

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 12.9.2001

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Projednání zápisu z jednání KV KDP dne 27.6.2001

a) k bodu 1 zápisu - projednání zápisu z jednání KV KPD dne 23.5.2001;

k dořešení problému s aplikací zajištění daně u výnosů z investičních instrumentů podle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 4 ZDP (bod 4 programu jednání KV KDP dne 11.4.2001); ŘO 39 Ministerstva financí, Ing. Špringl, přislíbil pomoc při zorganizování společné porady k této problematice,

b) k bodu 2 zápisu - připomínky KDP ke stanoviskům zaujatým MF k jednotlivým bodům programu předloženého KDP na program jednání KV KDP dne 27.6.2001; po posouzení připomínek uplatněných zástupci KDP se upřesňují a doplňují následující stanoviska MF

I. v části Daň z příjmů

ad 1) Zdaňování příjmů členů statutárních orgánů akciové společnosti po 1.1.2001

K namítnutému rozporu se stanoviskem odboru 18 k pojmu „úplata“ je přílohou č. 1 tohoto zápisu podrobný rozbor vztahu pojmů „odměna“ a „úplata“ pro účely aplikace § 6 a § 25 odst. 1 písm. d) ZDP, vydaný odborem 15 pod č.j. 152/50 794/2001.

ad 2) Problematika úroků z půjček a úvěrů poskytnutých zahraničnímu věřiteli.

S ohledem na očekávané stanovisko Ústavu státu a práva, vyžádané KDP, bude tato problematika znovu přeložena na program příštího jednání KV KDP.

ad 4) Daňová problematika sloučení a převzetí jmění společností podle novelizované legislativy

Stanovisko MF:

U zanikající společnosti je část zdaňovacího období mezi rozhodným dnem, pokud jím není první den kalendářního nebo hospodářského roku, a jejím zánikem, součástí zdaňovacího období podle § 17a písm. c) ZDP nástupnické společnosti. Za této situace není u zanikající společnosti splněna základní podmínka pro zjištění základu daně podle § 23 ZDP, t.j. znalost hospodářského výsledku nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji za část zdaňovacího období mezi rozhodným dnem a dnem jejího zániku, neboť podle § 3 odst. 2 zákona o účetnictví končí její poslední účetní období dnem předcházejícím rozhodnému dni.

Proto i s ohledem na ustanovení § 40 odst. 1 ZSDP, podle něhož je daňové přiznání povinen podat každý, komu tato povinnost vzniká v souladu s tímto zákonem nebo zvláštním předpisem, nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve, má v daném případě přednost speciální právní úprava stanovená v § 38m odst. 3 písm. a) ZDP, t.zn., že právní nástupce daňového subjektu, byť zaniklého bez likvidace, přiznání podle § 40 odst. 8 ZSDP za část zdaňovacího období mezi rozhodným dnem a dnem jeho zániku nepodává.

Z těchto důvodů jsou dílčí řešení navrhovaná pod bodem 2.2. bezpředmětná.

Se způsobem zdanění doplatků na dorovnání a vypořádání, navrženým v bodě 2.3., odbor 15 MF souhlasí s tím, že nabývací cenu obchodního podílu (akcií) nelze považovat za daňový výdaj neboť se nejedná o prodej obchodního podílu (akcií), a proto je nutno postupovat ve smyslu § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů.

ad 5) Odměňování zaměstnanců prostřednictvím opcí na nákup cenných papírů či poskytování cenných papírů za cenu nižší než obvyklou po 1.1.2001

S požadavkem zástupců KDP na vypuštění posledního odstavce nelze souhlasit, neboť vyjadřuje jedinou možnost jak řešit daňové aspekty nově vznikajících specifických forem odměňování zaměstnanců.

V závěru stanoviska se doplňuje nový odstavec:

Se závěry předkladatelů v části 3. Příjmy z držby a převodu nabytých cenných papírů, odbor 15 MF souhlasí s tím, že při prodeji nebo vrácení akcie nabyté zaměstnancem od zaměstnavatele za zvýhodněnou cenu (nejedná se o zaměstnanecké akcie) do 6 měsíců od nabytí, kdy zaměstnanci byl zdaněn rozdíl mezi tržní hodnotou akcie a její cenou při prodeji ve smyslu § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů, není daňovým výdajem celá tržní hodnota akcie, ale uvedený rozdíl mezi tržní cenou a kupní cenou akcie se posoudí ve smyslu § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů. Bude-li akcie vrácena zaměstnavateli, za cenu vyšší než kolik činila její tržní hodnota při prodeji zaměstnanci, bude rozdíl mezi původní tržní hodnotou a částkou vyplacenou zaměstnavatelem, příjmem podle § 6 zákona o daních z příjmů.

II. v části Daň z přidané hodnoty

ad 1) Prodej cenných papírů zahraničnímu subjektu tuzemcem z hlediska zákona o DPH

Na základě připomínky KDP se stanovisko odboru 18, týkající se zdaňování prodeje cenných papírů obecně, zužuje na postup při prodeji zaknihovaných cenných papírů

c) se závěry Ministerstva financí k ostatním projednaným bodům programu KV KDP dne 27.6.2001, vyslovili zástupci KDP souhlas. ŘO 39, Ing. Špringl, projedná do příštího jednání KV KDP zastoupení MF a GŘ cel na činnosti společné pracovní skupiny k otázkám uplatňování převodních cen.

2. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

Daň z příjmů

1. Podmínky uplatnění odčitatelné položky 15 % podle § 34, odst. 3, písm. c) zákona o daních z příjmů

Předkládá: Ing. Libuše Dobrá, daňový poradce číslo osvědčení 257

I. Popis problematiky

V tomto příspěvku se chci zabývat problematikou stanovení jednoznačných podmínek, za nichž je možné u nově pořizovaného hmotného majetku uplatnit odčitatelnou položku 15 % ze vstupní ceny podle § 34, odst. 3, písm. c) zákona o daních z příjmů. Výklad správce daně k této problematice jsou odlišný od výkladů právníků a daňových poradců, a dochází tedy k právní nejistotě daňových subjektů a správců daně, v souvislosti praktickým uplatňováním tohoto ustanovení.

II. Podmínky uplatnění odpočtu, jak vyplývají z § 34, odst. 3, písm. c) ZDP

1. jedná se o třídící a úpravářská zařízení na zhodnocení druhotných surovin
2. zařízení jsou uvedena v oddíle 29 standardní klasifikace produkce
3. pomocí těchto zařízení jsou zpracovány druhotné suroviny uvedené ve skupinách 37.10 a 37.20 standardní klasifikace produkce
4. daňový subjekt je prvním vlastníkem zařízení.

III. Problémy aplikace ustanovení

V souvislosti s bodem č. 1 předchozího odstavce vzniká výkladový problém pojmu "třídící a úpravářské zařízení", který není v rámci zákona o daních z příjmů, ani jiných evidencí, nijak specifikován.

V oddíle standardní klasifikace produkce 29 - Stroje, přístroje a zařízení jinde neuvedené, na který se ustanovení zákona o daních z příjmů odkazuje, jsou uvedeny následující skupiny strojů, přístrojů a zařízení:

- 29.1 Stroje pro výrobu a užití mechanické energie
- 29.2 Stroje a zařízení pro všeobecné účely
- 29.3 Stroje pro zemědělství a lesnictví
- 29.4 Obráběcí stroje
- 29.5 Stroje pro určitá hospodářská odvětví
- 29.6 Zbraně a munice
- 29.7 Přístroje pro domácnost

Z toho vyplývá, že zde nejsou vůbec specifikována ani nijak vyčleněna třídící ani úpravářská zařízení. Není zde určeno, která přesně to jsou. Pokud vezmeme v úvahu dílčí položky jednotlivých skupin strojů, přístrojů a zařízení, jsou zde uvedeny takto: motory, turbíny, čerpadla, kompresory, ventilátory, kohouty, ventily, ložiska, hřídele, pece, hořáky, zvedací a dopravní zařízení, chladicí, větrací a klimatizační zařízení, plynové generátory, filtrační přístroje, destilační zařízení, stroje k čištění lahví, balicí stroje, osobní váhy, přístroje a zařízení k vážení, hasicí přístroje, odstředivky, prodejní automaty, laboratorní zařízení, myčky nádobí, traktory, sekačky na trávu, stroje pro sklizňové práce, soustruhy a obráběcí stroje, stroje ke kování, frézy, ruční nářadí, stroje pro pájení a svařování, stroje

pro metalurgii, pro hlubinné dolování, pro práci se zeminou, pro zpracování tabáku, pro tkaní a pletení textilu, šicí stroje, pračky pro velkoprádelny, stroje pro výrobu a úpravu papíru, vazbu knih, ofsetové a tiskařské stroje, ždímačky, formovací rámy, zbraně a veškeré přístroje pro domácnost.

Širším výkladem uvedeného ustanovení lze dospět k závěru, že kterákoliv zde uvedená zařízení, pokud slouží nějakým způsobem k úpravě a třídění druhotných surovin nebo jsou součástí technologického postupu při zpracování druhotných surovin, by mohla být ta, na která se vztahuje právě § 34, odst. 3, písm. c) ZDP.

Příklad:

Daňový subjekt má živnostenské oprávnění na zpracování druhotných surovin a jinou činnost nevykonává. Zpracování druhotných surovin se realizuje na základě technologického postupu za pomoci technologického zařízení, které se skládá např. ze tří lisů, páračky, sigmatestu, vysokozdvížného vozíku s přídatným zařízením pro netypická břemena a z váhy, vše zařazeno v SKP 29. Dále využívá kontejnery zařazené v SKP 34, nákladní auto zařazené v SKP 34 a počítač s tiskárnou zařazený v SKP 30.

