

Ministerstvo financí
Letenská 15, Praha 1

Zápis z jednání Koordinačního výboru Komory daňových poradců ČR konaného dne 22.9.2004

Přítomni: viz prezenční listina

P r o g r a m :

Úvodem byla otevřena diskuse k zápisu z jednání KV KDP konaného dne 21.7.2004.

Téma č. 7. Nemovitosti v EuDPH (II) bod 2) Nedokončené stavby – str. 16 a 17
Ing. Nekovář – upozornil k tématu (předkladatel PhDr. Milan Skála str. 14), že se stanovisky MF souhlasí, ale upozorňuje na to, že převod rozestavěného bytu bude s 19% sazbou daně.

Stanovisko MF:

Odbor 18 (daně z přidané hodnoty) nesouhlasí se závěrem v bodě 2) ve věci bytů. Stanovisko bude předloženo 20. 10.2004.

Téma č. 7 Nemovitosti v EuDPH (II) bod 3) K nabytí spoluvlastnického podílu – str. 18

Ve stanovisku MF je uvedeno, že je nutné ještě projednat z právního hlediska s legislativním odborem MF ČR.

Stanovisko MF:

Odbor 18 zajistí projednání této problematiky s odborem 29 (legislativní odbor MF), připraví písemné stanovisko pro projednání na KV KDP dne 20.10.2004.

Téma – „Výpočet celkové částky v § 2 odst.2 písm.b) ZDPH – str. 21

Ve stanovisku na str.22 je zodpovězeno jak postupovat, ale není odkaz na žádné paragrafové znění, proč takto postupovat.

Stanovisko MF:

Odbor 18 dopracuje a upřesní závěrečné stanovisko

Téma – „ Výklad ustanovení § 10 odst. 1 ZDPH písm. b) výkladového stanoviska

Ve stanovisku na str. 25 je vyjádřen souhlas s řešením navrženým předkladatelem, ale rovněž chybí zdůvodnění. (jedná se o obecnou službu nebo službu spojenou s nemovitostí).

Stanovisko MF:

Odbor 18 dopracuje a upřesní závěrečné stanovisko

Téma – „ Vymezení zdravotní péče § 58 ZDPH“ – str. 27

KV KDP podala dva odlišné výklady.o pojištění.

Odbor 18 nemá z věcného hlediska připomínky ke stanovisku, že osvobozeny jsou pouze služby hrazené z veřejného zdravotního pojištění, neboť § 58 ZDPH

neobsahuje jednoznačné ustanovení a lze jej i takto vyložit, avšak považuje uvedený výklad za politicky velmi citlivý.

Dle názoru KV KDP vše co je hrazeno z veřejného zdravotního pojištění by mělo být osvobozeno od DPH a v ostatních případech by měla být uplatněna snížená sazba daně 5% .

Stanovisko MF:

Mgr.Hochmannová –ředitelka odboru 18 bude řešit problematiku s ministerstvem zdravotnictví dopad DPH na zdravotní prostředky. **Bude zpracována odpověď jménem paní náměstkyně Komoře daňových poradců. Vymezení zdravotní péče dle § 58 ZDPH bude projednána na dalších jednání KV KDP.**

Spotřební daň

1. Problematika uplatňování ustanovení § 99 odst. 3 zákona 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění (dále jen „zákon o SPD“)

Předkládá: Ing. Radek Lančík, daňový poradce, č. osvědčení 910

1. Úvod

Od 1.5.2004, nabytím účinnosti zákona č. 237/2004 Sb., došlo ke změně ustanovení § 99 odst. 3 zákona o SPD, dle kterého je nutné vyrábět tichá vína v daňovém skladu (podniku pro výrobu vybraných výrobků dle ustanovení § 19 odst. 2 písm. a) zákona o SPD) pokud je v tomto místě (prostorově a stavebně ohraničeném) vyráběno i šumivé víno a meziprodukty, popřípadě tiché víno určené ke spotřebě v jiném členském státě.

Z uvedeného tedy vyplývá, že subjekty které vyrábějí pouze tiché víno (§ 93 odst. 3 zákona o SPD), které nedodávají ke spotřebě do jiných členských zemí EU, nemají obligatorní povinnost zřizovat za účelem výroby tichého vína daňový sklad.

V tomto příspěvku se chceme zabývat některými aplikačními problémy, které předmětná ustanovení některým výrobcům vína přináší.

2. Vlastní problematika

Společnosti vyrábějící v jednom místě šumivá vína, meziprodukty i tichá vína, které také případně tyto vybrané výrobky dodávají ke spotřebě do jiných členských zemí EU, mohou, ve smyslu shora uvedeného ustanovení § 99 odst. 3 zákona o SPD, vyrábět pouze v podniku na výrobu vybraných výrobků (daňovém skladu).

Většina větších výrobců však odebírá suroviny k výrobě tichého vína, které jsou v různém stavu zpracování, tzn. i ve stavu kdy již mají povahu vybraného výrobku –

tichého vína, který je předmětem spotřební daně ve smyslu ustanovení § 93 odst. 3 zákona o SPD, od různých menších výrobců, většinou družstev či drobných vinařů, jež s jinými členskými státy neobchodují a vyrábí pouze tichá vína. Tito dodavatelé tedy nejsou pro výrobu tichých vín nuceni disponovat povolením provozovat daňový sklad a z praktických důvodů (zejména pro složitost evidence) ani o vydání těchto povolení celní orgány nežádají. V takových případech vniká daňová povinnost dle ustanovení § 8 odst. 2 zákona o SPD výrobou vybraných výrobků a povinnost přiznat daň dle ustanovení § 9 odst. 1 zákona o SPD okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, tzn. okamžikem výroby jelikož výroba není aplikována v režimu podmíněného osvobození od daně v daňovém skladu.

Společnosti které vybrané výroby od těchto dodavatelů odebírají za účelem dalšího zpracování jako surovinu k následné výrobě tichého vína tedy odebírají vybrané výrobky, které se nacházejí ve volném daňovém oběhu, a které nemohou být umístěny v daňovém skladu jelikož dle ustanovení § 19 odst. 4 zákona o SPD mohou být v daňovém skladu umístěny pouze vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně. To znamená že je nemohou použít jako surovinu k výrobě tichého vína aniž by tato výroba byla prostorově a stavebně oddělena od výroby šumivých vín a meziproductů a tento prostor vyňat z daňového skladu (i toto ekonomicky nákladné řešení by však bylo nedostatečné v případech kdy jsou vyráběná tichá vína určena ke spotřebě v jiných členských zemích EU).

