

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 3.7.2002

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Projednání zápisu z jednání KV KDP dne 29.5.2002

1.1. k části 1, t.j. projednání zápisu z jednání KV KDP dne 24.4.2002

- k bodu 1.2 zápisu informoval prezident KDP Ing. Nekovář o průběhu jednání a závěrech pracovní schůzky uskutečněné ke zpracování vzorových propočtů k aplikaci zápočtu daně zaplacené v zahraničí podle stanoviska MF k příspěvku č. 1 v části Daň z příjmů, t.j. "**Problematika daně zaplacené v zahraničí**", projednanému na KV KDP dne 13.3.2002,
- k bodu 1.3. se na základě požadavku zástupců KDP doplňuje stanovisko k příspěvku č. 1 v části Komplexní problém, t.j. "**Zdanění výplaty zahraničnímu subjektu při snížení základního kapitálu**", projednanému na KV KDP dne 13.2.2002 a 24.4.2002 takto:

Stanovisko MF:

Počínaje zdaňovacím obdobím roku 2002 je problém vyřešen novelizovaným zněním § 24 odst. 7 ZDP, podle kterého dochází při snížení základního kapitálu také ke snížení nabývací ceny podílu na obchodní společnosti; při snížení daňové nabývací ceny podílu nebude související příjem zdaňován. Do konce roku 2001 je však nutné postupovat podle úpravy platné do 31.12.2001. Ministerstvo financí si je vědomo citlivosti problému v situaci, kdy byly v minulosti provedeny peněžní vklady, stejně jako nezbytné obezřetnosti, kdy byly právě v minulosti prováděny pochybné nepeněžní vklady, jejichž výše byla v řadě případů nadhodnocena a nyní dochází k výplatě peněžními prostředky.

1.2. K části 2 zápisu - projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

- na základě připomínky zástupců KDP se k příspěvku č. 2 v části Daň z příjmů, t.j. "**Daňové aspekty derivátů**" zaujímá toto zpřesněné

Stanovisko MF

MF chápe příspěvek jako posouzení aktuálního právního stavu. Pozitivně hodnotí zejména skutečnost, že i ze strany KDP je odmítán postup sledující pouze účelové krácení daňové povinnosti. Podle platné právní úpravy bude pouze na poplatníkovi jak se vypořádá s dokazováním. MF dále konstatuje, že současný stav je pouze důsledkem neúplné provázanosti ZDP a zákona o účetnictví a že bude nutné uvedenou oblast příslušně legislativně upravit tak, aby byly zcela eliminovány pokusy o účelové krácení základu daně. Podle vyjádření zástupců KDP, bude tento postup podpořen.

Z hlediska daně z příjmů fyzických osob souhlasí odbor 53 MF se závěrem předkladatelů pod bodem b).

1.3. Se závěry Ministerstva financí ke zbývajícím bodům programu projednaným dne 29.5.2002 vyslovili zástupci KDP souhlas.

2. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

Daň z příjmů

1. Problematika dividend a podílů na zisku při přeměnách společnosti dle § 69 a násl. Obchodního zákoníku

Předkládají: Ing. Aleš Cechel, daňový poradce, č. osvědčení 2141
Ing. Luděk Vacík, daňový poradce, č. osvědčení 2266
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

I. Uplatnění pravidla protékání dividend při sloučení obchodních společností

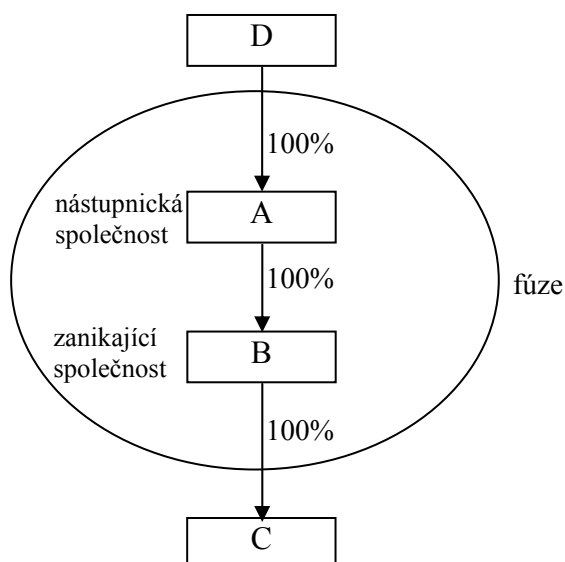
Popis situace

Novela zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále také jen „ObchZ“), přinesla podstatné změny procesů spojených s fúzemi společností. V návaznosti na novelu obchodního zákoníku byly provedeny i úpravy v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZU“), a zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZDP“), které však s sebou přinesly i určité nejasnosti.

