

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 26.1. 2011

OBSAH

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 26.1. 2011

DPH

309/08.09.10 - Aplikace osvobození od DPH dle ustanovení § 61 písm. g), zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.....str. 3

*Předkládají: Ing. Jan Čapek
Ing. Stanislav Kryl*

Daň z příjmů

317/01.12.10 - Finanční náklady poplatníka s příjmy osvobozenými od daně z příjmů právnických osob.....str. 15

*Předkládají: Ing. Tomáš Plešinger
Ing. Jana Rybáková*

319/26.01.11 - Závazky po splatnosti déle než 36 měsíců v případě poplatníků fyzických osob – neúčtních jednotek, které uplatňují skutečné výdaje po novele ZDP zákonem č. /2010 Sb.str. 21

*Předkládají: Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.
Ing. Jiří Hanák*

320/26.01.11 - Problematika zdanění příjmů z prodeje podniku fyzickou osobou (poplatníkem uplatňujícím výdaje procentem z příjmů) a uplatnění souvisejících výdajů.....str. 24

Předkládá: Ing. Jan Bonaventura

323/26.01.11 - Změny v oblasti leasingu fotovoltaických elektráren (dále také jen „FTV“) od 1.1.2011.....str. 28

*Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal
Ing. Radislav Tkáč*

324/26.01.11 - Odstupné u cese leasingové smlouvy.....str. 31

*Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal
Ing. Radislav Tkáč*

SEZNAM NEUZAVŘENÝCH PŘÍSPĚVKŮ

Neuzavřené příspěvky

Daň z příjmů

314/13.10.10 - Cestovní náhrady zahraničního zaměstnance zahraničního zaměstnavatele v případě vyslání na zahraniční pracovní cestu do ČR či v případě místa výkonu práce/pravidelného pracoviště v ČR

Předkládá: JUDr. Dana Trezziová

321/26.01.11 - Uplatnění daňové ztráty u stálé provozovny

Předkládá: Ing. Daniel Šváb

322/26.01.11 - Uplatnění daňového odpisu pohledávek dle §24 odst. 2y) po novele zákona o daních z příjmů zákonem č. 346/2010 Sb.

Předkládá: Ing. Zuzana Martínková

Neuzavřené příspěvky odložené na příští jednání KV

Daň dědická

316/01.12.10 - Bezúplatný převod majetku do soukromé nadace

Předkládají: Ing. Jindřich Trupl

Ing. Ivana Fexová

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné

-

Nové příspěvky

Daň z příjmů

325/23.02.11 - Podmínky aplikace daně darovací na bezúplatně nabyté povolenky na emise skleníkových plynů dle novelizovaného znění zákona č. 357/1992 Sb.

Předkládá: JUDr. Dana Trezziová

326/23.02.11 - Způsob účtování opravy daně z přidané hodnoty u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal

Ing. Petr Toman

327/23.02.11 - Mzdové náklady členů statutárních orgánů obchodních společností a družstev v případech tzv. souběhu výkonu funkce a pracovního poměru

Předkládají: Ing. Jiří Nekovář daňový poradce, č. osvědčení 0002

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

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 26.1.2011

DPH

Příspěvek 309/08.09.10 – **GFŘ předkládá stanovisko** – **vyjádření GFŘ k bodu 6**

Příspěvek uzavřen

309/08.09.10 - Aplikace osvobození od DPH dle ustanovení § 61 písm. g), zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

*Předkládají: Ing. Jan Čapek, daňový poradce, číslo osvědčení 1310
Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, číslo osvědčení 3353*

Cílem příspěvku je sjednotit názor na aplikaci ustanovení § 61 písm. g) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), podle kterého lze od DPH osvobodit poskytování služeb vymezenými subjekty při splnění v zákoně stanovených podmínek.

V tomto příspěvku navazujeme na uzavřený příspěvek JUDr. Ing. Václava Pátka a Ing. Petra Brabence MBA, č. 249/29.10.08 – Aplikace DPH v případě služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob svým členům (dále jen „Příspěvek“), kde byla problematika ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH již zčásti řešena.

Vzhledem ke skutečnosti, že byl k dané problematice vydán Evropským soudním dvorem („ESD“) další rozsudek a v praxi se objevily ve vztahu k předmětnému ustanovení další nejasnosti, považujeme za potřebné vyjasnit následující problémové oblasti pro zajištění správné aplikace DPH plátcí:

- 1) vazba ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH na ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“),
- 2) možnost přeshraniční aplikace ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH,
- 3) typ právní formy nezávislého seskupení osob (dále jen „Seskupení“) v případě, kdy jsou jednotliví členové (dále jen „Členové“) usazeni v různých členských státech,
- 4) možnost, aby Seskupení, případně někteří jeho Členové, byli zároveň členy skupiny pro účely DPH v souladu s článkem 11 Směrnice¹ / § 5a zákona o DPH (dále jen „Skupina“),
- 5) charakter služeb poskytovaných Seskupením, které mohou být osvobozeny podle § 61 písm. g) zákona o DPH, tj. představují služby nezbytné pro uskutečňování plnění Členů,

¹ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“)

6) charakter činností Člena pro účely aplikace osvobození u jemu poskytovaných služeb Seskupením podle § 61 písm. g) zákona o DPH.

Pro účely zjednodušení je tento příspěvek omezen pouze na poskytování služeb, jejichž místo plnění se stanoví v souladu se základním pravidlem obsaženém v § 9 zákona o DPH.

Česká a evropská legislativa

V souladu s platným zněním § 61 písm. g) zákona o DPH je od daně osvobozeno:

„poskytování služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob, která jsou právníckou osobou, svým členům, kteří uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, která nejsou předmětem daně, pokud jsou tyto služby nezbytné pro uskutečňování jejich plnění a pokud úhrada za poskytnuté služby odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů členů na poskytnuté službě, nenarušuje-li toto osvobození hospodářskou soutěž.“

V souladu s českým zněním Směrnice, jsou podle článku 132 písm. f) od daně osvobozeny:

„služby, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob, jež uskutečňují činnost, která je osvobozená od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani, a které jsou přímo nezbytné k tomu, aby tito členové mohli vykonávat uvedenou činnost, vyžadují-li tato seskupení od svých členů výlučně náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích, za podmínky, že toto osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž.“

Analýza problému

1. Vazba na ZDP

První otázkou, kterou předkládáme k posouzení je, zdali budou splněny podmínky pro uplatnění osvobození dle § 61 písm. g) zákona o DPH, pokud dojde k úpravě základu daně dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP nebo jiného obdobného zahraničního ustanovení.

Podle ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH je jednou z podmínek nutných pro jeho aplikaci, že úhrada za služby poskytované Seskupením Členům odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů Členů na poskytnutých službách.

V případě, kdy by Seskupení požadovalo po Členech celkovou úhradu přesně odpovídající pouze samotným nákladům na poskytnuté služby, existuje reálné riziko napadení takového postupu správcem daně s tvrzením, že se ceny sjednané mezi Seskupením a Členy liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, jelikož Seskupení nerealizuje z titulu poskytovaných služeb žádný zisk.

Seskupení proto může upravit základ daně tak, aby odpovídal cenám, které by byly sjednány mezi nezávislými subjekty (navýší základ daně o hypotetickou marži). Daň

z příjmů vypočtená z hypotetické marže, která bude zaplácena Seskupením, je pak nákladem Seskupení na poskytnuté služby. Pokud bude tato daň rozúčtována Členům podle jejich podílu na poskytovaných službách, podmínky § 61 písm. g) zákona o DPH budou splněny.

Dílčí závěr

Úhrada za služby poskytnuté Seskupením bude počítána z celkových nákladů vynaložených Seskupením na poskytování služeb včetně případného nákladu na daň z příjmů.

2. Přeshraniční aplikace

Další otázkou je, zdali je možné ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH aplikovat v případě, kdy má Seskupení, poskytující služby Členovi usazenému v tuzemsku, sídlo v jiném členském státě.

Ani zákon o DPH ani Směrnice v příslušných ustanoveních nijak neomezují aplikaci osvobození pouze na situace, kdy budou jak Členové tak Seskupení usazeni v jednom členském státě. Aplikace tohoto ustanovení by proto neměla být teritoriálně nijak omezena.

Služby poskytované Seskupením svým Členům budou mít místo plnění ve státě, ve kterém má Člen své sídlo, případně ve kterém se nachází jeho stálá provozovna, pokud je tato příjemcem předmětného plnění. Uplatnění DPH se bude proto řídit pravidly platnými v tomto konkrétním členském státě.

Případný argument, že by při přeshraniční aplikaci mohlo docházet k zásahu do pravomocí jiného členského státu, není podle našeho názoru důvodný, neboť je na každém členském státu, aby kontroloval podmínky, při jejichž splnění bude možné uvedené osvobození Členy Seskupení uplatnit. V případě, že tyto podmínky nebudou v tomto členském státě splněny, budou tato plnění v daném členském státě zdanitelná.

Ověření skutečnosti, že úhrada za poskytnuté služby odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů Členů na poskytnuté službě, lze ověřit s daňovou správou v členském státě usazení Seskupení za pomoci standardních metod pro mezinárodní administrativní spolupráci v souladu s Nařízením Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92.

Dílčí závěr

Ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH lze aplikovat v situacích, kdy Seskupení usazené v jiném členském státě poskytuje služby Členovi usazenému v České republice při splnění podmínek vymezených v tomto ustanovení.

3. Právní forma

Jak už bylo potvrzeno ve výše uvedeném Příspěvků, nezávislým seskupením osob se rozumí osoba povinná k dani podle § 5 odst. 1 zákona o DPH, tedy právnická osoba, která jedná nezávisle na svých členech, např. obchodní společnost, družstvo, zájmové sdružení právnických osob, apod.

V případě, kdy bude Seskupení založeno osobami usazenými v různých členských státech a bude mít sídlo mimo tuzemsko, bude uvedená podmínka splněna v případě, že Seskupení bude právnickou osobou s právní formou obdobnou některé z výše uvedených právních forem např. evropského hospodářského zájmového sdružení².

