

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 17. 12. 2003

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Projednání zápisu z jednání KV KDP konaného dne 12.11.2003

1.1 Zástupci KDP opakovaně uplatnili požadavek projednání neuzavřeného příspěvku 1 v části Komplexní problém, tj. „Posouzení dobropisů k vystaveným fakturám z účetního a daňového hlediska“ ze zasedání konaného dne 8.10.2003, a to na prvním zasedání KV KDP v roce 2004 za účasti zástupce odboru 28 MF.

1.2 Zástupci KDP předložili písemné vyjádření ke stanovisku MF k příspěvku 3 v části Daň z příjmů, t.j. „Průtokové“ dividendy - problematika související s pojmem „příslušné zdaňovací období“ - § 36 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů“ ze zasedání konaného dne 8.10.2003: „KDP ČR nesouhlasí se stanoviskem MF ČR k předmětnému příspěvku uvedenému v prvním odstavci. KDP ČR trvá na závěrech uvedených v předmětném příspěvku s tím, že znění ustanovení § 36 odst. 5 ZDP ve znění platném do 31. 12. 2003 není tak jednoznačné, jak uvádí MF ČR. KDP ČR konstatuje, že MF ČR se ve svém stanovisku nevypořádalo se všemi argumenty uvedenými v předmětném příspěvku. KDP ČR navíc konstatuje, že znalost daňových aspektů aplikace rozdělení zisku je vysoce aktuální zvláště v souvislosti s novelou ZDP od 1.1.2004 a 1.5.2004“.

V rámci jednání koordinačního výboru bylo konstatováno, že při řešení předmětného příspěvku nebylo dosaženo shody.

1.3 Na základě podnětu odboru 18 MF byl opakovaně projednán příspěvek 4 v části DPH „Uplatnění DPH při nákupu rizikových pohledávek“ ze zasedání konaného 12.11.2003 s tím, že bylo dohodnuto, že pro účely další publikace bude příspěvek předkladateli přepracován a stanovisko MF bude vydáno k přepracované verzi. Přepracovaný příspěvek a stanovisko MF jsou uvedeny pod bodem 3 v části DPH tohoto zápisu.

Se stanovisky Ministerstva financí ke zbývajícím bodům programu projednaným dne 12.11.2003 vyslovili zástupci KDP souhlas.

2. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců vč. doplňku

Daň z příjmů

1. Investice do nevyužívaného manažerského informačního systému

Předkládají: Ing. Aleš Cechel, daňový poradce, č. osvědčení 2141
Ing. Tomáš Hlaváček, daňový poradce, č. osvědčení 2399

Popis problému

V praxi se stále častěji vyskytují situace, kdy společnosti provádějí investice, které nejsou v konečné fázi realizovány, případně jsou v průběhu samotného pořizování částečně či úplně zastaveny, a to z různých důvodů. Příkladem takové investice může být pořízení manažerského informačního systému. Pořízení takového softwaru probíhá většinou ve dvou hlavních fázích. V první fázi je osloveno několik zájemců, kteří předloží své studie, za které je investor obvykle povinen zaplatit určitou odměnu. V druhé fázi pak společnost vybere jednoho dodavatele, který pro společnost vyvine informační systém na míru, tj. přesně dle jejích potřeb a požadavků.

Proces vývoje a implementace takového systému může v závislosti na velikosti společnosti trvat několik měsíců až několik let. V průběhu této doby se systém jednak postupně vyvíjí na straně dodavatele a jednak postupně testuje přímo u investora. Na rozdíl od pořízení běžného „krabicového“ software je pořízení a implementace softwarového systému tohoto rozsahu věcí mimořádně komplikovanou a živou, v jejímž průběhu se systém po malých krocích vyvíjí, implementuje, testuje a případně upravuje. Dodavatel s investorem v průběhu implementace velmi úzce spolupracují na vytváření specifických požadavků na funkce systému a systém se tak po malých krocích vyvíjí za spoluúčasti všech zúčastněných stran.

V průběhu procesu implementace, kdy výsledný produkt začíná získávat svoji konečnou podobu, však může dojít k situaci, že investor práce na implementaci systému částečně zastaví v tom smyslu, že dokončí implementaci pouze některých modulů příslušného systému. Důvodem k tomuto rozhodnutí je skutečnost, že výsledný produkt zbývajících modulů by mu ze všech relevantních hledisek přinesl méně užitku než odpovídající části systému jiného.

V této souvislosti vyvstává otázka, jaký je daňový režim nákladů vynaložených v souvislosti s vývojem a implementací těch modulů systému, které za výše uvedených podmínek dokončeny nejsou.

Právní rámec

Náklady vynaložené v souvislosti s nedokončenými investicemi, o kterých bylo rozhodnuto, že budou zastaveny a nebude se v nich pokračovat („zmařené investice“), nejsou zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění („ZDP“), specificky vyloučeny z daňově uznatelných nákladů (tj. nejsou uvedeny v § 25 ZDP).

Pro určení daňového režimu takových nákladů je tak nutné v každém jednotlivém případě posoudit, zda byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

Rozbor problematiky

Obecně se má za to, že náklady vynaložené na zmařenou investici by měly být považovány za daňově uznatelné, pokud společnost prokáže, že ke zrušení nebo zastavení investice došlo z objektivních důvodů. Tyto důvody je podle našeho názoru možné rozdělit na vnější objektivní důvody, kdy ke zrušení investičního projektu dojde např. na základě rozhodnutí státního orgánu (např. stavebního úřadu) nebo rozhodnutí soudu, a vnitřní objektivní důvody, kdy ke zrušení investičního projektu dojde na základě rozhodnutí investora v důsledku změny původních ekonomických podmínek. Dokončení investičního projektu za změněných okolností by v takovém případě nevedlo k dosažení původního investičního cíle a nebylo by ekonomicky efektivní.

Z účetního pohledu se veškeré náklady na vývoj a implementaci nového systému kapitalizují na účtu pořízení nehmotného majetku, a to včetně nákladů na variantní řešení, tj. nákladů na výběrové řízení. Pokud dojde k situaci, že se investor rozhodne implementovat pouze část nového systému a zastavit implementaci zbyvajících částí systému, je podle našeho názoru nutné veškeré náklady na pořízení systému, které byly doposud kapitalizovány a které se vztahují k té části systému, která nebude používána, jednorázově odepsat do účetních nákladů, a to v tom účetním období, ve kterém bylo rozhodnutí o zastavení této části investice učiněno.

Z daňového pohledu je třeba zkoumat, zda tento jednorázový odpis naplní požadavky § 24 odst. 1 ZDP. Závěr bude bezpochyby záležet na specifických podmínkách dané investice, nicméně lze podle našeho názoru učinit obecný závěr pro situaci, kdy se investor rozhodne část investice zastavit z toho důvodu, že výsledný produkt nenaplnuje původní očekávání investora a v porovnání s jiným systémem dostupným na trhu se jeví jako méně efektivní varianta.