Rozbor problematiky vychází z následující situace:

- Obchodní společnost B zaniká po předchozím zrušení bez likvidace (zanikající společnost) sloučením do obchodní společnosti A (nástupnická společnost) ve smyslu § 220a zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále „OZ“).
- Společnost A je 100% vlastníkem společnosti B. Obě společnosti mají standardní zdaňovací období shodné s kalendářním rokem, rozhodný den sloučení je stanoven na 1.1.2002 a k zápisu sloučení do obchodního rejstříku dojde do konce roku 2002. Valné hromady společností A a B rozhodly o fúzi v dubnu 2002.
- Společnost D je 100% vlastníkem společnosti A. Společnost C je 100% dceřinou společností společnosti B. Valná hromada společnosti C rozhodla v květnu 2002 o distribuci dividend a v tomto období i dividendy vyplatila.
- Společnosti A, B, C a D jsou obchodními společnostmi založenými podle českého práva a jsou českými daňovými rezidenty.

Schematické znázornění situace:



Právní východiska

- Valné hromady společností A a B schválí návrh smlouvy o fúzi, který obsahuje všechny náležitosti v souladu s § 220a odst. 3 ObchZ. V této smlouvě je rozhodný den, t.j. den, od něhož se jednání zanikající společnosti B považují z účetního hlediska za uskutečněná na účet nástupnické společnosti A (§ 220a odst. 3 písm. g) ObchZ), stanoven na 1. 1. 2002.
- Právní účinky sloučení nastávají zápisem do obchodního rejstříku. Společnost B zaniká zápisem sloučení do obchodního rejstříku.
- V období od rozhodného dne do zápisu sloučení do obchodního rejstříku právně existují dvě společnosti.

Účetní východiska

- Ke dni předcházejícímu rozhodnému dni sestavují obě společnosti účetní závěrky (§ 17 ZU). K rozhodnému dni sestavuje nástupnická společnost A zahajovací rozvahu.
- Účetní období nástupnické společnosti A začíná rozhodným dnem a končí posledním dnem účetního období (v tomto případě kalendářního roku), ve kterém byl proveden zápis sloučení do obchodního rejstříku (§ 3 odst. 2 ZU).
- Poslední účetní období u zanikající účetní jednotky B končí dnem předcházejícím rozhodnému dni (§ 3 odst. 2 ZU).
- Zanikající účetní jednotka B již neuzavírá účetní knihy ke dni svého zániku. V období od rozhodného dne do svého zániku vede účetnictví jménem účetní jednotky, která je nástupnickou společností, tj. jménem společnosti A (§ 17 odst. 3 ZU).

Daňová východiska

- Paragraf 36 odst. 5 ZDP stanoví, že u dividendového příjmu plynoucího od obchodní společnosti, která má nejméně 20% podíl na vlastním kapitálu jiné obchodní společnosti, se základ daně pro zvláštní sazbu daně snižuje o poměrnou část dividendových příjmů zúčtovaných ve prospěch výnosů v příslušném

zdaňovacím období, pokud plynou z nejméně 20% účasti na jiné obchodní společnosti.

- Výše podílu na vlastním kapitálu obchodní společnosti se posuzuje k datu rozhodnutí valné hromady této jiné obchodní společnosti o vyplacení dividendového příjmu.

Rozbor problematiky

PROBLÉM: Jakým způsobem se uplatní ustanovení § 36 odst. 5 ZDP („pravidlo protékání dividend“), pokud dividendy budou společností C vyplaceny v období od rozhodného dne sloučení do dne zápisu sloučení do obchodního rejstříku?

Při budoucí výplatě dividend ve prospěch společnosti D bude společnost A oprávněna aplikovat pravidlo protékání dividend, t.j. snížit základ daně pro zvláštní sazbu daně o již zdaněné dividendy vyplacené společností C, pokud v souladu s ustanovením § 36 odst. 5 ZDP splní v zásadě následující dvě podmínky:

1. společnost A zúčtuje příjem plynoucí z přijatých dividend od společnosti C ve prospěch výnosů v příslušném zdaňovacím období; a
2. společnost A má k datu rozhodnutí valné hromady společnosti C o vyplacení dividendového příjmu nejméně 20% podíl na vlastním kapitálu společnosti C.

Podmínka 1:

Na společnosti A a B je od rozhodného dne z účetního hlediska obecně pohlíženo jako na jednu - nástupnickou - společnost. V účetním období od rozhodného dne fúze do konce roku 2002 tedy zúčtuje v souladu s ustanovením § 17 odst. 3 ZU dividendy přijaté od společnosti C ve prospěch výnosů společnost A, jejímž jménem je vedeno účetnictví zanikající společnosti B.

První podmínku pro získání možnosti použít společností A pravidlo protékání dividend vyplacených společností C lze jednoznačně považovat za splněnou.

Podmínka 2:

Jak již bylo uvedeno, od rozhodného dne je na společnosti A a B z účetního hlediska obecně pohlíženo jako na jednu - nástupnickou - společnost. V souladu s ustanovením § 17 odst. 3 ZU eviduje finanční majetek (investici), a tedy kvalifikující podíl na společnosti C již od rozhodného dne společnost A. Investice je vykázána v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti A k rozhodnému dni fúze.

