na založení nebo činnosti stálé provozovny.

---

<sup>22</sup> Např. „Klaus Vogel on Double Taxation Conventions“

Problematická by ovšem mohla být situace, kdy by Česká republika pohlížela na daň zaplacenou v zahraničí jako na daň zaplacenou z příjmů a k tíži Společnosti, nikoliv Společníka. Modelová smlouva totiž neomezuje pravomoc smluvních států zdanit stejný příjem u dvou různých subjektů, byť se fakticky jedná o dvojí zdanění.

Domníváme se ale, že výše uvedený postup by nebyl správný ani v souladu s Pokyny, neboť v případě, kdy je Společnost dle zahraničního právního řádu považována za daňově transparentní a v dané zemi je tak zdaňován příjem Společníka dosažený prostřednictvím jeho stálé provozovny, měla by Česká republika tuto transparentnost respektovat. Pak by mělo být jednoznačné, že se v obou smluvních zemích jedná o zdanění téhož příjmu u téhož subjektu a mělo by být umožněno zamezení dvojího zdanění v souladu se zněním příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

*Dílčí závěr:* V případě, že je příjem Společníka dosahovaný prostřednictvím Společnosti možno zdanit v zahraničí v souladu se zahraniční legislativou a s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, umožní Česká republika Společníkovi zohlednit tuto zahraniční daň způsobem a v rozsahu jak stanoví příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění.

V případě, že (i) Společnost má stálou provozovnu ve třetím státě, (ii) příjem přiřaditelný této provozovně je zdaněn v tomto třetím státě a (iii) existuje smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a tímto státem, v němž se nachází stálá provozovna Společnosti, umožní Česká republika Společníkovi zohlednit tuto zahraniční daň způsobem a v rozsahu jak stanoví příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi Českou republikou a státem, v němž se nachází stálá provozovna Společnosti.

## ***2.5 Zdanění při vystoupení Společníka ze Společnosti***

V případě vystoupení Společníka ze Společnosti, za což Společník obdrží vypořádací podíl (resp. jeho obdobu podle zahraničního práva), podléhá tento vypořádací podíl u Společníka zdanění. Není zcela zřejmé, zda by tento příjem měl být zdaňován v obecném nebo v samostatném základu daně. S ohledem na systematický výklad § 20b, podle kterého se do tohoto základu daně zahrnují příjmy z vypořádacího podílu na obchodních společnostech a družstvech, avšak nikoli obdobné podíly společníků resp. komplementářů na daňově transparentních společnostech v.o.s. a k.s., se přikláníme k závěru zdaňovat tyto příjmy v obecném základu daně.

V souladu s §23 odst. 4 písm. d) se však ta část vypořádacího podílu, která odpovídá ziskům za období, za která byly příjmy Společnosti zdaněny u Společníka v České republice, nezahrnuje do základu daně. Tuto část je nutné zjistit v každém konkrétním případě podle vhodného ekonomického kritéria, např. podle poměru výše zisku za tato období k celkovému vyplácenému zisku.

Zbývající část vypořádacího podílu je možné snížit o související výdaje včetně nabývací ceny podílu na Společnosti ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

Obdobně by se postupovalo i v případě likvidace Společnosti a výplaty podílu na likvidačním zůstatku.

Za předpokladu, že je možné dle zahraničních právních předpisů podíl na Společnosti prodat a Společník tak učiní, realizuje zdanitelný příjem z prodeje tohoto podílu. Tento příjem je možné snížit o související výdaje včetně nabývací ceny podílu na Společnosti ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

### Dílčí závěr:

Při vystoupení Společníka ze Společnosti podléhá zdanění v obecném základu daně pouze ta část vypořádacího podílu, která odpovídá ziskům Společnosti za období, za která nebyly příjmy Společnosti zdaněny u Společníka v České republice. Tuto část vypořádacího podílu lze dále snížit o související výdaje včetně nabývací ceny podílu.

Umožňuje-li zahraniční legislativa úplatný převod či prodej podílu Společníka ve Společnosti na třetí osobu, podléhá příjem z tohoto úplatného převodu či prodeje zdanění v České republice po snížení o související výdaje včetně nabývací ceny podílu na Společnosti.

### **3. Návrh opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí k jednotlivým dílčím závěrům vhodným způsobem publikovat. Rovněž dáváme ke zvážení, zda by se tato problematika neměla s cílem zajištění jednotného postupu řešit způsobem předvídaným v §39 písm. b) resp. písm. d), obdobně jako tomu bylo v případě Pokynů D-269, 286 a souvisejících sdělení.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Je v zásadě velmi obtížné, z komplexního hlediska, podat k této problematice obecně platnou odpověď. Při řešení každého konkrétního případu je třeba vycházet z konkrétních podmínek, resp. je třeba vycházet z toho, že v různých zemích existují různé daňově transparentní entity, jejichž postavení se liší.

Jde o to, že příjem společníků, partnerů apod. pobíraný z titulu účasti na dané entitě může být pro daňové účely charakterizován jako „business income“ (analogie např. zahraničních společníků české v.o.s.), jako „capital income“, „investment income“, v případě jiných entit se charakter pobíraného příjmu z hlediska daňového nemění atd. V některých státech je entita považována za společnost, v jiném státě jiná entita nikoli apod.

Vždy je tedy třeba vycházet z charakteristik konkrétní jednotlivé entity a v návaznosti na to určovat charakter pobíraného příjmu, v kontextu smluv o zamezení dvojího zdanění posuzovat právo daného druhého státu (na základě konkrétního článku smlouvy) zdaňovat příjem českého daňového rezidenta apod., přičemž lze v každém případě využít institutu „řešení případů dohodou“, popř. jiných nástrojů mezinárodní spolupráce (např. výměna informací).

Z popisu situace nevyplývá označení (právní forma) zahraniční entity, ani konkrétní daňový režim daných příjmů. Pokud se charakter pobíraného příjmu pro účely zdanění příjmů samotného společníka nemění, v daném případě pravděpodobně dochází k aplikaci daňové smlouvy již v momentu výplaty konkrétního příjmu entitě samotné (aplikace srážkové daně, možnost uplatnění transparence i na národní úrovni), přitom u příjmů, u kterých nedochází k aplikaci daně vybírané srážkou jde samozřejmě rovněž o posouzení práva konkrétního druhého státu daný příjem českého daňového rezidenta zdaňovat (např. v návaznosti na ustanovení daňové smlouvy). Usuzujeme tedy, že pokud takové právo druhému státu vzniká, český daňový rezident v druhé zemi podává daňové přiznání jako za situace, kdyby dané konkrétní příjmy realizoval přímo, tj., aniž by byl společníkem entity (samozřejmě za předpokladu, že dané příjmy nejsou např. v druhé zemi od daně osvobozeny dle tamních právních předpisů).

V tomto kontextu není příliš zřejmé, jak s tím souvisí poznámka o úpravě zdaňování příjmů stálé provozovny a jak se v kontextu výše uvedeného zahrnují do daňového priznání např. dividendové a úrokové příjmy, u kterých (většinou) dochází k aplikaci institutu srážkové daně. Konkrétní daňový režim v zahraničí není zřejmý (vzniká českému společníkovi v zahraničí stálá provozovna?, zdaňuje příjmy pobírané z titulu své účasti na entitě jako příjmy ze stálé provozovny? atd.).

Vnitrostátní právní předpisy jsou irelevantní pro určení a stanovení toho, zda daná zahraniční entita je či není daňově transparentní. Takováto charakteristika musí vyplynout výlučně ze zahraničních právních předpisů, a to se všemi důsledky z toho vyplývajícími.

Pokud společníkem zahraniční daňově transparentní entity je český daňový rezident, jím pobírané příjmy z titulu účasti na dané entitě zcela jistě v ČR podléhají zdanění (neomezená daňová povinnost vůči našemu státu), přičemž u příjmů ze zdrojů ve státech, se kterými ČR uzavřela daňovou smlouvu, má ČR povinnost, za splnění všech předpokladů, vyloučit mezinárodní dvojí zdanění oněch příjmů.

Základ daně českého společníka z titulu účasti na zahraniční entitě, který bude v ČR přiznán ke zdanění, se z logiky věci musí odvíjet od skutečného stavu, který bude v tomto případě dán režimem zahraničních právních předpisů, tj. v ČR budou podléhat zdanění všechny příjmy, které českému rezidentovi z daného titulu ze zahraničí plynou, přičemž zde budou zdaněny výlučně v souladu s českými právními předpisy (ná vaznost na české účetnictví, umožnění odpočtu nákladů dle vnitrostátního zákona apod.).

Pokud česká právnická osoba vystoupí ze zahraniční daňově transparentní entity a prodává svůj podíl novému společníkovi, jde v kontextu aplikace mezinárodních daňových smluv a v kontextu práva státu zdroje daný příjem zdaňovat opět o to, ke zcizení čeho vlastně v daném případě dochází. Jde o prodej stálé provozovny?, jde o zcizení podílu na společnosti?, jde o prodej nemovitosti? atd.

Z výše uvedeného vyplývá, že k příspěvku nelze zaujmout zobecněné stanovisko. Obecně lze pouze uvést, že český společník by mohl uplatnit poměrnou část odpisů stanovenou podle § 26 až 32a zákona o daních z příjmů jen za předpokladu, že bude prokazatelně vlastníkem odpisovaného majetku ve smyslu § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů.



**Doplnění materiálu na Koordinační výbor s Komorou daňových poradců ČR ze dne 9.4. 2008**

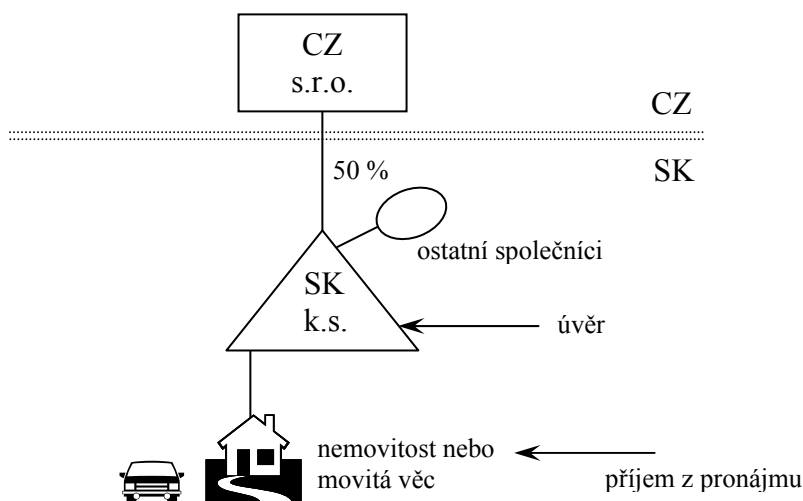
předkládá: Ing. Aleš Zídek, daňový poradce, č. osvědčení 3016

Vážení,

na základě výsledků předběžného projednávání mého příspěvku na zasedání výše uvedeného Koordinačního výboru vám níže dle dohody zasílám konkrétnější příklady pro situace, jejichž podrobná analýza a nastínění řešení je již obsažen v mém původním příspěvku.

S ohledem na povahu tohoto doplnění příspěvku je materiál koncipován stručně a přehledně. Veškeré postupy a závěry by měly vykládaty s ohledem na detailní řešení problému v původním příspěvku.

*Situace A – Český komplementář ve slovenské komanditní společnosti*



- výše odpisů      pořizovací cena      **1000**  
 odpisy dle SK práva (20 let)      **50**  
 odpisy dle CZ práva (50 let)      **20**

Výsledek roku 2007

	<b>Celkem</b>	<b>Podíl CZ s.r.o.</b>
zisk z účetní závěrky SK k.s.	<b>100</b>	<b>50</b>
podíl CZ s.r.o. na základu daně dle slovenských předpisů	<b>160</b>	<b>80</b>
CZ společník podává na Slovensku daňové přiznání a má daňovou povinnost (vzniká stálá provozovna) ve výši		<b>15</b>
základ daně dle českých pravidel pro účetnictví (včetně uplatnění odpisu)		<b>120</b>
základ daně dle českých pravidel – příjmy minus výdaje (včetně uplatnění odpisu)		<b>130</b>
distribuovaný zisk v roce 2007 (podíl na zisku za rok 2006)	<b>200</b>	<b>100</b>

Možné varianty zdanění u CZ s.r.o.

