

## Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 24. 1. 2008

Program:

1. Odsouhlasen zápis z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR konaného dne 17. prosince 2007
2. Projednání jednotlivých bodů programu z minulých Koordinačních výborů

### Daň z příjmů

**Příspěvek 199/27.11.07 – příspěvek odložen z důvodu dořešení bodu 2.7b)-na základě doplnění podkladů ze strany předkladatelů v oblasti přeměn bude tato část projednána individuálně a uzavřena na příštím (březnovém) KV KDP.**

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

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

#### 1. Výchozí situace

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

§ 4 odst. 1 písmeno r) zní:

„r) *příjmy z převodu členských práv družstva, z převodu majetkových podílů na transformovaném družstvu<sup>13</sup>), z převodu účasti na obchodních společnostech nebo z prodeje cenných papírů neuvedených pod písmenem w), přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem dobu pěti let. ....“*

§ 4 odst. 1 písmeno w) zní:

„w) *příjmy z prodeje investičních cenných papírů a cenných papírů kolektivního investování podle zvláštního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu,*

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

Čl. II, přechodné ustanovení, bod 3 zní:

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

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

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

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

K bodu 2 - § 4 odst. 1 písm. w):

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

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

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

## 2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

### 2.1 Investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování

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

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

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

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

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

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

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

Dle výše uvedeného úředního sdělení ČNB se nepojmenovaný zahraniční cenný papír stává ‘investičním cenným papírem‘, pokud kromě výše uvedených obecných znaků cenného

papíru vykáže i možnost nebo obvyklost obchodování na kapitálových trzích, přičemž tento cenný papír může vykazat i znaky derivátu.

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

### Dílčí závěr k bodu 2.1

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

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

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

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

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

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

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

Z výše uvedeného důvodu bude v praxi potřeba interpretovat § 4 odst. 1 písm. r) ZDP na základě teleologického výkladu, kdy jazykový výklad představuje toliko východisko pro objasnění smyslu a účelu daného ustanovení, kterým je osvobodit i příjmy z prodeje takových cenných papírů, které nejsou osvobozeny podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP a u kterých zároveň přesáhne doba mezi jejich nabytím a prodejem dobu pěti let. Pro úplnost dodáváme, že tato interpretace zazněla i na školení pořádaném Komorou daňových poradců dne 17.09.2007, na kterém pracovníci Ministerstva financí ČR informovali o změnách, které s účinností od 01.01.2008 přináší novela zákona o daních z příjmů v rámci zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů.

### Dílčí závěr k bodu 2.2

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

### 2.3 Metoda stanovení nepřímého podílu.

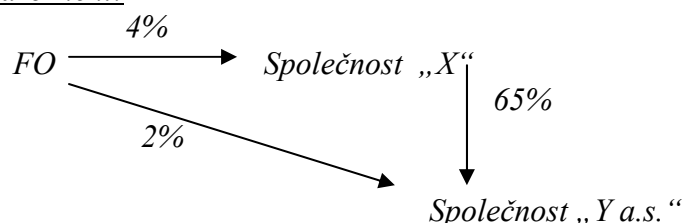
Jak již bylo výše uvedeno zákon č. 261/2007 Sb. zavádí s účinností od 1.1.2008 novou podmínku pro osvobozený příjem – „*jedná se o cenné papíry vlastněné osobami, jejichž celkový **podíl**, přímý i nepřímý, na základním kapitálu a hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem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

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

*Příklad:*

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

Schématické znázornění:



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

### Dílčí závěr k bodu 2.3

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

## 2.4 Věcné vymezení podílu

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

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

### Dílčí závěr k bodu 2.4

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

## 2.5 Časový test – 24 měsíců

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

Tzn., že:

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

nebo

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

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

### Dílčí závěr k bodu 2.5

Navrhujeme přijmout závěr:

- ✓ limit 5% podílu se bude testovat v okamžiku prodeje, a to pouze s podíly, které fyzická osoba k datu prodeje vlastnila. Nebudou se započítávat podíly, které fyzická osoba vlastnila v době 24 měsíců před prodejem, avšak k datu prodeje již tyto nevlastní;
- ✓ časový test se bude počítat 24 měsíců před 1.7.2008, tj. od okamžiku, kdy může nastat první osvobozený příjem cenných papírů nabytých za účinnosti nové právní úpravy.

## 2.6 Cenné papíry nabyté do konce roku 2007

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

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

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

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

### Dílčí závěr k bodu 2.6

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

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

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

a) V souvislosti ze změnami v § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP došlo také ke změnám týkajících se úpravy časových osvobozovacích testů v souvislosti s přeměnami. Otázkou je dopad těchto změn. Obecně se domníváme, že by tyto změny neměly mít žádný vliv v případech, které budou splňovat podmínky dle § 23b ZDP, respektive § 23c ZDP. To především znamená, že

v případě kdy budou splněny podmínky § 23c ZDP, bude do časového osvobozovacího testu započítávána také doba držby původního (v rámci přeměny vyměňovaného) obchodního podílu. Daný závěr platí bez ohledu na typ přeměny. Tento závěr se týká také rozdělení odštěpením, kdy budou analogicky platit závěry Koordinačního výboru od Ing. Marie Konečné, CSc. a Ing. Jiřího Nesrovnala 137/06.09.06 - Daňové dopady u rozdělení odštěpením, (publikováno v Bulletinu KDP ČR 7-8/2007, na str. 2-6), to znamená, že do doby držby podílů na společnosti na níž přechází odštěpovaná část se započítává doba držby podílu na rozdělované společnosti.

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

#### Dílčí závěr k bodu 2.7

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

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

### **3. Návrh opatření**

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



## **Stanovisko Ministerstva financí**

### **K dílčímu závěru k bodu 2.1:**

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

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

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

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

### **K dílčímu závěru k bodu 2.2:**

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

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

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

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

### **K dílčímu závěru k bodu 2.3:**

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

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

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

K dílčímu závěru k bodu 2.4:

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

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

K dílčímu závěru k bodu 2.5:

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

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

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

K dílčímu závěru k bodu 2.6 a 2.7a):

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

Argument, který je použit pro podporu tvrzení předkladatele se jeví být irelevantním, protože naopak podporuje tezi o nabytí cenných papírů (viz výše), avšak jako výjimku upravuje nepřerušeni časového limitu. Tento princip nepřerušeni časového testu je i v nové právní úpravě zachován. Je však třeba při prodeji cenných papírů přihlídnout i k dalším podmínkám, které jsou nově zakotveny v ust. § 4 odst. 1 písm. w) a r) ZDP.

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

majitele, se za počátek lhůty ve smyslu pokynu D-300 považuje den předání nebo zaknihování zatímního listu. Z uvedeného lze tedy dovodit, že u příjmů z prodeje akcií, které byly po 1.1.2008 nabyty výměnou za zatímní list, může být použit daňový režim platný do 31.12.2007 za předpokladu, že zatímní list byl nabyt před 1.1.2008, a to stejnou osobou, která následně nabyla akcie výměnou za cenný papír.

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

**Stanovisko MF: Ve smyslu výše uvedeného stanoviska nelze souhlasit s dílčím závěrem k bodu 2.6 a 2.7a).**

K dílčímu závěru k bodu 2.7b):

Vzhledem k přechodným ustanovením u příjmů z prodeje cenných papírů nabytých po přeměně obchodní společnosti jiné právní formy na akciovou společnost, která se uskuteční v roce 2008 a později, použije znění zákona o daních z příjmů účinné od 1.1.2008 a nelze tudíž započítávat držbu podílu před přeměnou do časového testu pro příjem z prodeje cenných papírů. Daňový režim platný do 31.12.2007 lze uplatnit pouze na cenné papíry nabyté do tohoto data.

**Stanovisko MF: Ve smyslu výše uvedeného stanoviska a s přihlédnutím ke stanovisku k dílčím závěrům k bodům 2.6 a 2.7a) nelze souhlasit s dílčím závěrem k bodu 2.7b).**

**Příspěvek 205/17.12.07 – příspěvek bude ještě individuální cestou v některých částech projednán a uzavřen na příštím (březnovém) KV KDP.**

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

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

## 1. Popis problému

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

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

*„12. částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, a dále o částku závazku zachyceného v rozvaze, který zanikl jinak než jeho splněním, započtením, splynutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní závazek nahrazuje závazkem novým nebo narovnáním podle zvláštního právního předpisu<sup>88)</sup>, pokud nebyla podle zvláštního právního předpisu<sup>20)</sup> zaúčtována ve prospěch výnosů nebo se o tuto částku závazku nezvyšuje výsledek hospodaření podle bodu 10. Toto se nevztahuje na závazky dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu<sup>41c)</sup>,<sup>127)</sup> a u ostatních poplatníků na závazky z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů<sup>71)</sup>, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, úvěrů, půjček, ručení, záloh, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů a dále na závazky, z jejichž titulu vznikl výdaj (náklad), ale je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byl zaplacen. Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a dále na závazky, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva, a to až do doby pravomocného rozhodnutí. Za závazky se pro účely tohoto ustanovení v případě poplatníků, kteří vedou účetnictví, nepovažují dohadné položky pasivní nebo rezervy zachycené v účetnictví poplatníka v souladu se zvláštním právním předpisem<sup>20)</sup>. Obdobně postupují poplatníci s příjmy podle § 7 nebo 9, kteří nevedou účetnictví,*

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

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

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

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

**Ad A/**

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

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

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

### **Stanovisko Ministerstva financí**

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

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

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

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

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

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

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

### **Stanovisko Ministerstva financí**

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

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

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

Právě výše uvedené dokládá, že **záměr vycházet z právní podstaty závazku a nikoliv ze složitostí jejich mnohdy velmi odlišného účetního zobrazení byl jedinou možností zajištění jednoznačnosti a jednoduchosti úpravy dodanění neuhrazených závazků.** Pokud nastane situace, že bude vhodné některý ze závazků uvedeným ustanovením nepostihovat (nad rámec již existujícího taxativního výčtu), pak je možné tak opět jednoduchým způsobem učinit v podobě jeho vyčlenění v rámci případné novelizace tohoto ustanovení.

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

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

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

### **Stanovisko Ministerstva financí**

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

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

- Pořízením zásob a drobného hmotného majetku
- Obchodních podílů
- Pohledávek
- Účtováním na aktivní účet časového rozlišení
- Pozemků
- Hmotného a nehmotného majetku odpisovaného
- Hmotného a nehmotného majetku vyloučeného z odpisování

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

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

#### **Závěry k jednotlivým skupinám:**

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

Ad II) v tomto případě jsou promlčené závazky a závazky 36 měsíců po splatnosti dodaněny postupně dle uvedené právní úpravy v návaznosti na postupné promítání příslušného aktiva do daňově účinných nákladů; to platí jen tehdy, pokud daňový subjekt unese důkazní břemeno a prokáže, že v souvislosti s posuzovaným konkrétním závazkem nebyl uplatněn zatím daňově účinný náklad nebo byl uplatněn jen částečně. Příkladem mohou být zásoby /např. nakoupené šroubky jako zboží/, kdy jsou úbytky oceňovány metodou FIFO nebo váženým aritmetickým průměrem a není sledováno vyskladnění konkrétního kusu zásoby – v tomto případě je dle našeho názoru velice obtížné prokázat, že v souvislosti se závazkem souvisejícím s pořízením těchto zásob nebyl uplatněn daňově účinný náklad, když již proběhlo vyskladnění těchto zásob a účtování do daňově účinných nákladů /naopak nebude problém s dokazováním, pokud i při těchto metodách účtování bude realizován jen jeden nákup této zásoby/. Jinak by tomu bylo např. u zásob náhradních dílů na stroje, které jsou označeny konkrétními výrobními čísly pro účely případných reklamací a dle těchto výrobních čísel je při pořízení fakturováno a následně při spotřebě je v návaznosti na výrobní čísla i vyskladňováno. V tomto případě lze dle našeho názoru zcela jednoznačně prokázat, zda v souvislosti s konkrétním závazkem byl uplatněn daňově účinný náklad či nikoli, popř. jaká část byla uplatněna do daňově účinných nákladů. Obdobně bude postupováno při postupném promítání nákladů příštích období do daňově účinných nákladů, při uplatňování daňových odpisů u hmotného



majetku, apod. V tomto případě lze uvést příklad, kdy daňový subjekt pořídí výrobní zařízení s dobou odpisování na 10 let a vstupní cenou 10 mil. Kč /pro zjednodušení předpokládejme rovnoměrný časový odpis/. Závazek z titulu vstupní ceny nezaplatí ani po 36 měsících. Nastane zákonná povinnost provedení dodanění polhůtného závazku avšak jen ve výši, která odpovídá části vstupní ceny již uplatněné formou daňových odpisů do daňově účinných nákladů, tj. v tomto zjednodušeném příkladu 3 mil. Kč. Zbývající část neuhrazeného závazku bude postupně dodaňována v návaznosti na uplatňované daňově účinné odpisy.

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

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

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

### **Stanovisko Ministerstva financí**

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

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

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

souvisejících aktiv do daňově účinných nákladů /viz. např. závazek z titulu pořízeného dlouhodobého majetku uplatňovaného do daňových nákladů formou postupného daňového odpisování/.

