

Ministerstvo financí
Letenská 15, Praha 1

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 31. 3. 2010

OBSAH

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

Daň z příjmů

293/20.01.10 - Některé otázky k praktické realizaci ustanovení § 36 odst. 7 ZDP. str. 2

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký
Mgr. Ing. Martin Houska, Ph.D.

Daň z nemovitostí

300/31.03.10 - Problematika lhůty pro podání daňového přiznání k dani z nemovitostí v případě přeměn str. 16

Předkládají: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osvědčení 320
Ing. Jana Rudišová, asistent auditora č. 2966/0

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

Daň z příjmů

297/24.02.10 - Účetní a daňová problematika spojená s nájemným hrazeným nájemci – členy bytových družstev a s.r.o. pronajímatelům – bytovým družstvům a s.r.o. str.21

Předkládá: Ing. Bc. Martin Durec

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

Daň z příjmů

301/12.05.10 - DPH u zaměstnaneckých benefitů z pohledu daně z příjmů

Předkládají: Ing. Otakar Machala
Ing. Jiří Nesrovnal
Ing. Radislav Tkáč

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 293/20.01.10 – předkladatel přepracoval příspěvek, MF předkládá stanovisko

293/20.01.10 - Některé otázky k praktické realizaci ustanovení § 36 odst. 7 ZDP

Předkládají: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826
Mgr. Ing. Martin Houska, Ph. D., daňový poradce. č. osvědčení 2959

Přesné a upravené znění příspěvku bude ještě předjednáno se zástupci MF ČR.

1. Úvod – právní úprava a její cíl

Novelou zákona o daních z příjmů (ZDP) č. 216/2009 Sb. byl § 36 ZDP doplněn o odstavec 7 v následujícím znění:

„(7) Zahrnou-li do daňového přiznání poplatníci uvedení v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, kteří jsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor, příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12, započte se sražená daň na jejich celkovou daňovou povinnost vztahující se k příjmům ze zdrojů na území České republiky, za které v České republice podávají daňové přiznání. Pokud nelze sraženou daň nebo její část započítat na tuto jejich celkovou daňovou povinnost proto, že poplatníkovi vznikla daňová povinnost ve výši nula nebo vykázal daňovou ztrátu anebo jeho celková daňová povinnost je nižší než daň sražená, vznikne ve výši daňové povinnosti, kterou nelze započítat, přeplatek^{35e)}. Nezahrne-li poplatník příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12 do daňového přiznání do konce lhůty stanovené zvláštním právním předpisem^{28b)}, použije se obdobně § 38e odst. 7.“

28b) zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků

35e) § 64 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Výše uvedené ustanovení nabylo účinnosti dnem vyhlášení zákona č. 216/2009 Sb. ve Sbírce zákonů, tj. 20. července 2009. Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit některé otázky, které mohou vzniknout při praktické aplikaci výše uvedeného ustanovení ZDP.

Je zřejmé, že cílem právní úpravy je zajištění rovného postavení českých daňových rezidentů a rezidentů z jiných členských států EU a EHP (pro přehlednost dále jen „nerezidenti“) ve věci zdaňování jejich příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12 ZDP, a to prostřednictvím odstranění diskriminace daňových nerezidentů vůči rezidentům v možnosti podat daňové přiznání na příjmy podrobené srážkové dani v ČR a uplatnit související daňově uznatelné náklady, resp. výdaje.

Základním východiskem interpretace ustanovení § 36 odst. 7 ZDP tedy je, aby jeho aplikace v praxi ve skutečnosti nešla proti uvedenému cíli a nezakládala tak diskriminaci daňových nerezidentů, a to jak v rovině hmotněprávní, tak i procesní.

Ke komplexnějšímu posouzení § 36 odst. 7 ZDP je rovněž nutné uvést ustanovení § 38e odst. 7 ZDP, na které je v § 36 odst. 7 ZDP odkazováno: „*Nepodá-li poplatník daňové přiznání do konce lhůty stanovené zvláštním právním předpisem, 28b) může místně příslušný správce daně poplatníka považovat částky zajištění daně za vyměřenou a uhrazenou daňovou povinnost poplatníka. Úhrn částek zajištění daně sražených a odvedených plátcí daně se v takovém případě považuje po uplynutí osmého měsíce po skončení zdaňovacího období za platbu na daň provedenou poplatníkem. Pokud poplatník nepodá do uplynutí lhůty, ve které lze daň vyměřit, daňové přiznání, považuje se daňová povinnost poplatníka za vyměřenou ve výši této platby.*“

Podle názoru předkladatele nezakládá skutečnost, že nadále se srážková daň uplatní pouze u nerezidentů, zatímco u rezidentů se srážková daň neuplatní, takovou míru diskriminace, že by to znamenalo rozpor se základními svobodami zakotvenými v primárním právu EU, neboť nová úprava umožní zásadně stejnou míru efektivního zdanění. Z tohoto důvodu není otázka přípustnosti srážkové daně předmětem tohoto příspěvku.

2. Uplatnění ustanovení § 36 odst. 7 ZDP z hlediska časového

Dle čl. 2 bodu 2 přechodných ustanovení k zákonu č. 216/2009 Sb., se ustanovení § 36 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona (tj. od 20. července 2009), lze použít již za zdaňovací období započaté v roce 2009. Důvodová zpráva k tomuto zákonu se ustanovením § 36 odst. 7 ZDP nezabývá, tzn., nezabývá se důvody, pro které byla změna zákona navržena.

Pokud jde o povahu ustanovení § 36 odst. 7 ZDP, nelze přehlédnout, že ve výsledku jde o problematickou kombinaci procesních a hmotněprávních prvků. Podstatou je sice možnost nerezidenta uplatnit vůči svým zdanitelným příjmům, resp. výnosům související daňové výdaje, resp. náklady – tedy jednoznačně hmotněprávní nárok. Zákonodárce však namísto toho, aby jednoduše stanovil princip, že si tito nerezidenti mohou u stanovených druhů příjmů vypočítat daň na čistém základě, a konkrétně uvedl, jaký je režim takového výpočtu, de facto upravil jen možnost podat daňové přiznání, a to ještě jaksí nepřímou („zahrnou-li“ a „nezahrneli“), a dále možnost zápočtu již sražené daně vůči daňové povinnosti a vznik vratitelného přeplatku. Tedy instituty jednoznačně procesní.

Jde tedy o situaci, kdy právo uplatnit náklady nevyplývá z žádného hmotněprávního ustanovení vnitrostátního práva, ale je založeno na tzv. přímo použitelných člácích Smlouvy o založení ES (dále jen „SES“)/nově Smlouvy o fungování EU (dále jen „SFEU“), interpretovaných v tomto smyslu judikaturou Evropského soudního dvora (dále jen ESD). Jinými slovy, ustanovení § 36 odst. 7 ZDP zavedené novelou č. 216/2009 Sb., přineslo pouze procesní postup, jak lze zdanění na čistém základě uplatňovat. Vzhledem k tomu, že závazek rovného zacházení se všemi občany EU (tzn. fyzickými a právníckými osobami) platí pro Českou republiku již od vstupu do EU, tj. od 1. května 2004, nové ustanovení § 36 odst. 7 ZDP lze chápat pouze jako procesní nástroj, jakým toto své právo mohou nerezidenti v České republice uplatňovat, a to již od 1. května 2004.

Proto lze předmětné ustanovení chápat jako návod, jak s ohledem na principy ekvivalence a efektivity práva ES/EU¹ uplatnit stávající procesní nástroje tak, aby „daňové hmotné“ právo vyplývající z práva ES/EU mohlo být uplatněno podobně jako „daňové hmotné“ právo založené na vnitrostátním právu.

Pokud tedy je to jinak možné (tzn., že tomu nebrání případně jiné ustanovení), lze právo na zdanění na čistém základě uplatnit postupem upraveným v § 36 odst. 7 ZDP, a to za dodržení lhůt pro vyměření daně, i za zdaňovací období od vstupu ČR do ES/EU před rokem 2009. Ostatně jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 13.11.2009 sp. zn. 5 Afs 53/2009 (s odkazem na náleží Ústavního soudu ze dne 21. 2. 2006 sp. zn. Pl. ÚS 19/04), „počínaje 1. květnem 2004 je každý orgán veřejné moci povinen aplikovat komunitární právo přednostně před českým právem tehdy, pokud je český zákon v rozporu s právem komunitárním“.

V této souvislosti lze dále uvést, která ustanovení SES/SFEU přicházejí v úvahu u kterých typů příjmů vyjmenovaných v § 36 odst. 7 ZDP:

- § 22 odst. 1 písm. c): příjmy ze služeb – zde je třeba hmotné právo hledat na podkladě volného pohybu služeb – čl. 49 SES/56 SFEU,
- § 22 odst. 1 písm. f): příjmy z výkonu nezávislých povolání, osobně vykonané činnosti nebo příjmy sportovců a umělců – zde je třeba hmotné právo hledat na podkladě základní svobody vnitřního trhu – volného pohybu služeb – čl. 49 SES/56 SFEU,
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 1: licenční poplatky (průmyslová práva/software/know-how) - podle přílohy směrnice 88/361/EHS by měly „Platby z autorských práv: patenty, průmyslové vzory, obchodní známky a vynálezy (postoupení a převody plateb vyplývajících z postoupení)“ spadat pod volný pohyb kapitálu podle čl. 56 SES/ 63 SFEU – podobný závěr lze zřejmě učinit k platbám za software a know-how,
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 2: jako předchozí bod,
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 4: úroky a jiné výnosy z půjček a vkladů – v zásadě by mělo jít o volný pohyb kapitálu podle přílohy směrnice 88/361/EHS, pokud jde o příjmy dosahované při soukromém podnikání, pokud ale půjde o příjmy fyzických nepodnikajících osob, bude třeba se spolehnout na volný pohyb služeb,
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 5: příjmy z užívání movité věci – bude záležet na konkrétních okolnostech,
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 6: odměny členů statutárních orgánů - v úvahu přichází svoboda usazování dle čl. 43 SES/49 SFEU (teoreticky i volný pohyb pracovníků)
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 12: sankce ze závazkových vztahů: nelze obecně zařadit, bude záležet na konkrétních okolnostech.

Související otázkou je, zda podání daňového přiznání ve vztahu k příjmům uvedeným v § 36 odst. 7 ZDP je právem nerezidentů nebo jejich povinností.

Povinnost podat daňové přiznání je pro fyzické osoby stanovena v § 38g ZDP tak, že tuto povinnost nemá ten, komu plynou jen příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou (odst. 1), popřípadě pokud poplatník podává daňové přiznání, není povinen takové příjmy v něm uvádět, pokud „nevyužije“ postup podle § 36 odst. 7 ZDP.

¹ Princip ekvivalence znamená, že vnitrostátní procesní úprava výkonu práv vyplývajících z práva ES/EU nesmí být méně příznivá než vnitrostátní procesní úprava výkonu práv vyplývajících z vnitrostátního práva. Princip efektivity znamená, že vnitrostátní procesní předpisy nesmí znemožnit nebo podstatně ztížit výkon práv vyplývajících z práva ES/EU (základ obou těchto principů byl definován v judikatuře ESD 33/76 REWE a 45/76 Comet).