- (a) zdaňuje se pouze příjem plynoucí ve formě distribuovaného zisku (tedy princip zdanění na základě skutečně vyplaceného zisku/příjmu) = zdanění v roce 2007 podléhá **100**
- (b) zdaňuje se pouze příjem plynoucí za běžné zdaňovací období ve formě podílu na zisku = zdanění v roce 2007 podléhá **50**
- (c) zdaňuje se příjem plynoucí za běžné období, ale ve výši:
- |   |            |
|---|------------|
| i. základu daně dle SK pravidel                         | <b>80</b>  |
| ii. základu daně dle CZ účetnictví                      | <b>120</b> |
| iii. základu daně dle CZ pravidel (příjmy minus výdaje) | <b>130</b> |
- (d) princip zdanění v této variantě je v podstatě shodný s postupem popsáním ve variantě (c)-ii nebo (c)-iii výše, ovšem s tím rozdílem, že zde CZ s.r.o. nemá možnost uplatnit odpisy z majetku ve výši např. 20. To znamená, že základ daně by byl **140, resp. 150**

Dle našeho názoru je nutno se přiklonit k variantám (a), (b) nebo (c). Z hlediska právní jistoty pro další budoucí transakce tímto žádáme o potvrzení ze strany Ministerstva financí, která varianta by měla být upřednostňována.

Varianta (d) není v souladu se zákonem a je z hlediska logiky a správnosti postupu nevyhovující. Ve smyslu § 28-1 zákona totiž dochází k uplatnění odpisů na úrovni SK k.s., která je vlastníkem. Dále z důvodu potenciální diskriminace českých společníků/komplementářů v zahraničních transparentních entitách a porušení evropské zásady svobody pohybu kapitálu, kdy by v případě CZ s.r.o. na rozdíl od jiného slovenského komplementáře docházelo ke zdaňování příjmů na základě majetkového podílu v SK k.s. bez možnosti uplatnění souvisejících nákladů, tj. odpisů majetku.

V návaznosti na obchodní legislativu Slovenské republiky a společenskou smlouvu SK k.s. bude u CZ s.r.o. účtován pravděpodobně v roce 2007 do výnosů podíl na zisku za rok 2006 nebo již podíl na zisku běžného roku, tj. 2007. Tento rozdíl pravděpodobně rozhoduje mezi variantou (a) nebo (b). Otázkou zůstává, zda Ministerstvo financí ČR bude respektovat zaúčtování, či bude chtít použít vlastní pravidla pro daňové časové rozlišení souvisejících příjmů.

Varianta (c) je v podstatě obdobou daňového zacházení s příjmem společníka – komplementáře v české komanditní společnosti s tím, že variantně se stanoví základ daně dle lokálních nebo českých předpisů (§ 23-2-a, resp. § 23-2-b).

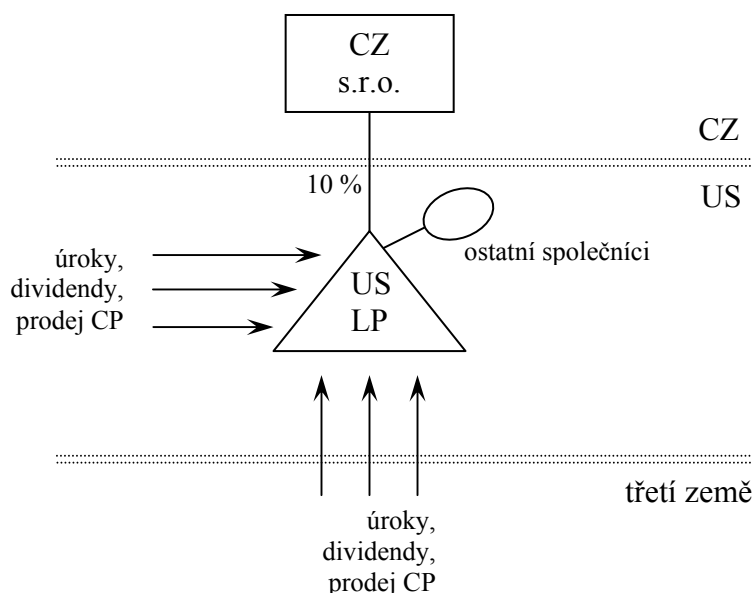
Bez ohledu na zvolenou variantu navrhuje potvrdit, že v případě, kdy by příjem CZ s.r.o. plynoucí z účasti v SK k.s. podléhal zdanění na Slovensku, bylo by CZ s.r.o. oprávněno v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění tuto slovenskou daň započíst vůči své daňové povinnosti v České republice.

Příklad pro jednoduchost zanedbává vliv kurzových rozdílů. Tuto otázku je vhodné řešit po upřesnění metody zdanění.

### Situace B – Český společník v americké transparentní entitě

V této variantě je český daňový rezident společníkem v transparentní entitě se sídlem v USA. Její právní forma LP, LLP nebo LLC má následující korporátní a daňové charakteristiky:

- má právní subjektivitu a je způsobilá nabývat majetek
- omezené ručení společníků
- na konci zdaňovacího období vystaví společnost každému ze společníku potvrzení (K-1), kde je uvedeno, jaký druh příjmu, odčitatelných položek, apod. a v jaké výši připadající na daného společníka, byl společností v daném zdaňovacím období realizován (dle US daňového práva)
- s ohledem na daňovou transparentnost je většinou možné na část příjmů připadajících na českého společníka uplatnit příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi zemí zdroje příjmu a Českou republikou.



### Výsledek roku 2007

	Celkem	Podíl CZ s.r.o.
dosažená ztráta ve výši 1000 (10% připadající na CZ s.r.o.)	1000	100
příjmy US LP za rok 2007 rozděleny na formuláři K-1 následovně:		
• úroky		10
• dividendy		10
• prodej cenných papírů		-50
rozdělení zisku za rok 2006 ve výši	2000	200

Možné varianty zdanění u CZ s.r.o.

- (a) zdanění podléhá pouze rozdělený zisk za rok 2006 ve výši = **200**
- (b) zdanění podléhá příjem (podíl) za rok 2007. US LP vznikla ztráta, ovšem CZ s.r.o. jakožto společník není povinen k její úhradě, tj. v tomto roce je základ daně US LP připadající na CZ s.r.o. = **0**
- (c) dani podléhá příjem plynoucí z LP za běžné období, ovšem ve výši:
- i. dle US předpisů, kdy se pro účely zdanění v ČR přebírá výše a charakter daného příjmu uvedený na formuláři K-1:
    - úroky (obecný základ daně) **10**
    - dividendy (samostatný základ daně) **10**
    - prodej cenných papírů (obecný zákl.daně) **-50**
  - ii. příjem připadající na CZ s.r.o. se přepočte dle českých předpisů s fikcí, že US LP je účetní jednotkou a vede účetnictví;
  - iii. příjem připadající na CZ s.r.o. se přepočte dle českých předpisů, přičemž základ daně US LP bude stanoven na bázi rozdílu příjmů a výdajů.
- (d) dani podléhá příjem plynoucí z US LP, který se zjistí jako celkový základ daně za běžné období bez ohledu na rozlišení příjmů tak, jak je stanoveno ve formuláři K-1, a to v následující výši:
- i. US LP dosáhlo dle US pravidel ve zdaňovacím období ztrátu = **-30**
  - ii. zdaňovat se bude celkový hospodářský výsledek přepočtený dle českých předpisů s fikcí, že US LLP je účetní jednotkou a vede účetnictví
  - iii. zdaňovat se bude celkový hospodářský výsledek přepočtený dle českých předpisů na bázi rozdílu mezi příjmy a výdaji

Dle našeho názoru je možné se přiklonit ke kterékoliv z variant (a) – (d) výše. Z hlediska právní jistoty pro další budoucí transakce tímto žádáme o potvrzení ze strany Ministerstva financí, která varianta by měla být upřednostňována a která následně nebude rozporována.

V této souvislosti vzniká otázka, jak se budou posuzovat náklady, popř. položky nezahrnované do základu daně, jejichž znatelnost je vázána na zaúčtování (např. §24-2-r a výše uvedená ztráta z prodeje cenných papírů). Domníváme se, že minimálně v případě varianty (c) (ii) resp. (d) (ii) by obecně podmínka zaúčtování měla být považována za splněnou.

Způsob zamezení dvojího zdanění příjmů CZ s.r.o. plynoucích z US LP by měl být stanoven v návaznosti na upřednostněný způsob zdanění v České republice. Obecně ale navrhuje potvrdit, že v případě, kdy by příjem CZ s.r.o. plynoucí z účasti v US LP podléhal zdanění v zahraničí v souladu s přísl. Smlouva o zamezení dvojího zdanění bylo by CZ s.r.o. oprávněno v souladu s příslušnou smlouvou tuto daň započíst vůči své daňové povinnosti v České republice, popř. dvojímu zdanění zamezit vynětím.

*Situace C - Stejná situace jako A s tím rozdílem, že místo slovenské k.s. je US LP.*

Platí stejné závěry jako v Situace A, s ohledem na způsob stanovení zdanitelného příjmu a uplatnění odpisů pronajímaného majetku? ⊕

## DPH

**Příspěvek 231/12.03.08 – KDP ČR stahuje tento příspěvek z jednání na KOOV**

### **231/12.03.08 - Uplatnění DPH u finančního pronájmu nemovitosti**

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“).

## **2. 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. pěti<sup>23</sup>) 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“).

<sup>23</sup> Podle zákona o DPH ve znění účinném do 31. prosince 2004.

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.

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.<sup>24</sup> 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.

---

<sup>24</sup> § 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 zboží<sup>25</sup> 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 směrnice<sup>26</sup>. 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 směrnice<sup>27</sup>).

Pro posouzení případných rozdílů jsme proto porovnali současné české znění<sup>28</sup> článku 14(2)(b) Směrnice se zněním anglickým<sup>29</sup>, německým<sup>30</sup>, francouzským<sup>31</sup>, španělským<sup>32</sup> a

---

<sup>25</sup> Směrnice, na rozdíl od zákona o DPH, nerozlišuje mezi převodem nemovitosti a dodáním zboží.

<sup>26</sup> 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.

<sup>27</sup> 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;

<sup>28</sup> 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;

<sup>29</sup> 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;

<sup>30</sup> 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;

švédským<sup>33</sup>.

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.<sup>34</sup>

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.<sup>35</sup> 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.

---

<sup>31</sup> 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;

<sup>32</sup> 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;

<sup>33</sup> 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.

<sup>34</sup> Rozhodnutí Evropského soudního dvora C-372/88 Milk Marketing Board.

<sup>35</sup> 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 vyplývá<sup>36</sup>, 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.

---

<sup>36</sup> 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.<sup>37</sup>

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).

---

<sup>37</sup> Viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. října 2007, čj. 2 Afs 109/2005-56, [www.nssoud.cz..](http://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).

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

#### **Ad 5.1 - Souhlas s návrhem závěru.**

**Ad 5.2 – Souhlas s návrhem závěru, že finanční pronájem nemovitosti se posuzuje jako jedno zdanitelné plnění (převod nemovitosti). Případy, kdy plátcí (leasingové společnosti) postupovaly tak, že finanční pronájem nemovitosti u smluv uzavřených a u kterých byl předmět smlouvy předán po datu 1.5.2004, považovaly za dvě samostatná zdanitelná plnění (nájem a samostatně převod nemovitosti), jsou důvodem pro podání dodatečných daňových přiznání k DPH za příslušná zdaňovací období. U souvisejícího příslušenství lze v individuálních případech využít institut zmírnění tvrdosti zákona dle §55a ZSDP.**

## Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

### DAŇ Z PŘÍJMŮ

**Príspevek 245/18.06.08 – MF predloží stanovisko na zářijovém jednání KV KDP**

**245/18.06.08 - Penzijní připojištění roku 2007**

Předkládají: Marie Konečná, daňový poradce 294,  
Petr Toman, daňový poradce 3466

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit postup při uplatnění příspěvku zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem zaměstnanců vztahujícího se k roku 2007, pokud k jeho poukázání na účet penzijního fondu dojde až v roce 2008.