Ve smyslu účetních předpisů lze tedy tvrdit, že ke dni rozhodnutí valné hromady společnosti C o vyplacení dividendového příjmu má v účetní evidenci 100% podíl na vlastním kapitálu společnosti C společnost A.

Rovněž § 220a odst. 3 písm. g) ObchZ stanoví, že od rozhodného dne se jednání zanikající společnosti B považují z účetního hlediska za uskutečněná na účet nástupnické společnosti A. V důsledku toho společnost B sice nabývá svým jménem práv a povinností jí příslušejících, ale věcný obsah těchto práv a povinností na základě tohoto ustanovení ekonomicky náleží počínaje rozhodným dnem společnosti A (analogický vztah jako u nepřímého zastoupení, kdy zástupce jedná jménem svým, avšak na cizí účet a nabytá práva a získané povinnosti převádí na zastoupeného). Již od rozhodného dne fúze lze tedy na společnost A fakticky

nahlížet jako na ekonomického vlastníka kvalifikujícího podílu na společnosti vyplácející dividendy (společnosti C), a současně i jako na ekonomického příjemce dividend.

Ve smyslu obchodně právních předpisů lze tedy tvrdit, že ke dni rozhodnutí valné hromady společnosti C o vyplacení dividendového příjmu má věcně a ekonomicky veškerá práva a povinnosti společnosti B, t.j. i 100% podíl na vlastním kapitálu společnosti C, společnost A.

Jistě by bylo možné posuzovat splnění druhé podmínky pouze z hlediska vlastnického práva k danému podílu na společnosti C. Na základě takové úvahy by však společnost A tuto podmínku nesplnila a pravidlo protékání dividend by nebylo možné uplatnit. Proti tomuto v zásadě zjednodušenému výkladu ustanovení § 36 odst. 5 ZDP lze však nalézt zejména následující argumenty:

- Smyslem ustanovení § 36 odst. 5 ZDP je zamezit násobnému zdanění dividend. Interpretace tohoto ustanovení, kdy by v rámci procesu fúze nebylo možné uplatnit pravidlo protékání dividend ani jednou ze slučovaných společností, a došlo by tedy k opětovnému zdanění těchto dividend, by byla v rozporu se smyslem tohoto ustanovení. Navíc, pokud se pravidlo protékání dividend, a tedy zamezení násobného zdanění dividend, uplatňuje v řetězci několika společností, tím spíše by mělo být uplatněno za situace, kdy tento řetězec bude zjednodušen o společnost zanikající v rámci sloučení.
- V současné době je v souladu s příslušnými právními předpisy pohlíženo v rámci procesu sloučení v období od rozhodného dne do dne zápisu do obchodního rejstříku na příslušné společnosti a jejich práva a povinnosti rozdílně z právního a účetně ekonomického hlediska. Jelikož aplikace pravidla protékání dividend je v zásadě pouze ekonomická otázka, bylo by zřejmě nesprávné vyloučit použití tohoto pravidla v dané situaci jen na základě pouhého vlastnického vztahu zanikající společnosti k předmětnému podílu, bez zohlednění ekonomických a účetních dopadů u společnosti nástupnické.
- Na proces sloučení je obecně pohlíženo jako na daňově neutrální transformaci, a tedy dvojí zdanění by bylo v rozporu s tímto konceptem.
- Definice „... plynoucích od obchodní společnosti . . . nebo od družstva, které mají nejméně 20% podíl na vlastním kapitálu jiné společnosti ...“ nestanoví nezbytně povinnost právního vlastnictví a výše uvedený výklad plynoucí zejména z § 17 odst. 3 ZU a § 220a odst. 3 písm. g) ObchZ není v gramatickém a ani faktickém rozporu s touto definicí.
- V dané situaci nedochází ke krácení daňových příjmů do státního rozpočtu, jelikož stejná výše daně z vyplacených dividend by do státního rozpočtu plynula, i pokud by se společnost A a B neslučovaly.

Na základě výše uvedených závěrů lze tvrdit, že i druhá podmínka pro možnost použití pravidla protékání dividend je v dané situaci společností A rovněž splněna.

3. Navrhovaný závěr

Na základě výše uvedeného rozboru doporučujeme přijmout tento závěr:

Za předpokladu úspěšného zápisu sloučení do obchodního rejstříku má nástupnická společnost právo uplatnit ustanovení § 36 odst. 5 ZDP při následné výplatě dividend přijatých počínaje rozhodným dnem od společnosti, v níž nejméně 20% podíl sice vlastní zanikající společnost, ale v souladu s příslušnými právními předpisy práva

a povinnosti související s tímto podílem ekonomicky a účetně náleží od rozhodného dne nástupnické společnosti, za podmínky, že tyto dividendy budou řádně zúčtované do výnosů této nástupnické společnosti v souladu s účetními předpisy.