Dílčí závěr

Seskupení se sídlem mimo tuzemsko může mít právní formu obdobnou právním formám právnických osob přípustným podle českých právních předpisů, např. evropského hospodářského zájmového sdružení³.

4. Seskupení a DPH skupina

Další otázkou je, zdali může být Seskupení případně Člen zároveň členem Skupiny.

Ani zákon o DPH ani Směrnice v příslušných ustanoveních nijak neomezují aplikaci osvobození v případě, kdy by bylo buď Seskupení případně Členové členy Skupiny. Aplikace tohoto ustanovení by proto neměla být touto skutečností nijak omezena.

4.1. Seskupení členem Skupiny v tuzemsku

Pro účely aplikace osvobození je rozhodující, zda jsou předmětné služby poskytovány Členům usazeným v tuzemsku Seskupením. Je proto nutné vyřešit, zdali je tato podmínka splněna v situaci, kdy je Seskupení součástí tuzemské Skupiny.

Osvobození od DPH je dle Směrnice v řadě případů podmíněno tím, že je poskytuje oprávněná osoba. Například poštovní služby mohou osvobozovat pouze veřejné pošty, nemocniční péči pouze nemocnice nebo jiné řádně uznané zařízení téže povahy, školské vzdělávání pouze veřejnoprávní subjekty nebo subjekty, jejichž cíle dotčené členské státy uznají za podobné. Pokud taková oprávněná osoba vytvoří spolu s dalšími osobami Skupinu a je tedy daným členským státem považována za jednu osobu povinnou k dani, neznamená to, že by tím tato osoba pozbyla status oprávněné osoby a že by tedy Skupina musela své služby začít zdaňovat.

Skutečnost, že je Seskupení členem Skupiny v tuzemsku, by potom neměla v návaznosti na výše uvedené bránit v aplikaci osvobození.

4.2. Seskupení členem Skupiny v jiném členském státě

² V souladu s Nařízením Rady (EHS) č. 2137/85 ze dne 25. července 1985 o evropském hospodářském zájmovém sdružení (EHZS)

K obdobnému závěru jako v bodě 4.1 výše musíme dojít i v případě, kdy bude Seskupení členem Skupiny mimo tuzemsko a bude poskytovat svoje služby Členovi usazenému v tuzemsku.

Ostatně za Skupinu (a tudíž za jednu samostatnou osobu povinnou k dani) se dle § 5a zákona o DPH považují pouze osoby usazené v tuzemsku. Dle českého zákona o DPH nelze považovat zahraniční Skupinu, která je tvořena osobami neusazenými v tuzemsku, za jednu osobu. Vzhledem k tomu, že Seskupení uskutečňuje samostatně ekonomickou činnost a může jím být pouze právnická osoba, z českého pohledu je nutné Seskupení považovat za samostatnou osobou povinnou k dani dle § 5 odst. 1 zákona o DPH, i když je členem zahraniční Skupiny.

Tento závěr je plně v souladu s článkem 11 Směrnice, neboť pouze stát, na jehož území jsou dané osoby usazeny, je může při splnění daných kritérií považovat za jednu osobu povinnou k dani. Ostatní státy nejsou takovým rozhodnutím vázány. To je také důvod, proč pouze tento stát může přijmout opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem v důsledku vzniku Skupiny.

Skutečnost, že je Seskupení členem Skupiny v jiném členském státě, by potom neměla v návaznosti na výše uvedené bránit v aplikaci osvobození.

4.3. Člen Seskupení členem tuzemské Skupiny

Analogicky pokud se tuzemský Člen Seskupení stane členem Skupiny v tuzemsku, služby poskytované Seskupením (ať už usazeném v jiném členském státě nebo v tuzemsku) jsou nadále poskytovány tomuto Členovi a nikoliv Skupině. Členství ve Skupině by tedy nemělo bránit v uplatnění osvobození.

Dílčí závěr

Členství Seskupení ve Skupině v tuzemsku anebo v jiném členském státě nemá vliv na možnost osvobodit služby přijaté Členem dle § 61 písm. g) zákona o DPH.

Členství Člena ve Skupině dle § 5a zákona o DPH nemá vliv na možnost osvobodit služby přijaté Členem od Seskupení usazeného v tuzemsku nebo v jiném členském státě dle § 61 písm. g) zákona o DPH.

5. Služby nezbytné pro uskutečňování plnění Členů

Jak bylo potvrzeno v uvedeném Příspěvků, služba poskytnutá Seskupením svým Členům musí být nezbytná pro uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, případně plnění, která nejsou předmětem daně. Bez takové služby by v konečném důsledku Člen nemohl vykonávat osvobozenou činnost, nebo činnost, která není předmětem daně.

Domníváme se, že za služby mající přímou spojitost s osvobozenou činností Člena mohou být považovány takové služby, které by si Člen v běžné situaci zajišťoval interně z vlastních zdrojů, nicméně se rozhodne, že tyto služby bude nakupovat od

Seskupení (provede tzv. outsourcing těchto služeb) a to zejména za účelem snížení nákladů z titulu úspor z rozsahu poskytovaných služeb.

Typickým příkladem takových služeb bude vedení účetnictví, zajištění recepce, vykazování zdravotnických výkonů pojišťovněm, posuzování kreditních rizik, správa počítačových sítí.

Vzhledem k tomu, že Člen vykonává pouze činnosti osvobozené od daně nebo činnosti, které nejsou předmětem daně (případně se na něj hledí, jako kdyby vykonával pouze tyto činnosti, viz bod 6 níže), budou takto outsourcované činnosti vždy splňovat daný požadavek.

Dílčí závěr

Služby mající přímou spojitost s osvobozenou činností Člena jsou zejména takové služby, které by si Člen v běžné situaci zajišťoval interně z vlastních zdrojů, nicméně se rozhodne, že tyto služby bude nakupovat od Seskupení (provede tzv. outsourcing těchto služeb) a to zejména za účelem snížení nákladů z titulu úspor z rozsahu poskytovaných služeb.

6. Charakter činností Člena

Jedna z otázek, která byla uzavřena v Příspěvků s rozporem, je otázka, zdali může Člen vykonávat pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně případně plnění, která nejsou předmětem daně, nebo zdali může vykonávat krom těchto plnění i plnění zdanitelná.

Domníváme se, že důvodem neshody byla zejména skutečnost, že nebylo nalezeno vhodné kritérium, podle něhož by byla posuzována možná míra uskutečňovaných zdanitelných činností Členem. Nedávalo by racionální výsledky, aby v případě, kdy Člen uskuteční během zdaňovacího období pouze jediné zdanitelné plnění, které se ani nijak neváže k jeho hlavní uskutečňované (osvobozené) činnosti, byl v tomto zdaňovacím období diskvalifikován pro možnost přijímat od Seskupení osvobozené služby.

Údaje pro vyměření daně se posuzují za každé zdaňovací období samostatně. Uskutečnění takového jednotlivého zdanitelného plnění proto nemůže ovlivnit osvobození služeb přijatých od Sdružení v předchozích či následujících zdaňovacích obdobích. Bylo by proto nelogické, aby se osvobození jednou aplikovalo a jindy ne v závislosti na tom, zda Člen v daném zdaňovacím období nějaké zdanitelné plnění uskutečnil.

Jak uvedl ESD, pravidlo striktního výkladu neznamená, že by znění ustanovení o osvobození měla být vykládána způsobem, který vyloučí jejich účinky. ESD dále konstatoval, že není účelem judikatury uplatňovat takový výklad, který by v praxi učinil osvobození od daně téměř nepoužitelnými³.

³ Případ C-407/07 Stichting, bod 30

Právě setrvání na striktním požadavku neuskutečnění žádného zdanitelného plnění by v řadě případů zcela vyloučilo možnost aplikovat dané osvobození. Například zdravotnické zařízení vyúčtuje dodávku tepla ze společného zdroje i pro sousední zdravotnické zařízení, lékař vystaví potvrzení o zdravotním stavu svého klienta pro účely získání řidičského oprávnění, škola poskytuje žákům školní stravování, vysoká škola prodá studentům učebnice, pojišťovna prodá nalezenou věc, při jejíž krádeži vyplatila pojistku, banka vystaví klientovi potvrzení o výši jeho pohledávek a závazků pro účely auditu, domov důchodců požaduje od zaměstnance proplacení benzínu ze soukromé jízdy, stavební spořitelna prodává zaměstnancům kávu z automatu.

Míra plnění

Ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH dospělo od uzavření Příspěvků dílčích změn a v současné době již vymezuje, že osvobození se uplatní jen v případě, kdy Členové uskutečňují pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně případně plnění, která nejsou předmětem daně. Naproti tomu znění Směrnice žádné výše uvedené omezení neobsahuje.

Jako vhodný postup se proto jeví vykládat slovo „pouze“ způsobem, který zajistí, že se předmětné ustanovení nestane v praxi neaplikovatelným.

Určitým vodítkem pro řešení dané situace by mohlo být ustanovení § 76 zákona o DPH, kde je zakotvena fikce, že i plátce uskutečňující plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet má plný nárok na odpočet daně u přijatých krácených plnění, pokud tato (osvobozená) plnění uskutečňuje v určité, zákonem o DPH předepsané míře. Konkrétně pokud poměr jím uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet na jeho celkových uskutečněných plněních nepřekročí 5 % hranici, nahlíží se na něj, jako kdyby uskutečňoval pouze zdanitelná plnění.

Domníváme se proto, že v případě aplikace osvobození podle § 61 písm. g) zákona o DPH je nezbytné postupovat obdobně. Jako rozumná hranice míry uskutečňovaných zdanitelných plnění se jeví výše uvedená a zákonu o DPH známá hodnota 5 %, tj. podíl Členem uskutečňovaných zdanitelných plnění na celkových jeho plněních by nesměl překročit tuto hranici. Pokud bude tato podmínka splněna, bylo by na daného Člena nahlíženo jako na osobu uskutečňující pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo nepodléhající dani.

Alternativní řešením je pouze poměrné zdanění nakoupených služeb podle rozsahu využití těchto služeb pro osvobozené a zdanitelné činnosti. Tento přístup podle našeho názoru lépe naplňuje požadavky Směrnice. Je však pro plátce i správce daně administrativně náročnější.