#### **Problematika**

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) zákona č. 586/1992 Sb. ve znění účinném do 31. prosince 2007 (dále jen ZDP 2007) stanovilo, že daňově uznatelným výdajem (nákladem) zaměstnavatele je také příspěvek zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem (dále jen „příspěvek na penzijní připojištění“) poukázáný na účet jeho zaměstnance u penzijního fondu, maximálně však do výše 3% úhrnu vyměřovacích základů zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Pokyn D-300 v části k § 24 odst. 2 k této problematice v bodě 34 stanoví, že poukázáním příspěvku zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem se rozumí jeho zaplacení.

Ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 3 ZDP 2007 dále stanoví, že výsledek hospodaření pro zjištění základu daně se snižuje také o částky dalších výdajů (nákladů), které lze uplatnit jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byly zaplacený, dojde-li k jejich zaplacení v jiném zdaňovacím období, než ve kterém tyto náklady ovlivnily výsledek hospodaření.

Příspěvek na penzijní připojištění byl tedy podle uvedených ustanovení daňově uznatelným výdajem (nákladem) vždy v období, kdy došlo k jeho zaplacení, bez ohledu na období, kdy o něm bylo účtováno. Takto postupovali poplatníci do konce zdaňovacího období, které započalo v roce 2008.

S účinností od 1. ledna 2008 bylo ustanovení upravující výslovně daňovou uznatelnost příspěvku na penzijní připojištění zrušeno a jeho daňová uznatelnost se nadále řídí obecným ustanovením § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb. ve znění účinném od 1. ledna 2008 (dále jen ZDP 2008). Příspěvek na penzijní připojištění je tedy daňově uznatelným výdajem (nákladem), pokud jsou splněny zákonné podmínky, vždy v období, kde je o tomto příspěvku účtováno. Ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 3 zákona o daních z příjmů zůstalo i po 1. lednu 2008 nezměněno.

Z tohoto důvodu je otázkou, zda lze ve zdaňovacím období, které započalo v roce 2008 (či později) uznat jako položku snižující základ daně příspěvek na penzijní připojištění, o němž bylo účtováno ve zdaňovacím období započatém v roce 2007 (či dříve), pokud došlo k jeho zaplacení až v příslušném zdaňovacím období započatém v roce 2008 (či později).

### ***Právní rozbor a posouzení situace***

Přestože ZDP 2008 umožňuje uplatnění příspěvku na penzijní připojištění jako daňově uznatelného nákladu již v období, kdy je o tomto příspěvku účtováno, domníváme se, že pro posouzení daňové uznatelnosti příspěvku na penzijní připojištění, o kterém bylo účtováno ve zdaňovacím období započatém v roce 2007 (či dříve), je možno i nadále využít ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 3 ZDP 2008 ve spojení s § 24 odst. 2 písm. zj) ZDP 2007.

Na základě těchto ustanovení by bylo možno příspěvek na penzijní připojištění, o němž bylo účtováno ve zdaňovacím období započatém v roce 2007 (či dříve) posoudit jako daňově uznatelný náklad v období, kdy dojde k jeho zaplacení. Domníváme se, že tento závěr by bylo možno uplatnit bez ohledu na změnu právní úpravy týkající se příspěvku na penzijní připojištění vztahující se ke zdaňovacímu období započatému v roce 2008 (či později).

### ***Návrh na sjednocující závěr***

Navrhujeme potvrdit, že příspěvek na penzijní připojištění, který byl ve zdaňovacím období 2007 či dříve posouzen jako daňově neuznatelný z důvodu, že nedošlo k jeho zaplacení, ale byly splněny další podmínky pro jeho daňovou uznatelnost, bude posouzen jako daňově uznatelný náklad v období, kdy dojde k jeho zaplacení. Tento závěr navrhujeme vhodným způsobem publikovat.

V případě, nesouhlasného závěru, navrhujeme promítnout tuto problematiku do připravované novely zákona o daních z příjmů s možností využití příslušného ustanovení již pro zdaňovací období započaté v roce 2008.

## SPOTŘEBNÍ DAŇ

### Příspěvek 246/17.09.08 – MF předkládá stanovisko

#### 246/17.09.08 - Místo dodání u přeshraničních dodávek elektřiny, plynu a pevných paliv

Předkládá: Ing. Martin Kohlík, daňový poradce, č. osvědčení 3948  
Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osvědčení 3353

Cílem tohoto příspěvku je přispět ke sjednocení výkladových pravidel při uplatňování daně z plynu, daně z pevných paliv a daně z elektřiny (dále též energetických produktů).

Příspěvek řeší pouze zdanění energetických produktů v případě přeshraniční dodávky od osoby, která je oprávněně nabytá bez daně a dodává je osobě pro účely jejího podnikání, která není oprávněna je nabýt bez daně. Může se jednat o konečného spotřebitele, který spotřebovává energetické produkty v rámci svého podnikání v jiném členském státě EU, případně o dodavatele, který je nabývá za účelem dalšího dodání, nicméně nemůže získat povolení k nabytí energetického produktu bez daně, neboť není v ČR držitelem licence na obchod s elektřinou nebo s plynem.

Předmětem příspěvku není dodání energetických produktů fyzické osobě, která přepravuje energetické produkty do jiného členského státu za účelem vlastní soukromé spotřeby.

Vzhledem k tomu, že příspěvek řeší základní obecné principy shodné pro plyn, elektřinu i pevná paliva, neodkazuje na konkrétní v principu shodná znění jednotlivých zákonů.

Příspěvek vychází ze znění zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, části 45, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, části 46, daň z pevných paliv, části 47, daň z elektřiny, v platném znění (dále též zákony o zdanění energetických produktů), z důvodové zprávy k tomuto zákonu, a dále z Evropských směrnic o zdanění energetických produktů a elektřiny (2003/96/ES) a o pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (92/12/EHS) ve znění jejich dalších novel.

### 1. Popis problému

Předmětem daní z plynu, z elektřiny a pevných paliv (energetických produktů) je **dodání těchto produktů na území České republiky**. Zákon č. 261/2007 Sb. však (na rozdíl např. o DPH) nedefinuje „místo dodání“. Neurčuje ani, jakým způsobem doložit správci daně místo dodání. V praxi mezinárodních obchodů je tedy obtížné stanovit, která z dodávek energetických produktů podléhá zdanění v ČR.

## 2. Rozbor problematiky

### 2.1 Vymezení místa dodání dle českých zákonů o zdanění energetických produktů

Ke zdanění energetických produktů může dle české legislativy dojít z titulu dodání nebo z titulu spotřeby.

Primárně jsou energetické produkty v ČR zdaněny při jejich **dodání** od osoby, která je byla oprávněna nabýt bez daně, osobě, která již není oprávněna nabývat tyto produkty bez daně. Tento princip vychází z článku 21 směrnice 2003/96/ES.

Zdanění energetických produktů **z titulu spotřeby** je jakýmsi náhradním způsobem zdanění v okamžiku, kdy došlo k porušení podmínek pro osvobození nebo ke spotřebě nezdaněných produktů (míněno produktů nezdaněných českou daní).

Smyslem zákona, jak vyplývá i z důvodové zprávy, je **zdanění v okamžiku dodání energetických produktů ke konečné spotřebě**. Předmětem zdanění by tedy měla být spotřeba konečným spotřebitelem, a to spotřeba na území České republiky.

Text zákona zdaňuje dodání „na daňovém území“ ČR. Dle gramatického textu zákona je tedy z hlediska dodání podstatné, „kde“ je dodáno (tedy místo, kde je zboží předáno další osobě) a nikoliv „kam“ je dodáno (tedy místo, kde lze předpokládat spotřebu).

Dle výše uvedeného výkladu by podléhala zdanění v ČR i taková dodávka energetického produktu, která je spotřebována mimo území ČR, avšak k dodání došlo na území ČR. V tomto duchu je zpracován i dotaz č. 20 „**Dodání pevných paliv mimo daňové území ČR**“ umístěný na webu celní správy.

Naopak v případě, kdy si český konečný spotřebitel (s výjimkou soukromé fyzické osoby) sám přiveze energetický produkt ze zahraničí a v ČR jej spotřebuje, dojde také ke zdanění v ČR (nikoliv z titulu dodání, ale z titulu spotřeby v ČR nezdaněného energetického produktu). Tento názor potvrdilo i Generální ředitelství cel ve vnitřním pokynu č. 73/2007 v čl. 10 bod 5.

Pokud by stát, kde dojde ke konečné spotřebě, použil stejné principy zdanění energetických produktů, jako je tomu v ČR, došlo by v případě dodání energetických produktů zahraničnímu konečnému spotřebiteli ke zdanění v obou státech (v jednom z titulu dodání, ve druhém z titulu spotřeby nezdaněného produktu).

Český zákon neřeší možnost vrácení daně z energetického produktu v případě, že tento produkt byl prokazatelně spotřebován mimo území ČR.

### 2.2 Směrnice

Zákony o dani z energetických produktů byly implementovány do českého právního řádu na základě Směrnice Rady 2003/96/ES, o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále jen „Směrnice 2003/96/ES“) a na základě Směrnice Rady 92/12/EHS, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (dále jen „Směrnice 92/12/EHS“).

Vztah Směrnice 2003/96/ES vůči Směrnici 92/12/EHS je definován v článku 3 Směrnice 2003/96/ES tak, že odkazy na pojmy „minerální oleje“ a „spotřební daň“ ve Směrnici 92/12/EHS je třeba interpretovat jako odkazy na všechny energetické produkty a elektřinu a na všechny nepřímé daně z těchto produktů kalkulované přímo nebo nepřímo z jejich množství v okamžiku uvolnění ke spotřebě<sup>38</sup>.

Podle článku 20 bod 1 Směrnice 2003/96/ES pouze určité energetické produkty (např. využívané jako pohonná hmota) mají podléhat ustanovením Směrnice 92/12/EHS o kontrole a pohybu. Jedná se o určité omezení použitelnosti Směrnice 92/12/EHS pro energetické produkty. Omezení se však vztahuje pouze na ta ustanovení, která umožňují členským státům zvýšenou kontrolu nad dopravou a nakládáním s energetickými produkty (např. udělení souhlasu se zahájením přepravy, doprava s průvodními doklady, vyžadování zajištění daně). Ostatní pravidla a principy směrnice 92/12/EHS, jako např. vymezení státu, ve kterém vzniká daňová povinnost, lhůty pro její vznik, podmínky pro vrácení daně, nejsou článkem 20 odst. 1 nijak omezeny a v plném rozsahu se vztahují na všechny energetické produkty.

Pro výše uvedenou interpretaci svědčí fakt, že dle odstavců 2 a 3 článku 20 směrnice 2003/96/ES lze pravidla pro kontrolu a pohyb na základě určité procedury rozšířit na další energetické produkty či naopak určité produkty z těchto pravidel vyjmout. Takové rozšíření či zúžení pravidel nemůže mít vliv na způsob a výši zdanění energetických produktů, může jen zabránit daňovým únikům či obcházení zákona.

Podle čl. 10<sup>39</sup> Směrnice 92/12/EHS výrobky podléhající spotřební dani (tento pojem zahrnuje i minerální oleje) zakoupené osobami, které nejsou provozovateli daňového skladu nebo oprávněnými příjemci<sup>40</sup>, a které byly odeslány nebo přepravovány přímo či nepřímo prodejcem nebo na jeho účet, podléhají spotřební dani v členském státě určení. Pro účely tohoto článku se „členským státem určení“ rozumí členský stát, na jehož území je dodání nebo přeprava ukončena. Pokud již ve státě odeslání v souvislosti s tímto odesláním vznikla daňová povinnost, členské státy jsou povinny tuto daň vrátit (čl. 10 odst. 4 Směrnice 92/12/EHS).

