

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 4. října 2006

Program:

1. Odsouhlasen zápis z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR konaného dne 6. září 2006
2. Projednání jednotlivých bodů programu z minulých Koordinačních výborů

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 128/31.05.06 – **stanovisko MF doplněno o problematiku retroaktivity**

128/31.05.06 - Technické zhodnocení na nehmotném majetku podle právní úpravy platné od zdaňovacího období započatého v roce 2006

(tj. dle právní úpravy obsažené zejména v § 32a zákona č. 586/1992 Sb., ve znění zákona 545/2005 Sb.)

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

1. Výchozí situace

Zákonem č. 545/2005 Sb. byl mj. novelizován 32a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Mimo jiných změn doplňuje do ustanovení § 32a odst. 6 definici technického zhodnocení nehmotného majetku. V návaznosti na tuto samostatnou definici technického zhodnocení pro nehmotný majetek se však neprovedla změna v ustanovení § 24 odst. 2 písm. zb) a § 33 ZDP.

2. Rozbor problému

Zákonem č. 545/2005 Sb. byla s účinností pro zdaňovací období započatá v roce 2006 doplněna do § 32a ZDP tato definice technického zhodnocení nehmotného majetku, cit.:

„Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu nehmotného majetku; přitom za technické zhodnocení se považují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převyší částku 40 000 Kč.“

Z této definice, jakož i návazností na jinou právní úpravu obsaženou v ZDP vznikají tyto nejasnosti a problémy při praktické aplikaci:

I) Definice technického zhodnocení nehmotného majetku

i když byla do ZDP doplněna citovaná speciální definice technického zhodnocení nehmotného majetku, nebyla provedena změna v § 33 odst. 1 ZDP, který zní, cit.:

„Technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, 32) rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).“

S ohledem na citovanou právní úpravu obsaženou v § 33 odst. 1 ZDP lze dovozovat, že obecná definice technického zhodnocení obsažená v tomto ustanovení platí i pro nehmotný majetek. Dle našeho názoru se však jedná o obecnou právní úpravu, která počínaje zdaňovacími obdobími započatými v roce 2006 neplatí pro nehmotný majetek, protože pro tuto kategorii majetku přijímá zákon vlastní a speciální definici technického zhodnocení, která je doplněna do odst. 6 § 32a ZDP. Právní oporou pro tento názor je i ustanovení § 32a odst. 7 ZDP – není-li v ZDP stanoveno jinak, použijí se pro nehmotný majetek obdobně ustanovení pro hmotný majetek (technické zhodnocení pro nehmotný majetek je definováno jinak).

Pokud by neplatil tento názor, pak by byl poplatník povinen nejprve „testovat“ každou jednotlivou ukončenou změnu popsanou v rámci definice obsažené v § 32a odst. 6 ZDP na hodnotovou hranici 40 000 Kč a následně by byl povinen tyto jednotlivé ukončené změny do 40 000 Kč evidovat samostatně a zkoumat je podruhé, zda v úhrnu za zdaňovací období na jednom nehmotném majetku nepřevýší částku 40 000 Kč dle § 33 odst. 1 ZDP. Tzn. že by pak pro nehmotný majetek platily dvě různé právní úpravy technického zhodnocení. Z těchto dvou různým vymezení technického zhodnocení nehmotného majetku by pak vyplývala celá řada nesrovnalostí – viz. dále.

Dílčí závěr k bodu I)

Počínaje zdaňovacími obdobími započatými v roce 2006 je technické zhodnocení nehmotného majetku vymezeného v § 32a ZDP určeno ustanovením § 32a odst. 6 ZDP; definice technického zhodnocení obsažená v § 33 odst. 1 věta 1. ZDP se pro tento nehmotný majetek nepoužije.

II) Změny provedené na nehmotné majetku podle věcného vymezení určeného v § 32a odst. 6 věta 1. ZDP pokud je jejich hodnota za každý jednotlivý případ ukončené změny do 40 000 Kč

S účinností od zdaňovacích období započatých v roce 2006 nebylo změněno ustanovení § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP. Citované ustanovení upravuje jako daňově účinné výdaje (náklady) na dokončenou nástavbu, přístavbu a stavební úpravy, rekonstrukci a modernizaci jednotlivého majetku, které nejsou technickým zhodnocením podle § 33 odst. 1 ZDP. V návaznosti na nově přijatou úpravu technického zhodnocení nehmotného majetku v § 32a odst. 6 ZDP nebylo provedeno navazující doplnění uvedeného ustanovení § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP.

Dle našeho názoru jsou však výdaje (náklady) na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku nepřevýší částku 40 000 Kč, daňově účinným nákladem podle § 24 odst. 1 ZDP. Tomuto závěru nemůže být na překážku ani ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) (popř. jiná část) ZDP, které řeší jako daňově neúčinný náklad pouze technické zhodnocení dle § 33 ZDP. Uvedená „technická zhodnocení“ nehmotného majetku v částce do 40 000 Kč na jednom majetku za každý jednotlivý ukončený případ je daňově

účinným výdajem (nákladem) ve zdaňovacím období, s kterým tento výdaj (náklad) věcně a časově souvisí.

Dále dle našeho názoru není na překážku, aby poplatník dobrovolně ve své vnitropodnikové směrnici určil, že za technické zhodnocení, které zvyšuje ocenění nehmotného majetku bude považovat změny uvedené v § 32a odst. 6 věta 1. ZDP i v případech, že v každém jednotlivém ukončeném případě nepřevyšší částku 40 000 Kč, avšak převyšší nižší částku stanovenou ve směrnici poplatníkem. Tj. obdoba a přiměřené použití § 33 odst. 1 věta 2. ZDP ve spojení s ustanovením § 32a odst. 7 ZDP.

Dílčí závěr k bodu II)

Počínaje zdaňovacími obdobími započatými v roce 2006 jsou výdaje (náklady) na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku nepřevyšší částku 40 000 Kč, daňově účinným nákladem podle § 24 odst. 1 ZDP. Tento daňově účinný výdaj (náklad) bude uplatněn s ohledem na jeho věcnou a časovou souvislost. Poplatník může na základě úpravy ve své vnitropodnikové směrnici určit, že za technické zhodnocení nehmotného majetku bude považovat změny uvedené v § 32a odst. 6 věta 1. ZDP i v případech, že v každém jednotlivém ukončeném případě nepřevyšší částku 40 000 Kč, avšak převyšší nižší částku stanovenou v této směrnici.

III) Použití právní úpravy obsažené v § 32a odst. 6 věta 2. až 4. ZDP pro technická zhodnocení nehmotného majetku ukončená do konce zdaňovacího období započatého v roce 2004 či 2005

S ohledem na právní rozbor a závěr obsažený v bodu I) tohoto podkladového materiálu zastáváme názor, že úprava obsažená v § 32a odst. 6 věta 2. až 4. ZDP se nepoužije na technická zhodnocení nehmotného majetku ukončená do konce zdaňovacího období započatého v roce 2004 a 2005. Jak již bylo uvedeno, ZDP upravuje speciálně definici technického zhodnocení nehmotného majetku v § 32a odst. 6 věta 1. až s účinností pro zdaňovací období započatá v roce 2006. Pro tuto specificky definovaná technická zhodnocení nehmotného majetku je přijata taktéž specifická úprava odpisování nehmotného majetku ze zvýšené vstupní ceny o toto technické zhodnocení.

Úpravu obsaženou v § 32a odst. 6 věta 2. až 4. ZDP nelze použít pro technická zhodnocení určená § 33 odst. 1 věta 1. ZDP provedená na nehmotném majetku ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a 2005 – jedná se o zcela jinak definované technické zhodnocení. Zároveň ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a 2005 ustanovení § 32a odst. 6 věta 2. až 4. ZDP neplatilo a nebylo (a ani nyní není) možno určit, jak měl poplatník postupovat ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a 2005, když provedl jedno popř. více technických zhodnocení.

Výše uvedený právní názor lze názorně demonstrovat na následujícím zjednodušeném příkladu:

- a) Poplatník, který uplatňuje zdaňovací období v rozsahu kalendářního roku, zařadil do užívání v 2/04 software se vstupní cenou 480 000,00 Kč
- b) za rok 2004 uplatnil daňové odpisy ve výši 100 000,00 Kč; tj. (480 000,00 Kč / 48) x 10 měsíců

- c) v roce 2005 provedl v 6/05 technické zhodnocení v hodnotě 80 000,00 Kč a v 10/05 provedl technické zhodnocení v hodnotě 30 000,00 Kč. Za rok 2005 uplatnil poplatník tyto odpisy:
- za měsíce 1-6/05 v částce 87 692,00 Kč; tj. $(480\ 000,00 - 100\ 000,00) / (36 - 10)$ a výsledek tohoto podílu se vynásobí 6
 - za měsíce 7-10/05 v částce 74 461,00 Kč; tj. $(292\ 308,00 + 80\ 000,00) / (36 - 16)$ a výsledek tohoto podílu se vynásobí 4
 - za měsíce 11 a 12/05 v částce 40 981,00; tj. $(297\ 847,00 + 30\ 000,00) / (36 - 20)$ a výsledek tohoto podílu se vynásobí 2
- d) za rok 2006 se uplatní odpis ve výši 245 892,00 Kč; $286\ 866,00 / (36 - 22)$ a výsledek tohoto podílu (tj. měsíční odpis zaokrouhlený na celé koruny nahoru) se vynásobí 12
- e) za rok 2007 se uplatní odpis ve výši zůstatkové ceny 40 974,00 Kč
- Z výše uvedeného příkladu vyplývá, že technická zhodnocení provedená v roce 2005 neprodloužila zbývající dobu odpisování tohoto nehmotného majetku ve smyslu § 32a odst. 6 věta 2. ZDP. Dle našeho názoru by bylo nesprávné, pokud by měla technická zhodnocení provedená v roce 2005 vést k prodloužení doby odpisování ve smyslu citovaného ustanovení ZDP. Z příkladu jednoznačně vyplývá, že prodloužení doby odpisování by bylo vyvoláno provedenou změnou pouze v hodnotě 30 000,00 Kč, která dle právní úpravy platné od zdaňovacích období roku 2006 není považována za technické zhodnocení ve smyslu 32a odst. 6 věta 1. ZDP.

Dílčí závěr k bodu III)

Úprava obsažená v § 32a odst. 6 věta 2. až 4. ZDP se nepoužije na technická zhodnocení nehmotného majetku ukončená do konce zdaňovacího období započatého v roce 2004 a 2005.

3. Závěr

Vzhledem k výše uvedenému navrhuje následující řešení.

ad I) viz. dílčí závěr k bodu I)

ad II) viz. dílčí závěr k bodu II)

ad III) viz. dílčí závěr k bodu III)

4. 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 3. *Závěr*, zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí

Dílčí závěr k bodu I – Souhlas

Dílčí závěr k bodu II

Souhlas s jednorázovým uplatněním výdaje na technické zhodnocení nehmotného majetku, jehož hodnota nepřevýšila částku 40 000 Kč.

Nesouhlas s uplatňováním účetních odpisů technického zhodnocení nehmotného majetku, pokud po jeho dokončení částka nepřekročí 40 tis. Kč jako daňového výdaje.

Podle § 47 odst. 3 vyhl. č. 500/2002 Sb. je technické zhodnocení součástí ocenění jednotlivého dlouhodobého nehmotného majetku a odpisy se stanovují z této ceny po dobu a způsobem stanoveným v účetním odpisovém plánu. Navrhovaný postup by znamenal, že poplatník by u téhož nehmotného majetku uplatňoval souběžně daňový odpis a část odpisu účetního, což je v rozporu jak s ust. § 25 odst. 1 písm. zg), tak § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 zákona o daních z příjmů. Z tohoto důvodu je případná úprava ve vnitropodnikové směrnici pro daňové účely irelevantní.

Dílčí závěr k bodu III – Nesouhlas

Podle bodu 1 čl. II zákona č. 545/2005 Sb. se ustanovení čl. I, s výjimkou bodů 42, 99, 100, 167, 168 a 169, použijí poprvé pro zdaňovací období, které započalo v roce 2006. Ustanovení § 32a odst. 6 bylo doplněno bodem 78, tzn., že začne být uplatňováno až od zdaňovacího období započatého v roce 2006.

Z uvedeného vyplývá, že postup pro případ provedení technického zhodnocení na nehmotném majetku stanovený v § 32a odst. 6 v ZDP musí být uplatňován od zdaňovacího období započatého v roce 2006 (jedná se jen o nehmotný majetek, který byl u poplatníka zaevidován počínaje zdaňovacím obdobím 2004, což vyplývá z přechodného ustanovení bodu 25 zákona č. 438/2003 Sb.). Pokud by tomu tak nemělo být, musel by čl. II zákona č. 545/2005 Sb. obsahovat další speciální přechodné ustanovení o tom, že bod 78 bude uplatňován jen na technická zhodnocení nehmotného majetku ukončená ve zdaňovacím období započatém v roce 2006. Vzhledem k tomu, že zákon č. 545/2005 Sb. žádné takové speciální přechodné ustanovení neobsahuje, je nutné znění § 32a odst. 6 ZDP, ve znění platném v roce 2006 aplikovat i na dosud neodepsaná technická zhodnocení dokončená v letech 2004 a 2005, pokud jeho odpisování nově stanovené lhůty prodlužují. V žádném případě však nebudou dotčeny odpisy stanovené v souladu se zákonem do konce zdaňovacího období započatého v roce 2005. Znamená to, že pokud nově stanovená doba odpisování technického zhodnocení prodlouží dobu odpisování nehmotného majetku v případech, kdy bylo technické zhodnocení dokončeno před rokem 2006, pak ovlivní pouze další průběh odpisování počínaje rokem 2006.

Nelze souhlasit ani s argumentací týkající se jiného vymezení technického zhodnocení v § 33 ZDP aplikovaného i na nehmotný majetek v letech 2004 a 2005. V těchto letech bylo nutné postupovat obdobně jako u hmotného majetku, tj. podle § 33 ZDP a podle tohoto ustanovení se hodnota dokončených technických zhodnocení v průběhu zdaňovacího období posuzuje v úhrnu za celé zdaňovací období. Z toho vyplývá, že v uváděném příkladě měl sice poslední zásah charakteru technického zhodnocení hodnotu nižší než 40 000 Kč, ale vzhledem k tomu, že v úhrnu byla částka 40 000 Kč překročena již v květnu 2005, bylo nutné i toto technické zhodnocení považovat ve smyslu § 33 ZDP za dokončené technické zhodnocení od kterého se odvíjí prodloužená lhůta odpisování podle znění § 32a odst. 6 ZDP.

Závěrem si dovoluujeme poznamenat, že se jedná o nepřímou retroaktivitu, která byla mimo jiné uplatněna např. při zkrácení doby odpisování software a nehmotných výsledků výzkumu a vývoje počínaje zdaňovacím obdobím 2005 provedené zákonem č. 669/2004 Sb. (obdobně při zkrácení doby odpisování hmotného majetku v odpisových skupinách 1 až 3), aniž by byl tento postup předmětem jakékoliv diskuse.

Upřesňující stanovisko k retroaktivitě – nepravá retroaktivita a přechodné ustanovení

Ministerstvo financí vychází při tvorbě právních předpisů mj. ze zásady formulované autorským kolektivem odboru vládní legislativy Úřadu vlády pod vedením JUDr. Josefa Vedrala, Ph.D. v práci nazvané „Metodická pomůcka pro přípravu návrhů právních předpisů“. V bodě 1. části zabývající se přechodnými ustanoveními (dále jen „bod 1.“) autoři formulují následující zásadu: „Jestliže návrh právního předpisu může mít vliv na právní vztahy vzniklé podle dosavadní právní úpravy, je nezbytné tyto důsledky upravit v přechodných ustanoveních.“ Na tuto zásadu pak navazuje text bodu 2. stejné části (dále jen „bod 2.“), který říká: „V případech, kdy je v zájmu právní jistoty nezbytné, aby dosavadní právní úprava i nadále upravovala (některé) právní vztahy vzniklé na jejím základě, **musí být v přechodných ustanoveních jednoznačně stanoveno, na jaké dříve vzniklé právní vztahy a v jakém rozsahu se i po účinnosti nové právní úpravy vztahuje dosavadní právní úprava** (zvýraznění přidáno).“ Citovaný princip obsažený v bodu 2. byl širěji formulován v nálezu Pl. ÚS 3/94 následujícím způsobem: „Nepravá retroaktivita spočívá v tom, že právní vztahy hmotného i procesního práva, které **vznikly za platnosti práva starého**, se spravují zásadně tímto právem a to až do doby účinnosti práva nového; **po jeho účinnosti se však řídí právem novým. Tato zásada však platí jen potud, pokud ostatní závěrečná ustanovení právní normy nestanoví se zřetelem na zvláštnosti některých právních vztahů něco jiného** (zvýraznění přidáno).“ Ze syntézy uvedených zásad tedy vyplývají následující závěry: Text bodu 1. stanoví nezbytnost upravit důsledky nové úpravy pro dříve vzniklé právní vztahy je nutné chápat především v kontextu bodu 2. a citovaného nálezu, tj. v přechodných ustanoveních je třeba stanovit, **které dříve vzniklé právní vztahy se řídí minulou úpravou i po účinnosti úpravy nové**. Pokud takovéto výslovné fixování minulé právní úpravy na dříve vzniklé právní vztahy pro dobu po účinnosti úpravy nové stanoveno není, je požadavek bodu 1. (tj. „nezbytnosti upravení důsledků právních vztahů vzniklých podle dosavadní právní úpravy“) v případě zákona o daních z příjmů splněn v bodě 1. Čl. II Přechodných ustanovení, který říká, že se nová úprava (až na výjimky, viz. výše) poprvé použije pro zdaňovací období, které započalo v roce X (tj. nejdříve v první den účinnosti nové úpravy). To znamená, že právní vztahy „vzniklé podle dosavadní právní úpravy“ (resp. za její účinnosti) se s výjimkou těch výslovně uvedených (viz. výše) řídí od zdaňovacího období, které započalo v roce X, právní úpravou novou.

Názory na uvedenou problematiku nejsou jednotné, Ministerstvo financí respektuje ty výše uvedené.

Příspěvek 133/29.06.06 – příspěvek uzavřen, MF doplnilo dodatek k původnímu stanovisku

133/29.06.06 - Cestovní náhrady zaměstnanců agentury práce

Předkládají: Ing. Jana Slámová, daňová poradkyně, č. osvědčení 1586
Ing. Vlastimil Sojka, daňový poradce, č. osvědčení 768

1. Úvod

Zákon o zaměstnanosti č. 435/2004 Sb., s účinností od 1.1.2004 zavedl nově do českého právního řádu institut agenturního zaměstnávání. Agenturní zaměstnávání spočívá v tom, že zaměstnavatel, agentura práce, zprostředkovává zaměstnání na základě povolení a může své zaměstnance dočasně přidělit k uživateli na základě písemného ujednání v pracovní smlouvě. Cílem tohoto příspěvku je najít shodu v řešení některých otázek týkajících se cestovních náhrad zaměstnanců agentur práce.

2. Popis problémů

Agentury práce zaměstnávají své zaměstnance a protože změna místa výkonu jejich práce je častá, z praktických důvodů sjednávají se zaměstnanci v pracovních smlouvách pravidelné místo výkonu práce ve svém sídle, případně v místě jejich bydliště. Platí to zejména v případech, kdy jsou uzavírány pracovní smlouvy na dobu neurčitou.

Zaměstnanci agentury práce jsou v některých případech vysíláni na pracovní cesty jejich uživateli z důvodů, které jsou založeny přirozenou povahou jimi vykonávané práce.

Předmětem řešení jsou následující otázky:

1. Lze na agenturní pracovníky po dobu dočasného přidělení k uživateli pohlížet jako na osoby vyslané na pracovní cestu, podobně jako je tomu např. v případě pracovníků běžných zaměstnavatelů, kteří je dočasně vysílají na vzdálené pracoviště?
2. Může v takovém případě cestovní náhrady a ubytování uhradit a uplatnit si je v nákladech pouze agentura práce nebo případně, na základě smluvního ujednání, i uživatel těchto pracovníků?
3. Může uživatel hradit a uplatňovat také další cestovní náhrady a náklady v případě, že v jeho zájmu dochází k vyslání agenturního pracovníka na jiné pracovní cesty?

K otázce č. 1

Lze na agenturní pracovníky po dobu dočasného přidělení k uživateli pohlížet jako na osoby vyslané na pracovní cestu, podobně jako je tomu např. v případě pracovníků běžných zaměstnavatelů, kteří je dočasně vysílají na vzdálené pracoviště?

Podle pracovněprávních předpisů může zaměstnavatel se zaměstnancem sjednat pravidelné místo výkonu jejich práce. Přitom bydliště (místo pobytu) zaměstnance to může být ve smyslu § 2 odst. 3 zákona č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, pouze za předpokladu, že u takového zaměstnance častá změna pracoviště vyplývá ze zvláštní povahy povolání. V případě agenturních zaměstnanců lze dovodit, že předpokládané změny ve výkonu práce u různých uživatelů odůvodňují i sjednání pravidelného místa výkonu jejich práce v místě jejich pobytu. Dokonce se jedná o typický případ presumované „časté změny pracoviště“. Ostatně dočasnou povahu přidělení agenturních zaměstnanců k jednotlivému uživateli (max. 12 měsíců) výslovně zakládá i ustanovení § 38b odst. 6 zákoníku práce. Ze stejných důvodů je možné sjednat pravidelné místo výkonu práce v sídle agentury.

Ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o cestovních náhradách se za pracovní cestu rozumí doba od nástupu zaměstnance na cestu k výkonu práce do jiného místa, než je jeho pravidelné pracoviště, včetně výkonu práce v tomto místě, do návratu zaměstnance z této cesty. Z toho lze dovodit, že vyslání agenturního zaměstnance k uživateli na základě dohody o dočasném přidělení je třeba považovat za pracovní cestu, je-li v pracovní smlouvě sjednán pravidelný výkon jeho práce v odlišném místě než kde bude vykonávána práce pro uživatele. V této souvislosti má agenturní zaměstnanec nárok na náhradu cestovních výdajů, ubytování a stravné (dále jen „cestovní náhrady“).

Máme za to, že není přípustný takový názor, podle kterého je agenturní zaměstnávání samostatný právní institut bez jakékoli závislosti na pracovních cestách zaměstnanců. V takovém případě by byla založena neodůvodněná nerovnost. Zaměstnanec *agentury práce* by byl diskriminován např. oproti zaměstnanci montážní společnosti, která své zaměstnance vyšle k výkonu zakázky za obdobných věcných podmínek.

K otázce č. 2

Může v takovém případě cestovní náhrady uhradit a uplatnit si je v nákladech pouze agentura práce nebo případně, na základě smluvního ujednání, i uživatel těchto pracovníků?

Zákoník práce v § 38b odst. 5 zakládá společnou zodpovědnost agentury a uživatele za to, že zaměstnanci agentury práce nebudou mít horší podmínky, než jsou podmínky srovnatelného vlastního zaměstnance uživatele. Oboustrannou odpovědnost v praxi řeší dohoda agentury práce s uživatelem, uzavřená podle § 38a odst. 2 zákoníku práce. Tato dohoda m.j. umožňuje sjednat pracovní a mzdové podmínky zaměstnance uživatele tak, aby byla výsledná podoba vzájemných vztahů rovná a praktická, zejména s ohledem na oprávněné zájmy zaměstnance.

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP umožňuje uplatnit jako položku snižující základ daně z příjmů náklady na pracovní cesty. Na rozdíl od mnoha jiných ustanovení, řešících pracovníprávní nároky však výslovně neuvádí, že jde výhradně o pracovní cesty „zaměstnanců“, t.j. osob vymezených legislativní zkratkou uvedenou v § 6 odst. 2 ZDP.

Z uvedeného dovozujeme, že uživatel může převzít povinnost poskytovat a hradit zaměstnancům agentury práce cestovní náhrady, pokud jde o náhrady poskytované v souladu se zákonem č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách. Předpokladem je ujednání ve smyslu § 38a odst. 2 zákoníku práce, které plnění pracovníprávních povinností mezi agenturu a uživatele rozdělí.

K otázce č. 3

Může uživatel hradit a uplatňovat také další cestovní náhrady v případě, že v jeho zájmu dochází k vyslání agenturního pracovníka na jiné pracovní cesty?

Z odpovědi na předchozí otázku vyplývá i závěr, že uživatel může agenturním pracovníkům poskytovat cestovní náhrady, pokud je sám vyšle na pracovní cestu a že tyto náklady může uplatnit jako daňově účinné podle § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP.

Opačný názor by zakládal nepřijatelný logický nesoulad u případů, kdy uživatel vysílá pracovníky agentury na pracovní cestu. Určoval by na jakou pracovní cestu má agenturní zaměstnanec vycestovat, ale nemohl by mu garantovat, že agentura jako zaměstnavatel tuto pracovní cestu schválí a cestovní náhrady poskytne. Zaměstnanec by tím byl vystaven v rozporu s § 38b odst. 5 zákoníku práce nerovnému zacházení, neboť by byla ohrožena vymahatelnost jeho oprávněných pracovníprávních nároků.

3. Závěr

Navrhujeme výše uvedené závěry a po projednání na Koordinačním výboru potvrdit a publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

Daňově uznatelnými jsou veškeré náklady vynaložené na pracovní cesty v souladu se zákonem o cestovních náhradách. Vzhledem k tomu, že vypracování zákona o cestovních náhradách nepřísluší Ministerstvu financí, bylo požádáno o vyjádření Ministerstvo práce a sociálních věcí a z jeho stanoviska (úplný přepis) vyplývá (po následném dotazu učiněném na legislativní odbor MPSV byl potvrzeno prvotní stanovisko odboru mzdové politiky MPSV):

Zákoník práce ponechává agentuře práce jako zaměstnavateli na jedné straně a uživateli na straně druhé široké možnosti pro smluvní úpravu podmínek, za kterých bude zaměstnanec u uživatele vykonávat práci. Stejně tak budou pro nároky zaměstnance rozhodující podmínky, na kterých se dohodne s agenturou práce. Specifičnost tohoto pracovněprávního vztahu spočívá právě v tom, že zaměstnavatel nepřiděluje zaměstnanci práci, neurčuje podmínky jejího výkonu a nekontroluje výsledky práce ani dodržování určených podmínek, ale pouze mu výkon práce zprostředkovává u jiného subjektu. Proto nelze souhlasit s názorem, podle kterého se zprostředkování práce agenturami práce řídí stejnými podmínkami jako např. u zaměstnavatele, který vysílá své zaměstnance na montážní práce. Ve druhém případě se totiž jedná o jednoho zaměstnavatele, který ukládá zaměstnanci pracovní úkoly k naplnění předmětu jeho činnosti, kontroluje je a současně uspokojuje všechny nároky zaměstnance vyplývající z dohodnutých, popř. určených podmínek výkonu práce. Předmětem činnosti agentu práce je však zprostředkování práce pro jiného uživatele za úplatu. Je samozřejmé, že se bude snažit náklady spojené s tímto předmětem činnosti minimalizovat a smluvně upravovat podmínky tohoto zprostředkování co nejvýhodněji.

Podle názoru MPSV se lze v praxi setkat s celou škálou možností smluvního ujednání mezi zaměstnancem a agenturou práce a mezi agenturou práce a uživatelem, které mohou mít rozdílný vliv na nároky zaměstnance v oblasti cestovních náhrad a jejich uspokojování.

Za krajní lze považovat případ, kdy agentura práce sjedná (popř. smluvně změní) se zaměstnancem místo výkonu práce tak, aby se shodovalo s místem výkonu práce u uživatele, a ve smlouvě s uživatelem na něj plně přeneše i pravomoc při určování podmínek výkonu práce (včetně vysílání na pracovní cesty) a úhradu cestovních náhrad. Uhrazené cestovní náhrady uživatelem jsou potom jednoznačně náklady práce, které si uživatel odečítá ze základu daně z příjmů. Agentuře práce v této oblasti žádné výdaje nevzniknou (nemůže s nimi ani kalkulovat ve zprostředkovatelské odměně) a proto nebude nic ze základu daně z příjmů v této oblasti odečítat.