Pokud jde o plnění, která nejsou předmětem daně, jednou z podmínek pro zařazení plnění do předmětu daně vymezených v § 2 zákona o DPH je místo plnění v tuzemsku. Pokud tedy Člen seskupení z jiného členského státu poskytuje plnění s místem plnění mimo tuzemsko, která nejsou předmětem české daně z přidané hodnoty, jsou podmínky pro osvobození podle § 61 písm. g) zákona o DPH naplněny, i přesto, že tato plnění mohou být předmětem daně ve státě residence tohoto Člena seskupení.

Období

Další otázkou je, za jaké období by měla být podmínka uskutečňování pouze plnění osvobozených od daně případně plnění, která nejsou předmětem daně sledována.

V souladu s § 40 odst. 14 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se skutečností rozhodné pro vyměření daně posuzují pro každé zdaňovací období samostatně. Vzhledem k navrhované 5 % hranici pro sledování míry Členem uskutečňovaných zdanitelných plnění se domníváme, že vhodným referenčním obdobím pro sledování této hranice by tedy bylo období jednoho zdaňovacího období Člena.

Stejně se bude postupovat i tehdy, pokud by hranice byla stanovena ve výši 0 %.

Dílčí závěr

Člen může uskutečňovat kromě plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet případně plnění, která nejsou předmětem daně i zdanitelná plnění. Míra zdanitelných plnění přitom nesmí překročit 5 % hranici na celkových uskutečňovaných plnění. Pokud bude tato hranice splněna, bude se na Člena pohlížet jako by zdanitelná plnění neuskutečňoval. Člen seskupení se sídlem v jiném členském státě může uskutečňovat plnění zdanitelná v tomto členském státě, pokud je místo plnění mimo tuzemsko a tato plnění nejsou předmětem české daně z přidané hodnoty.

Referenčním obdobím, za které se bude výše uvedená hranice sledovat, bude zdaňovací období Člena.

V rámci projednávání příspěvku Koordinačním výborem jsme připraveni diskutovat o případném jiném kritériu, které by Ministerstvo financí ČR považovalo za vhodnější a současně by nevylučovalo uplatnění osvobození.

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství

1. Vazba na ZDP

Stanovisko k dílčímu závěru (odbor 31):

V souladu s ustanovením § 23 odst. 7 ZDP upraví správce daně základ daně poplatníka o rozdíl mezi cenami sjednanými mezi spojenými osobami a cenami, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, pokud není tento rozdíl uspokojivě doložen; nelze-li určit (identifikovat) cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích ze stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zákona o oceňování („obvyklá“ cena).

Z uvedeného vyplývá, že pro aplikaci zmíněného ustanovení je nutné, aby byla splněna základní podmínka, t.j. aby byly Seskupení a člen (nebo členové) tohoto seskupení spojenými osobami pro účely ZDP.

Pokud je tato základní podmínka splněna, je nutné pro účely zvýšení základu daně z příjmů u Seskupení zjistit cenu, za kterou by byla dotčená služba poskytnutá nezávislé osobě. Jednou z podmínek pro aplikaci osvobození od DPH je, že osvobození nesmí narušit hospodářskou soutěž. Domníváme se, že toto bude splněno pouze za situace, že Seskupení nebude služby, pro členy osvobozené od DPH, poskytovat neosvobozené jiným osobám, než jsou členové seskupení. Potom mohou nastat dvě situace, ke kterým při původní projednávání zaujal odb. 15 MF tento náhled::

- 1) všichni členové jsou se Seskupením spojené osoby, tudíž cenu mezi nezávislými osobami, která by byla sjednána za stejných nebo obdobných podmínek, nelze zjistit a cena „obvyklá“ (nebo způsob, který cenu dostatečně určuje) je ta cena, která je sjednávána mezi Seskupením a jeho členy,
- 2) některý ze členů Seskupení není spojenou osobou se Seskupením a tudíž je tato cena (nebo způsob, který cenu dostatečně určuje) sjednaná mezi těmito osobami cenou, která by byla sjednána za stejných nebo obdobných podmínek mezi nezávislými osobami.

GFR- odbor 31 ve vztahu k tomuto nicméně musí doplnit následovně:

V souvislosti s použitím § 23 odst. 7 ZDP, jsme toho názoru, že bod 1) závěru odboru 15 není v souladu s principem tržního odstupu; není možno říci, že cena, kterou si mezi sebou stanoví spojené osoby, je obvyklá jen proto, že není možné zjistit srovnatelnou cenu (např. dle metody CUP). V takovém případě je nutno použít jiné dostupné metody v souladu se Směrnicí OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy.

Dle této Směrnice je možné ke zjištění srovnatelných cen mezi nezávislými subjekty využít také metody, u kterých pak není natolik limitovaný okruh nezávislých srovnatelných transakcí, a lze použít jako srovnatelné také transakce, které nejsou zcela identické.

Závěry uvedené pod bodem 2) se pak vztahují jen na situaci, kdy je použita metoda srovnatelné nezávislé ceny a dle zde uvedeného závěru pak je uvažováno jen o tzv. vnitřních srovnatelných transakcích.

2. Přeshraniční aplikace

Stanovisko k dílčímu závěru (odb. 32):

Souhlas s návrhem dílčího závěru s tím, že dané skutečnosti primárně dokazuje daňový subjekt. Nařízení Rady č. 1798/2003/ES resp. č. 904/2010 sice daňovým správám umožňuje požádat jiné členské státy o informaci, avšak této možnosti se

nemůže dovolávat daňový subjekt v rámci dokazování viz. též judikát ESD - C-184/05 Twoh.

3. Právní forma

Stanovisko GFŘ odb. 32 k dílčímu závěru:

Pokud jde o určení nezávislého seskupení osob, které je právníckou osobou, není využití ustanovení § 61 písm. g) neomezené. Takovým nezávislým seskupením osob může být zájmové sdružení právníckých osob založené podle § 20 f občanského zákoníku. Mohou jím být i sdružení založená podle zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů nebo profesní sdružení vzniklá ze zákona. Nezávislým seskupením naopak nemohou být sdružení založená podle § 829 občanského zákoníku, neboť nejsou právníckou osobou.

Za značně diskutabilní považujeme názor, že takovýmto seskupením by mohla být obchodní společnost nebo družstvo, protože nemohou jednat nezávisle na svých členech.

V tomto směru považujeme za nutné provést opravu v předloženém příspěvku a současně opravu závěru uvedeného ve druhém nečíslovaném odstavci stanoviska MF k příspěvku č. 249/29.10.08 předloženému JUDr. Ing. Pátkem a Ing. Brabencem.

4. Seskupení a DPH skupina

Stanovisko k dílčímu závěru (odb. 32):

Souhlas, současné znění zákona o DPH neomezuje členství Člena Seskupení ve skupině.

5. Služby nezbytné pro uskutečňování plnění Členů

Stanovisko k dílčímu závěru (odb. 32):

Souhlas s návrhem dílčího závěru s podmínkou, že nesmí dojít k narušení hospodářské soutěže.

6. Charakter činností Člena

Stanovisko k dílčímu závěru (odb. 32):

Nesouhlas s návrhem dílčího závěru. Z titulu vázanosti správce daně zákonem (současně samozřejmě s ohledem na text směrnice o DPH) nelze za současného stavu právní úpravy přijmout návrh, aby byla akceptována míra uskutečňování zdanitelných plnění např. 5% obdobně jako u krácení nároku na odpočet daně podle § 76 s tím, že by se tato míra posuzovala podle zdaňovacího období Člena Seskupení. GFŘ zastává názor, že podmínky pro osvobození od daně je nutné vykládat přísně. I při zvážení všech argumentačních zdůvodnění navrženého výkladu

nelze tento návrh přijmout. GFŘ v tomto bodě odkazuje na stanovisko MF vyjádřené k příspěvku č. 249/29.10.08.

Dodatek ke stanovisku

Při osobním projednání příspěvku MF s předkladateli dne 24.9.2010 byla při jednání dohodnuto, že MF předloží stanovisko k aplikaci současného znění § 61 písm. g) zákona o DPH, toto stanovisko je uvedeno níže. GFŘ s tímto stanoviskem v zásadě souhlasí.

a) znění § 61g:

§ 61

Ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

Od daně jsou dále osvobozena tato plnění:

g) poskytování služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob, která jsou právnickou osobou, svým členům, kteří uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, která nejsou předmětem daně, pokud jsou tyto služby nezbytné pro uskutečňování jejich plnění a pokud úhrada za poskytnuté služby odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů členů v seskupení na poskytnuté službě, nenarušuje-li toto osvobození hospodářskou soutěž.

b) stanovisko k aplikaci § 61g:

Z textu § 61g vyplývá, že od daně je (bez nároku na odpočet daně) osvobozeno poskytování služeb, které poskytuje nezávislé seskupení osob, právnická osoba, svým členům, a to při splnění všech podmínek stanovených zákonem. To znamená, že od daně je osvobozeno poskytování jakýchkoliv služeb, splňujících současně všechny podmínky (vč. toho, že jde o služby nezbytné pro uskutečňování plnění členů seskupení) uvedené v § 61g.

Pokud není splněna některá ze zákonem stanovených podmínek, pak nelze uplatnit osvobození od daně stanovené v § 61 g, to znamená, že pak jde o zdanitelné plnění, popř. by se mohlo jednat o plnění osvobozené od daně podle konkrétního ustanovení zákona o DPH (ale s výjimkou § 61g !!!) nebo i o plnění, které není předmětem daně (spíše teoreticky).

Např. jsou-li splněny všechny podmínky podle § 61g (vč. uskutečňování plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, která nejsou předmětem daně), jsou od daně osvobozeny účetní a poradenské služby poskytované seskupením svým členům. Pokud by např. byly poskytovány účetní a poradenské služby členovi, který uskutečňuje i zdanitelná plnění (popř. tyto služby k uskutečnění zdanitelných plnění přímo použije), nelze poskytování těchto služeb od daně osvobodit podle § 61g a musí být u konkrétního zdanitelného plnění uplatněna

daň na výstupu. Tímto způsobem se bude postupovat ve zdaňovacím období, ve kterém nebudou splněny podmínky pro osvobození od daně podle § 61g. To znamená, že v následujícím zdaňovacím období již mohou být podmínky opět splněny. Z uvedeného vyplývá, že podmínky pro uplatnění osvobození nebo uplatnění daně na výstupu se budou posuzovat podle jednotlivých zdaňovacích období.