Obdobně dle článku 7 a 9 Směrnice 92/12/EHS jsou-li výrobky podléhající spotřební dani drženy (skladovány) pro obchodní účely v jiném členském státě, daňová povinnost vzniká v tomto jiném členském státě. Daň zaplacená případně v prvním členském státě musí být vrácena (čl. 7 odst. 6 Směrnice 92/12/EHS)

Cílem Směrnice 92/12/EHS je tedy zdanit energetické produkty v zemi, kam byly odeslány nebo přepraveny. Tento záměr je rovněž vyjádřen v preambuli Směrnice 92/12/EHS (viz 12. odstavec), kde se uvádí, že výrobky podléhající spotřební dani (tedy i energetické produkty) musí být předmětem daně v členském státě určení. Jednou výjimkou z tohoto principu je situace, kdy fyzická osoba nakoupí výrobky podléhající spotřební daně v jednom členském

<sup>38</sup> Článek 4 odst. 2 směrnice 2003/96/ES

<sup>39</sup> **Směrnice 91/12/EHS** v čl. 10 uvádí: *Výrobky podléhající spotřební dani zakoupené osobami, které nejsou oprávněnými skladovateli nebo registrovanými či neregistrovanými hospodářskými subjekty, a které byly odeslány nebo přepravovány přímo či nepřímo prodejcem nebo na jeho účet, podléhají spotřební dani v členském státě určení. Pro účely tohoto článku se "členským státem určení" rozumí členský stát, na jehož území je dodání nebo přeprava ukončena.*

<sup>40</sup> Směrnice 92/12/EHS používá pro oprávněné příjemce pojem registrované či neregistrované hospodářské subjekty



státě a dopraví je sama do jiného členského státu za účelem své vlastní spotřeby (čl. 8 směrnice 92/12/EHS), kterou v tomto příspěvku nekomentujeme.

Určení státu zdanění není ve Směrnici 2003/96/ES speciálně řešeno. Jediným případem určení státu zdanění a plátce daně je bod 5 článku 21. Zde se uvádí, že pokud je elektřina nebo plyn dodána ke spotřebě v členském státě, v němž distributor není usazen, daň odvede odběratel ve státě dodání. Z termínu „dodání ke spotřebě“ lze usuzovat na záměr, že ke zdanění podle Směrnice 2003/96/ES má dojít ve státě spotřeby obdobně jako v případě Směrnice 92/12/EHS.

Směrnice 92/12/EHS již ve svém úvodu uvádí, že pro vytvoření fungování vnitřního trhu je třeba, aby vznik daňové povinnosti ke spotřební dani byl stejný ve všech členských státech. Pokud dojde ke zdanění spotřební daní v jiném státě, než státě spotřeby, musí existovat mechanismus umožňující vrácení této daně (čl. 22 Směrnice 92/12/EHS).

Dvojitý výběr spotřební daně by tedy neměl být možný, pokud např. nedojde k porušení stanovených pravidel nebo daňový subjekt není např. schopen doložit, že jím vlastněný produkt již byl zdaněn.

#### **2.4 Rozpor výkladu textu českého zákona s evropskou legislativou a smyslem daně z energetických produktů**

Zákon o zdanění energetických produktů se odvolává na výše zmíněné evropské směrnice. Je tedy zřejmé, že by měl dodržovat v ní obsažené základní principy. Dle názoru předkladatelů smyslem evropské legislativy tedy není podrobit jedno dodání energetického produktu zdanění ve dvou státech, aniž by byla zákonem dána možnost vrácení daně ve státě, kde nedošlo ke spotřebě.

Dopustit dvojitý zdanění téhož produktu pouze na základě toho, jak jsou sjednány dodací podmínky, by dle názoru předkladatelů bylo v rozporu se základním principem harmonizace evropské legislativy v oblasti zdanění energetických produktů i volného pohybu zboží.

Termín „dodání na daňovém území“ užívaný v zákoně o zdanění energetických produktů by měl být dle názoru předkladatelů vykládán ve smyslu evropské legislativy jako „dodání ke konečné spotřebě na území ČR“.

Pakliže bude zřejmé, že dodávka energetického produktu je určena ke konečné spotřebě mimo území ČR a tuto skutečnost bude možné prokázat, pak by bez ohledu na dodací podmínky, neměla podléhat zdanění v ČR.

### **3. Prokazování místa dodání ke konečné spotřebě**

Pokud bude energetický produkt dodáván zahraničnímu konečnému spotřebiteli ke spotřebě mimo území ČR, je nutné prokázat správci daně, že produkt opustil území ČR a nebyl tedy v ČR spotřebován.

Cílem dalšího textu je stanovit, jaké dokumenty budou správcem daně považovány jako dostatečné pro prokázání dodání energetických produktů ke spotřebě do jiného státu. Jde tedy o určitou obdobu § 64 odst. 5 zákona o DPH.

### **3.1 Dodání elektřiny**

Mezinárodní obchod s elektřinou prostřednictvím energetických sítí má svá specifika. Ta se projevují i v daňové oblasti – např. ve speciálním stanovení místa plnění u dodání elektřiny (§ 7a ZDPH).

Pro přenos elektřiny přes hranice není důležité, zda právo využít přenosovou kapacitu vlastní prodávající či kupující, neboť z fyzikálních vlastností elektřiny vyplývá okamžité přenesení, resp. okamžité dodání. Tato práva přiděluje provozovatel přenosové soustavy formou aukcí. Provozovatelé přenosových sítí v jednotlivých státech případně Operátor trhu s elektřinou (OTE) na základě měření následně evidují jednotlivé uskutečněné přeshraniční obchody s elektřinou.

Pokud chce tedy český dodavatel dodat elektrickou energii partnerovi v jiném státě, musí mít on nebo kupující právo využití přenosové soustavy k přenosu určitého množství elektřiny v určitém čase z ČR do jiného sousedního státu.

#### **Dílčí závěr k 3.1**

Z výše uvedeného vyplývá, že pokud český dodavatel dodává elektřinu odběrateli do zahraničí, nemůže se jednat o dodání elektřiny na daňovém území. Tento závěr je plně v souladu s čl. 21 odst. 5 Směrnice 2003/96/ES.

Skutečnost, že se jedná o dodávku za hranice ČR lze prokázat existencí práv na přenos elektřiny přes hranice. Na této skutečnosti nemění nic fakt, zda pořízení přenosových kapacit půjde k tíži dodavatele nebo zahraničního odběratele (např. v závislosti na tom, kdo příslušnou přenosovou kapacitu vydražil).

#### **Návrh důkazních prostředků**

- existence práv pro využití přenosové kapacity na dodání elektřiny přes hranice
- doložení skutečnosti, že dodávka do zahraničí byla uskutečněna, potvrzením od provozovatele přenosové soustavy nebo OTE.

### **3.2 Dodání plynu prostřednictvím přenosové soustavy**

Dodávky plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy mají obdobná specifika jako dodání elektřiny. Plyn, který se nachází v přepravní nebo distribuční soustavě, není možné dodat na jiné místo, než kam tato soustava (potrubí) vede.

#### **Dílčí závěr k 3.2**

Předkladatelé navrhují, aby dodávky plynu prostřednictvím přenosové soustavy od českého dodavatele do zahraničí nebyly považovány z hlediska zákona o zdanění zemního plynu za dodání na území ČR, pokud provozovatel přenosové nebo distribuční soustavy zajistí pro dodavatele nebo odběratele přepravu plynu do zahraničí.

### **Návrh důkazních prostředků**

- potvrzení provozovatele přenosové nebo distribuční soustavy, že plyn byl dopraven do zahraničí.

### **3.3 Dodání pevných paliv a plynu v nádobách**

Pevná paliva a plyn v nádobách jsou prodávány a přepravovány stejně jako jiné zboží. Pro přeshraniční dodávky budou obvykle dohodnuty smluvní a přepravní podmínky např. Incoterms.

Dle názoru předkladatele legislativa EU nepřipouští možnost dvojího zdanění energetických produktů ve dvou státech (viz bod 2.4). Toho je možné docílit pouze dvěma způsoby:

#### **Varianta A**

Zavést v souladu s článkem 22 Směrnice 92/12/EHS režim vrácení daně do zákona o zdanění energetických produktů, a tím umožnit vrácení daně zaplacené v ČR, pokud bude prokázáno, že energetický produkt „dodaný na daňovém území ČR“ byl průkazně spotřebován mimo území ČR.

#### **Varianta B**

Vykládat český zákon o zdanění energetických produktů tím způsobem, že dodání zahraničnímu odběrateli ke spotřebě mimo území ČR není dodáním na území ČR bez ohledu na podmínky odeslání nebo přepravy tohoto produktu.

#### **Dílčí závěr 3.3 pro Variantu B**

Varianta B by znamenala, že pro účely zdanění by bylo podstatné pouze kam se dodalo (kde došlo ke konečné spotřebě) a nebylo by podstatné, jakým způsobem probíhala doprava. Nebylo by tedy důležité, kdo zajistil nebo na čí účet byl produkt přepraven nebo kde získal kupující právo s produktem nakládat.

Zdanění v ČR by tak nepodléhala např. dodání EXW (zahraniční odběratel by si sám pro produkt přijel), pokud by bylo důkazními prostředky možné prokázat, že produkt opustil území ČR a nebyl zde spotřebován.

### **Návrh důkazních prostředků**

Pro dodání pevných paliv a plynu v nádobách ke spotřebě do jiného státu navrhuje předkladatelé použití stejných důkazních prostředků, jaké uvádí § 64 odst. 5 zákona o DPH, tedy písemné prohlášení pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že pevná paliva nebo plyn byly přepraveny do jiného státu nebo jiné důkazní prostředky (např. přepravní dokumenty prokazující, konečné místo přepravy).

#### **Dílčí závěr 3.3 pro Variantu A**

Pokud se přikloníme k variantě A, předkladatelé jsou toho názoru, že pro zvýšení právní jistoty daňových subjektů je vhodné na konkrétních příkladech uvést, které dodací podmínky budou z hlediska zákona o zdanění energetických produktů považovány za dodání na území ČR a které ne. Tyto konkrétní příklady pro pevná paliva a plyn v nádobách rozebírá následující část 4.

#### 4. Vliv přepravních podmínek na daň při Variantě A u pevných paliv a plynu v nádobách

Samotné „místo dodání“ český zákon nedefinuje. Zákon definuje pojem „den dodání“ jako den, kdy může nabyvatel s pevnými palivy nebo plynem v lahvích nakládat jako vlastník.

Dotaz č 20 „**Dodání pevných paliv mimo daňové území ČR**“ umístěný na webu celní správy tedy chápe místo dodání jako místo, kde je kupujícímu umožněno, aby s pevnými palivy nakládal jako vlastník, tj. mohl s nimi disponovat.

V praxi mezinárodních obchodů bývají dodací podmínky stanoveny např. pomocí Incoterms. Tyto podmínky stanoví, kam až prodávající zajišťuje (hradí) dopravu. V tomto sjednaném místě pak kupující získává právo nakládat se zbožím jako vlastník.

Z hlediska zákona o energetických daních tak mohou nastat 3 hraniční situace:

- (1) dodavatel zajišťuje dopravu energetického produktu až na území jiného státu
- (2) dodavatel zajišťuje dopravu na hranice ČR (DAF)
- (3) dodavatel dodává bez dopravy (EXW) nebo zajišťuje dopravu jen na území ČR (FCA)

##### Dílčí závěr 4.1.

V souladu s cíli Směrnice 92/12/EHS není pochyb o zdaňování v případě, kdy je doprava výrobků podléhajících spotřební dani uskutečněna prodávajícím. V tomto případě je kupujícímu umožněno nakládat se zbožím jako vlastník až po ukončení dopravy zboží v jiném členském státě EU a po jeho převzetí. Do té doby nemá kupující možnost se zbožím fakticky nakládat (nemůže ho používat, nemůže dát dopravci jiné dopravní instrukce, neboť s ním není ve smluvním vztahu atd.). K dodání tak dojde až na území jiného členského státu EU a v souladu s cíli Směrnice 92/12/EHS dojde ke zdanění v tomto jiném státě.