S přihlédnutím ke skutečnosti, že na území ČR se vyprodukuje cca 50% tuzemské suroviny z celkové spotřeby vína (poptávka po surovině převyšuje nabídku), nemají větší výrobci velký prostor pro kladení podmínek dodavatelům (družstvům nebo drobným vinařům) ohledně zřízení daňových skladů, a vniká jim popsáný problém s umístěním suroviny do daňového skladu.

Dále bychom chtěli poznamenat, že ustanovení § 99 odst. 3 zákona o SPD, je, mimo shora uvedené problémy s jeho aplikací, také ustanovením, které zavádí nerovné postavení daňových subjektů v daňovém řízení. To znamená, že subjekty, které vyrábí tichá vína ve společném prostoru s víny šumivými nebo s meziproducty, případně tichá vína dodávají ke spotřebě do jiných členských zemí EU, mají nevýhodnější postavení než subjekty, které vyrábí pouze tichá vína, která nejsou určena ke spotřebě v jiných členských zemích EU.

3. Návrh řešení

Zákon o SPD nenabízí v současném znění jednoznačné řešení shora popsaného problému, domníváme se však, že by bylo možné využít konstrukce, kterou nabízí ustanovení § 100 zákona o SPD.

Dle ustanovení § 100 zákona o SPD mohou být tichá vína dopravována v režimu podmíněného osvobození od daně bez průvodního dokladu. Pakliže by tedy bylo možné považovat případy odběru těchto vín vyrobených dodavatelem za využití ustanovení § 99 odst. 3 zákona o SPD bez povolení provozovat daňový sklad za

přijetí vybraných výrobků dopravených režimu podmíněného osvobození od daně bez daňového dokladu, bylo by možné je standardně umísťovat do daňového skladu jako surovinu pro následnou výrobu tichých vín.

Jsme si samozřejmě vědomi, že shora popsaná konstrukce je v rozporu s ustanovením § 9 odst. 1 zákona o SPD, dle kterého vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň umístěním vybraných výrobků do volného daňového oběhu, tzn. v případech kdy výroba není prováděna v daňovém skladu (v režimu podmíněného osvobození od daně) výrobou vybraných výrobků.

Pro možnost aplikace navrhované konstrukce a pro napravení současného stavu, který de facto znemožňuje výrobu tichých vín v daňových skladech ze surovin, které mají povahu tichého vína ve smyslu ustanovení § 93 odst. 3 zákona o SPD, odebraných od dodavatelů vyrábějících tyto suroviny bez povolení provozovat daňový sklad, navrhuje přijetí sjednocujícího závěru, že v případech výroby tichého vína za využití ustanovení § 99 odst. 3 zákona o SPD kdy má být toto víno dodáno subjektu vyrábějícímu tichá vína v daňovém skladu (podniku pro výrobu vypraných výrobků ve smyslu ustanovení § 19 odst. 2 písm. a) zákona o SPD) jako surovina, nevznikne povinnost přiznat daň okamžikem výroby, jestliže je toto víno za účelem dodání do daňového skladu k následné výrobě, dopravováno v režimu podmíněného osvobození od daně, např. za využití ustanovení § 100 zákona o SPD.

4. Závěr

Závěry z projednání příspěvku doporučuji vhodným způsobem publikovat a v případné novele jednoznačně aplikovat přímo do zákona.

Stanovisko MF:

Navrhované řešení daného ustanovení je nad rámec zákona, proto s ním nelze souhlasit. Je v rozporu s ustanovením § 9 odst. 1 a § 100 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů .

DPH

Neprojednaný příspěvek z 21.7.2004

1. Uplatňování DPH v případě prodeje zboží z konsignačních skladů str. 3

Předkládají: Ing. Václav Pátek
Ing. Petra Šafková

Daň z příjmů

1. Placení záloh na daň z příjmů právnických osob v prodlouženém účetním a zdaňovacím období str. 7

Předkládá: Ing. Ivan Fučík

2. Rozsah poskytovaných cestovních náhrad zaměstnanci při vyslání do zahraničí str. 9

Předkládá: Ing. Dana Trezziová

3. Problematika aplikace ustanovení § 20 odst.7 zákona o daních z příjmů v roce 2004 str. 13

Předkládá: Ing. Jiří Topinka

4. Daňová uznatelnost nákladů na derivátové operace str. 15

Předkládají: Ing. Marika Konečná, CSc.
Ing. Lubomír Moučka, MBA

5. Uplatnění paušálních výdajů u poplatníka, který vede účetnictví str. 19

Předkládá: Mgr. Ing. Radek Halíček

6. Problematika postupování pohledávek vzniklých z titulu smluvních pokut a úroků z prodlení (dále jen smluvních sankcí) dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) ve znění novely č. 438/2000 Sb. (dále jen novela ZDP nebo novela) str. 22

Předkládají: Ing. Michal Černý
Ing. Miloslav Zeman

DPH

1. Úprava odpočtu daně podle § 78 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty str. 26

Předkládá: Ing. Jiří Škampa

2. Uplatňování DPH při prodeji zboží v ČR osobou, která v tuzemsku nemá sídlo, místo podnikání ani provozovnu str. 28

Předkládají: JUDr. David Staněk, PhD.
JUDr. Ing. Martin Kopecký

3. Uplatnění ustanovení § 10 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty str. 30

Předkládají: Ing. Marika Konečná, CSc.
Ing. Petr Toman

4. DPH při pořízení zboží z jiného členského státu EU str. 32

Předkládají: Mgr. Milan Tomíček
Ing. Petr Potomský

5. Přefakturace nákladů použitých na reprezentaci z pohledu DPH v návaznosti na ustanovení zákona o daních z příjmů str. 36
Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

6. Uplatnění nároku na odpočet DPH při poskytování naturálních bonusů str. 38
Předkládají: Ing. Petra Černá
Mgr. Milan Tomíček

7. Dotace z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty str. 39
Předkládají: Ing. Jiří Škampa
Ing. Marika Konečná,CSc.