Pokud se bude jednat o konkrétní plnění, které je obecně zdanitelným plněním, nikoliv plněním osvobozeným od daně, má plátce, člen seskupení, nárok na odpočet daně, za podmínek stanovených zákonem o DPH.

Vzhledem ke znění § 61písm. g) zákona o DPH bere MF na vědomí, že pokud člen seskupení poskytuje plnění s místem plnění mimo tuzemsko, jedná se o osobu, která uskutečňuje plnění, která nejsou předmětem daně. S ohledem na znění čl. 132 odst. 1 písm. f) Směrnice 2006/112/ES bude v nejbližší novele zákona o DPH text § 61 písm. g) příslušně změněn.

Příspěvek uzavřen s rozporem

317/01.12.10 - Finanční náklady poplatníka s příjmy osvobozenými od daně z příjmů právnických osob

*Předkladatel: Ing. Tomáš Plešinger, daňový poradce, č. osvědčení 3581
Ing. Jana Rybáková, daňový poradce, č. osvědčení 4153*

1. Popis problému

S ohledem na rozvoj výstavby ekologických zdrojů energie (především fotovoltaických elektráren) se objevují některé otázky správné aplikace zákona o daních z příjmů. Podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů jsou příjmy z provozu ekologických zdrojů energie osvobozeny o daně v kalendářním roce uvedení zařízení do provozu a v bezprostředně následujících pěti letech.

Za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, v platném znění („ZDP“), uznat mj. náklady vynaložené na příjmy od daně osvobozené. V tomto příspěvku bychom se rádi zabývali otázkou daňové uznatelnosti či neuznatelnosti některých finančních nákladů daňových poplatníků (právnických osob) dosahující výše zmíněné osvobozené příjmy.

V praxi se můžeme setkat s následujícím modelovým případem realizace výstavby a provozu ekologických zdrojů energie:

- je založena nová projektová společnost za účelem výstavby a provozu ekologického zdroje energie,
- výstavba ekologického zdroje energie je z určité části financována dlouhodobým bankovním úvěrem s pohyblivou úrokovou mírou,
- společnost sjedná s bankovní institucí finanční derivát v podobě úrokového swapu, který z ekonomického pohledu má především zajistit, aby případný negativní vývoj pohyblivé úrokové míry u bankovního úvěru, což přináší zvýšené úrokové náklady, byl kompenzován výnosem z vypořádání úrokového swapu.

U této modelové projektové společnosti se můžeme setkat s následujícími finančními náklady:

- 1.1. úroky z bankovního úvěru⁴ na financování pořízení zařízení, které nejsou součástí ocenění⁵ tohoto zařízení a o nichž je v souladu s účetními předpisy⁶ účtováno na účty finančních nákladů,
- 1.2. náklady z vypořádání finančního derivátu a případné náklady z přecenění finančního derivátu na reálnou hodnotu k rozvahovému dni, o kterých je v souladu s účetními předpisy⁷ účtováno na účty finančních nákladů,
- 1.3. kursové ztráty, o kterých je v souladu s účetními předpisy⁸ účtováno na účty finančních nákladů.

2. Rozbor problematiky

2.1. Úroky z bankovního úvěru

Úroky z bankovního úvěru jsou nutným nákladem na financování činnosti poplatníka cizími zdroji. Je věcí finančního řízení, kterou část své činnosti a v jakém poměru financuje poplatník vlastními a cizími zdroji. Cizími zdroji může být financována veškerá činnost poplatníka (běžná, finanční i mimořádná). To platí zejména u úvěru, který není účelově vázán. Úroky jsou obecně nákladem financování činnosti poplatníka bez ohledu na to, jaká aktiva či snížení pasiv se poplatník rozhodne cizími zdroji financovat.

Otázkou je vztah úroků z tohoto úvěru a příjmů poplatníka s ohledem na ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) ZDP.

Účelem poskytnutí úvěru může být financování pořízení konkrétního zařízení, jehož prostřednictvím jsou následně dosahovány osvobozené příjmy, popř. osvobozené po omezenou dobu a následně zdanitelné. Podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) ZDP nelze jako daňové uznat náklady, které byly vynaloženy na příjmy od daně osvobozené, aniž by se rozlišovalo, zda byly vynaloženy na dosažení, zajištění či udržení těchto příjmů.

Za náklady vynaložené na osvobozené příjmy lze považovat úroky zaúčtované v souladu s účetními předpisy do příslušného období vztahující se k té části úvěru, kterou je financováno zařízení, jehož provozem jsou v příslušném období dosahovány osvobozené příjmy. Stěžejní je zaúčtování úroků z úvěru a výnosů z provozu zařízení při respektování účetních principů, zejména časové a věcné souvislosti, kdy pro účely stanovení základu daně je účetnictví dále upravováno podle § 23 ZDP.

Podle těchto principů jsou jako daňově neuznatelné vyloučeny úroky v obdobích, kdy u příjmů z provozu zařízení bylo uplatněno osvobození, v případě postupu podle § 19 odst. 1 písm. d) ZDP v roce uvedení zařízení do provozu a následujících 5 letech, přičemž v roce uvedení do provozu by jako daňově neuznatelné náklady měly být vyloučeny pouze úroky zaúčtované do nákladů od data uvedení zařízení do provozu. Tím je naplněn daňový princip, kdy je ze základu daně vyloučen jak výnos, tak související náklad.

⁴ Pro jednoduchost abstrahujeme od jiných finančních nákladů s úvěrem bezprostředně souvisejících. Dále vycházíme z předpokladu, že daňová uznatelnost úroků není omezena ustanoveními § 25 odst. 1 písm. a), w), zk) a § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP.

⁵ § 47 odst. 1 písm. b) vyhlášky č. 500/2002 Sb.

⁶ bod 3.8.2 Českého účetního standardu č. 019

⁷ bod 3.8.4 a 4.6.4 Českého účetního standardu č. 019

⁸ bod 3.8.3 Českého účetního standardu č. 019

Dílčí závěr k 2.1.

Úroky z úvěru na pořízení zařízení, jehož prostřednictvím jsou dosahovány příjmy po omezenou dobu osvobozené od daně a následně příjmy zdanitelné, zaúčtované v souladu s účetními předpisy v období, kdy jsou příjmy z provozu zařízení od daně osvobozeny, jsou nedaňovým nákladem. V roce uvedení zařízení do provozu jsou nedaňové ty náklady, které jsou zaúčtovány do nákladů od data uvedení zařízení do provozu. Na úroky z úvěru zaúčtované v souladu s účetními předpisy v obdobích předcházejících a následujících obdobím, v nichž jsou příjmy z provozu zařízení osvobozeny, se na úroky zaúčtované do nákladů ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) ZDP nevztahuje.

2.2. Náklady a výnosy zajištění

Účetní přístup

O účetních operacích realizovaných na základě úrokového swapu (tzv. vypořádání úrokového swapu) je účtováno na účty finančních nákladů nebo výnosů.⁹ Jde o finanční náklady z finančního nástroje (úrokového swapu), které se liší od finančních nákladů úrokového charakteru z bankovního úvěru.

K rozvahovému dni je nutné ocenit deriváty (tedy i úrokový swap) reálnou hodnotou.¹⁰ Jako reálná hodnota se použije tržní hodnota či ocenění kvalifikovaným odhadem.¹¹ Nelze-li postupovat těmito způsoby, je možné použít ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů. Pokud se o derivátu účtuje jako o zajišťovacím derivátu (zajišťovací vztah je zdokumentován, zajištění je efektivní a efektivita je spolehlivě měřitelná a průběžně posuzovaná), pak se změny reálné hodnoty účtují rozvahově (skupina 41).¹² V ostatních případech, tj. v případě tzv. derivátu k obchodování, se změny reálné hodnoty účtují výsledkově do finančních nákladů a výnosů.¹³ V obou případech jde o účetní operace vztahující se výslovně k derivátu a nemají žádnou účetní vazbu na úvěr.

Účetní předpisy tedy rozlišují účetní operace týkající se derivátu (náklady a výnosy z něj a jeho přecenění na reálnou hodnotu) a peněžních toků (úroků z úvěru), které jsou derivátem zajištěny.

Daňové vyhodnocení

Náklady a výnosy související s účtováním úrokového swapu jsou stejně jako úrokové náklady součástí finančního výsledku, jde však o odlišnou kategorii finančních nákladů či výnosů. Účetní předpisy odlišují úrokové náklady a výnosy od nákladů a výnosů ze zajišťovacích instrumentů.¹⁴

Zajištění rizik volí poplatník bez ohledu na to, na co jsou použita zajištěná aktiva či peněžní toky. Finanční náklady či výnosy ze zajištění úrokového rizika vznikají

⁹ bod 3.8.4 a 4.6.4 ČÚS č. 019

¹⁰ § 27 ZÚ

¹¹ § 27 odst. 4 ZÚ

¹² § 52 vyhlášky

¹³ § 53 vyhlášky

¹⁴ bod 3.8.2, 3.8.4, 4.6.4 Českého účetního standardu č. 019

nezávisle na tom, zda jde o úvěr provozní, použitý na pořízení akcií nebo na nákup majetku atp.

Pokud jde o oceňovací rozdíly ze změny reálné hodnoty úrokového swapu, pak ZDP obsahuje speciální ustanovení¹⁵, podle něhož se o tyto oceňovací rozdíly zaúčtované podle účetních předpisů neupravuje základ daně. To platí bez ohledu na to, zda je o oceňovacích rozdílech účtováno rozvahově nebo výsledkově, a také bez ohledu na to, jaká příjmy daňový poplatník dosahuje (osvobozené či zdanitelné).