II. Problematika výplaty dividend nebo podílů na zisku v rámci zúčastněných společností v období od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku

1. Popis situace

V této souvislosti vzniká jako druhý problém otázka, jak postupovat, když v období od rozhodného dne (viz § 220a odst. 3 písm. g) ObchZ) do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku (viz § 69a odst. 4 ObchZ) dojde k výplatě podílů na zisku mezi zúčastněnými společnostmi (viz § 69a odst. 5 ObchZ). Z právního hlediska je takováto situace možná, protože právní účinky fúze nastávají až ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Je otázkou, jak na takovéto výplaty podílu na zisku pohlížet z hlediska účetního a z hlediska daně z příjmů.

2. Rozbor problematiky

Pro účely účetnictví (viz § 3 odst. 2 ZoÚ a § 17 odst. 3 ZoÚ) a daně z příjmů právnických osob (viz § 17a písm. c) ZDP) je stanovena právní fikce, z které vyplývá, že počínaje rozhodným dnem se z hlediska účetnictví a daně z příjmů právnických osob jedná o jednu účetní jednotku a jeden daňový subjekt - nástupnickou společnost (viz § 69a odst. 1 ObchZ). Ještě jednou zdůrazňujeme, že tato právní fikce platí pouze pro účely účetnictví a daně z příjmů právnických osob a je podmíněna následným zápisem přeměny do obchodního rejstříku. Z výše uvedeného závěru vyplývá i způsob účtování o takovéto výplatě podílu na zisku. V zásadě se bude jednat o pouhý přesun mezi bankovními účty s případným využitím účtu 261. To znamená účtování:

1) 261 MD 221.1

2) 221.2 D 261

Obdobně by měl být dle našeho názoru uvedený případ posouzen z hlediska daně z příjmů. Prakticky to znamená, že z titulu tohoto přeúčtování by nevznikala povinnost provést srážku daně s tím, že tato povinnost by nastupovala až v okamžiku výplaty podílu mimo nástupnickou společnost. Jako podporu pro tento postup je možné využít to, že v daném případě nevzniká (při účtování dle platných postupů účtování) žádný výnos z titulu podílu na zisku, ani žádná pohledávka, případně závazek. Analogicky v případě, když budou mezi sebou zúčastněné společnosti obchodovat, nebude z titulu tohoto obchodování vznikat žádný zdanitelný zisk (i když z hlediska právního půjde o normální kupní smlouvu), který by podléhal dani z příjmů. Domníváme se, že situaci je možné přirovnat k podílu na zisku připadajícího na vlastní akcie, kdy by také neměla být uplatňována srážková daň z titulu podílu na zisku (viz Prof. JUDr. JAN DĚDIČ - Ing. JIŘÍ ŠKAMPA - Ing. JIŘÍ NESROVNAL, *Některé účetní a daňové otázky týkající se vlastních akcií, Účetnictví 5/2001, str. 25*).

3. Závěr:

Na základě výše uvedených skutečností se domníváme, že v případě výplaty podílu na zisku v rámci zúčastněných společností v době od rozhodného dne přeměny do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku by neměla být uplatňována srážková daň. Tento závěr platí samozřejmě pouze za předpokladu, když bude přeměna do obchodního rejstříku zapsána. Pokud se tak nestane, bude samozřejmě nutné srážkovou daň doplatit.

III. Návrh závěru

Po projednání na Koordinačním výboru MF ČR doporučujeme výše uvedené závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

S řešením situace popsané v části I příspěvku odbor 54 MF souhlasí. Naproti tomu za situace popsané v části II příspěvku nelze s navrženým řešením souhlasit, neboť zákon o daních z příjmů možnost upuštění od srážkové daně nepřipouští. Přestože odbor 54 MF zatím nemá signály o tom, že by situace popsaná v části II příspěvku mohla reálně nastat, zváží možnost její úpravy v návrhu novely zákona o daních z příjmů.

2. Uplatňování odčitatelné položky ze vstupní ceny dle § 34 odst. 3 a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) na straně leasingového nájemce v některých specifických případech

Předkládá: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce č. osvědčení 3
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osvědčení 1757

I. Úvod

V tomto příspěvku se zabýváme některými specifickými případy uplatňování odčitatelné položky za vstupní ceny dle § 34 odst. 3 a násl. ZDP na straně leasingového nájemce (máme na mysli finanční pronájem s následnou koupí najaté věci ve smyslu § 24 odst. 4 ZDP). Jedná se o případy možného uplatnění této odčitatelné položky na straně leasingového nájemce z jiného majetku dle § 26 odst. 3 ZDP, a to konkrétně:

- a) Z technického zhodnocení dle § 26 odst. 3 písm. a) ZDP provedeného v roce uvedení pronajímaného hmotného majetku do užívání. Vycházíme z toho, že předmětné technické zhodnocení provede a odpisuje leasingový nájemce a leasingový pronajímatel o ně nezvýší vstupní cenu předmětu leasingu.
- b) Z výdajů dle § 26 odst. 3 písm. c) ZDP.