8. Uplatňování daně z přidané hodnoty u činností souvisejících s pojišťovacími a zajišťovacími činnostmi str. 41
Předkládají: Ing. Jiří Škampa
Ing. Marika Konečná,CSc.

9. Úprava odpočtu daně podle § 78 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty str. 43
Předkládají: Ing. Jiří Škampa
Ing. Marika Konečná,CSc.

Daň z převodu nemovitostí

1. Uplatnění osvobození od daně z převodu nemovitostí u vkladu do základního kapitálu zahraniční společnosti str. 45
Předkládá: Ing. Miroslav Svoboda

Neprojednaný příspěvek z 21.7.2004

1. Uplatňování DPH v případě prodeje zboží z konsignačních skladů

Předkládají: Ing. Václav Pátek, daňový poradce, číslo osvědčení 2279
Ing. Petra Šafková, daňová poradkyně, číslo osvědčení 3091

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu v případě aplikace zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) v případě prodeje zboží, které bylo umístěno v konsignačních skladech.

1. Popis problému, právní rámec

1. května 2004 nabyl účinnosti nový ZDPH. Předmětem daně je podle ZDPH dodání zboží za úplatu v tuzemsku, tzn. převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, s místem plnění v tuzemsku. Dále je předmětem daně pořízení zboží z jiného členského státu a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Místo plnění při dodání zboží je podle ustanovení §7 (1) ZDPH místo, kde se zboží nachází v době kdy se dodání zboží uskutečňuje.

Dané ustanovení je nutné aplikovat i na případy dodávek zboží z tzv. konsignačních skladů. Chápeme konsignační sklad jako situaci, kdy vlastník zboží uskladní své zboží ve skladech jiné osoby (zpravidla budoucího zákazníka). Určitý výkladový problém by mohl nastat pokud dodavatelem zboží je jiná než česká osoba (ve smyslu terminologie zákona o DPH plátce registrovaný v jiné členské zemi EU). Jde o zboží, jež bylo do České republiky dovezeno před 30. dubnem 2004 a bylo buď umístěno v celním skladu nebo bylo propuštěno do volného oběhu.

V případě, že zahraniční subjekt dodává zboží pouze do konsignačního skladu, jednoho či více, na území ČR, tak mu v souladu s §16 (4) ZDPH nevzniká povinnost registrace k DPH. Toto neplatí pokud má zahraniční osoba v Česku registrovanou organizační složku, jež je provozovnou ve smyslu ZDPH.

2. Rozbor problematiky

2.1. Zboží dovezené do volného oběhu do 30.4.2004 je dodáno po 1.5.2004

Při dovozu zboží ze zemí EU před 30. dubnem 2004 docházelo ze strany státní správy k výběru DPH prostřednictvím celních orgánů při propouštění zboží do volného oběhu. DPH byla vyměřena deklarantovi oprávněnému nakládat se zbožím bez ohledu na to, zda byl či nebyl v době propuštění zboží do volného oběhu vlastníkem zboží. Při splnění dalších podmínek starého zákona o DPH měl deklarant zboží nárok na odpočet takto vyměřené DPH.

Zvláštní situace v tomto případě nastává u zboží dovezeného a propuštěného do volného oběhu do 30. dubna 2004, ale umístěného v rámci tzv. konsignačního skladu, kde jeho vlastníkem a budoucím dodavatelem je zahraniční osoba. K dodání zboží v ČR pak dojde po 1. květnu 2004. V okamžiku dovozu byla DPH vyměřena celním úřadem a odpočet daně nárokoval celní deklarant (ve většině případů osoba, která zboží skladuje). Dodavatel zboží, je osobou mající na území České republiky organizační složku již registrovanou jako plátce DPH nebo jinak nesplní podmínku v §16 (4) ZDPH a vznikne mu povinnost registrace k DPH. Z titulu následné dodávky

zboží umístěného v ČR se bude tedy jednat o lokální dodání zboží zahraniční osobou a nikoli o pořízení z jiného členského státu českým příjemcem. Dodavatel (plátce DPH) musí uplatnit českou DPH (v tomto případě se může stát, že místo 22 % resp. 5 % u dovozu, půjde nyní o 19 % resp. 5%), a splnit další podmínky, t.j. vystavit řádný daňový doklad. Český příjemce zboží (plátce) bude moci opět uplatnit nárok na odpočet.

Závěr č. 1: „Dochází tedy k situaci, kdy identické zboží je u plátce DPH zatíženo dvakrát touto daní. Nejdříve došlo k uplatnění DPH v rámci celního řízení, kdy plátce vystupoval jako deklarant a následně k druhému uplatnění DPH, když tento samý plátce pod 1. květnu 2004 pořídí (nakoupí) zboží od zahraničního majitele DPH při lokálním tuzemském dodání.

Plátce disponuje dvěma platnými daňovými doklady. Prvním je JCD jako daňový doklad ve smyslu zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, datované před 30. dubnem 2004 a druhým je daňový doklad podle pravidel ZDPH. Plátcí DPH by mělo být dvakrát umožněno nárokovat si odpočet DPH na vstupu.“

2.2. Zboží je propuštěno z celního skladu (který je zároveň konsignační) do volného oběhu po 1.5.2004

Pokud zboží bylo umístěno do celního skladu do 30.4.2004 a propuštěno do příslušného celního režimu po 1. květnu 2004, pak podle přechodných ustanovení zákona o DPH¹ (§111 bod 21) má být při propouštění postupováno podle celních předpisů.

ZDPH však blíže nespécifikuje dle jakých celních předpisů. Otázkou v tomto směru je, zda se má jednat podle předpisů platných v době účinnosti zákona, tj. podle unijních celních předpisů s ohledem na skutečnost, že celní problematika je v EU upravena nařízením Rady a Komise nebo bylo zamýšleno postupovat podle dříve platných předpisů, tj. zákona č. 13/1992 Sb., ve znění platném do 30. dubna 2004. V praxi by mohl také nastat problém způsobený skutečností, že bod 21 §111 ZDPH se vztahuje pouze na státy, které byly členskými státy EU před účinností ZDPH.