Daňový subjekt v souladu s výše uvedeným výkladem uplatní u lisů, páračky, sigmatestu, vysokozdvížného vozíku a váhy 15 %, protože se jedná o kompletní zařízení na zhodnocení druhotných surovin a všechny položky jsou zařazeny v SKP 29. U nákladního auta, kontejnerů a počítače s tiskárnou uplatnil 10 %, neboť nejsou zařazeny v oddíle SKP 29.

Např. v případě paketovacího lisu, který je výrobcem zařazen pod SKP 29.55.11 jako stroj pro výrobu a konečnou úpravu papíru, kartonu a lepenky, je možno uplatnit 10% u daňového subjektu, který se bude zabývat výrobou papíru, avšak pokud bude zakoupen u subjektu, kde se používá pro zpracování druhotných surovin, uplatní se 15 %.

Pokud by totiž tomu tak nebylo a výklad by byl takový, že každé jednotlivé zařízení by mělo speciálně sloužit jen k třídění a úpravě druhotných surovin, pak by z těchto zařízení v oddíle SKP 29 nepřicházelo v úvahu žádné zařízení a ustanovení § 34, odst. 3, písm. c) by pak nemělo vůbec žádný smysl. Takovýto výklad určitě zákonodárce neměl na mysli, protože tímto ustanovením chtěl vlastně zvýhodnit, jak se domnívám, daňové subjekty, zabývající se zpracováním druhotných surovin.

Zároveň se domnívám, že takovým pomocným vodítkem k tomuto problému je, že je třeba v každém případě vycházet z předmětu činnosti daňového subjektu, a tedy pokud má zapsán předmět činnosti např. "zpracování druhotných surovin", které skutečně zhodnocuje, o výše uvedeném způsobu výkladu by již nemělo být pochyb.

I. IV. Návrh opatření

Vzhledem k tomu, že správce daně by při posuzování uplatněného odpočtu 15 % v souladu s výše uvedeným výkladem mohl mít jiný názor, navrhuji podmínky nároku na tento odpočet velmi přesně vymezit, především z důvodu právní jistoty daňových subjektů, zabývajících se zpracováním druhotných surovin, kdy se očekává, že tato zařízení budou pořizovat i v budoucnu a budou chtít legálně využít zvýšenou možnost odpočtu 15 %.

Především je nutno ze strany tvůrce zákona vyjasnit:

- a) zda má jít jen o zvýhodnění konkrétních jednotlivých strojů, které jsou určeny pro třídění a úpravu u daňového subjektu, který se zabývá zpracováním druhotných surovin, s odkazem na konkrétní technické parametry těchto strojů,
- b) zda má jít o zvýhodnění jednotlivých strojů, které konkrétně třídí a upravují, přitom jsou prvotně určeny pro jiné účely, u daňového subjektu, který se zabývá zpracováním druhotných surovin, a pak je zde otázka odborného posouzení správce daně na místě samém,
- c) nebo má jít o zvýhodnění celého technologického zařízení na třídění a úpravu druhotných surovin daňového subjektu, který se zabývá zpracováním druhotných surovin, přitom část strojů například třídí, část upravuje a část tomuto procesu jen napomáhá.

Po projednání na Koordinačním výboru doporučuji výklad k problematice, popsané v tomto příspěvku, zapracovat do některého z pokynů řady "D", případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko MF:

Odbor 15 MF souhlasí s přístupem uvedeným pod písm. a) Návrhu opatření v části IV předloženého příspěvku. Nesouhlasí však s přístupem uvedeným pod písm. b), neboť zákon o daních z příjmů stanoví, že se jedná o zařízení na zhodnocení druhotných surovin, pomocí nichž jsou zpracovány druhotné suroviny. K písm. c) odbor 15 MF připomíná, že pokud se jedná o soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením ve smyslu § 26 odst. 2 ZDP, je nutno postupovat podle § 34 odst. 3 ZDP.

2. Prodej obchodního podílu

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

1. Popis problému

S účinností od 1.1.2001 bylo novelou zákona o dani z příjmů (dále jen „ZDP“) zákonem č. 492/2000 Sb. vypuštěno z ustanovení § 25 odst. 1 písm. m) ZDP, že za daňově neuznatelný výdaj (náklad) se považuje také nákup obchodního podílu na obchodní společnosti nebo družstvu. Uvedené omezení nebylo přeneseno do žádného jiného písmene ustanovení § 25 odst. 1 ZDP. Je otázkou, jaký závěr je možné z této změny dovodit.

2. Daňové posouzení

2.1. Poplatníci účtující v soustavě podvojného účetnictví

Obecně se domníváme, že uvedená změna není relevantní z pohledu poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví. Z hlediska platných postupů účtování (Opatření MF ČR č.j.: V/20 100/1992) je zřejmé, že v případě nákupu obchodního podílu, případně podílu na družstvu, není obecně možné zaúčtovat takový účetní případ do nákladů, nýbrž je nutné účtovat do aktiv. Vyjdeme-li z toho, že v souladu s § 23 odst. 2 a 10 ZDP se v zásadě vychází při zjišťování základu daně z účetnictví poplatníka, pokud není v ZDP či v jiném právním předpise stanoveno jinak, neměla

by výše uvedená změna v § 25 odst. 1 písm. m) ZDP být z tohoto pohledu jakkoliv významná.

Závěr:

V případě poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví bude nabývací cena obchodního podílu, případně podílu na družstvu, daňově uznatelným nákladem až v okamžiku jeho případného prodeje, přičemž je nutné respektovat omezení stanovené § 24 odst. 2 písm. w) ZDP.

2.2, Poplatníci, kteří nejsou účetní jednotkou a příjmy z prodeje obchodních podílů a podílů na družstvu zdaňují dle § 10 ZDP

Výše popsaná změna v ustanovení § 25 odst. 1 písm. m) ZDP nebude relevantní taktéž z pohledu poplatníků, kteří zdaňují příjmy z prodeje obchodních podílů a podílů na družstvu dle § 10 ZDP. V uvedeném případě totiž platí, že tyto poplatníci mohou uplatnit pouze výdaje na dosažení příjmů, nikoliv na jejich zajištění a udržení (viz § 10 odst. 4 ZDP). Z toho obecně vyplývá, že v případě těchto poplatníků nepřipadá do úvahy, aby výdaj byl uplatněn dříve, než bude dosažen příjem.

Závěr:

V případě poplatníků zdaňujících příjmy z prodeje obchodních podílů nebo podílů na družstvu dle § 10 ZDP platí z hlediska zahrnování nabývací ceny obchodního podílu nebo podílu na družstvu do základu daně stejný systém, jaký byl uplatňován do 31.12.2000. To obecně znamená možnost zahrnovat nabývací cenu obchodního podílu nebo podílu na družstvu do výdajů nejdříve v okamžiku docílení příjmu. Při tom je samozřejmě nutné respektovat ustanovení § 10 ZDP o stanovení základu daně v tomto případě, a to včetně kompenzace ziskových a ztrátových operací z titulu prodejů obchodních podílů nebo podílů na družstvu v rámci jednoho kalendářního roku (viz pokyn MF ČR D-190 k § 10 odst. 4).

2.3. Poplatníci účtující v soustavě jednoduchého účetnictví

V případě poplatníků účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví je situace částečně složitější. V případě těchto daňových subjektů totiž dle našeho názoru nelze z postupů účtování pro jednoduché účetnictví podnikatelů (viz opatření MF ČR č.j. 281,283/77 411/2000) dovodit, že by výdaj z titulu nákupu obchodního podílu nebo podílu na družstvu musel být zahrnován do výdajů daňově nerelevantních. Z tohoto pohledu se domníváme, že je nutné uvedenou otázku posuzovat z pohledu úpravy základu daně popsanou v ZDP. Z této úpravy je možné dovodit, že výdaj na nákup obchodního podílu nebo podílu na družstvu není již s účinností od 1.1.2001 výslovně uveden mezi výdaji, které se nezahrnují do základu daně. Je fakt, že v ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) ZDP je uvedeno, že výdajem je také nabývací cena obchodního podílu na obchodní společnosti nebo družstvu při jeho prodeji, a to jen do výše příjmů z jeho prodeje (pomíjíme problematiku opce, která je z tohoto pohledu nerelevantní). Domníváme se však, že toto ustanovení je z pohledu popisované problematiky nerelevantní, a to z těchto důvodů:

a) Ustanovení § 24 odst. 2 ZDP obsahuje výčet, který je příkladný, nikoliv úplný. Z toho vyplývá, že mohou obecně existovat i jiné daňově relevantní výdaje, které však nejsou uvedeny v § 24 odst. 2 ZDP. Již zmíněné ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) ZDP je dle našeho názoru aplikovatelné na případy, kdy obchodní podíl, případně podíl na družstvu, bude prodán v tom samém zdaňovacím období, kdy byl nakoupen. Domníváme se však, že ustanovení § 24 odst. 2 ZDP nebrání uplatnění

výdaje z titulu nákupu obchodního podílu nebo podílu na družstvu také v jiném případě, než je případ popsáný v tomto ustanovení.

b) Úprava posuzování příjmů a výdajů týkajících se obchodních podílů a podílů na družstvech byla do 31.12.2000 v zásadě identická s posuzováním příjmů a výdajů týkajících se cenných papírů (pro tyto účely pomíjíme speciální difference v posuzování ztráty s obchodováním s cennými papíry popsané v § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, které jsou z tohoto pohledu nerelevantní). Tato úprava mimo jiné zahrnovala také vylučování pořizovací ceny cenného papíru z daňově relevantních nákladů speciálním ustanovením písmene c) uvedené v ustanovení § 25 odst. 1 ZDP. Tato úprava byla analogická s úpravou § 25 odst. 1 písm. m) ZDP ve znění platném do 31.12.2000. Z toho lze dle našeho názoru dovodit, že úprava stanovování základu daně v případě prodeje cenných papírů uvedená v § 24 odst. 2 písm. r) a ze) ZDP nebyla dostačující a bylo nutné zcela jednoznačně vyloučit pořizovací cenu z daňově relevantních nákladů speciálním ustanovením § 25 odst. 1 ZDP. Speciální ustanovení § 25 odst. 1 písm. c) ZDP platné pro cenné papíry bylo i po 1.1.2001 v ZDP zachováno (pro tyto účely pomíjíme, že pořizovací cenu, na kterou se daně ustanovení odvolává, v zákoně o účetnictví v současném znění není upravena).

