

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 15.4.2004

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Projednání zápisu z jednání KV KDP konaného 17.3.2004

- 1.1 Zástupci KDP uplatnili požadavek na zveřejnění právního názoru JUDr. Bárty, CSc., k otázce vymezení délky účetního období předcházejícího změně účetního období kalendářního roku na hospodářský rok v souvislosti s přechodem na režim oznamovací povinnosti podle novely zákona o účetnictví, řešené předkladateli v příspěvku č. 2 v části daň z příjmů „Problematika uplatňování sazby daně z příjmů právnických osob dle novely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů zákona č. 438/2003 Sb.“, v zápise z dnešního zasedání koordinačního výboru.
- 1.2 Zástupce Ministerstva financí upřesnil stanovisko MF k příspěvku č. 5 v části Daň z příjmů, „Způsob určení kapitálově spojených osob v případě, kdy se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby dle ZDP a okruh osob, na něž se vztahuje definice spojených osob“, z jednání konaného 25.2.2004, a sdělil, že původní stanovisko MF k otázce naplnění definice jinak spojených osob za situace, kdy jedna fyzická osoba je členem dozorčí rady ve dvou právnických osobách, bude upřesněno po získání stanoviska legislativního odboru MF, se kterým je problematika konzultována.
- 1.3 Zástupce MF vyslovil souhlas se závěry předkladatele uvedenými v bodě 5 Výjimky příspěvku č. 6. v části Daň z příjmů „Daňové aspekty omezení vstupních cen osobních automobilů kategorie M₁ pro leasingové společnosti dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů“ ze zasedání konaného dne 25.2.2004.
- 1.4 K požadavku KDP na změnu stanoviska MF k příspěvku „Mezinárodní pronájem pracovní síly“ zástupce Ministerstva financí sdělil, že trvá na znění stanoviska uvedeného v zápise ze zasedání konaného dne 17.12.2003. Vzhledem k tomu, že ani přes opakované projednání příspěvku nebylo dosaženo shody, uplatnila předkladatelka ing. Danu Trezziová návrh na uskutečnění samostatného pracovního jednání se zástupci MF a přislíbila zajištění zpracování komplexního právního rozboru předmětné problematiky.
- 1.5 Na základě požadavku KDP doplňuje MF své stanovisko k příspěvku č. 3. v části Daň z příjmů, t.j. „Zálohy daně z příjmů na zdaňovací období 2004 po zrušení režimu § 36 odst. 6 a za nového vymezení poslední známé daňové povinnosti v novele 438/2003 Sb.“, takto:

Poslední známá daňová povinnost pro účely stanovení výše a periodicity záloh na daň z příjmů stanovená podle § 38a odst. 1 ZDP ve znění platném od 1.1.2004, se poprvé použije pro zálohové období, které započalo v roce 2004. To se počínaje 1.1.2004 týká jak poslední známé daňové povinnosti

uvedené ve včas podaném daňovém (dodatečném) přiznání, u něhož zákonná lhůta pro jeho podání spadá do roku 2004 nebo v daňovém (dodatečném) přiznání podaném opožděně po 31.12.2003, tak poslední známé daňové povinnosti vztahující se k zálohovému období započatému v roce 2004, vyměřené nebo dodatečně vyměřené správcem daně podle § 46 odst. 4 nebo 7 zákona o správě daní a poplatků, jejíž účinnost podle § 67 odst. 4 tohoto zákona nastane v roce 2004.

Se stanovisky Ministerstva financí k dalším bodům programu projednaným dne 17.3.2004 vyslovili zástupci KDP souhlas.

2. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

Nedořešené příspěvky ze 17.3.2004

1. Problematika ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) ve znění zákona č. 438/2003 Sb. (dále jen „novela ZDP“)

Předkládá: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
JUDr. David Staněk Ph.D., daňový poradce, č. osvědčení 1813

1. Úvod

Novelou ZDP bylo do ustanovení § 25 odst. 1 ZDP doplněno nové ustanovení vylučující z daňově relevantních nákladů náklady, které jsou definovány v tomto ustanovení následovně:

„zk) výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Úroky z úvěrů a půjček přijatých v období šesti měsíců před nabytím tohoto podílu se považují za výdaj (náklad) přímo související s držbou podílu v dceřiné společnosti po dobu trvání této držby a po dobu, kdy podíl drží osoba, která je s osobou, která úvěr nebo půjčku přijala, spojenou osobou, pokud poplatník neprokáže, že úvěr nebo půjčka s touto držbou nesouvisí.“

Předmětné ustanovení nabývá ve smyslu čl. XIV. novely ZDP účinnosti v den, kdy vstoupí v platnost smlouva o přistoupení ČR k EU, tj. obecně 1.5.2004. Zároveň ve smyslu bodu 1 Čl. II novely ZDP by mělo být předmětné ustanovení použito poprvé pro zdaňovací období, které započne v kalendářním roce, ve kterém vstoupí v platnost smlouva o přistoupení ČR k EU, tj. obecně zdaňovací období, které započne 1.1.2004

V tomto příspěvku se chceme zabývat některými výkladovými problémy, které předmětné ustanovení přináší.

Obecně lze konstatovat, že předmětné ustanovení řeší případ uznatelnosti nákladů souvisejících s držbou obchodního podílu, přičemž je nutné zohlednit, že úroky z úvěrů a půjček přijatých na nákup obchodního podílu nezvyšují ani jeho účetní (viz § 48 vyhlášky č. 500/2002 Sb.) ani daňovou (viz § 24 odst. 7 ZDP) pořizovací (nabývací) cenu obchodního podílu.

. Je nutné vyjít z toho, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP představuje věcnou změnu spočívající v tom, že z daňově uznatelných nákladů jsou nově vylučovány v definovaných případech náklady, které byly dle právní úpravy ZDP platné do 31.12.2003 daňově uznatelné. Při tomto našem výkladu vycházíme také z ustálené judikatury ČR, která potvrzuje, že žádná změna v ZDP nemůže být změnou tzv. potvrzující a vždy se musí jednat o změnu věcnou, která je účinná až poté, co je předmětné ustanovení zapracováno do ZDP (viz např. nálezy Ústavního soudu sp. zn. II US 487/2000 ze dne 11.4.2001). Z toho mimo jiné vyplývá, že např. úroky z úvěrů a půjček přijatých na nákup obchodního podílu byly dle právní úpravy ZDP platné do 31.12.2003 daňově uznatelné (viz např. výkladový pokyn D-190 k § 24 odst. 1 bod 1). Je tedy obecně možné konstatovat, že u úroků z úvěrů a půjček přijatých na nákup obchodního podílu dochází předmětným ustanovením § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP k věcné změně, kdy za určitých podmínek budou nově, na základě tohoto ustanovení, úroky z úvěrů a půjček v těchto případech daňově neuznatelným nákladem.

Předmětné problémové okruhy nového ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP dále rozebíráme na příkladu úroků z úvěrů a půjček přijatých na pořízení obchodního podílu, neboť se nám tento příklad jeví nejnázornější.

2. Vlastní problematika

2.1. Aplikace účinnosti ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP

a) V souladu s výše uvedeným by předmětné ustanovení mělo nabýt účinnosti 1.5.2004, ale mělo by se použít již pro zdaňovací období započatá od 1.1.2004. Domníváme se, že splnění těchto dvou podmínek je možné vyložit v souladu se zásadou nepřipustné pravé retroaktivity (viz nálezy Ústavního soudu publikovaný ve Sbírce zákonů v částce 60 z roku 2002 pod č. 145/2002 Sb.), tak, že se sice použije předmětná restrikce pro zdaňovací období započatá od 1.1.2004, ale s tím, že daňově neuznatelné na základě tohoto ustanovení mohou být až náklady, které věcně a časově souvisejí (dle účetních předpisů) s obdobím od 1.5.2004 a dále.

b) V této souvislosti může být další otázkou, zda předmětná restrikce bude ve vyjmenovaných případech, počínaje výše zmíněným datem 1.5.2004, dopadat také na obchodní podíly pořízené před 1.5.2004. Je otázkou, zda by takový zpětný dopad nemohl být vnímán jako nepřipustná pravá retroaktivita. V tomto případě se však bude zřejmě jednat o takzvanou nepřímou retroaktivitu, která je obecně i v daňové oblasti přípustná (viz nálezy Ústavního soudu publikovaný ve Sbírce zákonů v částce 60 z roku 2002 pod č. 145/2002 Sb.). Z tohoto pohledu mohou být částečně problematické především případy pořízení zahraničních obchodních podílů u států,

kteřé přistoupí k EU až od 1.5.2004 (např. Slovensko) a dále otázka, podle jakého znění předmětné směrnice 90/435/EHS o společném zdanění mateřských a dceřiných společností (dále jen „Směrnice ke zdanění zisků“), by byly posuzovány typy zahraničních majetkových účastí ve společnostech ze států EU pořízené před 1.5.2004 (viz dále část 2.2. *Případy, které jsou regulovány ustanovením § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP*). Tzn., zda bude relevantní znění předmětné Směrnice ke zdanění zisků k datu nákupu obchodního podílu nebo k datu posuzování nákladů. Všechny výše uvedené skutečnosti by měly být zohledněny při definování (výčtu) společností ve Finančním zpravodaji dle § 19 odst. 3 písm. a) ZDP, kdy by bylo vhodné uvést i typy zahraničních společností pořízených obecně před 1.5.2004, u kterých bude relevantní ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP.

Návrh řešení:

Na základě výše uvedených skutečností doporučujeme přijmout sjednocující závěr, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP se použije poprvé ve zdaňovacích obdobích započatých od 1.1.2004, ale s tím, že bude aplikováno v definovaných případech i na obchodní podíly pořízené před 1.5.2004. V návaznosti na to doporučujeme, aby v souladu s ustanovením § 19 odst. 3 písm. a) ZDP byly zveřejněny ve Finančním zpravodaji i typy zahraničních společností pořízených před 1.5.2004, na které se bude ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP vztahovat (týká se to především společností z nově přistupujících států k EU, to je ze Slovenska, Polska a podobně).

Na základě předmětného ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP mohou být daňově neuznatelné až náklady, které věcně a časově souvisejí s obdobím od 1.5.2004 dále.

2.2. Případy, které jsou regulovány ustanovením § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP

Předmětné ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) reguluje náklady v situaci, kdy se jedná o vztah mateřské a dceřiné společnosti. Toto spojení je v ZDP nově definováno v ustanoveních § 19 odst. 3 ZDP s tím, že toto ustanovení v souladu s Čl. XIV novely ZDP nabývá účinnosti 1.5.2004. Toto spojení je obecně definováno současným splněním dvou podmínek:

a) Musí se jednat o vybrané typy obchodních společností, a to v případě českých společností s.r.o. nebo a.s. (viz § 19 odst. 3 písm. b) a c) ZDP), v případě společností, které jsou daňovými rezidenty jiného členského státu EU, pak společnosti, které jsou definovány ve Směrnici ke zdanění zisků (viz § 19 odst. 3 písm. a) ZDP). V souladu s ustanovením uvedeným v předchozí větě má MF ČR zmocnění uvést tyto konkrétní typy zahraničních společností ve Finančním zpravodaji.

b) Musí být splněna podmínka kapitálového propojení obou společností, která je definována tak, že nepřetržitě po dobu 24 měsíců musí mít mateřská společnost alespoň 25% podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti (viz § 19 odst. 3 písm. b) a c) ZDP). V souvislosti s touto druhou podmínkou je důležité, že v případě § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP neplatí právní fikce splnění podmínky držby 24 měsíců od samého počátku, pokud bude tato doba splněna dodatečně (viz § 19 odst. 4 ZDP), na rozdíl od ustanovení § 19 odst. 1 písm. zf) až zj) (od 12.2.2004 písm. ze) až zi)) ZDP. Jinak řečeno, pro účely § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, se může jednat o vztah

mateřská a dceřiná společnost až po uplynutí 24 měsíců, pokud v tomto období neklesne podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti pod 25 %.