Druhou krajní mezí je případ, kdy o podmínkách výkonu práce, včetně vysílání na pracovní cestu, rozhoduje uživatel, který předává pouze podklady agentuře práce a ta pak uspokojuje nároky zaměstnance. V takovém případě nese náklady agentura práce, která si je odečte ze základu daně z příjmů a je velmi pravděpodobné, že bude jejich úhradu požadovat od uživatele (např. jako součást zprostředkovatelské odměny). Pro uživatele se pak takto uhrazená částka také stane nákladem práce a rovněž si ji odečte ze základu daně z příjmů.

Mezi těmito případy pak mohou být další nejrůznější kombinace, které vyhovují smluvním stranám. Z pohledu dodržování daňových předpisů je důležité, aby zaměstnanci nebyly poskytnuty dvoje cestovní náhrady (např. náhrady od agentury práce, poskytnuté podle § 6 zákona č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, a za tytéž dny cestovní náhrady při pracovní cestě určené uživatelem, tj. od uživatele). Takovému postupu by měla zabránit smlouva mezi agenturou práce a uživatelem. Pokud by přesto k této situaci došlo, potom by si ten subjekt, který poskytl cestovní náhrady nad dohodnutý rámec, nemohl vyplacenou částku zahrnout do nákladů a pro zaměstnance by tato částka byla příjmem.

Výše uvedený výklad MPSV k cestovním náhradám poskytovaným v rámci tzv. agenturního zaměstnávání nelze aplikovat při tzv. mezinárodním pronájmu pracovní síly realizovaném v ČR zaměstnavatelem se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí (daňovým nerezidentem) podle § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

V citovaném ustanovení je totiž prohlášen za zaměstnavatele tuzemský tzv. ekonomický zaměstnavatel (uživatel), u kterého pronajatí zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když jim příjmy za tuto práci na základě smluvního vztahu vyplácí osoba se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí a z hlediska dalších ustanovení zákona se takto vyplácený příjem považuje za příjem vyplácený tuzemským tzv. ekonomickým (tj. skutečným) zaměstnavatelem.

U pronajatých zahraničních zaměstnanců je tedy třeba na všechny jejich příjmy (včetně cestovních náhrad resp. tzv. zahraničních diet) plynoucích jim od jejich formálně právního zahraničního zaměstnavatele pohlížet tak, jako kdyby byly vypláceny tuzemským ekonomickým (skutečným) zaměstnavatelem. Skutečnost je taková, že je tento tuzemský ekonomický zaměstnavatel do České republiky na žádnou služební cestu nevyslal. Proto nelze na tyto zahraniční diety pohlížet jako na příjem, který je u těchto pronajatých zahraničních zaměstnanců vyloučen z předmětu daně podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů. Vyloučeny z předmětu daně jsou jen dle cit. ustanovení náhrady cestovních výdajů plynoucí poplatníkovi v souvislosti s výkonem závislé činnosti, tj. nikoliv v souvislosti s jeho ekonomickým pronájemem, resp. v souvislosti s vysláním k výkonu závislé činnosti u tuzemského tzv. ekonomického zaměstnavatele (uživatele) podle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Příspěvek 137/06.09.06 – příspěvek není uzavřen ve stanovisku MF týkající se zaúčtování podílu ve společnosti vzniklé rozdělením odštěpením

137/06.09.06 - Daňové dopady u rozdělení odštěpením

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc., daňová poradkyně, č. osvědčení 294
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

1. Úvod – popis problému

Dne 8. března 2006 nabyl účinnosti zákon č. 56/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, který novelizoval též některá ustanovení obchodního zákoníku. Do českého právního řádu byla implementovaná nová forma přeměny - rozdělení odštěpením. Jedná se o tzv. rozdělení odštěpením se založením nové společnosti a rozdělení odštěpením sloučením s již existující společností. Tato forma přeměny umožňuje, aby rozdělovaná společnost nebyla zrušena bez likvidace a nadále existovala, dochází pouze k vyčlenění části jejího jmění.

Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., (ZDP) zatím na výše uvedenou novelu obchodního zákoníku nereagoval. Podle § 23c odst. 2 ZDP se rozdělením společnosti pro účely ZDP rozumí “...postup, při kterém veškerý majetek a závazky zanikající společnosti přechází na dvě nebo více existující nebo nově vzniklé společnosti...”. Při doslovném výkladu tohoto ustanovení by rozdělení odštěpením nesplňovalo definici rozdělení společnosti pro účely ZDP, neboť při rozdělení odštěpením jednak přechází pouze část jmění (majetku a závazků) rozdělované společnosti, a navíc rozdělovaná společnost nezaniká.

Na druhou stranu se však podle § 23c odst. 3 ZDP za fúzi společnosti a rozdělení společnosti považují také přeměny společnosti podle zvláštního právního předpisu. Ustanovení obsahuje odkaz na obchodní zákoník, který v § 69 definuje přeměny společnosti jako fúzi, převod jmění na společníka a rozdělení, přičemž rozdělení se může uskutečnit mimo jiné formou

rozdělení odštěpením se založením nových společností nebo formou rozdělení odštěpením sloučením.

Posouzení toho, zda se v případě rozdělení odštěpením jedná o rozdělení společnosti pro účely ZDP, je nezbytné z hlediska aplikovatelnosti § 23c na tento typ přeměny. Jde například o pokračování v odpisování u hmotného a nehmotného majetku započatém zanikající společností, nezahrnování potencionálních příjmů vzniklých z důvodů přecenění majetku a závazků pro účely rozdělení společnosti do základu daně, převzetí rezerv a opravných položek vytvořených u rozdělované společnosti, převzetí daňové ztráty vyměřené rozdělované společnosti apod.

Určité problémy vznikají také v oblasti daňové ztráty a stanovení záloh.

V neposlední řadě je důležité, zda se v případě rozdělení odštěpením jedná o rozdělení společnosti pro účely ZDP pro účely posouzení přerušení časových testů pro osvobození příjmů fyzických osob z prodeje účastí na obchodních společnostech dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP a prodeje cenných papírů dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP. Dle těchto ustanovení ZDP se při rozdělení nepřerušují časové testy mezi nabytím a převodem těchto instrumentů, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23c ZDP. V ostatních případech se pak do časových testů započítává doba držby obchodního podílu či akcie nabyté před přeměnou.

2. Analýza problémů - navrhované řešení

2.1. Postup z hlediska ZDP u rozdělení odštěpením

Domníváme se, že vzhledem k tomu, že rozdělení odštěpením nepochybně představuje přeměnu společnosti podle zvláštního právního předpisu (obchodního zákoníku) a je také součástí tzv. Merger directive, nelze předpokládat u této formy přeměny odlišný daňový dopad od ostatních forem rozdělení. Přestože zákon o daních z příjmů ve svých ustanoveních obsahuje odvolávku na zanikající společnost, budou dopady u rozdělení odštěpením obdobné dopadům rozdělení a to včetně vymezení zdaňovacího období. Domníváme se tedy, že pojem „zanikající společnost“ pro účely § 23c ZDP zahrnuje též rozdělovanou společnost, která v rámci rozdělení odštěpením nezaniká. Podobné dopady v případě rozdělení odštěpením jako u rozdělení budou také u ostatních daní např. daně z přidané hodnoty, daně z převodu nemovitostí atd.

2.2. Daňová nabývací cena

Dalším problémem, který se obecně týká všech typů rozdělení a který současná právní úprava neřeší zcela jednoznačně, je otázka, jakým způsobem rozpočítat daňovou nabývací cenu původních obchodních podílů na obchodní podíly, které vzniknou na základě rozdělení. Jde o to, že před rozdělením odštěpením má společník jeden obchodní podíl a po rozdělení odštěpením má obchodních podílů více.

Domníváme se, že by měl platit závěr, že součet daňových nabývacích cen obchodních podílů po rozdělení musí být roven původní daňové nabývací ceně obchodního podílu. Platná právní úprava však neřeší jak původní daňovou nabývací cenu „rozpočítat“. Z toho vyplývá, že dle našeho názoru je možné zvolit jakoukoliv ekonomicky zdůvodnitelnou variantu. To je např. rozpočítání v poměru vlastních kapitálů před přeceněním nebo v poměru vlastních kapitálů po přecenění apod.

2.3. Daňová ztráta

Stejně tak současná právní úprava jednoznačně neřeší, jakým způsobem rozdělit ztrátu vyměřenou před rozdělením (v tomto případě mezi rozdělovanou a nástupnickou/nástupnické společnosti). Možné řešení se jeví v souladu s výše uvedeným (viz. bod 2.2. *Daňová nabývací cena*).

2.4. Zálohy

Dalším problémem je stanovení záloh na daň z příjmů právnických osob. Vhodným postupem se v této souvislosti jeví stanovení záloh rozdělované a nástupnickým společností rozhodnutím správce daně stejně jako v případě rozdělení.

2.5. Časové osvobozovací testy

V souladu s výše uvedeným, tj. že rozdělení odštěpením představuje přeměnu společnosti podle zvláštního právního předpisu (obchodního zákoníku), a nelze tudíž předpokládat u této formy přeměny odlišný daňový dopad od ostatních forem rozdělení, se rovněž domníváme, že v případě rozdělení odštěpením by neměly být přerušeny časové testy pro osvobození příjmů fyzických osob z prodeje účastí na obchodních společnostech dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP a prodeje cenných papírů dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23c ZDP.

Navíc lze konstatovat, pokud nebyly splněny podmínky dle §23c ZDP, že v případě převodu majetkových účastí dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP se doba 5 let mezi nabytím a převodem členských práv družstva, majetkových podílů na transformovaném družstvu nebo účasti na obchodní společnosti, nejde-li o prodej cenných papírů, zkracuje o dobu, po kterou poplatník byl společníkem obchodní společnosti nebo členem družstva před přeměnou této společnosti nebo družstva. Obdobná úprava pak platí u převodu cenných papírů dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.

Na základě toho se domníváme, že do doby relevantní z hlediska splnění časových osvobozovacích testů dle § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP se bude i u nových obchodních podílů (vzniklých v rámci rozdělení odštěpením), započítávat doba držby původního obchodního podílu. Na původní obchodní podíl pak vzhledem k aplikaci § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP nebude mít rozdělení odštěpením žádný vliv (to znamená časový osvobozovací test se nebude jakkoliv měnit). Tento závěr platí obecně bez ohledu na to, zda budou či nebudou splněny podmínky dle § 23c ZDP.

3. Závěr

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěry k popsané problematice, jak jsou uvedeny v části 2. *Analýza problémů - navrhovaná řešení*, zpracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí

Odbor Účetnictví a audit

A. Sestavení účetní závěrky:

1. Podle § 69c odst. 5 posl. věty Obchodního zákoníku je rozdělovaná společnost zúčastněnou společností.
2. Podle § 3 odst. 2 posl. věty zákona o účetnictví účetní období u zúčastněných účetních jednotek končí dnem předcházejícím rozhodnému dni.
3. Podle § 17 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví uzavírá účetní jednotka účetní knihy k poslednímu dni účetního období.
4. Podle § 19 odst. 1 zákona o účetnictví se účetní závěrka sestavuje k rozvahovému dni; rozvahovým dnem je den, ke kterému se uzavírají účetní knihy.

Na základě výše uvedeného podle našeho názoru sestavuje rozdělovaná společnost ke dni předcházejícímu rozhodný den účetní závěrky, a to řádnou. Připomínáme, že účetní závěrky, zahajovací rozvahy jsou rovněž upraveny obchodním zákoníkem. Ministerstvo financí není oprávněno vykládat obchodní zákoník, vztah jednotlivých ustanovení k zákonu o účetnictví ani význam slov přiměřeně v § 220zb odst. 1 Obchodního zákoníku. Nicméně podle našeho názoru výše uvedený závěr není v rozporu s citovanými ustanoveními Obchodního zákoníku.

B. Oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty při přeměně účetní jednotky:

V případě rozdělení odštěpením, které je pro účely právních předpisů v oblasti účetnictví přeměnou společnosti (viz legislativní zkratka v § 3 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb.) se použije ustanovení § 54 vyhlášky č. 500/2002 sb., ve znění pozdějších předpisů, a to tím způsobem, že účetní jednotka, ze které se odštěpuje jiná účetní jednotka, postupuje jako zanikající účetní jednotka. Argumentem pro daný postup je *argumentum ad rubrica*, s tím že ustanovení se použije na zaúčtování oceňovacího rozdílu při uplatnění reálné hodnoty při přeměně účetní jednotky.

C. Rozsah přečteného majetku:

V § 27 odst. 3 zákona o účetnictví je uložena účetním jednotkám povinnost, aby v případech, ve kterých obchodní zákoník ukládá ocenění obchodního jmění při přeměně, ocenily reálnou hodnotou. Pokud tedy obchodní zákoník v případě rozdělení odštěpením ukládá povinnost ocenit pouze část majetku, pak by rozdělovaná společnost měla v konečné účetní závěrce ocenit reálnou hodnotou pouze odštěpovanou část majetku a závazků souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 41 s výjimkou příslušných složek majetku a závazků, u kterých se změny reálných hodnot účtují jako finanční náklad nebo finanční výnos.

D. Zaúčtování podílu ve společnosti vzniklé rozdělením odštěpením:

Navrhuje se odložení této problematiky na příští jednání Koordinačního výboru.

Odbor Legislativa daní z příjmů

k bodu 2.1.

Je nepochybné, že rozdělení odštěpením představuje podmnožinu přeměn společností (§ 69 obchodního zákoníku). Proto daňové dopady u rozdělení odštěpením by měly být obdobné

dopadům jiných forem rozdělení. V zájmu jednoznačného uplatňování příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů připravuje MF návrh novely, který bude dotčenou problematiku řešit (zejména otázku rozdělení neodepsané části oceňovacího rozdílu (§ 23 odst. 15 zákona) a stanovení nabývacích cen akcií po rozdělní odštěpením). Pokud by dotčený návrh novely ZDP nebyl schválen do termínů pro podání daňových přiznání za zdaňovací období, které započalo v roce 2006, doporučí MF správcům daně uplatňovat postup při zjištění základu daně jako u ostatních forem rozdělení.

k bodu 2.2.

Problematika nabývací ceny

Záměrem je otázku stanovení nabývací ceny dořešit i s využitím znalosti příslušných účetních postupů. Souhlasíme s názorem, že součet daňových nabývacích cen podílů po rozdělení musí být roven nabývací daňové ceně podílu původního. Pokud zde bude výslovná úprava pro rozdělení nabývací ceny podílu chybět, souhlasíme s rozdělením této ceny na základě ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

k bodu 2.3.

Souhlasíme, že rozdělení ztráty je vzhledem k absenci výslovné úpravy možné provést na základě ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

k bodu 2. 4. a 2. 5.

Souhlasíme.

Příspěvek 147/04.10.06 – MF předložilo stanovisko - uzavřeno

147/04.10.06 - Problematika vkladu podniku fyzické osoby do obchodní společnosti ve vazbě na stanovení daňové nabývací ceny podle § 24 odst. 7 ZDP

Předkládají : Ing. Luděk Hrubý, daňový poradce, č. osvědčení 3624
Ing. Zdeňka Hölllová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3817

1. Úvod

Cílem tohoto příspěvku je potřeba vyjasnit otázky spojené se stanovením daňové nabývací ceny obchodního podílu při vkladu podniku jako nepeněžitého vkladu do obchodní společnosti, je-li vkladatelem podnikající fyzická osoba český daňový rezident.

2. Rozbor problému

Podnik je vymezen v ustanovení § 5 obchodního zákoníku jako: „...soubor hmotných, jakož i osobních a nehmotných složek podnikání. K podniku náleží věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které patří podnikateli a slouží k provozování podniku nebo vzhledem k své povaze mají tomuto účelu sloužit.“

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, v platném znění (dále také „ZDP“) v ustanovení § 24 odst. 7 vymezuje způsob stanovení nabývací ceny pro účely ZDP při různých formách nabytí obchodního podílu různými typy vkladatelů. Stanovení nabývací ceny obchodního podílu nabytého vkladem podniku **právnícké osoby** při splnění určitých podmínek upravuje § 23a odst. 2 ZDP, a to ve výši ocenění pro účely nepeněžitého vkladu.

Rovněž v případě vkladu podniku do obchodní společnosti **fyzickou osobou - daňovým nerezidentem** bude daňová nabývací cena určena podle § 24 odst.7 písm.b) bod 3 ve výši ceny majetku, jakou byl oceněn pro vklad.

Problematická situace nastává v případě vkladu podniku, kdy vkladatelem je **fyzická osoba – český daňový rezident**. Podmínky pro použití § 23a odst.2 ZDP zde nemohou být splněny a nabývací cenu obchodního podílu je třeba určit podle ustanovení § 24 odst.7 písm.b) bod 1 ZDP :

...

b) hodnota nepeněžitého vkladu společníka nebo člena družstva. Hodnota tohoto vkladu se stanoví u společníka nebo člena družstva, který je

1. poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 2, obdobně jako hodnota nepeněžitého příjmu v době provedení vkladu (§ 3 odst. 3). Hmotný majetek a nehmotný majetek, který byl zahrnut v obchodním majetku poplatníka, se ocení zůstatkovou cenou (§ 29 odst. 2) a ostatní majetek pořizovací cenou, je-li pořízen úplatně, vlastními náklady, je-li pořízen ve vlastní režii, nebo cenou zjištěnou pro účely daně dědické nebo darovací u majetku nabytého děděním nebo darem. Je-li vkladem majetek, který nebyl zahrnut do obchodního majetku poplatníka a byl pořízen nebo nabyt v době kratší než 5 let před splacením tohoto vkladu do obchodní společnosti nebo družstva, ocení se pořizovací cenou, 20) je-li pořízen úplatně, vlastními náklady, 20) je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii, a při nabytí majetku zděděním nebo darováním cenou stanovenou pro účely daně dědické nebo darovací; 26b) přitom u nemovitostí se nabývací cena zvyšuje o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení před splacením vkladu,

...

Podle názoru předkladatelů je třeba citované ustanovení chápat tak, že v první větě je stanoveno obecné pravidlo pro ocenění nepeněžitého vkladu, a to v hodnotě nepeněžitého příjmu v době provedení vkladu stanovené v souladu s § 3 odst.3 (prakticky tedy ocenění podle zákona č.151/1997 Sb., o oceňování majetku). Dále pak následuje speciální úprava pro ocenění určitých kategorií vkládaného majetku (např. hmotný a nehmotný majetek zahrnutý v obchodním majetku u vkladatele). Speciální úprava pro vklad podniku zde však uvedena není.

Pozn. Při nepeněžitém vkladu do obchodní společnosti pochopitelně nedochází ke vzniku nepeněžitého příjmu ani na straně vkladatele ani na straně přijímající společnosti, nicméně ZDP v ustanovení § 24 odst.7 písm.b) bod 1 pro účely stanovení daňové nabývací ceny požaduje ocenit nepeněžitý vklad stejným způsobem, jakým by byl oceňován nepeněžitý příjem.

3. Navrhované řešení

Domníváme se, že vzhledem k absenci speciální úpravy pro stanovení nabývací ceny při vkladu podniku je nutné postupovat podle obecného pravidla v souladu s § 24 odst.7 písm.b) bod 1 věta první ZDP a ocenit podnik pro účely stanovení daňové nabývací ceny jako jeden celek podle zákona o oceňování majetku. Fakticky to znamená, že **určení daňové nabývací ceny by mělo vycházet z ceny určené znalcem pro účely vkladu** do obchodní společnosti. Podle našeho názoru by nebylo správné oceňovat zvlášť jednotlivé složky vkládaného podniku, neboť předmětem vkladu je podnik jako celek a nikoliv jeho jednotlivé složky. Je zřejmé, že z hlediska ekonomické podstaty se hodnota podniku zpravidla nerovná souhrnu

samostatných hodnot jeho jednotlivých složek. Hodnota podniku jako celku je do značné míry dána právě tím, že se jedná o jeden funkční celek, nikoliv o prostý souhrn jednotlivých složek.

Podle našeho názoru nedochází při nepeněžitým vkladu do obchodní společnosti ke vzniku nepeněžitým příjmu ani na straně vkladatele ani na straně přijímající společnosti, ZDP v ustanovení § 24 odst.7 písm.b) bod 1 pouze požaduje pro účely stanovení daňové nabývací ceny provést ocenění nepeněžitým vkladu stejným způsobem, jakým by byl oceňován nepeněžitým příjem.

4. Závěr

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Přijaté závěry doporučujeme vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas se závěry předkladatele. Pouze k textu v posledním odstavci upozorňujeme, že na straně vkladatele, který vede daňovou evidenci, může dojít k nepeněžitým příjmu (pohledávky, závazky, zásoby).

Příspěvek 148/04.10.06 – MF předložilo stanovisko, předkladatel souhlasí se závěry MF v bodech i, ii, iv.

148/04.10.06 - Zápočet zahraniční daně

Předkládá: Pavel Fekar, daňový poradce, č. osvědčení 2237

1. Úvod

Dle ustanovení §38f odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“) se při vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí, které plynou poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3, postupuje podle příslušných ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána. Dle ustanovení §38f odst. 2 ZDP lze při použití metody úplného zápočtu daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí. Při použití metody prostého zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí nejvýše však o částku daně z příjmů vypočtenou podle tohoto zákona, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí.

Dle ustanovení §38f odst. 2 ZDP se pak příjmy ze zdrojů v zahraničí pro účely tohoto zákona rozumí příjmy (výnosy) plynoucí ze zdrojů v zahraničí, které podléhají zdanění v zahraničí v souladu s uzavřenou mezinárodní smlouvou, snížené o související výdaje (náklady) stanovené podle tohoto zákona. Odčitatelné položky a položky snižující základ daně podle zahraničních právních předpisů nelze při stanovení základu daně použít. Nelze-li u některých výdajů (nákladů) prokazatelně stanovit, zda souvisí s příjmy (výnosy) plynoucími ze zdrojů v zahraničí, považuje se za související výdaje (náklady) jejich část stanovená ve stejném poměru, v jakém příjmy (výnosy) plynoucí ze zdrojů v zahraničí nesnížené o výdaje (náklady) připadají na celosvětové příjmy (výnosy).

Obdobně dle smluv o zamezení dvojího zdanění, které obsahují metodu prostého zápočtu jako metodu zamezení dvojího zdanění, platí že:

Jestliže rezident jednoho smluvního státu pobírá příjem nebo vlastní majetek, který může být v souladu s ustanoveními této smlouvy zdaněn ve druhém smluvním státě, prvně zmíněný stát povolí:

- a) *snížit daň z příjmů tohoto rezidenta o částku rovnající se dani z příjmů zaplacené v tomto druhém státě;*
- b) *snížit daň z majetku tohoto rezidenta o částku rovnající se dani z majetku zaplacené v tomto druhém státě.*

Částka, o kterou se daň sníží, však v žádném případě nepřesáhne tu část daně z příjmů nebo daně z majetku, vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá, podle toho o jaký případ jde, na příjmy nebo majetek, které mohou být zdaněny v tomto druhém státě.¹

V praxi se vyskytují následující výkladové problémy.

2. Pojem „daň z příjmů zaplacená v zahraničí“

V praxi dochází k situaci, kdy zahraniční právo ponechává na poplatníkovi, zda zvolí určitý způsob zdanění, uplatní určité nezdanitelné položky a podobně. Tyto možnosti jsou svým charakterem obdobné např. ustanovení §4 odst. 1 písm. e) ZDP, §4 odst. 3 ZDP, §7 odst. 9 ZDP, §9 odst. 4 ZDP, §19 odst. 1 písm. d) ZDP, §19 odst. 2 ZDP, §34 odst. 1 ZDP, §38e odst. 6 ZDP nebo například implementují rozhodnutí ESD z 12. června 2003 ve věci C-234/01, Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord. V obou případech, tj. ať již poplatník tyto možnosti využije či nikoliv, je dle práva druhého smluvního státu pravomocně vyměřena daň v souladu z právní úpravou druhého smluvního státu.

V těchto případech má druhý smluvní stát zpravidla právo zdanit příjmy poplatníka, aniž by v tom byl omezen sazbou. Jedná se například o příjmy českých daňových rezidentů pobírané prostřednictvím stále provozovny v druhém smluvním státě nebo příjmy umělců a sportovců z veřejně vykonávané činnosti na území druhého smluvního státu.

Nejedná se však o situaci, kdy by poplatník (nedostatečně) uplatňoval v druhém smluvním státě výhody, na které má nárok ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění, např. formou snížení (sazby) srážkové daně.

Jelikož ZDP ani znění smluv o zamezení dvojího zdanění nepodmiňují možnost započítat daň z příjmů zaplacenou v zahraničí (a ani výši tohoto zápočtu) využitím všech možností ke snížení zahraniční daně, domníváme se, že poplatník má možnost dle znění ZDP a příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění započítat daň vyměřenou (a zaplacenou) v zahraničí v souladu s právními předpisy druhého smluvního státu bez ohledu na to, jakým způsobem poplatník využil voleb, které mu dávají předpisy druhého smluvního státu. Při tom musí samozřejmě respektovat omezení ve výši částky daně z příjmů vypočtenou podle ZDP, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí.

¹ Jako příklad bylo zvoleno znění čl. 22 odst. 1 Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku vyhlášené pod č. 100/2003 Sb. m. s.

Je vhodné opět zdůraznit, že se nejedná o případ, kdy by poplatník v druhém smluvním státě nevyužil možnosti obsažené v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění např. ke snížení srážkové daně.

Pojem „daň z příjmů zaplacená v zahraničí“ obsažený v §38f odst. 1 ZDP je tedy třeba vykládat tak, že zahrnuje daň vyměřenou (a případně zaplacenou) v zahraničí v souladu s právními předpisy druhého smluvního státu bez ohledu na to, jakým způsobem poplatník využil voleb, které mu dávají předpisy druhého smluvního státu.

3. Rozdíly v okamžiku zdanitelného příjmu

V praxi dochází často k situaci, kdy je v zahraničí sražena či zaplacená daň z příjmu, který je dle ZDP realizován až následující zdaňovací období. Například je v zahraničí sražena daň již v okamžiku zaúčtování závazku zahraničním odběratelem, zatímco poplatník, český daňový rezident, dosáhne zdanitelného příjmu až jeho vyplacením v následujícím zdaňovacím období. Je samozřejmě možná i opačná situace, tj., že k srážce či zaplacení daně v zahraničí dojde až v následujícím zdaňovacím období, přičemž zdanitelný příjem vzniká dle ZDP již v běžném zdaňovacím období.

Jelikož ZDP ani znění smluv o zamezení dvojího zdanění nepodmiňují možnost započítat daň z příjmů zaplacenou v zahraničí jejím zaplacením ve stejném zdaňovacím období, domníváme se, že zápočet takové daně z příjmů zaplacené v zahraničí je možný i pokud byla tato daň zaplacená v zahraničí v jiném zdaňovacím období než ve kterém je zdaňován dle ZDP. V případě, kdy je daň zaplacená v zahraničí později, je tuto situaci možno řešit podáním dodatečného daňového přiznání.

Vzhledem k omezení částkou daně z příjmů vypočtenou podle ZDP, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí se domníváme, že zápočet zahraniční daně není možný mimo zdaňovací období ve kterém byly zahraniční příjmy zdaněny podle ZDP.

Zaplacení daně v zahraničí v jiném zdaňovacím období než ve kterém byl daný příjem zdaněn dle ZDP tedy nebrání započtení takovéto zahraniční daně v období, ve kterém byl příjem zdaněn dle ZDP při respektování dalších omezení uvedených v ZDP a příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění.

4. Rozdíly v subjektu daně

V praxi také dochází k situaci, kdy právní předpisy druhého smluvního státu považují za daňový subjekt osobu rozdílnou od daňového subjektu, jak jej vymezuje ZDP. Některé smluvní státy například považují za daňový subjekt českou veřejnou obchodní společnost (se společníky fyzickými osobami dle §2 odst. 2 ZDP), jež má v druhém smluvním státě stálou provozovnu, a této veřejné obchodní společnosti vyměřují daň z příjmů právnických osob nerespektující principy obsažené v Pokynu č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, č.j.: 49/85 663/2005-493. Dále například dochází k odlišnostem v případě daňového subjektu u příjmů z kapitálového majetku dle §8 ZDP, který je ve společném jmění manželů a u kterého daní dle ustanovení §8 odst. 9 ZDP jiný z manželů, než v druhém smluvním státě.