Z výše uvedených skutečností je možné dle našeho názoru dovodit, že tím, že obdobná úprava byla vyloučena z ustanovení § 25 odst. 1 písm. m) ZDP, došlo s účinností od 1.1.2001 k věcné změně v uplatňování výdajů na pořízení obchodních podílů a podílů na družstvech. V této souvislosti vycházíme ze zásady potvrzené také nálezem Ústavního soudu a sice, že nelze obecně vycházet z toho, že určitá změna v platném právním předpisem je pouze změnou potvrzující a že podobný závěr bylo možno dovodit před touto změnou (viz například *Nález Ústavního soudu ČR II. ÚS 487/2000 ze dne 11.4.2001 publikovaný v příloze časopisu Soudní rozhledy 6/2001 - Z aktuálních nálezů Ústavního soudu 3/2001 na str. 33*).

Jednoduše řečeno, výše popsaná změna v § 25 odst. 1 písm. m) ZDP musela mít určitý důvod a tím důvodem nemůže být obecně nic jiného než jiný systém uplatňování výdajů na pořízení obchodních podílů a podílů na družstvech.

Z výše uvedených skutečností je možné dojít k značně překvapivému závěru, a sice, že náklady na pořízení obchodního podílu, případně podílu na družstvu, mohou být v případě poplatníků účtujících v jednoduchém účetnictví daňově uznatelným nákladem již v okamžiku vynaložení, to je zaplacení. Duplicitnímu uplatnění tohoto výdaje v okamžiku prodeje obchodního podílu nebo podílu na družstvu na základě § 24 odst. 2 písm. w) ZDP brání druhá věta ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Vycházíme z toho, že takový postup nevylučuje ustanovení § 25 odst. 1 ZDP a výdaje uvedené v § 24 odst. 2 ZDP nejsou úplným, nýbrž příkladným výčtem daňově uznatelných výdajů. Z judikatury vyplývá, že za této situace je nutné zkoumat splnění podmínky pro daňovou uznatelnost stanovenou v § 24 odst. 1 ZDP (viz *rozsudek Krajského soudu v Brně č.j.: 30 Ca 57/98-25 ze dne 2.2.2000 publikovaný v Bulletinu KDP ČR 9/2000 na str. 19*). Je samozřejmé, že prokázání splnění této podmínky bude v souladu s § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSPD“) plně na daňovém subjektu a dále že obecně musí být respektována veškerá ustanovení zamezující obcházení a nedodržování právních předpisů (viz např. § 23 odst. 7 a 10 ZDP a § 2 odst. 7 ZSPD). Na druhé straně je možné si představit situaci, kdy bude například podíl na družstvu nebo obchodní společnosti nakoupen za účelem jeho prodeje se ziskem

v následujících zdaňovacích obdobích (obdobně jako například zboží). Domníváme se, že v obdobných případech podmínka uvedená v § 24 odst. 1 ZDP byla obecně splněna.

V této souvislosti bychom chtěli zdůraznit, že jsme si vědomi, že výše uvedený závěr není v obecném souladu s logikou zdaňování. Vycházíme však z opakovaných závěrů Ústavního soudu ČR, že je vždy nutné vycházet a respektovat znění platné právní úpravy a její případné nedokonalé či nepřesné znění, musí vždy jít na úkor státu a nikoliv na úkor daňových subjektů (viz *Nález Ústavního soudu ČR II. ÚS 487/2000 ze dne 11.4.2001 publikovaný v příloze časopisu Soudní rozhledy 6/2001 - Z aktuálních nálezů Ústavního soudu 3/2001 na str. 33, případně nález Ústavního soudu ČR sp. zn. II. ÚS 485/98 ze dne 30.11.1999 (publikovaný například v časopise Judikatura Ústavního soudu ČR 1/2000, str.12).*

Závěr:

Na základě výše uvedených skutečností je možné uzavřít, že ze změny v § 25 odst. 1 písm. m) ZDP vyplývá, že s účinností od 1.1.2001 je nabývací cena obchodního podílu, případně podílu na družstvu, daňově uznatelným nákladem v okamžiku nákupu (vynaložení výdaje). Ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) ZDP bude aplikovatelné v situaci, kdy obchodní podíl nebo podíl na družstvu bude prodán v tom samém zdaňovacím období, kdy byl nakoupen. Daňová uznatelnost výdaje na pořízení obchodního podílu bude dále podmíněna splněním ostatních souvisejících ustanovení (t.j. v daném případě především § 23 odst. 7 a 10 ZDP a § 24 odst. 1 ZDP a § 2 odst. 7 ZSPD).

3. Závěr:

1) Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výklady k popsané problematice, jak jsou souhrnně popsány v jednotlivých závěrech části 2. *Daňové posouzení* tohoto příspěvku, zapracovat do některého z pokynů řady "D", případně publikovat jiným vhodným způsobem.

2) V rámci legislativního procesu zvážit úpravu popsanou v ZDP, která by zcela jednoznačně znemožnila výklad uvedený pod bodem 2.3. *Poplatníci účtující v soustavě jednoduchého účetnictví.*

Stanovisko MF:

Nesouhlas s navrhovaným závěrem, neboť podle platného znění § 24 odst. 2 písm. w) ZDP se nadále jedná o daňový výdaj, a to do výše příjmů, až v okamžiku prodeje, nikoliv nákupu.

3. Problematika výdajů na dosažení příjmů a vstupní ceny u majetku pořízeného na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku

Předkládá: Ing. Jaroslava Dojivová Netíková, daňový poradce č. osvědčení 36

1. Popis problému

A)

V praxi se často stává, že občan pořizuje majetek na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku. Pokud tento majetek prodává a příjmy z prodeje nejsou osvobozeny dle § 4 zákona č. 586/92 Sb., zákona

o daních z příjmů, je povinností poplatníka příjem zdanit. Dle § 10 odst. 4 výše citovaného zákona je základem daně příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Co se považuje za výdaje prokazatelně vynaložené neřeší ani následující ustanovení § 10.

Příklad:

Poplatník (občan) pořídí automobil na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého majetku. Po ukončení smlouvy odkoupí předmět za 1.220,-- Kč. Takto pořízený automobil prodá do jednoho roku od jeho koupě. Jsou náklady prokazatelně vynaložené na dosažení příjmu z prodeje kupní cena nebo celková cena finančního leasingu (t.j. všechny splátky nájemného a kupní cena předmětu, popř. poplatek za sepsání smlouvy)?

Navrhované řešení:

Dosahuje-li poplatník příjmy dle § 10 z majetku, který byl pořízen na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého majetku, jsou výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení celkové náklady související s pronájmem a koupí tohoto majetku.

B)

Poplatník pořídí majetek, který není součástí obchodního majetku, na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí majetku. Po ukončení pronájmu a odkoupení majetku se rozhodne tento majetek vložit do obchodního majetku. Ustanovení § 29 odst. 1 zákona č. 586/92 Sb., zákona o daních z příjmů, říká, co se rozumí vstupní cenou hmotného majetku, avšak případ, kdy dojde k řádnému ukončení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí majetku zde neřeší. Pokud však vezmeme v úvahu, že jde o úplatné pořízení majetku, je nutno přiměřeně aplikovat ustanovení § 29 odstavce 1 písm. a) výše uvedeného zákona. Toto ustanovení řeší stanovení vstupní ceny v případě odkoupení majetku bezprostředně po předčasném ukončení smlouvy o finančním pronájmu. Budeme-li aplikovat toto ustanovení pro stanovení vstupní ceny majetku vloženého do obchodního majetku po řádném ukončení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí majetku, musíme dojít k závěru, že vstupní cenou není pouze kupní cena majetku, ale též nájemné, neboť nebylo výdajem dle § 24.

Navrhované řešení:

Vstupní cena hmotného majetku pořízeného na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku a nebyl součástí obchodního majetku je pořizovací cena zvýšená o splátky nájemného.

Závěr:

Po projednání v Koordinačním výboru doporučuji výše uvedené výklady zapracovat do některého z pokynů rady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko MF:

Odbor 15 MF souhlasí s navrženým řešením k části A). Nesouhlasí však s návrhem řešení k části B), jelikož nemá zákonnou oporu; navrhovaného postupu lze dosáhnout pouze novelou ZDP, nikoliv jeho výkladem.

4. Problematika zdaňování částek vyplácených z titulu snížení základního kapitálu v návaznosti na způsob jejich zaúčtování

Předkládá: Ing. Jana Skálová, daňový poradce č. osvědčení 332
Ing. Jiří Škampa, daňový poradce č. osvědčení 3
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osvědčení 1757

1. Popis problému

V tomto příspěvku se bude zabývat problematikou zdaňování částek vyplácených z titulu snížení základního kapitálu společníkům. Otázka způsobu zaúčtování částek vyplácených společníkům z titulu snížení základního kapitálu byla již v roce 1999 často diskutována (viz Ryneš, P., Snížení základního jmění s výplatou akcionáři, časopis Účetnictví 8/99, str. 22-25) a byla také předmětem jednání Koordinačního výboru. Způsob zaúčtování v případě snižování základního kapitálu akciové společnosti je v současné době již jednoznačně upraven v platných právních předpisech. V úvodních ustanoveních Čl. XV odst. 6 postupů účtování pro podnikatele (dále je „ÚOÚP“) je jednoznačně zakotveno, že v případě výplaty částek v souvislosti se snižování základního kapitálu akciové společnosti je u společníka (akcionáře) nutné přijatou částku zaúčtovat do ostatních finančních výnosů. Případné snížení hodnoty akcií pod cenu pořízení v důsledku snížení základního kapitálu se má vyjádřit vytvořením opravné položky.