Rozhodnutí o zastavení části investice bude za daných podmínek znamenat větší efektivitu a ziskovost pro investora, a to i přes již vynaložené náklady na tuto část investice, a proto lze podle našeho názoru označit náklady na vývoj nového systému za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Lze sice očekávat námitku, že kdyby systém nebyl vyvíjen vůbec, bylo by dosaženo stejného efektu, a proto ustanovení § 24 odst. 1 ZDP naplněno není, ale taková námitka není podle našeho názoru vzhledem ke složitosti procesu výběru a implementace nového systému relevantní. Navíc v situaci, kdy část vyvíjeného systému bude používána k dosažení zdanitelných příjmů je nesporné, že vynaložení nákladů na vývoj systému požadavky § 24, odst. 1 ZDP naplní.

Podnikatelské subjekty se vždy a za všech okolností snaží hledat co možná nejefektivnější varianty a aspekty svého podnikání. Ne vždy je však možné tyto varianty a aspekty identifikovat již při rozhodování o konkrétní investici, protože efektivnost této investice se prokáže až mnohem později. Stejně tak tomu je i při implementaci manažerského informačního systému, kdy vzhledem ke složitosti a délce trvání investice není možné na počátku jasně rozhodnout, který systém, a jestli některý systém vůbec, je efektivnější než ten stávající. Investoři musí pracovat s informacemi, které v době činění rozhodnutí o investici mají, a vybranou investici v té době bezpochyby považují za tu nejefektivnější. V průběhu implementace se však ukazuje velké množství nových kladných i záporných aspektů nového systému, které v konečném důsledku mohou vést k rozhodnutí o tom, že implementace části nového systému bude zastavena (např. specifická forma vstupů a výstupů z některých modulů systému, projekce budoucích nákladů na provoz a údržbu

systemu, apod.) Pokud je takové rozhodnutí o zastavení části investice zapříčiněno nižší budoucí efektivitou této části nového systému v porovnání s odpovídajícími moduly obdobného systému dostupného na trhu (takové konkurenční moduly nemusely být v době rozhodování o investici na trhu k dispozici), jedná se podle našeho názoru bezpochyby o rozhodnutí vedoucí k maximalizaci budoucích zdanitelných příjmů investora, které jako takové naplňuje podmínky stanovené v § 24 odst. 1 ZDP.

Pro prokázání naplnění podmínek v § 24 odst. 1 ZDP by investor vypracoval analýzu efektivnosti příslušných modulů vyvíjeného manažerského systému a obdobných systémů dostupných na trhu, která by odůvodňovala rozhodnutí o zastavení implementace těchto modulů.

Závěr

Náklady na vývoj a implementaci manažerského informačního systému, který se investor rozhodl částečně nedokončit z důvodu dosažení větší efektivnosti při podnikání s odpovídající částí srovnatelného informačního systému dostupného na trhu, naplňují podle našeho názoru podmínky stanovené zákonem, zejm. § 24 odst. 1 ZDP, a je proto možné je považovat za daňově uznatelné náklady.

Doporučujeme přijmout sjednocující závěr k výše uvedenému problému a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijatý závěr publikovat.

Stanovisko MF

V příspěvku používaný pojem „modul“ není definovaným pojmem, a tudíž pro posouzení uvedeného případu je rozhodující, zda se jedná o samostatné nehmotné majetky či nikoliv.

Modul je obvykle součástí jednoho základního software a v zásadě představuje rozšíření použitelnosti tohoto základního software. Lze ho dodatečně připojit, ale i dodatečně odpojit, a přitom ostatní funkce software zůstávají zachovány. MF je názoru, že stejného charakteru jsou i moduly v uvedeném příspěvku. Z toho vyplývá, že náklady na pořízení modulů, které nebudou součástí konečného implementovaného systému vstupují podle účetních předpisů do ceny pořizovaného nehmotného majetku.

Pokud by poplatník byl schopen prokázat, že se moduly pořizovaly jako jednotlivé nehmotné majetky, a že již nikdy nebudou u poplatníka použitelné ve smyslu definice použitelnosti uvedené v účetních předpisech, pak by jejich nedokončení bylo posuzováno jako zmařená investice, jejíž uplatnění v základu daně je odvislé od prokázání důvodů vedoucích k odpisu do nákladů správci daně a na jeho posouzení, zda se jednalo o výdaj (náklad) podle § 24 odst. 1 ZDP či nikoliv.

2. Odpis pohledávek postoupených v souvislosti s přijatým pojistným plněním a § 24 odst. 2 písm. s) zákona o daních z příjmů

Předkládá: RNDr. Jana Schlögllová, daňový poradce, č. osvědčení 2446

Popis problému

Tento příspěvek se zabývá daňovou uznatelností odpisu pohledávek za zahraničními dlužníky postoupených v souvislosti s plněním přijatým podle smlouvy o pojištění pohledávek.

Podle § 24 odst. 2 písm. s) bod 1. lze do daňově relevantních nákladů uplatnit u poplatníků účtujících v podvojném účetnictví jmenovitou hodnotu pohledávky při jejím postoupení, a to do výše příjmu plynoucího z jejího postoupení, s výjimkou uvedenou v §25 odst. 1 písm. zg).

V červnu 1992 vznikla Exportní garanční a pojišťovací společnost, a.s. (EGAP) jako státní úvěrová pojišťovna a stala se součástí systému státní podpory exportu. Mimo jiné poskytuje českým exportérům jako první v České republice možnost pojistit své zahraniční pohledávky. Na základě pojistné smlouvy má vývozce právo na výplatu pojistného plnění v případě platební neschopnosti nebo platební nevěle zahraničního dlužníka. Riziko, že taková skutečnost nastane, je pojištěný povinen ohlásit pojišťovně nejpozději do 6-ti měsíců ode dne splatnosti. Pojišťovna si vyhrazuje právo na převod veškerých práv a nároků vztahujících se k pojištěné pohledávce v případě, že uzná nárok na pojistné plnění. V praxi pak nastávají případy, kdy pojištěný podle smlouvy postoupí pojišťovně pohledávku „bezplatně, na základě vyplacených pojistných plnění“. Smlouva dále uvádí: „po odečtení vyplacených pojistných plnění činí ve vztahu postupníka a postupitele účetní zůstatková cena pohledávek 0,- Kč“.

Vzniká tedy pochybnost, zda jakákoliv část jmenovité hodnoty pohledávky je daňově relevantním výdajem podle §24 odst. 2 písm. s).