Z výše uvedeného vyplývá, že předmětné ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP se nebude vztahovat na veškeré případy pořízení obchodního podílu. Jednak musí být splněna podmínka právní formy obchodních společností (z toho vyplývá, že předmětné ustanovení bude nerelevantní např. v případech družstev a komanditních společností). Za druhé musí být splněna definovaná kapitálová účast, z čehož vyplývá, že do doby uplynutí 24 měsíců od pořízení obchodního podílu se z pohledu § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP nikdy nemůže jednat o vztah mateřské a dceřiné společnosti, a proto v tomto období nebude ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP uplatňováno, a to ani v případě, kdy např. podíl bude 100 % a bude zřejmé, že předmětná doba držby bude posléze splněna. Tento závěr, vyplývá z toho, že pojem mateřská a dceřiná společnost je novelou ZDP speciálně definován v § 19 odst. 3 ZDP a právní fikce uvedená v § 19 odst. 4 ZDP je pro ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP nerelevantní.

Návrh řešení:

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP se bude vztahovat na definované náklady pouze v případě, kdy půjde o vztah mateřské a dceřiné společnosti tak, jak je definován v § 19 odst. 3 ZDP. Pokud některá z podmínek uvedená v tomto ustanovení nebude splněna (půjde např. o družstvo či komanditní společnost), nebudou náklady posuzovány dle ustanovení § 25 odst.1 písm. zk) ZDP. Z toho mimo jiné vyplývá, že do doby uplynutí 24 měsíců od pořízení obchodního podílu není možné náklady posuzovat z hlediska ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP.

2.3. Prodej obchodního podílu se ziskem v případech aplikace § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP

V případech, kdy na základě ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP se některé náklady stanou daňově nerelevantní, vzniká otázka, jakým způsobem z daňového hlediska posuzovat zisk dosažený z následného prodeje předmětného obchodního podílu v dceřiné společnosti. Domníváme se, že v tomto případě by na základě ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, případně § 23 odst. 4 písm. d) nebo e) ZDP měla být výše zisku odpovídající těmto ze základu daně vyloučených nákladů, ať již v aktuálním, případně minulých zdaňovacích obdobích, taktéž vyloučena ze základu daně.

Návrh řešení:

V případě, že dojde k prodeji podílu v dceřiné společnosti se ziskem a bylo aplikováno ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, bude ze základu daně vyloučena výše zisku z titulu tohoto prodeje podílu v dceřiné společnosti odpovídající nákladům, které byly posouzeny na základě § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP jako daňově neuznatelné, ať již v aktuálním, případně minulých zdaňovacích obdobích, případně období, za které se podává daňové přiznání a nejsou považovány za zdaňovací období.

2.4. Období daňové neuznatelnosti nákladů § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP obecně stanoví, že v něm popisované náklady budou daňově neuznatelné po dobu držby podílu v dceřiné společnosti (s výjimkou případů, kdy podíl drží osoba, která je s osobou, která úvěr nebo půjčku přijala, spojenou osobou, s tím, že touto situací se v této části nezabýváme). V této souvislosti mohou dle našeho názoru vznikat tyto výkladové problémy:

a) Mohlo by být sporné, na které typy nákladů se výše uvedené ustanovení vztahuje. Dle našeho názoru se toto ustanovení vztahuje na veškeré náklady uvedené v ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, a to přesto, že je uvedena až v druhé větě předmětného ustanovení, které apriori řeší náklady typu úroků z úvěrů a půjček přijatých na pořízení obchodního podílu v dceřiné společnosti.

b) Druhým problémem může být otázka, zda se daňová neuznatelnost předmětných nákladů uplatní i v případě, kdy dojde k zániku podílu v dceřiné společnosti například v důsledku přeměny dle § 69 ObchZ nebo v důsledku likvidace dceřiné společnosti. Situaci je možné demonstrovat na příkladu, kdy si mateřská společnost vezme úvěr na pořízení obchodního podílu, následně dojde k pořízení podílu v dceřiné společnosti (jedná se již o situaci, kdy jde o spojení mateřská a dceřiná společnost – viz výše část 2.2. *Případy, které jsou regulovány ustanovením § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP*) a následně dojde k zániku podílu v dceřiné společnosti s tím, že se dceřiná společnost sloučí s mateřskou, případně dojde k převzetí jmění dceřiné společnosti mateřskou společností. Domníváme se, že v těchto případech bude počínaje zánikem podílu v dceřiné společnosti ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP nerelevantní (náklady uvedené v tomto ustanovení začnou být daňově uznatelné) s tím, že v případech přeměn bude z tohoto hlediska rozhodující rozhodný den přeměny (§ 220a odst. 3 písm. g) ObchZ). Domníváme se, že tento závěr je i v souladu s logikou a principy, ze kterých ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP vychází, protože počínaje zánikem obchodního podílu předmětné náklady již nesouvisí s držbou podílu v dceřiné společnosti, ale obecně s majetkem dceřiné společnosti.

Návrh řešení:

a) Na základě ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP přestanou být náklady daňově neuznatelné po té, co skončí držba podílu v dceřiné společnosti (s výjimkou případů, kdy podíl drží osoba, která je s osobou, která úvěr nebo půjčku přijala, spojenou osobou) s tím, že tato zásada platí na všechny náklady uvedené v ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, to nejen na ty, které jsou uvedeny v druhé větě předmětného ustanovení.

b) Náklady přestanou být na základě § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP daňově neuznatelné také v případě, kdy dojde k zániku podílu v dceřiné společnosti, například z důvodu likvidace dceřiné společnosti nebo v důsledku přeměny dle § 69 ObchZ s tím, že v případě přeměny přestanou být náklady dle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP daňově neuznatelné počínaje rozhodným dnem přeměny (§ 220a odst. 3 písm. g) ObchZ).

2.5. Specifikace nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti

2.5.1 Služby poskytované dceřiné společnosti a její přímé řízení

Domníváme se, že za náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti nelze obecně považovat žádné náklady mateřské společnosti, které ekonomicky přísluší dceřiné společnosti (může se jednat např. o náklady na služby nakupované mateřskou společností a využívané alespoň částečně i dceřinou společností). Příslušné náklady může totiž mateřská společnost dceřiné společnosti přeúčtovat a pokud tak skutečně učiní, není žádný důvod daňovou uznatelnost takových nákladů u mateřské společnosti omezovat. U nepřímých nákladů charakteru správní režie mateřské společnosti, které by do určité míry mohly s držbou podílu v dceřiné společnosti také souviset a které nelze jednoduše přeúčtovat dceřiné společnosti, avšak dceřiná společnost by je jinak nesla sama (může se jednat např. o náklady na přímé řízení dceřiné společnosti, kdy by si jinak dceřiná společnost musela sama platit manažery), je podle našeho názoru dostačující podmínkou pro jejich daňovou uznatelnost, pokud dceřiná společnost bude mateřské společnosti poskytovat úhradu za tyto služby. Výše této úhrady by samozřejmě měla odpovídat cenám, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, tj. měla by být např. potvrzena znaleckým posudkem. Takto stanovená cena za služby by byla zdanitelným příjmem mateřské společnosti a zároveň daňově relevantním nákladem dceřiné společnosti. Daňový dopad pak bude v uvedených případech zcela stejný, jako kdyby příslušné náklady nesla přímo dceřiná společnost. Oporou pro daňovou uznatelnost takových nákladů na straně mateřské společnosti je rovněž ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, jelikož budou současně realizovány těmito nákladům odpovídající výnosy.

2.5.2 Správa finanční investice, uplatňování akcionářských práv

Daňově neuznatelnými náklady mateřské společnosti podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP budou především administrativní náklady, které jsou skutečně vyvolány pouze držbou podílu a které by sama dceřiná společnost nenesla a nelze jí je tedy ani přeúčtovat (může se jednat např. o poplatky za evidenci akcií dceřiné společnosti na majetkovém účtu mateřské společnosti ve Středisku cenných papírů nebo o úplatu hrazenou mateřskou společností na základě smlouvy o úschově akcií dceřiné společnosti apod.).

V obecné rovině by mohly s držbou podílu v dceřiné společnosti souviset i další nepřímé náklady mateřské společnosti, které by ale sama dceřiná společnost nenesla. Mateřská společnost totiž musí při veškeré své činnosti zohledňovat držbu podílu v dceřiné společnosti, stejně jako musí brát v úvahu ostatní svůj majetek. Takové náklady však v souladu s výše uvedeným nelze přeúčtovat na dceřinou společnost a stanovit jejich výši prokazováním je prakticky nemožné, vzhledem k jejich charakteru (může se jednat např. o část mzdy generálního ředitele, který při svém rozhodování bere v úvahu držbu podílu v dceřiné společnosti, nebo o část mzdy účetní, která účtuje o držbě podílu v dceřiné společnosti, apod.). Domníváme se, že tyto náklady by neměly být a priori daňově neuznatelné, protože obecně je jejich souvislost s držbou podílu v dceřiné společnosti vyloženě nepřímá a takovou souvislost by pak bylo možné konstruovat mezi čímkoli. Pokud by však i tyto náklady měly být považovány za daňově neuznatelné podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, doporučovali bychom alespoň metodickým pokynem upravit, jak bude výše takových nepřímých nákladů stanovena. Přitom je podle našeho názoru vhodné zohlednit Směrnici ke zdanění zisků, která v článku 4 bodu 2 omezuje výši těchto daňově

neuznatelných správních nákladů vztahujících se k podílu na 5 % částky zisku rozdělovaného dceřinou společností připadající na podíl mateřské společnosti.

2.5.3 Úroky

Daňově neuznatelnými náklady mateřské společnosti budou také výslovně zmiňované úroky z některých úvěrů. Domníváme se, že pro určení, kterých úvěrů se toto konkrétně týká, je nutné především zohlednit účel ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, kterým je podle našeho názoru v návaznosti na osvobození dividend vyplácených dceřinou společností mateřské společnosti zamezení situací, aby náklady na financování vlastního kapitálu dceřiné společnosti, kterým odpovídají právě vyplácené podíly na zisku (dividendy) a které jsou u ní daňově neuznatelné ve smyslu § 25 odst. 1 písm. e) ZDP, nesla mateřská společnost a uplatňovala si je jako daňově relevantní náklady (např. formou úroků z úvěrů).