Výše uvedený závěr se vztahuje na tyto dodací podmínky Incoterms:

DDP, DDU, DEQ (ujednaný zahraniční přístav určení), DES (ujednaný zahraniční přístav určení), CIP (ujednané zahraniční místo určení), CPT (ujednané zahraniční místo určení), CIF (ujednaný zahraniční přístav určení), CFR (ujednaný zahraniční přístav určení), FOB (ujednaný zahraniční přístav nalodění), FAS (ujednaný zahraniční přístav nalodění)

##### Dílčí závěr 4.2.

Domníváme se, že ke stejnému závěru je potřeba se přiklonit i v případě dodací podmínky DAF, a to bez ohledu na to, zda se faktické místo dodání nachází na české nebo opačné straně hranice<sup>41</sup>. Přestože je dodavatelem doprava zajišťována jen na hranice, ze samotné dodací podmínky je patrné, že doprava zboží bude pokračovat do zahraničí (prodávající je povinen dát zboží k dispozici odbavené na vývoz na dopravním prostředku).

##### Dílčí závěr 4.3.

Jiná situace nastává při dodacích podmínkách, ze kterých vyplývá zajištění dopravy z daňového území ČR kupujícím (např. dodací podmínka FCA, EXW). Dodání zboží se vždy

---

<sup>41</sup> V případě železniční dopravy může být místem, kde je ukončena přeprava placená prodávajícím, podle místních podmínek jak železniční stanice na českém území, tak v zahraničí.

uskuteční na daňovém území ČR (např. kupující přebírá zboží ve skladu dodavatele, a proto se zbožím může nakládat jako vlastník již na daňovém území ČR). Pokud kupující nebude plátcem daně, resp. držitelem povolení k nabytí energetických produktů bez daně / osvobozených od daně v České republice, je prodávající povinen podle současných znění zákonů o zdanění energetických produktů uplatnit energetickou daň.

Pokud tedy MF upřednostní Variantu A vycházející z principu zdanění v místě předání produktu a nikoliv v místě spotřeby, předkladatelé navrhnou, aby MF zabezpečilo mechanismy umožňující vrácení daně odvedené v ČR u produktů prokazatelně spotřebovaných mimo území ČR.

#### **Návrh důkazních prostředků pro Variantu A**

- smluvní přepravní podmínky
- přepravní dokumenty

### **5. Závěr**

Předkladatelé navrhnou přijmout následující sjednocující závěry:

5.1 České zákony o zdanění energetických produktů je nutné aplikovat takovým způsobem, aby nedocházelo ke dvojímu zdanění téhož produktu. To by totiž odporovalo základním principům evropského práva.

5.2 Zamezit dvojímu zdanění energetických produktů lze v zásadě dvěma způsoby. Buď umožnit vrácení daně zaplacené v ČR pokud budou energetické produkty prokazatelně spotřebovány mimo území ČR (viz výše Varianta A), nebo tak, že za zdanitelné dodání na území ČR bude považováno pouze dodání ke konečné spotřebě na území ČR (viz výše Varianta B).

5.3 Pokud bude upřednostněna Varianta A, je nutné zajistit mechanismy umožňující vrácení daně zaplacené v ČR z energetického produktu spotřebovaného mimo území ČR.

5.4 V rámci zvýšení právní jistoty plátců daní z energetických produktů je vhodné konkrétně uvést, jakými důkazními prostředky je možné celnímu úřadu prokázat místo dodání (pro Variantu A) nebo místo skutečné spotřeby (pro Variantu B).

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

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

#### **K bodu 3.1 a bodu 3.2 (dodání elektřiny a dodání plynu prostřednictvím přenosové soustavy):**

Dle § 3 odst. 1 části 45 a části 47 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále též „zákon“), se plátcem daně ze zemního plynu a některých dalších plynů a plátcem daně z elektřiny stává dodavatel, který na daňovém území dodal plyn či elektřinu konečnému spotřebiteli. Vzhledem k tomu, že se při dodání plynu či elektřiny do zahraničí nejedná o dodání konečnému spotřebiteli na daňovém území ČR, nevzniká takovému dodavateli dle

ustanovení § 5 odst. 1 písmeno a) povinnost daň přiznat a zaplatit. Podmínkou však je, aby dodavatel dodání energetického produktu do zahraničí dostatečně prokázal. Toto je v souladu s článkem 21 Směrnice 2003/96/ES, kde odst. 5 říká, že pokud se dodání ke spotřebě uskuteční v členském státě, v němž distributor nebo redistributor nejsou usazeni, povinnost přiznat a odvést daň členského státu dodání má společnost, která musí být registrována v členském státě dodání. Dodávky plynu prostřednictvím přenosové soustavy mají obdobná specifika jako dodání elektřiny. Takové dodávky od českého dodavatele do zahraničí nejsou považovány z hlediska zákona o zdanění zemního plynu za dodání na území ČR, pokud provozovatel přenosové nebo distribuční soustavy zajistí pro dodavatele nebo odběratele přepravu plynu do zahraničí.

MF se ztotožňuje s tím, že jedná-li se o dodávku mimo území ČR, lze toto prokázat existencí práv pro využití přenosové kapacity na dodání elektřiny přes hranice, či doložením skutečnosti, že dodávka do zahraničí byla uskutečněna (potvrzením od provozovatele přenosové soustavy nebo OTE) nebo potvrzením provozovatele přenosové nebo distribuční soustavy, že plyn byl dopraven do zahraničí.

### **K bodu 3.3. (dodání pevných paliv):**

#### **VARIANTA A**

MF nesouhlasí s variantou A, která navrhuje zavést režim vrácení daně. Směrnice 92/12/ES řeší obecný pohyb výrobků, pokud ovšem speciální směrnice, kterou je v tomto případě Směrnice 2003/96/ES, nestanoví jinak, jak je uvedeno v čl. 21 (viz. výše).

#### **VARIANTA B:**

Zákon č. 261/2007 Sb. v části 46, která upravuje daň z pevných paliv, v § 3 upravuje vymezení pojmu plátce daně, kdy dle odst. 1, písm. a) se plátcem daně rozumí dodavatel, který na daňovém území dodal pevná paliva konečnému spotřebiteli. Předáme-li tedy pevná paliva zahraničnímu odběrateli na daňovém území, čili na území České republiky, stáváme se plátcem daně.

Zákon stanoví, že dodání energetických produktů zahraničnímu odběrateli ke spotřebě mimo území ČR není dodáním na území ČR bez ohledu na podmínky odeslání nebo přepravy tohoto produktu. Pro účely zdanění je podstatné kam se dodalo (kde došlo ke konečné spotřebě), nikoli jakým způsobem probíhala doprava. Pokud bude energetický produkt dodáván zahraničnímu konečnému spotřebiteli ke spotřebě mimo území ČR, je nutné prokázat správci daně, že produkt opustil území ČR a nebyl tedy v ČR spotřebován.

Za účelem prokázání skutečnosti, že došlo k dodání a spotřebě energetického produktu v jiném členském státě se mohou využít například důkazní prostředky uvedené v § 64 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, tedy například písemné prohlášení pořizovatele nebo zmocnění třetí osoby. Dále si správce daně v případě pochybností může vyžádat další důkazní prostředky a postupovat v tomto případě dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Nelze akceptovat zapracování taxativního výčtu důkazních prostředků přímo do zákona. V případě, že by odběratel nebyl schopen předložit tyto důkazní prostředky a tak prokázat, že se spotřeba uskutečnila mimo území ČR, byl by povinen daň přiznat a zaplatit (má se za to, že zboží bylo spotřebováno na území ČR).

## *Příspěvky odložené na příští jednání KV*

### **Příspěvek 243/18.06.08 – MF žádá předkladatele o doplnění účetního postupu**

#### **243/18.06.08 - Stanovení odpisů a zůstatkových cen při částečném vyřazení a případném technickém zhodnocení hmotného majetku**

Předkládá: Ing. Petr Němec, daňový poradce, č. osvědčení 3577

### **Úvod**

Tento příspěvek se týká způsobu stanovení odpisů a zůstatkových cen při částečném vyřazení a případném technickém zhodnocení hmotného majetku. Jeho cílem je poukázat na některé nejasnosti vyplývající ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) a sjednotit výklad týkající se částečného vyřazení hmotného majetku a případného technického zhodnocení provedeného ve stejném zdaňovacím období na témže majetku.

### **Výchozí situace**

Žádné z ustanovení ZDP nedává jasnou odpověď na otázku, jakým způsobem řešit částečné vyřazení hmotného majetku. Je tedy zřejmé, že nijak řešena není ani situace, kdy dojde v jednom zdaňovacím období k částečnému vyřazení a zároveň technickému zhodnocení téhož hmotného majetku.

Pro detailnější rozbor této problematiky uvádíme dvě hypotetické situace:

1. Společnost vlastní dlouhodobý hmotný majetek, který v daném zdaňovacím období částečně vyřadí, ale neprovede na něm v tomto období technické zhodnocení.
2. Společnost dále vlastní dlouhodobý hmotný majetek, který během jednoho zdaňovacího období:
  - a) částečně vyřadí a posléze technicky zhodnotí,
  - b) technicky zhodnotí a posléze částečně vyřadí.

Sporné ve výše popsanych situacích může být dle našeho názoru zejména:

- jak stanovit pořizovací cenu vyřazované části majetku – tj. jaké kritérium zvolit pro stanovení hodnoty vyřazené části majetku,
- jak stanovit zůstatkovou cenu vyřazované části majetku (tj. zůstatkovou cenu vyřazované části před vypočtením odpisů této části majetku za dané zdaňovací období),
- jakou sazbu/koefficient (pro ne/zvýšenou vstupní cenu) použít pro stanovení poloviny odpisu vyřazované části majetku dle § 26 odst. 7 písm. a) bod 1. ZDP v případě technického zhodnocení a částečného vyřazení v témže roce.

## **1 Rozbor problému**

### **1.1 Částečné vyřazení hmotného majetku bez technického zhodnocení v daném zdaňovacím období**

Částečné vyřazení majetku ZDP výslovně neřeší, je proto nutno vycházet z obecných principů odepisování stanovených ZDP.

### 1.1.1 Vstupní (zůstatková) cena majetku

Praktickým problémem částečného vyřazení je stanovení správné výše daňové a účetní vstupní resp. zůstatkové ceny vyřazované části majetku. V praxi totiž mohlo v minulosti dojít např. k technickému zhodnocení majetku, které bylo provedeno pouze na nevyřazované (nebo naopak pouze na vyřazované) části majetku. Jsme však toho názoru, že v některých případech daňový subjekt není schopen objektivně stanovit přesnou hodnotu té které části majetku (i s ohledem na nerovnoměrnost odepsanosti majetku a dříve provedeného technického zhodnocení) a volí proto určité zjednodušení. Toto zjednodušení závisí na charakteru majetku, jehož se částečné vyřazení týká.

#### *a) Homogenní majetek*

U homogenního majetku (např. 100-metrová silnice) bývá obvykle postupováno tak, že je k okamžiku vyřazení určena poměrná část majetku určeného k vyřazení a poměrná část majetku sloužícího pro další užívání. Tyto části bývají stanoveny procentním podílem, který odpovídá skutečně vyřazené části majetku (např. pokud je vyřazeno 30 metrů ze silnice o celkové délce 100 metrů, odpovídá hodnotě vyřazované části majetku 30 % původní vstupní ceny). Obdobně jako vstupní cena by měla být rozdělena i zůstatková cena a oprávky.