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

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

### Stanovisko Ministerstva financí

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ustanovení se na něj nevztahuje. Za účelem odůvodnění níže provedených závěrů dále citujeme § 3 Zákona o úpadku:

„(1) Dlužník je v úpadku, jestliže má

a) více věřitelů a

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

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

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

a) zastavil platby podstatné části svých peněžitých závazků, nebo

b) je neplní po dobu delší 3 měsíců po lhůtě splatnosti, nebo

c) není možné dosáhnout uspokojení některé ze splatných peněžitých pohledávek vůči dlužníku výkonem rozhodnutí nebo exekucí, nebo

d) nesplnil povinnost předložit seznamy uvedené v § 104 odst. 1, kterou mu uložil insolvenční soud.

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

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

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

#### **Závěr:**

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

## Stanovisko Ministerstva financí

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

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

### Ad B/

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

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

## Stanovisko Ministerstva financí

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

Závazky uvedenými způsoby v některých případech mohou zaniknout, rozhodně však nejde ani o úhradu, ani o splnění závazku. A právě proto nelze v těchto případech využít případný zánik závazku (pokud vůbec nastane) pro účely ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP, neboť je zde výslovně uvedeno, že výsledek hospodaření lze snížit o hodnotu splněného nebo započteného závazku. Závazek je proto třeba pouze uhradit nebo provést zápočet vzájemných pohledávek dlužníka a věřitele podle § 580 a násl. občanského zákoníku nebo § 358 a násl. obchodního zákoníku.

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

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

## Stanovisko Ministerstva financí

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

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

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

### Stanovisko Ministerstva financí

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

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

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

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

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

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

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

### Stanovisko Ministerstva financí

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

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

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

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

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

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

- e) V případě, kdy poplatník fyzická osoba (účetní jednotka) ukončí podnikatelskou činnost, postupuje tento při úpravách základu daně dle § 23 odst. 8 písm. b) bodu 1 ZDP. Jestliže má při ukončení podnikatelské činnosti polhutné závazky, je povinen o tyto zvýšit základ daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 ZDP. Při následné úhradě v pozdějším zdaňovacím

období, než došlo k ukončení činnosti, však ustanovení § 23 odst. 3 písm.c) bodu 6 ZDP danou situací neřeší, jelikož poplatník již nemá příjmy dle § 7 ZDP. V daném případě doporučujeme v novele zákona o daních z příjmů rozšířit ustanovení § 7 odst. 13 ZDP o možnost uplatnit formou dodatečného daňového přiznání zaplacené závazky, které byly položkou zvyšující základ daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 ZDP.

**Závěr:**

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

**Stanovisko Ministerstva financí**

**Souhlas. V novele bude uvedená problematika upravena.**

**2. Závěr:**

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

**3. Návrh řešení**

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



**215/17.12.07 - Základní sleva na dani v případě nonrezidentů po 1.1.2008**

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

## 1. Výchozí situace

V souvislosti s nabytím účinnosti zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů dochází s účinností od 1.1.2008 ke změně zákona o daních z příjmů v oblasti zákonného nároku uplatnění základní slevy na dani (§ 35ba odst. 1 písm. a) a odst. 2 ZDP), a to u poplatníků – nonrezidentů (§ 2 odst. 3 ZDP).

ZDP byl novelizován v následujících ustanoveních:

✓ V § 35ba odst. 2 se slova „**písm. b)**“ nahrazují slovy „**písm. a)**“.

✓ V § 38g odstavec 2 zní:

„(2) Daňové přiznání není povinen podat poplatník, který má příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky podle § 6 pouze od jednoho a nebo postupně od více plátců daně včetně doplatků mezd od těchto plátců (§ 38ch odst. 4). Podmínkou je, že poplatník podepsal u všech těchto plátců daně na příslušné zdaňovací období prohlášení k dani podle § 38k, a vyjma příjmů od daně osvobozených a příjmů, z nichž je vybírána daň srážkou sazbou daně podle § 36, nemá jiné příjmy podle § 7 až 10 vyšší než 6 000 Kč. Rovněž není povinen podat daňové přiznání poplatník, jemuž plynou pouze příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky ze zahraničí, které jsou podle § 38f vyjmuty ze zdanění. **Daňové přiznání za zdaňovací období je ale povinen podat poplatník uvedený v § 2 odst. 3, který uplatňuje slevu na dani podle § 35ba odst. 1 písm. a) až e),** nebo daňové zvýhodnění a nebo nezdanitelnou část základu daně podle § 15 odst. 3 a 4. Daňové přiznání je také povinen podat poplatník, kterému byly vyplaceny nebo který jiným způsobem obdržel příjmy ze závislé činnosti a nebo funkční požitky za uplynulá léta, které se nepovažovaly podle § 5 odst. 4 za jeho příjmy ve zdaňovacím období, kdy byly zúčtovány plátcem daně v jeho prospěch.“

## 2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

Podle nového znění ZDP se v případě nonrezidentů sníží daň za zdaňovací období či za kalendářní měsíc o základní slevu na dani (24.840,-/zdaňovací období, 2.070,- /kalendářní měsíc), pokud úhrn jejich příjmů ze zdrojů na území České republiky podle § 22 ZDP činí nejméně 90% všech jejich příjmů s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně dle § 3 nebo 6, nebo jsou od daně osvobozeny podle § 4, 6, nebo 10, nebo příjmů z nichž je daň vybírána srážkou podle § 36 ZDP.

K novému režimu uplatňování základní slevy na dani pro nonrezidenty důvodová zpráva žádný závěr neuvádí.

## 2.1 Diskriminace poplatníků

Předně je nutno uvést, že do konce roku 2007 ZDP umožňoval snížit daňovou povinnost těmto poplatníkům o základní slevu na dani (7.200,-/zdaňovací období, 600,- Kč/měsíc), aniž by museli splnit jakoukoliv další podmínku. ZDP v daném případě vycházel z předpokladu, že základní sleva na dani je slevou na poplatníka a na tuto má nárok jakýkoliv poplatník, bez ohledu na jeho daňový domicil a bez ohledu, zda příjmy podléhající dani pobíral za příslušný rok jeden den či v průběhu celého zdaňovacího období.

Výše popisovanou změnou dochází s účinností od 1.1.2008 k takové situaci, že rezident ČR si sníží daňovou povinnost o základní slevu na dani, byť podnikal či byl zaměstnán jeden den v roce, a nonrezident, který v ČR podniká či je zaměstnán po celý rok, slevu nemůže uplatnit, jelikož nesplní podmínku – „úhrn příjmů ze zdrojů na území České republiky podle § 22 ZDP činí nejméně 90% všech jejich příjmů s výjimkou příjmů...“. Zejména v případě zaměstnanců (nonrezidentů), nebudou moci tyto uplatňovat u svého zaměstnavatele měsíční základní slevu na dani, jelikož podmínku „90% příjmů z ČR“ jsou schopni prokázat až po uplynutí zdaňovacího období.

Dle našeho názoru ZDP s účinností od 1.1.2008 zavádí nepřijatelnou diskriminaci poplatníků (čl. 39 Smlouvy ES), kdy tento zvýhodňuje rezidenty od nonrezidentů, když jim neumožňuje uplatnit měsíční slevu na dani. To podle našeho názoru platí bez ohledu na to, že v souladu s judikaturou ESD je obecně možné možnost uplatnění obdobného typu slev podmínit určitou výší příjmů ze zdrojů na území ČR, jak se tomu děje předmětnou novelou. Dle našeho názoru nepřijatelná diskriminace je způsobena nemožností uplatnit tyto slevy na dani u daňových nonrezidentů na měsíční bázi i v případech, kdy předmětné procento příjmů ze zdrojů na území České republiky bude splněno a dále vidíme diskriminaci v praktické aplikaci předmětné úpravy tak, jak je popsána dále.

Dle našeho názoru je důvodem této diskriminace také to, že při praktické aplikaci dané nové úpravy bude tuzemský zaměstnavatel nucen v případě, kdy má více zaměstnanců, používat například kritérium občanství pro praktické určení případů, kdy se bude více zaměřovat na doložení toho, zda daný zaměstnanec je či není nonrezident. V případě více zaměstnanců nám nepřipadá reálné, aby s každým zaměstnancem bylo vedeno dlouhé řízení, v rámci kterého by se zjišťovalo splnění či nesplnění podmínek rezidentství dle ZDP v návaznosti na příslušnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Na základě toho se tedy dle našich informací v praxi začínají objevovat doporučení ze strany správců daně, aby například zaměstnavatelé v případě uplatňování slev vyžadovali potvrzení o daňovém rezidentství pouze v případech, kdy zaměstnanec nepředloží český doklad totožnosti. Takový přístup dle našeho názoru je jednoznačně diskriminační. Na druhé straně si v praxi při velkém počtu zaměstnanců mnohdy s minimálními mzdovými prostředky nedovedeme představit jinou realizovatelnou metodu uplatňování slev. Řešení, že potvrzení o rezidentství bude požadováno od všech zaměstnanců nepovažujeme za reálné.

Dalším problémem je, na základě čeho a jak budou správci daně vydávat potvrzení o rezidentství. Prvním problémem je, že půjde například o zaměstnance, který je zaměstnán v ČR od 1.1.2008 a tento zaměstnanec půjde požádat o potvrzení o rezidentství. Na základě čeho správce daně toto potvrzení vydá? Další otázkou je, co když zde bude potvrzení o rezidentství a následně se ukáže, že daná osoba se nakonec rezidentem ve skutečnosti nestala například proto, že se nenaplnily předpoklady pro vznik rezidentství. Může také dojít k tomu,

že v průběhu roku dojde k zániku rezidentství. Ve všech těchto případech může mít plátce potvrzení o rezidentství a přesto na něj mohou nakonec dopadnout negativní důsledky způsobené špatným odvodem zálohy na daň s tím, že v mnohých případech nepůjde ani o případ kdy chybu způsobil zaměstnanec ani o případy kdy chybu způsobil zaměstnavatel.

Je také nutné zohlednit praktickou správu dané agendy. Je otázkou, zda jsou finanční úřady připraveny na příliv velkého množství zahraničních pracovníků většinou s minimem znalostí o věci, kteří budou žádat o vystavení potvrzení o rezidentství.

V daném případě doporučujeme, aby při nejbližší novele ZDP byla provedena oprava, tzn., aby nonrezident mohl uplatnit základní slevu na dani bez naplnění jakýchkoliv dalších podmínek.

## 2.2 Uplatnění základní slevy v daňovém přiznání

Jak z části 2.1. vyplývá, poplatník (nonrezident) v průběhu zdaňovacího období nebude moci požadovat uplatnění měsíční základní slevy u svého zaměstnavatele (neprokáže podmínku „90% příjmů z ČR“), a proto ZDP mu „umožňuje“ základní slevu uplatnit za zdaňovací období, avšak za podmínky, že podá daňové přiznání (§38g odst. 2 ZDP).

Namodelujme si příklad – rezident Slovenska, je zaměstnán v České republice u zaměstnavatele, u kterého podepsal prohlášení (§ 38k odst. 4 ZDP). V průběhu roku mu zaměstnavatel nesnižuje zálohu na daň o měsíční slevu na dani (nesplní podmínku „90% příjmů z ČR“). Po uplynutí roku, zaměstnavatel vystaví zaměstnanci potvrzení o příjmech ze závislé činnosti (§38j odst. 3 ZDP). Poplatník – rezident Slovenska, se rozhodne uplatnit slevu na dani (roční), a proto podá daňové přiznání. Aby správce daně mohl vyměřit přeplatek na dani za příslušné zdaňovací období, bude muset mít jistotu, že tento je oprávněn, tj. zda rezident Slovenska naplnil podmínku „90% příjmů z ČR“. Z tohoto důvodu ve většině případů správce daně zahájí vytykáací řízení (do 30 dnů od podání daňového přiznání - §43 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Jakým způsobem bude poplatník prokazovat naplnění podmínky „90% příjmů z ČR“, když v daňovém přiznání bude uvádět pouze příjmy ze zdrojů na území ČR? Jediným relevantním způsobem, jak prokázat naplnění podmínky, je doložit daňové přiznání ze Slovenska. Toto však poplatník může doložit, až po té, co bude ukončeno vytykáací řízení v ČR a bude mít potvrzení o zaplacené dani v ČR. V daném případě dojde k tzv. „zacyklení“, čímž se dostane poplatník do důkazní nouze, a roční slevu na dani nebude moci uplatnit.

Ve světle výše popsaného příkladu, lze dojít k závěru, že ZDP sice umožňuje nonrezidentům uplatnit roční slevu na dani, avšak při praktické aplikaci zjistíme, že základní roční slevu na dani vlastně uplatnit nelze. V daném případě opět poukazujeme na nepřipustnou diskriminaci poplatníků (čl. 39 Smlouvy ES).

Dále je také nutné zohlednit skutečnost, že v mnoha případech při striktním postupu dle ZDP by k prokázání příjmů ze zdrojů na území ČR nebylo dostatečné ani přiznání, které podává daňový nonrezident v zahraničí. Správně by totiž měl postupovat tak, že při výpočtu předmětného testu by započítával i příjmy, které dle zahraniční právní úpravy vůbec nepodléhají zdanění nebo jsou od daně osvobozeny, ale podle českého ZDP tomu tak není (to mohou být například různé příjmy ze zahraničních státních rozpočtů jako jsou zahraniční sociální dávky a podobně).