Jelikož ZDP ani znění smluv o zamezení dvojího zdanění nepodmiňují možnost započítat daň z příjmů zaplacenou v zahraničí totožností daňových subjektů podle ZDP a právních předpisů

druhého smluvního státu, domníváme se, že zápočet takové daně z příjmů zaplacené v zahraničí je možný i pokud byla tato daň zaplacená v zahraničí jiným daňovým subjektem, než u kterého je tento identický příjem zdaňován podle ZDP.

Jelikož ZDP ani znění smluv o zamezení dvojího zdanění nepodmiňují možnost započítat daň z příjmů zaplacenou v zahraničí totožností druhu daně z příjmů (daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob a jejich obdoby), domníváme se, že zápočet takové daně z příjmů zaplacené v zahraničí je možný i pokud byl v zahraničí zaplacen jiný druh daně z příjmů, než jaký je vyměřován dle ZDP.

Zaplacení daně v zahraničí jiným daňovým subjektem, než tím, u kterého je tento příjem zdaňován podle ZDP nebo zaplacení jiného druhu daně v zahraničí (daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob a jejich obdoby) než dle ZDP tedy nebrání započtení takové zahraniční daně při respektování dalších omezení uvedených v ZDP a příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění.

5. Pojem „příjmy ze zdrojů v zahraničí“ a odčitatelné položky

Budeme-li chápat definici příjmů ze zdrojů v zahraničí uvedenou v ustanovení §38f odst. 2 ZDP pouze jako upřesnění ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, snižují se zahraniční příjmy při výpočtu částky daně z příjmů vypočtené dle ZDP, která připadá na tyto příjmy, o související výdaje (náklady) stanovené podle ZDP. ZDP tedy nevyžaduje při výpočtu příjmů ze zdrojů v zahraničí snížit tyto příjmy např. o odčitatelnou položku podle §34 odst. 4 ZDP, byť výdaje (náklady), od kterých je tato odčitatelná položka odvislá, se zahraničními příjmy souvisí. Obdobně se neodečítá odčitatelná položka podle §34 odst. 1 ZDP, byť by daňová ztráta vytvořená v minulých obdobích byla vytvořena výlučně z důvodů záporných příjmů ze zdrojů v zahraničí, tak jak je definuje §38f odst. 2 ZDP.

Při výpočtu částky daně z příjmů vypočtené dle ZDP, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí, se odčitatelná položka podle §34 odst. 4 ZDP neodečítá, byť výdaje (náklady), od kterých je tato odčitatelná položka odvislá, se zahraničními příjmy souvisí a jako takové odčitatelné jsou. Obdobně se neodečítá odčitatelná položka podle §34 odst. 1 ZDP, byť by daňová ztráta vytvořená v minulých obdobích byla vytvořena výlučně z důvodů záporných příjmů ze zdrojů v zahraničí, tak jak je definuje §38f odst. 2 ZDP.

6. Závěr

Navrhujeme přijmout tyto závěry.:

- (i) Pojem „daň z příjmů zaplacená v zahraničí“ obsažený v §38f odst. 1 ZDP je třeba vykládat tak, že zahrnuje daň vyměřenou (a případně zaplacenou) v zahraničí v souladu s právními předpisy druhého smluvního státu bez ohledu na to, jakým způsobem poplatník využil voleb, které mu dávají předpisy druhého smluvního státu.
- (ii) Zaplacení daně v zahraničí v jiném zdaňovacím období než ve kterém byl daný příjem zdaněn dle ZDP nebrání započtení takovéto zahraniční daně v období, ve kterém byl příjem zdaněn dle ZDP při respektování dalších omezení uvedených v ZDP a příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění.

- (iii) Zaplacení daně v zahraničí jiným daňovým subjektem, než tím, u kterého je tento příjem zdaňován podle ZDP nebo zaplacení jiného druhu daně v zahraničí (daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob a jejich obdoby) než dle ZDP nebrání započtení takové zahraniční daně při respektování dalších omezení uvedených v ZDP a příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění.
- (iv) Při výpočtu částky daně z příjmů vypočtené dle ZDP, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí, se odčitatelná položka podle §34 odst. 4 ZDP neodečítá, byť výdaje (náklady), od kterých je tato odčitatelná položka odvislá, se zahraničními příjmy souvisí a jako takové odčitatelné jsou. Obdobně se neodečítá odčitatelná položka podle §34 odst. 1 ZDP, byť by daňová ztráta vytvořená v minulých obdobích byla vytvořena výlučně z důvodů záporných příjmů ze zdrojů v zahraničí, tak jak je definuje §38f odst. 2 ZDP.

Stanovisko Ministerstva financí

ad závěr (i) - souhlas, je započítávána daň, která byla v zahraničí zaplacena (nikoliv jen vyměřena) v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění a v souladu s právními předpisy druhého smluvního státu.

ad závěr (ii) - souhlas, je povinností vyloučit mezinárodní dvojího zdanění, a to i v tom případě, kdy druhý smluvní stát daný příjem zdaňuje později nebo dříve.

ad závěr (iii) - nesouhlas, smlouvy o zamezení dvojího zdanění v daném kontextu řeší vyloučení mezinárodního dvojího právního zdanění, tj. situaci, kdy příjem nebo majetek téže osoby je současně zdaněn jak ve státě, kde je osoba daňovým rezidentem, tak ve státě, z jehož zdrojů je daný příjem pobírán, resp., kde se daný majetek nachází. V kontextu aplikace mezinárodních smluv ve vztahu ke v příspěvku zmiňovaným např. transparentním entitám si je třeba uvědomit, že např. daň vybraná v zahraničí na úrovni české v.o.s. je mimo kontext uzavřené smlouvy, neboť na českou v.o.s. se daná smlouva nevztahuje a ČR nemá povinnost vůči takovéto dani vylučovat mezinárodní dvojí zdanění. Vzhledem ke komplikovanosti a nejednotnosti přístupu v různých zemích však lze vždy nepochybně využít institutu „řešení případů dohodou“, a to i ve vztahu k danému dvojímu ekonomickému zdanění.

ad závěr (iv) – souhlas ve vztahu k aplikaci § 38f zákona o daních z příjmů.

Příspěvek 149/04.10.06 – MF předložilo stanovisko – uzavřeno

149/04.10.06 - Srážková daň z podílu na zisku vyplácených v likvidaci

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc., daňová poradkyně, č. osvědčení 294
Mgr. Eugen Oehm, daňový poradce, č. osvědčení 3442

1) Úvod

Ustanovení § 19 odst. 1) písm. ze) zákona o daních z příjmů (dále jen “ZDP”), který byl implementován v souvislosti s ustanoveními Směrnice Rady ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (dále jen “Směrnice”) uvádí, že od daně jsou osvobozeny “**příjmy z dividend a jiných**

podílů na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti”, dále však § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP vylučuje s osvobození **“podíly na zisku vyplácené dceřinou společností, která je v likvidaci”**.

Tento příspěvek řeší uplatnitelnost osvobození podle § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP v případě podílů na zisku vyplácené dceřinou společností, která je v likvidaci.

2) Popis problematiky

Rozsah osvobození - Článek 5 Směrnice

Článek 5 Směrnice uvádí **“Zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti je osvobozen od srážkové daně....”**. Na rozdíl od Článku 4(1) Směrnice, tj. zdanění zisků přijatých mateřskou společností, Článek 5 Směrnice neuvádí jakékoliv omezení související se zisky vyplácené společností, která se nachází v likvidaci.

Rozsah osvobození - § 19 odst. 1) písm. ze) ZDP

Ustanovení § 19 odst. 1) písm. ze) ZDP uvádí, že osvobozeny jsou **“příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti”**. Ve druhé větě citovaného ustanovení jsou však z osvobození vyloučeny **“podíly na zisku vyplácené dceřinou společností, která je v likvidaci”**.

V této souvislosti shledáváme formulaci druhé věty ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP ve vztahu k výplatám podílů na zisku mezi dvěma členskými státy, tj. při výplatě prováděnou českou dceřinou společností mateřské sídlící v jiném členském státě EU, v rozporu s článkem 5 Směrnice, který bez dalších omezení stanoví, že zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti je osvobozen od srážkové daně.

Uplatnění srážkové daně na tyto platby mezi dvěma členskými státy, tj. při platbě českou dceřinou společností mateřské společnosti v jiném členském státě EU je tedy dle našeho názoru v rozporu se Směrnicí.

3) Navrhované řešení

Navrhujeme následující závěry a řešení problému:

- a) Jelikož Článek 5 Direktivy nedává členským státům možnost omezovat osvobození od srážkové daně, je poslední věta § 19 odst. 1) písm. ze) ZDP dle našeho názoru v rozporu se Směrnicí. Ustanovení Směrnice, které umožňuje osvobození od daně je jasné a není podmiňováno dalším omezením (ohledně aplikace Směrnice viz též rozhodnutí Evropského soudního dvora *C- 8/81 - Ursula Becker v Finanzamt Münster-Innenstadt* z 19. ledna 1982). Z tohoto důvodu je místní legislativa v rozporu s tímto ustanovením a poplatník tedy může přímo uplatnit ustanovení Směrnice.

Ve výsledku, společnost, která je v likvidaci a splňuje požadavky § 19 odst. 3) písm. c) ZDP není povinna uplatnit srážkovou daň ze zisku rozdělovaného svým společníkům, jež jsou residenty v jiném členském státě EU a splňují definici mateřské společnosti dle §19 odst. 3) písm. b) ZDP.

- b) Z hlediska rozsahu relevantních subjektů a transakcí by osvobození mělo být aplikováno nejen na přeshraniční distribuce podílů na zisku, jak to vyžaduje ve svém článku 5 Směrnice, ale i na stejné platby prováděné v tuzemsku v souladu s tím, jak byla Směrnice od prvopočátku implementována do českého ZDP. V tomto smyslu doporučujeme novelizovat příslušná ustanovení ZDP.

4) Závěr a navrhované kroky

Navrhujeme, aby výsledek našeho názoru spolu s názorem Ministerstva financí ČR byl zveřejněn.

Stanovisko Ministerstva financí

Bod 3) a) – Souhlas, při nejbližší novele ZDP uplatní MF úpravu, která bude v souladu se směrnicí. Přivítali bychom informaci o počtu poplatníků, u kterých byly identifikovány problémy s interpretací platné právní úpravy.

Bod 3) b) – Nesouhlas, a to z následujících důvodů. Směrnice se obligatorně vztahuje pouze na přeshraniční situace, a je pouze na národním zákonodárci, zda vůbec popř. v jakém rozsahu rozšíří příslušnou úpravu i na situace vnitrostátní. Navíc přeshraniční situace je v tomto ohledu zásadně odlišná: dividenda vyplácená českou dceřinou společností v likvidaci sice bude podle čl. 5 Směrnice v České republice osvobozena, ovšem ve státě mateřské společnosti může být ve smyslu čl. 4 směrnice zdaněna, tj. ke zdanění dividendy zpravidla dojde, stejně jako v případě uvalení srážkové daně na dividendu vyplácenou českou dceřinou společností v likvidaci české mateřské společnosti. Pokud by bylo stanoveno, že na dividendu vyplácenou českou dceřinou společností v likvidaci české mateřské společnosti nelze srážkovou daň uvalit, ke zdanění dividendy by vůbec nedošlo.

DPH

Příspěvek 117/29.03.06 – přeložení příspěvku na příští zasedání KV

117/29.03.06 - Uplatňování DPH u oprav prováděných výměnným způsobem

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

1. Úvod

V některých oblastech podnikání se stává standardem provádět opravy vadných zařízení výměnným způsobem. Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit správný režim těchto oprav z pohledu DPH, a to zejména v případech, kdy se servisní činnost vykonává v rámci EU a ve vztahu k třetím zemím.²

2. Popis situace

2.1 Servisní společnost v jiném členském státu EU

Servisní společnost se sídlem v jiném členském státu EU, která nemá v ČR sídlo, místo podnikání ani provozovnu, uzavře s českým zákazníkem smlouvu o opravě určitého typu zařízení. Obdobnou smlouvu má Servisní společnost uzavřenu s dalšími zákazníky v EU i ve třetích zemích.

² Tento příspěvek navazuje na příspěvek DPH při reklamaci zboží autorů Mgr. Milana Tomíčka a Ing. Marie Konečné, CSc. projednávaný na koordinačním výboru č. 7/2004.

Na základě smlouvy předá český zákazník své vadné zařízení servisní společnosti, aby mu jej opravila. Servisní společnost vadné zařízení převzaté od českého zákazníka vymění za jiné zařízení stejného druhu, které již dříve jako vadné převzala od jiného zákazníka a následně je opravila.

Prakticky tak dochází k „cirkulaci“ opravených zařízení stejného typu mezi zákazníky. Zákazníci však nejsou prakticky schopni zmapovat cirkulaci jednotlivých zařízení, tzn. nejsou schopni určit další pohyb konkrétního vadného zařízení po jeho výměně za opravené zařízení stejného typu. K opravě výměnným způsobem, tj. k předání vadného zařízení a převzetí již opraveného zařízení může dojít jak na území ČR, tak i v jiném členském státu EU. Oprava je však vždy fyzicky provedena v sídle servisní společnosti mimo ČR.

2.2 Servisní společnost v ČR

Mechanismus oprav je stejný jako v bodě 2.1. V tomto případě však opravy fyzicky provádí na území ČR servisní společnost se sídlem v ČR pro zákazníky, kteří mají sídlo jak v členských státech EU, tak i ve třetích zemích. Vadné zařízení je zasláno zákazníkem do ČR, servisní společnost je vymění za opravené, které obratem pošle zákazníkovi, a vadné zařízení pak sama opraví tak, aby bylo připraveno pro výměnu za jiné vadné zařízení stejného typu pro jiného zákazníka, který má sídlo v jiném členském státu EU nebo ve třetí zemi.

3. Analýza

3.1 Obecně

Základní otázkou je, jak posoudit výše popsanou situaci z hlediska zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“); zda jako dvě vzájemná dodání zboží (zařízení) mezi zákazníkem a servisní společností nebo jako poskytnutí jedné služby (opravy zařízení) servisní společností zákazníkovi.

Dle § 13 odst. 2 ZDPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Dle § 14 odst. 1 ZDPH se poskytnutím služby rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží, a některé další skutkové podstaty. Obdobné vymezení obsahují čl. 5(1) a čl. 6(1) Šesté směrnice 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 („Šestá směrnice“).

Pokud jde o poskytnutí služby ve smyslu ZDPH a Šesté směrnice, pak je nutno také určit, kde je místo zdanitelného plnění a kdo je povinen uplatnit daň, tzn. zda platí obecná úprava podle § 9 ZDPH nebo některý ze zvláštních režimů podle § 10 ZDPH.

Ani ZDPH a ani Šestá směrnice neobsahují jasná pravidla pro uplatňování DPH při provádění oprav výměnným způsobem³. Proto je třeba při určení charakteru tohoto způsobu provádění oprav vycházet z obecných definic dodání zboží a poskytnutí služby v ZDPH a potažmo

³ Pouze jako analogii pro účely správného výkladu lze odkázat na čl. 3 odst. 2 Nařízení Rady č. 1777/2005 ze dne 17. října 2005, který stanoví implementační opatření ke Směrnici č. 77/388/EEC o společném systému daně z přidané hodnoty. Podle tohoto ustanovení se v případě, kdy dodavatel sestavuje stroj z jednotlivých částí dodaných zákazníkem jedná o poskytnutí služby podle čl. 6(1) Směrnice, tzn. nejde pro účely DPH o vzájemné samostatné dodání součástí zákazníkem montážní společnosti a smontovaného stroje montážní společností zákazníkovi.

v Šesté směrnici, jakož i z obecných principů uplatňování DPH tak, jak byly vyloženy v rozhodnutích Soudního dvoru Evropských společenství („ESD“). Přitom však ani ESD dosud přímo neřešil otázku charakteru oprav prováděných výměnným způsobem z hlediska správného uplatňování DPH.

Podle informací dostupných předkladateli se otázkou oprav zabýval pouze Výbor EU pro DPH na svém 41. zasedání konaném od 28. února do 1. března 1994. Výbor konstatoval, že opravy prováděné výměnným způsobem by měly být považovány za jediné plnění, nikoliv za vzájemné dodání zboží. Závěry Výboru však nejsou obecně závazné⁴, jejich oficiální znění není publikováno a navíc je sporné, zda mohou být brány v úvahu závěry z jednání, kterého se neúčastnila Česká republika.

ESD se však několikrát zabýval obecnou otázkou rozlišení mezi dodáním zboží a poskytnutím služby⁵ i povahou tzv. komplexních plnění. ESD konstatoval, že pokud je plnění tvořeno souborem dílčích úkonů, měly by se vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k danému plnění, aby bylo možno určit jednak zda se jedná o jediné plnění nebo o dvě či více samostatných plnění, a jednak zda toto jediné plnění má být kvalifikováno jako poskytnutí služeb.⁶

Pro rozlišení, zda určitá činnost má být pokládána za jedinou službu, která nemůže být uměle rozložena, je třeba vyhledat charakteristické prvky dotčené činnosti, aby bylo možno určit, zda je z pohledu průměrného spotřebitele poskytováno více samostatných hlavních plnění nebo pouze jediné plnění. V tomto ohledu ESD rozhodl, že o jediné plnění se jedná v případě, kdy dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělené hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé.⁷ Pokud jde o určení, zda určitá transakce má charakter dodání zboží nebo poskytnutí služby, musí být v úvahu brány všechny okolnosti, které mají vztah k dotčené transakci, aby bylo možno určit charakteristické rysy této transakce.⁸ Přitom je nutno v souladu s konstantní judikaturou ESD brát v úvahu činnost jako celek a nikoliv ji uměle rozdělovat na několik samostatných plnění, které by sami o sobě byly dodáním zboží, avšak jako celek jsou službou.⁹

Ze znění ZDPH i Šesté směrnice ve světle jejího výkladu ESD je zřejmé, že pro účely DPH je dána přednost materiálnímu pojetí transakce před ryze formálním pohledem na její jednotlivé části. Přitom není podstatný charakter transakce z pohledu právní úpravy příslušného členského státu EU.¹⁰ Práním zákazníka je, aby měl vadné zařízení co nejrychleji opraveno a mohl jej dále používat pro své podnikání. Pro zákazníka není podstatné, zda po opravě obdrží totožné zařízení, které k opravě poskytl, nebo pouze zařízení stejného typu nebo se stejnými vlastnostmi.

Zákazník také často není schopen rozlišit, zda zařízení, které dostal po opravě zpět, je stejné jako to, které zaslal servisní organizaci, neboť předmětem oprav mohou být zařízení, která nemají vlastní výrobní číslo, popř. zákazník výrobní čísla svých zařízení neviduje.

⁴ Nezávaznost závěrů Výboru EU pro DPH založeného na základě čl. 29 Šesté směrnice pro rozhodování ESD byl nedávno znovu potvrzen ve stanovisku Generálního advokáta k případu C-41/04 *Levob Verzekeringen BV*, bod 23.

⁵ Rozhodnutí ESD C-41/04 *Levob Verzekeringen BV*, body 18 až 22.

⁶ Rozhodnutí ESD C-349/96 *Card Protection Plan Ltd.*, body 27 až 29.

⁷ Rozhodnutí ESD C-173/88 *Morten Henriksen*, bod 11 a 12.

⁸ Rozhodnutí ESD C-34/99 *Primaback Ltd.*, bod 45.

⁹ Rozhodnutí ESD C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien A/S*, body 12 až 14.

¹⁰ Rozhodnutí ESD C-185/01 *Auto Lease Holland BV*, článek 32, rozhodnutí C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, body 7 a 8 rozhodnutí ESD C-435/03 *British American Tobacco Newman*, bod 35 a 36

Úmyslem zákazníka není vadné zařízení servisní společnosti prodat a koupit od servisní společnosti jiné zařízení stejného druhu, tzn. nejde o výkup vadných zařízení se současným prodejem zařízení stejného druhu. Proto odměna za prováděnou údržbu, resp. opravu nezohledňuje a ani nemá zohledňovat cenu celého zařízení (neboť zařízení se neprodává ani nenakupuje).¹¹ Servisní společnost také neoceňuje jednotlivá přijatá vadná zařízení z pohledu jejich tržní ceny (obvykle se provede pouze odhad nákladů na opravu).

Z hlediska DPH nemá být podstatné, jak je určitá služba poskytnuta, ale co je jejím výsledkem (pokud lze prokázat, že smyslem transakce je poskytnout službu a nikoliv dodat zboží). V případě opravy provedené „klasický“ i opravy provedené výměnným způsobem je výsledek stejný, tj. zákazník má k dispozici zařízení určitého typu bez vad. Proto by i způsob uplatnění DPH měl být stejný. Předkladateli není znám žádný členský stát EU, kde by oprava provedená výměnným způsobem byla principiálně považována za vzájemné dodání zboží. Naopak např. v Rakousku je oprava výměnným způsobem považována za obdobu služby spojené se zpracováním druhově určené věci.¹² Obdobné závěry byly přijaty i v Nizozemsku.

Pokud by měla být pro účely DPH být dána přednost striktně formální právní stránce celé transakce a oprava výměnným způsobem měla být považována za dvě samostatná zdanitelná plnění, tzn. dodání vadného zařízení servisní společnosti zákazníkem a současné dodání jiného zařízení servisní společností zákazníkovi, potom by stejný způsob uplatnění DPH musel aplikován na všechny případy, kdy je genericky určená věc dána ke zpracování nebo přepravě a při jejím vrácení zákazníkovi nelze s jistotou zjistit, zda je identická s původně předanou věcí.¹³ Vedle faktických problémů by tento postup byl i v rozporu s výše uvedenými rozhodnutími ESD.

Pokud se na opravy provedené výměnným způsobem bude pohlížet jako na poskytování služby, pak je nutno dále stanovit místo, kde je tato služba poskytována. Provedení opravy výměnným způsobem lze podle názoru předkladatele podřadit pod provedení práce na movité věci podle § 10 odst. 4 písm. c) ZDPH, resp. § 10 odst. 5 ZDPH, kterými byl implementovány do ZDPH čl. 9(2)(c) a čl. 28b(F) Šesté směrnice.

Oprava je totiž provedena tak, že vadné zařízení je fyzicky přemístěno do jiného členského státu EU, zde je na něm provedena oprava, tzn. diagnostika vady, posouzení způsobu opravy a fyzická oprava nebo výměna vadných dílů, a následně je toto zařízení opět přemístěno do jiného členského státu EU. Přitom není podstatné, že členský stát EU, ze kterého je vadné zařízení přemístěno k opravě nemusí být shodný s členským státem, ke je následně odesláno opravené zařízení.

¹¹ Rozhodnutí ESD C-258/95 *Julius Fillibeck Sohne*, body 12 a 13, rozhodnutí C-102/86 *Apple and Pear Development Council*, bod 12, rozhodnutí C-154/80 *Cooperatieve Aardeppelenbewaarpats*, bod 13, rozhodnutí C-230/87 *Naturally Yours Cosmetics*, bod 16, rozhodnutí C-126/88 *Boots Company*, bod 19, rozhodnutí C-38/93 *Glawe*, bod 8, rozhodnutí C-33/93 *Empire Stores*, bod 18, rozhodnutí C-288/94 *Argos Distributors*, bod 16.

¹² Příkladem zpracování druhově určené věci je např. dodání obilí k umletí v případě, kdy je současně odebrána mouka v množství odpovídajícím dodanému obilí. Tato činnost je považována za poskytnutí jediné služby – umletí obilí a nikoliv za dvě vzájemná dodání zboží – obilí a mouky. Obdobně lze použít příklad výroby ovocných destilátů z domácích výpěstků v pěstitelských pálenicích, kdy do pálenice je zákazníkem dodán polotovár (kvas) nebo ovoce, a zákazník odebere příslušné množství destilátu. Je přitom technicky prakticky nemožné zjistit, zda destilát odebraný zákazníkem byl vyroben z polotovaru nebo ovoce dodaného zákazníkem.

¹³ Například při přepravě a skladování určitých substrátů (např. pohonné hmoty), kdy je skladovateli/dopravci předáno určité množství substrátu s tím, že skladovatel/převahce vyskladní stejné množství téhož substrátu v určitém čase či na určitém odlišném místě. Skladovatel/převahce není schopen zajistit vydání identického substrátu, jaký mu byl předán. Navíc smíšením předaného substrátu se substráty předanými skladovateli/převahci jinými jeho zákazníky získá skladovatel/převahce vlastnické právo k tomuto substrátu.

Pokud zákazník, který je registrován k dani v jiném členském státu EU než servisní společnost, poskytne servisní společnosti své daňové registrační číslo, pak pro servisní společnost nebude služba poskytnutá zákazníkovi ve formě práce na movité věci předmětem daně a zákazník sám bude povinen na přijatou službu uplatnit daň na výstupu.

3.2 Servisní společnost v jiném členském státu EU

Pokud servisní společnost přijme od českého zákazníka zařízení k opravě, místo vadného zařízení poskytne zákazníkovi opravené zařízení stejného druhu a vadné zařízení následně přemístí k provedení opravy do jiného členského státu EU, pak tato oprava bude pro účely DPH považována za práci na movité věci. Pro účely DPH není podstatné, zda je práce provedena na jiné věci, než kterou zákazník k opravě servisní společnosti předal.

Místo plnění se u služeb spočívajících v provedení práce na movité věci stanoví dle § 10 odst. 4 písm. c) ZDPH jako místo, kde byla fyzicky vykonána oprava zařízení, které je zákazníkovi následně vyměněno za jeho vadné zařízení (nikoliv jako místo, kde pošlo pouze k předání vadného zařízení nebo převzetí opraveného zařízení, nebo jako místo, kdy byla vykonána oprava vadného zařízení přijatého od zákazníka, pokud se tato místa liší).

Podle § 10 odst. 5 ZDHP, pokud je poskytnuta služba práce na movité věci osobě registrované k dani v jiném členském státě, než ve kterém je tato služba uskutečněna, za místo plnění se považuje území členského státu, který vydal daňové identifikační číslo, které tato osoba poskytla pro poskytnutí této služby.

Pokud český zákazník předá své české DIČ servisní společnosti a servisní společnost prokáže, že vadné zařízení převzaté od českého zákazníka je přemístěno k opravě z ČR do jiného členského státu EU, český zákazník dostane jiné zařízení stejného druhu, které bylo fyzicky opraveno v jiném členském státu EU a následně přemístěno z jiného členského státu EU do ČR, pak je tato oprava zdanitelným plněním s místem plnění v ČR. Daň na výstupu je podle § 108 odst. 1 písm. f) ZDPH povinen přiznat a zaplatit plátce, kterému byla tato služba poskytnuta, tzn. český zákazník. Pro posouzení splnění podmínky odeslání zařízení z členského státu EU, ve kterém byla provedena oprava, je rozhodující, že výměnou za přijaté vadné zabylo odesláno opravené zařízení, nikoliv zda v budoucnu po provedení opravy bude odesláno přijaté vadné zařízení přijaté od zákazníka (v případě, kdy lze pohyb jednotlivých zařízení sledovat).

Pokud jde o povinnost servisní společnosti se sídlem v jiném členském státu EU registrovat se v důsledku výše popsaných operací jako plátce DPH v ČR, registrační povinnost podle názoru předkladatele této osobě nevzniká, neboť zde nedodává zboží, neposkytuje služby ani neuskutečňuje jinou ekonomickou činnost ve smyslu § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH.

3.3 Servisní společnost v ČR

Pokud česká servisní společnost provádí opravy výměnným způsobem, místo plnění se stanoví podle § 10 odst. 4 písm. c) ZDPH jako místo, kde byla fyzicky provedena oprava zařízení, které je následně zákazníkovi vyměněno za jeho vadné zařízení (nikoliv jako místo, kde pošlo pouze k předání vadného zařízení nebo převzetí opraveného zařízení, nebo jako místo, kdy byla vykonána oprava vadného zařízení přijatého od zákazníka, pokud se tato místa liší)

Pokud česká servisní společnost provádí opravy výměnným způsobem pro společnosti z jiných členských států EU, pak je podle § 10 odst. 5 ZDPH místem plnění členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, které zákazník poskytl české servisní společnosti pro poskytnutí služby a tato služba není předmětem DPH v ČR.