Pokud bude úvěrovou smlouvou vymezen účel úvěru, neměl by být problém s prokazováním, zda souvisí či nesouvisí s držbou podílu v dceřiné společnosti (bude se obecně vycházet z takto deklarovaného účelu). Značné praktické problémy však mohou vznikat u takových úvěrů, kdy není v úvěrové smlouvě konkrétní účel vymezen a kdy ani nelze objektivně a zcela jednoznačně určit, které položky aktiv mateřské společnosti jsou takovým úvěrem financovány. Podle našeho názoru mohou být vhodným kritériem pro posouzení, zda takový úvěr souvisí s držbou podílu v dceřiné společnosti, zejména následující charakteristiky:

- **Časová souslednost mezi přijetím úvěru a nabytím podílu na dceřiné společnosti** – přijetí úvěru mateřskou společností představuje pro ni zvýšení cizích zdrojů a souvztažně tomu odpovídající zvýšení aktiv nebo případně i snížení vlastních zdrojů. Bude tedy nutné posoudit právě změny aktiv i pasiv mateřské společnosti v návaznosti na přijatý úvěr. Zvýšení dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku, zásob, pohledávek či finančního majetku jiného než podílu na dceřiné společnosti obecně svědčí o tom, že úvěr nesouvisí s držbou podílu v dceřiné společnosti. Dojde-li ke snížení vlastních zdrojů mateřské společnosti (např. snížení základního kapitálu nebo vyplacení nerozděleného zisku), jedná se o změnu finanční struktury mateřské společnosti, která obvykle souvisí se snižováním nákladů na financování, a ani v tomto případě nelze obecně dovozovat, že by přijatý úvěr souvisel s držbou podílu v dceřiné společnosti.
- **Sjednaná doba splatnosti úvěru** – podíl v dceřiné společnosti je z hlediska účetnictví dlouhodobým finančním majetkem a podobně v § 19 odst. 3 písm. b) a c) ZDP je vymezeno časové kritérium, aby se o vztah mateřské a dceřiné společnosti vůbec jednalo. Z hlediska finančního řízení je nepředstavitelné, aby dlouhodobý majetek byl financován krátkodobými zdroji a krátkodobé úvěry tedy obecně nelze považovat za související s držbou podílu v dceřiné společnosti. V případech, kdy dochází k přeúvěrování, tj. nahrazení jednoho úvěru úvěrem novým, je možné dobu splatnosti posuzovat společně za předpokladu, že podmínky takového přeúvěrování byly předem dohodnuty.
- **Zachycení úroků ve finančním účetnictví** – podle § 23 odst. 2 a 10 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření respektive z účetnictví. Podle § 47 odst. 1 písm. b) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,

pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, mohou být součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku úroky z úvěru naběhlé do doby uvedení příslušného majetku do stavu způsobilého k užívání, pokud tak účetní jednotka rozhodne. Úvěr, ze kterého jsou úroky zahrnovány v souladu s výše uvedeným do ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, tedy nelze považovat za související s držbou podílu v dceřiné společnosti, a to i po uvedení příslušného majetku do stavu způsobilého k užívání, když již úroky kapitalizovány nebudou.

- **Rozpočet externího financování obsažený ve finančním plánu mateřské společnosti** – pokud mateřská společnost přijímá dlouhodobé úvěry, přičemž jejich použití není v úvěrové smlouvě vymezeno, a mateřská společnost nezahrnuje úroky z úvěrů do ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, je obecně nutné pro určení případné souvislosti s držbou podílu v dceřiné společnosti vycházet z interních dokumentů mateřské společnosti týkajících se jejího finančního řízení, zejména způsobů financování aktiv.

Kriteriem pro určení, zda úvěr souvisí s držbou podílu v dceřiné společnosti, nemůže být podle našeho názoru samotný objem přijatých úvěrů ve vztahu k vlastnímu kapitálu mateřské společnosti.

Pro posuzování výslovně zmiňovaných úroků z úvěrů přijatých v období šesti měsíců před nabytím podílu v dceřiné společnosti, pro které § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP stanoví vyvratitelnou právní domněnku, že tyto přímo souvisí s držbou podílu, bude důležité také **stanovení okamžiku přijetí úvěru**, kdy lze podle našeho názoru vycházet z okamžiku **sjednání úvěrové smlouvy**. I v tomto speciálním případě se však bude vycházet z kritérií uvedených výše a vhodnými důkazními prostředky k prokázání, že úvěr s držbou podílu v dceřiné společnosti nesouvisí, tedy budou např. úvěrová smlouva, účetní doklady (zejména způsob zaúčtování úvěru a úroků) nebo rozpočet externího financování obsažený ve finančním plánu mateřské společnosti.

Návrh řešení:

Daňově neuznatelnými náklady mateřské společnosti ve smyslu § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP budou:

- náklady na služby poskytované dceřiné společnosti a její přímé řízení, pokud nebudou přeúčtovány,
- úroky z úvěrů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti podle výše uvedených kritérií,
- případně náklady na správu finanční investice a uplatňování akcionářských práv, maximálně však do výše 5 % dividend připadajících na podíl v dceřiné společnosti.

3. Závěr

Závěry z projednání příspěvku doporučujeme vhodným způsobem publikovat, např. v pokynu řady „D“.

Stanovisko MF

V návaznosti na dílčí závěry z jednání konaného 17.3.2004 potvrdil zástupce Ministerstva financí nesouhlasné stanovisko se závěry předkladatelů k bodu 2.3 příspěvku, a to v otázce posuzování zisku dosaženého z následného prodeje obchodního podílu v dceřinné společnosti. MF zastává názor, že mezi kapitálovým ziskem z prodeje obchodního podílu v dceřinné společnosti a daňově neuznatelnými náklady podle § 25 odst. 1 písm. zk) není přímá souvislost, a k vyloučení dosaženého zisku z prodeje obchodního podílu v dceřinné společnosti za základu daně chybí zákonný důvod.

K bodu 2. 2 příspěvku Ministerstvo financí zastává názor: přestože v případě § 25 odst. 1 písm. zk) není podle stávající právní úpravy výslovně stanovena právní fikce splnění podmínky držby 24 měsíců od samého počátku, pokud bude tato doba splněna dodatečně, úroky z úvěrů na pořízení majetkové účasti nelze do daňově uznatelných nákladů zahrnovat podle § 25 odst. 1 písm. i), neboť se nesporně jedná o náklady související s příjmem od daně osvobozeným, resp. nezahrnovaným do základu, pokud by srážková daň byla uplatněna.

Ministerstvo financí současně upozorňuje, že okruh subjektů, na které bude aplikována směrnice č. 90/435/EHS, tj. příslušná ustanovení v § 19 odst. 1 a § 25 odst. 1 písm. zk) je rozšířen o družstva, a to novelou ZDP schválenou zákonem č. 280/2004 Sb.

K otázce daňové uznatelnosti případných režijních nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřinné společnosti byl po obsáhlé diskusi přijat závěr, že s přihlédnutím k potřebě průkaznosti uvedených nákladů a zjednodušení spravovatelnosti daně bude v souvislosti s připravovanou novelou § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP zváženo stanovení paušální částky těchto nákladů ve výši 5% příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinnou společností, vedle možnosti uplatnit tyto náklady v prokázané výši.

2. Problematika § 38na zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění novely č. 438/2003 Sb.

Předkládají: Ing. Dita Šulcová, daňový poradce, č. osvědčení 3006
Ing. Miroslav Svoboda, daňový poradce, č. osvědčení 3090

1. Úvod

Novela zákona o daních z příjmů („ZDP“) zavedla v § 38na nová pravidla, která podstatně omezují možnost uplatnění daňových ztrát v určitých situacích. Jak je uvedeno v důvodové zprávě k novele ZDP, jejich hlavním účelem je zamezení spekulací a snah vyhnoutí se daňové povinnosti (obchodování s nevyužitými daňovými ztrátami). Odpočet daňové ztráty má proto v zákonem vymezených případech být možný jen oproti ziskům vztahujícím k činnosti, ze které ztráta vznikla.

Nové ustanovení může vzhledem ke své nejednoznačnosti vyvolávat na straně poplatníků značné pochybnosti. Přitom právě jednoznačnost legislativy a z ní vyplývající právní jistota je jedním z pilířů zákonnosti a tedy i právního státu.

Tímto příspěvkem bychom rádi přispěli k vyjasnění výkladu některých sporných ustanovení § 38na způsobem, který bude v souladu se zamýšleným a bezesporu legitimním účelem nových pravidel a bude tedy postihovat pouze spekulace, avšak nebude bezdůvodně poškozovat poplatníky znemožněním odpočtu ztrát oproti ziskům vzniklým se stejné činnosti. Dále by měl náš příspěvek sloužit jako podnět pro úvahu o možných legislativních změnách.

2. Rozbor a návrh řešení dílčích problémů

Níže uvádíme komentář k jednotlivým odstavcům § 38na se zaměřením na výklad nejasných pojmů, včetně návrhů možného řešení dílčích problémů.

Odstavec 1:

Vzniklou a vyměřenou daňovou ztrátu nelze odčítat od základu daně za podmínek uvedených v § 34 odst. 1, došlo-li k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole poplatníka, jemuž daňová ztráta vznikla, oproti období, za které byla daňová ztráta vyměřena (dále jen „podstatná změna“). Podstatnou změnou se vždy rozumí změna, která se dotýká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv.

Toto ustanovení je zásadní, neboť existence „podstatné změny“ je rozhodující pro to, aby se nově zavedená omezení u poplatníka vůbec použila. Vzhledem k tomu, že možnost požádat správce daně o závazné stanovisko se nevztahuje na aplikaci odstavce 1, má sjednocení výkladu zvláštní význam.

V následujícím rozboru se zaměříme na výklad jednotlivých pojmů obsažených v tomto ustanovení.

a) Výklad pojmu „změna ve složení“

„Změna ve složení“ jednoznačně zahrnuje situaci, kdy některé z osob, které se doposud na podílely na kapitálu nebo kontrole poplatníka, se na kapitálu nebo kontrole přestanou podílet, nebo naopak, osoby, které se doposud na kapitálu nebo kontrole neúčastnily, získají účast na kapitálu nebo kontrole.

Vyvstává však otázka, zda „změna ve složení“ nastane, pokud se na účasti nebo kontrole poplatníka budou podílet nadále shodné osoby, avšak dojde ke změně velikosti jejich podílů např. na základním kapitálu.