Je-li zájmem státu podpora vývozu, měla by být odpovídajícím způsobem upraven i dopad podpůrného programu do daňového základu podnikatele – vývozce. Je nepřípustné, aby výsledkem byl negativní daňový dopad na vývozce.

Jak výnos z pojištěné pohledávky, tak i přijaté pojistné plnění jsou výnosy zvyšující daňový základ vývozce. Pojistné plnění mu nahrazuje úhradu odběratele za zboží, a protože pohledávku postoupil pojišťovně, je tato výše úhrady konečná. Vzhledem ke stanoveným lhůtám, ve kterých k převodu pohledávek dochází, nemá pojištěný ve většině případů ani možnost tvořit opravné položky k pojištěným pohledávkám podle zákona č. 593/1992 Sb.). Kdyby pojištěný nesnížil svůj daňový základ o odpis pohledávky (do výše přijatého pojistného plnění), zdanil by dvakrát výnos z jednoho obchodu.

Klíčovou otázkou je, co jsou v tomto případě příjmy plynoucí z postoupení pohledávky.

Podle znění pojistné smlouvy, související smlouvy o postoupení pohledávek a ze všeobecných podmínek pojištění je nepochybné, že k postoupení pohledávky dochází výhradně v souvislosti s výplatou pojistného plnění. Pojišťovna se přitom pochopitelně zprošťuje povinnosti dalších úplat za převod pohledávky, proto výslovně stanoví smlouvou, že k postoupení pohledávky dochází bezplatně, ale současně vyzdvihuje, že k tomuto „bezplatnému“ převodu dochází pouze za podmínky výplaty

pojistného plnění. Své právo na uzavření smlouvy o postoupení pohledávky si vymíňuje pojišťovna také ve všeobecných pojistných podmínkách. Platí tedy také, že výplata pojistného plnění je podmíněna převodem práv k pohledávkám na pojišťovnu.

Závěr

Poskytnuté pojistné plnění je příjmem plynoucím pojištěnému z postoupení pohledávky pojišťovně a jmenovitá hodnota pohledávky až do výše přijatého pojistného plnění je považována za daňově relevantní výdaj ve smyslu § 24 odst. 2 písm. s).

Návrh

Přijmout sjednocující závěr a po projednání na Koordinačním výboru přijatý závěr zveřejnit.

Stanovisko MF

Nesouhlas s navrženým závěrem předkladatele.

Pojistný vztah má své strany – pojistitele a pojištěného. V případě pojistné události plní pojistitel pojištěnému, a toto pojistné plnění je zdanitelným příjmem pojištěného. Jediným odpovídajícím daňovým výdajem pojištěného je pojistné, které může uplatnit v základu daně podle § 24 odst. 2 písm. e) ZDP.

Postoupení pohledávky má rovněž dvě strany, a to postupitele a postupníka, přičemž pořizovací cena pohledávky je zdanitelným příjmem postupitele. Postupník uplatní pořizovací cenu pohledávky (do výše příjmů při jejím postoupení) v základu daně ve smyslu § 24 odst. 2 písm. s) ZDP.

Pojistné plnění nelze považovat za příjem z postoupení pohledávky a ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) se proto v dané souvislosti nedá uplatnit. Je zřejmé, že jde o 2 rozdílné daňové režimy, které nelze v žádném případě směřovat.

3. Mezinárodní pronájem pracovní síly

Předkládá: Ing. Dana Trezziová, daňový poradce č. osvědčení 7

Počátkem roku 1997 byla řešena na Koordinačním výboru a následně na jednáních s pracovníky Ministerstva financí ČR problematika praktické aplikace ustanovení §6 odst. 2 ZDP týkající se mezinárodního pronájmu pracovní síly. Závěry z těchto jednání byly publikovány v Bulletinu Komory daňových poradců ČR č. 3/97 na straně 28-29 (plné znění je uvedeno níže v závěru tohoto příspěvku).

Bohužel v roce 1997 ještě době nebyly běžnou praxí písemné zápisy z jednání Koordinačního výboru. V současné době existují výklady vážící se k této problematice, které jsou v rozporu s přijatými závěry z roku 1997. Z tohoto důvodu si dovoluji požádat, aby tento příspěvek byl znovu na Koordinačním výboru projednán a

přijaté závěry byly v písemné formě publikovány. Jestliže se současný názor pracovníků ministerstva financí bude lišit od názoru přijatého v roce 1997, prosím o sdělení, dle jakých nových ustanovení ZDP se tento nové názory opírají. Jedná se zejména o potvrzení následujících bodů projednávaných již v roce 1997:

Ad 1

Jestliže český „ekonomický“ zaměstnavatel vynaloží v souvislosti s působením pronajatých zaměstnanců další náklady (cestovní náhrady související se služebními cestami pronajatých pracovníků, poskytnutí náhrad a ochranných pomůcek, přidělení služebního automobilu k soukromému a služebnímu použití, poskytnutí přechodného ubytování, přidělení kanceláře, administrativní podpora apod.), budou tyto náklady z hlediska daní z příjmů právnických a fyzických osob posuzovány stejně jako náklady vynaložené na zaměstnance, se kterými zaměstnavatel uzavřel pracovní-právní vztah. Příkladem použitým a odsouhlaseným s pracovníky Ministerstva financí v roce 1997 byly cestovní náhrady, který ve stejném znění uvádíme: „Přestože mezi českým „ekonomickým“ zaměstnavatelem a pronajatým zaměstnancem nebyl uzavřen pracovní-právní vztah, cestovní náklady hrazené českým zaměstnavatelem do výše limitů dle zákona č. 119/1992 Sb. ve znění p.p. jsou považovány za daňově uznatelné náklady „ekonomického“ zaměstnavatele a současně tyto cestovní náklady a náhrady nejsou předmětem daně u pronajatého zaměstnance“.

Ad 2

Jestliže ve smlouvě o zprostředkování pracovní síly či na faktuře či jiném dokumentu nebude uvedena výše mzdy jednotlivých pronajatých pracovníků, ale pouze jejich počet nebo jejich jména, český „ekonomický“ zaměstnavatel rozpočítá částku mzdových nákladů, tj. např. 60% z celkové úhrady, na počet zaměstnanců pronajatých na základě smlouvy o mezinárodním pronájmu pracovní síly a z této částky odvede zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

Ad3

Položkou snižující základ daně (dílní základ daně) z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je i povinné pojistné na sociální a zdravotní pojištění zaplacené pronajatým zaměstnancem v zahraničí. Dle současného zákona lze povinné pojistné zaplacené v zahraničí zohlednit již při výpočtu zálohy na daně z příjmů ze závislé činnosti. V souladu s §6 odst. 13 ZDP je základem daně (dílním základem daně) příjem ze závislé činnosti (tj. např. 60% z celkové úhrady „ekonomického“ zaměstnavatele zahraničnímu zaměstnavateli/zprostředkovateli pracovní síly) snížený o sražené nebo zaměstnancem uhrazené částky pojistného na povinné zahraniční sociální a zdravotní pojištění. Dokladem o uhrazení povinného zahraničního pojištění by mohlo být potvrzení zahraničního zaměstnavatele (pronajímatele pracovní síly), v případě, že pojistné je zahraničním zaměstnavatelem sraženo, či potvrzení zahraniční pojišťovny, resp. úřadu sociálního zabezpečení, že platby na pojistné byly uskutečněny.