Česká servisní společnost musí prokázat, že za každé vadné zařízení přijaté z jiného členského státu EU bylo z ČR odesláno opravené zařízení (tzn. pro posouzení splnění podmínky odeslání zařízení z ČR je rozhodující, že bylo odesláno bezvadné zařízení, nikoliv zda v budoucnu pro provedení opravy bude vadné zařízení předané zákazníkem servisní společnosti odesláno z ČR do jiného členského státu EU) a dále musí prokázat daňovou registraci svých zákazníků v jiných členských státech EU.

V případě, kdy zákazník české servisní společnosti má sídlo nebo místo podnikání mimo EU, bude provedení opravy pro českou servisní společnost plněním osvobozeným od daně s plným nárokem na odpočet podle § 67 odst. 2 ZDPH. Česká servisní společnost bude muset pro uplatnění osvobození prokázat, že za každé vadné zařízení přijaté ze třetího státu bylo do třetího státu odesláno bezvadné zařízení, a to servisní společností, zákazníkem nebo třetí zmocněnou osobou (tj. pro posouzení splnění podmínky odeslání zařízení z ČR je rozhodující, že bylo odesláno bezvadné zařízení, nikoliv zda v budoucnu pro provedení opravy bude odesláno do třetího státu vadné zařízení přijaté od zákazníka).

Vzhledem ke generickému charakteru zařízení není servisní společnost povinna sledovat pohyb jednotlivých konkrétních zařízení určených např. podle výrobních čísel. Pro uplatnění výše uvedených režimů stačí, aby počet zařízení určitého druhu přijatých k opravě z jiných členských států EU, resp. ze třetích zemí, byl shodný s počtem zařízení, které byly po opravě v ČR odeslány výměnou za přijatá vadná zařízení do jiných členských států EU, resp. do třetích zemí. Tímto způsobem servisní společnost prokáže, že nenakoupila žádná vadná zařízení a že ani neprodala žádná opravená zařízení.

4. Závěr

Na základě výše uvedených argumentů navrhuje přijmout následující závěr:

- (i) Provedení opravy výměnným způsobem se pro účely DPH považuje za poskytnutí jediného plnění servisní společností zákazníkovi.
- (ii) Podstatou tohoto plnění je poskytnutí služby, která spočívá v provedení práce na movité věci podle § 10 odst. 4 písm. c), resp. § 10 odst. 5 ZDPH. Místo plnění se stanoví jako místo, kde byla fyzicky vykonána oprava zařízení, které je zákazníkovi vyměněno za přijaté vadné zařízení (nikoliv jako místo, kde byla následně provedena oprava vadného zařízení přijatého od zákazníka).
- (iii) V případě, kdy je oprava výměnným způsobem provedena pro českého plátce osobou se sídlem v jiném členském státu EU, vadné zařízení je odesláno z ČR do jiného členského státu EU a jiné zařízení stejného typu již dříve opravené je odesláno z jiného členského státu EU do ČR, je místo plnění této služby podle § 10 odst. 5 ZDPH v ČR a podle § 108 odst. 1 písm. f) ZDPH je daň na výstupu povinen přiznat a zaplatit český plátce, pro kterého byla služba poskytnuta.

- (iv) V případě, kdy opravu výměnným způsobem provádí česká servisní společnost pro zákazníka se sídlem v jiném členském státu EU, místem plnění je členský stát EU, který vydal daňové identifikační číslo, které zákazník poskytl české servisní společnosti při poskytnutí služby. Servisní společnost však musí prokázat, že za vadné zařízení přijaté k opravě a přemístěné do ČR z jiného členského státu EU bylo výměnou z ČR do jiného členského státu EU odesláno zákazníkovi jiné zařízení, které bylo již dříve fyzicky opraveno na území ČR.
- (v) V případě, kdy opravu provádí česká servisní společnost pro zákazníka se sídlem mimo EU, jedná se o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet podle § 67 odst. 2 ZDPH. Servisní společnost však musí prokázat, že za vadné zařízení přijaté k opravě a přemístěné do ČR ze třetího státu bylo výměnou z ČR do třetího státu odesláno zákazníkovi jiné zařízení, které bylo již dříve fyzicky opraveno na území ČR.

Stanovisko Ministerstva financí

Jednání s předkladatelem proběhlo dne 9. 6., bylo dohodnuto, že předkladatel se pokusí získat další informace ke svému návrhu, předkladatel souhlasil s odložením, nový příspěvek dosud předložen nebyl. Stav stejný, nový příspěvek nebyl předložen.

Příspěvek 134/29.06.06 – příspěvek uzavřen

134/29.06.06 - Výpočet nároku na odpočet u režijních výdajů souvisejících s příjmy, které nejsou předmětem DPH

Předkládá: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3

1. Úvod

Cílem tohoto příspěvku je ujasnit a sjednotit postup při uplatňování nároku na odpočet podle §§ 72 a 76 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platných předpisů (dále jen ZDPH), u přijatých zdanitelných plnění, která souvisejí (jako režijní výdaje) s příjmy, které nejsou předmětem daně z přidané hodnoty. Podle ustálené judikatury Evropského soudního dvora (dále jen ESD), jak je uvedeno níže, jsou za režijní výdaje považována i přijatá zdanitelná plnění přímo související s plněními, která předmětem daně nejsou.

2. Popis problému

V praxi nastávají časté případy, kdy plátce uskutečňující ekonomickou činnost, která je předmětem daně z přidané hodnoty, dosahuje také příjmů, které nejsou považovány za příjmy z ekonomické činnosti a předmětem daně nejsou. Jedná se například o příjem dividend vyplývajících z držby podílů v dceřiných společnostech, úrok či výnos z držby cenných papírů, příjem z prodeje obchodního podílu, příjmy z příležitostných finančních operací, příjmy z nakoupených pohledávek a podobně. S těmito příjmy mohou souviset přijatá zdanitelná plnění, která mají obecně (v souladu s judikaturou ESD) charakter režijních výdajů při uskutečňování ekonomické činnosti plátce, mj. např. různé účetní, právní, poradenské služby a podobně.

V dříve platném zákoně o DPH č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, bylo v § 19a a § 20 uvedeno, že plátce má nárok na odpočet i u přijatých zdanitelných plnění, která použije k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná a dále, že do výpočtu koeficientu se nezahrnují příjmy nebo výnosy za plnění, která nejsou zdanitelná.

Tento princip by v současném ZDPH byl příliš obecný a zřejmě by vedl k nesprávné aplikaci DPH např. u veřejnoprávních subjektů, avšak zařazení ustanovení § 72 odst. 5, ZDPH, které nemá jednoznačnou předlohu v ustanoveních Šesté směrnice, vyvolává u plátců uskutečňujících ekonomickou činnost pochybnosti ohledně správného postupu při uplatňování nároku na odpočet u zmíněných režijních výdajů.

Z formulace ustanovení § 76 ZDPH je zřejmé, že do výpočtu koeficientu podle tohoto ustanovení se příjmy, které nejsou příjmy z ekonomické činnosti plátce, nezapočítávají, avšak vzniká otázka, zda záměrem zákonodárce bylo, aby plátce byl povinen krátit nárok na odpočet u režijních výdajů vynaložených v rámci podnikání v souvislosti s příjmy, které nejsou předmětem daně, podle ustanovení § 72 odst. 5 ZDPH v návaznosti na strukturu svých příjmů ještě před případným krácením nároku na odpočet podle § 76 ZDPH.

Domnívám se, že takový postup by mohl být odůvodnitelný u plátců, kteří nebyli zřízení či založeni za účelem podnikání a mají převážně příjmy a výdaje, které s ekonomickou činností nesouvisí (např. veřejnoprávní subjekty při výkonu veřejné správy), avšak u plátce, který především uskutečňuje ekonomickou činnost, by postup podle § 72 odst. 5 ZDPH při uplatňování odpočtu u režijních výdajů nebyl v souladu s judikaturou Evropského soudního dvora a se Šestou směrnicí.

3. Judikatura Evropského soudního dvora

Jak vyplývá z rozsudků ESD, pohlíží ESD na přijatá zdanitelná plnění, která souvisí s příjmy, které nejsou předmětem daně z přidané hodnoty, jako na **všeobecné nebo režijní náklady související s uskutečňováním ekonomické činnosti jako celku** a nepřiznává je pouze k příjmům, které nejsou předmětem daně a ani je nekrátí koeficientem, který by zahrnoval i příjmy, které nejsou předmětem daně:

V případě C-16/00 (Cibo) se vyjadřuje ESD k otázce týkající se nároku na odpočet z právních, účetních, daňových a poradenských služeb, vynaložených v souvislosti s převzetím podílů v jiných společnostech. Holdingová společnost Cibo, jejíž podstatná část příjmů byla tvořena dividendami plynoucími z držení podílů v jiných společnostech a kromě toho poskytovala v menší míře konzultační služby vlastněným společností, z těchto služeb souvisejících s převzetím podílu v jiné společnosti (jednalo se např. o audit příslušných společností, právní pomoc při sjednávání kupní ceny podílů, organizování převzetí společností) uplatnila nárok na odpočet. Správce daně tento nárok na odpočet zpochybnil, neboť podle jeho názoru nesouvisel se službami poskytovanými holdingem, ale s vlastnictvím podílů a příjmem dividend, které nejsou předmětem daně. Podle ESD však jsou uvedené náklady na převzetí podílu v jiné společnosti **součástí všeobecných nákladů osoby povinné k dani** a jako takové jsou tedy součástí nákladů na plnění uskutečněná holdingem. Náklady na služby související s převzetím podílu mají v principu přímou a bezprostřední souvislost s podnikáním jako takovým. Proto může osoba povinná k dani uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu v poměrné výši podle čl. 17 odst. 5 Šesté směrnice. Do výpočtu koeficientu se příjem z dividend podle téhož rozsudku přitom nezahrnuje.

Obdobně přistoupil ESD k nákladům souvisejícím s příjmy, které nejsou předmětem daně v případě C-408/98 (Abbey National). Zde posuzoval otázku nároku na odpočet z přijatých služeb, které souvisely s prodejem části podniku. Tento prodej nebyl v souladu s ustanovením čl. 5 odst. 8 a čl. 6 odst. 5 Šesté směrnice a v souladu s národní legislativou příslušného členského státu předmětem daně, neboť příjemce se stal

plátcem, který vstoupil z hlediska DPH do práv a povinností původního vlastníka části podniku (poznámka: v Šesté směrnici a v rozsudku je používán pojem „právním nástupcem“ prodávající osoby, což však má v českém právu širší význam, proto používám termín odpovídající ustanovením ZDPH). ESD konstatoval, že tyto přijaté služby tvoří součást režijních nákladů osoby povinné k dani a jako takové tedy tvoří součást nákladů veškeré ekonomické činnosti. Pokud osoba povinná k dani uskutečňuje transakce, z nichž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná a současně i transakce, z nichž nárok na odpočet uplatnit nelze, může uplatnit pouze poměrnou část nároku na odpočet podle čl. 17 odst. 5 Šesté směrnice.

Při posuzování oprávněnosti nároku na odpočet daně v těchto případech vycházel ESD ze základního principu DPH, že veškeré transakce podléhající dani musí být zdaněny zcela neutrálním způsobem, to je po uplatnění odpočtu daně z přijatých zdanitelných plnění, která tvoří součást nákladů na tyto transakce. Tuto zásadu zdůraznil ESD již v řadě předchozích rozsudků, z nichž uvádíme konkrétní výňatky:

„Systém odpočtu DPH má za účel zbavit podnikatele zcela břemene daně z přidané hodnoty zaplacené v průběhu veškerých jeho ekonomických činností. Systém DPH má zajistit, aby veškeré ekonomické činnosti, bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, pokud jsou samy předmětem daně, byly zdaněny zcela neutrálním způsobem“ (C-37/95 Ghent Coal, C-98/98 Midland Bank, spojené případy C-110/98 – 147/98 Gabalfrisa).

Uvedený princip připomíná ESD i v citovaných případech C-16/00 a C-408/98:

„V souladu se základním principem, na němž je založen systém DPH a který vyplývá z článku 2 Druhé a Šesté směrnice, se DPH aplikuje na každou transakci po uplatnění odpočtu daně, kterou jsou zatíženy různé části nákladů“ (C-408/98, odstavec 27, obdobně C-16/00, odstavec 30).

Z tohoto principu a z pravidel DPH podle ESD vyplývá, že pro uplatnění nároku na odpočet z přijatých služeb či zboží je nezbytné, aby náklady na tyto služby či zboží tvořily součást nákladů na zdanitelná plnění a měly tak přímou a bezprostřední souvislost se zdanitelnými plněními. Proto ESD zkoumal, zda u služeb přijatých v souvislosti s převodem podniku a v souvislosti s převzetím podílu v jiné společnosti je splněna podmínka přímé a bezprostřední souvislosti s jednou nebo více transakcemi na výstupu.

Ačkoli ESD v obou případech připouští, že neexistuje přímá souvislost těchto přijatých služeb s konkrétní zdanitelnou transakcí na výstupu a že náklady na tyto služby nezatěžují jako přímé náklady konkrétní transakci na výstupu, u níž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná, konstatuje v obou případech, že náklady na tyto služby jsou součástí všeobecných nákladů podnikání jako celku a jako takové mají přímou souvislost s podnikáním:

„Náklady na tyto služby tvoří část režijních nákladů osoby povinné k dani a jako takové jsou tedy nákladovými položkami podnikatelské produkce. Dokonce i v případě převodu celého podniku, kdy by osoba povinná k dani po využití těchto služeb již dále neuskutečňovala žádné transakce, náklady na tyto služby musí být považovány za součást ekonomické činnosti podniku jako celku před převodem...“ (C-408/98, odstavec 35).

„Náklady na tyto služby jsou částí všeobecných nákladů osoby povinné k dani a jako takové jsou tedy součástí nákladů podnikatelské produkce. Takové služby mají tedy v principu přímou a bezprostřední souvislost s podnikáním osoby povinné k dani jako celkem“ (C-16/00, odstavec 33).

Protože zkoumané přijaté služby souvisejí podle ESD s celou ekonomickou činností, může plátcem uplatnit nárok na odpočet daně podle ustanovení čl. 17 odst. 5 Šesté směrnice, pokud uskutečňuje transakce, z nichž nárok na odpočet má i transakce,

z nichž nárok na odpočet nemá. V C-408/98 ESD připouští, že z uvedených služeb by mohl plátce uplatnit i plný nárok na odpočet, pokud by přijaté služby měly přímou a bezprostřední souvislost s jasně vymezenou částí ekonomické činnosti, všechny transakce tvořící tuto část by podléhaly dani a náklady na tyto služby by tvořily součást režijních nákladů této části ekonomické činnosti. (C-408/98. odstavec 40).

V obou případech tedy ESD posuzuje přijatá zdanitelná plnění, která byla vynaložena v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, přestože byla vyvolána transakcemi a věcně souvisela s příjmy, které předmětem daně nejsou, jako režijní výdaje souvisejí s uskutečňováním ekonomické činnosti.

Otázkou výpočtu poměrné části nároku na odpočet podle čl. 17 odst. 5 a čl. 19 Šesté směrnice se ESD zabývá přímo v případě C-16/00 i v řadě dalších případů:

V případě C-16/00 se ESD zabývá otázkou zahrnování příjmů, které nejsou předmětem daně z přidané hodnoty, do výpočtu poměrné části nároku na odpočet daně na vstupu. V rozsudku konstatuje, že vzhledem k tomu, že příjem dividend **není úplatou za ekonomickou činnost, nezahrnuje se do výpočtu jmenovatele koeficientu podle čl. 19 Šesté směrnice**. Stejný závěr přijal i v rozsudku C-333/91 (Sofitam) nebo v C-142/99 (Floridienne and Berginvest). V C-77/01 (Empresa) konstatuje, že do výpočtu koeficientu se nezahrnuje výnos z podílů v investičních fondech.

Podle čl. 19 odst. 2 Šesté směrnice se do výpočtu koeficientu **nezahrnují ani obraty z příležitostných finančních operací**.

To připomíná ESD v rozsudcích C-77/01, kde uvádí, že do výpočtu koeficientu podle čl. 19 Šesté směrnice se nezapočítávají příjmy z (příležitostného) prodeje cenných papírů nebo podílů v investičních fondech nebo C-142/99, kde konstatuje, že do výpočtu koeficientu se nezahrnuje úrok z půjček, které nejsou ekonomickou činností ve smyslu Šesté směrnice.

V C-142/99 ESD výslovně konstatuje, že poměrná část nároku na odpočet je tvořena zlomkem, který má ve jmenovateli celkový součet obrátů z transakcí, z nichž je DPH odpočitatelná a z transakcí, z nichž DPH odpočitatelná není. Toto ustanovení musí být interpretováno tak, že ze jmenovatele zlomku musí být vyňaty dividendové příjmy a úrok placený z půjček, které nejsou pro účely článku 4 Šesté směrnice ekonomickou činností.

4. Komentář

Z citovaných judikátů vyplývají podle mého názoru dvě důležité skutečnosti:

1. Služby přijaté v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, přesto, že se jednalo o služby věcně bezprostředně související s transakcemi a příjmy, které nejsou předmětem daně, neposuzoval ESD pouze z hlediska věcné souvislosti, ale vzal v úvahu, že náklady na ně byly vynaloženy při uskutečňování ekonomické činnosti a jsou promítnuty jako režijní náklady do veškerých ekonomických činností plátce, a proto jim přisoudil možnost uplatnění odpočtu podle čl. 17 odst. 5 Šesté směrnice.

Z hlediska věcné souvislosti byly v obou případech nepochybně dotyčné služby pořízeny pouze z toho důvodu, že plátcí hodlali uskutečnit transakci, která není předmětem daně: Pokud by holding nezamýšlel převzít jiné společnosti, služby auditu ani poradenství při sjednání ceny převodu by nepořizoval, stejně tak pokud by ve druhém případě nedošlo k prodeji části podniku, nebyly by nakoupeny služby s tímto převodem související. S uskutečňováním ekonomické činnosti však v obou případech přijaté služby souvisely (holding poskytoval v menším rozsahu také konzultační služby, část podniku, která byla převáděna, sloužila před převodem k uskutečňování zdanitelných plnění).

Za těchto okolností je velmi důležité, že ESD posoudil tyto služby v plném rozsahu jako související s podnikáním jako celkem a přiznal jim nárok na odpočet podle

ustanovení čl 17 odst. 5 Šesté směrnice. Pokud by plátce prokázal, že byly součástí nákladů pouze za zdanitelná plnění s nárokem na odpočet, mohl by mít plný nárok na odpočet daně.

2. Do výpočtu koeficientu, kterým se podle čl. 17 odst. 5 a čl. 19 Šesté směrnice určuje poměrná část nároku na odpočet, se podle rozsudků ESD nezapočítávají příjmy, které nejsou úplatou za ekonomickou činnost. To má za následek, že výdaje (dle judikatury ESD režijní), které osoba povinná k dani vynaloží v průběhu uskutečňování ekonomické činnosti a které souvisejí i s příjmy, které nejsou předmětem daně, jsou kráceny pouze ve vztahu k plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně, které se do jmenovatele koeficientu podle čl. 19 započítávají

Výklad ESD zřejmě souvisí se skutečností, že ve své podstatě příjmy, které nejsou důsledkem ekonomických činností nebo příležitostné finanční operace představují v poměru k převažující ekonomické činnosti pouze omezenou nebo žádnou spotřebu přijatých zdanitelných plnění a jejich zahrnutím do krácení nároku na odpočet by odpočet z ekonomické činnosti byl zkreslen (C-77/01). Z toho důvodu je zřejmě také přímo v Šesté směrnici z výpočtu koeficientu, kterým se v určených případech krátí nárok na odpočet daně, vyňata kromě výše obratu, který se vztahuje k příležitostným operacím s nemovitostmi a příležitostným finančním operacím, také výše obratu, vztahující se k dodání investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podnikání. Tyto příjmy netvoří reprezentativní vzorek činností a tedy ani spotřeby přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti plátce, i když mohou někdy dosahovat značné výše.

Mezi ustanoveními čl. 17 odst. 5 a čl. 19 Šesté směrnice nemůže dle mého názoru být žádný „mezistupeň“, který by nárok na odpočet krátil jiným způsobem, neboť tato ustanovení přímo odkazují na sebe navzájem. Také z uvedených judikátů, které jsou velmi konkrétní a podrobné, žádný jiný způsob krácení nároku na odpočet nevyplývá. Pokud by podle českého ZDPH plátcí daně měli při uplatňování nároku na odpočet u přijatých zdanitelných plnění, které jsou režijními výdaji souvisejícími s příjmy, které nejsou předmětem DPH, krátit nárok na odpočet podle ustanovení § 72 odst. 5 ZDPH, krátili by jej ve větší míře než vyplývá z judikátů ESD tak, jako by se příjmy, které nejsou předmětem daně, do koeficientu započítávaly.

5. Návrh na sjednocující závěr

1. Přijatá zdanitelná plnění, která plátce uskutečňující ekonomické činnosti pořídil v rámci uskutečňování ekonomické činnosti a která souvisejí s uskutečňováním ekonomické činnosti jako celku, se ve vztahu k nároku na odpočet daně neposuzují podle ustanovení § 72 odst. 5 ZDPH i když souvisejí s příjmy, které nejsou předmětem daně.

2. *Pokud plátce uskutečňující ekonomické činnosti použije v rámci uskutečňování ekonomické činnosti přijatá zdanitelná plnění, která souvisejí s příjmy, jež nejsou předmětem daně postupuje podle § 72 odst. 4 ZDPH a nárok na odpočet krátí koeficientem podle § 76 ZDPH.*

6. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru vhodným způsobem zveřejnit.

Stanovisko Ministerstva financí

Stanovisko uvedeno u přepracovaného příspěvku č. 145/06.09.06.

Příspěvek 145/06.09.06 – příspěvek veden jako rozpor – příspěvek uzavřen

145/06.09.06 - Nárok na odpočet u režijních nákladů souvisejících s příjmy, které nejsou předmětem DPH při uskutečňování ekonomické činnosti plátců

Předkládá: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, číslo osvědčení 3

1. Úvod

Cílem tohoto příspěvku je ujasnit a sjednotit postup při uplatňování nároku na odpočet podle §§ 72 a 76 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platných předpisů (dále jen ZDPH), u přijatých zdanitelných plnění, která souvisejí jako režijní náklady s příjmy, které nejsou předmětem daně z přidané hodnoty a dále upřesnit v návaznosti na judikaturu Evropského soudního dvora (dále jen ESD) způsob, jakým je posuzována souvislost přijatých zdanitelných plnění s uskutečňováním ekonomické činnosti plátce.

2. Popis problému

V praxi nastávají časté případy, kdy při uskutečňování ekonomické činnosti plátce dosahuje také příjmů, které nejsou předmětem daně z přidané hodnoty a z hlediska DPH ani nemusí být považovány za příjmy z ekonomické činnosti ačkoli jsou nedílnou součástí podnikání plátce. Jedná se například o příjem dividend vyplývajících z držby podílů v dceřinných společnostech, úrok či výnos z držby cenných papírů, příjem z prodeje obchodního podílu, příjmy z inkasa nakoupených pohledávek a podobně. S těmito příjmy mohou souviset přijatá zdanitelná plnění, která mají obecně (v souladu s judikaturou ESD) charakter režijních výdajů při uskutečňování ekonomické činnosti plátce, mj. např. různé účetní, právní, poradenské služby a podobně.

V dříve platném zákoně o DPH č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, bylo v § 19a a § 20 uvedeno, že plátce má nárok na odpočet i u přijatých zdanitelných plnění, která použije k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná a dále, že do výpočtu koeficientu se nezahrnují příjmy nebo výnosy za plnění, která nejsou zdanitelná.

Tento princip by v současném ZDPH byl příliš obecný a zřejmě by vedl k nesprávné aplikaci DPH např. u veřejnoprávních subjektů. Zařazení ustanovení § 72 odst. 5 do ZDPH však vyvolává u plátců uskutečňujících ekonomickou činnost pochybnosti ohledně správného postupu při uplatňování nároku na odpočet u zmíněných režijních výdajů.

Základní podmínkou pro uplatnění odpočtu podle § 72 odst. 1 a 2 ZDPH i čl. 17 Šesté směrnice je, že přijatá zdanitelná plnění slouží pro uskutečnění vlastní ekonomické činnosti s nárokem na odpočet. Přitom souvislost mezi přijatými zdanitelnými plněními a uskutečněnými plněními s nárokem na odpočet byla v naší dosavadní praxi zpravidla chápána jako souvislost věcná. Jak prokazuje judikatura ESD, kritérium věcné souvislosti není v těchto případech správným nebo jediným kritériem pro posuzování souvislosti mezi přijatými a uskutečněnými plněními.

3. Judikatura Evropského soudního dvora

Jak vyplývá z rozsudků ESD, pokud zdanitelná plnění přijatá plátcem uskutečňujícím ekonomickou činnost věcně bezprostředně souvisejí s příjmy, které nejsou předmětem daně, nelze je pouze z tohoto důvodu vyloučit ze systému odpočtu DPH, ale je nutno vzít v úvahu, do jakých výstupů v rámci uskutečňování ekonomické činnosti plátce vcházejí jako nákladové položky. Výklad, který ESD v níže uvedených případech poskytl, nelze vztahovat jen a pouze na tyto konkrétní případy, ale měl by vést k obecnějšímu poznání jak

má systém DPH fungovat. I když předběžné otázky, na které ESD v rozsudcích odpovídá, jsou vzneseny i zodpovězeny v určitém kontextu konkrétního případu, **ESD v žádném případě nezkoumá a neposuzuje pouze tento případ, ale podává na pozadí kontextu případu výklad Šesté směrnice. Není odvolacím či přezkumným orgánem, ale podává výklad práva Společenství, je soudním orgánem zajišťujícím chápání a provádění práva ES stejným způsobem ve všech členských státech, jeho judikatura tak tvoří součást práva Společenství.** I citované rozsudky samy o sobě jsou příkladem určitého zobecnění: v nejstarším z nich (C-4/94, BLP) formuloval ESD určitou úvahu (konkrétně: když odmítl uznat nárok na odpočet ze vstupů souvisejících s osvobozenou ekonomickou činností bez nároku na odpočet, připustil současně, že pokud by tytéž vstupy byly použity pro jinou transakci, která není předmětem daně, mohl by si BLP uplatnit nárok na odpočet, neboť tyto náklady by tvořily náklady na zdanitelná plnění, která BLP jinak uskutečňoval), na kterou se v pozdějších rozsudcích ESD odvolával a kterou víceméně zobecnil.

Popis případů C- 408/98, C-16/00, C- 465/03 a C-4/94:

V případě C-408/98 (Abbey National) posuzoval ESD otázku nároku na odpočet z přijatých služeb, které souvisely s prodejem části podniku. Tento prodej nebyl v souladu s ustanovením čl. 5 odst. 8 a čl. 6 odst. 5 Šesté směrnice a v souladu s národní legislativou příslušného členského státu předmětem daně, neboť příjemce se stal plátcem, který vstoupil z hlediska DPH do práv a povinností původního vlastníka části podniku (poznámka: v Šesté směrnici a v rozsudku je používán pojem „právním nástupcem“ prodávající osoby, což však má v českém právu širší význam, proto používám termín odpovídající ustanovením ZDPH). ESD konstatoval, že tyto přijaté služby tvoří **součást režijních nákladů** osoby povinné k dani a jako takové tedy tvoří **součást nákladů veškeré ekonomické činnosti** (odstavec 35). Pokud osoba povinná k dani uskutečňuje transakce, z nichž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná a současně i transakce, z nichž nárok na odpočet uplatnit nelze, může uplatnit pouze poměrnou část nároku na odpočet podle čl. 17 odst. 5 Šesté směrnice (odstavec 37).