Podle našeho názoru je zahrnutí změny podílů do definice „změny ve složení“ v rozporu s účelem zákona, protože v důsledku změny podílů nevznikají z odpočtu ztrát výhody novým osobám a zřejmě se tedy nejedná o „obchodování s daňovými ztrátami“. Přikláníme se proto k užšímu výkladu a navrhuje nebrat v úvahu změnu velikosti podílů. Zjednoduší se tím i výklad pojmu „oproti období“ v bodu d).

b) Výklad pojmu „kontrola poplatníka“

Příkláníme se k tomu, aby byl výklad pojmu „kontrola poplatníka“ odvozen z definice „podstatné změny“ v druhé větě prvního odstavce. Lze z ní dovodit, že změna ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole poplatníka je změna, která se dotýká určitého podílu na základním kapitálu nebo hlasovacích právech. V případě „kontroly poplatníka“ se zřejmě bude jednat o **disponování hlasovacími právy**. Tento výklad podporuje i definice pojmu *kontrola* v přechodných ustanoveních novely ZDP č. 492/2000 Sb. v Čl. II bod 6 písm. b): *Účastí na kontrole či jmění se rozumí vlastnictví více než 25 % podílu na základním kapitálu nebo podílu s hlasovacím právem*. Termín kontrola používá rovněž § 23 odst. 7 písm. b) bod 1. ZDP (bez bližšího vysvětlení), přičemž jeho použití není v rozporu s výše uvedeným výkladem.

Pojem kontrola také používá (avšak výslovně nedefinuje) např. obchodní zákoník v § 27a odst. 2 písm. b) a v § 122 odst. 1., ale v odlišných souvislostech. Pokud by byla tato ustanovení brána za základ pro výklad, bylo by za „kontrolu poplatníka“ považováno např. i členství v dozorčí radě poplatníka, či skutečnost, že je určitá osoba společníkem poplatníka (bez ohledu na reálnou možnost jednání poplatníka aktivně ovlivňovat). Tento výklad je však mj. v rozporu s účelem § 38na, neboť těmto osobám z odpočtu ztráty nevznikají zvláštní výhody.

c) Výklad pojmu „oproti období“

Přestože pojem „období“ není přímo definován, je potřeba jej vykládat v kontextu zákona jako zdaňovací období popř. období, za které se podává daňové přiznání.

Při srovnávání složení osob v období, za které byla ztráta vyměřena, oproti složení v období, za které má být ztráta uplatněna, není jasné, jak postupovat v případě, kdy nastanou změny i v průběhu daných období. Jedna z možností je vycházet z poslední věty ustanovení § 23 odst. 7, tedy vycházet z aritmetického průměru měsíčních stavů v každém ze sledovaných období. Jiným, zřejmě vhodnějším řešením by bylo posuzovat stav k poslednímu dni zdaňovacího období nebo období za které se podává daňové přiznání, ve kterém má být uplatněna ztráta.

d) Výklad pojmu „podstatná změna“

Zásadní otázku vyvolává definice *podstatné změny*. Zákon stanoví, že za *podstatnou změnu* se **vždy** považuje změna, která se dotýká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv, a ponechává tak otevřenou otázku, zda může být za *podstatnou změnu* považována i jiná změna bez ohledu na 25 % hranici

Nelze vyloučit, že například zvýšení účasti z 65 na 76 %, tedy o 11 % podílu na základním kapitálu nebo hlasovacích právech, avšak spojené s nabytím významné rozhodovací většiny, by mohlo být považováno za *podstatnou změnu*. Chybí však vymezení kritérií, podle nichž by bylo možno posuzovat, kdy se již o *podstatnou změnu* jedná, a kdy nikoli. Navrhujeme proto z důvodu právní jistoty za *podstatnou změnu* považovat pouze změnu, která se dotýká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv.

Návrh řešení k odstavci 1:

Navrhujeme přijmout následující sjednocující závěr:

Účastí na kapitálu či kontrole poplatníka se rozumí vlastnictví podílu na základním kapitálu poplatníka nebo podílu s hlasovacím právem na valné hromadě nebo členské schůzi.

Změna ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole poplatníka, znamená situaci, kdy některé z osob, které se dosud přímo účastnily na základním kapitálu či disponovaly hlasovacími právy, se na poplatníkovi přestanou podílet, nebo kdy osoby, které se doposud na poplatníkovi přímo nepodílely, získají účast na základním kapitálu poplatníka či hlasovacích právech. Při porovnávání složení osob se bere v úvahu stav k poslednímu dni zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání.

Změna, která se dotýká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv, znamená změnu v celkovém rozsahu vyšším než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv.

Z důvodu právní jistoty navrhujeme za *podstatnou změnu* považovat pouze změnu, která se dotýká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv. Pokud MFČR s uvedeným závěrem nesouhlasí, považujeme za nutné, aby jasně definovalo (např. v metodickém pokynu) podmínky/kriteria, při jejichž splnění bude i změna v rozsahu menším než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv posuzována jako *podstatná změna*.

Odstavec 2:

U akciové společnosti, která vydala akcie na majitele, se má za to, že došlo k podstatné změně, pokud méně než 80 % příjmů (výnosů) dosažených v období, v němž má být uplatněna daňová ztráta, bylo vytvořeno stejnou činností, jakou v rámci svého předmětu podnikání provozoval poplatník, jemuž daňová ztráta vznikla, v období, za které byla daňová ztráta vyměřena.

a) Použitelnost ustanovení

Odstavec 2 stanoví zvláštní pravidlo pro odpočet ztrát akciové společnosti, která vydala akcie na majitele. Valná hromada akciové společnosti však může rozhodnout o změně formy akcií. V této souvislosti vyvstává otázka, jak má postupovat společnost, která původně vydala akcie na majitele, avšak následně formu akcií změnila na akcie na jméno. Ustanovení odstavce 2 se změnou formy akcií výslovně nezabývá a tento případ je tedy nutno řešit výkladem.

Extrémním výkladem lze dospět k názoru, že změna formy akcií nemá na použití pravidel pro uplatnění ztrát vliv. Podle našeho názoru je však třeba vycházet z účelu ustanovení – odstavec 2 upravuje podmínky uplatnění daňové ztráty u společnosti, která nemá spolehlivé informace o složení osob účastnících se na jejím kapitálu či

kontrole a nelze tedy u ní použít základní úpravu zakotvenou v odstavci 1 a odstavci 3 (viz důvodová zpráva k novele). Tímto dospíváme k následujícím závěrům:

- (i) Úprava uvedená v odstavci 2 se použije v případě, kdy akcie měly formu „na majitele“ v období vzniku daňové ztráty anebo v období, za které má být daňová ztráta uplatněna (případně po část daného období).
- (ii) Pokud po celé období, kdy vznikla daňová ztráta, a rovněž v období, za které má být tato ztráta uplatněna, měly akcie formu „na jméno“, bude společnost nejprve zkoumat splnění podmínky odstavce 1.

b) Výklad pojmu „činnost, jakou poplatník provozoval v rámci svého předmětu podnikání.“

Při posuzování podmínek pro uplatnění daňové ztráty uvedených v odstavci 2 není zcela zřejmé, jak vykládat pojem „**činnost, jakou poplatník provozoval v rámci svého předmětu podnikání**“. Z příslušných ustanovení ani z jiných ustanovení ZDP výklad tohoto pojmu nevyplývá.

Výklad musí umožnit jednoznačnou kategorizaci výnosů dosažených poplatníkem, přičemž údaje o výši výnosů za jednotlivé činnosti musí být jednoduchým způsobem získány z účetnictví (pro účely výpočtu poplatníkem i pro účely žádosti dle odstavce 6). Navrhujeme proto provést kategorizaci činností v návaznosti na obecně závazné předpisy.

Pojmy „činnost“, „předmět podnikání“, „provozovat činnost“ obsahují předpisy, které upravují podmínky podnikání jako je Obchodní zákoník („ObZ“) a zákon č. 455/1991, o živnostenském podnikání ve znění platných předpisů („ŽZ“). Použití těchto předpisů podporuje mj. skutečnost, že terminologie používaná v ZDP a v těchto předpisech je shodná, viz níže uvedené příklady:

§ 30 odst. (1) ObZ:

„oprávnění k činnosti, která má být jako předmět jeho podnikání (činnosti) zapsána do obchodního rejstříku“,

§ 30 odst. (2) ObZ:

„(1) Nestanoví-li zvláštní zákon jinak, je žadatel o zápis do obchodního rejstříku povinen prokázat, že nejpozději dnem zápisu mu vznikne živnostenské či jiné oprávnění k činnosti, která má být jako předmět podnikání (činnosti) zapsána do obchodního rejstříku.

(2) Jako předmět podnikání obchodní společnosti nebo družstva se zapíše činnost, kterou mohou vykonávat...“,

§ 2 ŽZ:

„Živností je činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem...“

§ 3 ŽZ

„Živností není:

a) *provozování činnosti vyhrazené zákonem státu nebo určené právnické osobě....(následuje výčet dalších činností, které nejsou živností.)“*

Podle našeho názoru pojem „činnost“ v zásadě odpovídá kategoriím živností a dalších činností vyjmenovaných v Živnostenském zákoně a jiných předpisech, které upravují oprávnění k podnikání. Výraz „*jakou poplatník provozoval v rámci svého předmětu podnikání*“ pak stanoví podmínku, že daná činnost musí být v daném období skutečně aktivně vykonávána a není postačující formální zápis činnosti jako předmětu podnikání.

Návrh řešení k odstavci 2:

Navrhujeme přijmout následující sjednocující závěr:

Ustanovení odstavce 2 se použije pouze v případě, kdy není možno jednoznačně použít úpravu v odstavci 1, tj. pokud alespoň po část období, za které daňová ztráta vznikla anebo období, za které má být daňová ztráta uplatněna, měly akcie společnosti formu „na jméno“.

Pojem „činnost“ v zásadě odpovídá kategorii živností a dalších činností uvedených v předpisech, které upravují oprávnění k podnikání. Ve většině případů se bude jednat o činnosti zapsané u poplatníka v obchodním rejstříku jako předmět podnikání. Podmínkou je, aby poplatník v daném období činnost aktivně vykonával.

Odstavec 3:

Ustanovení odstavce 1 se nepoužije, pokud poplatník, u nějž k podstatné změně došlo, prokáže správci daně, že nejméně 80 % příjmů (výnosů) dosažených v období po podstatné změně, v němž má být uplatněna daňová ztráta vzniklá za období před podstatnou změnou, bylo vytvořeno stejnou činností, jakou v rámci svého předmětu podnikání provozoval v období, za které daňová ztráta vznikla, poplatník, jemuž daňová ztráta vznikla. K příjmům (výnosům) mimořádné povahy se přitom nepřihlíží.

a) Výklad pojmu „období po podstatné změně“

Uvedené ustanovení používá slovní spojení „*období po podstatné změně*“, jehož výklad není jednoznačný.

Lze předpokládat, že úmyslem zákonodárce bylo, aby prvním obdobím, u kterého poplatník prokazuje dosažení 80 % příjmů (výnosů) stejnou činností, jakou provozoval v období, za které daňová ztráta vznikla („podmínka 80%“), bylo to období, ve kterém nastala skutečnost popsaná v odstavci 1. Tímto obdobím je dle našeho názoru (zdaňovací) období, ve kterém *podstatná změna* nastala. Formulace *období po podstatné změně* však navádí k postupu, kdy prvním posuzovaným (zdaňovacím) obdobím je to, které následuje po (zdaňovacím) období, během něhož k *podstatné změně* došlo.