Dle našeho názoru nový režim uplatnění základní slevy na dani u nonrezidentů dále přinese:

- ✓ vyšší pracnost, administrativu a pracovní zatížení pracovníků FÚ, naroste počet podaných daňových přiznání, kdy jediným důvodem podání bude uplatnění základní slevy, a s tímto souvisí nárůst vytýkacích řízení či mezinárodních dožádání,

a

- ✓ postihne především poplatníky (nonrezidenty), kteří na území ČR vykonávají pouze závislou činnost (občané Slovenska, Polska). Lze předpokládat, že okamžikem, kdy tito zjistí, že zaměstnavatelé jim odmítnou uplatnit měsíční slevu na dani (2.070,- Kč), bude zvýšený počet dotazů na FÚ, stížností na plátce, popř. správních žalob či ústavních stížností.

### 2.3. Uplatňování obdobného kritéria u některých položek do 31.12.2007

V této souvislosti může být argument, že obdobný princip se u některých položek uplatňuje již v současné době. Domníváme se však, že tento argument nemůže obstát, neboť od 1.1.2008 dojde k výraznému zvýšení slevy na dani a hlavně tím, že daný systém bude dopadat na základní slevu na poplatníka, bude se týkat úplně všech poplatníků. Na druhé straně při případné novele ZDP doporučujeme taktéž zvážit výše popsané praktické problémy i u ostatních obdobných položek.

### 3. Závěr

a) V tomto materiálu jsme chtěli poukázat na možné problémy, které novou legislativní úpravou nastanou. Upozornili jsme na nepřípustnou diskriminaci. Z uvedeného důvodu navrhuje, aby při nejbližší novele ZDP byla provedena následující úprava § 35ba odst. 2 ZDP, kdy „**písm. a)**“ **se nahrazuje slovy „písm. b)**“

- a) Do doby, než bude tato případná novela schválena, doporučujeme v souladu s § 55a ZSDP prominout daň z titulu uplatnění základní slevy na dani v případech, kdy v souladu s tím, co je uvedeno v tomto příspěvku, by při striktním postupu dle ZDP správně tuto slevu nebylo možné uplatnit respektive její uplatnění je sporné, neboť v souladu s výše uvedeným se v daném případě jedná o nesrovnalost v uplatňování daňových zákonů.

### Stanovisko Ministerstva financí

Počínaje rokem 2008 dojde k radikálnímu zvýšení základní slevy na dani, a to na 24 840 Kč ročně s tím, že daňový nerezident ČR bude moci tuto slevu uplatnit (obdobně jako doposud u dalších slev majících vazbu na osobu poplatníka) jen za podmínky, že prokáže, že jeho celoroční příjmy ze zdrojů na území České republiky činí nejméně 90% všech jeho příjmů. To ve svém důsledku vyvolalo nutnost změny ZDP v tom smyslu, že u zaměstnanců – daňových nerezidentů nelze tuto slevu uplatnit při výpočtu měsíční zálohy na daň a nebo v rámci ročního zúčtování záloh u zaměstnavatele (§ 38h odst. 12 a § 38g odst. 2), ale až po skončení roku a jen v daňovém přiznání. Daňoví nerezidenti, kteří splňují stanovené podmínky, tedy nárok na uplatnění této slevy na dani neztrácejí, pouze dochází k posunu v čase na právo tento nárok uplatnit.

Toto opatření vychází z doporučení Komise Evropských společenství č. 1994/79/ES z 21.12.1993 o zdaňování některých příjmů daňovým nerezidentům. Toto doporučení

v zásadě umožňuje členským státům EU do určité míry chránit vlastní daňové příjmy, což nabývá v podmínkách České republiky na významu především v souvislosti s radikálním cca 3,5 násobným zvýšením základní slevy na dani.

V intencích tohoto doporučení byl limit stanoven na 90%, a to z důvodu zachování konzistentnosti zákona o daních z příjmů, protože stejný limit je zákonem uplatňován v jiných případech - např. při uplatnění slevy na manželku, na plný nebo částečný invalidní důchod a na průkaz ZTP/P, dále při uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě a od r. 2008 též při uplatnění úroků z úvěrů použitých na financování bytových potřeb (půjde-li úvěrové smlouvy uzavřené po 1.1.2008).

Ze stanovisek námi v této věci dotázaných odborů MF vyplývá, že nelze vyloučit vznik rozporu s právem ES (čl. 39 ES o volném pohybu pracovníků) a dále že v předmětné věci není možné daň podle § 55a ZSDP prominout, neboť podle tohoto ustanovení lze daň prominout pouze z důvodu nesrovnalostí vyplývajících při uplatňování daňových zákonů, o což se v uvedeném případě nejedná. Mohlo by se jednat příp. o tvrdost zákona, kterou však nelze při prominutí daně podle § 55a ZSDP zohlednit (lze ji zohlednit pouze u prominutí příslušenství daně).

S ohledem na výše uvedené a vzhledem k tomu, že cílem komplexně provedené předmětné právní úpravy bylo postihnout především jinou skupinu poplatníků, nikoliv poplatníky s příjmy ze závislé činnosti (zahraniční pracovníky), je v současné době připraven návrh změny ZDP, který by měl tuto nepříznivou situaci řešit způsobem, který umožní při splnění zákonných podmínek přiznat základní slevu na dani zahraničním pracovníkům již při měsíčním zúčtování mezd a také následně za celé zdaňovací období v rámci ročního zúčtování daňových záloh u zaměstnavatele, tj. přiznávat jí zahraničním pracovníkům bez naplnění jakýchkoliv dalších podmínek a bez povinnosti podávat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

Konkrétně v ustanoveních § 35ba odst. 2, § 38g odst. 2 a § 38h odst. 12 ZDP je navržena právní úprava, která je uvedena v závěru příspěvku, tzn. že: „písm. a)“ se nahrazuje slovy „písm. b)“. A současně se navrhuje příslušným způsobem upravit přechodná ustanovení

### **Doplňující stanovisko MF:**

Návrh projednala a schválila Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR v rámci sněmovního tisku č. 360 s návrhem na účinnost od 1.7.2008. S ohledem na návrh v prodloužení účinnosti tohoto sněmovního tisku a všeobecnou snahu řešení v poskytování slev daňovým nerezidentům (v očekávání schválení novelizace příslušného ustanovení v zákoně o daních z příjmů) již v průběhu období do nabytí účinnosti změny bylo přijato opatření Ministerstva financí k odstranění tvrdosti na základě zmocnění v zákoně o daních z příjmů. Toto opatření umožní v souladu se zákonem o daních z příjmů upravit vybírání záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti již v průběhu roku – tj. budou v případě poskytnutí slevy na dani podle § 35ba odst. 1 písm. a) stanoveny za stejných podmínek a ve stejné výši jako u českých daňových rezidentů.

# Účetnictví

## Příspěvek 210/17.12.07 – příspěvek uzavřen

### 210/17.12.07 - Účetní období podílového fondu

Předkládá: Ing. Petra Pospíšilová, daňový poradce, č. osvědčení 2309

Předmětem příspěvku je posouzení skutečnosti, zda si může podílový fond zvolit hospodářský rok jako účetní období, tj. účetní období jiné, než jaké používá investiční společnost, která předmětný podílový fond spravuje.

#### *Legislativní rámec*

Použití hospodářského roku jako účetního období upravuje § 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění („zákon o účetnictví“), a to ve svém odst. 3:

*„Účetní jednotky, které nejsou organizační složkou státu, územním samosprávným celkem nebo účetní jednotkou vzniklou nebo zřízenou zvláštním zákonem<sup>1c)</sup>, mohou uplatnit hospodářský rok.“*

Odkaz na poznámku pod čarou 1c) přitom upřesňuje, že za zvláštní zákon v tomto případě považuje např. zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách v platném znění.

Odpověď na otázku, zda si může podílový fond zvolit jako účetní období hospodářský rok, tak musí vyplynout z analýzy dvou otázek, a to:

- je podílový fond účetní jednotkou?; a
- pokud je podílový fond účetní jednotkou, není účetní jednotkou vyloučenou z možnosti uplatňovat hospodářský rok podle § 3 odst. 3 zákona o účetnictví?

#### *Podílový fond jako účetní jednotka*

Základní vymezení účetních jednotek je uvedeno v § 1 odst. 2 zákona o účetnictví, kdy je pojem „účetní jednotka“ zaveden jako legislativní zkratka pro subjekty, na které se má vztahovat zákon o účetnictví. Přitom výčet těchto subjektů je uveden pod písm. a) až f) tohoto ustanovení a formulačně (jazykově) se tento výčet jeví jako výčet konečný s tím, že podílový fond není možno zařadit pod žádnou z citovaných kategorií (podílový fond není právnickou osobou, zahraniční osobou ani organizační složkou státu; ostatní položky se týkají výhradně fyzických osob). Z tohoto hlediska se pak nabízí závěr, že podílový fond není účetní jednotkou.

Domnívám se však, že takový závěr není správný. Definicí (§ 6 odst. 2 zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování v platném znění) je podílový fond souborem majetku, který náleží všem vlastníkům podílových listů, a není právnickou osobou. Nicméně už ustanovení § 2 odst. 2 vyhlášky č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, uvádí, že tato vyhláška se vztahuje i na podílové fondy. Je zřejmé, že už z titulu postavení vyhlášky,

kteřá provádí zákon o účetnictví jako právní normu vyšší právní síly, musí být podílový fond účetní jednotkou, jinak by vyhláška nemohla konstatovat, že se právě na podílové fondy vztahuje její působnost.

Skutečnost, že podílové fondy jsou účetní jednotkou, je však možno dovozovat i z dalších skutečností:

- investiční společnost má povinnost účtovat o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření s majetkem podílového fondu odděleně od předmětu účetnictví svého, z čehož vyplývá, že podílový fond má vlastní předmět účetnictví (viz § 16 odst. 1 zákona o kolektivním investování);
- investiční společnost jako správce a osoba obhospodařující podílový fond je povinna zajistit účtování o předmětu účetnictví podílového fondu tak, aby jí to umožnilo sestavit účetní závěrku za každý podílový fond; ve smyslu § 18 zákona o účetnictví sestavují účetní závěrku právě účetní jednotky;
- účetní závěrka podílového fondu musí být ověřena auditorem podle § 16 odst. 3 zákona o kolektivním investování; zákon o účetnictví předpokládá tuto možnost v § 20 odst. 1 písm. e) a opět v této souvislosti hovoří o účetní jednotce.

Je zřejmé, že jak zákon o kolektivním investování, tak zákon o účetnictví a související vyhláška zacházejí s podílovým fondem jako se zcela samostatnou jednotkou, a to i přes to, že podílový fond není právnickou osobou, a jako takový nemá právní subjektivitu. Na podílový fond se vztahují stejné povinnosti jako na jiné subjekty, které jsou účetními jednotkami. Z těchto právních předpisů tak lze dovozovat, že podílový fond je účetní jednotkou i přes to, že není výslovně uveden v § 1 zákona o účetnictví.

#### *Zákaz použití hospodářského roku*

Vzhledem k tomu, že odpověď na první otázku je kladná, je nutno se dále zabývat otázkou, zda je podílový fond účetní jednotkou vzniklou nebo zřízenou zvláštním zákonem, pro které je v § 3 odst. 3 zákona o účetnictví vysloven zákaz pro použití hospodářského roku jako účetního období. Otázkou tedy je, jaké zvláštní zákony měl zákonodárce na mysli při tvorbě tohoto ustanovení (kromě zákona o vysokých školách, na který je výslovně odkazováno v poznámce pod čarou).

I když je v teoretické rovině možno za zvláštní zákon ve vztahu k zákonu o účetnictví považovat i obchodní zákoník (zákon č. 513/1991 Sb., v platném znění), je taková interpretace nesmyslná, protože obchodní společnosti by pak nemohly jako účetní období používat hospodářský rok, což jistě úmyslem zákonodárce nebylo.

Domnívám se však, že takovým zvláštním zákonem není ani zákon o kolektivním investování, na jehož základě jsou podílové fondy zřizovány. Jako logický by se mohl jevit argument, že podílový fond by měl mít účetní období stejné jako investiční společnost, která takový podílový fond spravuje (tj. v podstatě systém, kdy investiční společnost a všechny podílové fondy jí spravované by měly mít stejné účetní období).

Zákon o kolektivním investování však upravuje i činnost investičních společností a investičních fondů, což jsou z hlediska jejich založení standardní akciové společnosti založené na základě příslušných ustanovení obchodního zákoníku. Zákon o kolektivním

investování sám o sobě neobsahuje zákaz volby hospodářského roku jako účetního období pro investiční společnosti, investiční fondy nebo podílové fondy. Lze proto dovozovat, že zákaz použití hospodářského roku se na investiční společnosti a investiční fondy nevztahuje (obchodní společnosti obecně mohou používat hospodářský rok), a tyto účetní jednotky si mohou za své účetní období zvolit hospodářský rok.

Není proto logický závěr, na jehož základě by si mohla investiční společnost zvolit jako účetní období hospodářský rok, zatímco podílové fondy jí spravované by musely účtovat v kalendářním roce kvůli zakazu § 3 odst. 3 zákona o účetnictví. Ani za těchto okolností by nebyl splněn požadavek, aby podílové fondy účtovaly ve stejném účetním období jako investiční společnost, která je spravuje. Žádný předpis neukládá povinnost investičním společnostem a podílovým fondům, aby účtovaly ve stejném účetním období, a interpretace zákona o účetnictví v tom smyslu, že podílové fondy nemohou účtovat v hospodářském roce nedává žádný smysl, protože ani taková interpretace nemůže zabránit tomu, aby investiční společnost si zvolila jako účetní období hospodářský rok, zatímco jí spravované podílové fondy jako účetní jednotky zřízené na základě zákona o kolektivním investování by byly povinny účtovat v kalendářním roce.