U homogenního majetku by neměly nastat situace, kdy by případné dříve provedené technické zhodnocení bylo přiřaditelné jen části majetku, ale z povahy věci by se mělo týkat majetku celého – jinak by majetek nebyl homogenní. Proto v případě homogenního majetku by mělo výše uvedené určení vstupní a zůstatkové ceny i oprávek vyřazené části majetku v zásadě přesně odpovídat realitě.

#### *b) Nehomogenní majetek*

U nehomogenního majetku (např. výrobní linka) bývá obvykle postupováno tak, že je k okamžiku vyřazení určena vstupní cena vyřazované části majetku (včetně případných dříve provedených technických zhodnocení této části majetku). Zbylá hodnota pak představuje změněnou vstupní cenu majetku, který slouží k dalšímu užívání.

Procentním podílem, který představuje vstupní cena vyřazené části na celkové vstupní ceně majetku, je zjištěna rovněž zůstatková cena vyřazované části majetku a příslušný podíl oprávek, který odpovídá skutečně vyřazené části majetku (např. pokud je vyřazován robot v hodnotě 30 z výrobní linky, která má celkovou hodnotu 100, bude na tuto vyřazovanou část připadat 30 % oprávek a 30 % zůstatkové ceny výrobní linky).

Tento způsob stanovení pořizovací (zůstatkové) ceny vyřazované části majetku představuje určité zjednodušení s ohledem na případná TZ provedená v minulosti a jejich odpis. Je zřejmé, že pokud bylo u vyřazované části majetku v minulosti provedeno TZ, nelze stanovit přesnou výši odpisů připadající na tuto část majetku, neboť toto technické zhodnocení ovlivnilo výši odpisů za majetek jako celek a nikoliv pouze za vyřazovanou část. Nicméně jsme toho názoru, že popsané zjednodušení lze v tomto případě použít.

### 1.1.2 Vyřazení a odpis

Stanovením hodnoty vyřazované a nevyřazované části majetku nám čistě kalkulačně vzniknou dva majetky – původní nelikvidovaný majetek a likvidovaná část.

Nelikvidovaný majetek bude dále evidován ve snížené vstupní resp. zůstatkové ceně. Na likvidovanou část majetku bude nahlíženo jako na vyřazovaný majetek ve vstupní, resp. zůstatkové ceně stanovené výše popsaným způsobem.



Domníváme se, že ustanovení § 26 odst. 7 písm. a) bod 1. ZDP lze aplikovat rovněž při částečném vyřazení dlouhodobého hmotného majetku. To znamená, že při částečném vyřazení majetku je možno u vyřazené části stanovit odpis ve výši poloviny ročního odpisu dle § 31 nebo § 32 ZDP vypočteného ze vstupní (zůstatkové) ceny této vyřazované části. Tento náš názor opíráme především o jeden z argumentů logického výkladu práva „ad maiori ad minus“ – tj. výklad od většího k menšímu. To znamená, že pokud něco platí pro celek (tj. celý majetek a jeho vyřazení), mělo by to platit i pro jeho část (tj. částečné vyřazení majetku).

U nevyřazené části majetku bude dále postupováno dle § 29 odst. 7 ZDP – tj. bude stanoven odpis ze změněné vstupní (zůstatkové) ceny.

## **1.2 Souběh technického zhodnocení a částečného vyřazení v jednom zdaňovacím období**

Dle ustanovení § 29 odst. 3 ZDP zvyšuje technické zhodnocení vstupní (zůstatkovou) cenu majetku za zdaňovací období a stejně tak odpis vyřazené i nevyřazené části majetku je počítán za zdaňovací období (viz ustanovení § 26 odst. 7 písm. a) bod 1. ZDP a § 31 a 32 ZDP).

Otázkou je, jakým způsobem stanovit vstupní (zůstatkovou) cenu vyřazované části majetku a jakou sazbu/koefficient (pro ne/zvýšenou vstupní cenu) použít pro stanovení poloviny odpisu vyřazované části majetku.

### 1.2.1 Částečné vyřazení majetku a následné technické zhodnocení

#### *1.2.1.1 Vstupní (zůstatková) cena vyřazované části majetku*

Vzhledem k tomu, že částečné vyřazení (a tedy čistě kalkulační rozdělení majetku na dvě části) proběhne ještě před zvýšením vstupní (zůstatkové) ceny majetku o technické zhodnocení, do poměru vyřazená/nevyřazená část majetku nebude hodnota technického zhodnocení provedeného až po tomto vyřazení zahrnuta. Na částečné vyřazení budou aplikovány obecné principy částečného vyřazení uvedené výše.

#### *1.2.1.2 Odpis a sazba (koefficient)*

Pokud dojde v průběhu zdaňovacího období k technickému zhodnocení, roční odpis nevyřazeného majetku dle § 31 nebo 32 ZDP se počítá odpisovou sazbou (koefficientem) pro zvýšenou vstupní cenu. A jelikož § 26 odst. 7 písm. a) bod 1 ZDP týkající se vyřazení obsahuje přímý odkaz na § 31 nebo 32 ZDP, domníváme se, že se při stanovení odpisu u vyřazené části použije rovněž odpisová sazba (koefficient) pro zvýšenou vstupní cenu.

#### *1.2.1.3 Shrnutí*

Výše uvedené lze demonstrovat na jednoduchém příkladu:

Hodnota majetku je 200, oprávky 100, v březnu došlo k částečnému vyřazení 30 % majetku a v srpnu k technickému zhodnocení 50. Předpokládejme, že je stanoven rovnoměrný odpis se sazbou 20 %, resp. po technickém zhodnocení se sazbou 10 %.

Vstupní cena vyřazované části majetku bude 60 (30 % z 200), k tomu přiřadíme stejnou část opravek (tj. 30) a zůstatkové ceny (tj. 30). Roční odpis nevyřazené části majetku bude ve výši 19 – tj.  $(140+50)*0,10$  a roční odpis vyřazované části bude 3 – tj.  $60*0,10/2$ .

## 1.2.2 Technické zhodnocení majetku a následné částečné vyřazení

### 1.2.2.1 *Vstupní (zůstatková) cena vyřazované části majetku*

V případě homogenního majetku by technické zhodnocení mělo být - z homogenní povahy majetku - provedeno na celém majetku, tj. proporcionálně i na vyřazované části. Při jeho částečném vyřazení by tedy mělo být postupováno dle výše popsaných principů pro částečné vyřazení homogenního majetku.

U nehomogenního majetku bude naopak nutno posuzovat, zda v důsledku částečného vyřazení hmotného majetku (ne)došlo i k částečnému vyřazení technického zhodnocení provedeného v daném zdaňovacím období.

- V případě, že vyřazovaná část byla alespoň částečně technicky zhodnocena v daném zdaňovacím období, měla by být ke vstupní ceně vyřazované části majetku přičtena odpovídající část hodnoty technického zhodnocení. Zůstatková cena vyřazované části majetku by byla složena ze dvou částí: (i) ze zůstatkové ceny vyřazované části majetku před technickým zhodnocením provedeným v daném zdaňovacím období, která se určí ve stejném poměru jako vstupní cena vyřazované části k celkové vstupní ceně a (ii) z poměrné části hodnoty technického zhodnocení provedeného v daném zdaňovacím období, která ve skutečnosti připadá na vyřazovanou část majetku.
- V případě, že vyřazovaná část nebyla ani částečně technicky zhodnocena v daném zdaňovacím období, nebude ke vstupní ceně vyřazované části majetku přičtena žádná část hodnoty technického zhodnocení. Zůstatková cena vyřazované části nebude provedeným technickým zhodnocením vůbec ovlivněna. Situace bude obdobná stanovení pořizovací (zůstatkové) ceny vyřazené části hmotného majetku při prostém částečném vyřazení nehomogenního majetku popsaném výše.

### 1.2.2.2 *Odpis a sazba (koeficient)*

Domníváme se, že ani v tomto případě není pro použití odpisové sazby (koeficientu) podstatné, zda v průběhu jednoho zdaňovacího období dojde nejprve k částečnému vyřazení hmotného majetku a až následně k jeho technickému zhodnocení nebo naopak. Z toho vyplývá, že při stanovení odpisu jak pro nevyřazenou tak pro vyřazenou část majetku, bude použita odpisová sazba (koeficient) pro zvýšenou vstupní cenu.

### 1.2.2.3 *Shrnutí*

Stanovení odpisů by bylo při této variantě shodné jako v případě částečného vyřazení majetku a následného technického zhodnocení popsaném výše. Stanovení vstupních a zůstatkových cen by bylo závislé na povaze majetku (homogenní/nehomogenní) a možnosti přiřazení TZ ne/vyřazované části majetku.

## 1.2.3 Alternativní možnost

Jelikož výše popsaný postup kalkulace zůstatkových cen nemůže vždy vystihnout realitu odepsanosti majetku (o což se daňové odpisy ani nesnaží)<sup>42</sup> a při mnohonásobných

---

<sup>42</sup> Například situace, kdy na již odepsaném majetku (lineární odepisování v první odpisové třídě) provedu na konci roku technické zhodnocení ve výši 40% vstupní ceny původního majetku (tj. 28,5% zvýšené vstupní ceny) – technické zhodnocení je okamžitě plně odepsáno a jeho zůstatková cena je nulová.

technických zhodnoceních a částečných vyřazeních může být pro daňové poplatníky extrémně obtížné provést tuto kalkulaci, domníváme se, že je možno provést následující zjednodušení.

Bez ohledu na to, zda je technické zhodnocení provedeno před částečným vyřazením nebo po něm, by daňová zůstatková cena vyřazené části majetku byla vždy vypočtena z celkové daňové zůstatkové ceny majetku (po technickém zhodnocení) ve stejném poměru jako je vstupní cena vyřazené části majetku k celkové vstupní ceně majetku (po technickém zhodnocení).

Jediný rozdíl oproti výše uvedeným bodům 2.2.1 a 2.2.2 je skutečnost, že zůstatková cena technického zhodnocení daného roku nebude v zůstatkové ceně vyřazované části zohledněna ve skutečné alokaci k vyřazované části, ale ovlivní zůstatkovou cenu vyřazované části ve stejném poměru jako je vstupní cena vyřazované části ku vstupní ceně celého majetku. Na druhou stranu tak bude mnohem snazší spočítat zůstatkovou cenu vyřazené části a nadto je tento způsob konzistentní s ohledem na technická zhodnocení provedená v předchozích letech.

Výše uvedenou alternativní možnost dále demonstrujeme na jednoduchém příkladu:

Hmotný majetek v pořizovací ceně	60
Oprávk	40
Zůstatková cena	20

V průběhu zdaňovacího období proběhne částečné vyřazení majetku v hodnotě 30 a následně technické zhodnocení v hodnotě 20 – níže uvedené platí bez ohledu na to, co nastane dříve

Nejdříve zjistíme poměr vstupní ceny vyřazené části majetku k celkové vstupní ceně majetku:

$$\frac{30}{60 + 20} = 0,375$$

Dále zjistíme celkovou daňovou zůstatkovou cenu majetku:

$$(60 + 20) - 40 = 40$$

Tuto zůstatkovou cenu následně pomocí poměru vstupních cen rozpočteme na část připadající na vyřazený a nevyřazený majetek:

$40 * 0,375 = 15$  – tj. zůstatková cena vyřazované části majetku, ze které bude odečten odpis za aktuální zdaňovací období

$40 - 15 = 25$  – tj. zůstatková cena nevyřazené části majetku, ze které bude odečten odpis za aktuální zdaňovací období

## ZÁVĚR

1. Při částečném vyřazení hmotného majetku bude vstupní cena vyřazované části stanovena
  - a) ve výši odpovídající reálnému poměru vyřazené části majetku k celku (homogenní majetek),
  - b) nebo ve výši pořizovacích nákladů vyřazené části majetku včetně případných technických zhodnocení (nehomogenní majetek).