II. Popis problematiky

Vzniká otázka, zda je možné u výše popsaných položek (viz část I. Úvod) uplatnit na straně leasingového nájemce odčitatelnou položku ze vstupní ceny dle § 34 odst. 3 a násl. ZDP. Při odpovědi na tuto otázku je nutné zkoumat jednotlivá ustanovení § 34 odst. 3 a násl. ZDP, která předmětnou problematiku řeší:

a) Jedná se hmotný majetek dle § 26 odst. 2 ZDP?

Odpočet ze vstupní ceny je v souladu s ustanovením § 34 odst. 3 písm. a) až d) ZDP umožněn pouze z hmotného majetku dle § 26 odst. 2 ZDP. Je nutné zdůraznit, že v popisovaném případě není možné odpočet uplatnit na základě § 34 odst. 3

písm. e) ZDP, který váže uplatnění odpočtu na vstupní cenu u leasingového pronajímatele, která bude v daném případě nulová (uvedené náklady hradí a odpisuje leasingový nájemce). Tato podmínka bude bezpochyby splněna, protože v obou případech se jedná o hmotný majetek ve smyslu § 26 odst. 2 písm. f) ZDP.

b) Bude splněna podmínka pro možnost uplatnění odpočtu dle § 34 odst. 4 ZDP?

Domníváme se, že v případě obou speciálně definovaných typů hmotného majetku nebude obecně problém se splněním podmínky uvedení předmětného majetku do užívání dle účetních předpisů (viz Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek Čl. II odst. 2 přílohy č. 2 k opatření MF ČR č.j. 281/89 759/2001), případně vystavení dokladu dle § 34 odst. 4 ZDP u poplatníků, kteří nejsou účetní jednotkou. Uvedení daného majetku do užívání se bude v tomto případě v zásadě vázat na možnost zahájení daňového odpisování v souladu s ustanovením § 26 odst. 5 ZDP a § 28 odst. 3 ZDP. S dovětkem § 34 odst. 4 písm. a) ZDP řešícím otázku výhrady vlastnického práva až v okamžiku zaplacení v tomto případě neuvažujeme, protože z podstaty věci nebude většinou relevantní (pokud by přece byl uplatněn, znamenal by obecně pouze posunutí okamžiku uplatnění odpočtu).

c) Je možnost odpočtu v tomto případě omezena nebo vyloučena?

Domníváme se, že tomu tak není. Jediné ustanovení, které by z tohoto pohledu mohlo připadat do úvahy, je ustanovení § 34 odst. 5 písm. e) ZDP, které obecně vylučuje možnost odpočtu u technického zhodnocení. Předmětné ustanovení však také obsahuje výjimku, která stanoví, že toto omezení se nepoužije „...v roce uvedení hmotného majetku do užívání...“. Předmětná výjimka není koncipována tak, že by platila pouze u vlastníka hmotného majetku, na němž je prováděno technické hodnocení. Z toho dovozujeme, že je použitelná i na námi popisovaný případ.

d) Je splněna podmínka prvního vlastníka dle § 34 odst. 3 písm. a) až d) ZDP?

Je otázka, co je v daném případě nutné mít na mysli pod pojmem „prvními vlastníky“ uvedeném v tomto ustanovení. Domníváme se, že v daném případě je nutné tuto podmínku vykládat v souladu s účetním a daňovým pohledem na dané specifické položky hmotného majetku, který v zásadě vychází z toho, že jde o daňový a účetní subjekt, který o daném majetku poprvé účtuje na účtech 02x účetní skupiny, respektive poprvé zahájí jeho daňové odpisování (tento výklad je v souvislosti s danou podmínkou například všeobecně uplatňován při řešení problematiky nabývání majetku přes více prodejců). Uvedená podmínka je dle našeho názoru velmi úzce svázána s ustanoveními § 34 odst. 4 ZDP, respektive § 26 odst. 5 ZDP a § 28 odst. 3 ZDP, která budou v daném případě naplněna.

e) Je možnost uplatnění odpočtu v souladu se systémem uplatňování odpočtu dle § 34 odst. 3 a násl. ZDP?

I když z hlediska posouzení daného případu by odpověď na tuto otázku neměla být relevantní (relevantní je text právní normy nikoliv záměr či cíl zákonodárce), je možné na danou otázku dle našeho názoru odpovědět kladně. Pokud by totiž předmětné náklady (dle § 26 odst. 3 písm. a) a c) ZDP) v roce uvedení do užívání pronajímaného hmotného majetku nehradil leasingový nájemce, ale leasingový pronajímatel, byl by odpočet na straně leasingového nájemce obecně možný. Předmětné náklady by totiž v daném případě zvýšily vstupní cenu pronajímaného hmotného majetku, a to by se promítlo do odpočtu, který by nájemce uplatnil

na základě § 34 odst. 3 písm. e) ZDP. V popisovaném případě pak bude výsledek stejný, pouze s tím rozdílem, že část odpočtu bude leasingovým nájemcem uplatněna na základě § 34 odst. 3 písm. a) případně až d) ZDP a část na základě § 34 odst. 3 písm. e) ZDP.