ZDP neobsahuje speciální ustanovení týkající se úpravy výsledku hospodaření na základ daně, pokud jde o vypořádání úrokového swapu. Výnosy z vypořádání úrokového swapu jsou podle současného znění ZDP zdanitelným příjmem bez dalších úprav, daňová uznatelnost nákladů z vypořádání úrokového swapu rovněž nemá v ZDP speciální úpravu.

V minulosti ZDP¹⁶ korigoval náklady z derivátů určených k obchodování, aniž by speciálně upravoval náklady zaúčtované v souvislosti s jinými deriváty než určenými k obchodování. Jak vyplývá z tehdejších výkladů, byly tyto náklady speciálně neupravené ZDP považovány za daňově uznatelné bez korekcí.¹⁷

Z uvedeného dovozujeme, že náklady a výnosy na zajištění jsou součástí finančního výsledku hospodaření bez vazby na daňové vyhodnocení podkladových aktiv nebo finančních toků. Finanční náklady z úrokového swapu jsou daňovým nákladem bez ohledu na daňové vyhodnocení úroku, jehož výše je zajištěna, a bez ohledu na obecnou daňovou pozici poplatníka, jehož příjmy jsou od daně osvobozené. Uvedený závěr platí bez ohledu na to, zda je o úrokovém swapu účtováno jako o zajišťovacím derivátu nebo jako o derivátu k obchodování.

Uvedenému výkladu odpovídá mj. přístup Sdělení Ministerstva financí k aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, podle něhož se za finanční náklad na prostředky získané z úvěru nebo půjček nepovažují náklady na zajištění úrokového, měnového aj. rizika dlužníka (např. zajišťovací deriváty). I pro účely tohoto ustanovení se odlišují úrokové a další náklady na získání prostředků z úvěru nebo půjček od nákladů na zajištění rizik s těmito prostředky souvisejících.

Dílčí závěr k 2.2.

Náklady a výnosy úrokového swapu zaúčtované v souladu s účetními předpisy jsou součástí základu daně bez dalších úprav. Jde o výsledek finanční činnosti poplatníka nezávislé na skutečnosti, že poplatník ze své provozní činnosti dosahuje osvobozených příjmů.

2.3. Kursové náklady a výnosy

Dalším druhem finančních nákladů a výnosů jsou např. kursové rozdíly zaúčtované v souladu s účetními předpisy. Rovněž ty jsou součástí základu daně bez ohledu na to, jaké příjmy jsou dosahovány daňovým poplatníkem (osvobozené či zdanitelné).

¹⁵ § 23 odst. 9 písm. b) ZDP

¹⁶ § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP před novelou zákonem č. 545/2005 Sb.

¹⁷ Doplnující stanovisko MF z 26.1.2005 ke koordinačnímu výboru 650/22.09.04 Daňová uznatelnost nákladů na derivátové operace

Tomuto výkladu odpovídá výklad Ministerstva financí obsažený v pokynu D-300 k § 23 bod 3.

Dílčí závěr k 2.3.

Kursově náklady a výnosy zaúčtované v souladu s účetními předpisy jsou součástí základu daně bez dalších úprav.

3. Závěr

Po projednání v koordinačním výboru doporučujeme diskutované závěry zveřejnit obvyklým způsobem.

Stanovisko GFŘ k dílčímu závěru 2.1. – úroky z úvěru na pořízení zařízení majetku

Pokud poplatník účtoval do nákladů úroky z úvěru, který byl poskytnut na pořízení majetku, z jehož užívání plynoucí příjmy jsou od daně osvobozené ve smyslu ustanovení § 19 odst.1 písm. d) ZDP, nelze tyto úroky zahrnout do základu daně podle § 25 odst.1 písm. i) ZDP, a to bez ohledu na termín, kdy v průběhu roku bylo zařízení uvedeno do provozu. (Př: úroky plynuly za období únor – prosinec 2010, zařízení uvedeno do provozu listopad 2010 – veškeré úroky v roce 2010 jsou nedaňové ve smyslu ustanovení § 25 odst.1 písm. i) ZDP.

Pokud za celé zdaňovací období poplatník vykázal pouze náklady plynoucí z úroků z úvěrů na pořízení majetku, aniž by byl v tomto zdaňovacím období majetek uveden do provozu a generoval příjmy od daně osvobozené, není důvod náklady z úroků vyloučit ze základu podle § 25 odst.1 písm. i) ZDP.

V ostatních případech jsou daňově účinné úroky z úvěru pouze tehdy, pokud se v minulých zdaňovacích obdobích poplatník osvobození vzdal nebo od 1.1.2011, kdy nárok na toto osvobození pominul.

Vyjádření předkladatele: Stanovisko GFŘ k dílčímu závěru 2.1. bereme na vědomí. Názor předkladatele vychází ze znění ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) ZDP, podle něhož nelze pro daňové účely uznat náklady vynaložené na příjmy od daně osvobozené a z obecných principů daňové uznatelnosti nákladů. Generuje-li zařízení během své životnosti příjmy zdanitelné i osvobozené (po omezenou dobu), vztahují se úroky z ekonomického pohledu do doby zařazení do užívání také k budoucím zdanitelným příjmům bez ohledu na to, že v daném zdaňovacím období budou generovány osvobozené příjmy. Daňová uznatelnost by neměla v případě těchto úroků být úzce spjata pouze s výnosy v jednom zdaňovacím období. Je jen otázkou spravovatelnosti daně, jak se s touto skutečností vypořádat. V příspěvku nabízíme jako směrodatný moment zařazení do užívání daného majetku. Jen na okraj bychom rádi poznamenali, že zcela stranou by neměla zůstat ekonomická úvaha, že obecně daňová uznatelnost úroků z úvěru v těchto případech by měla být řešena s ohledem na generování zdanitelných a osvobozených příjmů v rámci celé životnosti zařízení.

Nesouhlas s následným vyjádřením KDP:

Ve věci následného vyjádření předkladatele GFŘ uvádí, že zmíněný problém byl řešen přímo v průběhu jednání KV KDP a GFŘ své stanovisko již prezentovalo. S ohledem na skutečnost, že náklady a výnosy zahrnuté v základu daně se posuzují **za zdaňovací období**, nemá termín zařazení majetku v průběhu roku na daňovou znatelnost úroků vliv. Tento termín je rozhodný pro kapitalizaci úroků – viz pořizovací náklady § 47 účetní vyhl. č. 500/2002 Sb., nikoliv pro posouzení jejich daňové uznatelnosti ve smyslu ustanovení § 25 odst.1 písm. i) ZDP v průběhu zdaňovacího období. GFŘ neshledává v této otázce důvod ke změně svého již prezentovaného závěru.

Stanovisko GFŘ k dílčímu závěru 2.2. – náklady z vypořádání finančního derivátu

Souhlas s předkladatelem

Stanovisko GFŘ k dílčímu závěru 2.3. – kurzové náklady a výnosy

Souhlas s předkladatelem

Príspevek uzavřen

319/26.01.11 - Závazky po splatnosti déle než 36 měsíců v případě poplatníků fyzických osob – neúčtých jednotek, které uplatňují skutečné výdaje po novele ZDP zákonem č. /2010 Sb.

*Předkládají: Ing. Zuzana Rylová, Ph.D., daňová poradkyně, č. osvědčení 3912
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701*

1. Výchozí situace

Zákon č. ---/2010 Sb. s účinností od 1. 1. 2011 (senátní tisk č. 366) doplnil na konci textu § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) následující text ...“nebo závazků, které při úhradě nejsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nejedná-li se o závazky z titulu pořízení hmotného majetku a nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku“.

§ 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 po novele zní:

„částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, a dále o částku závazku zachyceného v rozvaze, který zanikl jinak než jeho splněním, započtením, splnutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní závazek nahrazuje závazkem novým nebo narovnáním podle zvláštního právního předpisu⁸⁸⁾, pokud nebyla podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾ zaúčtována ve prospěch výnosů nebo se o tuto částku závazku nezvyšuje výsledek hospodaření podle bodu 10. Toto se nevztahuje na závazky dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu^{41c), 127)} a u ostatních poplatníků na závazky z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů⁷¹⁾, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, úvěrů, půjček, ručení, záloh, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů a dále na závazky, z jejichž titulu vznikl výdaj (náklad), ale je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byl zaplacen. Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a dále na závazky, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva, a to až do doby pravomocného rozhodnutí. Za závazky se pro účely tohoto ustanovení v případě poplatníků, kteří vedou účetnictví, nepovažují dohadné položky pasivní nebo rezervy zachycené v účetnictví poplatníka v souladu se zvláštním právním předpisem²⁰⁾. Poplatníci s příjmy podle § 7 nebo 9, kteří

^{41c)} Zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁷⁾ Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů

nevedou účetnictví, a výdaje uplatňují podle § 24, zvýší rozdíl mezi příjmy a výdaji o částku neuhrazeného závazku odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, s výjimkou závazků dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu 19a), 127), a u ostatních poplatníků s výjimkou závazků z titulu úvěrů, půjček, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí **nebo závazků, které při úhradě nejsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nejedná-li se o závazky z titulu pořízení hmotného majetku a nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku,**

K bodu 48 - § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 důvodová zpráva uvádí:

Z důvodu právní jistoty se doplňuje, že základ daně poplatníků s příjmy podle § 7 nebo 9 se nebude zvyšovat o závazky např. z titulu nezaplacení daně, tj. o závazky, které při zaplacení nejsou daňovým výdajem. Jde o obdobné ustanovení jaké je i v § 23 odst. 8 písm. b) zákona.

2. Rozbor problematiky

V rámci KOOV KDP č. 262/18.03.09 Závazky po splatnosti déle než 36 měsíců v případě poplatníků fyzických osob s daňovou evidencí jako položka zvyšující základ daně – v podmínkách po novele ZDP zákonem č. 2/2009 Sb. autorů Ing. Zuzany Rylové a Ing. Pavla Vontora vydaného dne 26. 2. 2009, který řešil aplikaci ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 ZDP, byl Ministerstvem financí vysloven souhlas s následujícím dílčím závěrem:

Dílčí závěr č. 2:

Ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 se i pro úpravě zákonem č. 2/2009 Sb. dále nevztahuje na fyzické osoby - neúčetní jednotky s výjimkou případů, kdy u poplatníků s příjmy dle § 7 nebo § 9 ZDP, kteří nevedou účetnictví a výdaje uplatňují dle § 24 ZDP, lze závazek uplatnit do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů bez ohledu na platbu.