V případě zboží, jež je původem z jiného členského státu Evropské unie, nachází se na území ČR a dosud nebylo propuštěno do volného oběhu, je tedy první otázkou jaká pravidla lze aplikovat při jeho propouštění zboží do volného oběhu. K 1. květnu 2004 nabyly účinnosti zákon č. 187/2004 Sb., který novelizoval zákon č. 13/1993 Sb., tzv. celní zákon. Tímto způsobem byl celní zákon upraven pouze do podoby zákona upravujícího určité podmínky procesně právní, přičemž základní hmotně právní úprava celní problematiky je stanovena Nařízením Rady č. 2913/92/EHS, resp. Nařízením Komise č. 2454/93/EHS.

Podle přílohy č. IV k Přístupové smlouvě se v případě nových členských států uplatňují výše citovaná nařízení s výhradou těchto ustanovení: „Odchylně od článku 20 nařízení EHS 2913/92 nepodléhá zboží, které je ke dni přistoupení dočasně uskladněno nebo se nachází v některém z celně schválených určení a celních režimů uvedených v čl. 4 bodě 15 písm. b) a bodě 16 písm. b) až g) clu a dalším celním

¹ Je zřejmé, že se zákonodárce inspiroval materiálem TAXUD/763/2003, který vydala Evropská komise pro účely řešení přechodných celních opatření v souvislosti s rozšířením EU. Bohužel prostřednictvím ustanovení bodu 21 § 111 ZDPH nedošlo ke správné aplikaci tohoto materiálu. De lege ferenda šlo řešit situaci tím, že by se na tyto případy aplikovala DPH jako při pořízení zboží.

opatřením při propuštění do volného oběhu za podmínky, že je předložen jeden z těchto důkazů: a) důkaz preferenčního původu; b) některý z důkazů statusu Společenství. Současně se za zboží Společenství považuje zboží zcela získané na území kteréhokoliv z nových členských států za podmínek totožných s podmínkami uvedenými v článku 23 nařízení EHS 2913/92.“ Přístupová smlouva pak dále řeší jen podmínky pokud vznikne celní dluh (od 1. května 2004 se celní dluh rovná pouze clo a poplatkům, neobsahuje však daně). Obecně tam, kde se jedná o zboží, jemuž je přiznáno, že se považuje za zboží Společenství, nevzniká celní dluh a není předmětem celního řízení. Současně má dojít k ukončení dříve povolených režimů do 12 měsíců od dne přistoupení k EU.

Z právních předpisů jež jsou platné po 1.květnu 2004, nevyplývá pro státní správu oprávnění vyměřit DPH při uvolnění zboží se statutem Společenství z celních režimů, při kterých dosud nevznikla povinnost vyměřit DPH. Vnitrounijní transakce se zbožím nejsou předmětem celního sledování a celní úřady nemohou podle pravidel EU vyměřovat při unijních transakcích clo a následně ani DPH. Nicméně dovozci jsou povinni ukončit celní režim započatý v souladu s platnými právními předpisy v době navržení do daného celního režimu (uskladnění v celních skladech, propuštění do aktivního zušlechťovacího styku apod.) a to jak již řečeno v souladu s Přístupovou smlouvou ve lhůtě 12 měsíců.

V tomto případě nastává mnoho nevyjasněných otázek. Jak mohou celní úřady postupovat při ukončení jimi povolených celních režimů. Podle pravidel EU (výše citovaná nařízení) celní úřady nemohou postupovat, poněvadž nařízení upravují zacházení se zbožím pouze ve vztahu EU - třetí země. V daném případě jde o zboží unijní, které celní kontrole nepodléhá.

To, že právní úprava přesně neřeší vzniklou situaci spojenou se vstupem ČR do EU nelze dávat k tíži plátcům (dovozcům), jež umístili zboží v příslušných celních režimech s podmíněným osvobozením od DPH. Neúplně provedená právní úprava vstupu ČR do EU totiž za určitých podmínek může znamenat, že plátci dovozci nemohou splnit dříve stanovené podmínky pro osvobození od DPH při ukončení daného režimu. Jde o veřejnoprávní předpis, kdy plátce může činit co není zakázáno, avšak státní správa jen to co je zákonem dovoleno. Plátce má nárok na uvolnění zboží z daného režimu a jeho ukončení propuštěním do volného oběhu. To, že došlo ke změnám vnějších podmínek a stavu, a že zboží dříve zahraniční se stává zbožím Společenství (unijním) nemůže být na tíži plátcům.

Jak je již výše uvedeno, celní předpisy platné od 1.května 2004 nedávají celnímu ani finančnímu úřadu oprávnění vyměřit clo a DPH na zboží, jež má statut Společenství. Podle ZDPH si DPH při pořízení zboží z EU vyměřuje přímo sám plátce a tato situace není v zákoně o DPH uvedena mezi případy, jež jsou považovány za pořízení zboží. Z hlediska celních předpisů nelze hovořit o dovozu a tudíž není zákonné zmocnění pro správný postup ze strany celního úřadu.

Zákon o DPH se neřeší, jak naložit se zbožím při jeho propuštění do volného oběhu, pokud zboží bylo dovezeno ze států, které vstoupily do EU společně s ČR. Odkaz na použití celních předpisů je však stejně nedostatečný s ohledem na skutečnost, že celní předpisy platné po 1. květnu 2004 tuto problematiku neřeší a ani nemohou řešit.

Závěr č. 2: Pokud celní úřad vyměřil DPH (ačkoliv k tomu není oprávněn), je nutné přiznat nárok na odpočet při splnění základních pravidel pro uznání nároku na odpočet. Náprava chybně vyměřené DPH by totiž mohla znamenat další náklady a

časové zatížení jak pro plátce DPH tak i pro státní správu. Tento postup pak bude nejekonomičtější pro obě strany.

Pokud dosud celní úřad DPH nevyměřil, vyměřit ji nelze a takovéto zboží nebude podléhat DPH z titulu pořízení zboží při propouštění zboží do volného oběhu, ke kterému musí dojít ve lhůtě stanovené celními předpisy (do 12 měsíců po vstupu ČR do EU). “

3. Závěr

Navrhujeme potvrdit, že:

- v případě dodání zboží v ČR osobou z členského státu EU mající v ČR organizační složku, které bylo dovezeno (propuštěno do volného oběhu) do 30. dubna 2004 a je dodáno po 1. květnu 2004 dochází k dvojímu uplatnění DPH na výstupu. Tomu by měl odpovídat také počet nároků na odpočet daně na vstupu;
- zboží původem EU (25 států), jež bylo umístěno v celních režimech, při kterých nevznikla povinnost vyměřit DPH, při propouštění do volného oběhu nebude zatěžováno DPH. Pokud však již byla DPH vyměřena, bude uznán nárok na odpočet, aby nedocházelo na straně plátců DPH k dalšímu zvyšování nákladů a jejich zatěžování.