Zjištěným poměrem vstupní ceny vyřazované části k celku bude vypočtena i příslušná část zůstatkové ceny a oprávek. Následně bude uplatněn odpis ve výši poloviny ročního odpisu vypočteného ze vstupní (zůstatkové) ceny vyřazené části.

2. Při souběhu technického zhodnocení a částečného vyřazení v jednom zdaňovacím období bude při vyřazení části hmotného majetku postupováno:
  - a) u homogenního majetku jako v bodě a) bez ohledu na provedené – staré či nové - technické zhodnocení
  - b) u nehomogenního majetku bude navíc nutno zohlednit, zda lze staré či nové TZ přiřadit vyřazované části či nikoliv a zda tedy ovlivní vstupní cenu vyřazované části majetku
3. Alternativou k bodu 2 je – bez ohledu na to, zda je technické zhodnocení provedeno před částečným vyřazením nebo po něm a bez ohledu na (ne)homogenost majetku – výpočet daňové zůstatkové ceny vyřazené části majetku z celkové daňové zůstatkové ceny majetku (po technickém zhodnocení) ve stejném poměru jako je vstupní cena vyřazené části majetku k celkové vstupní ceně majetku (po technickém zhodnocení).
4. Při souběhu technického zhodnocení a částečného vyřazení v jednom zdaňovacím období není pro použití odpisové sazby (koeficientu) podstatné, která z těchto skutečností nastane dříve. Jak řádný odpis nevyřazené části tak polovina ročního odpisu u vyřazené části bude stanovena za použití sazby (koeficientu) pro zvýšenou vstupní cenu.

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

**244/18.06.08 - Daňová účinnost vybraných položek prvotně upravených zákoníkem práce z pohledu jejich uplatnění ve zdaňovacím období 2007 a 2008 a navazující problémy**

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

## **1. Výchozí situace**

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZP“) řeší celou řadu oblastí a jednotlivostí, které se pak promítají jako náklady (výdaje) do účetnictví podnikatelů a v celé řadě případů vznikají otázky, zda jsou uvedené náklady (výdaje) daňově uznatelným nákladem z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2007 a 2008 (dále jen „ZDP“) a jak jsou uvedené položky posuzovány z pohledu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

V mnoha případech jsou to problémy, které se dotýkají velice širokého okruhu osob a jsou velice významné, jak z pohledu hodnotového, tak i z pohledu rozumného uspořádání vztahů mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem.

S ohledem na významnost uvedené problematiky předkládáme příspěvek, který řeší určité vybrané problémy v dané oblasti.

Příspěvek je zaměřen na problematiku:

A/ odborného rozvoje zaměstnanců

B/ cestovních náhrad při přijetí a přeložení zaměstnanců

Za účelem maximálně přesného a odborného výkladu náplně různých pojmů definovaných ZP se KDP ČR obrátila na právního experta v oblasti pracovního práva – JUDr. L. Jouzu, který níže uvedené vymezení náplně různých pojmů ze ZP odsouhlasil.

## **2. Rozbor problematiky a dílčí závěry**

A/ Daňová účinnost nákladů (výdajů) na odborný rozvoj zaměstnanců – viz. § 227 až 235, Hlava II, část desátá ZP; posuzování uvedené problematiky z pohledu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Zásadním problémem je určení, zda náklady (výdaje) vynaložené zaměstnavatelem na odborný rozvoj zaměstnanců dle uvedených ustanovení ZP jsou

- 1) daňově účinným nákladem (výdajem) u zaměstnavatele – viz. zejména ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a 5. a § 25 odst. 1 písm. h) a písm. k) ZDP
- 2) zdanitelným příjmem u zaměstnance z pohledu § 6 ZDP – viz. zejména § 6 odst. 9 písm. a) a písm. d) ZDP

Pro správné daňové posouzení je dle našeho názoru zásadní přesné a konkrétní určení náplně jednotlivých pojmů v rámci odborného rozvoje zaměstnanců. Zásadní je zejména odlišení náplně pojmu „zvyšování kvalifikace“ od ostatních forem odborného rozvoje

zaměstnanců, tj. „zaškolení a zaučení“, „odborná praxe absolventů škol“ a „prohlubování kvalifikace“.

K určení náplně jednotlivých forem odborného rozvoje zaměstnanců byl z pohledu ZP přijat tento závěr, který považujeme za závazný i pro účely ZDP:

**a)** *s ohledem na znění § 231 až § 235 ZP a navazujících právních norem ČR se za zvýšení kvalifikace považuje pouze studium na školách a školských zařízeních (viz. § 7 zákona č. 561/2004 Sb. školský zákon - Druhy škol jsou mateřská škola, základní škola, střední škola (gymnázium, střední odborná škola a střední odborné učiliště), konzervatoř, vyšší odborná škola, základní umělecká škola a jazyková škola s právem státní jazykové zkoušky.; dále pak viz. zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách), které končí příslušnou zkouškou, po jejímž úspěšném složení získá student příslušné vzdělání /např. maturita u středoškolského studia s maturitou/, přitom za zvýšení kvalifikace se považuje toto studium, kterým zaměstnanec získá stupeň vzdělání, který dosud neměl /tj. pokud magistr bude studovat jiný obor vysoké školy a získá druhý titul magistra nejedná se o zvýšení vzdělání – má neustále stejný stupeň vzdělání/. Aby se jednalo o zvýšení kvalifikace, musí se jednat o řádné studium realizované za účelem získání příslušné závěrečné zkoušky /tj. maturity, bakalářských zkoušek, apod./ - naopak o zvyšování kvalifikace se nejedná, pokud se studium nerealizuje za účelem získání příslušné závěrečné zkoušky a tedy nevede ani k získání příslušného stupně vzdělání /tj. středoškolské, bakalářské, magisterské, apod./, tj. zejména různé dlouhodobé kursy a školení. Dle tohoto obecného závěru se pak za zvýšení kvalifikace nepovažuje získání řidičského průkazu, absolvování školení a kurzů jazykových, odborně ekonomických, atd.*

**b)** *s ohledem na znění § 231 ZP a § 108 odst. 1 zákona č. 435/2004 Sb. o zaměstnanosti se (dále cituji: „Rekvalifikací se rozumí získání nové kvalifikace a zvýšení, rozšíření nebo prohloubení dosavadní kvalifikace, včetně jejího udržování nebo obnovování. Za rekvalifikaci se považuje i získání kvalifikace pro pracovní uplatnění fyzické osoby, která dosud žádnou kvalifikaci nezískala. Při určování obsahu a rozsahu rekvalifikace se vychází z dosavadní kvalifikace, zdravotního stavu, schopností a zkušeností fyzické osoby, která má být rekvalifikována formou získání nových teoretických znalostí a praktických dovedností v rámci dalšího profesního vzdělávání.“) o zvýšení kvalifikace bude jednat i v některých případech realizovaných rekvalifikací, které bude zajišťovat zaměstnavatel (dále cituji § 110 odst. 1 zákona o zaměstnanosti: „Rekvalifikace může být prováděna i u zaměstnavatele v zájmu dalšího pracovního uplatnění jeho zaměstnanců. Rekvalifikace zaměstnanců se provádí na základě dohody uzavřené mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem. O rekvalifikaci zaměstnanců spočívající v získání, zvýšení nebo rozšíření kvalifikace může úřad práce uzavřít se zaměstnavatelem dohodu. Pokud je rekvalifikace zaměstnanců prováděna na základě dohody s úřadem práce, mohou být zaměstnavateli nebo rekvalifikačnímu zařízení, které pro zaměstnavatele rekvalifikaci zaměstnanců zajišťuje, úřadem práce hrazeny náklady rekvalifikace zaměstnanců a náklady s ní spojené. Jestliže pro zaměstnavatele zabezpečuje rekvalifikaci zaměstnanců rekvalifikační zařízení, uzavírá se dohoda mezi zaměstnavatelem a rekvalifikačním zařízením, popřípadě mezi úřadem práce, zaměstnavatelem a rekvalifikačním zařízením.“)*

Za účelem srozumitelnosti dále navržených dílčích závěrů citujeme obsah zásadních ustanovení ZDP, a to ve znění účinném pro rok 2007 a 2008:

§ 6 odst. 9 písm. a) ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – provedena změna
(9) Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny a) částky vynaložené zaměstnavatelem na doškolování zaměstnanců, které souvisí s jeho podnikáním; toto osvobození se nevztahuje na částky vyplácené zaměstnancům jako náhrada za ušlý příjem,	(9) Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny a) částky vynaložené zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených s odborným rozvojem zaměstnanců a rekvalifikací, související s předmětem jeho činnosti, s výjimkou částek vynaložených na zvýšení kvalifikace; toto osvobození se nevztahuje na příjmy plynoucí zaměstnancům v této souvislosti jako mzda, plat, odměna nebo jako náhrada za ušlý příjem,
§ 6 odst. 9 písm. d) ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – bez změny
(9) Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny d) nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, 6a) ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, 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. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance,	(9) Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny d) nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, 6a) ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, 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. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance,
§ 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – provedena změna
(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na 3. provoz středních odborných učilišť a vzdělávacích zařízení, pokud je není povinen hradit příslušný orgán státní správy, nebo výdaje na výchovu žáků učilišť, vzdělávání a rekvalifikaci pracovníků zabezpečovanou jinými subjekty,	(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na 3. provoz vlastních vzdělávacích zařízení nebo výdaje (náklady) spojené s odborným rozvojem zaměstnanců a rekvalifikací zaměstnanců zabezpečované jinými subjekty, s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených na zvýšení kvalifikace,
§ 24 odst. 2 písm. j) 5. ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – bez změny
(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na 5. práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak,	(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na 5. práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak,

§ 25 odst. 1 písm. h) ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – nová úprava
<i>Pro rok 2007 uvedené ustanovení problematiku vzdělávání a vzdělávacích zařízení neřešilo.</i>	(1) Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména h) nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě 1. příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce, 2. možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení, s výjimkou zařízení uvedených v § 24 odst. 2 písm. j) bodech 1 až 3, nebo 3. poskytnutí rekreace, včetně zájezdů, které je u zaměstnance osvobozeno od daně podle § 6 odst. 9 písm. d),
§ 25 odst. 1 písm. k) ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – provedena změna
(1) Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména k) výdaje (náklady) převyšující příjmy v zařízeních k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob s výjimkou § 24 odst. 2 písm. j) a zu), přičemž výdaje (náklady) i příjmy se posuzují za každé zařízení samostatně,	(1) Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména k) výdaje (náklady) převyšující příjmy v zařízeních k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob s výjimkou § 24 odst. 2 písm. j) body 1 až 3 a s výjimkou výdajů (nákladů) na přechodné ubytování zaměstnanců, nejde-li o ubytování při pracovní cestě, poskytované jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnanci v souvislosti s výkonem práce, pokud obec přechodného ubytování není shodná s obcí, kde má zaměstnanec bydliště, přičemž výdaje (náklady) i příjmy se posuzují za každé zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob, samostatně,

S ohledem na citovanou právní úpravu je nutno dále upozornit, že pro konečné posouzení každé jednotlivé situace je nutno taktéž zohlednit skutečnost, zda plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnancům v oblasti odborného růstu je ve formě peněžité či nepeněžité. Dále zejména z pohledu § 6 odst. 9 písm. a) ZDP je nutno vždy prokázat, že částky vynaložené zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených s odborným rozvojem zaměstnanců a rekvalifikací /resp. v roce 2007 s doškolováním/, souvisí s předmětem jeho činnosti.