Úprava povinnosti podávat daňové přiznání pro právnické osoby obsažená v § 38m ZDP nedoznala v souvislosti s přijetím ustanovení § 36 odst. 7 ZDP žádné změny. Podle odst. 7 uvedeného ustanovení povinnost podat daňové přiznání nemá poplatník, který má příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou.

Uvedená ustanovení týkající se povinnosti podávat daňové přiznání tedy jednoznačně potvrzují, to, co vyplývá již z formulace ustanovení § 36 odst. 7 ZDP (konkrétně z tam užitého podmiňovacího způsobu „zahrnou-li“ a „nezahrne-li“), že totiž je na volné úvaze nerezidentů, zda daňové přiznání v těchto případech podají či nikoli. Jinými slovy, že podání daňového přiznání je právem nerezidenta, nikoli jeho povinností.²

Na uvedeném závěru nemohou nic změnit ani ustanovení § 38d odst. 4 a 5 ZDP, protože tyto mohou být aplikovány pouze v případě, že se nerezident rozhodne využít svého práva daňové přiznání podat.

Dále ze závěru, že podání daňového přiznání je právem, nikoli povinností nerezidenta, lze logicky odvodit i právo nerezidenta, v případě, že se rozhodne pro postup podle § 36 odst. 7 ZDP, zahrnout do daňového přiznání jen některé z příjmů uvedených v § 36 odst. 7 ZDP plynoucích mu ze zdrojů na území ČR.

V této souvislosti je třeba vzít v potaz, že typy příjmů uvedené v § 22 a § 36 odst. 7 ZDP jsou svou povahou různé (např. aktivní, pasivní) a žádným způsobem spolu nesouvisí (z výše uvedeného výčtu je zřejmé, že se často opírají i o jiné základní svobody zakotvené v právu ES/EU), přičemž není vyloučeno, aby jeden subjekt měl ze zdrojů na území ČR několik odlišných typů příjmů a s tím související odlišný rozsah výdajů/nákladů vztahujících se k jednotlivým typům příjmů. Dále (a to i v případě, kdy se jedná o tentýž typ příjmu podle § 22 a § 36 odst. 7 ZDP) je třeba vzít v potaz, že zdroji těchto příjmů mohou být nijak nesouvisející plátcí, kteří srážku provádí zcela samostatně.

Má-li tedy nerezident více typů příjmů uvedených v § 22 a § 36 odst. 7 ZDP ze zdroje na území ČR, popř. jeden typ příjmu, avšak z vícero zdrojů na území ČR (a to i v průběhu jednoho zdaňovacího období), může postup podle § 36 odst. 7 ZDP uplatnit pouze ve vztahu k těm příjmům, které si zvolí a nemá povinnost zahrnout do daňového přiznání souhrnně všechny tyto příjmy (v takovém případě si samozřejmě nerezident může uplatnit výdaje/náklady pouze ve vztahu k těm příjmům/výnosům, které zahrne do daňového přiznání). Z ustanovení § 36 odst. 7 ZDP ani jiného ustanovení ZDP nevyplývá v tomto směru žádné omezení. Ani z podstaty věci, tzn. zamezení diskriminace nerezidentů, nelze odvodit povinnost zahrnout do daňového přiznání všechny příjmy uvedené v § 22 a § 36 odst. 7 ZDP a dosažené nerezidentem v daném zdaňovacím období.

Konečně, je-li podání daňového přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP právem, nikoli povinností, pak skutečnost, že se nerezident v jednom zdaňovacím období rozhodne k postupu podle § 36 odst. 7 ZDP nijak nedeterminuje jeho postup v následujících daňových obdobích ohledně obdobného příjmu (tzn., že se může rozhodnout daňové přiznání v dalším zdaňovacím období nepodat). Opačný závěr by z práva nerezidenta podat daňové přiznání učinil de facto (v dalších letech po podání časově prvního daňového přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP)

² Je zde tedy rozdíl oproti režimu zajišťování daně podle § 38e ZDP, kdy povinnost podávat daňové přiznání je dána, byť existuje ustanovení, které předvídá, co se stane, když přiznání podáno nebude - § 38e odst. 7 ZDP.

povinnost, přitom takový závěr zcela postrádá právní základ, neboť tato povinnost není výslovně v platném právu uvedena – viz výše.

3. Oznamovací povinnost

V souvislosti s právem daňového nerezidenta podat daňové přiznání vzniká otázka, zda se subjekt, který hodlá postupovat podle § 36 odst. 7 ZDP musí před podáním daňového přiznání zaregistrovat k dani z příjmů nebo oznámit zahájení činnosti nebo pobírání příjmů podrobených dani postupem § 33 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (ZSDP).

Z § 33 odst. 2 ZSDP plyne obecná povinnost poplatníka oznámit správci daně do třiceti dnů skutečnost, že začal vykonávat činnost nebo pobírat příjmy podrobené dani. ZSDP neobsahuje výjimku z této oznamovací povinnosti (na rozdíl od povinnosti registrační – viz § 33 odst. 5 ZSDP) v případě, kdy daňový nerezident pobírá příjem ze zdroje na území ČR podrobený srážkové dani. Tato povinnost by se měla uplatnit vždy, bez ohledu na případný následný postup podle § 36 odst. 7 ZDP.

Pokud však zahraniční subjekt tuto povinnost nesplní, popř. splní ji opožděně, nemá tato skutečnost vliv na postup podle § 36 odst. 7 ZDP. To znamená, že podané daňové přiznání je platné i v případě, že mu nepředchází výše uvedené oznámení. Pokud je z podaného přiznání seznatelné, že se týká postupu podle § 36 odst. 7 ZDP a toto přiznání obsahuje všechny údaje nutné pro oznámení podle § 33 odst. 2 ZSDP, tak by toto přiznání měl správce daně vyhodnotit zároveň jako oznámení podle § 33 odst. 2 ZSDP, i když nebylo podáno na formuláři předepsaném ministerstvem financí, a neměl by už dále vyžadovat samostatné oznámení. Rovněž by, s ohledem na to, že podání daňového přiznání je právem, nikoli povinností, nebylo účelné uplatňování sankce podle § 37 ZSDP za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy.

Podle názoru předkladatele nemá daňový nerezident, který má pouze příjmy, u kterých může postupovat podle § 36 odst. 7 ZDP, v České republice daňovou registrační povinnost podle § 33 odst. 1 ZDP. Navíc registrační povinnost je i pro takové případy vyloučena v § 33 odst. 5 ZSDP. To znamená, že správce daně tomuto subjektu nevydává rozhodnutí o daňové registraci, ale na vyžádání by mohl vydat potvrzení o provedení oznámení podle § 33 odst. 2 ZSDP.

4. Místní příslušnost správce daně

Další otázkou je určení místně příslušného správce daně daňového nerezidenta. Ustanovení § 4 ZSDP výslovně referuje ke srážkové dani v odst. 10, nicméně se lze domnívat, že pro určení správce daně pro podání daňového přiznání se toto ustanovení nepoužije (srážková daň již aplikována nebude). Navíc se odst. 10 týká pouze plateb od finančních institucí, takže jeho praktická využitelnost ve vztahu k § 36 odst. 7 ZDP je jen omezená.

Prakticky by se tedy mělo v první řadě přiměřeně uplatnit ustanovení § 4 odst. 3 ZSDP, podle něhož by měl nerezident určit místně příslušného správce daně podle toho, kde na území ČR vykonává své hlavní činnosti.

Aplikace ustanovení § 4 odst. 3 ZDP však přichází v úvahu pouze u aktivních typů příjmů (tzn. z činnosti aktivně vykonávané nerezidentem na území ČR), tedy např. u příjmů ze služeb

podle § 22 odst. 1 písm. c) ZDP nebo u příjmů z výkonu nezávislých povolání a příjmy umělců a sportovců podle § 22 odst. 1 písm. f) ZDP.

Naopak u tzv. pasivních příjmů, které nepocházejí z bezprostřední aktivní činnosti rezidenta v ČR, jakými jsou např. licenční poplatky či úroky podle § 22 odst. 1 písm. g) ZDP, není možné místně příslušného správce daně podle výše uvedeného kritéria určit, a proto se uplatní pravidlo podle § 4 odst. 4 ZSDP, podle něhož bude místně příslušným Finanční úřad pro Prahu 1.

Nicméně nesprávné určení místně příslušného správce daně nemůže mít pro nerezidenta negativní důsledky, protože v případě učinění podání vůči nepřislušnému správci daně se uplatní § 22 ZSDP, který stanoví povinnost tomu správci daně, u něž bylo podání učiněno, předat podání místně příslušnému správci a rovněž upravuje zachování lhůty. Pro praktickou aplikaci lze doporučit, aby při podání daňového přiznání nerezident připojil stručné písemné vysvětlení, proč určil toho kterého správce daně jako svého místně příslušného.

5. Uplatnění § 36 odst. 7 ZDP v návaznosti na aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění

Zdanění typů příjmů uvedených v § 36 odst. 7 ZDP je modifikováno příslušnými smlouvami o zamezení dvojího zdanění. Jestliže aplikovatelná smlouva o zamezení dvojího zdanění omezuje rozsah zdanění v ČR – zejména čl. 11 a 12, které stanoví maximální zdanění procentem obvykle z hrubého příjmu, pak ani srážková daň ani postup podle § 36 odst. 7 ZDP nemůže vést ke zdanění ve vyšší částce, než činí omezení podle uvedené smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

ČR je totiž povinna ve smyslu čl. 1 odst. 2 Ústavy dodržovat své mezinárodní závazky, přičemž podle čl. 10 Ústavy platí, že vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas, se použijí přednostně, pokud zákon stanoví něco jiného. Tento princip je konkrétně promítnut i v § 37 ZDP.

Ostatně, jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 8.6.2009 sp. zn. 2 Afs 83/2008, „za situace, kdy je zvažováno zdanění plnění poskytovaných mezi daňovými rezidenty různých států je, při existenci smlouvy o zamezení dvojího zdanění, nutno primárně vycházet z úpravy této smlouvy, což zcela jasně vyplývá z § 37 zákona o daních z příjmů“.

Pokud aplikovatelná smlouva o zamezení dvojího zdanění nedovoluje ČR vůbec podrobit dotčený příjem dani, pak se neuplatní ani srážková daň, ani není třeba uvažovat o podávání daňového přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP (v takovém případě by nebylo ani možné uplatnit související náklady, neboť podle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP jsou související náklady nedaňové).

V této souvislosti lze dále konstatovat, že míra zdanění příjmu nerezidenta postupem podle § 36 odst. 7 ZDP nemůže přesáhnout míru zdanění srážkovou daní podle § 36 odst. 1 a 2 ZDP, tzn., že skutečnost podání přiznání nemůže zhoršit daňové postavení nerezidenta.

Důvodem je skutečnost, že v opačném případě by došlo k rozdílnému (nevýhodnému) zdanění příjmu nerezidenta, který by byl rezidentem jednoho členského státu EU nebo EHP a který by se rozhodl uplatnit postup podle § 36 odst. 7 ZDP, a to v porovnání s rezidentem jiného členského státu, který by postupem podle § 36 odst. 7 ZDP nevyužil a jemuž by tak byla daň

pouze sražená. Takové nerovné zacházení s rezidenty různých členských států EU a EHP vyloučil ESD v rozhodnutí C-521/07 Komise proti Nizozemí³.