Tento rozpor vede k možnému výkladu, že možnost uplatnit ztrátu za (zdaňovací) období, ve kterém *podstatná změna* nastala, záleží na struktuře výnosů v období následujícím. Pokud je v následujícím období splněna „podmínka 80 %“, ustanovení odstavce 1 se nepoužije, a to ani v období, kdy nastala změna. Vzhledem k tomu, že poplatník nebude mít v době podání daňového přiznání za období, kdy *podstatná změna* nastala, informace o struktuře výnosů za celé následující období, není tento výklad v praxi udržitelný.

Další možný výklad se zakládá na tom, že se odchýlíme od výkladu pojmu „období“ navrženého u odstavce 1. Ve zdaňovacím období, kdy nastala *podstatná změna*, zahrnujeme do výpočtu „podmínky 80 %“ pouze příjmy (výnosy) dosažené od okamžiku, kdy *podstatná změna* nastala, do konce zdaňovacího období. Pak by ovšem docházelo k nelogické deformaci, neboť „podmínka 80 %“ se posuzuje za dobu kratší než bylo období, za které byla ztráta vyměřena resp. období, za které má být ztráta odečítána. S tímto výkladem tedy rovněž nesouhlasíme.

Podle našeho názoru by se mělo postupovat v souladu se záměrem zákonodárce a poplatník by měl mít možnost prokázat splnění podmínek stanovených v odstavci 3 a uplatnit daňovou ztrátu již za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém *podstatná změna* nastala.

b) Výklad pojmu „příjmy (výnosy) mimořádné povahy“

V odstavci 3 je použit termín „příjmy (výnosy) mimořádné povahy“, aniž by byla uvedena bližší definice nebo odkaz na zvláštní předpisy.

Jedna z možných interpretací (u poplatníků, kteří vedou účetnictví) je považovat za tyto výnosy pouze **mimořádné výnosy** ve smyslu účetních předpisů.

Z hlediska smyslu ustanovení je však vhodnější posuzovat charakter (*mimořádnost*) výnosů s ohledem na povahu činnosti provozované poplatníkem. Často jsou součástí mimořádných výnosů i výnosy, které s provozováním běžné činnosti poplatníka úzce souvisí (např. náhrady od pojišťoven, v případech, kdy v důsledku škodní události nebude moci být dosaženo řádných výnosů; výnos z prodeje podniku) a naopak součástí *provozních výnosů* jsou také jednorázové operace, které mají z hlediska činnosti poplatníka mimořádnou povahu.

Považujeme proto za vhodnější nevázat posouzení povahy výnosů na účetní úpravu. Při posuzování „podmínky 80 %“ by se tedy měly brát v úvahu pouze výnosy, které přímo souvisejí s realizací činností, které poplatník v daném období běžně provozoval (prodej výrobků, zboží, služeb apod.), případně s těmito činnostmi přímo související, např. náhrada za ušlý zisk apod. (přestože by z účetního hlediska byly součástí mimořádných výnosů).

Návrh řešení k odstavci 3:

Navrhujeme přijmout následující sjednocující závěr:

V případě, že u poplatníka nastala *podstatná změna*, poplatník může prokázat splnění podmínek stanovených v odstavci 3 a uplatnit daňovou ztrátu také v tom

zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém *podstatná změna* nastala.

Pro zahrnování výnosů do výpočtu pro posouzení splnění „podmínky 80 %“ se nevychází z posouzení povahy příjmů (výnosů) pro účely účetnictví. Rozhodující je, zda příjmy (výnosy) vznikly jako výsledek provozování činností, které poplatník vykonává v rámci jeho předmětu podnikání.

Odstavec 4:

Ustanovení odstavců 1 až 3 se použije i v případě přeměn obchodních společností⁷⁰⁾ a v případech uvedených v § 23a a 23c. Dochází-li při fúzi společností nebo při rozdělení společností k zániku daňového poplatníka, jemuž daňová ztráta vznikla a byla v souladu s tímto zákonem převzata právním nástupcem, podmínky stanovené v odstavci 3 musí být splněny u tohoto právního nástupce.

Podle našeho názoru není zcela zřejmý způsob, jakým má být posuzováno splnění podmínky „80%“ výnosů dle odstavce 3 a jakým způsobem mají být ztráty případně odečítány. Problém ilustrujeme na následujícím příkladu:

Příklad:

Dojde ke sloučení dvou společností s ručením omezeným, které mají odlišný předmět činnosti a společníka. Obě společnosti vykazují daňové ztráty. Každá ze společností generuje 50% celkových výnosů konsolidovaného podniku (pro zjednodušení nepřihlížíme k výnosům mimořádné povahy). Každý společník získá 50% podíl na základním kapitálu i hlasovacích právech nástupnické společnosti. Po sloučení nedojde k žádné změně v předmětu ani rozsahu činnosti obou „podniků“.

Při uplatňování nových pravidel pro uplatnění ztrát je možný tento výklad:

- Vzhledem k tomu, že společník zanikající společnosti získá více než 25% podíl na nástupnické společnosti, nastane u nástupnické společnosti situace odpovídající „podstatné změně“ popsané v odstavci 1.
- Nástupnická společnost nemůže uplatnit ztrátu, která vznikla z její vlastní činnosti, neboť tato činnost produkuje méně než 80% celkových výnosů společnosti.
- Nástupnická společnost rovněž nemůže uplatnit ztrátu, kterou převzala od zanikající společnosti, neboť činnost převzatého podniku produkuje méně než 80% celkových výnosů společnosti.
- Daňové ztráty nástupnické ani zanikající společnosti nelze uplatnit, přestože pro fúzi existovaly řádné ekonomické důvody.

Zobecněním tohoto striktního výkladu dospíváme k tomuto závěru: Dojde-li v důsledku přeměny k „podstatné změně“, nebude moci nástupnická společnost

odčítat ztrátu převzatou od zanikající společnosti, pokud bude převzatý podnik generovat méně než 80% celkových výnosů společnosti. Současně však nebude moci nástupnická společnost odečíst ztráty vzniklé u svého původního podniku, bude-li převzatý podnik generovat alespoň 20% celkových výnosů společnosti. S vysokou pravděpodobností nastane případ, kdy nebude možno uplatnit ani jednu daňovou ztrátu. V žádném případě však nebude možno uplatnit obě ztráty. Ustanovení může při striktním výkladu znemožnit odpočet daňových ztrát v řadě případů sloučení a splynutí obchodních společností.

Domníváme se, že výše uvedený výklad není v souladu s účelem nové úpravy. Ztráta zanikající společnosti by totiž byla odčitatelná od základu daně nástupnické společnosti pouze v případě, kdy nástupnická společnost nevykonává před sloučením ve významnějším rozsahu vlastní činnost. Toto je v rozporu mj. s cílem ustanovení § 23d odst. 3 ZDP, které má zamezit spekulacím (stanoví podmínku, že nástupnická společnost musí vykonávat činnost).

Vhodnější by byl postup, podle kterého by nástupnická společnost odečítala ztráty vzniklé u převzatého podniku i u podniku původního, avšak každou z nich pouze do výše části základu daně připadajícího na každý podnik. Přestože je tento výklad zřejmě v souladu s účelem ustanovení, nemá v zákoně plnou oporu.

Návrh řešení k odstavci 4:

Navrhujeme přijmout následující sjednocující závěr:

V souladu s účelem ustanovení má mít nástupnická společnost právo odečítat převzaté ztráty vzniklé u převzatého podniku i ztráty vzniklé u svého původního podniku, avšak každou z nich pouze do výše části základu daně připadajícího na každý podnik.

Vzhledem k tomu, že výklad předmětného ustanovení tímto způsobem nemá silnou oporu v zákoně, doporučujeme zvážit legislativní změnu.

Odstavec 5:

Při převodu podniku nebo jeho samostatné části lze daňovou ztrátu nebo část daňové ztráty vyměřené převádějí společnosti převzaté podle § 23a odst. 5 písm. b), odčítat od základu daně přijímající společnosti v jednotlivých obdobích maximálně do výše rozdílu mezi příjmy (výnosy) a výdaji (náklady) přijímající společnosti vzniklými z činnosti vykonávané prostřednictvím převedeného podniku nebo jeho samostatné části, která byla prostřednictvím převedeného podniku nebo jeho samostatné části vykonávána v období, za které byla uplatňovaná daňová ztráta vyměřena.

Při převodu podniku je odpočet daňové ztráty nebo její části, kterou převzala přijímající společnost od převádějí společnosti dle § 23a odst. 5 písm. b), omezen částkou, která odpovídá rozdílu mezi příjmy (výnosy) a výdaji (náklady) přijímající společnosti vzniklý z činnosti vykonávané prostřednictvím převedeného podniku nebo jeho samostatné části. Není zcela zřejmé, zda se jedná o příjmy (výnosy)

a výdaje (náklady) zachycené v účetnictví nebo pouze o příjmy (výnosy) a výdaje (náklady), které jsou zahrnovány do základu daně.

Při striktním výkladu se ve výpočtu zohlední položky zachycené v účetnictví a uplatnitelná část ztráty tedy nebude odpovídat poměrné části základu daně připadající na převedený podnik (společnost může např. ve vztahu k převedenému podniku vykázat základ daně, avšak nebude moci uplatnit odpočet daňové ztráty, neboť v účetnictví vykáže ztrátu).

Výše uvedený postup je však podle našeho názoru v rozporu s účelem ustanovení. Vhodnější by bylo, aby se při výpočtu zohlednily pouze příjmy (výnosy) a výdaje (náklady), které jsou zahrnovány do základu daně. Vzhledem k tomu, že tento výklad nemá zcela oporu ve znění zákona, doporučujeme upřesnit znění tohoto ustanovení v novele zákona.

Návrh řešení k odstavci 5:

Doporučujeme zvážit legislativní změnu, podle které by maximální částka odčitatelné ztráty byla počítána jako rozdíl mezi příjmy (výnosy) a výdaji (náklady), které jsou zahrnovány do základu daně.

Odstavec 6:

Vzniknou-li poplatníkovi pochybnosti, zda jsou splněny podmínky stanovené v odstavci 3, může požádat správce daně o závazné posouzení³⁹ⁱ⁾ skutečnosti, zda daňovou ztrátu vzniklou před podstatnou změnou, lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně po podstatné změně. Poplatník je povinen spolu se žádostí sdělit správci daně:

- a) přehled veškerých příjmů (výnosů) v členění dle činností vykonávaných poplatníkem, jemuž daňová ztráta vznikla, dosažených v období, za které byla daňová ztráta, která má být uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně, vyměřena,**
- b) přehled veškerých příjmů (výnosů) v členění dle činností vykonávaných poplatníkem, který daňovou ztrátu uplatňuje, dosažených v období, za které má být daňová ztráta uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně.**

Zákon umožňuje podat žádost o závazné posouzení pouze ve vztahu ke splnění podmínek stanovených v odstavci 3, tj. k poměru příjmů (výnosů).

V praxi budou pravděpodobně vznikat pochybnosti i při uplatňování odstavců 1 až 5 § 38na. Může být například sporné, zda došlo k podstatné změně dle odstavce 1 (jak uvádíme výše) nebo zda byla splněna podmínka dle odstavce 2, která je podobná podmínce v odstavce 3. Při uplatňování ustanovení odstavce 5 mohou např. nastat problémy při výpočtu odčitatelné ztráty, bude-li převedený podnik konsolidován podnikem se shodným předmětem činnosti.