#### Dílčí závěry:

Na základě výše uvedených skutečností a po provedeném rozboru problematiky lze dojít k následujícím závěrům:



Závěr č. I. – zajišťování zvyšování kvalifikace v nepeněžní formě /např. vysokoškolské studium za účelem získání prvního titulu Mgr./ ve vlastním vzdělávacím zařízení	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<p>a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a bod. 5. ZDP</p> <p>b) zdanitelný příjem v „ceně obvyklé“ (viz. § 6 odst. 3 ZDP), protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP</p>	<p>a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a bod. 5. ZDP ve vazbě na znění § 25 odst. 1 písm. h) a písm. k) ZDP</p> <p>b) zdanitelný příjem v „ceně obvyklé“ (viz. § 6 odst. 3 ZDP), protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP</p>
	<p><i>Pozn.: daňová účinnost vyplývá z citovaných ustanovení:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 ZDP nelimituje daňovou účinnost nákladů na provoz vlastního vzdělávacího zařízení využívaného pro jakýkoli odborný růst zaměstnanců /tj. včetně zvyšování kvalifikace/</li> <li>- ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) ZDP se na uvedená vlastní vzdělávací zařízení nevztahuje – viz. odkaz na §24 odst. 2 písm. j) bod 1. až 3 ZDP</li> <li>- ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) ZDP se na uvedená vlastní vzdělávací zařízení nevztahuje /vlastní zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců jsou řešena speciálně § 25 odst. 1 písm. k) ZDP/ - toto ustanovení se vztahuje jen na vzdělávací zařízení provozované jinými subjekty než je zaměstnavatel</li> </ul>
Závěr č. II. – zajišťování zvyšování kvalifikace v nepeněžní formě /např. vysokoškolské studium za účelem získání prvního titulu Mgr./ ve vlastním vzdělávacím zařízení	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<p>a) daňově neúčinný náklad na základě rozhodnutí zaměstnavatele</p> <p>b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP</p>	<p>a) daňově neúčinný náklad na základě rozhodnutí zaměstnavatele</p> <p>b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP</p>
Závěr č. III. - zajišťování zvyšování kvalifikace v nepeněžní formě /např. vysokoškolské studium za účelem získání prvního titulu Mgr./ prostřednictvím cizích subjektů	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<p>a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a bod. 5. ZDP</p> <p>b) zdanitelný příjem v „ceně obvyklé“ (viz. § 6 odst. 3 ZDP), protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP</p>	<p>a) daňově neúčinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP ve spojení s § 25 odst. 1 písm. h) bod 2 ZDP</p> <p>b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP</p>
Závěr č. IV. - zajišťování zvyšování kvalifikace v nepeněžní formě /např. vysokoškolské studium za účelem získání prvního titulu Mgr./ prostřednictvím cizích subjektů	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<p>a) daňově neúčinný náklad na základě rozhodnutí zaměstnavatele</p> <p>b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP</p>	<p>a) daňově neúčinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP ve spojení s § 25 odst. 1 písm. h) bod 2 ZDP</p> <p>b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP</p>

Závěr č. V. - zajišťování zvyšování kvalifikace v peněžní formě /např. peněžní příspěvek na vysokoškolské studium za účelem získání prvního titulu Mgr./ prostřednictvím cizích subjektů	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<ul style="list-style-type: none"> <li>a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a bod. 5. ZDP</li> <li>b) zdanitelný příjem ve výši peněžitého příspěvku, protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP ani § 6 odst. 9 písm. d) ZDP</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5. ZDP; není limitováno § 25 odst. 1 písm. h) bod 2. ZDP</li> <li>b) zdanitelný příjem ve výši peněžitého příspěvku, protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP ani § 6 odst. 9 písm. d) ZDP</li> </ul>
	<i>Pozn.: důvodem daňové účinnosti je citované ustanovení a dále skutečnost, že v rámci zásady rovnosti není důvodné znevýhodňovat adresný peněžitý příspěvek na zvýšení kvalifikace od jiných peněžitých příspěvků na jiné sociální podmínky zaměstnanců</i>
Závěr č. VI. – zajišťování zvyšování kvalifikace v nepeněžní formě nebo peněžní formě ve vlastním vzdělávacím zařízení nebo prostřednictvím cizích subjektů avšak při uzavření dohody kvalifikační dohody mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem, která zavazuje zaměstnance setrvat v zaměstnání po sjednanou dobu /max. 5 let/ nebo která jej zavazuje uhradit náklady spojené se zvýšením kvalifikace	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<ul style="list-style-type: none"> <li>a) daňová účinnost v režimu a variantách výše uvedených</li> <li>b) nevzniká příjem dle § 6 ZDP – zaměstnanec je vázán a poskytuje protiplnění na základě kvalifikační dohody</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) daňová účinnost v režimu a variantách výše uvedených</li> <li>b) nevzniká příjem dle § 6 ZDP – zaměstnanec je vázán a poskytuje protiplnění na základě kvalifikační dohody</li> </ul>
Závěr č. VII. – prohlubování kvalifikace zajišťované zaměstnavatelem v peněžní nebo nepeněžní formě /např. jazykové kurzy, získání řídičského oprávnění, získání vyšší skupiny řídičského oprávnění, ekonomická školení, získání v pořadí druhého a dalších vysokoškolského titulu téhož stupně vzdělání – např. Mgr. ekonom získá Mgr. práv, atd./	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<ul style="list-style-type: none"> <li>a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a bod. 5. ZDP</li> <li>b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a bod. 5. ZDP</li> <li>b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP</li> </ul>
<i>Pozn.: § 6 odst. 9 písm. a) ZDP nerozlišuje, zda je doškolování zajištěno v nepeněžní formě nebo formou vyplacení peněžité částky – nutno však vždy prokázat, že se jedná o částku vynaloženou na doškolování zaměstnanců</i>	<i>Pozn.: § 6 odst. 9 písm. a) ZDP nerozlišuje, zda je odborný rozvoj zaměstnanců a rekvalifikace zajištěno v nepeněžní formě nebo formou vyplacení peněžité částky – nutno však vždy prokázat, že se jedná o částku vynaloženou na odborný rozvoj zaměstnanců a rekvalifikaci, s výjimkou zvýšení kvalifikace</i>
Závěr VIII. – zaškolení a zaučení zaměstnanců dle § 228 ZP /např. zaškolení a zaučení osoby s ukončeným odborným učilištěm obor truhlář - po nástupu do zaměstnání u strojírenské firmy realizuje svářečský kurs a získá tak oprávnění vykonávat profesi svářeče, apod./ zajišťované ve vlastním vzdělávacím zařízení nebo prostřednictvím cizích subjektů	
/cit. § 228 ZP:	
(1) Zaměstnanec, který vstupuje do zaměstnání bez kvalifikace, je zaměstnavatel povinen zaškolit nebo zaučit; zaškolení nebo zaučení se považuje za výkon práce, za který přísluší zaměstnanci mzda nebo plat.	
(2) Zaměstnavatel je povinen zaškolit nebo zaučit zaměstnance, který přechází z důvodů na straně zaměstnavatele na nové pracoviště nebo na nový druh práce, pokud je to nezbytné./	

Pro rok 2007	Pro rok 2008
a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP	a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP

B/ Daňová účinnost nákladů (výdajů) na cestovní náhrady při přijetí a přeložení – viz. § 77, § 152 písm. e), § 156 odst. 3, § 177 a § 178, Hlava I, II a III, část sedmá ZP – vybrané problémy

a) Významným problémem, který se ohledem na rostoucí nároky na flexibilitu pracovní síly velice často řeší, je otázka možného poskytování cestovních náhrad při přijetí zaměstnance, ale nikoli do pracovního poměru, avšak v rámci dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr. Dost často tak vzniká zájem poskytovat těmto zaměstnancům náhrady při přijetí v rozsahu určeném § 165 ZP, na který odkazuje při poskytování náhrad při přijetí do pracovního poměru i § 177 u subjektů nepodnikatelské sféry. Část sedmá ZP, uvádí v ustanovení § 152 písm. e) a dále pak v rámci ustanovení § 177 a § 178 pouze náhrady při přijetí do zaměstnání v pracovním poměru. Dle našeho názoru je část sedmá ZP částí, která speciálně řeší náhrady výdajů poskytovaných zaměstnanci v souvislosti s výkonem práce. S ohledem na ustanovení § 77 odst. 1 a § 151 ZP se tedy veškeré náhrady řešené v části sedmé ZP vztahují i na zaměstnance pracující na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr, pokud není v části sedmé ZP výslovně stanoveno jinak /viz. např. § 155 ZP/.

Dílčí závěr:

S ohledem na uvedenou právní úpravu zastáváme tento závěr:

je-li v dohodě o práci konané mimo pracovní poměr sjednáno poskytování cestovních náhrad při přijetí, je zaměstnavatel povinen a zaměstnanec má právo na cestovní náhrady určené § 152 písm. e) ZP, a to v rozsahu určeném v uzavřené dohodě o práci konané mimo pracovní poměr nebo ve vnitřním předpise zaměstnavatele.

Tento závěr dle našeho názoru plně platí i pro zaměstnance pracovních agentur, kterým by agentura práce poskytovala cestovní náhrady při přijetí v návaznosti na uzavřené dohody o práci konané mimo pracovní poměr.

Dále dle našeho názoru taktéž platí, že cestovní náhrady při přijetí může poskytovat zaměstnancům z dohod o práci konané mimo pracovní poměr i organizace „neziskového sektoru“ dle § 177 a § 178 ZP.

Ve všech uvedených případech jsou pak tyto cestovní náhrady poskytované při přijetí nebo přeložení daňově účinným nákladem dle § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP a zároveň se nejedná o zdanitelný příjem z pohledu § 6 ZDP u zaměstnanců /viz. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

b) § 162 a 177 ZP - náhrada výdajů za ubytování v návaznosti na definici pojmu „přiměřený byt“

Podle § 177 ZP může zaměstnavatel poskytnout zaměstnanci při jeho přijetí či přeložení náhrady výdajů za ubytování dle § 162 ZP. Takové náhrady za ubytování může zaměstnavatel poskytovat do doby, kdy zaměstnanec získá v obci místa výkonu práce přiměřený byt.

*V souvislosti s výše uvedeným vyvstává otázka, co lze považovat za „přiměřený byt“ a v jakém okamžiku zaměstnanec byt „získá“.*

*Domníváme se, že přiměřenost bytu musí být posuzována s ohledem na dohodnuté smluvní podmínky, za kterých zaměstnanec byt užívá, a na jeho rodinné poměry, tj. zda byt užívá sám či s rodinou. Dle našeho názoru byt v podnájmu nemůže být považován za přiměřený, pokud je například v nájemní smlouvě dohodnuta krátká (například měsíční) výpovědní lhůta. Rovněž byt nemůže být dle našeho názoru považován za přiměřený, pokud rozměry neodpovídá standardním potřebám rodiny zaměstnance.*

Dále se domníváme, že získání přiměřeného bytu nemusí být podmíněno jeho vlastnictvím, tj. že za přiměřený byt lze považovat i byt zaměstnancem či ve prospěch zaměstnance pronajatý.

#### Dílčí závěr

V návaznosti na obecné vymezení právní úpravy pojmů „získat“ a „přiměřený byt“ platí závěr:

- pojem „získá“ je nutno v posuzovaném případě uplatňovat tak, že zaměstnanec získá právo užívání /např. na základě vlastnictví, zřízeného věcného břemene, nájmu, podnájmu/ k přiměřenému bytu na základě dostatečně jistého právního instrumentu /platný, účinný a písemný právní úkon, který nelze v krátké výpovědní lhůtě – např. měsíční - ukončit/
- pojem „přiměřený byt“ je nutno posuzovat vždy s ohledem na
  - a) dohodnuté smluvní podmínky, za kterých zaměstnanec byt užívá,
  - b) konkrétní rodinné poměry zaměstnance /a jeho případné rodiny/
  - c) standardní potřeby zaměstnance /a jeho rodiny/ - zejména v návaznosti na velikost bytu, atd.

Do doby výše vymezeného „získání přiměřeného bytu“ může zaměstnavatel oprávněně poskytovat cestovní náhradu výdajů za ubytování při přijetí nebo přeložení /max. však 4 roky/, přičemž tyto cestovní náhrady budou daňově účinným nákladem dle § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP a zároveň se nejedná o zdanitelný příjem z pohledu § 6 ZDP u zaměstnanců /viz. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

### **3. Návrh opatření**

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