4. Návrh

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

Stanovisko MF:

Dále uvedené stanovisko je jednotným stanoviskem GŘC a ÚFDŘ.

1) K prvnímu odseku závěrů:

Souhlas se závěrem – pokud bude dvakrát vyměřena daň, má plátce nárok na odpočet dvakrát.

2) K druhému odseku závěrů:

K návrhu závěru týkajícího se odpočtu daně - souhlas s tím, že pokud byla DPH vyměřena, bude uznán nárok na odpočet.

K vyměření daně:

Při vyměření daně je třeba v prvé řadě vycházet z bodu 1 Přílohy IV k přístupové smlouvě, kde je stanoveno, že se zboží, které je ke dni přistoupení dočasně uskladněno nebo se nachází v některém z celně schválených určení a celních režimů uvedených v čl. 4 bodě 15 písm. b) a bodě 16 písm. b) až g) Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, v platném znění (celní kodex)

v podmínkách rozšířeného Společenství, nebo zboží, které je přepravováno uvnitř rozšířeného Společenství po ukončení vývozních formalit, cla a dalším celním opatřením při propuštění do volného oběhu, za podmínky, že je předložen některý z důkazů zde uvedený. Pokud je předložen některý z uvedených dokladů, pak se u tohoto zboží v rámci propuštění do volného oběhu nevyměruje clo. Citované ustanovení přílohy č. IV přístupové smlouvy v žádném případě neuvádí, že se jedná o zboží se statusem Společenství. Naopak propuštěním zboží do volného oběhu zboží, které status Společenství nemělo, jej získá (čl. 79 celního kodexu). Z dalších bodů Přílohy IV (především body 7 až 11) je zřejmé, že se zboží, které se nachází v některém z režimů, považuje za zboží podléhající celním předpisům a podléhá tak standardním postupům platným pro dovoz zboží.

Dále je třeba vycházet ze skutečnosti, že zboží, které bylo před 1.5.2004 vyvezeno z některého z členských států Společenství, ztratilo v okamžiku jeho výstupu celní status Společenství a stalo se z něj zboží, které není zbožím Společenství. Při vstupu tohoto zboží do České republiky pak takové zboží mělo celní status zahraničního zboží (§ 2 písm. f) a h) zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění platném v době vstupu zboží do České republiky) a podléhalo tak celnímu dohledu. Skutečnost, že se Česká republika stala členem Společenství nemá na celní status zboží, ani na existenci celního dohledu vliv. Ke změně celního statusu dochází až propuštěním zboží do volného oběhu, jak bylo uvedeno výše. Celní dohled končí některým ze způsobů, které jsou uvedeny v ustanovení čl. 37 odst. 2 celního kodexu, tedy mimo jiné propuštěním zboží do volného oběhu. Do té doby se na zboží vztahují celní předpisy. Pokud je v České republice na návrh deklaranta z některého z režimů s podmíněným osvobozením od cla propuštěno zboží do volného oběhu, získá tímto propuštěním po právní stránce opětovně celní status Společenství (ztráta statusu při vývozu viz čl. č 4 bod 8 celního kodexu). Bod 1 přílohy IV pouze stanoví, že v případě propuštění tohoto zboží do volného oběhu nepodléhá zboží clu a dalším celním opatřením. Důkazy uvedené v bodu 1 Přílohy IV přístupové smlouvy neprokazují, že zboží před vlastním propuštěním do volného oběhu má dle celních předpisů status Společenství, ale že před původním vývozem ze Společenství toto postavení mělo.

V případě zboží, které bylo před 1.5.2004 dovezeno do České republiky z některého z kandidátských států, který se po 1.5.2004 staly členským státem Společenství, se postupuje stejně s tím, že v okamžiku výstupu zboží z některého z těchto kandidátských států, toto ztratilo svůj celní status a při vstupu do České republiky se na něj hledělo jako na zahraniční zboží.

K některým bodům podkladu (část 2.2.):

Odst. 4 (předposlední věta). Není pravda, že zboží nepodléhá celnímu řízení, pouze je v souladu s bodem 1 Přílohy IV osvobozeno od vyměření cla a uplatnění obchodně politických opatření, celní řízení při propuštění zboží do volného oběhu proběhne v souladu s celními předpisy, které se zde uplatňují jako u dovezeného zboží.

- Odst. 5 – zboží nemá celní status Společenství, naopak teprve propuštěním do volného oběhu v souladu s celními předpisy jej získá. Nejedná se tedy o

intrakomunitární transakci, proto jsou uplatněny celní předpisy na dovoz zboží, kdy správcem DPH je celní úřad.

- Odst. 6 - v souladu s Příkladovou smlouvou naopak celní úřady postupují podle celních předpisů, kterým podléhá zboží ve vztahu Společenství – třetí země.

- Odst. 8 – zboží nemá celní status Společenství a proto si nemůže plátce sám vyměřit DPH v rámci pořízení zboží z jiného členského státu. Z hlediska celních předpisů se jedná o dovoz zboží.

- Odst. 9 nesouhlasíme s tím, že celní předpisy problematiku neřeší, naopak z hlediska celních předpisů se jedná o dovoz a proto vyměřuje DPH celní úřad.

Nesouhlasíme tedy s názorem, že se jedná o zboží, které nepodléhá celnímu řízení a nejedná se tak o zboží dovážené. Naopak z hlediska celních předpisů se jedná o zboží, které nemá celní status Společenství a uplatňují se u něj celní předpisy tak, jako u dovezeného zboží a celní úřady v rámci rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu u něj v souladu s ustanovením § 23 odst. 1 zákona o DPH vyměřují DPH.

Ustanovení § 111 bod 21 zákona o DPH znamená, že zboží podléhá celnímu řízení při dovozu a vztahují se tak na něj předpisy platné pro dovoz zboží.