Návrh řešení k odstavci 6:

Doporučujeme rozšířit legislativní změnou možnost podat žádost o závazné posouzení na odstavce 1 až 5, neboť v praxi budou pravděpodobně vznikat pochybnosti i při uplatňování všech těchto ustanovení.

Odstavec 7:

Je-li žádost včetně údajů uvedených v písmenech a) a b) správci daně doručena nejpozději do konce měsíce následujícího po skončení období, za které má být daňová ztráta uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně, a nevydá-li správce daně závazné posouzení nejpozději 7 dní před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání, má se za to, že daňovou ztrátu lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně.

Správce daně musí vydat zamítavé rozhodnutí (tak aby bylo účinné) nejpozději 7 dní před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání. Zdůrazňujeme, že podle zákona je rozhodující den vydání příslušného rozhodnutí a ne den jeho doručení poplatníkovi. Tato lhůta znevýhodňuje daňového poplatníka, neboť nemá možnost zjistit jednoduchým způsobem potřebnou informaci s dostatečným předstihem.

Poplatník má v případě, kdy mu rozhodnutí nebude doručeno 7 dní před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání možnost dozvědět se o tom, zda bylo rozhodnutí vydáno, pouze formou nahlížení do spisu v období bezprostředně předcházejícím podání daňového přiznání. Kromě toho, že tento postup může být administrativně náročný, klade také na poplatníka vysoké nároky na plánování cash-flow, neboť nemá s předstihem spolehlivou informaci o výši své daňové povinnosti.

Návrh řešení k odstavci 7:

Doporučujeme stanovit pro správce daně kratší lhůtu pro vydání příslušného rozhodnutí a tuto lhůtu navázat na den doručení rozhodnutí poplatníkovi (do doby změny legislativy alespoň interním pokynem MFČR).

§ 34b zákona č. 337/1992 Sb., o správě a daní poplatků

Rozhodnutí o závazném posouzení pozbývá účinností uplynutím tří let ode dne nabytí právní moci, pokud správce daně nestanoví lhůtu kratší nebo pokud došlo ke změně zákonných podmínek, na jejichž základě bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno.

Podle § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků rozhodnutí správce daně pozbývá účinnosti 3 roky od právní moci. Podle našeho názoru je účelem tohoto ustanovení omezit platnost takového typu závazného posouzení, které se může vztahovat na více zdaňovacích období. Závazné posouzení vztahující se k § 38na lze podle našeho názoru vydat pouze pro jedno zdaňovací období a neexistuje proto důvod pro omezení jeho platnosti způsobem popsáním v § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

Při odlišném výkladu (po uplynutí tří let již správce daně není rozhodnutím vázán ani ve vztahu k období, za které bylo rozhodnutí vydáno) by byla zpochybněna právní jistota poplatníka, neboť lhůta pro vyměření daně dle § 47 SDP je delší.

Návrh řešení

Navrhujeme přijmout následující sjednocující závěr:

Závazné posouzení vztahující se k § 38na je účinné pro zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání bez ohledu na dobu, která uplynula od vydání daného rozhodnutí. Správce daně je tedy rozhodnutím vázán po celou dobu, dokud neuplyne lhůta pro vyměření daně.

3. Závěr

V současné době doporučujeme sjednotit výklad vybraných ustanovení § 38na, která se použijí již při stanovení základu daně za zdaňovací období započatém v roce 2004, a to způsobem popsaným ve výše uvedeném rozboru. Navrhujeme, aby zástupci MFČR a KDP řešili výklad případných dalších problematických ustanovení v rámci Koordinačního výboru resp. samostatné pracovní skupiny zabývající se ZDP. Příslušné závěry doporučujeme vhodným způsobem zveřejnit, např. v pokynu řady D.

Vzhledem k tomu, že v § 38na je výklad řady ustanovení nejednoznačný a může jít i nad rámec znění zákona, doporučujeme zvážit jeho novelizaci, která by zpřesnila a doplnila znění jednotlivých ustanovení.

Stanovisko MF

Zástupce Ministerstva financí sdělil, že v současné době je problematika § 38na ZDP konzultována v pracovním pořádku a stanovisko bude vydáno následně po provedených konzultacích.

Daň z příjmů

1. Problematika § 6 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) u osobních automobilů u nichž je novelou ZDP - zákonem č. 438/2003 Sb. (dále jen „novela ZDP“) daňová vstupní cena limitována 900.000,-Kč

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

1. Úvod

Novelou ZDP dochází mimo jiné k tomu, že je zaváděn limit ve výši 900.000,- Kč na vstupní cenu daňovou u osobních automobilů. V tomto příspěvku se chci zabývat otázkou, jaký význam má tento limit z hlediska nepeněžitého příjmu u zaměstnance v případě poskytnutí osobního automobilu k soukromým účelům dle § 6 odst. 6 ZDP. Dopředu chci zdůraznit, že vím o tom, že k této věci se již objevila určitá písemná stanoviska MF ČR, nicméně nadále v praxi není tato věc zcela jednoznačná a

objevují se některá protichůdná stanoviska. Cílem tohoto příspěvku je zcela sjednotit výklady k této věci. Dále vycházím z toho, že zaměstnanci je poskytováno v kalendářním měsíci pouze jedno osobní auto. Na principu souběžného či postupného poskytování osobních automobilů se novelou ZDP nic nemění, je pouze do zákona přenesen princip dříve uplatňovaný výkladově. V tomto příspěvku se také zabývám pouze osobními automobily, u nichž je novelou ZDP vstupní cena daňová limitována 900.000,- Kč, tzn. neřeším situaci výjimek, kdy vstupní cena není limitována.

2. Vlastní popis problematiky

Základním výkladovým problémem v této věci je, jak se limit ve výši 900.000,- Kč na vstupní cenu daňovou projeví z hlediska nepeněžitýho příjmu zaměstnance dle § 6 odst. 6 ZDP. Domnívám se, že z tohoto hlediska je relevantní to, že předmětné ustanovení § 6 odst. 6 odkazuje přímo na definici vstupní ceny pro účely ZDP uvedené v § 29 ZDP. Součástí tohoto ustanovení je i odstavec desátý, který jako maximální vstupní cenu u osobního automobilu uznává 900.000,- Kč. Z toho vyplývá, že hodnota 900.000,- Kč bude v tomto případě i maximální základnou pro nepeněžitý příjem zaměstnance, jinak řečeno maximální výše tohoto nepeněžitýho příjmu bude za měsíc činit 9.000,- Kč.

V této souvislosti je otázkou, zda tento výklad bude platit i u osobních automobilů pořízených (uvedených do užívání, resp. najatých podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci) do 17.12.2003 (včetně 17.12.2003). U těchto osobních automobilů totiž platí, že z hlediska daňového odpisování a uplatňování nájemného u nich i po 1.1.2004 není vstupní cena limitována (viz čl. II bod 22. novely ZDP). Na druhé straně, v předchozí větě uvedené přechodné ustanovení se týká toliko odpisování a uplatňování nájemného a nikoliv výpočtu nepeněžitýho příjmu dle § 6 odst. 6 ZDP. Z toho je možné dovodit, že i u těchto osobních automobilů platí, že počínaje 1.1.2004 může být u zaměstnance maximální výše nepeněžitýho příjmu dle § 6 odst. 6 ZDP ve výši 9.000,- Kč za měsíc.

Dalším výkladovým problémem v této souvislosti může být situace, kdy v případě pronájmu je osobní automobil u pronajímatele veden v účetnictví v ceně bez DPH. Jinak řečeno, jde o případ finančního pronájmu, kdy ve smyslu § 19 odst. 5 zákona č. 588/1992 Sb., o DPH má pronajímatel nárok na odpočet DPH na vstupu. V uvedeném případě předmětné ustanovení § 6 odst. 6 ZDP vyžaduje, aby pro účely tohoto ustanovení byla vstupní cena zvýšena o DPH. Je pak otázkou, zda předmětný limit 900.000,- Kč platí pouze pro vstupní cenu bez DPH nebo bude relevantní i pro vstupní cenu zvýšenou, v tomto případě o DPH. Domnívám se, že správný je druhý výklad, tzn. že i v tomto případě bude maximální výše nepeněžitýho příjmu u zaměstnance za měsíc 1% z 900.000,- Kč. Při tomto výkladu vycházím z toho, že předmětné ustanovení § 6 odst. 6 ZDP vyžaduje zvýšit vstupní cenu a nikoliv považovat předmětné DPH za speciální nepeněžitý příjem u zaměstnance (v tomto případě by formulace musela znít asi tak, že nepeněžitý příjem pro účely tohoto ustanovení se zvyšuje o DPH). Jak již jsem uvedl výše, z hlediska vstupní ceny odkazuje předmětné ustanovení § 6 odst. 6 ZDP obecně na § 29 ZDP. Z výše

uvedeného je tedy možné dovodit, že i v popsaném případě bude maximální výše nepeněžitého příjmu za měsíc odpovídat 1% z 900.000,- Kč.

V souvislosti s finančním pronájmem dle § 24 odst. 4 ZDP bych chtěl zdůraznit, že na výše uvedeném výkladu nemění nic stanovisko MF ČR k problematice zdaňování zisku u leasingových společností v případě leasingu osobních automobilů s limitovanou vstupní cenou (viz. stanovisko MF ČR k příspěvku *Mgr. Zenona Folwarczného, Daňové aspekty omezení vstupních cen osobních automobilů kategorie M1 pro leasingové společnosti dle zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů ("ZDP")* projednávaném na Koordinačním výboru konaném dne 25.2.2004). Předmětný výklad totiž vychází z toho, že v daném případě se část zisku vylučuje ze základu daně (viz § 23 odst. 4 písm. d) a e) ZDP), respektive část účetních nákladů se stává daňově uznatelnou na základě § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Tento výklad však nic nemění na tom, že i v případě leasingové společnosti je vstupní cena osobního automobilu limitována dle § 29 odst. 10 ZDP 900.000,- Kč.

3. Závěr

Na základě výše uvedených skutečností platí, že počínaje 1.1.2004 je maximální výše nepeněžitého příjmu z titulu užívání osobního automobilu s limitovanou vstupní cenou zaměstnanci k soukromým účelům limitována 1% z 900.000,- Kč, tzn. může činit maximálně 9.000,- Kč za měsíc. Tento výklad platí bez ohledu na cokoliv dalšího, to znamená, že se vztahuje:

a1) Na osobní automobily, které zaměstnavatel pořídil koupí.

a2) Na osobní automobily, které pořizuje zaměstnavatel formou finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci (§ 24 odst. 4 ZDP).

a3) Na osobní automobily, které pořizuje zaměstnavatel prostřednictvím operativního pronájmu (viz § 24 odst. 5 ZDP).

a4) Na osobní automobily, které zaměstnavatel užívá na základě operativního nájmu, kdy se po skončení nájmu vrací věc pronajímateli.

b) Na osobní automobily bez ohledu na to, kdy byl osobní automobil pořízen (tj. uveden do užívání, resp. najat), tzn. vztahuje se i na osobní automobily pořízené před 17.12.2003 (včetně 17.12.2003).