V této souvislosti vzniká otázka, jak je nutné posuzovat částku vyplacenou z titulu snížení základního kapitálu na straně příjemce - akcionáře, které se chceme věnovat v tomto příspěvku.

2. Daňové posouzení

Výslovně je tato otázka v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) řešena s účinností od 1.1.2001 pouze v případě, kdy předtím, než došlo ke snížení základního kapitálu, byl tento základní kapitál zvýšen z fondů vytvořených ze zisku dle § 144 nebo § 208 obchodního zákoníku (dále jen ObchZ). V těchto případech se uvedená částka považuje za samostatný základ daně, který má být obecně zdaňován 15 % srážkovou daní, případně modifikovanou příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, pokud je společník daňovým nonrezidentem (viz § 36 odst. 1 písm. b) bod 3. ZDP a § 36 odst. 2 písm. a) bod 9 ZDP). Vzniká však otázka, jak tyto příjmy posuzovat v případech, na které se nevztahují ustanovení ZDP citovaná v předchozí větě a dále jak měly být tyto případné příjmy obecně posuzovány do 31.12.2000.

Domníváme se, že v uvedeném případě se jedná o částky, které nejsou zahrnovány do základu daně na základě ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP a to z těchto důvodů:

Vycházíme z toho, že při stanovování obecného základu daně se v zásadě vychází z účetního hospodářského výsledku, případně z rozdílu mezi příjmy a výdaji (viz § 23 odst. 2 a 10 ZDP). Tento hospodářský výsledek je dále upravován dle jednotlivých ustanovení ZDP, případně dle jiného zvláštního právního předpisu (například zákon o cestovních náhradách). Úpravy dle ZDP v tomto případě představují jakýsi matematický vzoreček, prostřednictvím kterého je vypočítáván základ daně (určité částky se připočtou, jiné se odečtou). Uvedené úpravy nemusí být vždy v souladu s filozofií a logikou zdaňování (ta v ZDP není nijak právně

kodifikována), což ostatně potvrdilo v některých z předchozích příspěvků samo MF ČR (viz např. *Stanovisko MF ČR k příspěvku Ing. Marie Konečné, Ing. Jiřího Škampy a Ing. Jiřího Nesrovnala, Daňové důsledky prodeje podniku od 1.1.2001 zveřejněné v Bulletinu KDP ČR 7-8/2001 na str. 2.*). Jedna z těchto úprav zakotvená v již zmíněném ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP upravuje účetní hospodářský výsledek tak, že z něj vylučuje (odečítá) částky zaúčtované do příjmů (výnosů), pokud souvisejí s výdaji (náklady) neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to maximálně do výše těchto neuznaných výdajů (nákladů) v předchozím zdaňovacím období. Které výdaje (náklady) jsou daňově neuznatelnými uvádí příkladmo § 25 odst. 1 ZDP. Pod písmenem c) tohoto ustanovení je mimo jiné uvedena pořizovací cena cenného papíru, pod písmenem b) výdaje na zvýšení základního kapitálu a konečně pod písmenem m) plnění ve prospěch vlastního kapitálu. Z celé konstrukce ustanovení § 25 odst. 1 ZDP vyplývá, že jsou zde uvedeny daňově neuznatelné částky, které v jednotlivých konkrétních případech nemusejí být náklady v účetním slova smyslu. Mimo již zmíněné případy se jedná například o podíly na zisku (viz § 25 odst. 1 písm. e) ZDP). Je tedy možné uzavřít, že v § 25 odst. 1 ZDP jsou příkladmo uvedeny některé náklady, které ZDP nepovažuje za daňově relevantní bez ohledu na to, zda tyto náklady jsou vždy i náklady (případně výdaji) v účetním slova smyslu. Jestliže je pod písmenem c) uvedena také pořizovací cena cenného papíru, pod písmenem b) výdaje na zvýšení základního kapitálu a pod písmenem m) jsou uvedena plnění ve prospěch vlastního kapitálu, je možné pro námi popisovanou otázku dovodit tento závěr:

Závěr

V případě snižování základního kapitálu bude částka vyplacená společníkovi (akcionáři) na jeho straně vyloučena ze základu daně na základě ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. Částka, která nebude zahrnována do základu daně, je omezena pořizovací cenou cenného papíru (viz § 25 odst. 1 písm. c) ZDP), případně částkou, o kterou byl zvyšován základní kapitál či bylo plněno ve prospěch vlastního kapitálu (viz § 25 odst. 1 písm. b) a m) ZDP). Výše uvedený závěr se samozřejmě od 1.1.2001 nevztahuje na ty případy, které jsou s účinností od 1.1.2001 zdaňovány srážkovou daní (viz § 36 odst. 1 písm. b) bod 3 ZDP a § 36 odst. 2 písm. a) bod 9 ZDP).

3. Závěr:

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výklad k popsané problematice, jak je souhrnně uveden v závěru části 2. *Daňové posouzení* tohoto příspěvku, zapracovat do některého z pokynů řady "D", případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko MF:

Stanovisko odboru 15 MF k této problematice, řešené na KV KDP již v roce 1999, se nemění, neboť od této doby nebyla novelizována související ustanovení ZDP, a to i v návaznosti na § 24 odst. 7 zákona.

5. Daňová problematika osvobození příjmů z prodeje cenných papírů od daně z příjmů fyzických osob

Předkládá: Ing. Aleš Cechel, daňový poradce č. osvědčení 2141
Ing. Aleš Zídek, daňový poradce č. osvědčení 3016

Popis situace

Novela obchodního zákoníku přinesla podstatné změny procesů spojených s přeměnami společností. V návaznosti na novelu obchodního zákoníku byly provedeny i úpravy v zákoně o daních z příjmů. Úpravy s sebou nedílně přinesly i určité nejasnosti.

Pro zjednodušení výkladu bude popis problematických oblastí odkazovat pouze na sloučení, nicméně problémy se analogicky vyskytují i u ostatních forem přeměn společností (t.j. převod jmění na společníka, rozdělení a změna právní formy společnosti). Následující argumentace vychází ze situace, kdy se obchodní společnost B (zanikající společnost) slučuje do obchodní společnosti A (nástupnická společnost). Obě společnosti jsou 100% vlastněny fyzickými osobami.

Nezabýváme se všemi právními aspekty sloučení. Vybíráme pouze ty, které jsou důležité pro daňové posouzení transakce.

Rozbor problematiky

2.1 Osвобоzení příjmů z prodeje cenných papírů při sloučení společnosti s ručením omezeným do akciové společnosti

PROBLÉM: Za jakých podmínek bude osvobozen příjem z prodeje cenných papírů, které nabyt společník zanikající společnosti B (společnost s ručením omezeným, zanikající společnost), která se slučuje do společnosti A (akciová společnost, nástupnická společnost)?

- § 4 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů stanoví, že příjmy z převodu účasti na obchodních společnostech, nejde-li o prodej cenných papírů, jsou osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob, přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem 5 let.
- V případě příjmů z prodeje cenných papírů jsou, podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny příjmy z prodeje cenných papírů, pokud doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů přesahuje 6 měsíců.
- V § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů se dále uvádí, že osvobození od daně z příjmů fyzických osob se nevztahuje na příjmy z prodeje cenných papírů, které nabyt společník společnosti s ručením omezeným při přeměně obchodní společnosti na akciovou společnost podle § 69 zvláštního zákona, kterým je v tomto případě obchodní zákoník, a to do 5 let od nabytí těchto cenných papírů. Přeměna podle § 69 obchodního zákoníku zahrnuje fúzi, převod jmění na společníka, rozdělení a změnu právní formy společnosti.
- Doba 5 let mezi nabytím a převodem cenného papíru se dále podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů zkracuje o dobu, po kterou poplatník byl společníkem obchodní společnosti před změnou právní formy této společnosti na akciovou společnost.
- Ze současného znění § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů tedy vyplývá, že při přeměně obchodní společnosti na akciovou společnost začíná dnem nabytí akcií v akciové společnosti znovu běžet pětiletý test během něhož nejsou případné příjmy z prodeje cenných papírů nabytých společníkem zaniklé společnosti B s.r.o. osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob. Pouze v případě jedné formy přeměny společností (tj. změny právní formy) se do této doby započítává doba, po

kteřou byl poplatník společníkem obchodní společnosti před změnou právní formy společnosti.

- Podle důvodové zprávy k novele zákona o daních z příjmů bylo nutno v návaznosti na zavedení možnosti změny právní formy společnosti bez jejího zániku (novelou obchodního zákoníku) a z hlediska právní jistoty poplatníků třeba upravit i časový test osvobození od daně z příjmů. Z praktického pohledu však dochází zcela jistě k neodůvodněnému daňovému znevýhodnění určitých forem přeměn společností.
- Z praktického pohledu se tedy v případě přeměn obchodních společností formou fúze, převodu jmění na společníka a rozdělení neopodstatněně prodlužuje celková doba, po kterou musí být poplatník akcionářem nástupnické akciové společnosti, aby případný příjem z prodeje tohoto podílu byl osvobozen od daně z příjmů fyzických osob.
- Navíc je možné se výše uvedenému znevýhodnění vyhnout tím, že se nejprve provede změna právní formy na akciovou společnost a následně požadovaná forma přeměny společností. Tento proces je však nepoměrně složitější a rovněž časově a administrativně náročnější, což může vést ke zbytečnému zatěžování nejen daňových poplatníků, ale i státní správy.