Na základě výše uvedených skutečností je dle našeho názoru možné uzavřít, že v popisovaných případech má leasingový nájemce možnost uplatnit odpočet dle § 34 odst. 3 písm. a) případně až d) ZDP.

III. Závěr

Na základě skutečností uvedených v části II. Popis problematiky doporučujeme přijmout tento závěr:

Leasingový nájemce může uplatnit odpočet od základu daně dle § 34 odst. 3 písm. a) až d) ZDP také:

a) Z technického zhodnocení dle § 26 odst. 3 písm. a) ZDP provedeného v roce uvedení pronajímaného hmotného majetku do užívání. Podmínkou je, že předmětné technické zhodnocení provede a odpisuje leasingový nájemce a leasingový pronajímatel o ně nezvýší vstupní cenu předmětu leasingu.

b) Z výdajů dle § 26 odst. 3 písm. c) ZDP.

Po projednání v rámci Koordinačního výboru doporučujeme závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Možnost reinvestičního odpočtu je m.j, podmíněna tím, že poplatník, který jej uplatňuje, je také prvním vlastníkem dotčeného majetku. Jelikož tato podmínka není v popisované situaci splněna, nelze s navrhovaným závěrem souhlasit.

3. Přenos ztrát z prodeje cenných papírů u podílových fondů při převodu obhospodařování na jinou investiční společnost

Předkládají: Ing. Aleš Cechel, daňový poradce č. osvědčení 2141

Ing. Tomáš Hlaváček, daňový poradce č. osvědčení 2399

Popis problému

Úvodem chceme zdůraznit, že předmětný příspěvek vychází ze znění zákona o daních z příjmů platného v současné době (z toho vyplývá, že popsána problematika je aktuální například pro zdaňovací období roku 2001). Domníváme se však, že obdobné problémy mohou vznikat v souvislosti s možným budoucím uplatňováním „starých ztrát“ vzniklých z titulu obchodování s cennými papíry proti obecnému základu daně, jak to předpokládá v současné době projednávaná novela ZDP.

Předmětem podnikání investičních společností je kolektivní investování vykonávané na základě povolení vydaného Komisí pro cenné papíry zahrnující mimo jiné také obhospodařování podílových fondů. Ustanovení § 5 odst. 2 zákona č. 248/1992 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, v platném znění, (dále jen „ZIS“) stanoví, že majetek shromážděný investiční společností v podílovém fondu je společným majetkem majitelů podílových listů. Tento majetek shromážděný v podílovém fondu je investiční společnosti svěřen do obhospodařování (§ 5 odst. 3 ZIS).

V případě převodu obhospodařování podílového fondu na základě § 37c odst. 1 ZIS (nucený převod) nebo na základě povolení Komise pro cenné papíry (např. prodej podniku investiční společnosti) dochází k tomu, že existující podílový fond bude obhospodařovat jiná investiční společnost než ta, která ho zřídila.

Současné právní předpisy specificky neupravují, zda je možné ztrátu z prodeje cenných papírů podílových fondů uplatnit v souladu s § 24 odst. 2 písm. r) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“), u podílových fondů, u kterých dojde k převodu obhospodařování na jinou investiční společnost.

Domníváme se, že ztráty z prodeje cenných papírů podílových fondů při převodu obhospodařování podílových fondů uplatnit lze, a to z níže uvedených důvodů.

Zdůvodnění

Majetek podílového fondu není majetkem investiční společnosti a tudíž není součástí majetku převáděného při prodeji podniku investiční společnosti. Majetek shromážděný investiční společností v podílovém fondu je společným majetkem majitelů podílových listů a je investiční společnosti pouze svěřen do obhospodařování.

Dle § 5 odst. 1 ZIS není podílový fond právnickou osobou. Z tohoto důvodu podílový fond nespĺňuje definici poplatníka daně z příjmů uvedenou v § 17 odst. 1 ZDP.

Z pohledu ZDP jsou však charakteristiky podílového fondu shodné s běžným poplatníkem, a to mimo jiné z následujících důvodů:

- U investiční společnosti vytvářející podílové fondy se základ daně stanoví samostatně za investiční společnost a odděleně za jednotlivé podílové fondy (§ 20 odst. 3 ZDP).
- Daňové povinnosti stanovené za jednotlivé podílové fondy nelze vzájemně kompenzovat mezi jednotlivými podílovými fondy ani mezi podílovými fondy a investiční společností (§ 38o ZDP).
- Za jednotlivé podílové fondy je investiční společnost povinna podat samostatná přiznání k dani z příjmů právnických osob (§ 38m odst. 6 ZDP).
- Sazba daně z příjmů právnických osob činí u podílového fondu 15%, stejně jako u investičního fondu a penzijního fondu (§ 21 odst. 2 ZDP).
- Základ daně stanovený odděleně za jednotlivý podílový fond lze snížit o rozdíl, o který v předchozím zdaňovacím období výdaje upravené dle § 23 ZDP převyšovaly jeho příjmy upravené podle § 23 ZDP.
- O tento rozdíl lze u jednotlivého podílového fondu snížit základ daně i v případě, kdy došlo k převodu obhospodařování podílového fondu na jinou investiční společnost (§ 20 odst. 3 ZDP).