6. Lhůta pro podání daňového přiznání nerezidentem

Podle § 36 odst. 7 ZDP pokud poplatník nezahrne příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12 ZDP do daňového přiznání do konce lhůty stanovené zvláštním právním předpisem, použije se obdobně § 38e odst. 7 ZDP. Odkazem pod čarou je jako zvláštní právní předpis uveden zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Ten však ve vztahu k daňovému přiznání uvádí několik lhůt, a to zvlášť pro řádné, opravné a dodatečné přiznání. Standardně by mělo jít o lhůtu pro podání řádného daňového přiznání podle § 40 odst. 3 ZSDP (obdobný závěr lze učinit i ke lhůtě podle první věty § 38a odst. 7 ZDP).

Podle § 36 odst. 7 ZDP však má nerezident právo a nikoliv povinnost podat daňové přiznání (viz výše). Nerezident tedy může podat daňové přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP kdykoliv a daňová povinnost mu na základě tohoto přiznání může být vyměřena do konce tříletého prekluzivního období podle § 47 ZSDP.

Klíčová je zde „obdobná“ aplikace § 38e odst. 7 ZDP. Pokud nerezident nepodá daňové přiznání do lhůty podle § 40 odst. 3 ZSDP, pak správce daně „může“ (text § 38e odst. 7 ZDP), resp. bude (nerezident má právo nikoli povinnost podat daňové přiznání - tzn., že správce daně nemůže činit žádné kroky k podání daňového přiznání – např. podle § 44 ZSDP) považovat sraženou daň za vyměřenou a uhrazenou daňovou povinnost poplatníka. Tato konstrukce v podstatě představuje fikci vyměření daně v určité výši, a to bez skutečně podaného daňového přiznání.

Pro případ, že nerezident nepodal přiznání ve lhůtě podle § 40 odst. 3 ZSDP, je třeba nicméně vyložit především poslední větu § 38a odst. 7 ZSDP: „*Pokud nerezident nepodá daňové přiznání do konce lhůty pro vyměření daně, považuje se jeho daňová povinnost za vyměřenou ve výši zaplacené srážkové daně*“. V podstatě jde o podmínku trvání/platnosti fikce vyměření daně ve výši sražené daně. Podmínkou je, že nerezident nepodal daňové přiznání ani do konce lhůty pro vyměření daně, tzn. do tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost (§ 47 odst. 1 ZSDP). Jakmile rezident v (obecně tříleté) prekluzivní lhůtě daňové přiznání podá, fikce vyměření daně ve sražené výši přestává platit. Toto ustanovení tak předpokládá právo nerezidenta podat daňové přiznání ve lhůtě pro vyměření daně, přičemž se jedná o řádné daňové přiznání, nikoli o daňové přiznání dodatečné.⁴ Dodatečné přiznání by případně nerezident za splnění lhůt a podmínek stanovených v § 41 ZSDP podával, až pokud by došlo ke změně daňové povinnosti po té, co již za dané zdaňovací období daňové přiznání podal.

Vzhledem k tomu, že podání daňového přiznání je právem nikoli povinností nerezidenta (viz výše), neměl by být poplatník sankcionován zvýšením daně podle § 68 ZSDP až o 10% v případě podání daňového přiznání po lhůtě uvedené v § 40 odst. 3 ZSDP. V této souvislosti

³ V daném případě byla sporná aplikace čl. 40 Smlouvy o EHP. V tomto ohledu ESD jednoznačně konstatoval, že na základě těchto článků je vnitřní trh EU rozšířen i na státy Evropského sdružení volného obchodu a že obsahově shodná ustanovení SES/SFEU a Smlouvy o EHP mají být členskými státy vykládány stejně (viz odst. 32 rozhodnutí).

⁴ V tomto smyslu se ministerstvo financí již vyslovilo ve svém stanovisku uveřejněném na webu české daňové správy:

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/mezinarodni_spoluprace_10319.html?year=.

Toto stanovisko lze považovat za správnou praxi, kterou budou správci daně vázáni.

je třeba zdůraznit, že sankcionování poplatníků za uplatňování práv založených právem ES/EU by bylo v přímém rozporu s výše uvedenými základními svobodami ES/EU.

S touto problematikou dále souvisí otázka, zda je třeba v každém případě, kdy se nerezident rozhodne využít postupu podle § 36 odst. 7 ZDP, podat daňové přiznání na bázi celoročního zdaňovacího období, nebo zda – z praktických důvodů, kdy je nerezidentu z okolností zřejmé, že dalších příjmů ze zdrojů na území ČR v daném zdaňovacím období již nedosáhne, může podat daňové přiznání i v průběhu ročního zdaňovacího období (s bezprostřední možností vyměření daně a vrácení případného vratitelného přeplatku).

Vzhledem k tomu, že příjmy uvedené v § 36 odst. 7 ZDP jsou podrobeny zdanění na principu zdroje, předkladatel se domnívá, že v případě zániku tohoto zdroje by mělo být postupováno obdobně jako je tomu u zániku stále provozovny (§ 40 odst. 10 ZSDP), případně v případě likvidace daňového subjektu (§ 40 odst. 9 ZSDP), kdy lhůta pro podání daňového přiznání je konec měsíce následujícího po měsíci, kdy došlo k zániku zdroje příjmu.

7. Způsob určení základu daně

7.1 Určení základu daně na bázi příjmů a výdajů

Pokud zahraniční příjemce příjmu není v ČR účetní jednotkou (tzn., že nemá v ČR organizační složku svého podniku) ve smyslu § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, nemá povinnost vést účetnictví ve vztahu k operacím prováděným v ČR. Obdobný závěr byl vysloven i v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007 7 Afs 210/2006⁵. Přitom je třeba s ohledem na povahu příjmů uvedených v § 36 odst. 7 ZDP předpokládat, že tato charakteristika bude společná převážné většině nerezidentů, kteří by uvedeného ustanovení mohli využít.

Tyto zahraniční osoby by tak nemohly být zdaněny na základě výsledku hospodaření zjištěného z jejich účetnictví ve smyslu § 23 odst. 10 ZDP, ale základem daně bude podle § 23 odst. 1 ZDP rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, resp. části zdaňovacího období (viz výše). Jinými slovy, nerezident by své příjmy podle § 36 odst. 7 ZDP a s nimi související výdaje evidoval a zdaňoval na principu příjmů a výdajů (dále jen „cash báze“).

Nicméně s ohledem na již opakovaně zdůrazňovaný cíl předmětné právní úpravy (tedy nediskriminaci nerezidentů z jiných členských států ES/EU a EHS vůči českým rezidentům ve stejném nebo srovnatelném postavení) je třeba konstatovat, že uplatnění zdanění na bázi příjmů a výdajů by u nerezidenta mohlo vést k jeho znevýhodnění oproti rezidentovi ve

⁵ Podle rozsudku NSS 7 Afs 210/2006, který se týkal uplatnění nákladů podle § 24 odst. 2 zi) ZDP, je k tomu, aby zahraniční osoba byla považována za účetní jednotku, třeba „splňovat znaky definice obsažené pod písm. b) citovaného ustanovení, tj. musel by na území České republiky podnikat nebo provozovat jinou činnost podle zvláštních předpisů“ (definice účetní jednotky podle § 1 zákona o účetnictví). Pro úplnost lze poznamenat, že tyto závěry vyřkl Krajský soud, Nejvyšší správní soud je však nijak nekorigoval, protože stěžovatel neuplatnil k těmto závěrům žádnou kasační námitku. Krajský soud pak ve vztahu k definici účetní jednotky odkázal i na Obchodní zákoník: „§ 21 a násl., zejména podle § 21 odst. 3, 4, obch. zák. může v České republice podnikat jen tehdy, činí-li tak prostřednictvím vlastního podniku či organizační složky se sídlem v České republice zapsaným v obchodním rejstříku. Podle soudu podnikáním není případ akcentovaný stěžovatelkou, kdy právnická osoba se sídlem v cizině v rámci své podnikatelské činnosti činí nabídky, vede jednání a uzavírá smlouvy s osobami se sídlem (bydlištěm) na území České republiky, aniž by tak činila prostřednictvím vlastního podniku nebo organizační složky umístěné na tomto území a zapsané v obchodním rejstříku.“

srovnatelném postavení, který by (z povahy věci) byl účetní jednotkou podle zákona o účetnictví a byl zdaněn na bázi výnosů a nákladů. Takové znevýhodnění by bylo v rozporu se shora uvedenými základními svobodami ES/EU.

Obecně by mělo platit, že nerezident bude ve srovnatelném postavení s rezidentem, pokud jsou i předmětné příjmy nerezidenta zde v ČR podrobeny srovnatelné míře zdanění. V takovém případě by nerezident měl mít právo uplatnit si stejné náklady ve vztahu k příjmu jako rezident. Pokud by si tedy srovnatelný rezident mající tentýž příjem mohl stanovit daňový základ na akruálním principu, měl by i nerezident mít právo zvolit si použití akruálního principu pro stanovení základu daně. Půjde-li o nerezidenta, který je fyzickou osobou, pak by tento měl mít možnost uplatnit výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 ZDP.

V návaznosti na závěry uvedené v části 2 tohoto příspěvku lze dále dovodit, že nerezident má právo zvolit si metodu stanovení základu daně (akruální princip nebo hotovostní princip) u každého jednotlivého druhu příjmu ze zdroje na území ČR, u kterého se rozhodne uplatňovat postup podle § 36 odst. 7 ZDP, zvlášť. Tuto volbu by však měl rezident zachovat u obdobných příjmů i v dalších zdaňovacích obdobích, v nichž se rozhodne u daného příjmu využít postup podle § 36 odst. 7 ZDP. Přitom je rezident oprávněn uvedený postup uplatnit i jen u části těchto příjmů, tzn., že může u jednoho druhu příjmu z jedné transakce uplatnit akruální princip a u jiné transakce hotovostní princip. Vždy však u téže transakce (např. poskytnutí práva na užití předmětu autorského nebo průmyslového práva) musí užít stejnou metodu zjištění základu daně.

Praktickou otázkou může být, podle kterého právního řádu by si nerezident měl daňový základ stanovit. Patrně bude třeba základ daně nerezidenta včetně odpisů určit podle českých účetních a daňových předpisů. Tomuto závěru i částečně nasvědčuje rozsudek ESD C-234/01 Gerritse, v němž ESD zkonstruoval způsob stanovení sazby daně nerezidenta za využití nezdanitelné části základu daně a tabulky progresivních sazeb uplatňovaných podle daňového práva státu, v němž dotčený poplatník nebyl rezidentem (kde však uplatňoval své právo na zdanění na čistém základě).

7.2 Uplatnění přímých a nepřímých nákladů/výdajů

Podle judikatury Evropského soudního dvora základní svobody zakotvené v SES/SFEU nijak nebrání členskému státu, aby umožnil odpočet nejen přímých („*operating costs directly connected ... the place and time at which the costs were incurred are immaterial*“), ale i dalších souvisejících nákladů (C-345/04 Centro Enquesta, body 24 a 25, obdobně i C-290/04 Scorpio body 43 až 49 a 52).