Návrh řešení:

1) Výkladem potvrdit, že doba, po kterou byl poplatník společníkem obchodní společnosti, se pro účely § 4 odst. 1 písm. w) ZDP započítává ve všech případech přeměn dle § 69 obchodního zákoníku. Jakýkoliv jiný výklad by zakládal nerovnost mezi jednotlivými poplatníky (což je v rozporu s § 2 odst. 8 ZSDP) a také by mohl vzniknout požadavek na prominutí daně z důvodu nesrovnalosti dle § 55a ZSDP.

2) Dále navrhuje novelizaci příslušného ustanovení zákona o daních z příjmů, která odstraní případné výše uvedené výkladové problémy.

2.2 Osvobození příjmů z prodeje cenných papírů při sloučení dvou akciových společností

PROBLÉM: Za jakých podmínek bude osvobozen příjem z prodeje cenných papírů nabytých výměnou akcií při sloučení společnosti B (akciová společnost) do společnosti A (akciová společnost)?

- Podle § 69a odst. 1 obchodního zákoníku dochází sloučením k zániku společnosti, jemuž předchází její zrušení bez likvidace. Jmění zanikající společnosti včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů přechází na nástupnickou společnost. Společníci zanikající společnosti se stávají společníky nástupnické společnosti.
- § 220a odst. 3 písm. b) obchodního zákoníku stanoví, že smlouva o fúzi musí obsahovat mimo jiné výměnný poměr akcií, anebo údaj o tom, že akcie nebudou vyměňovány s uvedením důvodu.
- Podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny příjmy z prodeje cenných papírů, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů při jejich prodeji dobu 6 měsíců.
- V § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů se dále uvádí, že při výměně akcií emitentem za jiné akcie o celkové stejné jmenovité hodnotě se doba

6 měsíců mezi nabytím a převodem cenných papírů u téhož poplatníka nepřerušuje.

- Z uvedeného ustanovení lze dovodit, že pokud při výměně akcií emitentem získá poplatník jiné akcie, jejichž celková jmenovitá hodnota bude vyšší popřípadě nižší než původní celková jmenovitá hodnota akcií u téhož poplatníka, doba 6 měsíců mezi nabytím a převodem cenných papírů se přerušuje.
- Otázkou je, zda záměrem zákonodárce bylo přerušení doby 6 měsíců mezi nabytím a převodem cenných papírů u celkové jmenovité hodnoty akcií získaných poplatníkem při výměně akcií emitentem, pokud je tato hodnota vyšší nebo nižší než původní jmenovitá hodnota akcií, nebo pouze u hodnoty akcií odpovídající rozdílu mezi vyšší celkovou jmenovitou hodnotou akcií nově nabytých a původní jmenovitou hodnotou akcií před výměnou.
- Ustanovení poslední věty § 4 odst. 1 písm. w) nespécifikuje, zda je pro jeho uplatnění nutné, aby mezi poplatníkem a emitentem před fúzí existoval vztah akcionář – akciová společnost. Podle našeho názoru tento vztah není pro uplatnění poslední věty § 4 odst. 1 písm. w) nutný. Tohoto ustanovení mohou využít všichni akcionáři (poplatníci daně z příjmů fyzických osob) všech společností zúčastněných na přeměně společností, tedy jak akcionáři zanikající společnosti B tak akcionáři nástupnické společnosti A.

Návrh řešení:

1) Potvrdit, že při výměně akcií emitentem za akcie o celkové jmenovité hodnotě vyšší než původní jmenovitá hodnota akcií u téhož poplatníka se doba 6 měsíců mezi nabytím a převodem cenných papírů přerušuje pouze u rozdílu mezi celkovou jmenovitou hodnotou akcií a původní jmenovitou hodnotou akcií před výměnou. Z dlouhodobějšího hlediska by tuto změnu bylo vhodné odrazit v novelizaci zákona.

2) Potvrdit, že při výměně akcií emitentem za jiné akcie o celkové stejné jmenovité hodnotě se doba 6 měsíců mezi nabytím a převodem cenných papírů nepřerušuje u žádného z akcionářů (poplatníku daně z příjmů fyzických osob), kteří v rámci fúze nabývají akcie nástupnické společnosti A.

Stanovisko MF:

Odbor 15 MF nesouhlasí s řešením navrhovaným v odst. 1 části 2.1, týkajícím se sloučení spol. s r.o. s a.s.; odstranění popsanych problémů lze řešit pouze novelou ZDP. Nesouhlasí rovněž s návrhem řešení v odst. 1 závěru k části 2.2, týkajícím se osvobození příjmů z prodeje cenných papírů při sloučení dvou a.s., neboť ze zákona o daních z příjmů nelze takový závěr dovodit. Souhlasí s navrhovaným řešením v odst. 2 části 2.2, které je v souladu s § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů (zákon nestanoví, že by se v daném případě muselo vždy jednat o téhož emitenta).

6. Dopady novelizovaného ustanovení § 24 odst. 5 ZDP na případy podnájmu majetku pořizovaného formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku

Předkládá: Ing. Pavel Beran, daňový poradce č. osvědčení 2855

Problém:

V praxi se stále častěji setkáváme s případy úplatného poskytování majetku konečnému uživateli, kdy sám poskytovatel (zpravidla obvykle také výrobce, dovozce či prodejce takového majetku) pořizuje jím dále poskytovaný majetek formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého majetku (dále jen „leasing“). V podstatných rysech má zpravidla takovýto smluvní vztah charakter podnájemní smlouvy, ke které se obvykle dále váží další smluvní ujednání, jako jsou zejména různé servisní smlouvy. Doba trvání podnájemního vztahu přitom bývá z důvodů profinancovatelnosti odvozena od doby trvání leasingu. V řadě podnájemních smluv se přitom dále vyskytuje ustanovení, které dává podnájemci právo se na konci zmiňovaného podnájemního vztahu rozhodnout, zda hodlá pokračovat v užívání předmětného majetku za obdobných podmínek (nyní již zpravidla v postavení nájemce, neboť leasingová smlouva zpravidla také skončila a poskytovatel se stal vlastníkem majetku) nebo zda majetek sám odkoupí za ceny zpravidla blízké kupním cenám poskytovatele po ukončení leasingové smlouvy. A zde potom vzniká potřeba posoudit dopady takovéto koupě ve smyslu příslušných ustanovení ZDP.

Závěrem je třeba ještě vysvětlit důvody, které vedou poskytovatele k uzavírání obdobných smluvních vztahů. Výhodou takového způsobu poskytování majetku je totiž skutečnost, že zatímco při běžném prodeji dosáhne pouze jednorázového zisku ve výši prodejní marže, která nebývá s ohledem na konkurenci zpravidla nijak vysoká, při uzavření obdobných smluv získá jednak dodatečné příjmy ze servisních poplatků, jednak tím, že si poskytovatel zajišťuje údržbu vlastními prostředky, reálně klesají skutečné náklady na reklamace z titulu záručních oprav.

Tolik pro vysvětlení ekonomických důvodů pro uzavírání obdobných smluv a nyní k související úpravě obsažené v ZDP. Zatímco u poskytovatele zpravidla z pohledu daňových zákonů nedochází k žádným nejasnostem, neboť leasingová smlouva bývá uzavírána za obvyklých podmínek a nájemné splňuje podmínky uvedené v § 24 odst. 4 ZDP pro jeho uplatnění jako výdaje vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení příjmů, u současného podnájem a případného odkupu předmětu tohoto podnájem po jeho skončení mohou nastat různé varianty lišící se také svými daňovými dopady.

Rozbor situace:

Novela zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, provedená zákonem č. 492/2000 Sb. významně změnila úpravu týkající se prodeje majetku po skončení nájemní smlouvy.

S účinností od 1.1.2001 došlo k doplnění v § 24 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., také o větu:

„Za nájemní smlouvu se pro účely tohoto zákona považuje i smlouva, na základě níž nájemce užívající předmět nájmu podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí hmotného majetku přenechal tento předmět k užívání jiné osobě za úplatu.“

Z tohoto ustanovení tedy výslovně vyplývá, že jakákoliv podnájemní smlouva uzavřená na leasovaný majetek se pro účely ZDP považuje za smlouvu nájemní. Pokud tedy po skončení podnájemní smlouvy dojde k prodeji majetku, který byl předmětem leasingové smlouvy, dosavadnímu podnájemci, je nutné z hlediska ZDP sledovat stejný režim jako u standardních nájemních smluv.

Dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. h) ZDP je obecně nájemné výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, přičemž dovětek „...“, a to podle zvláštního předpisu, ... „ s odkazem na zákon o účetnictví má zřejmé

upozornit na požadavek správného zachycení nájemného dle příslušných účetních předpisů s ohledem na způsob stanovení základu daně (viz § 23 odst. 1 a násl. ZDP). Zvláštní úprava je zde obsažena pouze pro leasing a nájemné za umělecká díla (§ 25 odst. 1 písm. za) ZDP).

Jelikož ZDP striktně odděluje v § 24 odst. 5 ZDP pojmy nájemní smlouva a leasingová smlouva a podnájemní smlouva je tímto ustanovením prohlášena za smlouvu nájemní, týká se případů prodeje majetku po skončení podnájemní smlouvy podnájemci převážně pouze úprava obsažená v tomto ustanovení, t.j. v § 24 odst. 5 ZDP.

Přitom mohou nastat z pohledu ZDP obvykle 3 varianty závislé na ceně, za kterou poskytovatel předmět leasingu pořídil. V ustanovení § 24 odst. 5 ZDP je totiž posuzován vztah mezi kupujícím nájemcem (resp. dřívějším podnájemcem) a vlastníkem (pronajímatelem). Jelikož se před uzavřením kupní smlouvy mezi dosavadním podnájemcem a poskytovatelem stal tento poskytovatel vlastníkem majetku, je nutné posuzovat příslušné omezující kritéria uvedená v § 24 odst. 5 ZDP (týkající se výhradně ceny) právě ve vztahu poskytovatel a podnájemce.