V případě C-16/00 (Cibo) se vyjadřuje ESD k otázce týkající se nároku na odpočet z právních, účetních, daňových a poradenských služeb, vynaložených v souvislosti s převzetím podílů v jiných společnostech. Holdingová společnost Cibo, jejíž podstatná část příjmů byla tvořena dividendami plynoucími z držení podílů v jiných společnostech a kromě toho poskytovala v menší míře konzultační služby vlastněným společnostem, uplatnila nárok na odpočet ze služeb souvisejících s převzetím podílu v jiné společnosti (jednalo se např. o audit příslušných společností, právní pomoc při sjednávání kupní ceny podílů, organizování převzetí společností). Správce daně tento nárok na odpočet zpochybnil, neboť podle jeho názoru nesouvisel se službami poskytovanými holdingem, ale s vlastnictvím podílů a příjmem dividend, které nejsou předmětem daně. Podle ESD však jsou uvedené náklady na převzetí podílu v jiné společnosti **součástí všeobecných nákladů osoby povinné k dani a jako takové jsou tedy součástí nákladů na plnění uskutečněná holdingem.** Náklady na služby související s převzetím podílu mají v principu přímou a bezprostřední souvislost s podnikáním jako takovým. Proto může osoba povinná k dani uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu v poměrné výši podle čl. 17 odst. 5 Šesté směrnice (odstavec 35). Do výpočtu koeficientu se přitom příjem z dividend podle téhož rozsudku nezahrnuje.

V případě C-465/03 (Kretztechnik) posuzoval ESD otázku oprávněnosti nároku na odpočet u služeb souvisejících s emisí akcií. Kretztechnik potřeboval navýšit kapitál, a proto se rozhodl emitovat akcie. V souvislosti s emisí akcií a zalistováním na burze přijal řadu zdanitelných plnění (poplatky obstaravatelů, reklamní služby, právní a technické poradenství), z nichž uplatnil nárok na odpočet. Správce daně nárok na odpočet neuznal, rakouské ministerstvo

bylo spolu s několika dalšími členskými státy přesvědčeno, že uvedená přijatá zdanitelná plnění souvisejí pouze s emisí a prodejem akcií, což ekonomickou činností není a nikoli s ekonomickou činností.

Podle ESD však tyto výdaje, ačkoli souvisí s operací, která není předmětem daně, jsou režijními výdaji ekonomické činnosti a Kretztechnik nárok na odpočet má v plné míře, pokud plnění, která uskutečňuje, jsou pouze s nárokem na odpočet: „... **výdaje na tato plnění pořízená společností v souvislosti s touto operací musí být považovány za součást režijních výdajů a jako takové tedy tvoří součást ceny jejích produktů. Tato plnění mají přímou a bezprostřední souvislost s celou ekonomickou činností.** (odstavec 36)

V důsledku toho je Kretztechnik oprávněn podle čl. 17 (1) a (2) Šesté směrnice uplatnit plný odpočet DPH z výdajů vynaložených na různá plnění pořízená v souvislosti s emisí akcií, za předpokladu, že veškeré transakce realizované touto společností v rámci její ekonomické činnosti jsou zdanitelné. Osoba povinná k dani, která by uskutečňovala jak transakce s nárokem na odpočet, tak transakce, u nichž nárok na odpočet nemá, by si mohla podle čl. 17(5) Šesté směrnice uplatnit pouze takovou část DPH, která by náležela k transakcím s nárokem na odpočet. (odstavec 37).

Čl. 17(1) a (2) Šesté směrnice opravňuje plný nárok na odpočet DPH z výdajů vynaložených osobou povinnou k dani na různá plnění pořízená v souvislosti s emisí akcií, pokud všechny transakce realizované touto osobou v rámci její ekonomické činnosti, jsou zdanitelnými transakcemi.“ (odst. 38).

Výše uvedené případy vycházejí z případu C-4/94 (BLP), kdy ESD neuznal nárok na odpočet z právních poradenských služeb přijatých pro účely prodeje nakoupených akcií (osvobozená činnost). BLP přitom argumentoval, že účelem prodeje akcií bylo získat finanční prostředky pro uskutečňování zdanitelných plnění. ESD se však s tímto argumentem neztotožnil, neboť podle jeho názoru z čl. 17 odst. 2 a 3 Šesté směrnice vyplývá, že pro uplatnění nároku na odpočet musí mít přijaté zdanitelné plnění přímou a bezprostřední souvislost se zdanitelnými transakcemi a konečný cíl sledovaný osobou povinnou k dani je irelevantní.

Tento rozsudek není s výše citovanými rozsudky v rozporu. Právě v tomto rozsudku C-4/94 ESD uvedl, že pokud by se BLP rozhodl získat finanční prostředky pro uskutečňování zdanitelných transakcí prostřednictvím bankovní půjčky, mohl by si uplatnit nárok na odpočet ze služeb souvisejících se získáním této půjčky, protože náklady na tyto služby by tvořily součást režijních nákladů a tedy nákladové položky zdanitelných transakcí (odstavec 25). Právě z tohoto výroku vycházel a na něj se odvolával později ESD při řešení výše citovaných případů.

4. Komentář

4.1 Kritérium pro posuzování souvislosti přijatých zdanitelných plnění s plněními na výstupu

Z hlediska věcné souvislosti byly ve všech výše uvedených případech nepochybně přijaté služby pořízeny pouze z toho důvodu, že osoby registrované k dani hodlaly uskutečnit transakci, která není předmětem daně: Pokud by holding nezamýšlel převzít jiné společnosti, služby auditu ani poradenství při sjednání ceny převodu by nepožíval, pokud by nedošlo k prodeji části podniku, nebyly by nakoupeny služby s tímto převodem související a stejně tak by společnost nepožívala příslušné poradenské a jiné služby, pokud by nezamýšlela emitovat akcie..

Jak však vyplývá z citovaných rozsudků, ESD nepovažuje za rozhodující, že existuje věcná souvislost přijatých zdanitelných plnění a příjmů, které nejsou předmětem daně, ale že přijatá zdanitelná plnění tvoří součást nákladů na plnění, která předmětem daně jsou. Plně to potvrzují i názory generálních advokátů k případům C-408/98 a C-465/03:

„Rozhodující je, zda vstup zatížený daní je nákladovou položkou zdanitelného výstupu a ne zda je nejbližší související transakce sama zdanitelná.“ (Opinion of Advocate General, C- 408/98, odst. 35)

„Pro určení nároku na odpočet je irelevantní, zda transakce, s níž vstup nejbližše souvisí, spadá mimo rámec DPH z důvodu, že není dodáním zboží nebo poskytováním služeb.“ (Opinion of Advocate General, C- 465/03, odst. 74)

V obou těchto případech se ESD s návrhy generálních advokátů na rozsudek ztotožnil.

4.2 Základní princip DPH

Uvedený přístup ESD při posuzování oprávněnosti nároku na odpočet v popsáných případech vychází ze **základního principu DPH, že veškeré transakce podléhající dani musí být zdaněny zcela neutrálním způsobem, to je po uplatnění odpočtu daně z přijatých zdanitelných plnění, která tvoří součást nákladů na tyto transakce.** Tuto zásadu zdůraznil ESD již v řadě předchozích rozsudků, z nichž uvádím konkrétní výňatky:

„Systém odpočtu DPH má za účel zbavit podnikatele zcela břemene daně z přidané hodnoty zaplacené v průběhu veškerých jeho ekonomických činností. Systém DPH má zajistit, aby veškeré ekonomické činnosti, bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, pokud jsou samy předmětem daně, byly zdaněny zcela neutrálním způsobem“ (C-37/95 Ghent Coal, C-98/98 Midland Bank, spojené případy C-110/98 – 147/98 Gabalfrisa).

Uvedený princip připomíná ESD i v citovaných případech C-408/98 (odst. 27), C-16/00 (odst. 30) a C-465/03 (odst. 34).

4.3 Přímá a bezprostřední souvislost

Z uvedeného základního principu DPH a z ustanovení čl. 17 Šesté směrnice podle ESD vyplývá, že pro uplatnění nároku na odpočet je nezbytné, aby náklady na přijaté služby či zboží tvořily součást nákladů na uskutečněná zdanitelná plnění (resp. plnění, která jsou předmětem daně a jsou s nárokem na odpočet) a měly s nimi přímou a bezprostřední souvislost. Ačkoli ESD v popsáných případech připouští, že neexistuje přímá souvislost přijatých služeb s konkrétní zdanitelnou transakcí na výstupu a že náklady na pořízené služby nezatažují jako přímé náklady konkrétní transakci na výstupu, u níž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná, konstatuje ve všech případech, jak je uvedeno výše, **že náklady na tyto služby jsou součástí všeobecných nákladů podnikání jako celku a jako takové mají přímou souvislost s podnikáním.**

Protože dotyčné přijaté služby souvisejí podle ESD s celou ekonomickou činností, **může plátce uplatnit nárok na odpočet daně podle ustanovení čl. 17 odst. 5,** pokud uskutečňuje transakce, z nichž nárok na odpočet má i transakce, z nichž nárok na odpočet nemá. V C-465/03 ESD konstatuje, že Kretztechnik je oprávněn uplatnit plný odpočet daně na vstupu, pokud jsou veškeré transakce uskutečněné touto společností zdanitelné. V C-408/98 ESD připouští, že z přijatých služeb by mohla společnost, která uskutečňuje i osvobozené činnosti

bez nároku na odpočet uplatnit i plný nárok na odpočet, pokud by přijaté služby měly přímou a bezprostřední souvislost pouze s jasně vymezenou částí ekonomické činnosti sestávající pouze z transakcí podléhajících dani, tzn. pokud by náklady na pořízené služby tvořily součást režijních nákladů pouze této vymezené části ekonomické činnosti. (C-408/98. odstavec 40).

Ve všech citovaných případech považuje ESD přijaté služby a priori za režijní náklady či výdaje související s uskutečňováním ekonomické činnosti jako celku, aniž zjevně zkoumá nebo požaduje po osobách povinných k dani důkazní prostředky, že uvedené služby s uskutečňováním ekonomické činnosti souvisí nebo jak byly do cen zdanitelných výstupů zahrnuty. To konstatuje i generální advokát v názoru k případu C-465/03: „... Soudní dvůr usoudil, že **všeobecné režijní náklady** osoby povinné k dani jsou **v principu** nákladovými položkami ekonomické činnosti jako celku a tak mají přímou a bezprostřední souvislost s ekonomickou činností této osoby jako celkem. **DPH na vstupu z těchto režijních nákladů tak může být odpočtena do té míry, do jaké jsou plnění na výstupu zdanitelná.**“ (Opinion of Advocate General, odstavec 27). Tento principiální přístup ESD potvrzuje i skutečnost, že v případě C-16/00 se konečné znění rozsudku liší od názoru generálního advokáta k tomuto případu. Generální advokát vyjádřil ve svém názoru domněnku, že vzhledem k tomu, že příjem dividend není předmětem daně, odpočet ze služeb souvisejících s převzetím podílu ve společnosti by měl být vyloučen, pokud osoba povinná k dani neprokáže objektivními důkazními prostředky, že výdaje na tyto služby tvoří součást nákladových položek transakcí s nárokem na odpočet daně (Opinion of Advocate General, odstavec 39 a 40/3). Soudní dvůr však tento názor neakceptoval a v rozsudku uvádí aniž by z textu rozsudku vyplývalo, že vůbec požadoval nebo blíže zkoumal jakékoli důkazní prostředky prokazující souvislost výdajů s ekonomickou činností, že náklady na přijaté služby jsou součástí všeobecných nákladů a jsou tedy nákladovými položkami podnikatelské produkce, a proto mají v principu přímou a bezprostřední souvislost s podnikáním osoby povinné k dani jako celku.

Přitom v případech, kdy ESD považuje určitý způsob aplikace určitého ustanovení práva ES za relativní, podmíněný naplněním určitých konkrétních podmínek, postupuje při vynesení svého rozsudku jinak: vytyčí kritéria, která musí být naplněna a pouze konstatuje, že je věcí národního soudu, aby přezkoumal, zda byla naplněna či nikoli anebo že je věcí plátce daně, aby jejich naplnění prokázal. (V citovaných rozsudcích se objevuje požadavek prokázání jen v případě C-408/98, kdy si plátce chce uplatnit u konkrétních režijních nákladů nárok na odpočet nestandardně, jinak než u ostatní režie.)

Citované judikáty ESD tak poskytují zcela odlišný pohled na přiřazování přijatých plnění k uskutečněným než jaký je doposud v ČR aplikován, podle ESD je v zásadě třeba posuzovat, zda plátce realizuje ekonomickou činnost či nikoliv. Realizuje-li ekonomickou činnost, pak má i u takovýchto přijatých plnění (režijních nákladů) nárok na odpočet, samozřejmě při respektování jeho krácení v souvislosti s případnými osvobozenými plněními na výstupu. Rozhodující je obecná souvislost s ekonomickou činností, nikoliv věcná souvislost s něčím konkrétním co předmětem daně není. ESD pak takovouto „obecnou souvislost“ charakterizuje jako přímou a bezprostřední souvislost s ekonomickou činností na výstupu a od konkrétní věcné souvislosti odhlíží. V návaznosti na to uznává nárok na odpočet u uvedených režijních nákladů podle čl. 17 odst. 1, 2 a 5 Šesté směrnice.

K významu pojmu „ekonomická činnost“, jak vyplývá ze Šesté směrnice a z judikatury ESD (např. C-268/83, C-110/94, spojené případy C-110/98 – 147/98): Podle čl. 4 odst. 2 Šesté směrnice jsou ekonomickou činností „**veškeré** aktivity výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby ...“ (ve smyslu ustanovení čl. 4 odst. 1 a čl. 2 odst. 1 se přitom jedná o

aktivity, které tyto osoby vykonávají nezávisle jako takové, tj. jako podnikatelé). V citovaných rozsudcích ESD používá pojem „ekonomická činnost jako celek“ stejně jako pojem „podnikání jako celek“. V této souvislosti je také nutno chápat citované výroky ESD.

4.4 Režijní náklady

Z citovaných rozsudků vyplývá, že ESD považuje za režijní náklady související s uskutečňováním ekonomické činnosti jako celku následující přijatá plnění, bez ohledu na to, že věcně přímo souvisí s transakcí, která předmětem daně není:

C-16/00: služby auditu, poradenské služby, organizační služby při převzetí podílu, právní a daňové služby (odstavec 9)

C-465/03: inzerce, služby obstaratelů, právní a technické poradenství (odstavec 15/3)
(V C-408/98 nejsou přijatá zdanitelná plnění konkretizována, jsou uváděny pouze „různé služby“.)

Ve všech případech se samozřejmě jedná o služby, které byly vynaloženy v rámci uskutečňování ekonomické činnosti jako celku, resp. podnikání jako celku, nikoli o přijatá plnění např. pro osobní potřebu.

5. Výpočet poměrné části nároku na odpočet

Jak vyplývá z citovaných rozsudků, v případě, kdy osoba registrovaná k dani uskutečňuje ekonomické činnosti s nárokem na odpočet i bez nároku na odpočet, uplatňuje z přijatých zdanitelných plnění věcně souvisejících s příjmy, které nejsou předmětem daně, pouze poměrnou část nároku na odpočet v souladu s ustanovením čl. 17 odst. 5 a čl. 19 Šesté směrnice.

5.1 Judikatura ESD

Otázkou výpočtu poměrné části nároku na odpočet podle čl. 17 odst. 5 a čl. 19 Šesté směrnice se ESD zabývá přímo v případě C-16/00 i v řadě dalších případů:

V C-16/00 konstatuje, že vzhledem k tomu, že příjem dividend **není úplatou za ekonomickou činnost, nezahrnuje se do výpočtu jmenovatele koeficientu podle čl. 19 Šesté směrnice**. Stejný závěr přijal i v rozsudku C-333/91 (Sofitam) nebo v C-142/99 (Floridienne and Berginvest). V C-77/01 (Empresa) konstatuje, že do výpočtu koeficientu se nezahrnuje výnos z podílů v investičních fondech.

V C-142/99 ESD rovněž konstatuje, že ze jmenovatele zlomku musí být vyňaty dividendové příjmy a úrok placený z půjček, které nejsou pro účely článku 4 Šesté směrnice ekonomickou činností.

5.2 Komentář

Do výpočtu koeficientu, kterým se podle čl. 17 odst. 5 a čl. 19 Šesté směrnice určuje poměrná část nároku na odpočet, se podle rozsudků ESD nezapočítávají příjmy, které nejsou úplatou za ekonomickou činnost, což ve svém důsledku znamená, že těmito příjmy nemůže být nárok na odpočet podle čl. 17 odst. 5 krácen. Z uvedených rozsudků, které jsou velmi podrobné, však rovněž nevyplývá žádný jiný způsob krácení odpočtu u přijatých režijních nákladů než podle čl. 17 odst. 5. Pokud by nárok na odpočet u těchto přijatých plnění měl být krácen ještě jiným způsobem před tím než je krácen koeficientem podle čl. 17 odst. 5, nemohl by ESD dospět v jednotlivých rozsudcích k závěrům citovaným výše. Přitom ani výše příjmů, které nejsou

předmětem daně, nemusí být limitujícím faktorem. V C-16/00 rozhodl ESD tak, jak je popsáno výše, přestože mu bylo známo, že z celkových příjmů společnosti Cibo dosahoval příjem z dividend v posuzovaných letech 99,32 % a 92,07 % (Opinion of Advocate General, odst. 4).

Článek 17 odst. 5 Šesté směrnice odpovídá § 72 odst. 4 ZDPH. Ustanovení § 72 odst. 5 ZDPH nelze pro případy těchto režijních nákladů použít, protože to se vztahuje pouze na přijatá zdanitelná plnění použitá pro účely nesouvisející s ekonomickou činností. Jestliže ESD uvedené náklady uznává za plnění přímo a bezprostředně související s ekonomickou činností jako celkem, pak nelze tvrdit, že podle ZDPH byly použity pro účely nesouvisející s ekonomickou činností.

Ačkoli v jiných rozsudcích ESD v obecné rovině uvádí, že u plnění, která nejsou předmětem daně, není přípustný nárok na odpočet, jeho postup v citovaných případech naznačuje, že **takovými přijatými plněními, u nichž je nárok na odpočet vyloučen z toho důvodu, že souvisejí s aktivitami, které jsou mimo rámec ekonomické činnosti, jsou pouze takové vstupy, které nemohou být nákladovými položkami podnikání nebo ekonomické činnosti jako celku.**

Jinak by ESD nemohl dojít k závěrům, k nimž v jednotlivých rozsudcích došel.

V praktickém dopadu je tak postup ESD v uvedených případech v podstatě shodný s postupem, který mohli plátcí DPH uplatňovat dle ustanovení § 19a odst. 1 až 3 zákona č. 588/1992 Sb. do 30. 4. 2004.

6. Uplatnění nároku na odpočet u přijatých zdanitelných plnění použitých pro uskutečnění ekonomické činnosti osvobozené od daně

Tento příspěvek je zaměřen zejména na vyjasnění problematiky odpočtu daně z přijatých zdanitelných plnění věcně souvisejících s příjmy, které nejsou předmětem daně.

Podle mého názoru citované rozsudky nemění principy a dosud používané postupy uplatňování nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění použitých pro účely ekonomické činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet. Pokud přijaté zdanitelné plnění přímo souvisí s ekonomickou činností osvobozenou od daně bez nároku na odpočet, nelze nárok na odpočet uplatnit.

To potvrzuje i názor generálního advokáta k případu C- 408/98, kde uvádí, že osvobozené transakce vždy znamenají přerušení řetězce nároku na odpočet daně na vstupu z plnění použitých pro tyto transakce. Požadavek přímé a bezprostřední souvislosti (který je v citovaných rozsudcích použit pro odůvodnění nároku na odpočet u přijatých plnění souvisejících s příjmy, které nejsou předmětem daně) tak současně slouží i k vyloučení nároku na odpočet v případě plnění osvobozených od daně (Opinion of Advocate General, odstavec 35).

7. Shrnutí

Z výše uvedených rozsudků ESD vyplývá, že přijatá zdanitelná plnění nelze vyloučit ze systému odpočtu daně jen z toho důvodu, že věcně přímo souvisí s příjmy, které nejsou předmětem daně, ale rozhodujícím kritériem v těchto případech je, zda náklady na tato plnění jsou součástí režijních nákladů na ekonomické činnosti uskutečňované plátcem.

Za součást nákladů uskutečňování ekonomické činnosti jako celku jsou podle uvedených rozsudků považovány náklady na převzetí podniku (C-16/00) a to i v takovém případě, kdy z vlastněné společnosti plynou příjmy, které nejsou předmětem daně, a bez ohledu na skutečnost, že příjmy, které nejsou předmětem daně tvoří podstatnou část celkových příjmů plátce, náklady na prodej podniku nebo jeho části (C-408/98) a to i v tom případě, kdy takový prodej podniku není považován za dodání zboží nebo poskytnutí služeb, náklady na získání finančních prostředků pro uskutečňování ekonomické činnosti a to i prostřednictvím transakce, která není předmětem daně (C-465/03).

ESD v rozsudcích postupuje od obecných pravidel fungování DPH a ustanovení Šesté směrnice k jejich logické aplikaci:

- systém odpočtu má zajistit, aby nárok na odpočet mohl být uplatněn ze všech nákladových položek transakcí na výstupu s nárokem na odpočet,
- pro uplatnění nároku na odpočet musí mít vstupy přímou a bezprostřední souvislost s výstupy s nárokem na odpočet
- režijní náklady související s uskutečňováním ekonomické činnosti jako celku tvoří součást nákladů výstupů ekonomické činnosti plátce daně, a proto mají přímou a bezprostřední souvislost s ekonomickou činností jako celkem,
- proto je plátce daně oprávněn uplatnit z režijních nákladů nárok na odpočet daně podle čl. 17 odst. 5 Šesté směrnice, resp. čl. 17 odst. 1 a 2 Šesté směrnice.

Z režijních nákladů jako jsou účetní, právní služby, daňové, právní nebo technické poradenství, služby auditu, organizační služby, služby obstaravatelů a inzerce, má tedy plátce daně uskutečňující ekonomickou činnost nárok na odpočet podle čl. 17 odst. 5 Šesté směrnice, resp. podle § 72 odst. 4 ZDPH. Pokud plátce uskutečňuje v rámci ekonomické činnosti pouze činnosti s nárokem na odpočet, má z těchto režijních nákladů plný nárok na odpočet podle čl. 17 odst. 2 Šesté směrnice, tj. § 72 odst. 1 a 2 ZDPH.

Do výpočtu poměrné části nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění použitých pro účely uskutečňování ekonomické činnosti se nezahrnují příjmy, které nejsou příjmy z ekonomické činnosti. Nárok na odpočet z přijatých plnění souvisejících s uskutečňováním ekonomické činnosti tak lze krátit pouze v poměru k příjmům z ekonomické činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně.

Vyloučení z nároku na odpočet podle ustanovení § 72 odst. 5 ZDPH se tak může týkat pouze přijatých plnění, která s ekonomickou činností resp. s podnikáním plátce nemohou oprávněně souviset ani jako nákladové položky, tj. zejména plnění přijatých pro výkon veřejné správy nebo pro osobní spotřebu plátce (v případě osobní spotřeby však jen tehdy, pokud se subjekt nerozhodne uplatňovat u osobní spotřeby daň na výstupu).

Skutečnost, že některé transakce, které nejsou předmětem daně, jsou vyjmenovány v § 72 odst. 2 písm. e) ZDPH jako transakce s nárokem na odpočet, není pro posouzení obecné oprávněnosti nároku na odpočet u transakcí, které nejsou předmětem daně, podstatná. **Podstatou je, že jestliže přijaté režijní výdaje souvisí dle ESD s uskutečňováním ekonomické činnosti jako celku, pak nárok na odpočet automaticky vyplývá z jednotlivých ustanovení čl. 17 Směrnice a § 72 ZDPH v závislosti na tom, jaká je struktura výstupů ekonomické činnosti plátce: Pokud plátce uskutečňuje v rámci ekonomické činnosti na výstupu pouze plnění s nárokem na odpočet, jsou režijní výdaje součástí nákladů na tyto výstupy a nárok na odpočet je automaticky dán čl. 17 odst. 2 a**

3 Šesté směrnice, tj. § 72 odst. 1 a odst. 2 písm. a) - d) ZDPH. Pokud plátce uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet i osvobozená bez nároku, pak automaticky režijní výdaje spadají do ustanovení čl. 17 odst. 5 Směrnice neboli § 72 odst. 4 ZDPH. To, že v ZDPH jsou některá plnění, která nejsou předmětem daně, uvedena v nároku na odpočet doslova, nemá na fungování systému odpočtu vliv – v některých případech jsou ustanovení odst. e) v podstatě nadbytečná, často jsou explicitně uvedena spíše pro „názornost“ – např. prodej podniku nebo jeho části: Je nepochybné, že náklady na zahájení či ukončení ekonomické činnosti jsou součástí uskutečňování této ekonomické činnosti jako takové (dováděje to i jiná judikatura ESD než která je citována v příspěvku), takže nárok na odpočet je dán touto skutečností a není potřeba jej výslovně zmiňovat. Šestá směrnice tento nárok na odpočet výslovně neuvádí a ostatně neuvádí výslovně ani nárok na odpočet u dáreků malé hodnoty (reklamních a propagačních předmětů dle ZDPH) nebo obchodních vzorků, přestože jejich bezplatné poskytnutí není ani po odpočtu daně považováno za dodání za protiplnění a není zdanitelné. Je nepochybné, že náklady na pořízení reklamních a propagačních předmětů či obchodních vzorků jsou režijními náklady ekonomické činnosti, takže nárok na odpočet by měl opět automaticky vyplývat z toho, o jakou ekonomickou činnost se jedná a není tedy potřeba ho výslovně zmiňovat v předpise.

8. Návrh na sjednocující závěr:

1. Plátce má nárok na odpočet (za podmínek vymezených §§ 72 – 79 ZDPH) z přijatých zdanitelných plnění, která jsou dle judikatury ESD režijními výdaji podnikání resp. ekonomické činnosti jako celku (služby účetní, auditu, poradenské, organizační, právní, daňové, organizační, inzerce a služby obstaravatelů) a které pořídil pro účely svého podnikání i v těch případech, kdy tyto režijní výdaje věcně souvisí s příjmy z podnikání, které nejsou předmětem daně z přidané hodnoty. Uvedené režijní výdaje nelze vyloučit z nároku na odpočet podle § 72 odst. 5, neboť jsou podle ESD považovány za náklady ekonomické činnosti.

2. Při výpočtu poměrné části nároku na odpočet u přijatých zdanitelných plnění použitých pro účely uskutečňování ekonomické činnosti se do výpočtu koeficientu nezahrnují příjmy, které nejsou příjmy z ekonomické činnosti.

9. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru vhodným způsobem zveřejnit.

Stanovisko Ministerstva financí

MF zcela respektuje závěry ESD učiněné v jednotlivých případech, které jsou v příspěvku diskutovány. MF rovněž neshledává, že by český zákon o DPH jakkoli bránil aplikaci tohoto předpisu v relevantních případech způsobem, kterým rozhodoval ESD. Závěr učiněný předkladatelem však je příliš zevšeobecňující. Každý případ je dle názoru MF nutno posuzovat individuálně s ohledem na jeho okolnosti, což je zcela v kompetenci správce daně. Je tak na správci daně, aby posoudil (a na plátcích daně, aby prokázal), zda vynaložené výdaje mají v tom kterém konkrétním případě charakter režijních výdajů jednoznačně souvisejících s ekonomickou činností v tom smyslu, jak v jednotlivých případech ESD rozhodl. Je třeba mít rovněž na paměti, že v mnoha rozsudcích (např. C-333/91 Sofitam, bod 13, C-77/01 EDM, C-98/98 Midland Bank) vyjádřil v tom smyslu, že nelze přiznat nárok na odpočet daně u vstupů souvisejících s činnostmi (příjmy, aktivitami), které nespádají do působnosti DPH, tj. zjednodušeně řečeno nejsou předmětem daně.

MF souhlasí se závěry předkladatele učiněnými pod bodem 2.