Ustanovení § 36 odst. 7 ZDP, ani žádné jiné ustanovení ZDP, neomezuje položky snižující základ daně podle § 23 odst. 3 a 4 ZDP ani výdaje, které lze podle § 24 ZDP uplatnit v daňovém přiznání jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ze zdroje na území ČR.

V tomto smyslu lze podle názoru předkladatele vůči zdanitelným příjmům uplatnit jak přímé, tak i ekonomicky zdůvodnitelnou část nepřímých výdajů, resp. nákladů⁶ souvisejících se zdanitelným příjmem (včetně např. poměrné části režijních nákladů).

Rovněž nic také nebrání v uplatnění odpisů hmotného i nehmotného majetku, jež se vztahují k příjmům nerezidenta ze zdrojů na území ČR, resp. z přiměřené části majetku v případě, kdy z majetku plynou příjmy i z jiných států než je ČR.

Obdobně lze rovněž poukázat na princip uplatňovaný na základě Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění a Komentáře k ní, podle něhož jednotlivým částem podniku umístěným v různých státech (ústředí i jednotlivé stálé provozovny) by měly mít alokovány poměrné části celkových nepřímých nákladů podniku (srov. Komentář k čl. 7, sekce 37).

7.3 Zdanění nerealizovaných příjmů v případě uplatňování cash báze u nerezidentů

Podle § 38d odst. 1 ZDP je srážku daně povinen provést plátce daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, avšak u příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. c), f) a g) bodech 1, 2, 5, 6 a 12 ZDP a u úroků a jiných výnosů z poskytnutých půjček a z poskytnutých úvěrů, plynoucích poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP, nejpozději v den, kdy o závazku účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem.

Jako závěr k bodu 7 tedy předkladatel uvádí, že nerezident má právo zvolit si pro účely postupu podle § 36 odst. 7 ZDP buď akruální princip evidence a zdanění příjmů a výdajů (tzn. zdanění na principu nákladů a výnosů), nebo tzv. hotovostní princip (tzn. zdanění na principu výdajů a příjmů). Dále ze stávající právní úpravy nevyplývá žádné omezení ohledně typu výdajů, které si nerezident při postupu podle § 36 odst. 7 ZDP může uplatnit.

8. Povinnost platit zálohy na daň

Podle § 38a ZDP se při stanovení výše a periodicity záloh se vychází z poslední známé daňové povinnosti. Za poslední známou daňovou povinností se pro stanovení periodicity a výše záloh v zálohovém období považuje rovněž částka, kterou si poplatník sám vypočetl a uvedl v daňovém (dodatečném) přiznání za období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, s platností od následujícího dne po termínu pro podání daňového (dodatečného) přiznání, a bylo-li daňové (dodatečné) přiznání podáno opožděně, s platností od následujícího dne po dni jeho podání, do účinnosti další změny poslední známé daňové povinnosti podle tohoto ustanovení nebo zvláštního právního předpisu. Po skončení zdaňovacího období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se zaplacené zálohy na daň, splatné v jeho průběhu, započítávají na úhradu skutečné výše daně.

Nicméně vzhledem k tomu, že podání daňového přiznání není povinností nerezidenta, ale jeho právem (viz výše), nelze ze skutečnosti, že nerezident v jednom zdaňovacím období využil postupu podle § 36 odst. 7 ZDP a podal daňové přiznání, automaticky odvodit, že tohoto postupu využije i ve zdaňovacím období následujícím, k němuž by se vztahovaly případné zálohy podle § 38a ZDP. Nadto, daň z příjmů uvedená v § 36 odst. 7 ZDP je i nadále vybírána primárně srážkou, proto není ani věcného důvodu, proč by měl nerezident podléhat povinnosti platit zálohy na daň.

⁶ Ve vztahu k přímým a nepřímým nákladům lze analogicky použít vymezení přímých a nepřímých nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP uvedené v pokynu D-300 k § 25 ZDP, body 10, 11 a 12.

Podstatné rovněž je, že pokud by u určitých příjmů plynoucích nerezidentovi musela být jak placena záloha na daň, tak také srážena daň, zatímco v případě týchž příjmů plynoucích rezidentovi by daň nebyla srážena, docházelo by k diskriminaci nerezidentů, která je neslučitelná se základními svobodami (rozdíl, který vedl k nevýhodě v „cash flow“ byl shledán jako odporující svobodě usazování v případě C-397/98 a C-410/98 Metallgesellschaft).

Závěr předkladatele je tedy takový, že nerezident, pokud jde o příjmy podle § 36 odst. 7 ZDP, nepodléhá povinnosti platit zálohy dle § 38a ZDP.

9. Změna základu daně při neuznání uplatněných nákladů

Je zřejmé, že cílem ustanovení § 36 odst. 7 ZDP je odstranit diskriminaci nerezidentů – (poplatníků z jiných členských států EU a EHP) vůči českým daňovým rezidentům, nikoliv změnit způsob zdanění ze srážkové daně na zdanění na základě daňového přiznání. Žádné ustanovení ZDP ani mezinárodních smluv, jimiž je ČR vázána, nestanoví právo daňového rezidenta nemít horší postavení než má daňový nerezident. To znamená, že v důsledku aplikace § 36 odst. 7 ZDP se nerezident může dostat do lepšího daňového postavení než má rezident.

Proto pokud zahraniční poplatník podá daňové přiznání, pak by výsledkem neměla být nikdy vyšší daňová povinnost, než odpovídá původně sražené dani. V případě, že by výsledek vyměření daňové povinnosti zahraničního poplatníka na základě podaného daňového přiznání směřoval k vyšší daňové povinnosti, než která odpovídá sražené dani (např. z důvodu neuznání části uplatněných výdajů na dosažení, zajištění a udržení souvisejících zdanitelných příjmů – k tomu však nemůže dojít v rozporu se zásadou nediskriminace), pak by zahraniční poplatník měl mít možnost vzít již podané daňové přiznání zpět. Tím by došlo k zastavení vyměřovacího řízení ve smyslu § 27 odst. 1 písm. a) ZSDP a sražená daň by ve smyslu § 36 odst. 7 ZDP, resp. § 38e odst. 7 ZDP byla považována za vyměřenou a uhrazenou daňovou povinnost.

I když ZSDP výslovně možnost zpětvzetí podaného dodatečného daňového přiznání neumožňuje, plyne tato možnost z cíle právní úpravy, kterou je zlepšení postavení daňových nerezidentů vůči daňovým rezidentům. I ve stávající praxi správci daně běžně akceptují zpětvzetí podání, které rovněž nejsou upravena výslovně v zákoně – např. u registrace k DPH, a jejichž přípustnost je třeba dovozovat ze smyslu právní úpravy.

Pro úplnost je třeba uvést, že ani v případě, kdy se nerezident rozhodne využít postupu podle § 36 odst. 7 ZDP a podrobit daný příjem zdanění na čistém základě, nemůže nikdy dojít ze strany správce daně k vyměření daně ve výši, která by převyšovala limit zdanění stanovený příslušnou aplikovatelnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění (zejm. čl. 11 a 12, které obvykle stanoví tento limit procentem z hrubého příjmu), resp. limit zdanění srážkovou daní – viz část 5. Správce daně je povinen ze své úřední povinnosti ve smyslu § 2 odst. 1 ZSDP uplatnit maximální výši zdanění, které umožňuje ZDP a příslušná mezinárodní smlouva a nesmí daň nad tento limit vyměřit.

10. Změna základu daně v následujících zdaňovacích obdobích (povinnost podat dodatečné daňové přiznání)

Ustanovení § 36 odst. 7 ZDP neřeší povinnost podat daňové přiznání v případě, kdy např. dojde v dalším zdaňovacím období ke snížení nákladů souvisejících s přiznanými příjmy.

Pokud např. v roce 2010 obdrží nerezident dobropis na náklady uplatněné v roce 2009 vůči příjmům uvedeným v § 36 odst. 7 ZDP, na které podal daňové přiznání za zdaňovací období roku 2009, a na základě tohoto dobropisu v roce 2010 obdrží zpět část výdajů, resp. nákladů, které v roce 2009 správně uplatnil vůči přijatým zdanitelným příjmům, pak předkladatele z žádného právního předpisu nevyplývá povinnost zahraniční osoby podat v roce 2010 daňové přiznání, popř. možnost správce daně použít mimořádný opravný prostředek a zvýšit základ daně zahraničního subjektu za rok 2009 ve výši částky přijaté na základě obdrženého dobropisu, popř. určit jeho základ daně v roce 2010 ve výši přijatého rozdílu.

Na druhou stranu, pokud se nerezident v takovém případě rozhodne podat dodatečné daňové přiznání, pak může prostřednictvím tohoto dodatečného daňového přiznání změnit metodu stanovení základu daně v dotčeném zdaňovacím období (změnit aktuální princip na hotovostní a naopak) a je-li to třeba, prostřednictvím dodatečných daňových přiznání konzistentně změnit tuto metodu i v následujících zdaňovacích obdobích, v nichž ve vztahu k danému příjmu využil postup podle § 36 odst. 7 ZDP.

V této souvislosti lze připomenout usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2008 sp. zn. 1 Afs 123/2006, v němž tento soud konstatoval možnost změny uplatňování skutečných výdajů na uplatnění výdajů procentem podle § 7 odst. 7 ZDP prostřednictvím dodatečného daňového přiznání.

V této souvislosti je třeba znovu připomenout, že nemůže dojít k vyměření daně ve výši, která by převyšovala limit zdanění stanovený příslušnou v dotčeném zdaňovacím období aplikovatelnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění (zejm. čl. 11 a 12, které obvykle stanoví tento limit procentem z hrubého příjmu), resp. limit zdanění srážkovou daní – viz část 5.

Stanovisko Ministerstva financí:

Cílem uvedené právní úpravy je zajistit stejné zacházení s rezidenty a nerezidenty, kteří se nacházejí ve srovnatelné situaci jako rezidenti, nikoliv zavádět zvýhodnění nerezidentů oproti rezidentům. Opačný výklad by mohl být také v rozporu se závazky České republiky plynoucí z Etického kodexu pro zdanění podnikatelů. Nerezidenti mají tudíž podle § 36 odst. 7 možnost rozhodnout se, zda sraženou daň budou považovat za konečnou, anebo zda budou obdobně jako rezidenti uvedené příjmy zahrnovat do základu daně. Z toho vyplývá, že je nutné aplikovat § 36 odst. 7 na všechny dotčené příjmy nebo alternativně u všech příjmů považovat srážkovou daň za konečnou. Obdobně je nutné posuzovat vypořádání jednotlivých příjmů, kde se režim zdanění v případě dopadu do více zdaňovacích období bude řídit postupem zvoleným v prvním roce. Na základě výše uvedeného zaujímá MF k jednotlivým bodům příspěvku tato stanoviska:

K bodu 2 - Uplatnění ustanovení § 36 odst. 7 ZDP z hlediska časového

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Podání daňového přiznání s uplatněným § 36 odst.7 zákona je právem nerezidenta nikoliv jeho povinností. Zvolí-li daňový nerezident ve zdaňovacím období postup podle § 36 odst. 7 ZDP, musí tak postupovat u veškerých příjmů. Zákon nestanoví, že by poplatník mohl způsob zdanění kombinovat. Před nabytím účinnosti zákona č. 216/2009 Sb. nelze podle ustanovení § 36 odst. 7 ZDP postupovat.