V této souvislosti se výše uvedený text přijaté novely zákona č. ../2010 Sb. a tomu odpovídající text důvodové zprávy jeví jako nadbytečný. Základním kritériem pro dodanění závazků je skutečnost, že ovlivnily základ daně (citace zákona „Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů...“). Ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 ZDP se proto nevztahuje na poplatníky, kteří vedou daňovou evidenci (§ 7 ZDP) nebo evidenci příjmů a výdajů (§ 9 ZDP). Výjimkou jsou u těchto poplatníků pouze závazky, které lze uplatnit do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů bez ohledu na platbu, což je případ závazku z titulu pořízení hmotného majetku a závazku z titulu nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku. Ostatní závazky neovlivní základ daně, základ daně by mohla ovlivnit jedině úhrada těch závazků, u nichž se jedná o výdaj daňově uznatelný. V kontextu toho je rozlišení, zda závazek při úhradě ovlivní či neovlivní základ daně, pro účely ustanovení § 23 odst. 12 bod 3) ZDP bezpředmětné.

Závěr:

Na základě výše uvedeného rozboru lze dojít k následujícímu závěru:

Ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 ZDP se i pro úpravě zákonem č. .../2010 Sb. dále nevztahuje na fyzické osoby - neúčetní jednotky s výjimkou závazku z titulu pořízení hmotného majetku, který byl daňově odpisován a nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, které bylo uplatněno v daňově uznatelných výdajích.

Po projednání na koordinačním výboru doporučujeme diskutované závěry zveřejnit obvyklým způsobem.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

Souhlas s předkladatelem

Příspěvek uzavřen

320/26.01.11 - Problematika zdanění příjmů z prodeje podniku fyzickou osobou (poplatníkem uplatňujícím výdaje procentem z příjmů) a uplatnění souvisejících výdajů

Předkladatel: Ing. Jan Bonaventura, daňový poradce, č. osv. 3111

Popis problému

V případě, kdy podnikající fyzická osoba prodává podnik či jeho část, vyvstává otázka, v rámci jakého dílčího základu daně takový příjem zdanit a zda lze v případě jeho prodeje uplatnit výdaje procentem z příjmů.

Dílčí základ daně

Dle názoru předkladatele se zejména s ohledem na charakter podniku, který až na výjimky, náleží podnikateli a jeho existence je s podnikáním úzce spojená, jedná v případech, kdy podnik prodává podnikatel, jenž jej provozoval o příjem dle § 7 a to bez ohledu na to, zda poplatník vede účetnictví, daňovou evidenci či uplatňuje výdaje procentem z příjmů. Na tom, že bude prodej podniku zdaněn v rámci § 7 se odborná veřejnost v zásadě shoduje u poplatníků vedoucích účetnictví či daňovou evidenci.¹⁸

U poplatníků, kteří uplatňují výdaje procentem z příjmů a nevedou ani účetnictví ani daňovou evidenci může vyvstat otázka, zda se jedná o příjem dle § 7, neboť nemají obchodní majetek ve smyslu zákona o daních z příjmů.

Dle názoru předkladatele by však kritérium obchodního majetku mělo být používáno jen jako podpůrné kritérium, které samo o sobě nevypovídá nic o charakteru činnosti a tedy charakteru příjmu, z dané činnosti plynoucího. V případě prodeje podniku by tedy nemělo hrát roli to, zda je podnik zahrnut do obchodního majetku, ale pouze to zda se jedná o příjem z podnikání.

Prodej podniku bezpochyby není žádnou z činností, které jsou uvedeny v § 7 odst. (1) a, zejména s ohledem na absenci soustavnosti takové činnosti, nicméně s ohledem na jednoznačnou souvislost s podnikáním se jedná o příjem, který z takových činností plyne a měl by tedy být zdaněn v rámci § 7.

V praxi jsou obdobně posuzovány jako příjmy z podnikání i další příjmy, které neplynou přímo z daného druhu činnosti, ale bezprostředně s ní souvisí, jako jsou přijaté náhrady škody, nahodilý prodej majetku či materiálu, používaného k podnikání (například zbytkový materiál z výroby, nepotřebné vozidlo či kancelářské vybavení) a tyto příjmy jsou podřazovány pod stejný druh příjmů jako hlavní činnost.

Důvodem je fakt, že výkon podnikatelské činnosti je nutné chápat jako celý komplex činností a příjmy z takové činnosti nemusí nutně zahrnovat jen příjmy z činnosti, na níž má podnikatel oprávnění, ale i příjmy nárazového charakteru, pokud s podnikatelskou činností bezprostředně a neoddělitelně souvisí.

¹⁸ Pelech, Petr- Pelc, Vladimír: Daně z příjmů s komentářem, Olomouc, ANAG 2009 – str. 180 – ze sdělení k § 7, „prodej podniku“; Sedláková, E.: Výklad k dani z příjmů fyzických osob – prodej podniku, Finanční a daňový účetní Bulletin, ročník 1997, č. 1, strana 73

Prodej podniku či jeho části je v některých případech aktem, který podnikatelskou činnost završuje, ale i v těchto případech se může jednat o legitimní a legální cíl podnikání a tudíž příjem z něj plynoucí je nutné považovat za příjem z podnikání či jiné samostatné výdělečné činnosti.

Předkladateli je známo, že někteří autoři posuzují příjem z prodeje majetku v závislosti na tom, zda byl majetek v okamžiku prodeje zařazen v obchodním majetku ve smyslu zákona o daních z příjmů či nikoliv.

Toto kritérium však není zcela spolehlivé, byť v mnoha případech bude vodítkem. Obchodní majetek dle zákona o daních z příjmů je definován jinak než obchodní majetek dle obchodního zákoníku a při jeho vymezení hraje roli, zda poplatník vede účetnictví, daňovou evidenci či uplatňuje výdaje procentem z příjmů.

Z toho, zda je určitá majetková hodnota součástí obchodního majetku dle zákona o daních z příjmů však není možné dovodit, zda příjem z jejího prodeje bude považován za příjem dle § 7 či § 10. Důvodem je fakt, že zákon o daních z příjmů v § 7 vymezuje příjmy z podnikání shodně jako obchodní zákoník druhy podnikatelské činnosti. Pokud je tedy nějaká činnost považována za podnikání dle obchodního zákoníku, je příjem z takové činnosti nutné považovat za příjem z podnikání ve smyslu § 7, pokud zákon o daních z příjmů nestanoví jinak. Ten však jinak nestanoví, navíc § 10 je uveden větou, že o příjem dle § 10 se bude jednat, „pokud nejde o příjem dle § 7“.

§ 7 má tedy „aplikační přednost“ a v rámci § 10 jsou zdaněny jen příjmy, které není možné zařadit pod předchozí dílčí základy daně.

Z uvedeného tedy vyplývá, že pokud se jedná o příjem z podnikání, není podstatné, zda předmětný majetek byl či je součástí obchodního majetku a takový příjem bude zdaněn v rámci § 7.

Obdobně, pokud je majetek zahrnut do obchodního majetku ve smyslu zákona o daních z příjmů, nemusí se při jeho prodeji nutně jednat o příjem z podnikání, pokud nebude činnost poplatníka za podnikání považována.¹⁹ Dalším judikátem, který se otázkou příjmu z podnikání zabývá je rozhodnutí 8 Afs 6/2008 – 129, z nějž lze rovněž dovodit, že formální znaky jako je obchodní majetek apod. nelze nadřadit faktickému stavu, tj. zda předmětná činnost je podnikáním a zda tedy příjmy z ní plynoucí je možné považovat za příjmy dle § 7.

Setrvání výlučně na kritériu obchodního majetku by navíc vedlo k nepřipustné nerovnosti poplatníků vedoucích účetnictví a zároveň uplatňujících výdaje procentem z příjmů a poplatníků, kteří uplatňují výdaje procentem z příjmů, aniž účetnictví vedou. Poplatníci vedoucí účetnictví totiž mají obchodní majetek dle zákona o daních z příjmů, zatímco poplatníci, kteří jen vedou evidenci příjmů dle § 7 odst. (8) nikoliv.

Jako příjem dle § 10 by mohl být považován příjem z prodeje podniku nepodnikatelem (například podniku nabytého dědictvím), pokud daný podnik neprovozoval. Obdobný případ by mohl nastat v případě podnikatele, který podnik nabyl (opět například v důsledku dědictví), ale dále jej neprovozoval a nesouvisel s provozem jeho podniku. V těchto případech nebude splněna podmínka, že prodej

¹⁹ 7 Afs 148/2004 - 112 „...podle ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů se obchodním majetkem pro účely daně z příjmů fyzických osob rozumí souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a peněží ocenitelných jiných hodnot), které jsou ve vlastnictví poplatníka a o kterých bylo nebo je účtováno. Citované ustanovení však pouze stanoví podmínky, které musí být splněny, aby se mohlo jednat o obchodní majetek. Nevyplývá z něj však, a ani z jiného ustanovení citovaného zákona, že příjem z prodeje takového majetku je bez dalšího příjmem z podnikání podle § 7 citovaného zákona, jak nedůvodně dovozuje stěžovatel.“

dále Například 9 Afs 63/2008 – 121 – „Skutečnost, že měl stěžovatel živnostenské oprávnění k provozování živnosti - ubytovací služby však samo o sobě ještě nedokládá, že skutečně podnikal.“...“ Jako určující pro závěr, zda se ze strany stěžovatele jednalo o podnikání nebo o příležitostnou činnost, je tedy samotná faktická činnost stěžovatele, a to z hlediska naplnění shora uvedených podmínek, resp. pojmových znaků podnikání.“

podniku souvisí s podnikáním prodávajícího a takový příjem bude nutné zahrnout pod příjem dle § 10.

Určení druhu příjmu

V praxi však může činit problém stanovit, o jaký druh příjmu v rámci § 7 se bude jednat. § 7 odst. (1) a (2) obsahují taxativní výčet příjmů považovaných za příjmy z podnikání s tím, že pouze tyto příjmy je možné považovat za příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti.