V tomto smyslu se vyjádřila rovněž Česká národní banka jako orgán regulace a dohledu nad kapitálovým trhem. Její sdělení je uvedeno v příloze tohoto příspěvku.

Rovněž důvodová zpráva k zákonu č. 437/2003 Sb., kterým se mění zákon o účetnictví<sup>1</sup>, a kterým byla právě zavedena nová úprava hospodářského roku v § 3 zákona o účetnictví uvádí, že „...*Z možnosti uplatnit hospodářský rok jsou vyjmuty ty účetní jednotky, které jsou přímo napojeny na státní rozpočet a kde by hospodářský rok znesnadnil zúčtování se státním rozpočtem...*“ jako vysvětlení k tomu, kterým účetním jednotkám není umožněno použití hospodářského roku. Z tohoto zdůvodnění nelze žádným způsobem dovozovat, že by zákonodárce za zvláštní zákon považoval zákon o kolektivním investování, když hlavním důvodem pro omezení možnosti uplatnit hospodářský rok pro některé účetní jednotky byla vazba financování těchto účetních jednotek z veřejných rozpočtů.

Z výše uvedených skutečností činím proto závěr, že ustanovení § 3 odst. 3 zákona o účetnictví nebrání podílovým fondům použít jako účetní období hospodářský rok.

#### *Závěr*

Podílový fond je účetní jednotkou, která může jako účetní období použít hospodářský rok. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice vhodným způsobem publikovat.

---

<sup>1</sup> viz sněmovní tisk 400/0 rozeslaný poslancům dne 10. července 2003, [www.psp.cz](http://www.psp.cz)



## Příloha:



NA PŘÍKOPÉ 28  
115 03 PRAHA 1

Sekce regulace a dohledu  
nad kapitálovým trhem

V Praze dne 3. října 2007  
Č.j.: Sp/514/377/2007  
2007/16056/540  
Počet stran: 2

Věc

### Dotaz z oblasti vedení účetnictví podílových fondů – shoda mezi hospodářským a kalendářním rokem

Dne 22. srpna 2007 pod evid. č. 2007/13917/540 Česká národní banka (dále jen ČNB) obdržela Vaše dotazy týkající se účetnictví tuzemských podílových fondů. Konkrétně dotaz ohledně shody hospodářského a kalendářního roku podílového fondu a dotaz, zda se musí účetní období podílového fondu shodovat s účetním obdobím investiční společnosti, která tento fond spravuje. K uvedenému dotazu sdělujeme následující:

Tuzemské podílové fondy účtují v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon stanoví dle § 3, odst. 2 následující: „Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, není-li dále stanoveno jinak. Účetní období se buď shoduje s kalendářním rokem nebo je hospodářským rokem. Hospodářským rokem je účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období může být kratší nebo i delší než uvedených dvanáct měsíců. Účetní období při vzniku účetní jednotky v období tří měsíců před koncem kalendářního roku nebo při zániku účetní jednotky v období tří měsíců po skončení kalendářního roku nebo hospodářského roku může být o příslušnou dobu delší než uvedených dvanáct měsíců.“

Dále dle § 3, odst. 3 zákona o účetnictví ve znění pozdějších předpisů: „Účetní jednotky, které nejsou organizační složkou státu, územním samosprávným celkem nebo účetní jednotkou vzniklou nebo zřízenou zvláštním zákonem, mohou uplatnit hospodářský rok. Uplatnit hospodářský rok lze pouze po oznámení záměru změny účetního období místně příslušnému správci daně z příjmů nejméně 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období, jinak účetní období zůstává nezměněno. Obdobně postupují účetní jednotky i při přechodu z hospodářského roku na kalendářní rok.“

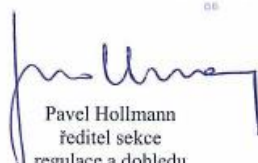
Žádný zákon podílovým fondům tedy neukládá, aby hospodářský a kalendářní rok byl stejný a zároveň není zákonem stanoveno, že účetní období podílového fondu se musí shodovat s účetním obdobím investiční společnosti, která tento fond spravuje.

Zároveň je třeba upozornit, že ČNB může požadovat informace od podílového fondu mimo pravidelné informační povinnosti také vždy například v polovině a na konci kalendářního roku s využitím § 8 zákona o dohledu v oblasti kapitálového trhu a o změně a doplnění

dalších zákonů ve znění pozdějších předpisů. Poskytnutí těchto informací je potřebné pro statistické a analytické účely, zejména pro provádění srovnávacích analýz.

S pozdravem

ČNB ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA  
Sekce regulace a dohledu  
nad kapitálovým trhem  
Na Příkopě 28, 115 03 Praha 1  
oe

  
Pavel Hollmann  
ředitel sekce  
regulace a dohledu  
nad kapitálovým trhem

  
Hynek Černý  
ředitel odboru  
kolektivního investování  
a penzijních fondů

## Stanovisko Ministerstva financí

Vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi (dále jen „vyhláška“) v § 2 odst. 1 písm. e) stanoví, že vyhláška se vztahuje také na investiční společnost nebo investiční fondy, tedy na právnické osoby. V § 2 odst. 2 je uvedeno, že vyhláška se vztahuje také na podílový fond, pro který vede investiční společnost oddělené účetnictví. To vyvolává domněnku, že podílový fond je účetní jednotkou.

*K posouzení, zda nebo není účetní jednotkou a k vyvrácení této domněnky je třeba se vrátit do období platnosti zákona č. 248/1992 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech. V uvedeném zákonu v § 14 Obhospodařování majetku v podílovém fondu v odstavci 1 písm. b) byla uložena investiční společnosti povinnost účtovat odděleně o každém podílovém fondu v soustavě podvojného účetnictví a dále bylo stanoveno, že ministerstvo stanoví účtovou osnovu a postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek. Podle tohoto zákona podílový fond nebyl právnickou osobou a tedy ani subjektem povinností a práv.*

*Proto při platnosti tohoto zákona a při tvorbě vyhlášky se stanovilo v § 2 odst. 2, že vyhláška se vztahuje také na podílový fond, a to podle souvisejících ustanovení v předmětných oblastech např. u zisků nebo ztrát z finančních operací, obsahové vymezení přílohy účetní závěrky. I z kontextu těchto ustanovení vyhlášky vyplývá, že podílový fond není účetní jednotkou.*

Na uvedeném pojetí se nic nezměnilo ani vydáním zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, i nadále je stanoveno, že podílový fond není právnickou osobou a že majetek v podílovém fondu obhospodařuje investiční společnost - srov. § 7 odst. 1 nebo také § 16 o účtování majetku v podílovém fondu.

**Podílový fond není (a nikdy nebyl) účetní jednotkou podle § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.** To mimo jiné i proto, že co se týče právnických osob soukromého práva provádí transpozici Čtvrté směrnice Rady 78/660/EHS a směrnic z ní odvozených, pro banky a finanční instituce jde o směrnici 86/635/EHS, které podávají taxativní výčet subjektů a jejich právních forem, na které se směrnice vztahují. Mezi těmito podílové fondy nejsou.

Při současné platnosti **zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů**, kdy v již zmíněném § 16 jsou stanoveny pravidla k účtování o majetku v podílovém fondu (jako svého druhu speciální ustanovení), se může ustanovení § 2 odst. 2 vyhlášky jevit jako nadbytečné. To však nic nemění na již shora uvedeném.

Na základě uvedených skutečností, zejména té že **podílový fond** není účetní jednotkou a tudíž **se na něj nevztahuje ustanovení § 3 odst. 3 zákona o účetnictví**. Změna účetního období u podílového fondu, ke kterému ovšem nevidíme důvod, by tak byla možná pouze prostřednictvím investiční společnosti.

# Daň z příjmů

**Příspěvek 216/21.01.07– MF předkládá stanovisko**

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

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

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

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

Nová úprava z § 29 odst. 1 ZDP, zní:

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

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

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

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

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

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

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

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

### ***B) Pojem „vyvolaná investice“***

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

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

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

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

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

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

**Ad (iv):** Podmínkou aplikace komentovaného ustanovení je převedení vedlejšího majetku (páteřních rozvodů, přípojek apod.) do vlastnictví jiného subjektu. Důvod převodu není omezen; právním titulem může být prodej/koupě, směna, dražba, zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví, darování, vklad do obchodní společnosti, zajištění převodem

práva a další. Podmínkou pouze je, aby jinému subjektu nově svědčilo vlastnické právo k převáděné věci.

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

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

### ***C) Časové souvislosti***

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

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

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

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

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

### ***D) Výnosy z prodeje majetku***

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

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

### ***E) Vztah k právní úpravě roku 2007***

Tam, kde nelze uplatnit komentovanou právní úpravu, je možné (za plnění dalších podmínek) aplikovat ustanovení § 24 odst. 1 písm. zc) nebo § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. Z tohoto pohledu je komentovaná právní úprava pouze jednodušším řešením, ke kterému dále existuje složitější řešení ze stávající právní úpravy. Dopady obou řešení na příjmovou stránku státního rozpočtu jsou v principu shodné; jde jen o snížení administrativní náročnosti při činnosti developerů. Odtud plyne benevolentní výklad komentovaného ustanovení, nabízený předkladateli.

### ***F) Prodej částí pozemků bez výstavby***

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

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

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

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

### ***Návrhy na opatření:***

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

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

#### **Z hlediska zákona o daních z příjmů**

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

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

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

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

# DPH

**Příspěvek 217/21.01.07 – příspěvek odložen – stanovisko bude projednáno předkladateli a doplněno**

## **217/21.01.07 - Problematika provozovny ve vztahu k registraci skupiny**

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

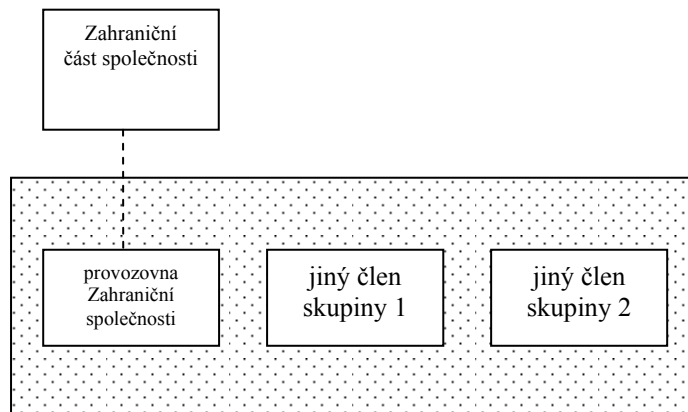
Účelem tohoto příspěvku je objasnit interpretaci některých ustanovení zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění zákona č. 261/2007 Sb. (dále jen „zákon o DPH“), který je účinný od 1. ledna 2008, při registraci skupiny podle § 5a, jejímž členem je provozovna osoby z jiného státu.

### **1 Úvod**

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

#### Sídlo v zahraničí - provozovna v tuzemsku

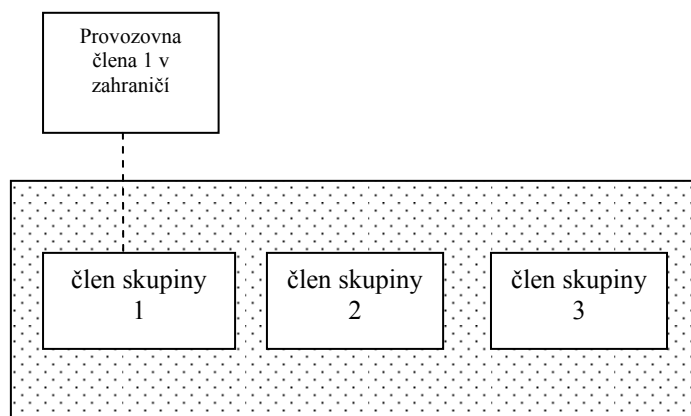
V praxi budou nastávat situace, kdy členem skupiny je osoba se sídlem nebo místem podnikání v jiném členském státě EU nebo v zahraničí (dále jen „Zahraniční společnost“), která má na území České republiky pouze provozovnu. Jelikož sídlo, místo podnikání nebo provozovna, které jsou umístěny mimo území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



### Sídlo v tuzemsku – provozovna v zahraničí

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

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



## **2 Vymezení osoby povinné k dani – variantní výklad**

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

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

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



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

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

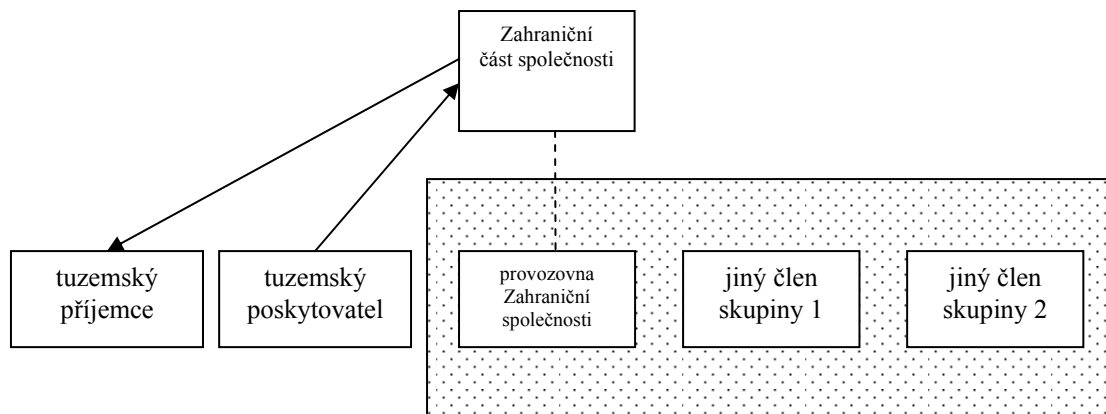
Zákon o DPH jednoznačně neupravuje, zda ve výše uvedeném případě, kdy je provozovna Zahraniční společnosti členem Skupiny v České republice, je nutné na Zahraniční společnost nahlížet z hlediska DPH jako na osobu povinnou k dani, která má v České republice provozovnu, či nikoliv. Existence dvou samostatných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

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

### **3 Analýza důsledků – varianty A a B**

#### **3.1 Registrace k DPH u činností mimo skupinu**

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



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

#### *Varianta A*

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

#### *Varianta B*

##### Sídlo v zahraničí - provozovna v tuzemsku

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

Jelikož Zahraníční společnost má v České republice provozovnu, nevztahují se na ni ustanovení § 94 odst. 11 resp. § 95 odst. 12 zákona o DPH. Zároveň se na Zahraníční společnost vztahují ostatní ustanovení § 94, včetně ustanovení odst. 1, podle kterého se Zahraníční společnost stává plátcem od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila obrat 1 milion Kč za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Zahraníční společnost by tedy v návaznosti na ustanovení § 95 odst. 1 měla povinnost podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrat.