Ve výše uvedených případech nemůže na straně zaměstnance vzniknout z titulu užívání osobního automobilu pro soukromé účely žádný další specifický nepeněžitý příjem dle obecných ustanovení § 6 ZDP, neboť ustanovení § 6 odst. 6 ZDP je nutné v tomto ohledu vnímat jako *lex specialis*.

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

Stanovisko MF

Ministerstvo financí konstatuje, že daňový režim nepeněžního příjmu zaměstnance v případě, poskytl-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně motorové vozidlo k používání pro služební i soukromé účely, jednoznačně vyplývá z § 6 odst. 6 ZDP, a to i po zavedení limitu maximální vstupní ceny u osobního automobilu zákonem č. 438/2003 Sb. V případě, že se jedná o najaté vozidlo formou finančního leasingu, v jehož vstupní ceně není zahrnuta daň z přidané hodnoty, se pro účely stanovení částky, která se posuzuje jako příjem zaměstnance, vstupní cena automobilu o tuto daň zvýší.

DPH

1. Uplatňování DPH ve světle přechodných ustanovení

Předkládá: Ing. Václav Pátek, daňový poradce, č. osvědčení 2279
Ing. Jan Rambousek, daňový poradce, č. osvědčení 693

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu v případě aplikace přechodných ustanovení dle vládního návrhu zákona o DPH, sněmovní tisk 496/0, schváleného v poslanecké sněmovně ve 3. čtení dne 26. února 2004 (senátní tisk 304 z 12. března 2004). Autor si je vědom, že jde zatím o vládní návrh zákona, který není dosud platným právním předpisem, nicméně s ohledem na předpokládanou krátkou dobu mezi platností a účinností předkládá tento návrh s předstihem.

1. Právní vymezení

S účinností od 1. května 2004 se předpokládá vstup České republiky do Evropské Unie. V souladu s podmínkami přístupové dohody se zavázala Česká republika převzít právní úpravu EU a zapojit se do jednotného evropského trhu. Ke dni vstupu do EU tak Česká republika je povinna schválit zákon o DPH v takové úpravě, aby splnila podmínky harmonizační úpravy daně 6. Směrnicí EU (77/388/EHS). Za tímto účelem předložila vláda ČR vládní návrh zákona o DPH, který byl jako sněmovní tisk č. 496 schválen v rámci 1. čtení dne 18. listopadu 2004 a následně po projednání ve 3. čtení schválen 26. února 2004.

V průběhu schvalovacího procesu bylo předloženo při projednávání ve druhém čtení řada pozměňovacích návrhů. Mezi nimi v rámci pozměňovacího návrhu podle RV nový bod 11. k §111.

„11. U smluv uzavřených do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona, u nichž byly do tohoto dne poskytnuty zálohy na zdanitelná plnění, která budou uskutečněna po nabytí účinnosti tohoto zákona, je plátce daně povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Záloha zaplacená před datem účinnosti tohoto zákona není přijatou platbou podle tohoto zákona. U smluv uzavřených do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona na plnění, která budou uskutečněna po nabytí účinnosti tohoto zákona a budou zdanitelnými plněními podle tohoto zákona, je plátce, který je povinen přiznat a zaplatit daň, povinen tuto daň přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, pokud je platba přijata po nabytí účinnosti tohoto zákona. Částka zaplacená před datem účinnosti tohoto zákona není přijatou platbou podle tohoto zákona.“

V rámci tohoto pozměňovacího návrhu byla nově přeformulována původní věta a tato následně doplněna o další tři věty. Problematickým ustanovením jsou pak poslední dvě věty, v textu vyznačeny potržením. V rámci předloženého vládního návrhu byla také předložena důvodová zpráva, která k bodu 11 uváděla: „U smluv uzavřených podle dosavadního znění zákona se stanoví povinnost vypořádat daň u záloh, které se podle dosavadního znění zákona nezdaňovaly. Vypořádání je třeba provést nejpozději do data uskutečnění zdanitelného plnění podle nového zákona.“

Je zřejmé, že si navrhovatel zákona byl vědom potřeby řešit v rámci přechodných ustanovení některé otázky s novým systémem DPH. Bohužel v rámci jednání zákonodárského sboru dozněl vládní návrh změny bez toho, aby změna byla řádně odůvodněna a to změny takové, jež může zavést opětovné uplatnění DPH.

Konkrétně nově přijatá úprava bodu 11 §111 zavádí opětovné uplatňování DPH na plnění, z nichž již tato daň byla před nabytím účinnosti zákona (tj. do 30. dubna 2004) odvedena, nebo nové zdanění plnění, která dnes DPH nepodléhají.

To by mohlo v určitých situacích vést ke dvojímu zdanění nebo k nepřipustnému zpětnému uplatnění zákona.

Příklad možného dvojího zdanění

Společnost uzavřela v lednu 2004 smlouvu o poskytování reklamních služeb, s tím, že služby budou poskytnuty až v červenci 2004. U reklamních služeb je běžné, že jsou zaplacené ještě před poskytnutím. Podle dnešních pravidel nastane povinnost účtovat DPH dnem zaplacení. Při zaplacení např. v březnu 2004 je poskytovatel služby povinen odvést v přiznání k DPH za březen 2004 i DPH z těchto služeb. Podle pozměňovacího návrhu přechodného ustanovení projednávaného zákona o DPH by se po nabytí účinnosti zákona na platbu uskutečněnou v březnu 2004 nemělo přihlížet a daňová povinnost (vlastně znovu) vznikne ke dni poskytnutí služby (nebo přijetí platby, pokud je platba přijata po nabytí účinnosti zákona). To znamená, že v okamžiku poskytnutí služby (v červenci 2004) bude muset poskytovatel reklamní služby poskytnuté plnění zdanit podruhé.

Podobný dopad může být u řady dalších služeb, kde mezi dobou zahájení a dobou jejich skončení (poskytnutí) bude vstup do EU. Nelze vyloučit, že v některých případech dopad přechodných ustanovení může být i pro služby nájmu, kdy existují případy předplacení nájemného na několik let dopředu.

Příklad nového zdanění tam, kde dnes zdanění neexistuje

Reklamní agentura chce poskytnout stejnou službu jako ve výše uvedeném případě, ale jde o reklamní agenturu se sídlem v zahraničí, která nepodniká v ČR. Zaplacení služby v březnu 2004 nevytváří povinnost odvést z této služby DPH, neboť podle dnešních pravidel nejsou služby poskytnuté ze zahraničí v ČR zdaňovány. Je-li služba opět uskutečněna až v červenci, bude podle nových pravidel muset příjemce služby, pokud je v okamžiku přijetí služby plátcem DPH, sám účtovat DPH, a to přestože službu zaplatil ještě před nabytím účinnosti nových pravidel a podle stávajících pravidel DPH platit nemusel.

Pokud se smlouvy na poskytování určitých služeb uzavřou za účinnosti stávající právní úpravy tj. zákona o DPH, platného do 30. dubna 2004, považuje se za datum

uskutečnění zdanitelného plnění den jejich poskytnutí nebo zaplacení a to ten den, který nastane dříve. Navrhovaná právní úprava by však znamenala nepřípustný retroaktivní zásah, neboť by zpětně stanovila, že na již provedené úhrady předmětných služeb, který vyvolaly okamžik DUZP, není možné od 1. května 2004 již přihlížet a zpětně tak negovala splnění původně zákonem stanovených povinností. Zákonem č.588/1992 Sb., o DPH účinným do 30. 4. 2003, bylo stanoveno, co se považuje za DUZP u služeb a plátce daně tak do přijetí předpokládaného návrhu mohl důvodně spoléhat na to, že při vytváření právních vztahů bude muset na jedné straně v zákonem stanoveném termínu a v zákonem stanovené výši odvést daň, na druhé straně bude oprávněn tuto daň v zákonem stanovené výši čerpat.

Daný případ je tak případem oprávněné důvěry daňového subjektu v právo, neboť podle právní situace v době, na kterou se retroaktivní návrh vztahuje, daňový subjekt nemohl předpokládat nulové účinky svého právně konformního jednání a nemohl s možností retroaktivní změny počítat. V daném případě tedy nejsou dány podmínky pro akceptaci žádné výjimky ze zákazu pravé retroaktivity a navrhované znění lze označit za ústavní rozpor.

Je otázkou, zda je takové retroaktivní působení zákona vůbec přípustné, neboť u smluv, které v době uzavření podléhaly určitému režimu a neměly být předmětem DPH, má po nabytí účinnosti nového zákona dojít k dodatečnému uplatnění této daně. K otázce retroaktivity a její přípustnosti resp. nepřípustnosti se vyjádřil Ústavní soud (viz Pl. US 33/01 z 12.3.2002), když se jednoznačně vyjádřil o její nepřípustnosti. Lze také připomenout, že Ministerstvo Financí nepřímo demonstrovalo záměr nečinít opatření proti případům, kdy je služba zaplacená dříve (viz vyjádření náměstkyně Yvonney Legierské pro časopis Euro 46 ze dne 18. listopadu 2003, strana 42).

Přísná aplikace bodu 11 §111 nového zákona o DPH podle verse schválené poslaneckou sněmovnou ve třetím čtení by mohlo oslabit oprávněnou důvěru plátců DPH v právní systém, neboť ti nemohli v okamžiku uzavření smluv, či dokonce vyúčtování plateb a odvedení DPH předpokládat, že toto – v okamžiku realizace správné – jednání nebude v okamžiku plnění bráno ze strany státní správy v úvahu a bude vyžadována nová daňová povinnost. Dále lze připomenout, že se Ústavní soud vyjádřil v jiném případě o nepřípustnosti dvojího zdanění (viz IV. US 666/02 z 15.12.2003).

Obdobný případ nastává u cestovních kanceláří. Pokud byla za účinnosti zák.č. 588/1992 Sb. provedena úhrada za kombinaci služeb cestovního ruchu, čí zájezd, dále jen „zájezd“ odvedla cestovní kancelář daň podle § 14 odst. 17 nebo § 17 odst. 6 ve výši 22%. Po té co je zákazníkovi poskytnuta poslední služba cestovního ruchu, vznikne povinnost podle § 89 odst. 5 odvést daň znovu, tentokrát ve výši 19%. I v tomto případě se jedná o nepřípustné dvojí zdanění.

Dalším problémem vytváří při aplikaci tohoto ustanovení otázka spojená s registrací osob podléhajících daní podle ustanovení § 94 odst. 7 nového zákona o DPH. Podle citovaného odstavce se plátce, jemuž je poskytnuta služba stává plátcem ke dni jejího poskytnutí. V tomto případě se příjemce služby stane plátcem na základě skutečnosti, že je mu poskytnuta po 1. květnu služba, přestože k jejímu zaplacení došlo již před účinností (před 1. květnem 2004). I v tomto případě by nově

registrovaný plátce musel odvést DPH za službu jež zaplatil v době kdy plátce nebyl a podle jemu známých okolností služba DPH podléhat neměla. Nelze vyloučit, že kdyby plátce věděl, že služba bude podléhat DPH až po vstupu do ČR do EU, jeho rozhodnutí o přijetí služby ze zahraničí by mohlo být jiné.