Závěrečné vyjádření předkladatele ke stanovisku Ministerstva financí

Skutečnost, že ESD v několika rozsudcích konstatuje v obecné rovině, že u činností, které nespádají do působnosti DPH, není možno přiznat nárok na odpočet, je zmíněna i v textu příspěvku. Rozsudky, na něž poukazuje MF (C-333/91, Sofitam, C-77/91 EDM nebo C-98/98, Midland Bank) však obsahují pouze zcela obecné konstatování bez bližšího upřesnění postupu při uplatňování nároku na odpočet. Naproti tomu v rozsudcích popsanych v příspěvku je demonstrován konkrétní a zcela podrobný postup při posuzování nároku na odpočet u režijních výdajů souvisejících s podnikáním jako celkem. Jiné takto podrobné rozsudky nebyly k tomuto tématu publikovány. Na obecný princip zmíněný v rozsudcích, na něž poukazuje MF, je tedy nutno pohlížet ve světle konkrétních a podrobných rozsudků týkajících se přímo vstupů, které sice věcně přímo souvisejí s transakcemi, které nejsou předmětem daně, avšak současně jsou nedílnou součástí podnikání jako celku. Postup ESD v případech citovaných v příspěvku naznačuje, že přijatými plněními, u nichž je nárok na odpočet a priori vyloučen z toho důvodu, že nesouvisejí s činnostmi, které jsou předmětem daně, by měly být takové vstupy, které vůbec nesouvisejí s uskutečňováním ekonomické činnosti a nemohou být nikdy nákladovými položkami podnikání nebo ekonomické činnosti jako celku, tj. např. vstupy pro výkony veřejné správy nebo osobní spotřebu (která nebude zdaňována daní na výstupu). Tomuto názoru ostatně nasvědčuje i pasáž ze stanoviska generálního advokáta k případu C-465/03 (Kretztechnik), kdy generální advokát také zmiňuje obecný princip, že u transakcí, které spadají mimo rámec DPH, není nárok na odpočet a současně jako příklady takových transakcí mimo rámec DPH uvádí transakce, které nejsou uskutečňovány za úplatu nebo nejsou uskutečňovány osobou povinnou k dani, která jedná jako taková v kontextu své ekonomické činnosti (Stanovisko generálního advokáta k případu C-465/03, odstavec 9).

V souladu s výše uvedeným se pochybnost MF týkající se míry zobecnění přístupu ESD k problematice jeví jako nerelevantní. Míra zobecnění je zcela v souladu s opakovanou judikaturou ESD. V příspěvku popsané judikáty se týkají jednotlivých případů, kdy vždy bezprostředně následující transakce je vždy mimo předmět DPH. Vzhledem k tomu, že se jedná o podnikatelské subjekty a přijatá plnění jsou nákladové položky, které s podnikáním jako celkem bezprostředně souvisí ESD konstatuje přímou souvislost s podnikáním a nárok na odpočet umožňuje. Jiné výklady, pokud se jedná o podnikatelské subjekty v uvedené problematice judikatura ESD neobsahuje.

Příspěvek 150/04.10.06 – po jednání s předkladatelem a vyjasnění některých podrobností je stanovisko MF nezměněno

150/04.10.06 - Vymezení zboží uvedeného v příloze č. 1 zákona o DPH

Předkládají: Mgr. Ing. Václav Pátek, daňový poradce, č. osvědčení 2279
Ing. Martin Diviš, daňový poradce, č. osvědčení 3528

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu v případě vymezení zboží uvedeného v příloze č. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH). Konkrétně jde o vymezení první položky seznamu zboží, a to textu „*Potraviny včetně nápojů (vyjma alkoholických, vymezených zvláštním právním předpisem⁷⁰), živá zvířata, semena a rostliny, a přísady případně krmiva; voda*“ tak, jak je

text vymezen podle poslední změny ZDPH, a to zákonem č. 319/2006 Sb. (Fotokopie příslušné části zákona dle Sbírky zákonů je v příloze 1 tohoto materiálu).

Právní vymezení

Česká úprava

S účinností od 15. července 2006 došlo ke změně zákona o DPH. Byla novelizována první položka ze seznamu zboží podléhajícího snížené sazbě daně, jež je uvedeno v příloze č. 1 ZDPH. Podstata změny spočívá v tom, že místo uvedení mnoha jednotlivých čísel z číselných kódů Harmonizovaného systému popisu číselného označení zboží k první položce se nyní uvádí pouze rozsah číselných kódů od 01 do 23 a 25 Harmonizovaného systému popisu číselného označování zboží (dále jen HS). Dále došlo k menší změně z hlediska gramatického vyjádření změnou užití interpunkčních znamének. Původně užitý středník před odvolávkou pod čarou č. 70, jinak umístěný před koncem závorky, byl nahrazen čárkou na konci závorky. Dále byla doplněna čárka za slovem rostliny před spojkou a.

Cílem tohoto materiálu není rozebírat dosah gramatických změn, přestože i tyto mají své důsledky pro právní výklad daného předpisu. Domníváme se, že lze některé gramatické chyby překlenout možným právním výkladem za použití příslušných výkladových metod. Je však nezbytné upozornit, že pro hledání správného výkladu pro vymezení zboží, u kterého má být uplatněna snížená sazba daně, může mít umístění čárky dalekosáhlý význam. Zákonná úprava se však potýká s mnohem většími problémy než pouhé umístění čárky. Nejpodstatnějším problémem je otázka výkladu zákona ve světle předpisu směrnice ES, neboť s ním má být český zákon v souladu.

Směrnice ES

Oblast DPH je v rámci Evropského společenství (ES) upravena směrnicí, konkrétně Směrnicí 77/388/EHS o harmonizaci práva členských států v oblasti obrátových daní – společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ pro vyměření ze 17. května 1977, nazývanou jako Šestá směrnice (dále jen 6. směrnice nebo jen 6.S). Tato směrnice v příloze H stanovuje rozsah zboží a služeb, které mohou být předmětem snížené sazby daně. Příloha H byla do 6.S doplněna prostřednictvím směrnice 92/77/EHS z 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnici 77/388/EHS. Oficiální překlad 6.S i dalších směrnic doplňujících a měnících tuto směrnici byl publikován v Úředním věstníku Evropských společenství 09/sv 1.

V příloze H¹⁴ je uvedena položka č. 1, která zní:

„Potraviny (včetně nápojů, avšak vyjma alkoholické nápoje), pro lidskou a zvířecí spotřebu; živá zvířata, semena, rostliny a přísady obvykle určené při použití při přípravě potravin; výrobky obvykle k použití jako doplněk nebo náhražka potravin“

Z porovnání různých jazykových verzí (viz příloha č. 2 k tomuto materiálu) plyne, že oficiální český překlad není v rozporu s jinými jazykovými verzemi a lze jej považovat v případě textu první položky přílohy H k 6. S za jednoznačný.

¹⁴ Směrnice Rady 92/77/EHS, kterou se doplňuje společný systém DPH a mění směrnice 77/388/EHS (sblížení sazeb DPH), Úřední věstník EU 09/ sv.1, str. 202 až 205

Výklad českého zákona

Pokud se samostatně podíváme na český zákon platný od 15. července 2006, je zřejmé, že vzniká situace, kdy zákonodárce stanovuje, že předmětem snížené sazby nejsou pouze potraviny, resp. produkty a výrobky určené k přípravě potravin či jejich náhražek, ale i zboží, jež nelze při nejlepší vůli považovat za potraviny, resp. výrobky obvykle používané jako doplněk či náhražka potravin.

Česká republika jako právní stát se zavázala aplikovat právo ES a rovněž harmonizovat své právo včetně oblasti DPH s právem ES. Pokud je nějaký rozdíl mezi zněním českého předpisu a zněním předpisu ES, doporučuje se při hledání správné aplikace práva užít tzv. principů přímého nebo nepřímého účinku. Stranou pak zůstává odpovědnost členského státu za nesprávně implementovaný předpis.

Dovolíme si krátkým historickým exkursem objasnit genezi toho, že zákonodárce změnil zákon o DPH a z jakého důvodu tak učinil. Zákon o DPH byl připravován před vstupem České republiky do Evropské unie. V době přípravy ke vstupu schválila vláda návrh zákona (pozn. návrh prošel a byl schválen legislativní radou vlády). Původní znění inkriminované položky přílohy č. 1 návrhu zákona obsahovalo následující text:

„Potraviny včetně nápojů (vyjma alkoholických, vymezených zvláštním právním předpisem⁶⁶⁾) voda pro spotřebu lidmi i zvířaty; živá zvířata, semena, rostliny, přísady na přípravu jídla a krmiva, doplňky a náhražky potravin, vyjma zboží kapitoly 24“ s tím, že číselné vymezení HS bylo totožné s dnešním, tj. 01 až 23 a 25.

Úmysl navrhovatele bylo tedy zařadit do snížené sazby především potraviny a výrobky k jejich přípravě tak, aby to bylo v souladu s předpisem ES.

Při projednávání v Poslanecké sněmovně došlo ke změně textu obsahu položky i číselného vyjádření. Text schváleného znění zákona je v příloze č. 1 tohoto materiálu. Ve skutečnosti došlo k tomu, že ve snížené sazbě byly zařazeny jen některé potraviny. Není předmětem materiálu analyzovat, které potraviny a proč byly do snížené sazby zařazeny. Je zřejmé, že vymezení pomocí číselných kódů HS bylo nevhodné a působilo výkladové problémy (užití kakaa v potravině v závislosti na jeho obsahu měnilo sazbu daně atd.). Lze kvitovat úmysl zákonodárce, že tento nedostatek odstranil vrácením rozsahu číselného označení do podoby původního návrhu tak, aby ve snížené sazbě byly všechny potraviny. Otázkou je, jak naložit se zbožím, které nesplňuje podmínku 6.S – dle níž se má jednat o potravinu, výrobek sloužící k její přípravě nebo její náhražku.

Na základě výše uvedeného lze konstatovat, že česká verze přílohy H ze 6. směrnice byla nesprávně harmonizována, a to minimálně ve své první položce - ve vymezení druhů zboží, jež jsou potravinami, případně slouží k jejich výrobě či jejich náhradě. Podle pravidel výkladu evropského práva se stát nemůže při nesprávné implementaci směrnice dovolávat přímého ani nepřímého účinku.

Příklady zboží, u kterého je rozpor mezi zněním 6. směrnice a ZDPH

Rostliny

Není sporu, že rostliny mohou být užity jako potravina i k přípravě potravin. Nicméně existují rostliny, které zcela zřejmě nebudou splňovat tyto požadavky. Jako například řezané a sušené

⁶⁶⁾ Zákon č. 37/1989 Sb., o ochraně před alkoholismem a jinými toxikomaniemi, ve znění zákona č. 425/1990 Sb., zákona č. 40/1995 Sb., zákona č. 299/1997 Sb., zákona č. 190/1999 Sb., zákona č. 132/2000 Sb. a zákona č. 320/2002 Sb.

květiny pro ozdobu (podpoložka 0603 HS), vrbové proutí pro výrobu košíků (podpoložka 1401 HS), řezané vánoční stromky (podpoložka 0604 HS).

V případě rostlin je situace však složitější s ohledem na směrnici Rady 96/42/ES, která doplnila nové písmeno „i“ do článku 28 odst. 2 Šesté směrnice. Podle tohoto doplnění členské státy mohou uplatňovat sníženou sazbu daně na dodání „živých rostlin (včetně cibulí, kořenů a obdobných produktů, řezaných květin a ozdobného listoví) a palivové dřevy“.

Podle mého názoru s ohledem na přílohu H 6.S první položku a citované doplnění čl. 28 by např. sušené květiny nebo vrbové proutí pro výrobu košíků snížené sazbě DPH neměly podléhat. Co se týče řezaných vánočních stromků, tak jsme osobně na pochybách. Na druhé straně nelze českého plátce sankcionovat, pokud uplatní na tyto sníženou sazbu daně při výkladu, že jde o rostliny, pokud zákon sám nestanoví, že má jít o rostliny určené pro výrobu potravin. Plátců daně nelze nic vytknout, pokud se řídí českým zákonem, a tento jde nad rámec 6.směrnice.

Přísady případně krmiva

Přiznávám, že ani při nejlepší vůli nám není zřejmé, jak tento pojem správně vyložit. Při znalosti přílohy H z 6. S a při znalosti úmyslu navrhovatele (podle návrhu vlády schváleného legislativní radou) bychom mohli vyložit tato slova zákona ve smyslu přísady do potravin, resp. pro jejich výrobu. Otázkou je, zda se musí jednat o situaci, kdy dané zboží splní tuto povinnost ve všech výrobních cyklech či potenciálně např. jen v jednom možném. Nelze vyloučit, že jako přísadu do potravin lze použít snad téměř cokoliv. Záleží jen na koncentraci.

Z hlediska stavby textu jsou interpunkční znaménka použitá v textu zákona zmatečná. Středníky by měly oddělovat jednotlivé věcné kategorie (zřejmě tak jako v textu 6.S), slovo „případně“ implikující rozvedení bližších okolností není významově rozvedeno a proto není jasné, za jakých podmínek mají být krmiva zařazena do příslušné skupiny.

V této oblasti může působit problémy postup, jak správně určit sazbu u „přísad“, jež spadají do podpoložek, které HS vymezuje pro použití „jiné než pro výrobu potravin pro lidskou výživu“. V této souvislosti lze vyložit pomocí logického výkladového pravidla a contrario, že může jít o přísady jak pro výrobu potravin pro zvířata, tak i pro technické účely. V tomto směru není zřejmé, jak správně vyložit např. zboží spadající do kapitoly 15 HS – „živočišné tuky nebo rostlinné tuky a oleje a výrobky vzniklé jejich štěpením; upravené jedlé tuky; živočišné nebo rostlinné vosky“.

Pozn.: Ve smyslu správného jazykového vyjádření podle pravidel českého pravopisu a mluvnice nebyl bez chyb ani samotný text vládního návrhu, nicméně proti zákonnému textu šlo o významově vhodnější vyjádření (nelogické umístění slova „voda“, které narušovala smysl první věcné kategorie po středník a spojení „pro spotřebu lidmi a zvířaty“ – správně „spotřebu lidí a zvířat“; spojení „přísady na přípravu jídla a krmiva“ – může být vykládáno jako „přísady do jídla“ a „krmiva“ nebo přísady do „jídla a krmiva“).

Vztah číselného označení HS a Názvu zboží

S ohledem na skutečnost, že příloha č. 1 ZDPH obsahuje vymezení k poznámce Ex, které však není použito u první položky, jež je rozebírána v tomto materiálu, lze dovodit za pomoci výkladové metody „a contrario“, že v případě první položky snížené sazbě podléhá veškeré

zboží spadající pod číselné kódy HS 01 – 23 a 25, vyjma zboží zařazeného do číselných kódů 0306, 0307 atd.

Samotné určení seznamu zboží, které bude podléhat snížené či základní sazbě je rozhodnutím veskrze politickým a tento materiál si neklade ambice tuto otázku řešit.

Závěr

Sníženou sazbu daně lze tedy uplatnit na veškeré zboží, jež lze zařadit mezi číselné kódy HS k první položce přílohy č. 1 bez ohledu na jejich použití.

Pokud plátce daně dodávající zboží použije základní sazbu daně odpovídající výkladu 6. S, příjemce zboží má pak nárok na odpočet takovéto uplatněné daně.

Návrh řešení

Po projednání na KV publikovat.

Při uvádění přílohy č. 1 ZDPH do souladu se 6. směrnicí, podrobit konečný návrh zákona i revizi z hlediska pravidel českého pravopisu a mluvnice, jež by měla být brána v potaz i při jiných novelizacích, se zřetelem k naprosté jednoznačnosti a srozumitelnosti zpracovávané legislativy.

PŘÍLOHA 1

Poslední znění zákona platné od 15.7.2006:

Strana 3896

Sbírka zákonů č. 319 / 2006

Částka 99

ČÁST DRUHÁ

Změna zákona č. 235/2004 Sb., o dani
z přidané hodnoty

§ 13

V příloze č. 1 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění

zákona č. 635/2004 Sb., zákona č. 669/2004 Sb., zákona
č. 124/2005 Sb., zákona č. 215/2005 Sb., zákona č. 217/
/2005 Sb., zákona č. 377/2005 Sb., zákona č. 441/2005
Sb., zákona č. 545/2005 Sb. a zákona č. 109/2006 Sb.,
odstavec první zní:

„Číselný kód
Harmonizovaného
systému popisu číselného
označování zboží

01-23, 25

Název zboží

Potraviny včetně nápojů (vyjma alkoholických,
vymezených zvláštním právním předpisem⁷⁰⁾),
živá zvířata, semena a rostliny, a přísady případně
krmiva; voda.

Mimo zboží zařazeného do číselných kódů:
2203-2208“.

Původní znění zákona:

Seznam zboží podléhajícího snížené sazbě

Číselný kód Harmonizovaného systému popisu číselného označování zboží	Název zboží
01-04, 07, 08, 10-12, 1302, 15-17, 19-21, 2201, 2202, 2209, 23, 25	- Potraviny včetně nápojů (vyjma alkoholických, vymezených zvláštním právním předpisem; ⁷⁰⁾ živá zvířata, semena a rostliny a přísady případně krmiva; voda mimo zboží zařazeného do číselných kódů: 0306, 0307, 1213, 1214, 1704, 210111, 210112, 2203-2208

PŘÍLOHA 2

Znění položky č. 1 přílohy H, seznam zboží a služeb, které mohou být předmětem snížené sazby daně, 6. směrnice

FR

Les denrées alimentaires (y compris les boissons, à l'exclusion, toutefois, des boissons alcooliques) destinées à la consommation humaine et animale; les animaux vivants, les graines, les plantes et les ingrédients normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires; les produits normalement utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires.

DE

Nahrungs- und Futtermittel (einschließlich Getränke, alkoholische Getränke jedoch ausgenommen), lebende Tiere, Saatgut, Pflanzen und üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendete Zutaten, üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendete Erzeugnisse.

NL

Levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie; levende dieren, zaaigoed, planten en ingrediënten welke gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen; producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen.

UK

Foodstuffs (including beverages but excluding alcoholic beverages) for human and animal consumption; live animals, seeds, plants and ingredients normally intended for use in

preparation of foodstuffs; products normally intended to be used to supplement or substitute foodstuffs

Vládní návrh z roku 2003 do PSP:

01-23,25 - Potraviny včetně nápojů (vyjma alkoholických, vymezených zvláštním právním předpisem⁶⁶⁾) voda pro spotřebu lidmi i zvířaty; živá zvířata, semena, rostliny, přísady na přípravu jídla a krmiva, doplňky a náhražky potravin, vyjma zboží kapitoly 24.

Pozměňovací návrhy v PS v únoru 2004:

01-04, 07, 08, 10-12, 1302, 15-17, 19-21, 2201, 2202, 2209, 23, 25

- Potraviny včetně nápojů (vyjma alkoholických, vymezených zvláštním právním předpisem⁶⁶⁾); živá zvířata, semena a rostliny a přísady případně krmiva; voda

mimo zboží zařazeného do číselných kódů: 0306, 0307, 1213, 1214, 1704, 210111, 210112, 2203-2208

Stanovisko Ministerstva financí

Sníženou sazbu DPH lze aplikovat pouze u zboží odpovídajícímu příloze č. 1 k ZDPH a které je vymezeno jak číselným kódem, tak slovním popisem. Nelze přiznat sníženou sazbu daně zboží odpovídající číselným kódem příloze č. 1 v případech, kdy se nejedná o potravinu nebo krmivo, popř. rostlinu nebo živé zvíře atd. V daném případě však nelze zkoumat, jakým způsobem příjemce nakoupené zboží skutečně použije (tj. není relevantní, zda nakoupené zboží jeho příjemce skutečně použije jako potravinu, krmivo, přísadu atp.).

MF souhlasí se závěrem uvedeným ve druhé větě.

Příspěvek 151/04.10.06 – příspěvek předkladateli upraven, MF překládá stanovisko

151/04.10.06 - Použití platby na úhradu jiného zdanitelného plnění dle zákona o dani z přidané hodnoty ve znění platném do 31.12.2005

Předkládají: Ing., Mgr. Václav Pačesný, daňový poradce ev.č. 00002987
Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce ev.č. 000320

Použité zkratky právních předpisů

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

⁶⁶⁾ Zákon č. 37/1989 Sb., o ochraně před alkoholismem a jinými toxikomaniemi, ve znění zákona č. 425/1990 Sb., zákona č. 40/1995 Sb., zákona č. 299/1997 Sb., zákona č. 190/1999 Sb., zákona č. 132/2000 Sb. a zákona č. 320/2002 Sb.

Legislativní východiska

- § 42 odst. 1 ZDPH (aktuální znění): Plátce **může opravit výši daně**
 - a) při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění,
 - b) při snížení základu daně na základě sjednaných podmínek u zdanitelného plnění, ke kterému dojde po datu uskutečnění zdanitelného plnění,
 - c) při vrácení spotřební daně podle § 40 odst. 2,
 - d) **při použití platby, ze které vznikla plátcovi povinnost přiznat daň, na úhradu jiného zdanitelného plnění nebo plnění osvobozeného od daně nebo plnění, které není předmětem daně**
- § 42 odst. 1 ZDPH (znění k 31.12.2006): Plátce **může opravit výši daně**
 - a) při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění,
 - b) při snížení základu daně na základě sjednaných podmínek u zdanitelného plnění, ke kterému dojde po datu uskutečnění zdanitelného plnění,
 - c) při vrácení spotřební daně podle § 40 odst. 2,
- § 42 odst. 3 ZDPH (beze změny): Plátce je **povinen opravit výši daně**, pokud dojde k **vrácení platby**, u níž ke dni jejího přijetí vznikla povinnost přiznat daň a jestliže se **zdanitelné plnění neuskutečnilo**.
- § 49 odst. 2 ZDPH (beze změny): Pokud plátce zjistí po vyměření daně z daňového přiznání, že uskutečnil plnění nebo přijal platbu, přičemž u tohoto plnění v tomto daňovém přiznání **uplatnil jinou než platnou sníženou nebo základní sazbu daně, nebo osvobození od daně a zvýšil tím daňovou povinnost, nelze opravu sazby daně a výše daně provést**.

Stručný popis problému

V praxi se často stává, že plátce DPH přijme před uskutečněním zdanitelného plnění platbu, která podléhá zdanění DPH na výstupu. V některých případech pak může dojít k situaci, že původně smluvené plnění není poskytnuto. Následně pak může dojít např. k vrácení platby nebo k poskytnutí jiného plnění a započtení přijaté platby na úhradu ceny nově dohodnutého plnění.

Při vrácení platby vzniká povinnost opravit výši daně.

Při použití předem přijaté platby na úhradu jiného plnění pak původně dohodnuté a nové (náhradní) plnění nemusí mít shodnou sazbu DPH. V tom případě je odpověď obtížnější.

S účinností od 1.1.2006 bylo do ustanovení § 42 odst. 1 ZDPH doplněno písmeno d), které umožňuje opravit výši daně při použití platby na úhradu jiného zdanitelného plnění, přičemž dochází ke snížení výše daně v důsledku snížení sazby nebo vzniku osvobození.

V období od 1.5.2004 do 31.12.2005 však zákon tuto problematiku výslovně neřešil. V praxi se pak lze setkat se dvěma odlišnými přístupy.

První výklad dovozuje povinnost změny sazby daně při použití platby na jiné zdanitelné plnění i před 1.1.2006, a to na základě ustanovení § 42 odst. 3 ZDPH, obecných zásad zákona a logického výkladu. Povinnost opravit výši daně se týká jak případů, kdy nové zdanitelné plnění, na které je platba vyúčtována, podléhá vyšší sazbě než plánované zdanitelné plnění, na

kteře byla platba původně určena, tak případů, kdy nové zdanitelné plnění naopak podléhá nižší sazbě.

Druhý výklad pak tento postup naopak nedovoluje s odkazem na jedno z pravidel veřejného práva: „Co není povoleno, je zakázáno.“ V některých případech je argumentováno rovněž ustanovením § 49 odst. 2 ZDPH, které zakazuje provedení opravy sazby daně směrem dolů s tím, že při snížení sazby není změna povolena, při zvýšení sazby však povinnost provést změnu vzniká.

Návrh řešení

Dále se textu omezíme na případ použití přijaté platby na úhradu jiného plnění s odlišnou sazbou DPH to dle legislativy platné v období před 1.1.2006

Nejprve se musíme vypořádat s aplikací ustanovení § 49 odst. 2 ZDPH, které zakazuje provést opravu sazby daně směrem dolů. Toto ustanovení však upravuje postup pro případy, kdy plátce daně následně zjistí, že použil nesprávnou sazbu daně. Tedy případy, kdy již při přijetí platby bylo zřejmé, že měla být použita odlišná sazba daně nebo uplatněno osvobození. Pak skutečně nelze provést opravu sazby daně směrem dolů.

Pokud však platba byla určena na jiné zdanitelné plnění, nejedná se o případ, kdy byla uplatněna nesprávná sazba daně. Uplatněná sazba byla správná, pokud odpovídá zákonné sazbě daně. Není důvod ji dodatečně opravovat.

Obdobný režim DPH jako použití platby na jiné zdanitelné plnění mají i případy, kdy je např. odstoupeno od smlouvy, ale přijatá úhrada není vrácena, ale použita na úhradu poskytnuté půjčky, nebo sankčních úroků, tedy na úhradu plnění, které nemusí být předmětem DPH.

Dílčí závěr č. 1: Oprava sazby daně dle § 49 ZDPH se týká případů, kdy při vzniku povinnosti odvést DPH na výstupu byla aplikována nesprávná sazba daně. Použití platby na úhradu jiného zdanitelného plnění pod toto ustanovení nespadá.

Při výkladu zákona je nezbytné respektovat nejen jazykový výklad, ale také mimo jiné výklad logický a teleologický. Pokud byla přijatá platba následně vyúčtována na jiné plnění, než na jaké byla původně určena, je nezbytné na ni nahlížet z pohledu ZDPH, jako kdyby došlo k jejímu vrácení, a aplikovat postup uvedený v § 42 odst. 3 ZDPH. Obdobně by se pak měly posuzovat také případy, kdy závazek z titulu přijaté platby zanikl např. zápočtem na neuhrazenou pohledávku nebo „převedením“ na půjčku.

V opačném případě by bylo nutné odmítnout nejen změnu daně v případech, kdy nové plnění podléhá nižší sazbě než plnění původní, ale i v případech, kdy naopak nové plnění podléhá vyšší sazbě daně.

Dílčí závěr č. 2: Použití přijaté platby na úhradu jiného plnění je nezbytné posuzovat v kontextu ne pouze jazykového výkladu ZDPH, ale s důrazem na výklad teleologický, tedy dle smyslu a účelu zákona obdobně jako její vrácení dle § 42 odst. 3 ZDPH.

Podle ustanovení § 21 odst. 1 ZDPH je plátce povinen přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve. Samozřejmě se nemůže jednat o přijetí libovolné platby mezi smluvními stranami, ale o přijetí platby určené na konkrétní zdanitelné plnění.

Základem daně je dle § 36 odst. 1 ZDPH vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění.

Sazba daně se dle § 47 ZDPH uplatňuje u zdanitelného plnění. U přijaté platby se sazba řídí zdanitelným plněním, na které je určena.

Pokud se ale přijatá platba týká budoucího plnění, které se v budoucnosti změní, je nezbytné posuzovat přijatou platbu a uskutečněné zdanitelné plnění samostatně. Přijatá platba nebyla v minulosti určena na úhradu nového zdanitelného plnění. Nové zdanitelné plnění nebylo dosud hrazeno, podléhá proto DPH na výstupu v plné výši sjednané ceny za použití aktuální sazby DPH. K úhradě dochází zápočtem pohledávky z titulu nového plnění se závazkem z titulu platby přijaté v minulosti za jiným účelem (byť se zúčtováním jiné sazby DPH).

Aplikace ustanovení § 42 odst. 3 ZDPH nemá žádnou přímou vazbu na změnu sazby DPH. Obdobný postup se proto použije i v situacích, kdy sice dochází ke změně účelu přijaté platby, nové plnění však podléhá stejné sazbě DPH, jako plnění, na které byla platba původně určena.

Dílčí závěr č. 3: Pokud nebyla před uskutečněním zdanitelného plnění přijata úhrada určená přímo na toto konkrétní plnění, vzniká povinnost odvést DPH na výstupu ke dni jeho uskutečnění ze základu daně v plné výši smluvní ceny, a to i případě, že zároveň dojde k úhradě např. formou zápočtu pohledávky se závazkem z titulu přijaté platby na jiné plnění, které se neuskutečnilo.

Jak již bylo uvedeno, sazba daně se váže výhradně na zdanitelné plnění (viz. § 47 ZDPH). Předmětem daně nejsou platby, ale ve smyslu § 2 odst. 1 ZDPH dodání zboží, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu a dovoz zboží. Pokud dochází ke změně zdanitelného plnění, je nezbytné samostatně posoudit aplikovanou sazbu daně. Protože se ale jedná o nové samostatné zdanitelné plnění, není důvod opravovat sazbu daně u původního zdanitelného plnění.