K bodu 3 - Oznamovací povinnost

Pokud poplatník nevyužije ustanovení § 36 odst.7 ZDP nemá registrační povinnost podle § 33 odst.5 zákona č.337/1992 Sb. o správě daní a poplatků dále jen ZSDP (tuto povinnost však má pokud se rozhodne postupovat podle § 36 odst.7 ZDP). Podle § 33 odst. 14 ZSDP nesplní-li daňový subjekt svoji registrační nebo ohlašovací povinnost, zaregistruje jej správce daně z úřední povinnosti neprodleně, jakmile zjistí skutečnosti zakládající tuto povinnost. Nesplnění registrační povinnosti podle zákona o správě daní a poplatků nemá vliv na podání daňového přiznání.

K bodu 4 – Místní příslušnost správce daně

Souhlas se závěrem předkladatele.

K bodu 5 – Uplatnění § 36 odst.7 ZDP v návaznosti na aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění

V kontextu uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění je zřejmé, že daň v ČR nesmí přesáhnout hranici stanovenou příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění.

Poslední dva odstavce tohoto bodu nijak nesouvisejí s aplikací smluv o zamezení dvojího zdanění. V této souvislosti nezbývá než odkázat na základní shora uvedený cíl řešené právní úpravy.

K bodu 6 - Lhůta pro podání daňového přiznání zahraničních poplatníkem

Souhlas se závěrem předkladatele ve vztahu ke lhůtě podle § 47 ZSDP.

Nesouhlas s nemožností postupu správce daně podle § 68 ZSDP. Jak již bylo zmíněno je cílem právní úpravy zajistit stejné zacházení s rezidenty a nerezidenty. Nebylo-li daňové přiznání nebo hlášení, nebo dodatečné daňové přiznání nebo hlášení o dani podáno včas (tzn. ve lhůtě pro podání daňového přiznání podle § 40 ZSDP), může správce daně zvýšit příslušnou vyměřenou daň až o 10 %, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak. ZSDP nemá zvláštní režim pro nerezidenty. Stejně jako u rezidentů tak i u nerezidentů bude správce daně postupovat při aplikaci ustanovení § 63 ZSDP.

Nesouhlas s možností podávat daňové přiznání v průběhu roku. Pouze v případech vymezených ZSDP a ZDP je možno podávat daňové přiznání za část zdaňovacího období (např. úmrtí, insolvence). V tomto případě nelze předjímat, že daňový subjekt nebude mít do konce zdaňovacího období příjmy, které by měly být zahrnuty do daňového přiznání s uplatněným § 36 odst.7 ZDP.

K bodu 7 - Způsob určení základu daně

7.1. Určení základu daně na bázi příjmů a výdajů

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Daňový nerezident stanoví příslušný dílčí základ daně buď jako rozdíl mezi příjmy a výdaji (alternativně u fyzických osob s použitím výdajů procentem z příjmů) pokud se na něho nevztahuje § 1 odst. 2 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, nebo bude vycházet z výsledku hospodaření.

7.2. Uplatnění přímých a nepřímých nákladů/výdajů

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Ustanovení § 36 odst. 7 ZDP nevylučuje postup podle § 23 odst. 3 a 4 zákona. I daňový rezident musí postupovat podle § 24 a § 25 ZDP, přičemž náklady/výdaje (případně jejich poměrnou část) lze vůči příjmům uplatnit, pokud je lze prokazatelně přiřadit k příjmům dosaženým v rámci činnosti vykonávané na území ČR na základě prokazatelného ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

7.3. Zdanění nerealizovaných příjmů v případě uplatňování cash báze u nerezidentů

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Pokud se na zahraniční osobu nevztahuje § 1 odst. 2 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, může při stanovení základu daně vycházet z rozdílu mezi příjmy a výdaji, a to v těch zdaňovacích obdobích, kdy příslušné příjmy obdrží. Výdaje lze uplatnit v souladu s § 24 ZDP, případně podle § 7 odst. 7 ZDP.

K bodu 8 - Povinnost platit zálohy na daň

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Stejně jako u rezidentů tak i u nerezidentů bude správce daně postupovat při aplikaci ustanovení § 38a ZDP. Poplatník má možnost požádat správce daně o stanovení záloh jinak, popř. o neplacení záloh.

K bodu 9 - Změna základu daně při neuznání uplatněných nákladů

Nesouhlas se závěrem předkladatele. V případě podání daňového přiznání je třeba postupovat podle zákona o správě daní a poplatků.

Podle § 46 zákona o správě daní a poplatků pokud je základ daně nebo daň stanovena odchylně od základu daně a daně, jak je daňový subjekt přiznal nebo za řízení uznal, musí být z vyměřovacího spisu patrné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů.

O stanoveném základu daně a vyměřené dani vyrozumí správce daně daňový subjekt platebním výměrem, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, a takto vyměřenou daň současně předepíše. Je-li takto vyměřená daň vyšší než daň vypočtená daňovým subjektem v daňovém přiznání či hlášení, je rozdíl splatný do třiceti dnů ode dne doručení rozhodnutí o vyměření daně.

V rámci řádných opravných prostředků může daňový subjekt podat odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, kde může napadat jen doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani.

Pokud poplatník využil § 36 odst. 7 zákona nelze již použít § 27 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, tzn. zastavení řízení pokud vzal navrhovatel zpět svůj návrh dříve, než o něm bylo rozhodnuto, pokud to zákon připouští.

V kontextu uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění je zřejmé, že daň v ČR nesmí přesáhnout hranici stanovenou příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění.

K bodu 10 - Změna základu daně v následujících zdaňovacích obdobích (povinnost podat dodatečné daňové přiznání)

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Zvolí-li daňový rezident postup podle § 36 odst. 7 ZDP, musí postupovat v souladu se všemi příslušnými zákonnými ustanoveními, tj. standardním způsobem jako by postupoval daňový rezident. V kontextu uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění je zřejmé, že daň v ČR nesmí přesáhnout hranici stanovenou příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění.

DAŇ Z NEMOVITOSTÍ

Příspěvek 300/31.03.10 – MF předkládá nové stanovisko k dopracovanému příspěvku předkladatelem

300/31.03.10 - Problematika lhůty pro podání daňového přiznání k dani z nemovitostí v případě přeměn

Předkládají: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osvědčení 320
Ing. Jana Rudišová, asistent auditora č. 2966/0

Návrh akceptovaného doplnění: Ing. Mgr. Václav Pačesný, daňový poradce č. osvědčení 2987

Rozbor problematiky

V rámci přeměn obchodních společností a družstev dle zákona č. 125/2008 Sb. dochází mimo jiné i ke změně vlastnictví nemovitostí. Vzhledem ke skutečnosti, že ustanovení § 59 odst. 1 výše uvedeného zákona říká, že právní účinky přeměny nastávají dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku, se v praxi můžeme setkat se situací, kdy zápis přeměny do obchodního rejstříku nastane v závěru kalendářního roku.

Vzhledem ke skutečnosti, že ke změně vlastnictví dochází na základě výše uvedeného právního předpisu ze zákona, zapisuje se změna vlastnického práva k nemovitostem v souladu s ustanovením § 7 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných práv k nemovitostem (dále jen ZVPN) záznamem (nikoliv vkladem). Ustanovení § 14 odst. 2 ZVPN pak uvádí, že „Záznamy jsou úkony katastrálního úřadu, které nemají vliv na vznik, změnu nebo zánik práva“ a ve vazbě na ustanovení § 1 odst. 4 ZVPN, že „Zápisy mají právní a evidenční účinky podle tohoto zákona.“ pak lze usuzovat, že zápis vlastnického práva na katastru nemovitostí je v případě záznamu pouze evidenční, tedy deklaratorní.

Z výše uvedeného pak lze dle názoru předkladatele říci, že k datu zápisu přeměny jako celku do obchodního rejstříku tedy přechází vlastnické právo k nemovitostem na nástupnickou společnost, která se stává jejich vlastníkem, následný záznam na katastru nemovitostí pak jen potvrzuje již realizovanou změnu vlastnictví.

Ustanovení zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, v aktuálním znění (dále jen DzN) v §§ 3 a 8 vymezuje poplatníka daně z pozemků či ze staveb obecně jako vlastníka. Vzhledem ke skutečnosti, že vlastnictví k nemovitostem přechází v případě přeměn ze zákona, je v případě zápisu přeměny do obchodního rejstříku koncem roku vlastníkem již nástupnická společnost a je tedy poplatníkem daně z nemovitostí pro další zdaňovací období (kalendářní rok) a společností tak vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit.

Obecná lhůta, ve které má poplatník daně z nemovitostí podat daňové přiznání, je vymezena v ustanovení § 13a odst. 1 DzN, a to datem 31.1. zdaňovacího období.

Abstrahujeme-li od situací, kdy se daňové přiznání nepodává, řeší pak odstavec 9 výše uvedeného ustanovení situace, kdy ke změně vlastníka nemovitosti a tím i poplatníka dochází ke konci zdaňovacího období, tedy kalendářního roku, přičemž běh lhůty pro podání daňového přiznání je vázán na skutečnost, zda již došlo ke vkladu vlastnického práva do

katastru nemovitostí a dále, že návrh na vklad práva do katastru nemovitostí byl doručen (podán) v době do 31.12.

Jak již však bylo uvedeno výše, v případě přeměn obchodních společností a družstev se však změna vlastnického práva do katastru nemovitostí zapisuje záznamem, který má pouze evidenční (deklaratorní) účinky, navíc k ohlášení ve změně vlastnictví nemusí do konce roku dojít, neboť ZVPN stanoví pro předložení listin potřebných k záznamu o změně vlastnického práva do katastru nemovitostí 30-ti denní lhůtu od pravomoci těchto listin nebo jejich vyhotovení.

Modelový příklad:

Statutární orgán společnosti A rozhodl, že bude realizována přeměna společnosti, a to rozdělení odštěpením se vznikem nové společnosti B, přičemž částí odštěpovaného obchodního jmění je i nemovitost, která byla společností A pořízena již v minulosti. Rozhodný den přeměny byl stanoven na den 1.12.2008, účetní období se shoduje s kalendářním rokem.

Vzhledem ke skutečnosti, že dle ustanovení § 10 odst. 2 Zpřem nemůže rozhodný den přeměny předcházet o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka do obchodního rejstříku, je nejpozdějším datem podání návrhu na obchodní rejstřík den 30.11.2009. V případě, že návrh na zápis do obchodního rejstříku nevykazuje žádné vady a je doložen veškerými listinami, dochází do 15 pracovních dnů k zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

- 1) K pravomocnému zápisu do obchodního rejstříku dojde do 31.12.2009
- 2) K pravomocnému zápisu do obchodního rejstříku dojde po 1.1.2010 a návrh na zápis vlastnického práva je tak doručen na katastr nemovitostí až v roce 2010

Níže uvedený přehled je sestaven pouze s vazbou k převáděným nemovitostem:

Varianta	ZO DzN	Povinnost podat DP	
		aplikace zažité správní praxe	aplikace právního výkladu
1	2008	A - vznikla již v minulosti	A - vznikla již v minulosti
	2009	A - vznikla již v minulosti	A - vznikla již v minulosti
	2010	B - do konce 3.měsíce následujícího po zápisu změny vlastnictví do katastru nemovitostí	B - do 31.1.2010
2	2008	A - vznikla již v minulosti	A - vznikla již v minulosti
	2009	A - vznikla již v minulosti	A - vznikla již v minulosti
	2010	A - vznikla již v minulosti	A - vznikla již v minulosti
	2011	B - 31.1.2011	B - 31.1.2011

Jak z modelového přístupu vyplývá, oba dva přístupy k okamžiku povinnosti podat daňové přiznání k dani z nemovitostí neznamenaají pro státní rozpočet žádnou újmu, neboť vždy dojde k vyměření daňové povinnosti u shodných daňových subjektů, byť v jiném okamžiku.