Koordinační výbor 1997 – vyšlo v Bulletinu 3/97

Předkládá: Ing. Dana Trezziová, daňový poradce č. osvědčení 7

§ 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. ve znění novely č. 316/1996 Sb..

Dne 19. března 1997 byla na Koordinačním výboru diskutována problematika § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. ve znění novely č. 316/1996 Sb.. Jelikož na tomto Koordinačním výboru nedošlo k jednoznačným závěrům problémů, které byly předmětem jednání, konalo se dne 15. dubna 1997 následné jednání na Ministerstvu financí. Z obou schůzek s pracovníky Ministerstva financí vplynuly závěry, které jsou níže uvedeny.

Novela zákona o daních z příjmů č. 316/1992 Sb. v § 6 odst. 2 upřesňuje definici „zaměstnavatele“ a tím i současně „zaměstnance“. Zaměstnavatelem je i poplatník, český daňový resident, u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí.

Pokyn D-151 vydaný MF k zajištění jednotného postupu při uplatňování výše uvedeného ustanovení pak napomáhá správné aplikaci ustanovení pouze částečně. Pokyn již neřeší níže uvedené otázky českého „ekonomického“ zaměstnavatele, které mohou vzniknout v oblasti daní z příjmů právnických a fyzických osob.

1. Český „ekonomický“ zaměstnavatel si na základě smlouvy se zahraničním zaměstnavatelem najímá dle svých požadavků pracovní sílu, které přímo či nepřímo ukládá úkoly, řídí ji a kontroluje a taktéž zodpovídá za její pracovní výkon. Za pronajatou pracovní sílu zaplatí český zaměstnavatel úhradu např. ve výši 100. Jelikož tato úhrada představuje ve většině případů úhradu za pronájem pracovní síly včetně zprostředkovatelské provize, tvoří minimálně 60 % z úhrady, tj. 60, mzdové náklady, které podléhají zdanění v ČR.

Nářadí, materiál, ochranné pomůcky atd. budou dodávány českým „ekonomickým“ zaměstnavatelem. Českému ekonomickému zaměstnavateli často vznikají v souvislosti s „pronajatými“ zaměstnanci i další náklady, např. na závodní stravování, ubytování, zaškolení, cestovní náhrady a jiné náklady. Takto vynaložené náklady nejsou součástí úhrady zahraničnímu pronajímateli, ale jsou vynaloženy českým zaměstnavatelem vedle této úhrady. To znamená, že tyto náklady neovlivňují výši mzdových nákladů, které podléhají zdanění v ČR (tj. 60).

Tyto ostatní náklady vynaložené českým „ekonomickým“ zaměstnavatelem na pronajaté zaměstnance, by měly být z hlediska daní z příjmů právnických i fyzických osob posuzovány stejně jako náklady vynaložené na zaměstnance, se kterými český zaměstnavatel uzavřel pracovní právní vztah. Toto by mělo platit i pro náhrady cestovních výdajů, přestože mezi českým „ekonomickým“ zaměstnavatelem a pronajatým zaměstnancem nebyl uzavřen pracovní-právní vztah. To znamená, že cestovní náklady hrazené českým zaměstnavatelem do výše limitů daných v zákonu č. 119/1992 Sb. ve znění p.p. by měly být považovány za daňově uznatelné náklady zaměstnavatele a současně tyto by neměly být předmětem daně u zaměstnance.

2. V souladu s § 38j zákona o daních z příjmů je český „ekonomický“ zaměstnavatel povinen vést pro poplatníka mzdové listy, jejich obsah je

přesně stanoven. Osobní údaje o pronajatém zaměstnanci získá český „ekonomický“ zaměstnavatel zřejmě z vyplněného formuláře „Prohlášení“ od zaměstnance. Avšak jestliže smlouva mezi českým zaměstnavatelem a zahraničním pronajímatelem pracovní síly nebude obsahovat žádné specifikace o mzdě jednotlivého zaměstnance, bude pro českého zaměstnavatele velmi obtížné dostát své povinnosti plátce daně dle § 38j odst. 2 zákona o daních z příjmů. V praxi však zřejmě budou jednotliví zaměstnanci vyplňovat „Prohlášení“ a požadovat roční zúčtování a potvrzení o výši zaplacené daně v České republice, aby mohli dále tuto daň uplatnit ve svém domovském státě.

V případě, že je uvedena ve smlouvě o zprostředkování pracovní síly přesná specifikace výše mzdy u jednotlivých pracovníků, či jakékoli jiné obdobné rozčlenění (např. dle profesí), bude český ekonomický zaměstnavatel postupovat při stanovení výše mzdy u jednotlivého zaměstnance podle smlouvy. V případě, že smlouva nebude řešit výši mzdy u jednotlivých pracovníků, český zaměstnavatel rozpočítá částku mzdových nákladů, tj. 60, na počet zaměstnanců s ohledem na délku působení jednotlivých zaměstnanců u českého ekonomického zaměstnavatele a z této částky odvede zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

3. Jestliže zahraniční zaměstnavatel, tj. pronajímatel pracovní síly, sráží v zahraničí z mezd vyplacených zaměstnancům povinné pojistné na sociální a zdravotní pojištění, nebo toto povinné pojistné je hrazeno pronajatými zaměstnanci v zahraničí individuálně, je uhrazené pojistné položkou, o kterou lze v České republice snížit základ daně z příjmů fyzických osob. V souladu s §38h odst. 1 písm. b) ZDP český zaměstnavatel nemůže při výpočtu zálohy na daň zaplacení povinného pojistného v zahraničí zohlednit. Pro výpočet zálohy na daň ze závislé činnosti lze od zdanitelné mzdy odečíst pouze pojistné na sociální a zdravotní pojištění, které je zaměstnanec povinen hradit podle českých předpisů o pojistném na sociální a zdravotní pojištění. Obligatorní pojistné na sociální a zdravotní pojištění zaplacené v zahraničí lze však uplatnit, tzn. Odečíst od zdanitelné mzdy, při ročním zúčtování či při výpočtu daně v přiznání k dani podávaném fyzickou osobou. Zákon o daních z příjmů však neřeší jakým způsobem bude zaplacení povinného pojistného v zahraničí prokazováno.