Dílčí závěr č. 4: Sazby daně se stanoví samostatně pro každé zdanitelné plnění. Daňový režim platby se řídí režimem zdanitelného plnění, na které je platba přijímána. Při následné změně zdanitelného plnění se aplikují předchozí dílčí závěry.

Obdobný závěr vyplývá rovněž z Šesté směrnice Rady Evropských Společenství 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, ve znění pozdějších předpisů (77/388/EHS). V souladu s článkem 10 odst. 2 této směrnice vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby, a to v případě, že platba byla provedena na účet před dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Také zde je tedy nutné, aby se jednalo o platbu na předem určené a vymezené zboží nebo službu. Pokud dojde ke změně dodávaného zboží nebo služby vzniká daňová povinnost také dodáním zboží nebo poskytnutím služby. V souladu s článkem 11 oddílem A. odst. 1 písm. a) této směrnice je základem daně protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo měl získat za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby.

Evropský soudní dvůr v judikátu C – 342/87 *Genius holding BV* zdůrazňuje, že s ohledem na princip neutrality daně z přidané hodnoty „je na členských státech, aby ve svých vnitřních právních předpisech poskytly (respektive „učinily opatření pro“) možnost opravy jakékoli nesprávně fakturované daně, v případech, kdy osoba, která vystavila fakturu prokáže, že jednala v dobré víře“.

Dílčí závěr č. 5: Úprava Šesté směrnice EHS odpovídá v části, kterou řeší příspěvek, úpravě ZDPH, respektive přesněji vyjádřeno, národní úprava odpovídala i odpovídá úpravě Šesté směrnice. Možnost opravy jakékoli nesprávně fakturované daně s odkazem na princip neutrality požaduje také Evropský soudní dvůr.

V návaznosti na dílčí závěr č. 2, doplňujeme, že vymezení pojmu vrácení platby uvedeného v § 42 odst. 3 ZDPH je nezbytné posuzovat také z pohledu účelu a smyslu zákona. Závazek vrátit platbu lze splnit několika rovnocennými způsoby: úhradou v hotovosti, bankovním převodem, zápočtem pohledávek. Obvykle se jedná o aktivní úkon daňového subjektu, v důsledku kterého zaniká jedné straně pohledávka a druhé straně závazek. Za vrácení platby proto v tomto kontextu nelze považovat promlčení závazku, odpuštění závazku (ať již formálně dohodou o narovnání nebo jiným způsobem), zánik pohledávky v důsledku zániku věřitele apod.

Obdobná problematika byla řešena koordinačním výboru dne 13.2.2002 (ročník 2002, číslo 05, strana 1-2) v rámci příspěvku nazvaného "Definice pojmu "zaplacené" uvedeném v § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále i ZDP) kde byl předložen následující závěr: *z hlediska ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP se za zaplacení budou považovat nejen platby v hotovosti nebo prostřednictvím banky, ale i další způsoby zániku peněžitého závazku (dluhu), které svým charakterem odpovídají jeho splnění (viz. § 559 a násl. ObčZ a § 324 a násl. ObchZ). Může se jednat například o zánik závazku na základě započtení podle § 580 a násl. ObčZ (resp. § 358 a násl. ObchZ) nebo na základě dohody o nahrazení dosavadního závazku závazkem novým podle § 570 a násl. ObčZ (dále jen „privativní novace“). Za privativní novací je nutné považovat i případy placení závazku směnkou, kdy ve smyslu § 334 ObchZ původní závazek zaniká a vzniká nový závazek směnečný.* Příklady privativních novací, které je možné považovat pro účely § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP za „zaplacení“ pak byly řešeny jako doplněk výše zmíněného příspěvku na koordinačním výboru č. 07 v roce 2003 (str. 8-9).

Dílčí závěr č. 6: Na základě již dříve aplikovaného výkladu k pojmu „zaplacení“ lze za vrácení platby dle § 42 odst. 3 ZDPH považovat také řádné zápočtení na úhradu jiné pohledávky (závazku), či jiný způsob zániku závazku.

Závěr

Případy použití platby na úhradu jiného zdanitelného plnění s odlišnou sazbou DPH nejsou upraveny v § 49 ZDPH, ale na základě systematického, teologického a historického výkladu je nezbytné použít přednostně ustanovení § 42 ZDPH. S důrazem na teleologický výklad zákona se použití přijaté platby na úhradu jiného zdanitelného plnění, než na jaké byla původně určena, na základě tzv. rozšiřujícího výkladu posuzuje v období do 31.12.2005 obdobně jako její vrácení dle § 42 odst. 3 ZDPH.

Od 1.1.2006 je případ opravy základu daně a výše daně v těchto případech řešen jako *lex specialis* v § 42 odst. 1 písm. d) ZDPH.

Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

MF po provedených úpravách příspěvku i jeho závěrů souhlasí s konečnými závěry.

Komplexní problém

Příspěvek 146/06.09.06 – stanovisko MF doplněno

146/06.09.06 - Zdanění speciálních fondů nemovitostí v investičních společnostech

Předkládá: PhDr. Milan Skála, daňový poradce, č. osvědčení 14
Mgr. Ing. Radek Halíček, FCCA, advokát

Speciální fondy nemovitostí upravuje zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování. Jde o speciální otevřené podílové fondy (§ 53 a násl.) jako jednu z alternativ fondů kolektivního investování (§ 2 odst.1 písm. c). Obdobně může být ve formě podílového fondu založen i jiný typ speciálního fondu investující též do nemovitostí - fond kvalifikovaných investorů (§56 a násl.) Fond kvalifikovaných investorů může být založen i ve formě investičního fondu, tj. mající právní formu akciové společnosti.

Podílový fond (tedy i speciální fond nemovitostí a podílový fond kvalifikovaných investorů) je souborem majetku, který náleží všem vlastníkům podílových listů podílového fondu (dále jen "podílníci"), a to v poměru podle vlastněných podílových listů. Podílový fond není právnickou osobou (§ 6 odst. 2). Na podílový fond, majetek v podílovém fondu, hospodaření s majetkem v podílovém fondu ani na další záležitosti týkající se podílového fondu se nepoužijí ustanovení občanského zákoníku o spoluvlastnictví (§ 7 odst. 5).

Majetek v podílovém fondu obhospodařuje investiční společnost svým jménem na účet podílníků (§ 7 odst. 1). Z právních úkonů učiněných v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu je oprávněna a zavázána investiční společnost. Závazek vzniklý z obhospodařování majetku v podílovém fondu hradí investiční společnost z majetku v podílovém fondu (§ 7 odst. 3).

Ke zdanění investičních společností a speciálních fondů nemovitostí se vztahují některé výkladové problémy, které jsou předmětem tohoto příspěvku. Tyto problémy a navržené závěry se shodně vztahují i na fondy kvalifikovaných investorů ve formě podílového fondu (a v případě účtování a daně z příjmů též ve formě investičního fondu), které v souladu s zákonem o kolektivním investování též investují do nemovitostí.

1) Vybrané účetní aspekty – účtování o nemovitostech v majetku podílovém fondu

V souladu s § 16 zákona o kolektivním investování účtuje investiční společnost o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření s majetkem v podílovém fondu odděleně od předmětu účetnictví svého a ostatních podílových fondů a sestavuje účetní závěrku samostatně za každý jí obhospodařovaný podílový fond. Investiční společnost je účetní jednotkou, na kterou se, vedle zákona o účetnictví, vztahují speciální účetní předpisy pro banky a finanční instituce (prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví č. 501/2002 Sb., pro banky a jiné finanční instituce a České účetní standardy pro finanční instituce).

Zákon o účetnictví v § 27 odst. 1 písm. d) předepisuje požadavek ocenění majetku na reálnou hodnotu, pokud tak stanoví zvláštní právní předpis. V případě podílového fondu je tímto předpisem zákon o kolektivním investování, který v § 82 odst. 4 stanoví povinnost oceňovat majetek a závazky fondu z investiční činnosti reálnou hodnotou, přičemž ocenění musí být provedeno ve lhůtách uvedených ve statutu, nejméně jedenkrát ročně. Povinnost provést přecenění na reálnou hodnotu se týká veškerého majetku z investiční činnosti fondu, tedy kromě dlouhodobého majetku též například nedokončeného hmotného majetku či zásob.

Zjištění reálné hodnoty majetku fondu upravuje vyhláška Komise pro cenné papíry č. 270/2004 Sb. V případě nemovitostí předepisuje § 9 zmíněné vyhlášky povinnost ocenění majetku výnosovou nebo porovnávací metodou.

Zákon o účetnictví ani účetní předpisy pro banky a finanční instituce neupravují postup účetního zachycení přecenění majetku a závazků z investiční činnosti fondu na reálnou hodnotu, tedy zdali se jedná o zúčtování výsledkové ovlivňující základ daně či pouze bilanční, proti účtům vlastního kapitálu. Vyhláška č. 501/2002 Sb. upravuje pouze účtování o tzv. neprovozním dlouhodobém hmotném majetku, jímž je majetek, který účetní jednotka nevyužívá k výkonu svých hlavních činností. U toho majetku stanoví přímo vyhláška povinnost přecenění na reálnou hodnotu s tím, že vzniklé oceňovací rozdíly jsou zúčtovány ve prospěch vlastního kapitálu. U tzv. provozního dlouhodobého majetku vyhláška přecenění na reálnou hodnotu neupravuje a v praxi se jeho přecenění neprovádí.

Domníváme se, že veškerý majetek z investiční činnosti podílového fondu, včetně nemovitostí, by měl být jako neprovozní majetek přeceňován na reálnou hodnotu ve prospěch účtů vlastního kapitálu, nikoliv výsledkově.

Návrh na opatření:

Odsouhlasit uvedený výklad pro stávající znění předpisů o účetnictví.

2) Daň příjmů právnických osob

2.1 Odpisování hmotného majetku

Podle § 28 odst. 1 ZDP hmotný majetek (tj. i stavby jež jsou hmotným majetkem) odpisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo. Zákon umožňuje některé výjimky (zejména § 28 odst. 2 až 5 ZDPH). Mezi nimi ale není výslovně uvedeno odpisování staveb v majetku podílového fondu.

Vzhledem ke specifické formě a právní úpravě podílového fondu byl ZDP vytvořen koncept, na jehož základě je podílový fond pro účely daní z příjmů považován za subjekt podléhající dani. Vzhledem k potřebě spravovatelnosti je poplatníkem daně vždy investiční společnost, tedy právnická osoba obhospodařující příslušný podílový fond, která příslušnou daň vypočte, za fond sestaví a podá daňové přiznání a k tíži majetku v podílovém fondu daň odvede. Předmětem zdanění jsou však příjmy podílového fondu, podílový fond tedy ve své podstatě představuje fiktivního poplatníka, na kterého se aplikují jednotlivá pravidla ZDP upravující výpočet základu daně. Smyslem příslušných ustanovení ZDP je stanovení základu daně podílového fondu a nelze důvodně očekávat, že by v tomto ohledu měl být podílový fond být znevýhodněn oproti jiným poplatníkům.

Podle zákona o kolektivním investování je z právních úkonů učiněných v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu oprávněna a zavázána investiční společnost. Jako vlastník nemovitostí v podílovém fondu je v souladu se zákonem o kolektivním investování v katastru nemovitostí uveden podílový fond s údaji o investiční společnosti, která jej obhospodařuje. Podle našeho názoru je tedy třeba zákon v souladu se záměrem zákonodárce vykládat tak, že stavby v majetku podílového fondu odepisuje pro účely daní z příjmů investiční společnost. Odpisy jsou uplatněny v daňovém přiznání toho podílového fondu, v jehož majetku je o předmětné stavbě účtováno, a který je také jako vlastník uveden v katastru nemovitostí. Tento výklad je podle našeho názoru plně v souladu se základními zásadami daňového řízení, jakož i principem věcné a časové souvislosti, neboť příjmy z využití staveb (např. pronájmu) budou nepochybně součástí základu daně podílového fondu, v jehož majetku je o příslušné stavbě účtováno, a daňové odpisy staveb tudíž představují

náklady na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů zdanitelných na úrovni podílového fondu podle obecného pravidla § 24 odst. 1 ZDP.

2.2 Tvorba rezerv na opravu hmotného majetku

Podle § 7 odst. zákona č. 593/1992 Sb. mohou rezervu na opravu hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří mají k hmotnému majetku vlastnické právo. Právo vlastnické k majetku ve speciálním fondu nemovitostí však mají jednotliví vlastníci podílových listů (investoři), kteří však nejsou z tohoto titulu poplatníkem daně z příjmů.

Při tom je zřejmé, že právě u speciálních fondů nemovitostí a fondů kvalifikovaných investorů jsou zákonné rezervy na opravu hmotného majetku žádoucí. Představují časové rozlišení budoucích oprav i v daňové povinnosti investičních společností v části podílových fondů. Pokud zákonné rezervy nebudou tvořeny, vzniknou v roce oprav mimořádné jednorázové daňové, obvykle i účetní (při absenci účetních rezerv) výdaje, představující výkyvy v hospodaření, jež mohou podstatným způsobem ovlivnit důvěru investorů v kolektivní investování.

Vzhledem k tomu, že v souladu se zákonem o kolektivním investování je v katastru nemovitostí jako vlastník nemovitostí v podílovém fondu uveden podílový fond s údaji o investiční společnosti, která jej obhospodařuje, jsme názoru, že rezervy na opravu těchto nemovitostí v majetku podílového fondu může, při splnění obecných podmínek zákona o rezervách, tvořit investiční společnost. Odpisy investiční společnost uplatní v daňovém přiznání toho podílového fondu, v jehož majetku je o předmětné stavbě účtováno, a který je také jako vlastník uveden v katastru nemovitostí.

2.3 Prodej majetku z podílového fondu

Jak již bylo uvedeno výše, oceňovací rozdíly z titulu přecenění majetku z investiční činnosti podílového fondu na reálnou hodnotu jsou vykazovány v položce pasiv. Při úbytku tohoto majetku se celková výše přecenění zachycená v pasivech zúčtuje do nákladů nebo výnosů. V souladu s § 24 odst. 2 písm. b) ZDP je daňově uznatelným nákladem u prodaného hmotného majetku daňová zůstatková cena. Podle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP nejsou výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku daňově uznatelné.

Struktura výkazu zisků a ztrát z prodeje majetku fondu bude následující:

- (i) výnos z prodeje,
- (ii) výnos (náklad) ze zúčtování přecenění zachyceného v pasivech a
- (iii) náklad ve formě účetní hodnoty majetku.

Výnos z prodeje představuje nepochybně zdanitelný výnos.

Výnos či náklad charakteru oceňovacího rozdílu zúčtovaného z pasiv měl být podle názoru předkladatelů považován za daňový. Tento přístup je podpořen následujícími argumenty:

Podle § 23 odst. 2 písm. a) ZDP se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření. Vzhledem k tomu, že ZDP neobsahuje speciální ustanovení, které by ukládalo povinnost upravit základ daně o výnos či náklad ze zúčtování oceňovacího rozdílu k dlouhodobému hmotnému majetku z pasiv, je potřeba respektovat účetní zachycení této operace. Uvedený

výnos či náklad je proto plně daňově uznatelný. Toto platí také s ohledem na přijatý závěr ministerstva financí ohledně obsahu pojmu „oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí“ v ustanoveních § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP, podle něhož tato ustanovení vylučují ze základu daně výhradně odpis oceňovacího rozdílu k nabytému majetku vzniklému z titulu vkladu podniku nebo jeho části, respektive přeměn.

Daňová zůstatková cena představuje daňový náklad v souladu s § 24 odst. 2 písm. b) ZDP.

Náklad v podobě účetní hodnoty prodaného majetku není v ZDP výslovně upraven. Lze nicméně argumentovat, že:

- (i) účetní hodnota do výše původních výdajů na pořízení hmotného majetku představuje dle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP nedaňový náklad, a
- (ii) případná část účetní hodnoty majetku převyšující původní výdaje na pořízení hmotného majetku představuje daňový náklad podle § 24 odst. 1, neboť úprava (zvýšení) pořizovací ceny byla spojena se zaúčtováním oceňovacího rozdílu, jehož zúčtování z pasiv při prodeji majetku je korespondujícím daňovým výnosem,

V průběhu všech zdaňovacích období od pořízení do vyřazení majetku bude oproti výnosu z prodeje do daňových nákladů uplatněna nejvýše pořizovací, tj. vstupní cena majetku, přičemž jeho mezitímní přecenění na reálnou hodnotu bude mít z hlediska základu daně neutrální dopad.

Obecně platí, že základem daně bude efektivně vždy právě a jen ekonomický výsledek prodeje majetku (myšlen tím rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou), upravený o daňové odpisy uplatněné v předcházejících obdobích.

Pokud jde o konkrétní účetní postup zajišťující zjištění správného základu daně, lze zvážit následující postup:

V případě, kdy byl majetek **přeceněn nahoru**, se základ daně zvýší pouze o rozdíl mezi daňovou zůstatkovou cenou a pořizovací cenou majetku (neboť nebyl účetně odepisován). Jak bylo uvedeno, část účetní hodnoty majetku převyšující pořizovací cenu hmotného majetku je daňovým nákladem a oceňovací rozdíl ve shodné výši zúčtovaný z pasiv je daňovým výnosem a základ daně se o ně neupravuje.

I v případě, kdy byl majetek **přeceněn dolů**, je potřeba základ daně upravit pouze o rozdíl mezi daňovou zůstatkovou cenou a pořizovací cenou majetku.

Úpravou základu daně o rozdíl mezi daňovou zůstatkovou cenou a pořizovací cenou majetku je zajištěno, že celkově (tj. v průběhu všech zdaňovacích období od pořízení do vyřazení majetku) je základ daně snížen pouze o pořizovací, tj. vstupní cenu majetku (prostřednictvím daňových odpisů nebo daňové zůstatkové ceny). Nedojde tedy k dvojitmu uplatnění nákladu ve výši přecenění (v případě přecenění směrem dolů, kdy je rozdíl mezi daňovou zůstatkovou cenou a účetní cenou majetku o přecenění větší) či ke dvojitmu zdanění výnosu ve výši přecenění (v případě přecenění směrem nahoru, kdy je rozdíl mezi daňovou zůstatkovou cenou a účetní cenou majetku o přecenění nižší).

Z matematického hlediska dojde k celkové úpravě základu daně právě o rozdíl mezi daňovou zůstatkovou cenou a pořizovací cenou majetku. Dopad do základu daně je tedy obdobný jako u standardního prodeje hmotného majetku, který není přeceňován na reálnou hodnotu, a celkový základ daně je roven vždy ekonomickému zisku či ztrátě z prodeje se zohledněním již uplatněných daňových odpisů.

Analogický postup by podle názoru předkladatelů měl být uplatněn i u daňově neodpísovaného majetku (pozemků a zásob) s tím rozdílem, že celkem za daňově uznatelný

náklad z prodeje bude považována částka odpovídající pořizovací ceně (neboť majetek nebyl daňově odepisován). Vzhledem k tomu, že nevzniká rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou majetku při jeho prodeji, základ daně se v tomto případě nebude upravovat. U pozemků ovšem bude nutné respektovat ustanovení § 24 odst. 2 písm. t) ZDP, podle něhož je daňová uznatelnost pořizovací ceny limitována výnosem z prodeje majetku.

Základem daně při prodeji daňově neodpisovaného majetku bude proto v podstatě opět právě ekonomický výsledek transakce, tedy rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou s tou výjimkou, že případná ztráta z prodeje individuálních pozemků bude daňově neuznatelná.

2.4 Účast fondu na nemovitostní společnosti

V souladu s § 27 odst. 1 písm. d) zákona o účetnictví a § 82 odst. 4 zákona o kolektivním investování se účast v nemovitostní společnosti přeceňuje na reálnou hodnotu. Vyhláška č. 501/2002 Sb. ani české účetní standardy nicméně výslovně neupravují, jakým způsobem má být toto přecenění zachyceno. Vzhledem k tomu, že primárním účelem nemovitostní společnosti je nabývání a správa nemovitostí, mělo by přecenění účasti být v souladu s § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví zachyceno stejným způsobem, jako přecenění dlouhodobého hmotného majetku u fondů. Oceňovací rozdíl z přecenění účasti v nemovitostní společnosti na reálnou hodnotu bude tedy vykázán v položce pasiv. Při úbytku tohoto podílu se celková výše přecenění zachycená v pasivech zúčtuje do nákladů nebo výnosů.

V případě, že nemovitostní společnost má formu **akciové společnosti**, bude účetní hodnota zúčtovaná v okamžiku prodeje akcií (zvýšená o případné náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti, které byly nedaňové podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP) představovat daňový náklad v souladu s § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, neboť tyto akcie jsou přeceňovány na reálnou hodnotu.

Podle § 23 odst. 17 písm. a) ZDP bude výnos či náklad ze zúčtovaného přecenění zachyceného v pasivech daňový.

V případě, že nemovitostní společnost má formu **společnosti s ručením omezeným**, bude v okamžiku prodeje tohoto podílu daňovým výdajem ve smyslu § 24 odst. 2 písm. w) ZDP nabývací cena (případně zvýšená o náklady přímo související s držbou podílu, které byly nedaňové podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP), avšak pouze do výše výnosu z prodeje účasti.

Náklad v podobě účetní hodnoty prodaného podílu není v ZDP výslovně upraven. Nicméně lze dovodit, že pro účely stanovení základu daně z příjmů nebude za daňový náklad považována účetní hodnota podílu odúčtovaná do nákladů při prodeji, nýbrž právě jen jeho nabývací (pořizovací) cena podle § 24 odst. 2 písm. w) ZDP (do výše výnosu z prodeje).

Podle názoru předkladatelů by výnos či náklad charakteru oceňovacího rozdílu zúčtovaného z pasiv měl být považován za daňový v souladu s argumentací uvedenou výše v bodě 2.3, týkající se hmotného majetku fondu.

Opět tedy obecně platí, že základem daně při prodeji účasti v nemovitostní společnosti je právě a jen ekonomický výsledek transakce, tedy rozdíl mezi prodejní a nabývací (pořizovací) cenou účasti v nemovitostní společnosti (případně zvýšenou o náklady přímo související s držbou podílu, které byly nedaňové podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP) s tou výjimkou, že případná ztráta z prodeje účasti na nemovitostní společnosti ve formě společnosti s ručením omezeným bude daňově neuznatelná.

Návrh na opatření:

Odsouhlasit uvedený výklad pro stávající znění zákona o daních z příjmů a zákona o rezervách, případně navrhnout metodický postup vedoucí ke správnému stanovení základu daně ve smyslu základních zásad daňového řízení.

3) Daň z přidané hodnoty

Ve stávajícím zákoně o DPH je jediná zvláštní úprava pro kolektivní investování, to v § 54 odst. 1 písm. v) (finanční činností je i obhospodařování investičních fondů nebo podílových fondů podle zákona o kolektivním investování). Jinak platí obecný režim zákona o DPH.

Předkladatelé jsou toho názoru, že většinu specifík investičních společností a speciálních fondů nemovitostí lze v principu pokrýt pomocí výkladů obecného režimu zákona č. 235/2004 Sb.

Při stávajícím znění zákona o DPH je osobou povinnou k dani investiční společnost a nikoli podílový fond bez právní subjektivity. Investiční společnost bude běžně osobou povinnou k dani (§ 5 a 6). Z pohledu zákona o DPH bude mít dva druhy výnosů, a to

- a) Výnosy za obhospodařování podílových fondů, případně investičních fondů. Jde o výnosy osvobozené podle § 54 odst. 1 písm. v) ZDPH bez nároku na odpočet DPH.
- b) Výnosy z nakládání či držby majetku v podílových fondech. Podle povahy podílového fondu a jeho majetku může jít o výnosy s různými dopady na DPH: výnosy za zdanitelná plnění (například při neosvobozeném prodeji stavby nebo při nájmu za podmínek § 56 odst. 5 ZDPH), nebo o výnosy osvobozené s různými dopady na koeficient podle § 76 odst. 2 ZDPH (například při prodeji cenných papírů, při prodeji stavby za podmínek § 65 odst. 1, při prodeji nestavebního pozemku, nebo při nájmu podle § 56 odst. 4 ZDPH).

Při prodeji nemovitosti ve speciálním fondu nemovitostí je pro účely zákona o DPH investiční společnost převodcem a uskutečňuje zdanitelné plnění či plnění. Při nabytí nemovitosti do speciálního fondu nemovitostí je pro účely DPH investiční společnost nabyvatelem, který přijímá zdanitelná plnění (plnění) a při odpočtu daně běžně postupuje způsobem podle § 72 a násl. zákona o DPH. Při opravě nemovitosti jde o zdanitelné plnění mezi zhotovitelem a investičním fondem ve prospěch speciálního fondu nemovitostí a při odpočtu daně investiční společnost běžně postupuje způsobem podle § 72 a násl. zákona o DPH.

Jako problém nepřeklenutelný výkladem se jeví v současném znění zákona o DPH jediný koeficient podle § 76 odst. 2 zákona o DPH pro celou investiční společnost. Lze reálně předpokládat situace, kdy jedna investiční společnost bude obhospodařovat jak speciální fondy nemovitostí, tak i fondy jiné (např. speciální fondy cenných papírů). Při existenci jednoho koeficientu pro celou investiční společnost bude tento koeficient podstatně ovlivněn jak finančními činnostmi podílových fondů provádějících finanční činnosti, tak i vlastní činností investičního fondu. Snížený koeficient z titulu těchto činností pak bude používán i při obhospodařování speciálních fondů nemovitostí, což bude mít za následek ztrátu podstatné části nároku na odpočet při pořízení těch stavebních nemovitostí, na které se vztahuje částečný nárok na odpočet při pořízení. Obdobně v případě stavebních úprav, oprav a dalších režijních výdajů spojených s provozem nemovitostí.

Tato situace podle názoru předkladatelů nekoresponduje plně se směrnicí č. 85/611/EHS ve znění novel směrnicemi č. 2001/107/ES a 2001/108/ES, která předvídá hospodářskou samostatnost jednotlivých podílových fondů. Stávající zákon o DPH však vytváří situaci, kdy

například fond cenných papírů fakticky ovlivňuje hospodaření nemovitostního fondu prostřednictvím koeficientu.

Problém lze řešit podle názoru předkladatelů jen změnou zákona o DPH s použitím Čl. 17 odst. 5 písm. a) a b) VI. Směrnice tak, že by se pro každý z podílových fondů i pro investiční společnost uplatňoval samostatný koeficient, který by neovlivňovat ostatní činnosti. Jinou možností je podílové fondy vymezit jako samostatné osoby podléhající dani a investiční společnost by za ně předkládala samostatná daňová přiznání.

Návrh na opatření:

- a) Odsouhlasit výše uvedené výklady pro stávající znění zákona o DPH. Předkladatelé se přiklání k názoru, že by byl vhodný i metodický pokyn Ministerstva financí pro kolektivní investování po významné novele zákona č. 189/2004 Sb. zákonem č. 224/2006 Sb.
- b) De lege ferenda upravit v zákoně o DPH samostatný výpočet koeficientu podle § 76 odst. 2 zvláště pro každý podílový fond a investiční společnost, nebo vymezit podílové fondy jako samostatné osoby podléhající dani, přičemž investiční společnost by za ně předkládala samostatná daňová přiznání.

4) Daň z převodu nemovitostí

Předkladatelé jsou toho názoru, že ustanovení zákona č. 357/1992 Sb. dostatečně pokrývají zvláštnosti zdanění investičních společností a speciálních nemovitostních fondů. Poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce (prodávající), tedy investiční společnost bez ohledu na to, že vlastníkem převáděných nemovitostí jsou vlastníci podílových listů.

Návrh na opatření: bez návrhu na opatření

5) Daň z nemovitostí

Poplatníkem daně z pozemku i daně ze staveb je obvykle vlastník (§ 3 a § 8 zákona č. 338/1992 Sb.). Vlastníkem nemovitostí ve speciálním fondu nemovitostí jsou vlastníci podílových listů (§ 6 odst. 2 zákona č. 189/2004 Sb.).