Navrhovatel se vzhledem ke všemu výše uvedenému domnívá, že ustanovení § 13a DzN situaci nejen přeměn, ale v podstatě jakoukoliv změnu vlastnického práva, která je do katastru

nemovitostí zapisována pouze prostřednictvím záznamu, dostatečně neřeší. Bylo by jistě možné použít obecný odst. 1 výše uvedeného ustanovení, avšak v takovém případě nemá předpokládaný vlastník potvrzení svého vlastnictví příslušným katastrálním úřadem a je tak v této době přinejmenším v mírné právní nejistotě. Navíc tento krok ani není v současné praxi realizován, když samotnými správci daně je jako lhůta pro podání daňového přiznání deklarována lhůta dle § 13a odst. 9 DzN, která však dle názoru předkladatele na výše popsanou situaci, při aplikaci pouze jazykového výkladu právní normy, nedopadá.

Poslední novela zákona DzN č. 281/2009 Sb., která má být účinná od 1.1.2011, se v parlamentním tisku č. 686 , část šestnáctá výše uvedenou problematiku nezabývá, v § 13a tohoto zákona dochází pouze k přečíslování odstavce 9⁷ na odstavec 10 a doplňují se slova společným zmocněncem.

Návrh na opatření:

Doposud zažitou správní praxí ve věci podávání daňového přiznání k dani z nemovitostí u přeměn je skutečnost, že obchodní rejstřík rozhodne o zápisu na konci roku a katastr nemovitostí neprovede záznam do lhůty pro podání přiznání dani z nemovitostí. Správce daně poté ani nevyzve daňový subjekt k podání daňového přiznání, přestože informace jsou správci daně prostřednictvím projektu přeměny veřejně přístupné na obchodním rejstříku. Je proto nutné mít za to, že správce daně ve smyslu § 40 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP) z vlastního podnětu prodloužil lhůtu pro podání daňového přiznání, maximálně však o 3 měsíce. Obdobně jako ve věci nahlížení do spisu se nevyhotovuje písemné rozhodnutí zvláště s ohledem na skutečnost, že je daňovému subjektu plně vyhověno i bez žádosti. Argumentovat můžeme i analogií juris, kdy v zákoně č. 500/2004 Sb. (správní řád) jsou usnesení správního orgánu, která se nevyhotovují písemně, ale pouze zaznamenávají do spisu, viz např. § 76 odst. 3 správního řádu. Předkladatel si je vědom, že obdobný postup není sice v nyní platném ZSDP nijak řešen, avšak obdobně není řešen ani u výše uvedeného nahlížení do spisu a praxe se s nedostatečnou právní úpravou vypořádala.

Pro situace, kdy dochází ke změně vlastnictví ze zákona a zápis změny vlastnického práva do katastru nemovitostí má pouze deklaratorní účinky, navrhuje postupovat analogicky dle ustanovení § 13a odst. 9 DzN, neboť se jedná o zažitou správní praxi, byť bez vazby na skutečný právní stav. Tento postup jako vhodný doplnit do pokynu řady D. Ke zvážení je i pak alternativa obdobného postupu ve věci zvýšení daně jako je postup použitý v pokynu D-259.

Po projednání na Koordinačním výboru a eventuálních doplňcích navrhuje přijaté stanovisko zveřejnit.

⁷ Ustanovení §13a odst. 9 bylo do DzN včleněno novelou zákona č. 669/2004 Sb., část pátá, a to jako odstavec 7. Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona, konkrétně odstavci 7, žádný komentář neuvádí.

Další novelizace výše uvedeného odstavce § 13a DzN byla provedena zákonem č. 545/2005 Sb., kdy kromě přečíslování na odstavec 9 došlo i k úpravě textu ustanovení na základě pozměňovacího návrhu rozpočtového výboru.

Stanovisko Ministerstva financí:

Podle zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, ve znění pozdějších předpisů, se záznamem zapisují do katastru nemovitostí mimo jiné vlastnická práva, která vznikla ze zákona. Záznam má pouze deklaratorní charakter, nemá vliv na vznik, změnu nebo zánik vlastnického práva. Záznamem reaguje katastrální úřad jen na právní skutečnost, ke které došlo nezávisle na jeho činnosti.

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o dani z nemovitostí), pro případy změny vlastnického práva zapisované záznamem nestanoví specifickou lhůtu pro podání daňového přiznání. Vlastnické právo k nemovitostem již vzniklo za podmínek daných zvláštním právním předpisem a vlastník tak má k dispozici příslušné podklady, které dokládají nesporným způsobem jeho vlastnictví k nemovitosti. Kdo je vlastníkem nemovitosti k 1. lednu zdaňovacího období je tudíž v daném případě nesporné a to i v případě, že zápis vlastnického práva záznamem do katastru nemovitostí nebyl k tomuto datu ještě proveden.

Ustanovení § 13a odst. 9 zákona o dani z nemovitostí se vztahuje výlučně na případy změn vlastnických práv k nemovitostem, které se zapisují do katastru nemovitostí zápisem vkladu práva (rozhodnutí katastrálního úřadu má konstitutivní charakter) a to za situace, kdy návrh na vklad vlastnického práva byl podán, ale katastr nemovitostí nerozhodl do začátku zdaňovacího období o zapsání vkladu vlastnického práva a není tak zřejmé, zda změna vlastnického práva vůbec nastane. Rozšiřující výklad § 13a odst. 9 zákona o dani z nemovitostí na případy zápisu vlastnického práva do katastru nemovitostí záznamem by postrádal opodstatnění, neboť k 1. lednu zdaňovacího období vlastnické právo k nemovitosti již vzniklo a nový vlastník je (nebo při dostatečné péči o své záležitosti by měl být) o této skutečnosti informován.

Lhůty pro podání daňového přiznání jsou stanoveny v § 13a zákona o dani z nemovitostí, přičemž lhůta v odst.1 je lhůtou standardní, lhůty stanovené v dalších odstavcích jsou lhůtami speciálními, použitelnými pouze při naplnění zákonem stanovených podmínek. Tyto lhůty je povinen každý, včetně správce daně, respektovat a dodržovat.

S názorem předkladatele, že pokud správce daně nevyzve daňový subjekt k podání daňového přiznání (protože informace jsou správci daně prostřednictvím projektu přeměny veřejně přístupné na obchodním rejstříku), je nutné mít za to, že správce daně ve smyslu § 40 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen zákon o správě daní a poplatků) z vlastního podnětu prodloužil lhůtu pro podání daňového přiznání, nelze souhlasit. Takový postup by byl v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků. Kromě toho by podstatná část činnosti správců daně z nemovitostí pak spočívala pouze ve sledování různých rejstříků či soudních řízení, zda u některého subjektu náhodou nedošlo ke změně vlastnického práva k nemovitostem.

V návaznosti na výše uvedené stanovisko Ministerstvo financí navrhuje následující znění závěru:

Dosavadní stav ohledně lhůty pro podání daňového přiznání k dani z nemovitostí se nemění. Daňové přiznání v případě zápisu vlastnického práva do katastru nemovitostí záznamem je daňový subjekt povinen podat ve lhůtě stanovené v § 13a odst.1 zákona č.

338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, tj. do 31. ledna zdaňovacího období.

Ze skutečnosti, že daňový subjekt nebyl správcem daně vyzván k podání daňového přiznání, nelze učinit závěr, že mu správce daně z vlastního podnětu prodloužil lhůtu pro podání daňového přiznání. Zákon o správě daní takovýto postup neupravuje a neumožňuje a do budoucna se v tomto směru nepředpokládá žádná legislativní změna.

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 297/24.02.10 – MF předkládá stanovisko

297/24.02.10 - Účetní a daňová problematika spojená s nájemným hrazeným nájemci – členy bytových družstev a s.r.o. pronajímatelům – bytovým družstvům a s.r.o.

Předkládá: Ing. Bc. Martin Durec, daňový poradce č. 4106

V odborných kruzích se objevují otázky týkající se zdaňování nájemného hrazeného nájemci – členy bytových družstev pronajímatelům – bytovým družstvům, a dále otázky ohledně způsobu účetního zachycení tohoto nájemného v účetnictví bytového družstva. Tento příspěvek si proto klade za cíl některé sporné otázky týkající se těchto problémů vyřešit.

1. Podmínky pro osvobození od daně z příjmů právnických osob nájemného hrazeného nájemci – členy bytových družstev pronajímatelům – bytovým družstvům:

V současnosti existuje několik typů bytových družstev, tj. družstev, jež pronajímají (zejména) části domů (byty, garáže atd.) v jejich vlastnictví svým členům – družstevníkům, jež jsou vůči těmto družstvům v postavení nájemců (dle §221 odst. 2 obch.zák. je družstvo, které zajišťuje bytové potřeby svých členů, družstvem bytovým) - v souladu s ustálenou soudní judikaturou není tato činnost považována za podnikání (bytová družstva samozřejmě mohou vykonávat i jiné činnosti, například pronájem bytů či nebytových prostor nájemcům – nečlenům družstva, nicméně tyto jiné činnosti nebudou v tomto příspěvku pro zjednodušení uvažovány). To, že družstva nejsou v souladu s §18 odst. 8 zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) považována pro účely tohoto zákona za nepodnikatelské subjekty, na věci samozřejmě nic nemění.

Prvním typem bytových družstev jsou družstva zřízená po roce 1958, na jejichž výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních právních předpisů (dále jen „stavební bytová družstva“). Druhým typem jsou bytová družstva, označovaná podle dřívějších předpisů jako „lidová bytová družstva“ (viz např. zákon č. 53/1954 Sb., o lidových družstvech a o družstevních organizacích, ve znění zákonného opatření Předsednictva Národního shromáždění č. 20/1956 Sb., a následující předpisů). Třetím typem jsou pak veškerá ostatní bytová družstva – zejména se jedná o tzv. družstva nájemníků, tj. družstva vzniklá za účelem odkupu domu vč. případného pozemku pod ním od původních majitelů, jimž byly nejčastěji obce, městské části případně i stát (dále jen „nová bytová družstva“).

Dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP jsou od daně osvobozeny příjmy z cenově regulovaného nájemného z bytů, z nájemného z garáží a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů a garáží v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, zřízených po roce 1958, na jejichž výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních právních předpisů. Stanovení tohoto nájemného (tzv. „věcně usměrňovaného nájemného“) je upraveno § 3 vyhlášky č. 85/1997 Sb. o nájemném z bytů pořízených v družstevní bytové výstavbě a úhradě za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů. Dle tohoto ustanovení musí být (zjednodušeně řečeno) věcně usměrňované nájemné stanoveno ve výši tzv. „oprávněných nákladů“, tj. vyhláškou vyjmenovaných nákladů včetně výdajů na technické zhodnocení domu (dále jen „TZ domu“) snížených o případné ostatní příjmy

z domu, a dále nesmí zahrnovat zisk a musí být rozpočítáno na jednotlivé družstevní byty dle vyhláškou stanovených pravidel.

Dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP jsou od daně osvobozeny příjmy z nájemného z bytů a garáží v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, označovaných podle dřívějších předpisů jako lidová bytová družstva, a z nájemného z bytů a garáží užívaných společně nebo členy poplatníků, vzniklých proto, aby se stali vlastníky domů, a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním uvedených bytů a garáží, a to za předpokladu, že u nájemného z bytů budou dodržena pravidla regulace nájemného z bytů platná do 17. prosince 2002 týkající se uvedených bytů, pokud zvláštní právní předpis nestanoví pravidla jiná. Tato pravidla regulace zde představuje Ústavním soudem zrušený výměr MF č. 06/2002, ze dne 15. listopadu 2002, kterým se stanoví maximální nájemné z bytu, maximální ceny služeb poskytovaných s užíváním bytu a pravidla pro věcně usměrňované nájemné v bytě a mění výměr MF č. 01/2002., a to konkrétně 3. část tohoto výměru, dle kterého musí být (zjednodušeně řečeno) toto nájemné stanoveno ve výši výměrem vyjmenovaných nákladů včetně výdajů na TZ domu (tzv. „oprávněných nákladů“) snížených o případné ostatní příjmy z domu, a dále nesmí zahrnovat zisk a musí být rozpočítáno na jednotlivé družstevní byty dle podlahových ploch těchto jednotlivých družstevních bytů.

Z výše uvedeného vyplývá následující:

a) v případě stavebních bytových družstev jsou příjmy z nájemného bytů a garáží hrazené těmto družstvům jejich členy – nájemci osvobozeny od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného (věcně usměrňovaného nájemného) v souladu s vyhláškou 85/1997 Sb. v platném znění,

b) v případě lidových bytových družstev a nových bytových družstev jsou příjmy z nájemného bytů a garáží hrazené těmto družstvům jejich členy – nájemci osvobozeny od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s nyní již neplatným výměrem MF č. 6/2002 (případně v souladu s jiným předpisem, jenž tento výměr může v budoucnu nahradit).

Závěry k bodu 1

1.1 Věcně usměrňované nájemné hrazené nájemci – členy stavebních bytových družstev těmto družstvům - pronajímatelům je osvobozeno od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s vyhláškou 85/1997 Sb. v platném znění,

1.2 Nájemné hrazené nájemci – členy lidových bytových družstev a nových bytových družstev těmto družstvům - pronajímatelům je osvobozeno od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s nyní již neplatným výměrem MF č. 6/2002 (případně v souladu s jiným předpisem, jenž tento výměr může v budoucnu nahradit).

2. Způsoby účtování nájemného hrazeného nájemci – členy bytových družstev

V závislosti na úpravě nájemného v interních družstevních předpisech (např. ve stanovách, v rozhodnutí členské schůze, v nájemních smlouvách uzavřených s nájemci-družstevníky atd.) existují 2 způsoby účetního zachycení předpisu tohoto nájemného a následného použití prostředků z tohoto nájemného družstvem na úhradu nákladů a výdajů z něj hrazených.

2.1. Prvním způsobem účetního zachycení tohoto nájemného v účetnictví bytového družstva (pro účely tohoto příspěvku jej nazvěme „způsob výsledkový“) je standardní účtování předpisu (nejčastěji) měsíčního nájemného, kdy na jedné straně vzniká pohledávka za daným družstevníkem – nájemcem a na druhé straně pak výnos jako „odměna“

pronajímateli – družstvu za pronájem daného bytu nájemci – družstevníkovi. Tento způsob účtování se využívá v případech, kdy je interními družstevními předpisy stanoveno, že jednotliví nájemci-družstevníci měsíčně hradí pronajímateli-družstvu nájemné v předem kalkulované výši. Zpravidla je toto nájemné kalkulováno ve výši na měsíce rozvržených předpokládaných budoucích oprávněných nákladů včetně výdajů na TZ domu, jež během běžného roku či následujících let vzniknou, ponížených o případné ostatní výnosy družstva, jako jsou např. úroky z bankovních účtů, nájemné hrazené nedružstevníky atd.

Příklad účtování (pro zjednodušení jsou příklady účtování v tomto příspěvku vždy ve formátu MD(má dáti) číslo účetní skupiny / D(dal) číslo účetní skupiny):

- *Předpis měsíčního nájemného družstevníků* 10 tis. MD31 / D60
- *Tvorba rezerv na náklady družstva* 8 tis. MD55 / D45
- *Čerpání rezerv na náklady družstva* 8 tis. MD45 / D55

Jak již bylo řečeno, v praxi je pravidlem, že nájemné hrazené družstevníky není stanoveno v tržní výši, ale pouze ve výši předpokládaných oprávněných nákladů včetně výdajů na TZ domu ponížených o případné ostatní výnosy družstva (tzn. bez zakalkulování jakékoliv ziskové přírážky). V takovém případě představují případné kladné hospodářské výsledky obecně pouze zdroj krytí výdajů na TZ domu a těch (oprávněných) nákladů, na jejichž úhradu nebyly tvořeny rezervy.

- 2.2. Druhým způsobem účetního zachycení tohoto nájemného v účetnictví bytového družstva (pro účely tohoto příspěvku jej nazvěme „způsob zálohový“) je postup aplikovaný zejména stavebními bytovými družstvy, který však postupně převzaly i ostatní typy bytových družstev. Tento způsob účtování se využívá v případech, kdy je interními družstevními předpisy stanoveno, že jednotliví nájemci-družstevníci měsíčně hradí pronajímateli-družstvu zálohy na nájemné s tím, že teprve na konci roku se stanoví nájemné z družstevních bytů, a to nejčastěji ve výši oprávněných nákladů včetně TZ domu, jež během roku vznikly, ponížených o případné ostatní výnosy družstva, a provede se jeho úhrada z těchto záloh na nájemné. Nevyčerpané zálohy na nájemné se pak obvykle převádí do následujících období na úhradu budoucího nájemného. Hospodářský výsledek je při tomto způsobu účtování často nulový.

Příklad účtování:

- *Předpis měsíčních záloh na nájemné* 10 tis. MD31 / D47 či D32
- *Vznik oprávněných nákladů vč. TZ domu* 8 tis. MD5x či MD02 / D3x
- *Předpis nájemného ve výši ročních oprávněných nákladů včetně TZ domu* 8tis. MD31 / D60
- *Úhrada nájemného ze záloh na toto nájemné* 8 tis. MD47 či MD32 / D31

Oporou pro možnost využívat tohoto způsobu účtování jsou i odstavce 3.2.3 ČUS č. 017 a 3.3.9 ČUS č. 018.

V případě provedení technického zhodnocení na domě dochází v souladu s obchodním zákoníkem v praxi často ke zvýšení členských vkladů jednotlivých družstevníků (tj. ke zvýšení základního kapitálu družstva), a to ve výši tohoto technického zhodnocení. Na úhradu tohoto zvýšení členských vkladů jednotlivých družstevníků se obvykle použijí zálohy na nájemné hrazené těmito jednotlivými družstevníky. Do výpočtu ročního nájemného hrazeného družstevníky se pak toto TZ již nezahrnuje.

Příklad účtování:

- *Vznik TZ domu* 8 tis. MD02 / D3x
- *Zvýšení základního kapitálu družstva* 8 tis. MD35 / D41
- *Úhrada (dalších) členských vkladů jednotlivých družstevníků z jimi uhrazených záloh na nájemné* 8 tis. MD47 či MD32 / D35

Závěr k bodu 2

Bytové družstvo může při účetním zachycení nájemného hrazeného družstevníky používat buď výsledkový způsob účtování (2.1) nebo zálohový způsob účtování (2.2), a to v závislosti na úpravě nájemného interními družstevními předpisy (stanovami, rozhodnutím členské schůze, nájemními smlouvami uzavřenými s nájemci-družstevníky atd.). Způsob účtování by měl být uveden v příloze v účetní závěrce.

3. Dodržení podmínek osvobození příjmů z nájemného v případě výsledkového způsobu účtování:

Jak již bylo řečeno při návrhu řešení Bodu č. 1 tohoto příspěvku, musí být pro účely osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky v souladu s § 19 odst. 1 písm. c) ZDP toto nájemné stanoveno dle určitých pravidel, stanovených buď vyhláškou 85/1997 Sb. (stavební bytová družstva) či bývalým výměrem MF č. 6/2002 (lidová a nová bytová družstva). Jedním z těchto pravidel je i to, že do nájemného nesmí být zahrnut zisk. Zejména v případě výsledkového způsobu účtování nájemného hrazeného družstevníky však družstvo často dosahuje kladných hospodářských výsledků. Otázkou proto je, zda vykázání účetního zisku za dané období znamená vždy automatické porušení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky, tj. porušení pravidla, že nájemné nesmí obsahovat zisk, tedy v podstatě že nesmí být stanoveno v tržní výši (pro zjednodušení zde předpokládejme, že příjmy z nájemného hrazeného družstevníky jsou jedinými příjmy družstva).

Dle mého názoru tomu tak není. V případě, kdy je nájemné hrazené družstevníky kalkulováno pouze ve výši oprávněných nákladů včetně TZ domu (ponížených o případné ostatní výnosy družstva), pak případně vykázáný kladný hospodářský výsledek představuje pouze zdroj financování těchto nákladů a TZ domu.

Navíc v souladu s účetními i daňovými předpisy nelze na výdaje na TZ domu tvořit rezervy, a proto v případě, kdy je v nájemném zakalkulován i příspěvek na TZ domu, dosáhne bytové družstvo v případě výsledkové metody účtování účetního zisku téměř vždy. Proto by bytové družstvo muselo při této metodě účtování porušovat podmínky pro osvobození nájemného hrazeného družstevníky v podstatě pokaždé, a to nikoliv „nesprávným“ stanovením výše nájemného, ale pouhým účtováním v souladu s účetními předpisy. To by postrádalo jakoukoliv logiku a bylo by to bezpochyby i v rozporu s úmyslem zákonodárce. Z tohoto důvodu proto nemůže pouhé vykázání účetního zisku automaticky znamenat důkaz o porušení cenových předpisů a tedy i o nemožnosti uplatnit osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky.

Podle mého názoru proto bez ohledu na způsob účtování stačí pro posouzení dodržení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky, a to té, že toto nájemné nesmí obsahovat zisk, pouze prokázat kalkulací tohoto nájemného, že neobsahuje jakoukoliv ziskovou přírážku.

Závěr k bodu 3

Pro posouzení dodržení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky, a to té, že toto nájemné nesmí obsahovat zisk, je důležité nikoliv vlastní vykázaní kladného hospodářského výsledku, ale obecně pouze ta skutečnost, že do kalkulace tohoto nájemného nebyla zahrnuta zisková přírážka, a tedy, že toto nájemné bylo stanoveno pouze ve výši oprávněných nákladů včetně TZ domu snížených o případné ostatní výnosy družstva.