Pojem obratu je dále vymezen v § 6 zákona o DPH. Podle poslední věty druhého odstavce se do obratu osoby registrované k DPH v jiném členském státě nebo zahraniční osoby povinné

k dani, které uskutečňují ekonomické činnosti v tuzemsku prostřednictvím provozovny umístěné v tuzemsku, zahrnují pouze výnosy nebo příjmy za plnění uskutečněná touto provozovnou.

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

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

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

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

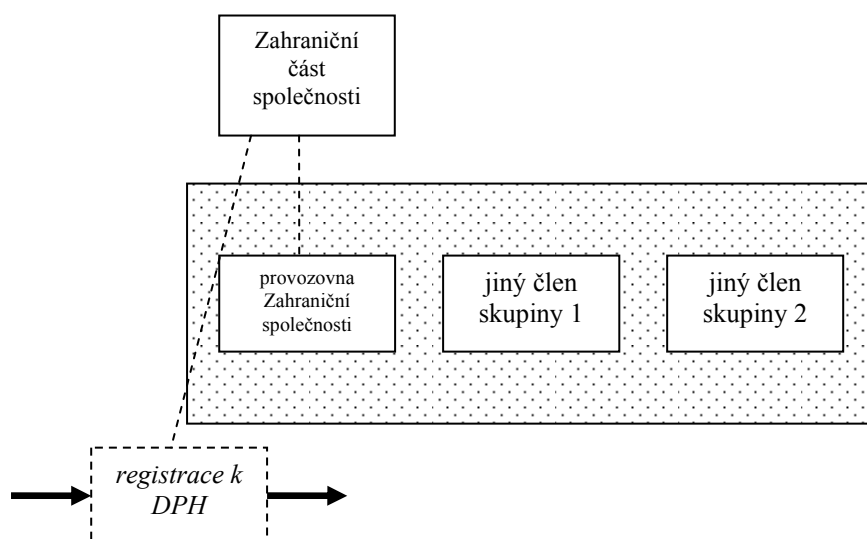
#### Sídlo v tuzemsku – provozovna v zahraničí

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

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

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

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



#### *Varianta A*

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

#### *Varianta B*

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

### 3.3 Nárok na vrácení DPH zaplacené v České republice

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

#### *Varianta A*

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

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

### Varianta B

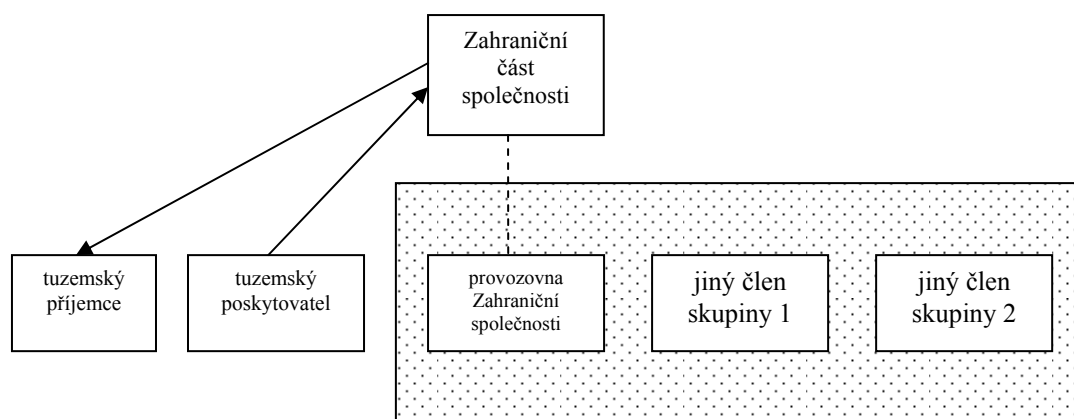
Zahraniční společnost má v České republice provozovnu. Z tohoto důvodu Zahraniční část společnosti nesplní podmínky nároku na vrácení DPH zaplacené v tuzemsku podle § 82 odst. 1 nebo § 83 odst. 1 zákona o DPH a tudíž nemá nárok na vrácení DPH v tuzemsku.

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

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

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

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



### Varianta A

Jelikož Zahraniční společnost je osobou registrovanou k DPH v jiném členském státě EU nebo zahraniční osobou a nemá pro účely DPH v České republice provozovnu, jsou splněny podmínky § 10 odst. 6 a 7 zákona o DPH. Místem plnění u služeb poskytovaných plátcem Zahraniční části společnosti je tedy místo, kde má Zahraniční společnost sídlo. Plátce tak u těchto služeb neuplatní českou DPH. Obdobně též místem plnění u těchto služeb poskytovaných Zahraniční částí společnosti plátcí je místo, kde má plátce sídlo, a tomuto plátcí tak podle § 15 odst. 1 zákona o DPH vznikne povinnost u těchto přijatých služeb přiznat a zaplatit českou DPH.

### Varianta B

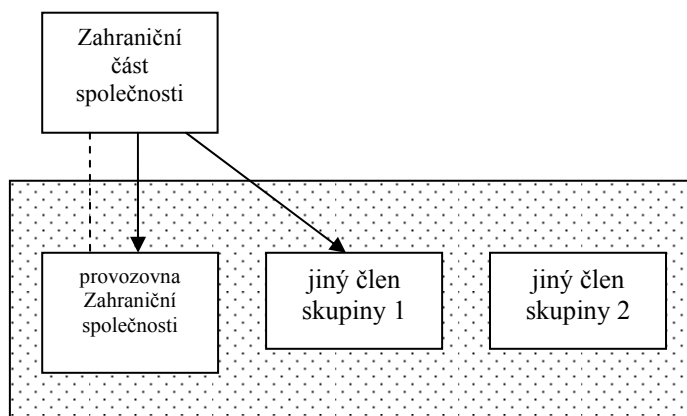
Zahraniční společnost má v České republice pro účely DPH provozovnu, tudíž pro posouzení místa plnění u služeb poskytovaných plátcem nebo Zahraniční částí společnosti nelze postupovat podle ustanovení § 10 odst. 6 a 7 zákona o DPH. V obou případech je tedy třeba určit místo plnění v souladu s § 9 zákona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

### 3.5 Uplatnění DPH u služeb poskytovaných Zahraniční společností Skupině

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

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

Následující obrázek ilustruje výše uvedenou situaci:



## *Služby poskytované vlastní provozovně*

U obou variant A i B je třeba analyzovat, zda služby poskytované Zahraniční částí společnosti provozovně v České republice představují z hlediska české DPH plnění, která jsou předmětem DPH či nikoliv. Otázka předmětu DPH ve vztahu zřizovatele a provozovny není zákonem o DPH specificky řešena. Touto otázkou se nicméně zprostředkovaně zabýval Evropský soudní dvůr (dále jen „ESD“) v případě *C-210/04 FCE Bank plc*. První otázkou, kterou ESD v případě FCE Bank odpovídal, bylo, zda Šestá směrnice má být vykládána v tom smyslu, že organizační složka může být považována za nezávislou osobu a tedy zda mezi touto organizační složkou a jejím zřizovatelem může existovat právní vztah v jehož důsledku jsou služby poskytované zřizovatelem organizační složce předmětem DPH. K této otázce ESD mimo jiné uvedl:

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

Služby poskytované Zahraniční částí společnosti provozovně v České republice tedy nejsou podle výše uvedeného případu ESD předmětem DPH. Je třeba dále zhodnotit, zda tento závěr bude ovlivněn skutečností, že provozovna je též členem Skupiny, která je považována za samostatnou osobu povinnou k dani.

Přestože ESD v případě FCE Bank zejména posuzoval, zda lze provozovnu považovat pro účely DPH za samostatnou osobu povinnou k dani, tento závěr odvozuje z charakteru plnění poskytovaných jejím zřizovatelem, tj. z posouzení, zda toto plnění je předmětem DPH.

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

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

V případě vztahu zřizovatele a jeho provozovny tato dvě kritéria naplněna nejsou, tudíž takové plnění není předmětem DPH. Tato dvě kritéria jsou zároveň ovlivněna pouze obecnými charakteristikami činností zřizovatele a jeho provozovny. Z této skutečnosti dovozujeme, že fikce zavedená § 5a zákona o DPH, podle které je skupina považována za samostatnou osobu povinnou k dani, nemůže být nadřazena základním principům určení předmětu DPH, zejména existenci právního vztahu mezi poskytovatelem a příjemcem určitého plnění.

Skutečnost, že provozovna je členem Skupiny, která je považována za samostatnou osobu povinnou k dani, tedy nemá podle našeho názoru vliv na uplatnění DPH u služeb poskytovaných mezi Zahraniční částí společnosti a její provozovnou.

#### *Služby poskytované jinému členovi Skupiny*

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

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

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

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

Služby poskytované provozovnou Zahraniční společnosti nebo Zahraniční částí společnosti provozovně tedy podle našeho názoru nebudou předmětem DPH. Služby poskytované Zahraniční částí společnosti jiným členům Skupiny nebo jinými členy Skupiny Zahraniční částí společnosti budou obecně předmětem DPH a uplatnění DPH u těchto služeb může být v závislosti na charakteru služby odlišné pro variantu A a variantu B.

#### **4 Závěry**

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

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

c) Postup označený jako varianta A dává z hlediska obecného uplatnění zákona o DPH výsledky logické. Nicméně ve srovnání se situací, kdy by zahraniční osoba nebyla členem skupiny, je uplatnění DPH v některých případech zcela odlišné. Toto by však nebyla jediná



odlišnost při uvedeném srovnání. Další odlišnost se například nachází při výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet DPH u skupiny.

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

## 5 Navrhované řešení

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

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

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

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

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

### Stanovisko Ministerstva financí

MF souhlasí se závěry předkladatele (uvedenými v bodě 4 příspěvku), tzn. v případě, kdy člen skupiny má zároveň sídlo nebo provozovnu, které jsou umístěny mimo tuzemsko a nejsou tudíž součástí skupiny, je nutno postupovat na základě varianty A.

V části 5 příspěvku (navrhovaná řešení) souhlasí MF s předkladateli s výjimkou 2. odstavce. Nelze souhlasit s přístupem, že mezi členem skupiny a jeho provozovnou umístěnou mimo tuzemsko (která není členem skupiny) nemůže automaticky nastat zdanitelné plnění. Je-li část osoby povinné k dani (v daném případě např. sídlo) ve skupině, uskutečňuje její provozovna umístěná mimo tuzemsko plnění vůči skupině, bez ohledu na to, kterému členovi skupiny je služba poskytnuta (jedno zda zřizovateli či jinému členovi). V daném případě nelze aplikovat rozsudek ESD FCE Bank (C-210/04). Zdanitelné plnění mezi provozovnou člena skupiny umístěnou mimo tuzemsko a skupinou (členem skupiny, který je zřizovatelem dané provozovny) nastane, jsou-li naplněny znaky zdanitelného plnění (právní vztah, reciproční plnění, přímé spojení mezi poskytnutou službou a obdrženou úplatou – jak jsou vymezeny např. rozsudky ESD C-16/93 Tolsma a C-102/86 Apple & Pear).

## Daň z příjmů

**Příspěvek 219/13.02.08 – MF předkládá stanovisko**

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

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

### 1. Úvod – popis problému

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

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

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

### 2. Analýza problému

#### 2.1 Zákon o daních z příjmů

Podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 2. zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. ledna 2008 (dále jen „ZDP“) jsou od daně z příjmů právnických osob osvobozeny příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 3 ZDP nebo stále provozovně společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, umístěné na území České republiky. Při splnění určitých podmínek mohou být na straně české mateřské společnosti nebo stále provozovny mateřské společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, osvobozeny i příjmy z převodu podílu v dceřiné společnosti se sídlem mimo Evropskou unii (§ 19 odst. 9 ZDP).