Přesné vymezení druhu příjmu má vliv nejen na rozhodnutí, zda se vůbec jedná o příjem dle § 7, ale rovněž na výši paušálních výdajů.

Prodej podniku nelze zařadit přímo do žádné kategorie uvedené v rámci § 7, pouze s nimi bezprostředně souvisí.

Jeden druh činnosti či více obdobně posuzovaných druhů činnosti

V případě prodeje podniku, který zahrnuje pouze jeden druh činnosti (například jedna živnost) či více druhů činností, u nichž jsou zákonem o daních z příjmů uplatňovány stejné paušální výdaje (například pouze živnosti řemeslné), by měl být dle názoru předkladatele zahrnut takový příjem do stejné kategorie, jako je příjem z dané činnosti a uplatněny odpovídající paušální výdaje.

Více druhů činnosti

V případě více druhů činnosti, například kombinace živnosti a podnikání podle jiných právních předpisů bude nutné rozdělit příjmy na základě objektivních kritérií mezi různé druhy činnosti.

Takovým kritériem může být ocenění jednotlivých částí podniku znalcem, rozdělení podle poměru zisku z dané činnosti, hodnoty majetku, či jiné vhodné kritérium, na základě něhož bude možné prodejní cenu podniku rozdělit podle druhů činností, k nimž se vztahuje. Na poplatníkovi je, aby prokázal přiměřenost jím zvoleného kritéria.

Závěry

1. Příjmy z prodeje podniku podnikatelem, jenž jej provozoval, jsou považovány za příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 bez ohledu na to, zda poplatník vede účetnictví, daňovou evidenci či jen evidenci příjmů pro účely uplatnění výdajů paušálem.
2. Příjmy z prodeje podniku nepodnikatelem či osobou, která je podnikatelem, ale podnik neprovozovala (např. dědic) budou považovány za příjmy dle § 10.
3. V případě uplatnění výdajů paušálem bude výše paušálních výdajů stanovena ve výši odpovídající činnosti, která je v rámci podniku vykonávána.
4. Pokud je v rámci podniku či jeho části vykonáváno více činností, kterým zákon přiřazuje rozdílnou výši paušálních výdajů, bude kupní cena rozdělena na základě vhodného kritéria mezi příslušné činnosti a u jednotlivých činností či jejich skupin uplatněna odpovídající sazba paušálních výdajů.
5. V případě částečné platby kupní ceny bude tato částečná platba poměrně rozdělena mezi skupiny příjmů dle bodu 4 s využitím stejného poměru, jako byl použit při dělení kupní ceny.

Návrh na opatření

Po projednání na koordinačním výboru doporučujeme diskutované závěry zveřejnit obvyklým způsobem.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

Souhlas s předkladatelem

Příspěvek uzavřen

323/26.01.11 - Změny v oblasti leasingu fotovoltaických elektráren (dále také jen „FTV“) od 1.1.2011

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

1. Popis problému

S účinností od 1.1.2011 dochází ke změně v oblasti leasingu technologické části FTV (tato změna je zavedena novelou ZDP - zákonem č. 346/2010 Sb. (dále jen „novela – nebo „příslušná novela“)). Na základě nového ustanovení § 24 odst.16 ZDP je stanovena minimální doba trvání leasingové smlouvy v těchto případech na 240 měsíců. Tato úprava vyvolává některé výkladové problémy, kterým se chceme věnovat v tomto příspěvku.

1.1. Leasingové smlouvy uzavřené do 31.12.2010

První otázkou, která v této souvislosti vzniká, je jakým způsobem budou posuzovány leasingové smlouvy uzavřené do konce roku 2010. K předmětnému ustanovení absentuje výslovné přechodné ustanovení v čl. II uvedené novely. Na druhé straně se domníváme, že dopad této změny na leasingové smlouvy uzavřené do konce roku 2010 by představoval zcela nepřipustnou pravou retroaktivitu (*např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. srpna 2004, čj. 5 Afs 28/2003-69 (Sbírka rozhodnutí NSS, 2005, č. 1, s. 60), rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. dubna 2006, čj. 1 Afs 147/2004-50, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. prosince 2006, čj. 7 Afs 151/2006-67, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. června 2008, čj. 9 Afs 122/2007-88 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. června 2008, čj. 1 Afs 87/2008-46, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. srpna 2009, čj. 1 Afs 49/2009-109*). Takový zpětný dopad by ve své podstatě nutil smluvní strany uzavírat dodatky, kterými by byly prodlužovány již uzavřené leasingové kontrakty, což je nepřipustné.

Poznámka:

V této souvislosti bychom chtěli zdůraznit, že v tomto příspěvku neřešíme další možné otázky potenciálně nepřipustné pravé retroaktivity předmětné novely, které v dané souvislosti mohou připadat do úvahy. Z tohoto hlediska odkazujeme na náš názor k otázce jakékoliv retroaktivity v oblasti ZDP, který byl již dříve projednáván v rámci KV a kdy nedošlo ke shodě s tím, že náš názor zůstává v této věci neměnný, to je že v oblasti ZDP nemůže obecně dojít k nepravé retroaktivitě, a proto změny v neprospěch poplatníků typu změn v oblasti daňových odpisů s dopadem i na majetek zaevidovaný před účinností předmětné změny jsou nepřipustné (viz. *NESROVNAL, J., TKÁČ, R. 128/31.05.06 – Technické zhodnocení na nehmotném majetku podle právní úpravy platné od zdaňovacího období započatého v roce 2006,*

Mimoto se domníváme, že v daném případě je také možné využít ustanovení čl. II bodu 6 a 7 novely, byť tato ustanovení nejsou dle důvodové zprávy mířena přímo na problematiku FTV. Na základě těchto ustanovení je tedy možné dovodit, že v případě leasingových smluv, které byly uzavřeny (popř. byl i předán předmět leasingu ve stavu způsobilém k obvyklému užívání – toto předání však již není nezbytnou podmínkou, i když je v předmětném přechodném ustanovení uvedeno, protože pokud vyjdeme z výše uvedeného, mohlo by v případě trvání na podmínce předání předmětu leasingu docházet k výše uvedeným nepřipustným situacím, kdy by smluvní strany byly nuceny k uzavírání dodatků k leasingovým smlouvám v důsledku změny zákona; tento dílčí závěr analogicky dovozujeme např. z přechodného ustanovení předchozích novel, ve kterých docházelo k prodlužování doby trvání leasingové smlouvy – viz. např. čl. II bod 9 zákona č. 545/2005 Sb.) do konce roku 2010, se bude tato leasingová smlouva posuzovat dle § 24 odst. 4 a 5 ZDP ve znění platném do konce roku 2010. Domníváme se, že z hlediska těchto ustanovení není relevantní, zda bude či nebude následně leasingová smlouva dodabována resp. zda dojde případně k cesi této smlouvy. Předmětná přechodná ustanovení žádné takové omezení nestanovují.

1.1.1. Dílčí závěr

V případě leasingových smluv na majetek specifikovaný v § 30b ZDP ve znění platném od 1.1.2011, kdy byla leasingová smlouva uzavřena do konce roku 2010 (vycházíme z toho, že zdaňovacím obdobím je kalendářní rok), se z hlediska posuzování této leasingové smlouvy na straně nájemce bude postupovat dle § 24 odst. 4 a 5 ZDP ve znění platném do 31.12.2010. Takto bude předmětná leasingová smlouva posuzována po celou dobu jejího trvání, a to bez ohledu na uzavření případných dodatků k této leasingové smlouvě po 31.12.2010 resp. bez ohledu na případnou cesi této leasingové smlouvy po 31.12.2010. Toto posouzení znamená nejenom otázku stanovení minimální doby trvání leasingové smlouvy dle § 24 odst. 4 písm. a) ZDP ve znění platném do 31.12.2010, ale i výpočet podmínky kupní ceny dle § 24 odst. 4 písm. b) ZDP, resp. § 24 odst. 5 ZDP (v případě předčasného ukončení této smlouvy, resp. v případě smlouvy na kratší dobu než je doba dle § 24 odst. 4 písm. a) ZDP), oboje ve znění platném do 31.12.2010.

Stanovisko GFŘ k dílčímu problému 1.1.1
Souhlas s předkladatelem.

1.2. Leasing technologické části FTV od 1.1.2011 na dobu kratší než je 240 měsíců

Druhým problémem, kterému by jsme se chtěli věnovat, je otázka uzavření leasingové smlouvy na leasing technologické části FTV po 31.12.2010 na dobu kratší než je 240 měsíců. Předmětná novela sice obsahuje ustanovení § 24 odst. 5 písm. d) ZDP, ve kterém se vychází z toho, že kupní cena nesmí být nižší než zůstatková cena vypočtená dle § 30b ZDP, ale s tím, že na rozdíl od obecné úpravy leasingu v

§ 24 odst.4 ZDP není na toto ustanovení odkazováno v § 24 odst. 16 ZDP. Přesto se domníváme, že pokud vyjdeme ze záměru a cíle předmětné úpravy dle důvodové zprávy k novele, měl by být finanční leasing technologické části FTV na dobu kratší než je 240 měsíců umožněn za splnění podmínky výše kupní ceny po skončení leasingu dle § 24 odst. 5 písm.d) ZDP.

1.2.1. Dílčí závěr

V případě finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci technologické části FTV (§ 30b ZDP) bude v případě uzavření takové smlouvy na dobu kratší než 240 měsíců nájemné daňově uznatelným nákladem v průběhu trvání takové smlouvy za podmínky, že kupní cena po skončení takové smlouvy nebude nižší než zůstatková cena daňová stanovená dle § 30b ZDP (§ 24 odst. 5 písm.d) ZDP).

2. Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, jak je uveden v jednotlivých dílčích závěrech v části *1. Popis problému*, zpracovat do některého z pokynů rady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko GFŘ k dílčímu problému 1.2

Ve věci „zkráceného leasingu“ ve vazbě na ustanovení § 24 odst.5 písm. d) ZDP souhlas s návrhem předkladatele.