4. Nedodržení podmínek pro osvobození příjmů nájemného hrazeného družstevníky od daně z příjmů právnických osob:

V případě, kdy nejsou dodržena pravidla regulace při stanovení nájemného z bytů a garáží užívaných družstevníky, tj. nejsou dodrženy podmínky pro stanovení výše tohoto nájemného uvedené ve vyhlášce 85/1997 Sb. (stavební bytová družstva) či v Ústavním soudem zrušeném výměru MF č. 6/2002 (lidová a nová bytová družstva), není možné uplatnit osvobození tohoto nájemného dle § 19 odst. 1 písm. c) ZDP (ostatní možné negativní dopady nedodržení těchto cenových předpisů neuvažujeme). Může k tomu dojít například v případě, kdy není nájemné stanoveno na jednotlivé družstevní byty dle jejich podlahových ploch (lidová a nová bytová družstva) nebo dle způsobu uvedeného ve vyhlášce 85/1997 Sb. (stavební bytová družstva) atd. V takovém případě představuje toto nájemné standardní zdanitelný příjem bytového družstva. V případě účtování výsledkovou metodou nepředstavuje systém danění tohoto příjmu žádný problém – výsledkové účty (účty účtové skupiny č. 60), na něž se měsíčně účtuje předpis tohoto nájemného, představují daňově účinné výnosy, jež po odečtení daňově účinných nákladů dle § 24 ZDP představují základ daně z příjmů právnických osob daného bytového družstva. Problémy mohou nastat až v případě zálohového způsobu účtování nájemného (využití tohoto způsobu účtování není podmíněno daňovým osvobozením příjmu z tohoto nájemného). Není totiž zcela jasné (v praxi existují rozdílné názory na daný problém), zda dani z příjmů podléhá již předpis záloh na toto nájemné (tj. zaúčtování jejich předpisu na účty účtových skupin 32 a 47), nebo až předpis vlastního nájemného, na jehož úhradu se tyto zálohy použijí (tzn. až při účtování na účty účtové skupiny č. 60).

Dle mého názoru podléhá zdanění až vlastní nájemné. V souladu s ustanovením § 23 odst. 2 písm. a) ZDP vychází zákon o daních z příjmů při zdaňování výnosů obecně z hospodářského výsledku vykázaného v souladu s účetními předpisy. Jakékoliv rozdíly mezi účetním hospodářským výsledkem a základem daně pak musí být tímto zákonem definovány. Vzhledem k tomu, že v ZDP není žádné ustanovení, jež by naznačovalo, že zákon o daních z příjmů při zdaňování v tomto případě nerespektuje účetní zachycení nájemného ve výnosech družstva (pakliže je provedeno v souladu s účetními předpisy), nezbyvá než dovést, že zdanění při zálohovém způsobu účtování podléhá až vlastní předpis tohoto nájemného v účetnictví družstva, a to i kdyby bylo toto nájemné stanoveno pouze ve výši nákladů včetně TZ domu, které během roku družstvu vznikly, ponížených o případné ostatní výnosy tohoto družstva (avšak samozřejmě stále ještě v rozporu s vyhláškou 85/1997 Sb. či výměrem MF č. 6/2002). Případný převod přeplatků záloh na toto nájemné do následujících období na úhradu budoucího nájemného, nemá na zdanění žádný vliv. Rovněž nemá na zdanění obecně vliv ani případné použití záloh na nájemné na úhradu předepsaných dalších členských vkladů jednotlivých družstevníků, kteří tyto zálohy družstvu uhradili (viz bod č.2 tohoto příspěvku).

Závěr k bodu 4

V případě zálohové metody účtování od daně neosvobozeného nájemného hrazeného družstevníky podléhá zdanění až nájemné zaúčtované do výnosů družstva (účtová skupina č.

60), a to v tom zdaňovacím období a v té výši, v jaké bylo toto nájemné do účetnictví družstva v souladu s účetním předpisy zaúčtováno.

5. Problematika bytových společností s ručením omezeným

V případě tzv. „privatizace bytového fondu“, jsou domy vč. pozemků nabízeny jejich majiteli (nejčastěji obcemi či státem) nájemcům těchto domů k odkupu. Nájemci proto založí bytové družstvo, které dům odkoupí a po jeho splacení původnímu majiteli (obci či ministerstvu) může jednotky v tomto domě převést do vlastnictví jednotlivých družstevníků – nájemců (při analýze Bodu č. 1 tohoto příspěvku byla tato družstva označena za „nová bytová družstva“). V praxi se však stává, že není založeno družstvo, ale společnost s ručením omezeným. Stejně jako v případě bytového družstva, kdy zajišťování bytových potřeb jeho členů není považováno za podnikatelskou činnost, ani takováto společnost s ručením omezeným, založená za účelem zajišťování bytových potřeb společníků, není založena za účelem podnikání, což je plně v souladu s ustanovením § 56 odst. 1 obchodního zákoníku. Jediným rozdílem mezi novým bytovým družstvem založeným za účelem „privatizace bytového fondu“ a společností s ručením omezeným založenou za zcela shodným účelem (dále jen „bytová s.r.o.“) je proto jen a pouze odlišná právní forma. Z tohoto důvodu musí pro tato bytová s.r.o. platit závěry uvedené u bodů č. 1 až 4 tohoto příspěvku obdobně jako platí pro nová bytová družstva. V opačném případě by byla porušena jak zásada rovnosti daňových subjektů, tak i zásada shodného posuzování nově obsažená v § 8 odst. 2 nového daňového řádu platného od 1. 1. 2011, podle kterého správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

Závěr k bodu 5

Pro bytová s.r.o., tedy společnosti založené za účelem zajišťování bytových potřeb svých členů (společníků), platí ty závěry uvedené v tomto příspěvku, jež se vztahují k novým bytovým družstvům, obdobně, tj.:

- a) nájemné hrazené nájemci – společníky bytových s.r.o. těmto společnostem - pronajímatelům je osvobozeno od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s nyní již neplatným výměrem MF č. 6/2002 (případně v souladu s jiným předpisem, jenž tento výměr může v budoucnu nahradit) – viz závěr u bodu č. 1,
- b) bytové s.r.o. může při účetním zachycení nájemného hrazeného společníky používat buď výsledkový způsob účtování nebo zálohový způsob účtování, a to v závislosti na úpravě nájemného interními předpisy společnosti (stanovami, rozhodnutím valné hromady, nájemními smlouvami uzavřenými s nájemci-společníky atd.). Způsob účtování by měl být uveden v příloze v účetní závěrce - viz závěr u bodu č. 2,
- c) pro posouzení dodržení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného společníky, a to té, že toto nájemné nesmí obsahovat zisk, je důležité nikoliv vlastní vykázání kladného hospodářského výsledku, ale obecně pouze ta skutečnost, že do kalkulace tohoto nájemného nebyla zahrnuta zisková přírážka, a tedy, že toto nájemné bylo stanoveno pouze ve výši oprávněných nákladů včetně TZ domu snížených o případné ostatní výnosy společnosti - viz závěr u bodu č. 3,
- d) v případě zálohové metody účtování od daně neosvobozeného nájemného hrazeného společníky podléhá zdanění až nájemné zaúčtované do výnosů společnosti (účtová skupina č. 60), a to v tom zdaňovacím období a v té výši, v jaké bylo toto nájemné do účetnictví společnosti v souladu s účetním předpisy zaúčtováno - viz závěr u bodu č. 4.

Návrh na opatření:

Po projednání na Koordinačním výboru doporučuji přijaté závěry publikovat.

Zdroje:

[1] ING. MARTA NEPLECHOVÁ: Účetnictví pro bytová družstva a společenství vlastníků jednotek od A do Z včetně příkladů souvztažností, 4. aktualizované vydání, ANAG, Olomouc 2008, ISBN: 80-7263-458-3

[2] PETR PELECH - VLADIMÍR PELC: Daně z příjmů s komentářem k 1. 4. 2006, 7. aktualizované vydání, ANAG, Olomouc 2006, ISBN: 80-7263-341-4

Stanovisko Ministerstva financí odboru 28 účetnictví:

Odbor 28 chápe, že v rámci problematik, které jsou projednávány na Koordinačním výboru KDP jsou uváděny i právní názory předkladatelů k řešeným otázkám. Odbor 28 však nemůže posuzovat „správnost“ uváděných právních názorů, přestože směřují k naplnění ust. § 8 odst. 2 zákona o účetnictví, pokud se jedná o vztahy vyplývající z jiných právních předpisů, tzn. mimo oblast účetnictví. Proto nemůže ani v tomto případě posuzovat vztahy mezi „interními družstevními předpisy“ a příslušnými právními předpisy, resp. „spekulativně“ posuzovat jejich důsledky pro zobrazení v účetní závěrce. Lze pouze konstatovat, že účetní závěrka musí naplňovat především požadavky stanovené v ust. § 7 odst. 1 cit. zákona a způsoby naplnění těchto požadavků upravuje zejména ust. § 7 odst. 2 cit. zákona. Pokud bude předložen právní rozbor, který by bylo možné považovat za právní názor Ministerstva financí, bude moci vyjádřit i odbor 28 svůj právní názor z hlediska právních předpisů v oblasti účetnictví.

Stanovisko Ministerstva financí odboru 15 legislativa daní z příjmů:

K bodu 1

Podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP jsou za splnění podmínek osvobozeny příjmy z cenově regulovaného nájemného z bytů, z garáží a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů a garáží od všech nájemníků uvedených družstev, ne jenom příjmy od členů těchto družstev. Stejný daňový režim osvobození je u vybraných příjmů u lidových bytových družstev dle § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP. Pouze u „nových bytových družstev“ nebo „bytových s.r.o.“ jsou za splnění podmínek osvobozeny pouze příjmy od členů nebo společníků.

K bodu 3

Souhlas se závěrem.

Ze stanoviska odboru Cenové politiky Ministerstva financí vyplývá, že z pohledu cenové regulace nárok na osvobození od daně z titulu respektování pravidel regulace cen, platných do 17.12.2002 pro nájemné z bytů, by měl být přiznán tehdy, pokud vlastník (pronajímatel), splňující znaky uvedené v zákonu, nájemné kalkuluje pouze na základě vyjmenovaných položek nákladů a nezahrnuje do něj ziskovou přírážku. Poté se jedná o nájemné neziskové, zahrnující pouze ekonomicky oprávněné náklady (tedy náklady nenadhodnocené). Vznik po určité časové období určitého přebytku na vybraném nájemném před jeho investováním do opravného zhodnocení domu a bytů by neměl znamenat důvod pro zánik osvobození.

K bodu 4

Souhlas se závěrem. Základ daně z příjmů vychází ze správně stanoveného výsledku hospodaření právnické osoby.

K bodu 5

Souhlas s výhradou uvedenou ve stanovisku k bodu 2.

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

Daň z příjmů

301/12.05.10 - DPH u zaměstnaneckých benefitů z pohledu daně z příjmů

Předkládají: Ing. Otakar Machala
Ing. Jiří Nesrovnal
Ing. Radislav Tkáč