Pracovníci Ministerstva financí potvrdili, že postačujícím dokladem by mohlo být potvrzení zahraničního zaměstnavatele (pronajímatele pracovní síly) o sražení a zaplacení těchto částek, v případě, že je zahraniční zaměstnavatel sráží přímo z vyplacené mzdy zaměstnance. Jestliže si zaměstnanec platí v zahraničí sám povinné pojistné na sociální a zdravotní pojištění, dokladem prokazujícím tyto platby by byly originály dokladů potvrzující zaplacení pojistného či potvrzení od zahraniční pojišťovny, že tyto platby byly uskutečněny.

Pokud by částky pojistného nebyly prokázány zaměstnavateli v průběhu roku, mohl by český zaměstnavatel zohlednit platby zahraničního povinného pojistného v ročním zúčtování.

Stanovisko MF

Pro účely tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly z daňového hlediska lze připustit aplikaci pojmu „zaměstnanec“ použitého v ustanovení § 6 odst. 2 ZDP v obecnějším významu, avšak pouze pro aplikaci tohoto zákona. Nelze v tomto smyslu nadřazovat předmětný daňový pojem obecnému pracovněprávnímu vztahu, to znamená, že nelze připustit rovnocenné postavení „zaměstnance“ u tzv. ekonomického zaměstnavatele v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly se zaměstnancem v pracovněprávním vztahu uzavřeném plně podle zákoníku práce, neboť připuštění takového postupu by vyjadřovalo, že určité problémy z pracovněprávních vztahů obecně by byly řešeny prostřednictvím daňového zákona. Daňová oblast je zcela samostatnou a speciální oblastí ve vztahu k pracovnímu právu.

Současně je třeba uvést, že v příspěvku popsaná problematika je natolik složitá a zahrnuje několik oblastí, že není možné vyslovit jednoznačné obecné stanovisko a je nutno každý případ posuzovat individuálně s ohledem na obsah uzavřené smlouvy mezi smluvními stranami.

DPH

1. Problematika podávání daňového přiznání k DPH v případě přeměn obchodních společností dle § 69 obchodního zákoníku (dále jen ObchZ) a to ve světle zákona č. 322/2003 Sb. (dále jen „novela ZDPH“), kterým se novelizoval zákon č. 588/1992 Sb., o DPH (dále jen „ZDPH“)

Předkládají: Ing. Ivana Langerová, daňový poradce č. osvědčení 2351
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osvědčení 1757

1. Úvod

Tento příspěvek navazuje na příspěvek *„Ing. Pavla Odehnala a PhDr. Milana Skály, Daňové přiznání na DPH po fúzi, projednávány na Koordinačním výboru konaném den 27.11.2002, publikovaný v Bulletinu KD ČR 2/2003 na str. 18“*. V tomto příspěvku se zabýváme problematikou, která v příspěvku uvedeném v předchozí větě nebyla řešena a která se stává aktuální v souvislosti s novelou ZDPH. Novelou ZDPH došlo k tomu, že v ZDPH je počínaje 1.10.2003 speciálně výslovně upravena problematika podávání daňového přiznání k DPH v případě přeměn, a to v ustanovení § 37 odst. 4 ZDPH, které zní: *„V případě zániku společnosti, nebo družstva po zrušení bez likvidace podle zvláštního právního předpisu^{3d)} je právní nástupce plátce povinen podat daňové přiznání ke dni zániku společnosti nebo družstva, a to za část zdaňovacího období ke dni zániku.“*

V tomto příspěvku se chceme zaměřit na některé sporné otázky, které z tohoto nového ustanovení vyplývají.

2. Vlastní problematika

2.1. Lhůta pro podání přiznání k DPH

Z výše uvedené definice je některými výklady dovozováno, že předmětné ustanovení nestanovuje pouze to, ke kterému datu jsou zjišťovány skutečnosti rozhodné pro sestavení daňového přiznání (tj. den zániku bez likvidace), ale zároveň stanoví i lhůtu, do kdy je uvedené daňové přiznání nutné podat. Z ustanovení § 28a odst. 7 ObchZ vyplývá, že zápis přeměny do obchodního rejstříku je jak u zanikající tak i u nástupnické osoby proveden k témuž dni. K tomuto dni dochází jak k zániku zanikajících společností, tak ke vzniku nástupnické společnosti, případně k převzetí jmění nástupnickou existující společností či osobou (viz § 69a odst. 4 ObchZ, § 69b odst. 2 ObchZ, § 69c odst. 3 ObchZ). Pokud by však v tento den mělo být současně podáváno daňové přiznání, bude v praxi tato povinnost podat daňové přiznání v mnohých případech prakticky nesplnitelná. Jde o to, že v praxi zanikající společnosti v období od rozhodného dne (viz § 220a odst. 3 písm. g) ObchZ) do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku normálně fungují, podnikají, uskutečňují zdanitelná plnění, přijímají zdanitelná plnění uskutečněná v jejich prospěch a z toho vyplývá, že reálně potřebují určitý čas na sestavení daňového přiznání k DPH. Je také nutné zohlednit, že předmětné daňové přiznání je náročnější na sestavení např. proto, že v rámci tohoto daňového přiznání se provádí vypořádání koeficientu (viz § 20 odst. 9 ZDPH). Mimo to je také nutné zohlednit, že v praxi se o zápisu přeměny do obchodního rejstříku zúčastněné společnosti dovědí téměř vždy s určitým časovým posunem.

Bez ohledu na výše uvedené praktické problémy týkající se možnosti podat daňové přiznání ke dni zániku společnosti bez likvidace se domníváme, že z platné právní úpravy je možné dovodit, že v těchto případech je možné, aby lhůta pro podání daňového přiznání byla delší, což vyplývá dle našeho názoru z těchto ustanovení:

1) Je otázkou, zda předmětná definice skutečně stanovuje lhůtu pro podání daňového přiznání nebo pouze uvádí okamžik, ke kterému je předmětné daňové přiznání sestavováno s tím, že lhůta je stanovena v obecném ustanovení § 37 odst. 1 ZDPH. Osobně se spíše přikláníme k výkladu, že lhůta by měla být určována dle § 37 odst. 1 ZDPH.

2) V případě zániku společnosti bez likvidace je možné také vyjít z lhůty pro podání daňového přiznání stanovené v ustanovení § 40 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), která je stanovena na konec měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo k zániku bez likvidace s možností prodloužit tuto lhůtu správcem daně až na tři měsíce. Domníváme se, že toto ustanovení je možné v případech přeměn chápat jako *lex specialis* vůči předmětnému ustanovení § 37 odst. 4 ZDPH, a to z hlediska lhůty pro podání daňového přiznání.