Varianty (uvažováno pro samostatné movité věci):

1. Poskytovatel předmět leasingu nabude bezúplatně

Ve smyslu ustanovení § 24 odst. 5 písm. c) ZDP a ve vazbě na ustanovení § 27 písm. a) ZDP bude „nájemné“ u původního podnájemce uznáno do výdajů (nákladů) pouze za podmínky, že kupní cena nebude nižší než cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu platná ke dni sjednání kupní smlouvy. Toto ustanovení se týká takového majetku pořízeného bezúplatně, jehož reprodukční pořizovací cena přesáhne 40 000,- Kč, při splnění dalších podmínek uvedených v § 26 odst. 2 ZDP.

2. Poskytovatel předmět leasingu nabude úplatně za částku nepřevyšující 40 000 Kč

V tomto případě nedochází k prodeji hmotného majetku a ustanovení § 24 odst. 5 ZDP se neaplikuje. „Nájemné“ bude u původního podnájemce uznáno do výdajů (nákladů).

3. Poskytovatel předmět leasingu nabude úplatně za částku převyšující 40 000 Kč

V tomto případě je nutné aplikovat ustanovení § 24 odst. 5 písm. a) ZDP a „nájemné“ u původního podnájemce bude uznáno do výdajů (nákladů) pouze za podmínky, kdy kupní cena hmotného majetku, který lze odpisovat podle ZDP, nebude nižší než zůstatková cena vypočtená ze vstupní ceny evidované u vlastníka (pronajímatele) za dobu, po kterou mohl být tento majetek odpisován. Jelikož zpravidla dochází k odprodeji hmotného majetku původnímu podnájemci ve velice krátkém horizontu po nabytí majetku poskytovatelem, majetek obvykle dosud odpisován být nemohl, a proto musí kupní cena u tohoto původního podnájemce totožná s nabývací cenou poskytovatele, pokud má být „nájemné“ z titulu podnájemní smlouvy uznáno do daňově relevantních výdajů.

Návrh řešení:

Potvrdit výše uvedené závěry vyplývající z nutnosti posuzovat při aplikaci ustanovení § 24 odst. 5 ZDP cenová kritéria již z následného vztahu mezi poskytovatelem (původně leasingovým nájemcem) a původním podnájemcem.

Navrhované opatření:

Závěr vhodným způsobem publikovat.

Dodatek k příspěvku předložený KDP dne 18.10.2001

Písmena b) a c) ustanovení § 24 odst. 5 ZDP jsou v současném znění zákona „mrtvými“ ustanoveními, které nelze v praxi aplikovat, a to z důvodu návěti uvedeného v první větě ustanovení § 24 odst. 5 ZDP. Na základě toho ustanovení § 24 odst. 5 ZDP v současném znění reguluje pouze případy popsané pod písmenem a) tohoto ustanovení. V praxi to znamená, že z pohledu problematiky řešené v předmětném příspěvku pro podnájemce bude ustanovení § 24 odst. 5 ZDP aplikovatelné pouze za situace, kdy leasingový nájemce odkoupí od poskytovatele leasingu věc, která bude mít v okamžiku odkoupení na straně nájemce charakter hmotného majetku ve smyslu definice hmotného majetku uvedeného v § 26 odst. 2 ZDP. Pouze za této situace bude pro daňovou uznatelnost nájemného u podnájemce relevantní, aby byla splněna podmínka uvedená v ustanovení § 24 odst. 5 písm. a) ZDP. Ve všech ostatních případech bude relevantní zaúčtování jednotlivých operací u podnájemce bez speciální úpravy, t.j. bez povinnosti splnit speciální podmínky stanovené v ZDP (vycházíme samozřejmě z toho, že daňový subjekt neobchází daňové předpisy, to znamená, že nenastaly skutečnosti pro použití § 2 odst. 7 ZSDP a § 23 odst. 10 ZDP). Z výše uvedeného obecného závěru je možné dovodit tyto praktické příklady:

a) Je uzavřena nájemní smlouva na pronájem pozemků, po jejímž skončení bude pozemek odkoupen nájemcem. ZDP v současném znění neobsahuje žádné speciální podmínky, které by bylo nutné splnit, aby bylo nájemné daňově relevantním nákladem. Tento závěr platí také v případě, kdy nájemce uzavře podnájemní smlouvu a po skončení nájemní smlouvy je pozemek nejprve prodán nájemci, který ho ihned prodá podnájemci. Uvedený závěr se analogicky vztahuje i na majetek vyloučený z daňového odpisování. Samozřejmě s výjimkou případů, kdy je nájemné výslovně vyloučeno z daňově relevantních nákladů, jako je například nájemné za umělecká díla (viz § 25 odst. 1 písm. za) ZDP).

b) V případě, že leasingový nájemce uzavře podnájemní smlouvu předpokládanou v posledním odstavci ustanovení § 24 odst. 5 a po skončení leasingové smlouvy odkoupí předmět leasingu (samostatnou movitou věc) za částku, která nebude vyšší jak 40.000,-- Kč, a za tuto samou částku odkoupenou věc prodá poplatníkovi, kterému uvedenou věc po dobu trvání leasingové smlouvy pronajímal v rámci podnájemní smlouvy, je tento postup v souladu s platnými právními předpisy. To znamená, že nájemné bude na straně nájemce daňově relevantním nákladem splní-li podmínky § 24 odst. 4 nebo 5 ZDP. Na uplatnění nájemného na straně podnájemce do daňových výdajů se § 24 odst. 5 nevztahuje. Problém v tomto případě nebude způsobovat ani ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, protože podnájemce uhradil de facto hodnotu leasingu v nájemném v rámci smlouvy podnájemní.

Z hlediska komplexnosti dané problematiky je nutné zdůraznit, že dopad definice uvedené v posledním odstavci ustanovení § 24 odst. 5 ZDP je i v tom, že s účinností od 1.1.2001 může v souladu s ustanovením § 28 odst. 3 ZDP odpisovat technické zhodnocení nejen nájemce, ale také podnájemce, a to v případě, že nájemce má předmětný majetek najatý formou finančního leasingu.

Stanovisko MF:

Odbor 15 MF projedná zpřesňující dodatek KDP k předloženému příspěvku s odborem 29 MF. Konečné stanovisko bude zaujato na příštím jednání KV KDP.

Komplexní problém

1. Problematika sdružení právnických osob podle § 829 a následujících občanského zákoníku (dále je „ObčZ“)

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

1. Popis problému

Tímto příspěvkem navazujeme na projednávání problematiky sdružení na Koordinačním výboru (viz *Bulletin KDP ČR 3/99 str. 10*). V našem příspěvku se však zabýváme problematikou, která nebyla doposud řešena. Jedná se o případy, které se v současné době začínají vyskytovat částečně také v souvislosti s podrobnou úpravou koncernového práva v Obchodním zákoníku (viz §§ 66a a 66b obchodního zákoníku (dále jen „ObchZ“)). Jedná se o situaci, kdy několik právnických osob uzavírá smlouvu o sdružení dle § 829 ObčZ. Účelem uvedeného sdružení je v zásadě společná úhrada některých nákladů souvisejících s vrcholovým vedením společností, které v souvislosti s podnikatelskou činností jednotlivých subjektů vznikají. Vychází se z toho, že mnohé činnosti, které jsou nezbytné pro řízení a vedení obchodních společností, mohou být pro několik takových společností téměř stejné a z hlediska hospodárnosti je efektivnější, když jsou tyto činnosti vykonávány společně pro více subjektů. Příkladem, kdy tato podmínka platí, jsou například společnosti, které tvoří koncern (viz § 66a odst. 7 ObchZ), případně se jedná o ovládací a ovládané společnosti (viz § 66a odst. 2 ObchZ). V těchto případech (případně v jiných obdobných situacích) jsou činnosti týkající se obchodní politiky, marketingu, finančního řízení a plánování a podobné činnosti společné pro více společností. Je samozřejmě možné, aby uvedené činnosti zabezpečovali všechny společnosti separátně. Z hlediska úspory nákladů je však v mnohých případech efektivnější, když jsou tyto činnosti vykonávány společně pro více společností. Především v situacích, kdy jednotlivé společnosti jsou ovládacími a ovládanými osobami (viz § 66a odst. 2 ObchZ), je možné mnohé z těchto činností unifikovat, případně jsou pro jednotlivé společnosti použitelné pouze s drobnými úpravami. V praxi se v poslední době zabezpečuje společná realizace výše popsaných činností také prostřednictvím smlouvy o sdružení dle § 829 a násl. ObčZ. Princip a podstata smlouvy o sdružení spočívá v tom, že její účastníci se dohodnou na koordinaci a společné strategii při realizaci činností, které v zásadě souvisejí s vedením jednotlivých společností. Může se jednat například o společné zpracovávání různých podkladů pro strategické rozhodování, marketingových průzkumů, realizace reklamních akcí, realizace obchodní strategie a politiky apod.. Účastníci sdružení se taktéž dohodnou, jaké dílčí činnosti budou jednotliví účastníci sdružení poskytovat a hradit k dosažení společného cíle. To znamená, že například společnost A poskytne vrcholový management, společnost B poskytne výpočetní techniku se softwarem, společnost C poskytne externí specialisty apod.. Výsledkem této společné spolupráce mohou být například podklady pro jednání s bankami, případně jinými subjekty o získání finančních prostředků a podobně. Uvedený podklad je zpracován tak, že je s určitými minimálními drobnými úpravami použitelný pro všechny účastníky sdružení.