Daň z příjmů

1. Placení záloh na daň z příjmů právnických osob v prodlouženém účetním a zdaňovacím období

Předkládá: Ing. Ivan Fučík, daňový poradce, č. osvědčení 3211

1. Úvod

Daňové subjekty stále častěji využívají možnosti přechodu z kalendářního na hospodářský rok. V této souvislosti vyvstává otázka stanovení počtu záloh v průběhu zdaňovacího období, které je delší než 12 měsíců.

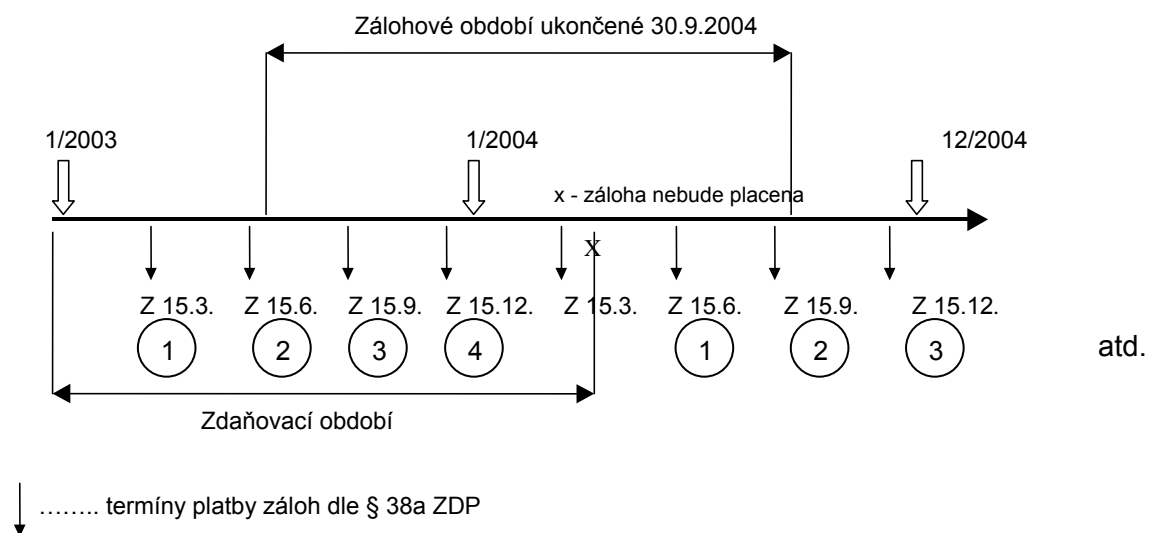
2. Popis problému

Podle § 38a odst. 1 se zálohy platí v zálohovém období, které trvá od 1. dne následujícího po uplynutí zdaňovacího období do dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období.

Problém spočívá ve výkladu § 38 odst. 4, který stanovuje pro poplatníky, jejichž poslední známá daňová povinnost je vyšší než 150 tis. Kč, povinnost platit zálohy na daň ve výši $\frac{1}{4}$ poslední známé daňové povinnosti. Dále pak stanoví dny splatnosti pro všechny 4 splatné zálohy. Splátost další, např. 5., zálohy ze zákona nevyplývá. Není ani jasné, ke kterému dni by tato pátá záloha byla splatná.

Pro přehlednost uvádíme obrázek.

Zálohové a zdaňovací období v letech 2003 - 2004



Vzhledem k tomu, že jsme se u správců daní v praxi setkali s oběma protichůdnými názory:

- pátou zálohu je nutné platit;
- povinnost placení páté zálohy v prodlouženém zdaňovacím období ze zákona nevyplývá;

považujeme za vhodné sjednotit výklad výše popsané situace.

Podle mého názoru ze zákona nevyplývá povinnost placení páté zálohy ve zdaňovacím období delším než 12 kalendářních měsíců. V zákoně není určen ani den, ke kterému by taková záloha byla splatná.

Samozřejmě je možné, aby správce daně využil v této situaci možnosti, které mu dává § 67 odst. 2 b) zákona o správě daní a poplatků a stanovil poplatníkovi zálohy jinak. Domnívám se, že povinnost poplatníka požádat resp. oznámit správci daně záměr na přechod na hospodářský rok, dává správci daně prostor pro řešení některých nestandardních situací.

3. Návrh řešení

Ve zdaňovacím období ze zákona vyplývá, že musí být hrazeny maximálně 4 zálohy na daň z příjmů (ve 3., 6., 9. a 12. měsíci) pokud správce nevyužije možnosti stanovit zálohy na základě svého rozhodnutí.

4. Závěr

Předkladatel navrhuje v rámci sjednocení výkladu zveřejnit závěry a následně je publikovat.

Stanovisko MF

MF neshledává důvod, aby vydalo sjednocující výklad pro územní finanční orgány, neboť platná zákonná úprava je zapracována do programového vybavení aplikace DPPO v systému ADIS. Tato aplikace neumožňuje předepsat na osobním daňovém účtu poplatníka na zdaňovací období podle § 17a písm. d) ZDP více než 2 zálohy podle § 38a odst. 3 ZDP, jestliže je uvedené zdaňovací období delší než 18 nepřetržitě po sobě jdoucích kalendářních měsíců, resp. více než 4 zálohy podle § 38a odst. 4 ZDP, jedná-li se o zdaňovací období delší než 15 nepřetržitě po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Další zálohy na uvedené zdaňovací období umožňuje tato aplikace předepsat pouze na základě rozhodnutí správce daně podle § 67 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní a poplatků.

Proto nelze popsaný problém považovat ani za signalizaci nesprávného postupu správců daně při stanovení počtu záloh na zdaňovací období podle § 17a písm. d) ZDP, ale za výjimečný projev neinformovanosti pracovníků některých, v příspěvku blíže nekonkretizovaných územních finančních orgánů, pokud vyslovili názor, že podle § 38a odst. 4 ZDP je nutné platit i více než 4 zálohy, popřípadě podle § 38a odst. 3 ZDP více než 2 zálohy.