V případě, že investiční společnost neplní své povinnosti v souladu se ZIS, rozhodne Komise pro cenné papíry o nuceném převodu obhospodařování podílového fondu na jinou investiční společnost (§ 37c odst. 1 ZIS). Podílový fond přitom nezaniká, ale dochází pouze ke změně jeho obhospodařovatele.

Domníváme se, že toto zákonem stanovené opatření k nápravě, o kterém může Komise pro cenné papíry rozhodnout (§ 37 odst. 1 písm. b) ZIS), by nemělo mít vliv na hodnotu majetku fondu, a to v podobě změny daňové povinnosti podílového fondu vyplývající ze zániku možnosti odečíst ztráty z prodeje cenných papírů.

Stejný daňový režim by měl být aplikován i v případě převodu obhospodařování podílového fondu uskutečněného na základě povolení Komise pro cenné papíry v jiných případech (např. prodej podniku investiční společnosti).

Navrhovaný závěr

Doporučujeme projednat v Koordinačním výboru a potvrdit, že ztráta z prodeje cenných papírů podílových fondů není přiřaditelná investiční společnosti, ale přímo podílovému fondu a dále, že ztráty z prodeje cenných papírů podílových fondů lze uplatnit v následujících zdaňovacích obdobích také v případě převodu obhospodařování podílového fondu na jinou investiční společnost. Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Odbor 54 MF s navrhovaným závěrem nesouhlasí, neboť zákon o daních z příjmů nepřipouští přenos ztráty z prodeje cenných papírů podílového fondu při převodu obhospodařování jeho majetku na jinou investiční společnost. Ztráta z prodeje cenných papírů podílových fondů není přiřaditelná investiční společnosti, neboť ZDP tuto situaci neřeší. Její řešení vyplývá ze stanoviska MF ze dne 20.června 2001, č.j. 394/55 498/2001, jehož opis je přílohou tohoto zápisu.

DPH

1. Zdanitelné plnění v případě dodání zboží s odkládací podmínkou přechodu vlastnického práva

Předkládá: Ing. Václav Pačesný, daňový poradce č. osvědčení 2987
Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce č. osvědčení 320

Popis problému

Na základě ustanovení § 445 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ObchZ“) se mohou při prodeji zboží na základě kupní smlouvy dle § 409 a násl. ObchZ strany písemně smluvit, že kupující nabude vlastnické právo později než předáním zboží (§ 443 ObchZ). Při smluvení odkládací podmínky nabytí vlastnického práva nabývá v souladu s ustanovením § 445 ObchZ kupující vlastnické právo teprve úplným zaplacením kupní ceny. Jedná se však o ustanovení dispozitivní povahy, takže smluvní strany se mohou dohodnout, že k nabytí vlastnického práva dojde v jiný smluvený okamžik. Pokud kupující nesplní odkládací podmínku nabytí vlastnického práva, může se stát, že přestože bylo zboží řádně předáno, ke změně vlastnického práva nikdy nedojde.

Ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) váže vznik zdanitelného plnění dodáním zboží na změnu vlastnického práva.

Zdanitelné plnění se dle ustanovení § 9 odst. 1 písm. a) ZDPH považuje za uskutečněné dnem dodání při prodeji zboží podle kupní smlouvy, v ostatních případech dnem převzetí nebo zaplacení zboží.

Navržený způsob řešení – zdanitelné plnění při dodání zboží

Domníváme se, že v souladu se zákonem je **přijímán následující výklad:**

Změna vlastnického práva je sice při dodání zboží jednou z podmínek uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu ustanovení § 2 odst. 2 písm. a) ZDPH,

datum uskutečnění zdanitelného plnění je však v případě **dobání zboží ve smyslu § 9 odst. 1 písm. a) ZDPH** definován jako den dobání zboží (pokud se jedná o případ kupní smlouvy podle Obchodního zákoníku) nebo den převzetí nebo zaplacení daného zboží (v ostatních případech). Tímto dnem se dle ustanovení § 9 odst. 1 ZDPH **zdanitelné plnění považuje za uskutečněné**. V případě dobání zboží s výhradou vlastnictví tak datum uskutečnění zdanitelného plnění zpravidla předchází okamžiku převodu vlastnického práva.