Teoreticky je možné, aby suma investorů otevřeného podílového fondu poplatníkem daně z nemovitostí fakticky byla, s použitím ustanovení § 3 odst. 5, § 8 odst. 5 a § 13a odst. 4 případně 5 zákona o dani z nemovitostí a § 10 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. V praxi je ale takové řešení neproveditelné, nespravitelné a v rozporu se záměry zákona o kolektivním investování. Stěží si lze představit tisíc obměňujících se vlastníků podílových listů, kteří se vzájemně neznají, jak mezi sebou vyřizují daňové povinnosti nepeněžité a peněžité povahy, vztahující se ke stovce různých nemovitostí v působnosti různých správců daně.

Předkladatelé jsou toho názoru, že osoba poplatníka daně z nemovitostí je sporná. Lze však preferovat teleologický výklad záměrem zákonodárce před výkladem jazykovým ((viz např. SJS 498/2005 (S 3401/2004-62), Pl. ÚS 5/05)) s přihlédnutím k ustanovení § 7 odst. 3 zákona o kolektivním investování, podle kterého z právních úkonů učiněných v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu je oprávněna a zavázána investiční

společnost. Při takovém výkladu platí, že poplatníkem daně z převodu nemovitostí je investiční společnost, která i platí daň z nemovitostí k tíži podílového fondu.

Návrh na opatření:

- a) Odsouhlasit uvedený výklad pro stávající znění zákona o trojdani
- b) De lege ferenda upravit zákon o dani z nemovitostí tak, že poplatníkem daně z nemovitostí ve speciálním fondu nemovitostí či fondu kvalifikovaných investorů bude investiční společnost, obhospodařující příslušný podílový fond.

Stanovisko Ministerstva financí

Odbor Legislativa daní z příjmů

Platná právní úprava odpisování ani tvorbu rezerv u podílového fondu neumožňuje. Ministerstvo financí však problematiku řeší. V současnosti je připraven návrh na legislativní úpravu doplněním možnosti odpisovat také u podílového fondu, stejně jako umožnit zde tvorbu rezervy. Vzhledem k tomu, že činnost nemovitostních fondů podléhá licenčnímu řízení, mohou některé fondy vykázat aktivity až v závěru roku 2006 a tudíž uvažovaná úprava ZDP v § 28 a ZoR v § 7 při použití i za zdaňovací období, které započalo v roce 2006, by problematiku komplexně vyřešila. Komplexnější návrh na řešení problematiky nemovitostních, resp. podílových fondů bude v nejbližší době projednáván na úrovni sekcí ministerstva.

Odbor Legislativa DPH

MF souhlasí s tím, že z hlediska DPH zákon neobsahuje zvláštní úpravu pro tyto fondy, proto je nutné vycházet při výkladu z obecných ustanovení zákona. MF zváží návrhy předkladatele na zvláštní úpravu pro tyto fondy (předkladatel požaduje změnu zákona o DPH, doporučují sjednotit přístup k novelám, až bude vyřešeno postavení fondů, mělo být nejprve uzavřeno z hlediska účetnictví a následně daně). Doporučujeme sladit stanoviska ostatních daňových odborů zejména pokud jde o případné změny v jednotlivých zákonech.

Odbor Legislativa majtkových daní a poplatků

Právní rámec:

V § 3 odst. 2 zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o kolektivním investování) se uvádí: „Povinnosti uložené tímto zákonem podílovému fondu nebo práva přiznaná tímto zákonem podílovému fondu jsou povinnostmi a právy investiční společnosti.“

Podle § 6 odst. 1 a 2 zákona o kolektivním investování, peněžní prostředky shromažďuje do podílového fondu investiční společnost vydáváním podílových listů podílového fondu. Podílový fond je souborem majetku, který náleží všem vlastníkům podílových listů podílového fondu, a to v poměru podle vlastněných podílových listů.

Podle § 7 odst. 1, 2 a 3 zákona o kolektivním investování, majetek v podílovém fondu obhospodařuje investiční společnost svým jménem na účet podílníků. Jestliže zvláštní právní předpis nebo právní úkon vyžadují údaj o osobě vlastníka, nahradí se údaje o všech podílnících názvem podílového fondu a údaji o investiční společnosti, která jej obhospodařuje. Z právních úkonů učiněných v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu je oprávněna a zavázána investiční společnost. Závazek vzniklý z obhospodařování majetku v podílovém fondu hradí investiční společnost z majetku v podílovém fondu.

Dále ve smyslu ustanovení § 7 odst. 5 na podílový fond, majetek v podílovém fondu, hospodaření s majetkem v podílovém fondu ani na další záležitosti týkající se podílového fondu se nepoužijí ustanovení občanského zákoníku o spoluvlastnictví.

Podle § 14 odst. 1 zákona o kolektivním investování, investiční společnost je právnická osoba, jejímž předmětem podnikání je kolektivní investování spočívající

a) ve vytváření a obhospodařování podílových fondů, nebo

b) v obhospodařování investičních fondů na základě smlouvy o obhospodařování.

Podle § 16 odst. 1 zákona o kolektivním investování, investiční společnost účtuje o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření s majetkem v podílovém fondu odděleně od předmětu účetnictví svého a ostatních podílových fondů.

K bodu 4) Daň z převodu nemovitostí

V návaznosti na výše uvedené doporučujeme ve druhé větě v bodě 4) upřesnit formulaci takto:

„Poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce (prodávající), tedy investiční společnost, která v souladu se zákonem č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o kolektivním investování), obhospodařuje majetek v podílovém fondu svým jménem na účet podílníků.“

K bodu 5) Daň z nemovitostí

Právní úprava poplatníka daně z nemovitostí vychází z principu vlastnického práva; poplatníkem daně z nemovitostí je zpravidla vlastník nemovitosti. Jestliže je investiční společnost zapsána v katastru nemovitostí na místě vlastníka nemovitosti, je z hlediska daně z nemovitostí poplatníkem daně z nemovitostí. Rozhodující je stav uvedený v katastru nemovitostí.

S ohledem na právní úpravu speciálního fondu nemovitostí v § 53 - § 53b zákona o kolektivním investování jsme názoru, že se na něj také vztahují příslušná ustanovení o podílovém fondu a investiční společnost je vůči němu ve stejné právní pozici jako k jiným podílovým fondům.

Závěr: Právní úprava v zákoně o dani z nemovitostí, která by jako poplatníka stanovila investiční společnost, je za současných podmínek nadbytečná a nekoncepční. Pokud dojde k zápisu investiční společnosti jako vlastníka nemovitostí do katastru nemovitostí, stává se poplatníkem daně.

Na základě výše uvedeného jsme názoru, že z hlediska posouzení osoby poplatníka se s předkladatelem shodneme, avšak dle našeho názoru stávající úprava poplatníka daně z nemovitostí v zákoně o dani z nemovitostí je dostačující a nevyžaduje změnu.

Odbor Účetnictví a audit

1. Účtování nemovitostí v podílovém fondu

Podle § 68a vyhlášky č. 501/2002 Sb., v platném znění se přecenění na reálnou hodnotu neprovozního dlouhodobého hmotného majetku vykáže v příslušné položce pasiv. Až teprve v okamžiku úbytku tohoto majetku se výsledný oceňovací rozdíl vykáže v příslušné položce

výkazu zisku a ztráty. Dále platí, že tento neprovozní dlouhodobý hmotný majetek se neodpisuje.

Neprovozním dlouhodobým hmotným majetkem se podle § 13 odst. 2 rozumí majetek, který účetní jednotka nevyužívá při výkonu svých hlavních činností, tzn. majetek, který nevyužívá pro svou provozní činnost. Účetní jednotky (banky, penzijní fondy, podílové fondy, apod.) zde vykazují majetek, do kterého investovaly.

Závěr

V souladu s výše uvedenými skutečnostmi platí, že neprovozním dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí investice speciálního fondu nemovitostí do nemovitého dlouhodobého hmotného majetku. Investiční společnost v souladu s vyhláškou č. 501/2002 Sb., v platném znění vykáže přecenění na reálnou hodnotu za jí obhospodařovaný speciální fond nemovitostí v příslušné položce pasiv a tento majetek neodpisuje.

2. Účast fondu na nemovitostní společnosti

Podle ust. § 82 odst. 4 zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů, se majetek a závazky z investiční činnosti podílového fondu se oceňují reálnou hodnotou. V ust. § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), je uvedena povinnost oceňovat reálnou hodnotou i v případech, kdy to ukládá zvláštní právní předpis.

Vyhláška č. 501/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, výslovně neupravuje postup účtování, resp. „vykazování“ oceňovacích rozdílů z přecenění účastí na reálnou hodnotu. Vzhledem ke skutečnosti, že vyhláška tento problém explicitně neřeší, měla by účetní jednotka zvolit takový postup, aby byl dodržen zákon o účetnictví a ostatní právní předpisy a byl podán věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Závěr

Pokud se při aplikaci ust. § 8 odst. 2 zákona o účetnictví a ust. § 53 d odst. 1, § 82 odst. 4 a dalších zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů, se bude vycházet z předpokladu, že držba účasti v nemovitostních společnostech má být chápána jako dlouhodobý majetek (z investiční činnosti), potom by za účelem zajištění věrného a poctivého obrazu (předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky) měly být oceňovací rozdíly z těchto „účastí“ vykázány v příslušné položce pasiv Rozvahy. V případě úbytku těchto „podílů“ by oceňovací rozdíl byl vykázán v příslušné položce výkazu zisku nebo ztráty.

Část nové příspěvky

Daň z příjmů

152/14.11.06 - Limity pro osvobození dividendových a obdobných příjmů od daně z příjmů právnických osob

Předkládá: Ing. Pavel Černý, daňový poradce, číslo osvědčení 369

Předmět příspěvku

Předmětem příspěvku je návrh sjednocujícího stanoviska k problému týkajícímu se limitů pro osvobození dividendových a obdobných příjmů vyplácených dceřinou společností společnosti mateřské, a to konkrétně procentní míry a doby trvání účasti mateřské společnosti na dceřiné společnosti. Následkem nepovedené novelizace příslušných ustanovení není zcela jasné, jaké hodnoty daných veličin by měly platit době od 1.1.2007 a v dalších letech.

Popis problému

V § 19 odst. 3 písm. b) a c) a odst. 4 zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP) byly tyto limity poprvé zavedeny pro účely osvobození dividendových a obdobných příjmů novelou provedenou zákonem č. 438/2003 Sb. (dále jen Z438), a to ve výši 25% a 24 měsíců.

Další novelizující předpis, konkrétně zákon č. 669/2004 Sb. (dále jen Z669), obsahoval v samostatných bodech tři varianty limitu procentní míry účasti:

- a) 20%
- b) 15%
- c) 10%,

přičemž pro každou z těchto variant stanovil v přechodných ustanoveních časových období, pro něž se daná varianta použije. Současně pro jednotlivé varianty limitů stanovil v rámci ustanovení o účinnosti, kdy která varianta nabývá účinnosti.

Zákon č. 545/2005 Sb. (dále jen Z545) obsahoval nové hodnoty limitů, a to procentní míru účasti 10% a dobu trvání účasti 12 měsíců, přičemž tato nová úprava se použije dle přechodných ustanovení od 1.1.2006, účinnost byla stanovena od 1.1.2006. Z545 současně zrušil přechodná ustanovení v Z669 týkající se použití tam uvedených variant procentní míry účasti, nicméně, zřejmě opomenutím navrhovatele a posléze i zákonodárce, nezrušil v Z669 ustanovení o účinnosti uvedených variant. Důvodová zpráva k Z545 přitom napovídá, že úmyslem zákonodárce bylo uspíšit aplikaci nižších limitů, k nimž by podle novely provedené Z669 došlo až v r. 2009.

V příloze jsou uvedeny konkrétní texty předmětných předpisů včetně výňatku z důvodové zprávy k Z545.

Rozbor problému

Pokud bychom vycházeli čistě z textu příslušných předpisů, pravděpodobně bychom museli akceptovat, že sice i po 31.12.2006 bude platit časový limit trvání účasti 12 měsíců, jenž byl zaveden novelou provedenou v Z545, limit procentní míry účasti však bude aplikován podle ustanovení novely provedené v Z669, neboť jde o ustanovení, která nabudou účinnosti později než odpovídající ustanovení Z545.

Uvedený výklad však neodpovídá účelu novely provedené v Z545, jak je zřetelně vyjádřen v důvodové zprávě. Účelem této novely nebylo zavést nižší limit procentní míry účasti pouze pro rok 2006, ale aplikovat již počínaje rokem 2006 tento nižší limit, kterého by beze změny zákona bylo dosaženo až od roku 2009.

Závěr

Podle mého soudu v daném případě je třeba dát přednost historickému výkladu, a to ve smyslu důvodové zprávy k Z545, neboť lze považovat za zřejmé, že pouze nedopatřením, k jakým v našem zákonodárném procesu dochází poměrně běžně, nebyla novelou provedenou Z545 zrušena v Z669 vedle přechodných ustanovení také specifická ustanovení o účinnosti.

Návrh sjednocujícího stanoviska

Limity zavedené novelou provedenou Z545 platí nadále i po 31.12.2006 bez ohledu na předchozí novely ZDP.

Zákon č. 438/2003 Sb.

Čl. I

96. V § 19 se doplňují odstavce 3 až 7, které včetně poznámky pod čarou č. 93) znějí:

"(3) Pro účely tohoto zákona se rozumí

b) mateřskou společností obchodní společnost, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 a má formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným, nebo společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, a která má nejméně po dobu 24 měsíců nepřetržitě alespoň 25% podíl na základním kapitálu jiné společnosti,

c) dceřinou společností obchodní společnost, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 a má formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným, nebo společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, na jejímž základním kapitálu má mateřská společnost nejméně po dobu 24 měsíců nepřetržitě alespoň 25% podíl,

(4) Osvobození podle odstavce 1 písm. zf) až zj) lze uplatnit při splnění podmínky 25% podílu na základním kapitálu, i před splněním podmínky 24 měsíců nepřetržitého trvání podle odstavce 3, avšak následně musí být tato podmínka splněna.

Čl. II

10. Osvobození příjmů podle § 19 odst. 1 písm. zf), zg) a zj) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění tohoto zákona, se použije na příjmy, o jejichž výplatě rozhodla valná hromada nebo jiný orgán, který o výplatě těchto příjmů rozhoduje, poté, kdy vstoupí smlouva o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost. Osvobození příjmů podle § 19 odst. 1 písm. zh) a zi) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění tohoto zákona, se použije pro zisk, jehož převod měl být v

souladu se smlouvou o převodu zisku proveden, nebo pro vyrovnání, na které vznikl mimo stojícímu společníkovi nárok poté, kdy vstoupí smlouva o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost.

Čl. XIV

Tento zákon nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2004, s výjimkou ustanovení čl. I bodů

1. 10, 15, 72, 95, 96, 139, 189, 214, 232, 251, 269, 272, 283, 288, která nabývají účinnosti dnem vstupu smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost,

Zákon č. 669/2004 Sb.

Čl. I

45. V § 19 odst. 3 písm. b) a c) se číslo "25" nahrazuje číslem "20".

46. V § 19 odst. 3 písm. b) a c) se číslo "20" nahrazuje číslem "15".

47. V § 19 odst. 3 písm. b) a c) se číslo "15" nahrazuje číslem "10".

48. V § 19 odst. 4 se číslo "25" nahrazuje číslem "20".

49. V § 19 odst. 4 se číslo "20" nahrazuje číslem "15".

50. V § 19 odst. 4 se číslo "15" nahrazuje číslem "10".

Čl. II

3. Ustanovení čl. I bodů 45 a 48 se použijí na osvobození příjmů podle § 19 odst. 1 písm. ze) , zf) a zi) zákona č. 586/1992 Sb. , ve znění zákona č. 47/2004 Sb. , o jejichž výplatě rozhodla valná hromada nebo jiný orgán, který o výplatě těchto příjmů rozhoduje, v období od 1. ledna 2005 do 31. prosince 2006.

4. Ustanovení čl. I bodů 46 a 49 se použijí na osvobození příjmů podle § 19 odst. 1 písm. ze) , zf) a zi) zákona č. 586/1992 Sb. , ve znění zákona č. 47/2004 Sb. , o jejichž výplatě rozhodla valná hromada nebo jiný orgán, který o výplatě těchto příjmů rozhoduje, v období od 1. ledna 2007 do 31. prosince 2008.

5. Ustanovení čl. I bodů 47 a 50 se použijí na osvobození příjmů podle § 19 odst. 1 písm. ze) , zf) a zi) zákona č. 586/1992 Sb. , ve znění zákona č. 47/2004 Sb. , o jejichž výplatě rozhodla valná hromada nebo jiný orgán, který o výplatě těchto příjmů rozhoduje, počínaje 1. lednem 2009.

Čl. XVI

Tento zákon nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2005, s výjimkou ustanovení čl. I bodů 46 a 49, která nabývají účinnosti dnem 1. ledna 2007, a bodů 47 a 50, která nabývají účinnosti dnem 1. ledna 2009.

Zákon č. 545/2005 Sb.

Čl. I

42. V § 19 odst. 3 písm. b) a c) a v § 19 odst. 4 se číslo "24" nahrazuje číslem "12" a číslo "20" se nahrazuje číslem "10".

Čl. II

4. Ustanovení čl. I bodu 42 se použije na osvobození příjmů podle § 19 odst. 1 písm. ze), zf) a zi) zákona č. 586/1992 Sb. , ve znění zákona č. 47/2004 Sb. a zákona č. 669/2004 Sb. , o jejichž výplatě rozhodla počínaje 1. lednem 2006 valná hromada nebo jiný orgán, který o výplatě těchto příjmů rozhoduje.

Čl. VI

V části první čl. II zákona č. 669/2004 Sb. , kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb. , o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, se body 3 až 5 zrušují.

Čl. XVIII

Tento zákon nabývá účinnosti prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž byl tento zákon vyhlášen, s výjimkou části šesté, čl. IX, která nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2007.

Důvodová zpráva k zákonu č. 545/2005 Sb.

K bodu 31 - § 19 odst. 3 písm. b) a c), § 19 odst. 4

Ke zvýšení atraktivity podnikatelského prostředí České republiky se navrhuje urychlit snížení podmínky kvalifikované účasti mateřské společnosti na dceřiné společnosti. Tato úprava není v rozporu se směrnicí Rady č. 90/435/EHS, ve znění směrnice Rady 2003/123/ES. Podle platného znění zákona o daních z příjmů měla hranice minimální účasti mateřské společnosti na dceřiné společnosti ve výši 10 % na základním kapitálu začít platit až od roku 2009

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas se závěrem předkladatele příspěvku, že práh procentní míry účasti ve výši 10 % se uplatní i po 31. 12. 2006. Tento závěr přitom není třeba podporovat žádným „historickým výkladem“, neboť vychází ze zásady lex posterior derogat priori (později přijatý zákon ruší zákon dříve přijatý). To v řešeném případě znamená, že veškerá ustanovení Z669 (jako zákona dříve přijatého) upravující výši prahu procentní míry účasti jsou derogována ustanoveními Z545 (jako zákona později přijatého) upravujícími stejnou oblast, a to včetně výslovně nezrušených ustanovení o účinnosti poklesu uvedeného prahu v Z669.

153/14.11.06 - Stravné a kapesné při zahraničních pracovních cestách dle nového zákoníku práce

Předkládá: Mgr. Ondřej Dráb, daňový poradce, č. osvědčení 3754

1. Úvod

Nový zákoník práce, tj. zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen „ZP“), přináší i novou úpravu cestovních náhrad, která s účinností od 01.01.2007 přestává být upravena v samostatném zákoně č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve znění pozdějších předpisů (tento zákon se dle § 395 ZP k uvedenému datu ruší), ale stává se součástí ZP. Nová zákonná úprava cestovních náhrad však s sebou bohužel přináší některé nevyjasněné otázky, které se s ohledem na ustanovení § 6 a § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném k 01.01.2007 (dále jen „ZDP“) velmi významně promítají do oblasti daně z příjmů. Vzhledem k blízkému se datu účinnosti nového ZP a s ním související novely ZDP (zákon č. 264/2006 Sb.), je proto třeba tyto interpretační nejasnosti, které ze zákona č. 262/2006 Sb. vyplývají a které se týkají zejména poskytování cestovních náhrad při zahraničních pracovních cestách zaměstnanců zaměstnaných v tzv. podnikatelském sektoru, objasnit a zaujmout k nim sjednocující výklad.

2. Základní principy

Dle ustanovení § 166 odst. 1 ZP je „zaměstnavatel (působící v podnikatelském sektoru) povinen za podmínek dále stanovených poskytnout zaměstnanci stravné ve výši a za podmínek stanovených v § 163 a náhradu

a) jízdních výdajů,

b) jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny,

c) výdajů za ubytování,

d) stravovacích výdajů v cizí měně (dále jen „zahraniční stravné“),

e) nutných vedlejších výdajů.“

Dle ustanovení § 166 odst. 2 ZP „může zaměstnavatel při zahraniční pracovní cestě poskytnout zaměstnanci i další cestovní náhrady“.

V praxi se při výkladu shora citovaných ustanovení ZP vyskytují interpretační problémy v relaci k poskytování stravného a kapesného při zahraničních pracovních cestách.

2.1 Zahraniční stravné

Jazykovým výkladem § 166 odst. 1 ZP lze dojít k závěru, že zaměstnanci zaměstnanému v podnikatelské sféře náleží při zahraniční pracovní cestě současně stravné dle § 163 ZP (stravné při tuzemské pracovní cestě) i stravné dle § 170 ZP (stravné při zahraniční pracovní cestě). § 166 odst. 1 ZP totiž výslovně říká, že (při zahraniční pracovní cestě) je zaměstnavatel povinen „**poskytnout zaměstnanci stravné ve výši a za podmínek stanovených v § 163 a náhradu ... stravovacích výdajů v cizí měně**“.

Tj. výkladem ustanovení § 166 nového ZP týkajícího se druhů cestovních náhrad při zahraničních pracovních cestách lze dojít k závěru, že náhrada stravovacích výdajů v cizí měně (zahraniční stravné) představuje jakési zvýšení stravného pro případ, že je zaměstnanec vyslán na zahraniční pracovní cestu. Zákonodárce totiž stanovil náhradu stravného při zahraniční pracovní cestě duplicitně.

Důvodová zpráva se k problematice duplicitního poskytování stravného při zahraniční pracovní cestě zaměstnavatelem zaměstnanci nevyjadřuje, pouze se v ní uvádí, že se úpravou

stanovují druhy cestovních náhrad, které je zaměstnavatel povinen poskytnout zaměstnanci, kterého vyšle na pracovní cestu.

Oproti tomu, dosavadní platná právní úprava zakotvená v zákoně č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZCN“), ve svém ustanovení § 12 odst. 1 jasně stanoví, že zaměstnanci při zahraniční pracovní cestě přísluší za podmínek v zákoně dále stanovených (pouze) stravné v cizí měně. Nedochozí tak k souběhu poskytnutí stravného pro tuzemské pracovní cesty se stravným pro zahraniční pracovní cesty.

Přestože to ze zákona výslovně nevyplývá, domnívá se však předkladatel, že duplicitní poskytování stravného (resp. jeho jakési navýšení) při zahraniční pracovní cestě nebylo zákonodárcem předpokládáno a je *contra rationem legis*. Vyjdeme-li totiž z podstaty poskytování cestovních náhrad a z jejich výše dle nového ZP, můžeme dospět k závěru, že úmyslem zákonodárce bylo sledovat (s jistými drobnými odchylkami) stávající postup dle ZCN i po 31.12.2006, tj. poskytovat i nadále při tuzemských pracovních cestách stravné dle § 163 ZP, při zahraničních pak (pouze) náhradu stravovacích výdajů v cizí měně dle § 170 ZP.

2.2 Kapesné při zahraniční pracovní cestě

Přestože již některé výklady ZP docházejí k závěru, že zaměstnavatel může při zahraniční pracovní cestě poskytovat kapesné do výše 40 % stravného určeného při zahraniční pracovní cestě, z textu zákona samotného tento závěr výslovně nevyplývá, neboť kapesné je explicitně upraveno jen pro zaměstnance tzv. neziskového, resp. veřejného sektoru. Ustanovení § 180 ZP upravující poskytování kapesného je totiž zařazeno v rámci části sedmé, hlavy třetí ZP, která je označena a upravuje poskytování cestovních náhrad zaměstnancům zaměstnavatele, který je „státem, územním samosprávným celkem, státním fondem, příspěvkovou organizací, jejíž náklady na platy a odměny za pracovní pohotovost jsou plně zabezpečovány z příspěvku na provoz poskytovaného z rozpočtu zřizovatele nebo z úhrad podle zvláštních právních předpisů nebo školskou právníkem osobou zřízenou podle školského zákona“, a to bez odkazu, ze kterého by bylo možno odvodit aplikaci tohoto ustanovení i pro podnikatelské subjekty. Úprava náhrad ve veřejném sektoru je naopak postavena tak, že stanoví pouze výjimky z úpravy cestovních náhrad platné pro zaměstnance v podnikatelském sektoru. Z toho lze dovodit, že úpravu pro zaměstnance veřejného sektoru nelze použít pro zaměstnance sektoru podnikatelského ani subsidiárně, a proto v něm lze jen stěží poskytovat kapesné dle pravidel platných pro veřejný sektor.

Na druhou stranu s kapesným i u zaměstnanců soukromého sektoru počítá důvodová zpráva k zákonu, a to v rámci demonstrativního výčtu nutných vedlejších výdajů při pracovní cestě. Záměr zákonodárce je tedy zcela zřejmý, tj. zákonodárce s poskytováním kapesného při zahraniční pracovní cestě zaměstnance podnikatelského sektoru počítal, pouze tento svůj úmysl neformuloval dostatečně přesně. Poskytování kapesného zaměstnancům zaměstnavatelů z podnikatelského sektoru formou náhrady nutných vedlejších výdajů však naráží na fakt, že zákonná úprava náhrady nutných vedlejších výdajů umožňuje náhradu těchto výdajů pouze v prokázané výši a, pouze nemůže-li zaměstnanec skutečnou vynaloženou výši prokázat, náleží mu tato náhrada v obvyklé ceně zakoupeného zboží či služeb. Kapesné ovšem představuje náhradu v určité „paušalizované“ výši, tj. nejedná se ani o prokázanou ani o obvyklou výši vynaložených nákladů zaměstnance.

Dosavadní právní úprava upravuje podmínky pro poskytování kapesného v § 13 ZCN. Zde je výslovně zakotvena možnost jakéhokoli zaměstnavatele poskytovat zaměstnanci při

zahraniční pracovní cestě vedle stravného též kapesné v cizí měně, jehož výše je ohraničena 40 % stravného určeného podle § 12 ZCN. V současné době proto díky precizněji formulované právní úpravě nedochází k výše uvedenému rozporu vyplývajícímu ze ZP.

Ve světle nové právní úpravy však bez jakéhokoli podkladu (viz již zmiňovaná důvodová zpráva k ZP) dochází nejenom k přerušení kontinuálního výkladu v otázce poskytování kapesného zaměstnavatelem zaměstnanci při zahraničních pracovních cestách, jak byl doposud chápán a aplikován, ale především také ke zcela zřejmé a neodůvodněné nerovnosti mezi zaměstnanci pracujícími ve veřejném a v podnikatelském sektoru. A to přestože na základě čl. 1 Listiny základních práv a svobod jsou si všichni rovni ve svých právech.

3. Závěr

Zaměstnancům zaměstnavatelů z tzv. podnikatelského sektoru náleží při zahraničních pracovních cestách pouze náhrada stravovacích výdajů v cizí měně, nikoli současně též stravné ve výši odpovídající stravnému při tuzemské pracovní cestě.

Zaměstnavatel z tzv. podnikatelského sektoru je oprávněn poskytnout svému zaměstnanci při zahraniční pracovní cestě kapesné dle § 180 ZP, tj. až do výše 40 % zahraničního stravného stanoveného podle § 170 odst. 3 a § 179 ZP.

4. Návrh řešení

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

Stanovisko Ministerstva financí

Problematika dotýkající se cestovních náhrad je plně v kompetenci Ministerstva práce a sociálních věcí. Dopisem náměstkyně ministra financí byl osloven příslušný náměstek MPSV s žádostí o zaujetí stanoviska a následné účasti na jednání KV KDP v prosinci t.r.

Tento bod je tedy potřebné odložit na prosincové jednání koordinačního výboru.