3) Je fakt, že v případech podávání přiznání k DPH nelze obecně lhůtu pro podání přiznání prodloužit (viz § 40 odst. 4 ZSDP). Na druhé straně nevyplývá z platné právní úpravy, že by tuto lhůtu nebylo možné navrátit v předešlý stav (viz § 14 odst. 5 ZSDP). Pokud by tedy byl závěr, že bez ohledu na to, co je uvedeno v předchozích bodech 1 a 2, je nutné vždy podávat daňové přiznání ke dni zániku společnosti bez likvidace, bylo by v těchto případech, dle našeho názoru, z důvodů výše uvedených vhodné, obecně povolovat navrácení lhůty v předešlý stav, a to tak, aby předmětné

daňové přiznání bylo možné podávat minimálně v těch samých lhůtách, jaké jsou stanoveny pro řádné daňové přiznání v § 37 odst. 1 ZDPH.

Závěr k části 2.1. Lhůta pro podání přiznání k DPH

a) Na základě výše uvedených skutečností doporučujeme přijmout sjednocující stanovisko, že v případech přeměn obchodních společností by obecně mělo být právním nástupcům plátců umožněno podávat daňová přiznání minimálně ve lhůtách odpovídajících podávání řádných daňových přiznání dle § 37 odst. 1 ZDPH. Osobně se domníváme, že nejlepší cestou k tomuto výkladu je ustanovení § 40 odst. 8 ZSDP s tím, že pokud by tento výklad nebyl možný, domníváme se, že obdobný závěr by bylo možné učinit na základě ustanovení § 14 odst. 5 ZSDP.

b) Vzhledem k tomu, že obdobná definice, jaká je v současné době v § 37 odst. 4 ZDPH, je navrhována i v novém ZDPH, který by měl platit od 1.5.2004 (viz § 101 odst. 4 vládního návrhu tohoto nového zákona), doporučujeme případně danou definici upravit tak, aby byly odstraněny výkladové problémy popisované v tomto příspěvku.

2.2. Problematika dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku z hlediska DPH

Jak již bylo uvedeno v předchozí části (viz výše část 2.1. *Lhůta pro podání přiznání k DPH*), dochází k zápisu přeměny do obchodního rejstříku jak u zanikajících obchodních společností, tak u nástupnických obchodních společností nebo osoby ke stejnému dni (viz § 28a odst. 7 ObchZ). V této souvislosti vzniká, a to i v návaznosti na nové znění § 37 odst. 4 ZDPH otázka, „čí bude“ z hlediska DPH tento den zápisu do obchodního rejstříku. Zda nástupnické společnosti nebo zanikající společnosti. Prakticky jde o to, „čí budou“ zdanitelná plnění, ať již na vstupu nebo na výstupu uskutečněná v tento den. Jádrem předmětného problému spočívá v obchodním právu, kdy zápis do obchodního rejstříku je na rozdíl např. od zápisu do katastru nemovitostí, prováděn s přesností na dny nikoliv s přesností na hodiny či minuty. Právní názory na otázku (čí je předmětný den zápisu přeměny do obchodního rejstříku z hlediska právního) nejsou historicky zcela jednotné. Některé právní kapacity se spíše kloní k tomu, že by tento den měl být zanikající obchodní společnosti (viz. *prof. JUDr. Jan Dědič a kol., Obchodní zákoník komentář, PROSPEKTRUM, PRAHA 1997, str. 247 a dále Bulletin KDP ČR č. 5/96, str.26*), některé naopak vycházejí z toho, že by měl být nástupnické obchodní společnosti (viz *článek od JUDr. Jan Bárty, CSc. publikovaný v časopise Právní rozhledy 11/1995, strana 443*). Je fakt, že se předmětné výklady většinou týkají znění obchodního zákoníku před 1. 1. 2001, nicméně se domníváme, že v této věci nedošlo novelou ObchZ od 1.1.2001 ke změně. Z důvodů, že tato otázka není v platných právních předpisech upravena zcela jednoznačně a jednotné nejsou ani výklady právních kapacit k této věci, domníváme se, že by v souladu s judikaturou Ústavního soudu ČR (viz např. *nález Ústavního soudu ČR II ÚS 487/2000 ze dne 11.4.2001*) měla být tato problematika ponechána na rozhodnutí zúčastněných společností (respektive zúčastněných osob). Toto rozhodnutí může být zakomponováno např. do návrhu smlouvy či projektu přeměny (viz § 220a odst. 3 ObchZ a § 220r odst. 2 ObchZ), případně je plátce musí správci daně doložit (viz §

31 odst. 9 ZDSP) jiným vhodným způsobem (např. rozhodnutí představenstev či jednatelů zúčastněných společností v této věci).

Závěr k části 2.2. Problematika dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku z hlediska DPH

Na základě výše uvedených skutečností navrhuje přijmout sjednocující výklad, že z hlediska zdanitelných plnění na vstupu a na výstupu je v kompetenci společností (respektive osob) zúčastněných na přeměně rozhodnout, zda zdanitelná plnění uskutečněná v den zápisu přeměny do obchodního rejstříku budou zanikající či nástupnické společnosti (respektive osoby). Tuto skutečnost (tj. zvolenou variantu) musí plátce posléze správci daně doložit (viz § 31 odst. 9 ZSDP), a to například uvedením této skutečnosti do návrhu smlouvy či projektu přeměny případně jiným vhodným způsobem (např. rozhodnutím představenstev či jednatelů zúčastněných společností v této věci).

3. Závěr

a) Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výklady k popsané problematice, jak jsou uvedeny v závěrech jednotlivých popisovaných problémů (viz. *Závěr k části 2.1. Lhůta pro podání přiznání k DPH a Závěr k části 2.2. Problematika dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku z hlediska DPH*) zapracovat do některého z pokynů řady D, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

b) V případě závěru k bodu 2.1. *Lhůta pro podání přiznání k DPH* doporučujeme také zvážit možnost případné úpravy § 101 odst. 4 vládního návrhu nového ZDPH v souladu s tím, co je uvedeno v tomto závěru.

Stanovisko MF

Právní nástupce podává daňové přiznání za část zdaňovacího období ke dni zániku ve lhůtě uvedené v § 37 odst. 1 ZDPH, tj. do 25 dnů po skončení jeho zdaňovacího období. Den zániku by měl být ještě dnem zanikající společnosti, tzn., že právní nástupce podá daňové přiznání za zbývající část zdaňovacího období počínaje následujícím dnem po vzniku společnosti, tj. následující den po zápisu do obchodního rejstříku.