2. Shrnutí

Obecně platným principem DPH je, že daň se vybírá z jedné transakce k jednomu datu uskutečnění zdanitelného plnění jen jednou a jedna transakce nemůže mít dvě data zdanitelného plnění.

Pro případ dvojího zdanění je nutné zajistit, aby se DPH tam, kde jednou již byla odvedena, podruhé neodváděla.

Tam, kde byl právní vztah učiněn na základě platné právní úpravy a podle této, se DPH na danou situaci nevybírала (obecně dovoz služeb), neměla by po účinnosti nového zákona retroaktivně tato situace přehodnocovat a v těchto případech DPH nebude uplatňována.

Vládní návrh zákona se svým zdůvodněním, který byl v rámci legislativního procesu zákonodárcem změněn zavádí nepřipustnou retroaktivitu.

3. Návrh řešení

Doporučuje se, aby Ministerstvo financí v souladu s ustanovením §55a zákona č. 377/1992 Sb., o správě daní a poplatků rozhodlo, že v případech, kdy DPH již byla řádně a správně odvedena podle současně platného zákona o DPH (zákon č. 588/1992 Sb.) se nová daň nevybere a z důvodů nesrovnalosti při uplatňování daňových zákonů se promíjí.

Tam, kde podle platného právního předpisu byla zaplacená služba poskytnutá zahraničním dodavatelem, která by po účinnosti nového zákona o DPH od dne vstupu do EU podléhala DPH na straně příjemce služby, se DPH v okamžiku poskytnutí služby již nevybere a tato DPH se promíjí.

Po projednání na Koordinačním výboru vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

V bodě 11. přechodných ustanovení je stanoven postup uplatňování DPH po 1.5.2004 pro tyto případy:

- u smluv uzavřených do 30.dubna 2004 na zdanitelná plnění, která nebyla uskutečněna do 30.4.2004, ale byly na ně poskytnuty do 30.4.2004 zálohy, je plátce povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění po 1.5.2004. Protože přijatá záloha do 30. 4.2004 není přijatou platbou podle zákona č. 235/2004 Sb., je základem daně podle § 36 odst. 1, u tohoto uskutečněného zdanitelného plnění po 1.5.2004 celková peněžní částka snižena o daň, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, tj. tento základ daně se nesnižuje o přijaté zálohy do 30. 4. 2004.
- u smluv uzavřených do 30. dubna 2004 na plnění, která nepodléhala dani podle zákona č. 588/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ale stanou se zdanitelnými po 1.5.2004, protože budou předmětem daně po 1.5.2004, a která budou uskutečněna až po 1.5.2004, je plátce povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, pokud je přijata po 1.5.2004. Protože

částka zaplacená do 30. 4.2004 není přijatou platbou, je základem daně u tohoto uskutečněného plnění po 1.5.2004 podle § 36 odst. 1 celková peněžní částka snížená o daň, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, tj. tento základ daně se nesnižuje o částku zaplacenou do 30. 4. 2004.

Ministerstvo financí upozorňuje, že pokud bylo zdanitelné plnění u plnění, která podléhala dani podle zákona 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, uskutečněno v souladu s § 9 tohoto zákona do 30.4.2004 zaplacením, uplatní se daň na výstupu a uvede se do daňového přiznání podle předpisů platných do 30.4.2004. V tomto případě při věcném uskutečnění tohoto plnění po 1.5.2004 ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb. nevzniká povinnost přiznat daň.

XX

Termín příštího jednání KV KDP byl dohodnut na 19.5.2004, s místem konání Praha 1, pracoviště Lazarská 7, zasedací místnost č. 310, 3. patro, od 13.00 hodin.

V Praze dne 17.5.2004

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

Příloha:

Stanovisko JUDr. Bárty, CSc. ze dne 3.3.2004 k otázce vymezení délky účetního období předcházejícího změně účetního období kalendářního roku na hospodářský rok v souvislosti s přechodem na režim oznamovací povinnosti podle novely zákona o účetnictví

JUDr. Jan Bárta, CSc.
advokát
U Šalamounky 13
158 00 Praha 5

Praha dne 3.3.2004

Vážený pane inženýre,

k Vámi formulovanému problému přechodu na hospodářský rok si Vám dovoluji sdělit tento právní názor na základě zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v nyní platném znění:

§ 17 odst. 3 věta první zákona o účetnictví stanoví, že "účetní knihy uzavírají účetní jednotky k poslednímu dni účetního období". § 19 - Rozvahový den – navíc

stanoví, že „(1) Účetní jednotky sestavují účetní závěrku vždy, když uzavírají účetní knihy podle § 17 odst. 3 a 4, a to k poslednímu dni účetního období jako řádnou...“

Uzavření účetních knih je akce, která se koná vždy až po skončení účetního období, nekoná se v den, který je posledním dnem účetního období (např. dne 31.12. toho kterého kalendářního roku). Přitom mi není znám předpis, který by stanovil, v jaké době nejpozději po posledním dni účetního období se musí tato akce uskutečnit. Jen z daňových předpisů dovozují, že to musí být tak, aby včas byly k dispozici předepsané podklady pro daňové přiznání. Pro obor obchodněprávní úpravy obchodních společností pak lze dovodit dobu, ve které je třeba účetní závěrku sestavit, z příslušných ustanovení obchodního zákoníku [§ 128, § 184 odst. 3, § 125 odst. 1 písm b) a § 187 odst. 1 písm. f)]. I z těch lze však jen dojít k závěru, že uzavření účetních knih musí být provedeno v takové době, aby valná hromada společnosti byla schopna projednat a schválit účetní závěrku nejpozději do šesti měsíců od posledního dne účetního období. Nestane-li se tak, je to ovšem jen porušení obchodního práva s případnými soukromoprávními následky, a nemá to samo o sobě vliv na posouzení toho, zda společnost, která současně je i účetní jednotkou a daňovým poplatníkem, porušila nebo dodržela předpisy účetní a daňové.

Důležité pro tyto úvahy je, že sám konec účetního období je pro obchodní právo faktem, s nímž jsou jen spojeny následky. Jestliže společnost jako účetní jednotka v souladu s účetními předpisy rozhodne tak, že účetní období bylo delší, posunuje se tím termín, do kterého je třeba podle obchodního práva konat valnou hromadu, může to však i mít vliv např. na posouzení včasnosti výpovědi dané společníkem veřejné obchodní společnosti podle § 88 odst. 1, nebo na poměr majetku zcizovaného obchodní společností podle § 193 odst. 2.

Jestliže účetní jednotka přejde v průběhu roku 2004 na hospodářský rok, na základě oznámení a proběhnutí lhůty podle zákona, pak tatáž účetní jednotka může sama autonomně rozhodnout, zda bezprostředně tomu předcházející účetní období trvalo a) až od 1.1.04 do dne předcházejícího zahájení hospodářského roku, nebo b) už od 1.1.03 do dne předcházejícího zahájení hospodářského roku. Platné právo jí tyto možnosti dává obě, a její rozhodování ničím neomezuje. § 3 odst. 2 věta čtvrtá zákona totiž stanoví: „Účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období může být kratší nebo i delší než uvedených dvanáct měsíců.“ Účetní jednotka tudíž sama rozhodne - a toto její rozhodnutí nemůže být nahrazeno rozhodnutím státního orgánu jenž by k tomu neměl pravomoc - zda předcházející účetní období trvalo

- a) až od 1.1.04 do dne předcházejícího zahájení hospodářského roku, nebo
- b) už od 1.1.03 do dne předcházejícího zahájení hospodářského roku.

Jestliže tedy účetní jednotka přejde, v souladu se zákonem, v průběhu roku 2004 na hospodářský rok začínající *prvním dnem jiného měsíce, než je leden* (§ 3 odst. 2 věta třetí zákona), musí současně podle § 3 odst. 2 věty čtvrté zákona rozhodnout o tom, zda bezprostředně předcházející účetní období bylo kratší nebo delší než dvanáct měsíců.

Začátek a konec účetního období nejsou, jak se právě na přechodech mezi kalendářním a hospodářským rokem ukazuje, událostmi v reálném čase, ale jen zachycením skutečnosti tak, jak se jeví z hlediska doby, kdy se uzavírání účetních knih uskutečňuje. Sejně jako rizika pohledávek se hodnotí tak, jak jsou známa v době uzavírání a nikoliv tak, jak se mohla jevit např. v době uskutečnění obchodního případu někdy v průběhu účetního období, tak sám konec účetního období se v účetní závěrce hodnotí a zachytí podle toho, jaké relevantní skutečnosti zde jsou v době provedení účetní závěrky.

Pravidlo, že účetní jednotka musí uzavřít účetní knihy *k poslednímu dni účetního období jako řádnou*, se uplatňuje jako její povinnost vždy v době, kdy účetní knihy uzavírá, a to je vždy až po skončení příslušného období. Jedno a totéž pravidlo může vést k různým závěrům vždy podle toho, kdy účetní jednotka přikročí k uzavírání účetních knih:

- Jestliže účetní knihy uzavře ještě dříve, než uskutečnila přechod na hospodářský rok, nemá zatím v tento okamžik možnost rozhodovat o délce účetního období, a rozvahovým dnem je pro ni stále 31.12. Pokud udělá účetní závěrku ke 31.12., zahájila tím nové účetní období, a z toho vyplývá – aniž by zde bylo zvláštní ustanovení zákona – že poslední účetní období bezprostředně předcházející hospodářskému roku bude kratší než 12 měsíců.
- Jestliže ale k uzavření účetních knih přikročí až poté, co uskutečnila přechod na hospodářský rok, rozvahovým dnem pro ni přestal být nezbytně 31.12., a účetní jednotka může autonomně rozhodnout, zda poslední předcházející účetní období bylo delší nebo kratší než 12 měsíců (tedy prakticky, zda bude dělat o jednu účetní závěrku více nebo ne).

Rozhodne-li účetní jednotka, že účetní období trvalo už od 1.1.03 až do dne předcházejícího zahájení hospodářského roku, projeví se to v účetnictví zpětně tak, že den 31.12. pro ni přestal být rozvahovým dnem. Kdyby tatáž účetní jednotka navíc sestavila účetní závěrku k jinému dni v průběhu účetního období (např. 31.12.03), nebyl by dodržen § 17 odst. 3 věta první zákona o účetnictví ("*účetní knihy uzavírají účetní jednotky k poslednímu dni účetního období*").

Takovou jednotku nelze žádným způsobem nutit k tomu, aby rozhodla opačně, tzn. že bezprostředně předcházející účetní období bylo kratším, a bude dělat dvě účetní závěrky místo jedné. Kdyby ji k tomu stát nutil, jak je letos aktuální, z důvodů různé sazby daně z příjmů v průběhu roku, mohlo by to např. vést k tomu, že účetní období jí skončilo dříve než zamýšlela, a nemůže pak splnit lhůtu pro konání valné hromady podle obchodního zákoníku, anebo se mohou dostavit jiné pro ni nežádoucí obchodněprávní následky tam, kde obchodní zákoník ve svých normách pracuje s trváním účetního období.