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

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

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

## **2.2 Smlouva o založení Evropského společenství**

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

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

Ustanovení SES o zákazu omezení volného pohybu kapitálu a svobody usazování mají podle právní nauky a judikatury ESD<sup>2</sup> vertikální přímý účinek, tj. jednotlivci se jich mohou dovolávat před národními soudy ve sporech s národními úřady. Předpisy Evropského společenství mají přitom v případě konfliktu s vnitrostátními právními normami aplikační přednost<sup>3</sup>.

## **2.3 Relevantní rozhodnutí Evropského soudního dvora**

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

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

- Ustanovení národní legislativy vztahující se na podíly osob z jednoho členského státu na kapitálu společnosti usazené v jiném členském státě, které jim umožňují rozhodný vliv na rozhodování společnosti a dovolují jim určovat její aktivity, spadají do

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

<sup>3</sup> Např. případ 6/64 *Costa v. ENEL*, případ 106/77 *Simmenthal II*

působnosti ustanovení SES o svobodě usazování (např. případ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, odst. 31). Ostatní případy investic do kapitálu společností spadají do působnosti ustanovení SES o volném pohybu kapitálu.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Osvobození příjmů z převodu podílů tak, jak je nyní v ZDP formulováno, znevýhodňuje společnosti z jiných členských států ve srovnání s českými společnostmi, neboť zdanění příjmů z prodeje podílů u mateřské společnosti z jiného členského státu snižuje celkový výnos z její investice do české dceřiné společnosti. Toto opatření tedy může odrazovat společnosti z jiných členských států od investování v České republice.

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

## **3. Navrhované řešení**

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

Evropské unie ve smyslu § 19 odst. 3 písm. a) ZDP a která nemá stálou provozovnu umístěnou na území České republiky.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Diskutované ustanovení bylo do zákona o daních z příjmů zapracováno formou poslaneckého pozměňovacího návrhu k tisku PSP č. 222. S ohledem na odůvodnění uvedené v tomto pozměňovacím návrhu (222/07), je hlavním účelem změny podpora vzniku regionálních řídicích center v České republice a posílení českých podnikatelů pro jejich expanzi do zahraničí, zatraktivnění České republiky pro zahraniční i tuzemské investory s cílem umožnit vznik pracovních míst pro velmi kvalifikované zaměstnance. Osvobození příjmů z převodu podílů mateřské společnosti v dceřiné společnosti je primárně směřováno na převody dlouhodobého finančního majetku, tj. podíly, které mateřské společnosti drží za účelem kontroly a řízení dceřiných společností. Je evidentní, že výše uvedených cílů je možné dosáhnout pouze pokud mateřská společnost vyvíjí na území České republiky aktivní činnost, která vede ke vzniku příjmů z podnikání.

Z hlediska slučitelnosti s právem ES se Ministerstvo financí v dané chvíli neztotožňuje s názorem předkladatele, neboť všichni poplatníci, kterým plynou příjmy ze zdrojů na území České republiky z aktivní činnosti vykonávané na území ČR mají na osvobození nárok. Jelikož ostatní poplatníci se nenacházejí ve srovnatelné situaci a s ohledem na účel zkoumaného ustanovení, bylo omezení vyhodnoceno jako v mezích čl. 58 SES. Ministerstvo financí souhlasí, že z hlediska finančního toku je situace srovnatelná s výchozí situací případu C-379/05 Amurta SGPS a C-170/05 *Denkavit*, avšak považuje za důležité, že se jedná o odlišný typ příjmu. Zatímco v citovaných případech se vždy jednalo o zdanění dividend, napadnuté ustanovení se týká zdanění kapitálových zisků (příjmů z převodu podílu ve společnosti), které se od dividend liší nejen svým charakterem, způsobem zdanění, i mírou regulace v právu ES.

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

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

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

## **Příspěvek 221/13.02.08 – MF předloží stanovisko dodatečně na březnovém KV KDP**

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

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

#### **1. Úvod**

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

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

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

#### **2. Obecný rozbor problému**

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

##### **2.1. Superhrubý základ daně**

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

V souvislosti s přijetím zákona č. 261/2007 Sb., o reformě veřejných financí došlo mj. ke změně vymezení základu daně (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 zaměstnance, 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 (dílčím 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.

### **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.

## 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.

### **3. Návrh na opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

# Daň z převodu nemovitostí

Příspěvek 220/13.02.08 – MF předkládá souhlasné stanovisko

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

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

### 1. Úvod

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

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

Této problematice se chceme věnovat v tomto příspěvku.

### 2. Popis problému - návrh řešení

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

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

citováno dle ASPI č. 22343 LIT; Eliáš, K. K vymezení podniku v českém obchodním zákoníku. Právní rozhledy, 1993, č. 3, str. 75, citováno dle ASPI č. 2661 LIT; Pelikánová, I. Komentář k § 5 zákona č. 513/1991 Sb., citováno dle ASPI č. 16929 LIT).

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

„...Z výše uvedeného jednoznačně vyplývá, že podnik v případě, že je předmětem závazkového právního vztahu či vztahu, ve kterém se úprava smlouvy o prodeji podniku použije obdobně, je tvořen jak aktivy, tak pasivy (jak pohledávkami, tak závazky). Proto i z tohoto důvodu je podnik věcí hromadou, která je tvořena souborem složek, které jsou posuzovány dohromady, a nikoliv jako řada na sobě nezávislých věcí. Esenciální vlastností podniku jsou právě úzké vazby mezi jeho jednotlivými složkami, které dohromady vytvářející více, než by vzniklo jejich prostým součtem. Definici věci hromadné (*universita rerum*) se věnoval např. Nejvyšší soud ve svém rozsudku ze dne 28. 2. 2006, sp. zn. 33 Odo 447/2004, [www.nsoud.cz](http://www.nsoud.cz), který dospěl k následujícím závěrům. „Občanský zákoník však pojem věci (§ 118 obč. zák.) nedefinuje ani jej jinak nevysvětluje. Nevylučuje přitom situaci, kdy více věcí může tvořit jediný předmět a je s nimi jako s jediným celkem nakládáno. V teorii se pro tento celek používá pojem „věc hromadná“ nebo též „soubor věcí“. Soubor věcí tvoří věci, které mají podobný nebo stejný charakter nebo jsou určeny ke stejnému účelu. Takovým předmětem občanskoprávních vztahů může být např. jídelní servis nebo sbírka poštovních známek či obrazů apod. Podmínkou toho, aby něco bylo možno považovat za soubor věcí, je, že musí jít o souhrn několika jednotlivých věcí, a nikoliv o úhrn pouhých součástí (§ 120 obč. zák.); druhou podmínkou je, aby ony věci byly považovány všeobecně (nikoliv jednotlivcem) za věc jedinou; u těchto jednotlivých věcí půjde o vztah souřadnosti a nikoliv podřadnosti (příslušnosti k věci hlavní) jako je tomu u příslušenství věci (§ 121 odst. 1 obč. zák.). Za soubor věcí lze považovat jednotlivé kusy nábytku v takovém počtu, provedení a uspořádání, pokud tvoří účelový, stylový nebo architektonicky jednotný celek, určený k vybavení zvlášť určené místnosti nebo sloužící zvláštnímu účelu; jednotlivé kusy tohoto souboru nejsou odstranitelné bez toho, že by se nenarušil tento jednotný celek.“ Naše platné soukromé právo hromadnou věc jako předmět právních vztahů nezná a podnik bývá chápán jako speciální, z obecné kategorizace v § 118 občanského zákoníku se vymykající zvláštní předmět soukromoprávních vztahů *sui generis* (viz např. Eliáš K.: K vymezení podniku v českém obchodním zákoníku, bližší citace viz výše).

*Nejvyšší správní soud má zato, že závěry uvedené výše je možno aplikovat rovněž na dispozici s podnikem jako takovým.....*

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

*Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že podnik je věcí hromadnou a jako takový musí být posuzován v rámci právních vztahů, a to i veřejnoprávního charakteru. Proto, jestliže je tento vkládán do základního kapitálu jiné společnosti, je hodnota tohoto vkladu tvořena součtem všech částí podniku, a to i v případě, že jsou jimi např. nemovitosti či závazky. Je-li součástí převáděného podniku či jeho části nemovitost, pak je pro účely daně z převodu nemovitostí určující, zda se do základního kapitálu vkládá pouze část hodnoty převáděného podniku či jeho části, neboť pouze vklady do základního kapitálu požívají osvobození ve smyslu ust. § 20 odst. 6 písm. e) daňového zákona. Jestliže je tedy zvýšeno základní jmění o celou hodnotu převáděného podniku či jeho části a je současně splněn časový test ust. § 20 odst. 6 písm. e) daňového zákona, je tento vklad od daně z převodu nemovitostí osvobozen. Správní orgán a krajský soud proto pochybily, dospěly-li ve svých rozhodnutích k jinému právnímu závěru....“*

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

- a) Na podnik (či jeho část) je z hlediska daňového nutné hledět jako na jeden celek (jde o věc hromadnou), přičemž při vkladu podniku povinně přecházejí i související závazky (v případě podniku či jeho části nelze tyto závazky vyloučit a nepřevést je).
- b) Hodnota podniku či jeho části je dána jako rozdíl mezi majetkem a závazky podniku či jeho části.
- c) Na vložení podniku je nutné pohlížet jako na jeden celek a není tedy možné jednotlivé součásti věci (podniku či jeho části) podrobovat samostatnému daňovému režimu:

d) Dani z převodu nemovitostí podléhá obecně částka, která není vložena do základního kapitálu. Pokud je však do základního kapitálu zapsána celá částka dle písmene b), žádná taková částka (která by byla vložena do jiných fondů vlastního kapitálu, než je základní kapitál) zde není.

e) Výklad správce daně vede de facto ke zdaňování závazků daní z převodu nemovitostí.

f) Výklad správce daně dále vede ke znemožnění či ztížení dispozicí s podnikem.

### **3. Závěr**

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

### **4. Návrh řešení**

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

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

**Souhlas se závěry předkladatele.** Jestliže je do obchodní společnosti vkládán podnik či jeho část, od daně z převodu nemovitostí je podmíněně osvobozen převod vlastnictví k nemovitosti či nemovitostem, jsou-li součástí podniku či jeho části, a hodnota podniku či jeho části stanovená posudkem znalce podle obchodního zákoníku je plně peněžně vyjádřena v základním kapitálu obchodní společnosti. Pokud hodnota podniku či jeho části je zčásti určena na splacení nepeněžitých vkladů a zčásti mimo hodnotu základního kapitálu (např. emisní ážio, výplata upisovateli, zdroj pro tvorbu rezervního fondu), podmíněně osvobozena je pouze část hodnoty nemovitosti či nemovitostí připadající na vklad do základního kapitálu. K tomu se uvádí, že územním finančním orgánům je rozsudek NSS 7 Afs 142/2006-59 ze dne 15. 10. 2007 znám a postupují v jeho intencích.

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

## Spotřební daň

**Příspěvek 222/13.02.08 – MF předkládá stanovisko, příspěvek odložen na březnový KV KDP**

### **222/13.02.08 - Dodání plynu a elektřiny provozovateli distribuční soustavy**

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

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

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

#### **1. Popis problému**

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

##### *1.1 Problém 1 - konečný spotřebitel*

Provozovatel distribuční soustavy se nepovažuje za konečného spotřebitele pro účely ZDZP ani ZDZE.<sup>4</sup> Dodavateli proto při dodání plynu/elektřiny provozovateli distribuční soustavy nevzniká povinnost přiznat a zaplatit daň.<sup>5</sup>

Dodavatel však nesmí na území ČR dodat plyn/elektřinu bez daně osobě, která není držitelem povolení k nabytí plynu/elektřiny bez daně.<sup>6</sup> V opačném případě by se dopustil správního deliktu<sup>7</sup>, za který by mu hrozila pokuta až 200 000 Kč<sup>8</sup> a při opakovaném spáchání deliktu by celní úřad zrušil dodavateli povolení k nabytí plynu/elektřiny bez daně<sup>9</sup>.

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

##### *1.2 Problém 2 - přeúčtování plynu/elektřiny jiné osobě*

<sup>4</sup> § 2 odst. 1 písm. c) ZDZP a § 2 odst. 1 písm. c) ZDZE

<sup>5</sup> § 5 odst. 1 písm. a) ZDZP a § 5 odst. 1 písm. a) ZDZE

<sup>6</sup> § 16 odst. 2 ZDZP a § 16 odst. 2 ZDZE

<sup>7</sup> § 27 odst. 1 písm. b) ZDZP a § 27 odst. 1 písm. b) ZDZE

<sup>8</sup> § 27 odst. 2 písm. a) ZDZP a § 27 odst. 2 písm. a) ZDZE

<sup>9</sup> § 15 odst. 2 písm. c) ZDZP a § 15 odst. 2 písm. c) ZDZE

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

## 2. Rozbor problematiky

### 2.1 Problém 1 - konečný spotřebitel

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

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

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

#### *Způsob (i)*

Dodavatel při dodání plynu/elektřiny provozovateli distribuční soustavy do odběrného místa uvedeného v příslušném povolení dodá veškerý plyn/elektřinu osvobozenou od daně. Dodavatel sice neporuší zákaz stanovený v § 16 ZDZP a § 16 ZDZE, ale postupuje v rozporu s ustanoveními § 2 odst. 1 písm. c) a § 5 odst. 1 ZDZP a § 2 odst. 1 písm. c) a § 5 odst. 1 ZDZE.<sup>10</sup>

#### *Způsob (ii)*

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

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

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

---

<sup>10</sup> Povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně není nutné v případech, kdy je plyn určený pro krytí ztrát při dopravě a skladování podle § 8 odst. 5 ZDZP.