Stručně obecně řečeno, jedná se v uvedeném případě o sdružení, kdy jeho účastníci společně realizují některé činnosti, které by jinak museli realizovat samostatně s tím, že se v zásadě dělí o náklady, které je nutné uhradit. Poměr, v jakém jsou náklady rozdělovány, v zásadě vychází z přínosu, jaký budou pro jednotlivé společnosti představovat výstupy vzniklé na základě činnosti sdružení. Tento poměr respektuje také náklady vynaložené jednotlivými společnostmi na činnost sdružení, úsporu nákladů vzniklých v důsledku činnosti sdružení a jiné ekonomické aspekty. Vlastní výnosy, které na základě společných činností vznikají, jsou již realizovány mimo vlastní sdružení separátně u jednotlivých účastníků sdružení. Z důvodu, že společná činnost v zásadě v tomto případě souvisí s realizací vrcholového vedení jednotlivých společností, není možné, aby se v rámci sdružení dělily i společné výnosy. Společnými výnosy by v tomto případě musely být veškeré výnosy jednotlivých společností, protože vrcholové řízení společnosti v zásadě souvisí s celou činností společnosti, což samozřejmě není možné.

V této souvislosti vzniká otázka, jak posoudit daňové otázky související s takto fungujícími sdruženími:

2. Daňové posouzení

2.1. Sdružení pouze s českými daňovými rezidenty

Dále budeme při řešení naznačeného problému vycházet z těchto předpokladů:

a) Účastníky sdružení jsou obchodní společnosti – podnikatelé. Základním řešením vycházíme z toho, že se jedná o obchodní společnosti založené dle českého obchodního práva. Jako rozšiřující variantu posuzujeme rozdíly, které mohou vzniknout v případě, kdy účastníkem sdružení bude také zahraniční právnická osoba – daňový nonrezident (viz. část 2.2. *Sdružení s daňovým nonrezidentem*).

b) Vycházíme z toho, že v případě českých právnických osob všechny účtují v soustavě podvojného účetnictví a jsou ještě před tím, než byla uzavřena smlouva o sdružení, plátcí DPH.

c) Jako automatickou podmínku považujeme to, že v uvedeném případě nedochází ke krácení daňové povinnosti, případně obcházení právních předpisů. To znamená, že vycházíme z toho, že jsou také mimo jiné zcela respektována ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSPD“) a § 23 odst. 7 a 10 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (dále je „ZDP“).

d) Obecně také vycházíme z materiálu, který byl již na Koordinačním výboru projednáván (viz. *Bulletin KDP ČR 3/99, str. 10*).

2.1.1. Daň z příjmu - sdružení pouze s českými daňovými rezidenty

Obecně se domníváme, že veškeré náklady, které v uvedeném případě jednotlivým účastníkům smlouvy o sdružení vzniknou, budou na jejich straně v zásadě daňově relevantní dle § 24 odst. 1 ZDP. Při dělení těchto nákladů se bude v zásadě vycházet z úpravy této otázky ve smlouvě o sdružení (viz část 1. *Popis problému*). V daném případě nebudou v rámci sdružení rozdělovány výnosy, protože ty budou již docíleny jednotlivými účastníky sdružení v rámci jejich vlastní podnikatelské činnosti. V této vlastní podnikatelské činnosti budou tito jednotliví účastníci sdružení využívat výsledky vzniklé na základě činnosti sdružení. Rozdělovat mezi účastníky sdružení i výnosy by bylo nepraktické a nemožné především z pohledu obchodního, ale taktéž z pohledu účetní zásady věrného

zobrazení skutečnosti (viz § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoÚ)). V daném případě by totiž, jak už to bylo zdůrazněno výše (viz část 1. *Popis problému*), musely být v podstatě rozdělovány veškeré výnosy jednotlivých účastníků sdružení. Náklady, které jsou na základě smlouvy o sdružení společně hrazeny, totiž souvisejí s vrcholovým vedením, t.j. v zásadě s celou její činností jednotlivých společností. Pokud by se měly rozdělovat takto skutečně veškeré výnosy všech účastníků sdružení, domníváme se, že uvedený postup by nebyl v souladu s účetní zásadou opatrnosti. V uvedeném případě nejde dle našeho názoru ani část nákladů jednotlivým účastníkům sdružení přefakturovat. V tomto případě by totiž účastníci smluvního vztahu (musí existovat právní podklad, na základě kterého by bylo možné fakturovat) byli identické subjekty na obou smluvních stranách. Vždy by totiž muselo platit, že příjemce služby by zároveň byl spolu s ostatními účastníky sdružení i jejím poskytovatelem. Domníváme se, že takové řešení není z právního hlediska možné.

Vyrovnaní vzájemných závazků a pohledávek účastníků sdružení z činnosti sdružení by se provádělo např. měsíčním vyúčtováním činnosti.

Závěr:

Náklady vzniklé na základě činnosti popsaného sdružení budou dle poměru uvedeného ve smlouvě o sdružení daňově uznatelné u jednotlivých účastníků sdružení. K rozdělování výnosů, případě vzájemné fakturaci, nebude v uvedeném případě docházet.

2.1.2. DPH - sdružení pouze s českými daňovými rezidenty

Problematika DPH v zásadě navazuje na výše popsané řešení z pohledu daně z příjmů (viz část 2.1.1. *Daň z příjmu - sdružení pouze s českými daňovými rezidenty*). Z toho vyplývá, že u jednotlivých zdanitelných plnění na vstupu budou mít účastníci sdružení, v jejichž prospěch budou uskutečňována jednotlivá zdanitelná plnění, na něž budou vystavovány daňové doklady, nárok na uplatnění odpočtu DPH na vstupu (viz § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH)). Při dělení zdanitelných plnění na vstupu se bude obět vycházet z poměru uvedeného ve smlouvě o sdružení (viz část 1. *Popis problému*). Při uplatňování nároku na odpočet DPH budou samozřejmě jednotliví účastníci sdružení uplatňovat obecné principy a postupy pro uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu platné od 1.1.2001. Kdo bude adresátem daňového dokladu týkajícího se činnosti sdružení, ten si uplatní nárok na odpočet DPH v plné výši. Protože v uvedeném případě bude v zásadě platit, že se bude jednat o přijatá zdanitelná plnění, která souvisejí s vrcholovým vedením společnosti, bude při případném krácení nároku na odpočet DPH na vstupu uplatňován postup dle § 19a odst. 3 ZDPH.

Z pohledu případného uplatňování DPH na výstupu nebude v uvedeném případě uplatňována žádná daň mezi jednotlivými účastníky sdružení z titulu vyúčtování a úhrady podílů jednotlivých účastníků sdružení na činnosti sdružení. Mezi těmito účastníky sdružení nebude totiž docházet k vzájemnému uskutečňování zdanitelného plnění ve smyslu § 2 odst. 1 ZDPH. Zdůvodnění je obdobné, jaké je uvedeno výše při popisování dané problematiky daně z příjmů (viz část 2.1.1. *Daň z příjmu - sdružení pouze s českými daňovými rezidenty*), a sice uskutečnění zdanitelného plnění brání to, že jeden a ten samý subjekt by musel být jak příjemcem, tak poskytovatelem zdanitelného plnění. K použití přijatých zdanitelných plnění při podnikání plátce bude docházet v rámci vlastní podnikatelské činnosti jednotlivých účastníků sdružení-plátců DPH. Z toho vyplývá, že i při uplatňování

nároku na odpočet DPH na vstupu bude uplatňován obdobný postup jako v případě uplatňování nároku na odpočet u jakýchkoliv jiných zdanitelných plnění.

Závěr

Plátce DPH bude mít nárok na odpočet daně na vstupu u jednotlivých přijatých zdanitelných plněních týkajících se činnosti sdružení v plné výši. Při uplatňování nároku na odpočet bude postupovat plátce obdobně jako v případě uplatňování nároků na odpočet u jiných přijatých zdanitelných plnění. V rámci vlastního sdružení nebude docházet mezi jednotlivými účastníky sdružení k uskutečňování zdanitelných plnění na výstupu. Přijatá zdanitelná plnění budou využita jednotlivými účastníky sdružení v souladu s § 19 odst. 1 ZDPH v rámci jejich vlastní podnikatelské činnosti.

2.2. Sdružení s daňovým nonrezidentem

Účastníkem výše popsaného sdružení může být také právnická osoba daňový nonrezident, která je například také ovládající či ovládanou osobou dle § 66a odst. 2 ObchZ.

Vycházíme z následujících předpokladů:

- a) Daňový nonrezident neměl před uzavřením smlouvy o sdružení zřízenu na území ČR organizační složku ve smyslu § 21 odst. 4 ObchZ.
- b) Zahraničnímu účastníku sdružení do podpisu smlouvy o sdružení nevznikla na území ČR stálá provozovna dle § 22 odst. 2 ZDP.
- c) Zahraniční účastník sdružení i po podpisu smlouvy o sdružení nehodlá na území ČR zřizovat ani organizační složku (§ 21 odst. 4 ObchZ), ani zde nějak jinak přímo podnikat (s výjimkou dovozu zboží, poradenství za využití telefonu, internetu a podobně). Podklady získané na základě činnosti sdružení bude využívat při svém podnikání mimo území ČR.

2.2.1. Daň z příjmu sdružení s daňovým nonrezidentem

Domníváme se, že za splnění výše uvedených předpokladů nedojde k žádné modifikaci oproti řešení popsanému výše. Náklady sdružení budou v tomto případě rozdělovány také na zahraničního účastníka.

Domníváme se, že na základě činnosti sdružení, tak jak je popsána, nemůže dojít ani k vzniku stálé provozovny zahraničnímu účastníku sdružení (viz § 22 odst. 2 ZDP a případně Čl. V příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění), ani zde nevznikne žádný jiný titul, na základě kterého by byli čeští daňoví nonrezidenti povinni provádět zajištění daně (viz § 38e ZDP), případně srážku daně (viz § 38d ZDP).