2. Problematika činnosti notáře jako soudního komisaře z hlediska DPH

Předkládá: Ing. Eva Krekulová, daňový poradce č. osvědčení 3493

1. Popis problému

V pokynu MF D-247 č.j. 181-100 874/2002 k uplatňování daně z přidané hodnoty u činností uskutečňovaných podle zvláštních právních předpisů je v bodě 3. upraveno uplatňování DPH u činností notářů. Podle tohoto ustanovení je zdanitelným plněním i činnost notáře, kterého soud podle § 38 Občanského soudního řádu pověří, aby jako soudní komisař za odměnu provedl úkony v řízení o dědictví. Protože tato činnost

nenese jednoznačné znaky zdanitelného plnění, dochází v praxi při aplikaci výše uvedeného ustanovení k problémům.

2. Legislativní rámec

Pokyn D-247, bod 3, 2. odstavec:

odst. 2. Činnost notáře, kterého soud podle § 38 Občanského soudního řádu pověří, aby jako soudní komisař za odměnu provedl úkony v řízení o dědictví, je zdanitelným plněním, protože notář nejedná jménem soudu, ale svým vlastním jménem, na svou odpovědnost a za odměnu.

Zákon č. 99/1963 Sb., Občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, § 38 odst. 1. *Soud pověří notáře, aby jako soudní komisař za odměnu provedl úkony v řízení o dědictví.*

odst. 3. *Úkony notáře, které provedl jako soudní komisař, se považují za úkony soudu.*

Zákon č. 588/1992 Sb., o DPH, ve znění pozdějších předpisů, § 2 odst. 1 *Pro účely tohoto zákona je zdanitelným plněním*

a) dodání zboží a převod nemovitostí nebo přechod nemovitostí při veřejné dražbě (dále jen „převod nemovitostí“), při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo příslušnosti k hospodaření

b) poskytování služeb

uskutečněné v tuzemsku při podnikání, a to i v případě, že se jedná o činnost vykazující všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem, pokud zákon nestanoví jinak.

3. Rozbor problematiky

Úkony v řízení o dědictví soud zásadně neprovádí sám, ale prostřednictvím notáře. V § 38 občanského soudního řádu se soudu ukládá, aby v každé dědické věci pověřil notáře, který jako soudní komisař provede v řízení o dědictví potřebné úkony. Soudní komisariát při projednávání dědictví je tedy obligatorní. Notáři nemůžou své jmenování soudním komisařem nijak ovlivnit, soud postupuje při výběru notáře podle rozvrhu, který vydává předseda krajského soudu na období kalendářního roku. Způsob rovnoměrného pověřování soudních komisařů úkony v řízení o dědictví může být podle jednacího řádu pro okresní a krajské soudy (vyhl. MS ČR č. 37/1992 Sb.) založen na obvodovém systému nebo na časovém systému nebo na kombinaci obou systémů. Pověřený notář má postavení soudního komisaře a **jeho úkony se považují za úkony soudu**; notář proto musí při výkonu této funkce postupovat podle občanského soudního řádu. O náhradě hotových výdajů a o odměně notáře soud rozhodne v usnesení, kterým se u něj řízení končí.

Z uvedeného je zřejmé, že činnost soudních komisařů nevykazuje všechny znaky podnikání tak, jak jsou uvedeny v § 2 obchodního zákoníku a tudíž ani nemůže být předmětem daně z přidané hodnoty, jelikož se nejedná o zdanitelné plnění podle § 2 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

4. Závěr

Z výše uvedených důvodů doporučujeme zrevidovat pokyn MF D-247 v bodě 3) a učinit závěr, že činnost notáře, kterého soud pověří, aby provedl úkony v řízení o dědictví jako soudní komisař, není považována za zdanitelné plnění ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Tento závěr navrhuje projednat na Koordinačním výboru a následně vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Závěru, který je uveden v metodickém pokynu č. D-247 předcházely důkladný právní rozbor s přihlédnutím k rozsudku Evropského soudního dvora č. 235/85. Notář jako soudní komisař ve vztahu k soudu vystupuje jako podnikatelský subjekt a na základě této skutečnosti ho teprve může soud pověřit provedením úkonů v řízení o dědictví. Přestože jsou tyto úkony ze zákona považovány za úkony soudu, takto vzniklá právní fikce nic nemění na skutečnosti, že ve svém důsledku notář uskutečňuje podnikání, protože jedná nezávisle, vlastním jménem a na vlastní účet a odměna za tuto činnost, je úhradou za zdanitelné plnění, ze které je plátce povinen odvést DPH. Notář jako soudní komisař není součástí státní správy, jedná nezávisle, není zaměstnancem státní správy, a proto jeho činnost je zdanitelným plněním, což je i v souladu s právem Evropských společenství.

3. Uplatnění DPH při nákupu rizikových pohledávek

Předkládají: Ing. Mgr. Radek Halíček, daňový poradce, č. osvědčení 2585
Ing. Vladimír Křivánek, daňový poradce, č. osvědčení 3429
(přepracovaná verze příspěvku)

Poznámka

V tomto příspěvku se zabýváme pouze odkupem dlouhodobých (především úvěrových) pohledávek po splatnosti, který je obvykle realizován za zlomek jejich nominální hodnoty. Problém vykupování pohledávek před jejich splatností (faktoring) je řešen v samostatném příspěvku kolegů Ing. Pátka a Ing. Diviše („Uplatňování DPH v případě služeb vykupování dluhů a pohledávek“).

Popis problému, právní rámec

Zákonem č. 322/2003 Sb. došlo s účinností od 1. října 2003 ke změně § 28 zákona č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („ZDPH“). Dle novelizovaného znění § 28 již nejsou služby, jejichž předmětem je vykupování dluhů a pohledávek, považovány za finanční služby. Pro přehlednost níže uvádíme relevantní části §28 ZDPH:

- Znění § 28 odst. 2 písm. i) a písm. j) platné do 30. 9. 2003

„Od daně jsou osvobozeny tyto finanční činnosti:

i) úplatné postoupení pohledávky postoupené jiným subjektem,

j) poskytování služeb, jejichž předmětem je vykupování dluhů a pohledávek.“

- Znění § 28 odst. 1 písm. u) platné od 1. 10. 2003

*„Finanční činností se pro účely tohoto zákona rozumí: úplatné postoupení pohledávky postoupené jiným subjektem; finanční činností **není** poskytování služeb, jejichž předmětem je vykupování dluhů a pohledávek.“*

Dle našeho názoru mohou v praxi nastat nejasnosti s výkladem pojmu „služby, jejichž předmětem je vykupování dluhů a pohledávek“. Cílem tohoto příspěvku je zajistit k tomuto problému jednotný výklad.

Rozbor problematiky

Domníváme se, že při výkladu nového znění § 28 odst. 1 písm. u) ZDPH je nutné zvážit, zda se v konkrétním případě jedná o poskytování služby „vykupování dluhů a pohledávek“, která by byla zdanitelným plněním.