Ministerstvu financí jsou za popsané situace známy pouze problémy některých poplatníků s neplacením zákonných záloh, splatných v období po skončení zdaňovacího období podle § 17a písm. d) ZDP do uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za toto zdaňovací období. Tito poplatníci si zpravidla neuvědomují, že se jedná o počáteční část navazujícího zdaňovacího období, do které již může spadat lhůta splatnosti části záloh podle § 38a odst. 3 nebo 4 ZDP, jejichž výše a periodicita se ještě řídí poslední známou daňovou povinností zálohového období počínajícího dnem následujícím po uplynutí posledního dne lhůty

pro podání daňového přiznání za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období podle § 17a písm. d) ZDP.

2. Rozsah poskytovaných cestovních náhrad zaměstnanci při vyslání do zahraničí

Předkládá: Ing. Dana Trezziová, daňová poradkyně, č. osvědčení 7

1. Úvod

V dnešní době stále více tuzemských zaměstnavatelů využívá možnosti vyslat své zaměstnance (zaměstnané na základě pracovního vztahu, který se řídí českými pracovními právními předpisy) do zahraničí, tj. mimo území České republiky ať již na krátkodobou pracovní cestu, či na střednědobý nebo dlouhodobý pracovní pobyt. Vyslání zaměstnance zaměstnavatelem do zahraničí se může uskutečnit různou formou v řadě režimů a každý z těchto režimů může mít jiné důsledky v oblasti daně z příjmů na straně zaměstnance i zaměstnavatele. V tomto příspěvku jsem se zaměřila na dopady vyslání zaměstnance v níže popsaných režimech do oblasti cestovních náhrad upravených zákonem č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, v platném znění (dále jen „ZCN“), jelikož poskytování takovýchto cestovních náhrad má zásadní dopad i do oblasti daně z příjmů.

2. Popis problematiky

Za předpokladu, že po celou dobu vyslání zaměstnance do zahraničí trvá pracovní poměr zaměstnance se zaměstnavatelem založený podle českého pracovního práva, může dojít obecně k vyslání ve třech následujících režimech.

Vyslání na pracovní cestu

Vyslání zaměstnance na pracovní cestu představuje v souladu s § 38, odst. 1 zákona č. 65/1965 Sb., zákoníku práce, v platném znění, (dále jen „zákoník práce“) časově omezené vyslání zaměstnance mimo pravidelné pracoviště, při kterém je zaměstnanec povinen dbát pokynů zaměstnavatele, který jej na pracovní cestu vyslal. Zaměstnanec má nárok na náhrady při zahraničních pracovních cestách dle §10 a násl. ZCN, tj. zaměstnanci zejména přísluší:

- náhrada prokázaných jízdních výdajů;
- náhrada prokázaných výdajů za ubytování;
- stravné;
- kapesné (pokud zaměstnavatel poskytuje);
- náhrada prokázaných nutných vedlejších výdajů;
- náhrada za cesty k návštěvě rodiny do místa trvalého pobytu rodiny dle dohody mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem.

Pokud se vyslání zaměstnance na pracovní cestu uskuteční na základě dohody o vzájemné výměně zaměstnanců mezi dvěma či více subjekty (§ 16 ZCN), náleží zaměstnanci všechny výše uvedené náhrady při zahraniční pracovní cestě. Český vysílající zaměstnavatel vždy hradí jízdní výdaje na cesty ze svého sídla do sídla subjektu/zaměstnavatele v zahraničí. Český vysílající zaměstnavatel se však se zahraničním zaměstnavatelem může dohodnout, že ubytování, stravné, kapesné a náhradu jízdních výdajů za cesty související s výkonem práce v zahraničí bude hradit zahraniční zaměstnavatel přímo českému vyslanému zaměstnanci.

Náhrady při vyslání zaměstnance na zahraniční pracovní cestu k plnění úkolů zaměstnavatele do jiné organizační jednotky nebo k jinému zaměstnavateli (práci přiděluje původní zaměstnavatel či zaměstnavatel, ke kterému je zaměstnanec vyslán) dle § 38, odst. 2 zákoníku práce, se řídí standardní úpravou náhrad při zahraničních pracovních cestách dle zákona o cestovních náhradách.

Přeložení zaměstnance v rámci zaměstnavatele

Vyslání v režimu přeložení zaměstnance v rámci zaměstnavatele (tj. do zahraniční organizační jednotky zaměstnavatele) se může uskutečnit jak z důvodu potřeby zaměstnavatele tak i na žádost zaměstnance. V obou případech přiděluje práci v souladu s § 38, odst. 3 zákoníku práce vedoucí organizační složky, na jejíž pracoviště byl zaměstnanec přeložen. Po dobu přeložení zaměstnance se jeho pravidelným pracovištěm zřejmě rozumí místo, na které byl zaměstnanec přeložen, přestože místo výkonu práce sjednané v pracovní smlouvě je původní pracoviště zaměstnance před přeložením.

Zaměstnavatel může při přeložení zaměstnance na žádost zaměstnance poskytovat zaměstnanci v souladu s ustanovením § 6, odst. 1 ZCN náhrady jako při pracovní cestě nejvýše v rozsahu a do výše stanovené § 4 a § 5 ZCN, nejdéle však po dobu tří let. V případě přeložení zaměstnance z důvodu nezbytné provozní potřeby musí zaměstnavatel poskytovat zaměstnanci v souladu s ustanovením § 6, odst. 2 ZCN náhrady jako při pracovní cestě v rozsahu a do výše stanovené § 4 a § 5 ZCN po celou dobu přeložení zaměstnance. V případě, že je zaměstnanec vyslán na zahraniční pracovní cestu, platí v souladu s ustanovením § 10 ZCN obecný princip, že na poskytování cestovních náhrad při takovéto cestě se vztahuje úprava obsažená v § 2 až 9 ZCN, za předpokladu, že ZCN výslovně nestanoví jinak. Jelikož ZCN tento případ v žádném svém dalším ustanovení neupravuje, domnívám se, že je možné v případě přeložení zaměstnance na základě jeho žádosti do zahraničí a nutné v případě přeložení zaměstnance z důvodu nezbytné provozní potřeby zaměstnavatele do zahraničí poskytovat zaměstnanci cestovní náhrady vyjmenované v § 4 a 5 ZCN a to v souladu s ustanovením § 6, odst. 1, resp. 2 ZCN. Výše těchto cestovních náhrad by se tedy obecně měla odvíjet od úpravy obsažené v ustanoveních § 4 a 5 ZCN, nicméně, v případě, že ZCN upravuje výši cestovních náhrad při cestách do zahraničí odlišně (např. výše stravného, náhrady výdajů za pohonné hmoty) nebo pokud ZCN umožňuje poskytovat zaměstnanci i jiné cestovní náhrady při cestách do zahraničí (kapesné), měla by dle mého názoru v souladu s ustanovením § 10 ZCN mít tato úprava přednost před úpravou obsaženou v § 2 až 9 ZCN.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že v případě přeložení zaměstnance na základě jeho žádosti do zahraničí může zaměstnavatel poskytovat zaměstnanci cestovní náhrady po dobu maximálně 3 let, přičemž výše těchto náhrad se bude primárně odvíjet od ustanovení § 4 a 5 ZCN. Nicméně v případě poskytování cestovních náhrad specificky upravených v § 11 a násl. ZCN (např. stravné, kapesné, apod.) se bude výše těchto cestovních náhrad řídit ustanoveními § 11 a násl. ZCN. Pokud je zaměstnanec přeložen z důvodu nezbytné provozní potřeby zaměstnavatele do zahraničí, má nárok na výše uvedené plnění po celou dobu takového přeložení do zahraničí.