Závěr

V případě výše popsané modifikace se zahraničním účastníkem sdružení nedojde k žádným systémovým změnám oproti řešení popsanému v části 2.1.1. *Daň z příjmu - sdružení pouze s českými daňovými rezidenty*, s tím že na úhradě nákladů se bude podílet také zahraniční účastník sdružení.

2.2.2. DPH- sdružení s daňovým nonrezidentem

Domníváme se, že za situace, jak je popsána výše, by uzavřením smlouvy o sdružení nemělo dojít k tomu, že by se zahraniční subjekt stal dle § 5 odst. 2 ZDPH českým plátcem DPH, a to z těchto důvodů:

a) Zahraniční subjekt není osobou podléhající dani ve smyslu § 4 ZDPH, protože na území ČR neuskutečňuje (a to ani po uzavření smlouvy o sdružení) žádnou podnikatelskou činnost.

b) Uvedený zahraniční subjekt není ani organizační složkou ve smyslu § 2 odst. 2 písm. aa) ZDPH.

Domníváme se, že v daném případě by nemělo docházet ani k žádným problémům z pohledu uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu. V případě zdanitelných plnění uskutečněných ve prospěch českých plátců DPH budou mít tyto osoby obecně nárok na odpočet daně na vstupu jako v případě sdružení pouze s českými daňovými rezidenty (*viz část 2.1.2. DPH - sdružení pouze s českými daňovými rezidenty*). V uvedeném případě není dle našeho názoru ani důvod, aby docházelo k jakémukoliv krácení nároků na odpočet DPH na vstupu u českých plátců z titulu toho, že účastníkem smlouvy o sdružení bude i osoba, která není a nebude českým plátcem DPH. Jak již bylo výše zdůrazněno, mezi jednotlivými účastníky sdružení navzájem nebude docházet k uskutečňování žádných zdanitelných plnění. Domníváme se, že problematické z tohoto pohledu není ani to, že výstupy vzniklé na základě činnosti sdružení budou částečně využívány daňovými nonrezidenty - neplátcí DPH. I v případě, kdyby těmto daňovým nonrezidentům měly být částečně dané služby přefakturovávány (což jak bylo výše zdůvodněno, v daném případě není možné - viz část 2.1.1. *Daň z příjmu - sdružení pouze s českými daňovými rezidenty*), nebyla by obecně uplatňována DPH na výstupu. Uvedené služby ve většině případů byly osvobozeny od DPH na základě ustanovení § 46 odst. 2, případně odst. 1 ZDPH.

Závěr:

Oproti sdružení pouze s českými plátcí DPH nebude docházet k žádným zásadním rozdílům (*viz. část 2.1.2. DPH - sdružení pouze s českými daňovými rezidenty*). Zahraniční účastník sdružení se v daném případě podpisem smlouvy o sdružení nestane plátcem DPH dle § 5 odst. 2 ZDPH.

2.3. Sdružení s daňovým nonrezidentem, který má na území ČR stálou provozovnu, která je plátcem DPH

Jako poslední modifikaci, která může v praxi nastat, je možné uvést případ, kdy zahraniční účastník (daňový nonrezident) výše popsaného sdružení má na území ČR stálou provozovnu dle § 22 odst. 2 ZDP a příslušného ustanovení (většinou čl. V) příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Vycházíme dále z toho, že uvedená stálá provozovna je zároveň českým plátcem DPH.

Obecně se domníváme, že i v těchto případech nebude docházet k žádným rozdílům oproti výše uvedeným závěrům, ať již z pohledu DPH nebo daně z příjmů, a to z těchto důvodů:

a) V případě, že výstupy z výše popsaného sdružení budou využívány pouze v zahraničí daňovým nonrezidentem, je tento závěr v zásadě možné opřít o vše, co bylo uvedeno výše v části 2.2. *Sdružení s daňovým nonrezidentem*.

b) Pokud výstupy budou využívány v ČR stálou provozovnou, je možné tento závěr v zásadě opřít o vše, co bylo uvedeno v části 2.1. *Sdružení pouze s českými daňovými rezidenty*. V uvedeném případě není rozdíl mezi případem, kdy účastníky sdružení jsou pouze daňoví nonrezidenti. Jak již bylo výše (*viz část 1. Popis problému*) několikrát zdůrazněno, uvedené sdružení je v zásadě založeno

za účelem společné úhrady nákladů týkajících se vrcholového vedení. Případné uplatnění zajištění daně (viz. § 38e ZDP), případně srážkové daně (viz § 38d ZDP), připadá do úvahy obecně pouze u zdanitelných výnosů stálé provozovny a nikoliv u jejich nákladů.

Závěr:

Oproti výše uvedeným závěrům popsaným v částech 2.2. *Sdružení s daňovým nonrezidentem* a 2.1. *Sdružení pouze s českými daňovými rezidenty* nedojde z pohledu daně z příjmů a DPH k žádným změnám ani v případě, kdy zahraniční účastník (daňový nonrezident) popisovaného sdružení bude mít na území ČR umístěnu stálou provozovnu (viz § 22 odst. 2 ZDP a případně Čl. V příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění), která bude českým plátcem DPH.

3. Závěr:

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme výklady k popsané problematice, jak jsou souhrnně popsány v jednotlivých závěrech části 2. *Daňové posouzení* tohoto příspěvku, zapracovat do některého z pokynů řady "D", případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko MF:

Stanovisko odboru 18

Ve vazbě na § 11 odst. 3 by měl nárok na odpočet daně podle pravidel stanovených v § 19 až § 22 zákona o DPH uplatňovat účastník sdružení, který vede daňovou evidenci. Tento účastník bude uplatňovat nárok na odpočet daně za veškerá přijatá zdanitelná plnění sdružení, jestliže všichni účastníci sdružení jsou plátcí daně. V případě, že by byl daňový doklad vystaven na jiného plátce, než který vede daňovou evidenci, měl by být také uplatněn pověřeným účastníkem a oprávněnost odpočtu prokázána podle § 19 odst. 3 zákona o DPH v rámci dokazování ve smyslu § 31 zákona o správě daní a poplatků.

Plátce ve sdružení s osobou nepodléhající dani (daňovým nonrezidentem) si může uplatňovat odpočet na základě dokladů, avšak pouze do výše svého spoluvlastnického podílu, protože podle § 834 občanského zákoníku je majetek získaný při výkonu společné činnosti spoluvlastnictvím všech účastníků sdružení, a proto může plátce uplatňovat odpočet daně pouze u majetku jehož je vlastníkem a nikoliv u majetku, jehož vlastníkem je daňový nonrezident

Případnou povinnost uplatnit daň na výstupu má plátce, který uskuteční zdanitelné plnění.

Stanovisko odboru 15

Z hlediska daně z příjmů se doporučuje zařadit tento bod na program příštího jednání KV KDP, vč. jeho případného rozšíření o typy sdružení právnických osob „na výnosy“, zmíněné na jednání KV zástupci KDP.

xx

Termín konání příštího jednání KV KDP byl předběžně dohodnut na 24.10.2001, Praha 1, Letenská 15, velká zasedací místnost č. 116.

V Praze dne 22.10.2001

Ing. Stanislav Špringl
ředitel odboru 39

Příloha č. 1 zápisu z KV KDP dne 12.9.2001

Odměny (úplaty), které pobírají fyzické osoby jako členové statutárních orgánů jsou příjmem podle § 6 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších přepisů (dále jen ZDP). Patří sem veškeré příjmy plynoucí těmto osobám v souvislosti s výkonem funkce. Pro společnost jsou náklady vynaložené na tyto odměny daňově neúčinnými výdaji podle § 25 odst. 1 písm. d) ZDP.

Ustanovení § 6 ZDP obsahuje definici příjmů, které se pro účely zákona o daních z příjmů považují za příjmy ze závislé činnosti, je speciálním ustanovením vzhledem k ustanovením jiných právních předpisů, která se zmiňují o odměnách, úplatách, platech, mzdách atd., a je speciálním ustanovením i vzhledem k § 7 ZDP.

Pojmy úplata a odměna nejsou v platném právním řádu ČR definovány, a z ustanovení obecně závazných předpisů nelze v žádném případě dovodit, že pojem odměna označuje pouze podíl na zisku ve smyslu § 178 odst. 3 Obchodního zákoníku. Obchodní zákoník uvádí v § 566, že mandant je povinen zaplatit mandatáři úplatu, v § 66 však stanoví, že vztah mezi společností a členem statutárního či jiného orgánu společnosti nebo společníkem při zařizování záležitostí společnosti se řídí přiměřeně ustanoveními o mandátní smlouvě, přičemž právě slovo **přiměřeně** je v tomto kontextu velmi důležité.

Je přirozené, že různé právní předpisy (jako např. Obchodní zákoník a Zákon o daních z příjmů) upravující různá právní odvětví, mohou obsahovat odlišnou terminologii. Toto potvrzuje i § 730 Občanského zákoníku, který stanoví, že „příkazce je povinen poskytnout příkazníkovi odměnu ...“. Z toho, jakým způsobem používá zákonodárce pojmy „odměna“ a „úplata“ v § 566 Obchodního zákoníku a v § 730 Občanského zákoníku lze usuzovat, že odměna příkazníka je úplatou za řádné a včasné provedení činnosti uložené příkazníkovi příkazní smlouvou a úplata mandatáře je odměnou za zařizování obchodní záležitosti pro mandanta.

Na podporu výše uvedených argumentů lze dále uvést, že pojmy úplata a odměna jsou v odborné literatuře i judikatuře vztahující se k § 6 zákona o daních z příjmů a §§ 566 až 576 obchodního zákoníku běžně užívány jako synonyma (např.

prof. JUDr. Jan Dědič a kol.: Komentář k obchodnímu zákoníku, Prospektrum 1997;
Krajský soud v Hradci Králové Rd 6/97 19 Ca 194/95).