V praxi se často můžeme setkat se situací, kdy plátce daně kupuje dlouhodobou, nejčastěji úvěrovou pohledávku (nebo portfolio pohledávek) po splatnosti s cílem tyto nabyté pohledávky dále spravovat (vymáhat, případně dále prodat). Na nabyvatele společně s právy spojenými s nabytými pohledávkami přecházejí i veškerá s nimi spojená ekonomická rizika (zejména riziko nesplacení).

Podle našeho názoru nedochází nákupem těchto rizikových pohledávek po splatnosti k žádnému poskytování služby kupujícím prodávajícím. Nákup rizikových pohledávek, při kterém na kupujícího přecházejí veškerá související ekonomická rizika, proto není zdanitelným plněním pro účely DPH.

Od této situace je třeba odlišit skutečné poskytování služby vykupování pohledávek, které je obvykle spojeno s efektivním financováním prodávajícího kupujícím (faktoring, forfaiting). V těchto případech často nedochází k přechodu ekonomických rizik souvisejících s nakupovanými pohledávkami (např. riziko nesplacení) na kupujícího nebo prodávající poskytne kupujícímu určitou garanci výnosů z převedené pohledávky.

Závěr:

Navrhujeme potvrdit, že výše zmíněný nákup rizikových pohledávek po splatnosti není zdanitelným plněním pro účely DPH.

Návrh:

Doporučujeme přijmout sjednocující závěry k výše uvedeným problémům a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

MF podmíněně souhlasí s návrhem závěru, tj., že v případě, kdy plátce daně kupuje dlouhodobou pohledávku (nebo portfolio pohledávek) po splatnosti s cílem tyto nabyté pohledávky dále spravovat (vymáhat, případně dále prodat) a na nabyvatele

společně s právy spojenými s nabytými pohledávkami přecházejí i veškerá s nimi spojená ekonomická rizika (zejména riziko nesplacení), se nejedná o zdanitelné plnění pro účely DPH, a to tehdy, pokud není zřejmé (prokazatelné), že k tomuto nákupu je nabyvatel pohledávky zavázán smlouvou a poskytuje tedy pro prodávajícího tuto specifickou službou.

Spotřební daň

1. Nárok na vrácení spotřební daně z topného oleje při jeho výrobě (k ust. § 56 ZSpD)

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce č. osvědčení 10

Popis problému

S účinností od 1.1.2004 je novým zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřební dani (dále jen „ZSpD“) umožněn v § 56 nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla.

Odstavec (1)

*Nárok na vrácení daně vzniká právnickým a fyzickým osobám, které **nakoupily** minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1 písm. b) (dále jen "topné oleje"), které jsou barveny a značkovány podle zvláštního právního předpisu, za cenu včetně daně a prokazatelně tyto topné oleje použily pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla (dále jen "výroba tepla"). Toto ustanovení se nevztahuje na osoby, kterým byla vrácena daň z nakoupených topných olejů podle § 15 a 55.*

Tento odstavec (1) definuje, kdo si může uplatnit nárok na vrácení daně a z jakého minerálního oleje, ale to za předpokladu, že tento minerální olej nakoupily. Přitom v odstavci pátém téhož paragrafu se předpokládá i možnost nároku vrácení spotřební daně osobě, která tento minerální olej vyrobila.

Odstavec (5)

Nárok na vrácení daně se prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím. V případě, kdy právnické a fyzické osoby použijí pro výrobu tepla topné oleje, které samy vyrobily, prokazuje se nárok na vrácení daně interním dokladem.

ZSpD tedy řeší způsob prokázání spotřeby topného oleje pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně u vyrobeného topného oleje použitého pro výrobu tepla, ale legislativně neumožňuje samotné vrácení této daně. Záměr zákonodárce byl ale zcela nepochybně veden cílem umožnit vrácení spotřební daně i u topného oleje, který si sám spotřebitel vyrobil.

Závěr, návrh řešení

- 1) Po projednání na Koordinačním výboru doporučuji výklad k popsané problematice takto :
Nárok na vrácení daně vzniká i právnickým a fyzickým osobám, které **vyrobily** minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1 písm. b) ZSpD a prokazatelně tyto topné oleje použily pro výrobu tepla.
Doporučuji tento výklad vhodným způsobem publikovat.
- 2) V případné nejbližší novele ZSpD navrhuji doplnit do ustanovení § 56 odst. 1 za slova „nakoupily“ slova „nebo samy vyrobily“.

Stanovisko MF - GŘC

Souhlas s návrhem řešení

2. Pojem „výroba“ podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce č. osvědčení 10

Popis problému

S účinností od 1.1.2004 je novým zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřební dani (dále jen „ZSpD“) zrušen zákon č. 587/1992 Sb. o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Zrušený zákon definoval pojem „výroba“ takto :

„výrobou vybraných výrobků se rozumí proces, při kterém vybraný výrobek vznikne nebo dozná změn ve své podstatě či ve vnější úpravě“

ZSpD tento pojem sice používá, ale blíže nedefinuje.

Mám za to, že tento stav velmi výrazně zpochybňuje právní jistotu osob, které se řídí tímto zákonem.

Závěr, návrh řešení

Po projednání na Koordinačním výboru doporučuji výklad pojmu „výroba“ aplikovat takto :

- „O výrobu se jedná v případě, že
- a. vybraný výrobek vznikne a je tedy jej možno zatřídit pod kód nomenklatury, popřípadě
 - b. dozná vybraný výrobek takových změn, že se změní jeho zatřídění pod kódem nomenklatury, popřípadě
 - c. dozná vybraný výrobek takových změn, že se změní jeho sazba daně.

Doporučuji tento výklad vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF - GŘC

MF – GŘC uplatňuje následující výklad pojmu „výroba“:

1. O výrobu vybraných výrobků s výjimkou minerálních olejů se jedná v případě, že

- a. vybraný výrobek vznikne a je tedy jej možno zařadit pod kód nomenklatury celního sazebníku, nebo
- b. z vybraného výrobku, který je definován jako předmět daně, vznikne jiný vybraný výrobek, který je definován jako jiný předmět daně.

2. O výrobu minerálních olejů se jedná v případě, že

- a. minerální olej vznikne a je tedy jej možno zařadit pod kód nomenklatury celního sazebníku,
- b. minerální olej dozná takových změn, že se změnil jeho zařazení pod kódem nomenklatury celního sazebníku, nebo
- c. z minerálního oleje, který je definován jako předmět daně, vznikne jiný minerální olej, který je definován jako jiný předmět daně.“

XX

Termín příštího jednání KV KDP byl dohodnut na 28.1. 2004, s místem konání Praha 1, pracoviště Lazarská 7, zasedací místnost č. 310, 3. patro, od 13.00 hodin.

V Praze dne 22.1.2004

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