## 2.2 Problém 2 - přeúčtování plynu/elektřiny jiné osobě

ZDZP i ZDZE stanoví, že povinnost přiznat a zaplatit daň nevzniká, pokud fyzická nebo právnická osoba, která nabyla zdaněný nebo osvobozený plyn/elektřinu, dodá takový plyn/elektřinu jiné fyzické nebo právnické osobě.<sup>11</sup>

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

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

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

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

ZDZP i ZDZE pracují s pojmy dodání i spotřeba, a přestože tyto pojmy přímo nedefinují, jejich použití potvrzuje, že jejich význam se neliší od běžného významu a že pojem dodání není synonymem ani podmnožinou pojmu použití<sup>12</sup>. Dodáním plynu/elektřiny nedochází k jeho spotřebě, proto nelze souhlasit s výše popsáním výkladem

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

Povinnost přiznat a zaplatit daň bude povinen odběratel v okamžiku, kdy plyn/elektřinu spotřebuje k jinému účelu, než na které se osvobození od daně vztahuje.<sup>13</sup>

## 3. Závěr

Navrhujeme proto přijmout a potvrdit následující sjednocující závěry:

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

<sup>11</sup> § 5 odst. 2 ZDZP a § 5 odst. 2 ZDZE

<sup>12</sup> Například vymezení pojmu den dodání v § 2 odst. 2 písm. b) ZDZP a ZDZE

<sup>13</sup> § 5 odst. 1 písm. d) ZDZP a § 5 odst. 1 písm. b) ZDZE

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

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

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

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

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

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

MF se proto může ztotožnit se závěrem 3.1 předkladatelů.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## DPH

### Príspevek 223/13.02.08 – MF žádá o odložení příspěvku na další jednání

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

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

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu ustanovení § 54 odst. 1 písm. y) zákona o DPH<sup>14</sup>, především k objasnění otázky, je-li od daně z přidané hodnoty osvobozeno pouze zprostředkování převodu cenných papírů ve smyslu příslušných českých právních předpisů<sup>15</sup>, nebo zda je od DPH osvobozeno též zprostředkování převodu obchodního podílu na společnosti s ručením omezeným<sup>16</sup>.

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

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

### 1. Česká legislativa

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

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

Převod obchodního podílu v § 54 jako finanční činnost osvobozená bez nároku na odpočet vyjmenován není. Ustanovení § 14 odst. 5 písm. c) zákona o DPH pak uvádí, že se převod obchodního podílu nepovažuje za poskytnutí služby.

Zákon o DPH tedy od daně bez nároku na odpočet osvobozuje pouze zprostředkování převodu akcií<sup>17</sup>. Osvobození se, striktně podle znění zákona o DPH, nevztahuje na zprostředkování převodu obchodního podílu na společnosti s ručením omezeným.

<sup>14</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>15</sup> Především dle zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech.

<sup>16</sup> Ve smyslu § 114 a násl. obchodního zákoníku.

<sup>17</sup> Tedy jinými slovy zprostředkování převodu práv podílet se na řízení akciové společnosti, jejím zisku a na likvidačním zůstatku při zániku společnosti.

## 2. Směrnice

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

Podle české jazykové verze článku 135(1)(f) Směrnice osvobodí členské státy<sup>18</sup> od DPH „činnosti včetně sjednávání, avšak vyjma řízení a správy, týkající se akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích, dluhopisů a jiných cenných papírů, kromě dokladů zakládajících právní nárok na zboží a práv nebo cenných papírů uvedených v článku 15(2) Směrnice“.

V souladu s ustálenou judikaturou Evropského soudního dvora nemůže být jedna jazyková verze Směrnice považována za nadřazenou ostatním zněním Směrnice. V případech, kdy vyvstane o výkladu určitého ustanovení Směrnice pochybnost, je třeba vykládat takové ustanovení ve světle všech jazykových verzí<sup>19</sup>.

Pro posouzení případných rozdílů jsme proto porovnali české znění ustanovení článku 135(1)(f) Směrnice se zněním anglickým<sup>20</sup>, německým<sup>21</sup> a francouzským<sup>22</sup>. Jednotlivé jazykové verze se přibližně významově shodují. Podle všech uvedených jazykových verzí se osvobození uplatní u činností souvisejících s podíly na společnostech a sdruženích včetně sjednávání.

Výkladem pojmu „sjednávání“ se zabýval ESD, který konstatoval<sup>23</sup>: „Sjednání je služba poskytovaná smluvní straně a odměňovaná touto smluvní stranou jako jasně vymezený akt zprostředkování. Může spočívat, mimo jiné, v upozornění smluvní strany na příležitosti k uzavření takové smlouvy, navázání kontaktu s druhou smluvní stranou nebo zprostředkování, jménem a na účet klienta, podrobností vzájemných plnění. Účelem takové činnosti je tudíž učinit vše nezbytné k tomu, aby smluvní strany uzavřely smlouvu, aniž by zprostředkovatel měl vlastní zájem ohledně obsahu smlouvy.“

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

---

<sup>18</sup> Za podmínek, které stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování tohoto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.

<sup>19</sup> Rozhodnutí Evropského soudního dvora C-372/88 Milk Marketing Board.

<sup>20</sup> „...transactions, including negotiation but not management or safekeeping, in shares, interests in companies or associations, debentures and other securities, but excluding documents establishing title to goods, and the rights or securities referred to in Article 15(2);“

<sup>21</sup> „...Umsätze – einschließlich der Vermittlung, jedoch nicht der Verwahrung und der Verwaltung –, die sich auf Aktien, Anteile an Gesellschaften und Vereinigungen, Schuldverschreibungen oder sonstige Wertpapiere beziehen, mit Ausnahme von Warenpapieren und der in Artikel 15 Absatz 2 genannten Rechte und Wertpapiere;“

<sup>22</sup> „...les opérations, y compris la négociation mais à l'exception de la garde et de la gestion, portant sur les actions, les parts de sociétés ou d'associations, les obligations et les autres titres, à l'exclusion des titres représentatifs de marchandises et des droits ou titres visés à l'article 15, paragraphe 2 ;“

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

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

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

### 3. Přímá účinnost Směrnice

Z ustálené judikatury ESD vyplývá<sup>24</sup>, že ustanovení národní legislativy, která byla do národního právního řádu implementována na základě závazné směrnice Evropského společenství, je nutné vykládat v souladu se zněním a účelem příslušné směrnice tak, aby bylo dosaženo směrnicí zamýšlených výsledků. Pokud národní zákon umožňuje více interpretací, je nutné se přiklonit k té interpretaci, která vede k cíli zamýšlenému směrnicí.

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

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

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

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

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

### 5. Implementace v jiných členských státech EU

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

Všechny výše uvedené členské státy implementovaly ustanovení článku 135(1)(f) Směrnice způsobem, který neomezuje uplatnění osvobození od daně pouze na převod a zprostředkování

<sup>24</sup> Například rozhodnutí ESD v C-80/86 Kolpinghuis

<sup>25</sup> Například rozhodnutí Evropského soudního dvora v případě C-8/81 Ursula Becker

převodu cenných papírů, ale pokrývá také převod a zprostředkování převodu podílů na společnostech a sdruženích.

### **Závěr**

Navrhujeme přijmout sjednocující závěr, že český plátce poskytující plnění spočívající ve zprostředkování převodu podílu na obchodní společnosti je, ve světle Směrnice, oprávněn toto plnění osvobodit od DPH bez nároku na odpočet.

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

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

MF žádá o odložení na příští jednání. Po vyjasnění problematiky převodu obchodních podílů z hlediska obchodního zákoníku předpokládáme projednání s předkladateli a předložení stanoviska na jednání KOOV v březnu.

**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>26</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 navržení jednoho z možných postupů jak zabránit narušení neutrality.

### **1. Vymezení vratných obalů**

Vratné obaly jsou definovány zákonem č. 477/2001 Sb., o obalech (dále jen „zákon o obalech“). Tento zákon samostatně definuje vratný obal, jeho uvádění na trh, jakož i termín opakované použití obalu. Zákon o obalech samostatně stanovuje povinnosti pro osoby, které uvádějí na trh výrobky spolu s obaly. Osoba, která uvádí na trh výrobky, jejichž obaly jsou opakovatelně použitelné, je povinna učinit opatření a zajistit jejich opakovatelné použití, přičemž opakovatelné použití je zajišťováno v systému otevřeném, uzavřeném nebo smíšeném<sup>27</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>26</sup> Nařízení vlády č. 111/2002 Sb., kterým se stanoví výše zálohy pro vybrané druhy vratných zálohovaných obalů

<sup>27</sup> Viz příloha č. 2 k zákonu o obalech



společném systému daně z přidané hodnoty<sup>28</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>29</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).

<sup>28</sup> Úř. věst. L 347 ze dne 11.12.2006,

<sup>29</sup> Úř. věst. L 145 16.6.1977

## Současnost

S účinností od 1. ledna 2005 došlo ke změně pravidel při aplikaci DPH na vratné obaly<sup>30</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 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>31</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

---

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

<sup>31</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

zdanitelné plnění nemůže být omezován v nároku na odpočet daně na vstupu ani za situace, že při tento spotřebuje v rámci uskutečňování svých zdanitelných plnění.

#### **4. Hodnocení současné zákonné úpravy DPH v České republice**

Ze srovnání mezi úpravou jak aplikovat DPH u vratných obalů podle směrnice 2006/112/ES a podle současně platného českého zákona se jeví, že současná česká úprava v případě některých typů vratných obalů narušuje jeden ze základních principů na kterých tato daň stojí a to princip neutrality. Zákon o DPH samostatně stanovuje speciální povinnost určitého odvodu DPH pro plátce a jím odvedená daň se stává daní konečnou, aniž by plátce mohl využít základního principu neutrality garantovaného směrnicí ES. Tato situace je pak silně v kontrastu proti nakládání s vratnými lahvemi, u kterých se do obchodních řetězců dostávají osoby neplátců daně a kde dochází ke skutečné spotřebě vratného obalu.

#### **5. Možnosti aplikace přímého a nepřímého účinku směrnice ES**

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

Zákon o DPH stanovuje, že pouze plnič účtuje DPH na vratné obaly, které jim nebyly vráceny, přičemž tuto musí účtovat jen k poslednímu dni kalendářního roku a mají vystavit doklad o použití, a nikoliv řádný daňový doklad. Pro některé plniče, přestože se pohybují jen v prostoru obchodních vztahů s jinými plátcí, daň účtovaná ve smyslu zákona o DPH přestává mít svoji, směrnicí garantovanou neutrální podstatu. Lze se domnívat, že zákonodárce neměl v úmyslu narušit neutralitu systému DPH a dopustit se tak porušení směrnice pro všechny možné situace. Přestože daňová neutrality je do určité míry narušena i v případě vratných lahví, za situace, kdy zálohovaná cena vratné lahve je stanovena právním předpisem jde o jinou záležitost. V případě právním předpisem pevně stanovené zálohované ceny pro konečného spotřebitele je chápáno, že tato pevně stanovená cena v sobě svým způsobem zahrnuje i veškeré příslušné daně<sup>32</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.

---

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

### Eurokonformní výklad národní úpravy

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

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

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

### Přímý účinek směrnice

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

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

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

## **6. Sankce připadající teoreticky v úvahu podle českého zákona**

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

## Závěr

Navrhujeme potvrdit, že:

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

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

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

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

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

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

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

**(a) 1. Úvod**

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

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

**(b) 2. Postup při vytvoření skupiny**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **a) kapitálově spojené osoby, přitom**

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

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

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

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

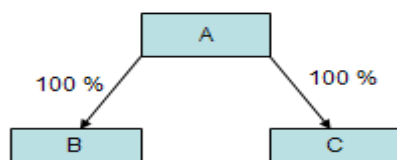
shodných postupů a principů, které jsou aplikovány pro stanovení kapitálově spojených osob pro účely zákona o daních z příjmů.