V důsledku tohoto výkladu tak mohou vzniknout určité pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění v případě, že **zboží** je (např. v důsledku nezaplacení kupujícím) **vráceno** prodávajícímu **aniž by kdy došlo k přechodu vlastnického práva**.

Vycházíme z předpokladu, že úmyslem obou stran bylo dodat zboží, k čemuž také došlo, a prodávající i kupující předpokládali, že zboží bude zaplaceno a poté bude také převedeno vlastnické právo ke zboží. Zcela stranou našich úvah pro tuto chvíli ponecháváme případy, které by mohly být posuzovány jako zakrytí skutečného stavu stavem formálně právním a bylo by proto na ně nezbytné aplikovat § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Ustanovení § 2 odst. 2 písm. a) ZDPH hovoří o dobání zboží, při kterém dochází ke změně vlastnického práva. Není zde uveden minulý čas (docházelo) ani dokonavý vid (dojde, došlo).

Dále je pak nezbytné, jak již bylo uvedeno výše, respektovat ustanovení § 9 odst. 1 ZDPH, ve kterém zákonodárce uvádí, kdy se považuje zdanitelné plnění za uskutečněné.

Nejen gramatický, ale např. i logický a teleologický výklad příslušných ustanovení ZDPH podle našeho názoru vede k níže uvedenému závěru.

Navržený způsob řešení - vrácení zboží v případě, že nedošlo ke změně vlastnictví

Pokud dojdeme k závěru, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo již dobáním zboží, je nezbytné jeho vrácení posuzovat podle ustanovení § 15 odst. 1 ZDPH. Toto ustanovení se týká opravy základu daně a výše daně a jeho použití není vázáno na přechod vlastnického práva, přestože při vrácení zboží nakoupeného bez výhrady vlastnictví zpravidla k převodu vlastnictví z kupujícího zpět na prodávajícího dochází.

Stejně tak není důležité, zda je vráceno celé plnění nebo pouze jeho část, např. z důvodu částečné úhrady kupní ceny. V obou případech se postupuje standardním způsobem dle ustanovení § 15 odst. 1 písm. a) ZDPH.

Analogicky se v případě snížení ceny podle ustanovení § 15 odst. 1 písm. b) ZDPH postupuje stejným způsobem, jaký se v obdobných případech použije u zboží prodávaného bez výhrady vlastnického práva. Zda došlo k úhradě kupní cenou již před opravou dle § 15 odst. 1 písm. b) ZDPH nebo ne nemá na opravu dle § 15 odst. 1 písm. b) ZDPH žádný vliv.

Oprava základu daně se provede ke dni vrácení zdanitelného plnění. V případě, že původní zdanitelné plnění bylo uskutečněno pro plátce, provede se oprava základu daně a výše daně vystavením daňového dobropisu dle § 13 ZDPH.

Závěr

Výše nastíněný problém je podle našeho názoru možné řešit výkladově a není nutné iniciovat změnu či upřesnění stávajících právních předpisů. Výklad Ministerstva

financí ČR je podle našich informací minimálně v zásadních otázkách totožný s naším názorem.

Návrh na opatření

Doporučujeme po projednání na Koordinačním výboru odsouhlasit a z důvodu právních jistot daňových subjektů publikovat, případně zařadit do metodických pokynů Ministerstva financí ČR níže uvedený text:

„I v případech, kdy je zboží prodáváno s výhradou vlastnictví a protože kupující nezplatí kupní cenu je mu zboží prodávajícím odebráno, je za předpokladu splnění ostatních podmínek zejména podle § 2 odst. 2 ZDPH (dodání zboží uskutečněné v tuzemsku a při podnikání) nezbytné **považovat zdanitelné plnění za uskutečněné podle § 9 odst. 1 písm. a) ZDPH dodáním zboží. Vrácení zboží se v těchto případech řeší opravou základu daně ve smyslu ustanovení § 15 odst. 1 písm. a) ZDPH, a to přesto, že ke změně vlastnického práva nikdy nedošlo.**“

Stanovisko MF

Odbor 18 MF s navrhovanými závěry souhlasí, neboť v popsaném případě jsou splněny podmínky pro použití § 15 odst. 1 písm. a) ZDPH, podle něhož může plátce opravit základ daně při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění. Jestliže došlo k dodání zboží a k jeho vrácení, i když nedošlo ke změně vlastnického práva, je možno podle § 15 odst. 1 ZDPH postupovat.

xx

Termín konání příštího jednání KV KDP byl předběžně dohodnut na 11.9.2002, Praha 1, pracoviště Lazarská 7, zasedací místnost č. 310, 3. patro, od 13.00 hodin, s tématickým zaměřením na otázky zdaňování v souvislosti s konkursním řízením; KDP předá podklady pro toto jednání nejpozději do 16.8.2002.

V Praze dne 30.8.2002

Ing. Stanislav Š p r i n g l ,
ředitel odboru 54

Příloha: Opis stanoviska MF č.j. 394/55 498/2001 ze dne 20.června 2001