Příspěvek uzavřen

324/26.01.11 - Odstupné u cese leasingové smlouvy

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

1. Popis problému:

V rámci novely ZDP zákona č. 346/2010 Sb. dochází mimo jiné ke změně v ustanovení § 25 odst.1 písm. ze) ZDP, do kterého se doplňuje, že odstupné v případě cese leasingové smlouvy není daňově neuznatelným nákladem pokud je součástí vstupní ceny majetku. Daná úprava obsahuje přechodné ustanovení, které uvádí, že ji lze aplikovat až na cese leasingových smluv uzavřené po 31.12.2010 (čl. II bod 8 uvedené novely). V souvislosti s touto změnou se KDP ČR obrátila na MF s dotazem, zda je MF názoru, že z hlediska účetního je předmětné odstupné součástí vstupní ceny účetní majetku. Odpověď MF se jednoznačně kloní k tomu, že dle názoru odboru účetnictví MF se o součást vstupní ceny majetku jedná (viz. dopis od Ing. Špringla ze dne 25.11.2010, jež je součástí zápisu z jednání KV ze dne 1.12.2010):

...2. k odstupnému v případě leasingu

Přijetím novely ZDP bude u smluv o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku případné odstupné při postoupení těchto smluv na základě smlouvy o postoupení uzavřené po 31.12.2010 možné uplatnit v základu daně prostřednictvím daňových odpisů za předpokladu, že bude součástí vstupní ceny hmotného majetku. Odstupné bude představovat výdaj související s pořízením předmětu finančního leasingu, a proto zde bude možné aplikovat režim jiného hmotného majetku, tj. postupovat obdobně jako v případě cla a montáže při pořízení hmotného majetku na finanční leasing.

Odbor účetnictví se „podle ustanovení vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, § 47 odst. 1 písm. e), přiklání k názoru, že se jedná o postoupení práva a „odstupné“ při postoupení leasingové smlouvy je součástí pořizovací ceny“....“.

Na základě výše uvedeného tak vzniká otázka, zda skutečně nebylo možné zahrnovat předmětné odstupné do vstupní ceny majetku i v případě cesí leasingových smluv uzavřených před 1.1.2011. To prakticky znamená, že by leasingový nájemce, jež předmětné odstupné hradí, mohl toto odstupné s účinností od uzavření (účinnosti) cese leasingové smlouvy daňově relevantně odepisovat dle § 26 odst.3 písm.c) ZDP jakožto jiný majetek před 1.1.2011.

Domníváme se, že tento postup by možný byl, a to na základě těchto skutečností:

a) Vyjdeme – li z definice jiného majetku dle § 26 odst. 3 písm. c) ZDP, jde o výdaje, které jsou dle účetních předpisů součástí ocenění vstupní ceny hmotného majetku. Z výše uvedeného stanoviska je zřejmé, že MF souhlasí s tím, že uvedené odstupné je dle účetních předpisů součástí vstupní ceny majetku - § 47 odst. 1 písm. e) vyhlášky. V této oblasti nedošlo od 1.1.2011 k žádné změně, tzn., že předmětné odstupné bylo součástí účetní pořizovací ceny a tedy i daňové vstupní ceny majetku i před 1.1.2011. To, že předmětné odstupné bylo z daňově relevantních nákladů vyloučeno na základě § 25 odst.1 písm. ze) ZDP na této skutečnosti nemůže nic změnit. Toto ustanovení předmětnou částku vylučuje z přímých daňově uznatelných nákladů, nevylučuje však možnost jejího zahrnutí do nákladů prostřednictvím daňových odpisů. Obdobně jsou z daňově uznatelných nákladů obecně vyloučeny veškeré náklady na pořízení hmotného a nehmotného majetku dle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP, což ale neznamená vyloučení těchto částek z daňově uznatelných nákladů prostřednictvím daňových odpisů (viz. § 24 odst. 2 písm. a) ZDP).

b) Pak samozřejmě vzniká otázka významu výše popisované změny v § 25 odst.1 písm. ze) ZDP. Domníváme se, že tuto změnu je nutné vnímat jako potvrzující změnu odstraňující jakékoliv výkladové pochybnosti, a to především proto, že jde o změnu ve prospěch daňových subjektů. Potvrzující změnu v určitých případech připouští i judikatura NSS (viz. rozsudek NSS 5 Afs 103/2005-81 ze dne 20.12.2006 či 5 Afs 114/2006-5 ze dne 20.12.2007). Domníváme se tedy, že pokud nejde o změnu v neprospěch daňových subjektů, je možné potvrzující změnu ZDP připustit. Pak samozřejmě vzniká otázka, jak vyložit výše zmíněné přechodné ustanovení. V souladu s výše uvedeným jsme názoru, že praktický význam tohoto přechodného ustanovení bude nulový nebo-li půjde o mrtvé ustanovení, které nebude mít praktický dopad na zdaňování.

c) Domníváme se, že navrhovaný výklad je i v souladu s ekonomickou podstatou daného případu, kdy např. sjednání odstupného je z hlediska § 23 odst.7 ZDP zcela nezbytné v případě cese leasingové smlouvy mezi spojenými osobami. Z hlediska ekonomického by pak nedávalo žádný smysl, aby tuto částku nebylo na straně příjemce možné zahrnout prostřednictvím daňových odpisů do daňově uznatelných nákladů. Tuto ekonomickou logiku ve zdanění podporuje při výkladu ZDP i judikatura NSS - viz. např. 2 Afs 147/2005-58 ze dne 27.7.2006 či 2 Afs 39/2006-75 a 2 Afs 40/2006-66 (Sbírka rozhodnutí NSS 9/2008, str. 782 č.1660/2008 Sb. NSS)).

2. Závěr - návrh řešení

Na základě výše uvedeného se domníváme, že i v případech, kdy byla smlouva o cese leasingové smlouvy uzavřena před 1.1.2011 bylo možné případně odstupné posoudit na straně nájemce, který je hradil, jako jiný majetek dle § 26 odst. 3 písm.c) ZDP s možností zahájit daňové odpisy počínaje účinností smlouvy o cese leasingové smlouvy.

Pokud toto odstupné v úhrnu se sjednanou kupní cenou nepřevýšilo částku uvedenou v § 26 odst. 3 písm. c) ZDP, jednalo se o přímý daňově uznatelný náklad a to ve zdaňovacím období, kdy nabyla účinnosti smlouva o cese leasingové smlouvy (§ 24 odst. 2 písm.zl) ZDP).

V souladu s právní úpravou obsaženou v ZDP byl a je i postup, kdy poplatník nevyužije postup upravený ve dvou předchozích odstavcích a předmětné odstupné zahrne do pořizovací /vstupní/ ceny majetku, až po ukončení leasingu a odkupu předmětu leasingu.

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, jak je uveden výše, zapracovat do některého z pokynů rady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko GFŘ :

Ve věci posouzení odstupného při cesy smlouvy o pronájmu s následnou koupí hmotného majetku souhlasíme se závěrem, že i před účinností zákona č. 346/2010 Sb., bylo možné posoudit zmíněné odstupné jako jiný majetek při dodržení podmínek uvedených v ustanovení § 26 odst.3 písm. c) ZDP.

Tento závěr vyplývá:

- Z aplikace § 23 odst. 10 ZDP, podle kterého se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak.
- Z ustanovení § 47 odst.1 písm.e) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se stanoví některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění p.p. pro účetní jednotky, které jsou podnikateli a účtují v soustavě podvojného účetnictví vyplývá, že součástí ocenění dlouhodobého hmotného majetku jsou mimo jiné i náklady na práva využitá při pořizování majetku.
- Z § 26 odst.3 písm. c) ZDP, který definuje jako jiný majetek výdaje hrazené nájemcem, které podle zvl. předpisu nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převýší u movitého majetku hodnotu 40 000Kč.

Pozn. Podotýkáme, že z pohledu účetního lze zahájit účetní odpisování až okamžikem pořízení a uvedení předmětného majetku do užívání, daňově lze uplatnit odpis jiného majetku již v průběhu nájmu.

Z uvedeného je zřejmé, že pokud i v době před účinností zákona č. 346/2010 Sb. (nejdéle však od roku 2003) poplatník postupoval v souladu s výše uvedenými předpisy, mohl zmíněné odstupné zahrnout do jiného majetku a zahrnout do základu daně formou daňových odpisů.

Závěr: V této části souhlas se stanoviskem předkladatele

Nesouhlas s daňovou uznatelností odstupného ve vazbě na ustanovení § 24 odst.2 písm. zl) ZDP.

Ustanovení § 24 odst.2 písm. zl) ZDP sice umožňuje náklady spojené s pořízením leasovaného majetku jednorázově zahrnout do základu daně v případě, že nevznikl jiný majetek podle § 26 odst.3 písm. c), avšak s výjimkou odstupného, které je z jednorázového daňového odpisu vyloučeno ustanovením § 25 odst.1 písm. ze) ZDP. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zl) ZDP může být v průběhu nájmu uplatněno pouze u takových „vedlejších výdajů“, které nejsou limitovány jiným

ustanovením ZDP. Tímto způsobem tedy lze uplatnit např. dopravu či montáž najatého majetku, ale nikoliv odstupné.

Pokud by poplatník odstupné, které v úhrnu se sjednanou kupní cenou nepřevýšilo částku uvedenou v § 26 odst. 3 písm. c) ZDP účetně zachytil jako součást vstupní ceny majetku, který ve smyslu ZDP není hmotným majetkem („podlimitní majetek“), mohl by po ukončení nájmu odkoupením jednak uplatňovat daňově účetní odpisy podle ustanovení § 24 odst.2 písm. v) ZDP nebo pořizovací náklady na tento majetek při vydání do spotřeby účtovat přímo do nákladů a to daňově uznatelných - (je odvislé od postupů upravených ve vnitřním předpise samotnou účetní jednotkou).

Závěrem lze shrnout, že doplněním textu zmiňovaného ustanovení § 25 odst.1 písm. ze) ZDPO došlo pouze k utvrzení poplatníka o správnosti postupu, který v předchozích letech bylo třeba odvozovat obecně od ustanovení § 23 odst.10 ZDP.