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

### (d) 3b. Příklady kapitálově propojených osob

#### *Příklad 1*

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



#### *Příklad č. 1 – kapitálově spojené osoby*

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

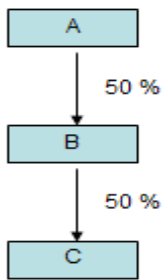
Zákon o DPH (stejně jako zákon o daních z příjmů) hovoří jak o přímém, tak i nepřímém podílu na kapitálu nebo hlasovacích právech. Jelikož nepřímý podíl na kapitálu či hlasovacích právech zahrnuje dle ustáleného výkladu k definici kapitálově spojených osob pro účely zákona o daních z příjmů i sesterské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

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

#### *Příklad 2*

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





*Příklad č. 2 – kapitálově spojené osoby*

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

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

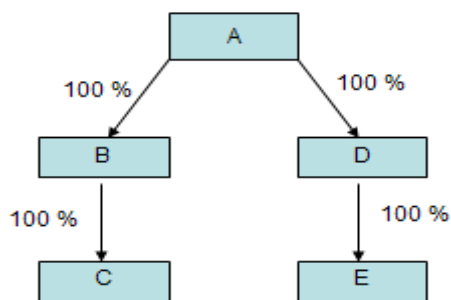
Nabízí se alternativa prostého násobení kapitálových podílů, tj. podíl A na B krát podíl B na C (numericky tedy  $0,5 \times 0,5 = 0,25$ ). Při tomto postupu by vycházelo, že společnost A má na společnosti C podíl ve výši 25%. Jelikož zákonem stanovená hranice podílu pro propojenost je 40%, při použití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

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

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

***Příklad 3***

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

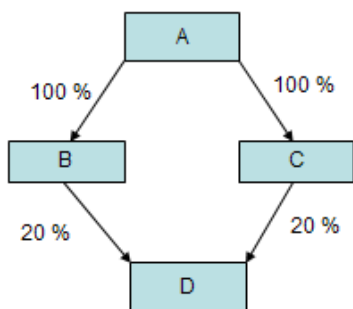


*Příklad č. 3 – kapitálově spojené osoby*

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

#### **Příklad 4**

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



*Příklad č. 4 – kapitálově spojené osoby*

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

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

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

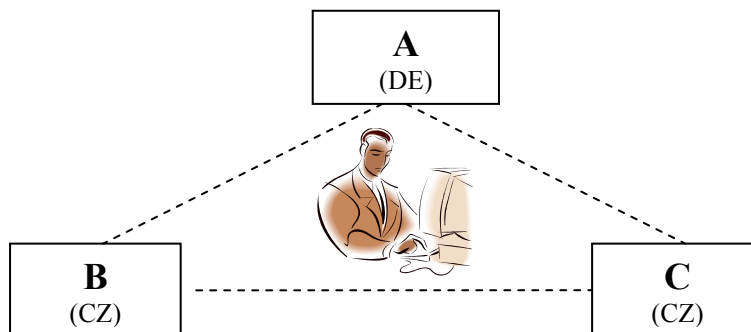
Jinak spojené osoby jsou ZDPH definovány v § 5a odst. 4 jako osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba. ZDP definuje jinak spojené osoby v § 23 odst. 7 písm. b). Jinak spojenými osobami podle tohoto ustanovení jsou osoby

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

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

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

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



*Příklad č. 5 – jinak spojené osoby*

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

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

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

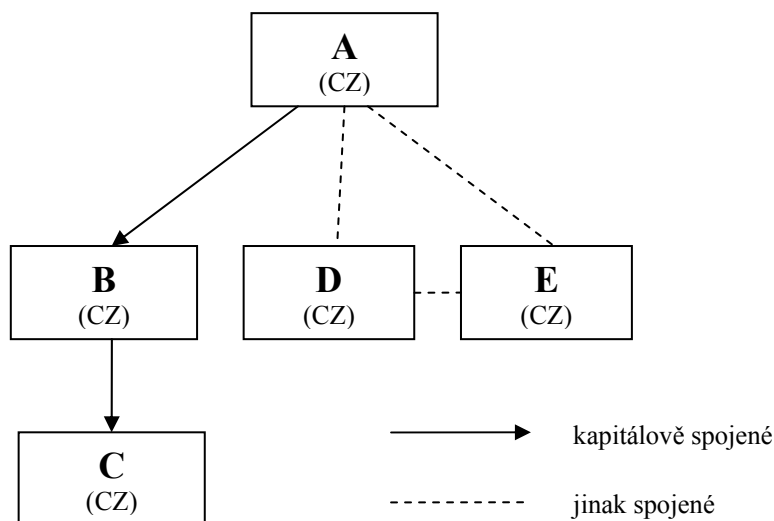
V této části příspěvku analyzujeme kombinace způsobů spojenosti osob, které mohou být spojenými osobami. Zejména se zaměřujeme na to, zda spojené osoby mohou být obecně osoby, z nichž některé osoby jsou jen kapitálově spojenými osobami a některé osoby jen jinak spojenými osobami.

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

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

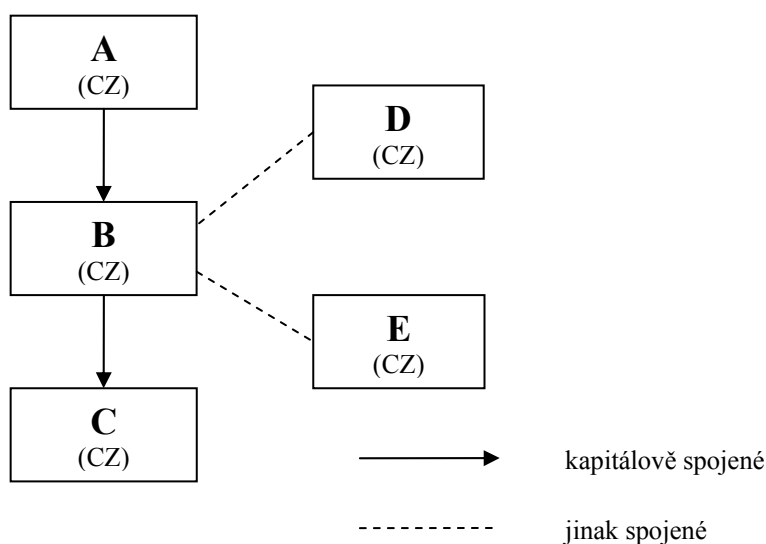
- pouze osoby, které jsou jinak spojenými osobami (viz část 4),
- osoby, které jsou zároveň kapitálově spojenými osobami a jinak spojenými osobami,
- kombinace všech tří výše uvedených možností s tím, že vždy musí existovat alespoň jedna osoba, která je kapitálově spojena se všemi kapitálově spojenými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

Poslední způsob tvorby spojených osob lze dokumentovat následujícími příklady:



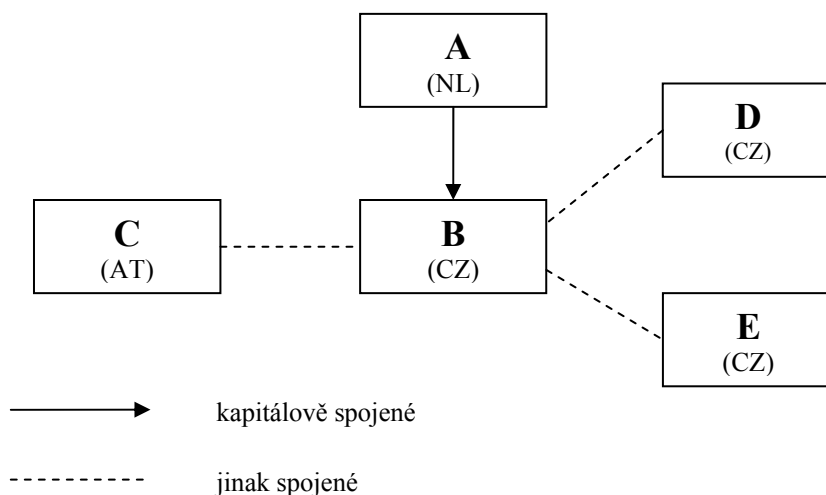
*Příklad č. 6 – kombinace kapitálově a jinak spojených osob*

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



### Příklad č. 7 – kombinace kapitálově a jinak spojených osob

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



### Příklad č. 8 – kombinace kapitálově a jinak spojených osob

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

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

#### (g) 6. Postup při definici skupiny

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

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

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

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

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

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

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

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

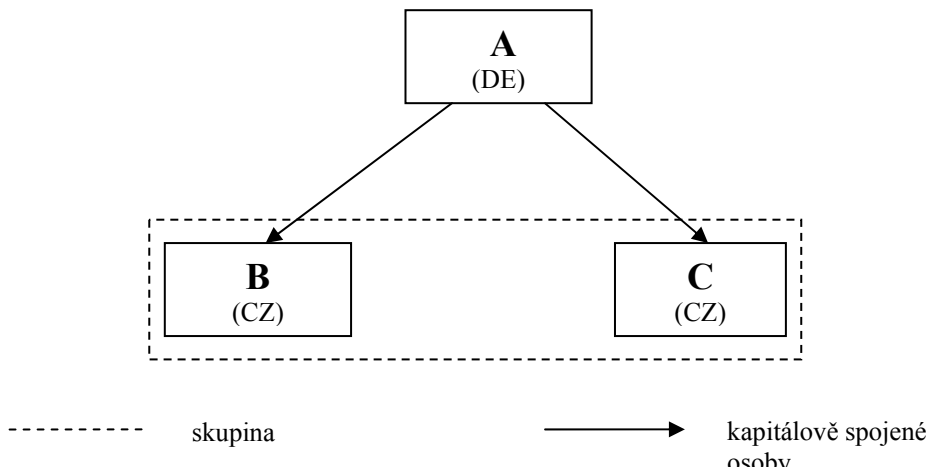
V praxi bude samozřejmě možné postupovat i tak, že mezi spojenými osobami nebudou v prvním kroku zahrnuty všechny existující osoby, které by mohly definici spojených osob splnit, protože v rámci postupu tvorby skupiny často nebude účelné vyhledávat veškeré osoby (např. zahraniční osoby, které v konečném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

Z tohoto postupu je zřejmé, že skupinu mohou tvořit:

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

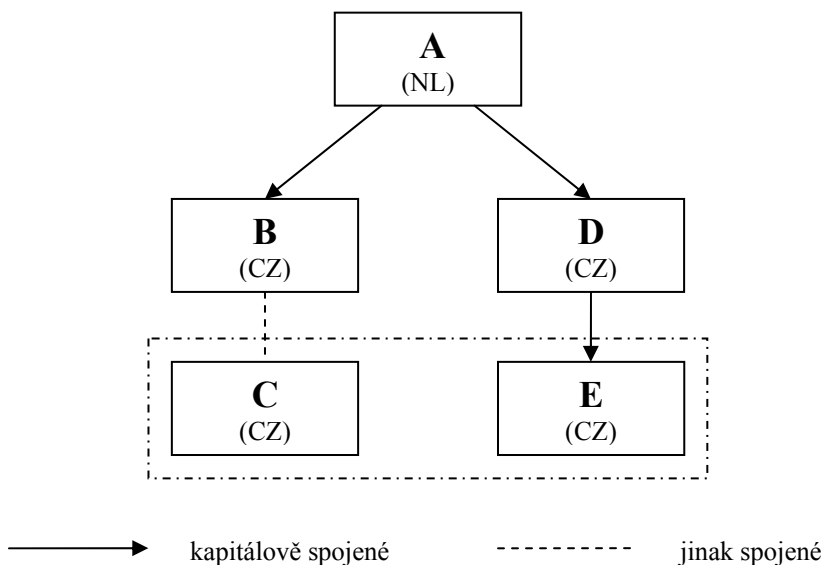
Jak uvádíme, kontrola splnění definice spojených osob je prvním krokem při stanovení osob, které tvoří skupinu. V dalších krocích tak podle našeho názoru již není nutné znovu posuzovat, zda je v rámci vybraných osob splněna definice spojených osob či nikoliv. Splnění definice § 5a odst. 2 ZDPH je tedy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

Výše uvedený výklad pojmu skupina dokumentujeme na následujících příkladech:



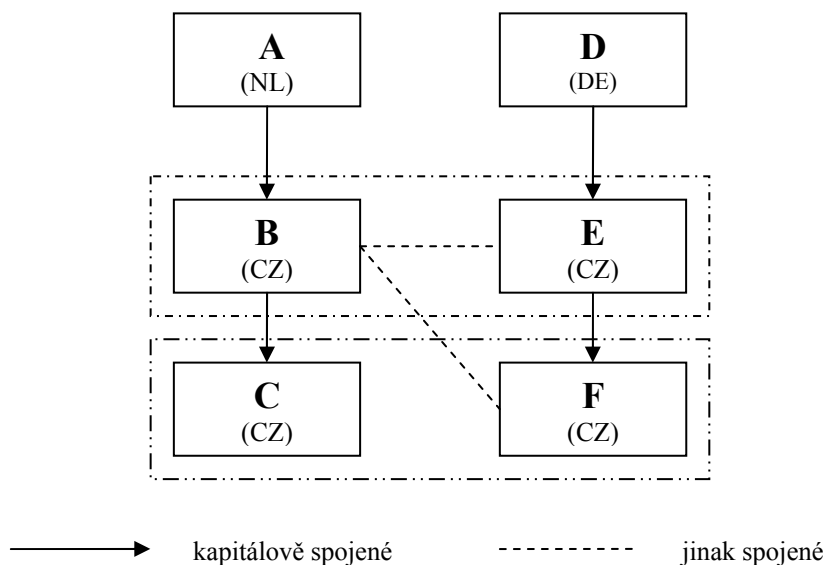
*Příklad č. 9 – skupina spojených osob*

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



*Příklad č. 10 – skupina spojených osob*

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



*Příklad č. 11 – skupiny spojených osob*

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

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

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

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

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

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



## (h) 7. Závěr

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Příspěvek je poměrně rozsáhlý, pro krátkost doby od obdržení příspěvků a vzhledem k přípravě novely pro jednání vlády nebylo možné připravit včas stanovisko, MF žádá o odložení na příští jednání. MF předpokládá, že před dalším KOOV předloží stanovisko, které bude projednáno s předkladateli.