Přidělení k výkonu práce v zahraničí

Další formou vyslání je časově omezené přidělení zaměstnance k výkonu práce k jiné právnické nebo fyzické osobě. Tato forma vyslání není po 1. říjnu 2004 specificky upravena v zákoníku práce (§ 38, odst. 4 zákoníku práce je k tomuto datu zákonem č. 436/2004 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zaměstnanosti, zrušen). Nicméně, i po tomto datu bude samozřejmě takovéto vyslání možné (ponechme stranou případnou povinnost zaměstnavatele registrovat se jako agentura práce) a v praxi se zřejmě s tímto druhem vyslání budeme setkávat stále častěji. Po dobu přidělení zaměstnance k výkonu práce do zahraničí se jeho pravidelným pracovištěm zřejmě rozumí místo, na které byl zaměstnanec přidělen, přestože místo výkonu práce sjednané v pracovní smlouvě je původní pracoviště zaměstnance před jeho přidělením k výkonu práce do zahraničí.

Při určení rozsahu a výše cestovních náhrad při přidělení k výkonu práce v zahraničí je nezbytné se primárně zabývat ustanovením § 17 ZCN – náhrady při přidělení k výkonu práce v zahraničí, které stanoví, že:

„zaměstnanci s pravidelným pracovištěm v zahraničí přísluší za dny cesty z České republiky do místa pravidelného pracoviště a zpět a při pracovních cestách v zahraničí náhrady jako při zahraniční pracovní cestě. Pokud se zaměstnancem cestuje jeho rodinný příslušník, lze zaměstnanci poskytnout též náhrady prokázaných jízdních, ubytovacích a nutných vedlejších výdajů, které vznikly tomuto rodinnému příslušníkovi“.

Jsem toho názoru, že ZCN ve výše citovaném ustanovení uvádí pouze výčet cestovních náhrad, na které by obecně zaměstnanec neměl při přidělení k výkonu práce v zahraničí nárok v souladu s ostatními ustanoveními ZCN. V žádném případě nelze říci, že by výše citované ustanovení zakazovalo zaměstnavateli poskytovat jiné cestovní náhrady, které je zaměstnavatel povinen poskytnout zaměstnanci v souladu s ostatními ustanoveními ZCN. Domnívám se tedy, že § 17 ZCN nemůže být považován za ustanovení speciální k ostatním ustanovením ZCN, a tudíž existence tohoto ustanovení, byť jej zákonodárce nadepsal „Náhrady při přidělení k výkonu práce v zahraničí“ nemůže blokovat poskytování ostatních cestovních náhrad upravených ZCN. Domnívám se tedy, že zaměstnavatel může v případě takovéhoto přidělení zaměstnance k výkonu práce v zahraničí poskytovat zaměstnanci i další cestovní náhrady v § 17 ZCN nevedené (např. ubytovací výdaje, stravné, kapesné, apod.).

Tento závěr je dle mého názoru možné odvodit už z druhé věty výše citovaného ustanovení § 17 ZCN. ZCN v tomto ustanovení dává možnost zaměstnavateli poskytnout rodinnému příslušníkovi zaměstnance, který cestuje se zaměstnancem náhradu prokázaných jízdních, ubytovacích a dalších vedlejších výdajů. Domnívám se, že jsou zde myšleny náhrady výdajů, které vznikly tomuto rodinnému příslušníkovi po dobu přidělení zaměstnance k výkonu práce v zahraničí a nikoliv náhrady výdajů po dobu pracovních cest konaných zaměstnancem v zahraničí, neboť nelze předpokládat, že zaměstnanec bere svého rodinného příslušníka na pracovní cesty konané v zahraničí, tj. že se rodinný příslušník zaměstnance účastní jednání zaměstnance s obchodními partnery, či jednání zaměstnance s ostatními zaměstnanci společnosti, ke které byl přidělen. V návaznosti na výše uvedené jsem toho názoru, že lze rodinnému příslušníkovi zaměstnance poskytnout např. ubytování v zahraničí po celou dobu přidělení zaměstnance k výkonu práce v zahraničí.

Domnívám se tedy, že § 17 ZCN zaměstnavateli nezakazuje poskytovat zaměstnanci obdobné cestovní náhrady jako rodinnému příslušníkovi zaměstnance.

Z výše uvedeného tedy dle mého názoru dále vyplývá, že existencí ustanovení § 17 ZCN není dotčena povinnost zaměstnavatele při přidělení zaměstnance k jiné právnické nebo fyzické osobě poskytovat zaměstnanci cestovní náhrady v souladu s § 6, odst. 2 ZCN a to i v situaci, kdy od 1. října 2004 již nebude platit § 38, odst. 4 zákoníku práce na který se předmětné ustanovení ZCN přímo odkazuje. Jsem tedy toho názoru, že zaměstnavatel je povinen v případě přidělení zaměstnance k zahraniční právnické nebo fyzické osobě poskytovat tomuto zaměstnanci cestovní náhrady uvedené v § 4 a 5 ZCN, avšak ve výši upravené § 11 a násl. ZCN, neboť se v tomto případě jedná o vyslání do zahraničí (viz část pojednávající o přeložení zaměstnance v rámci zaměstnavatele).

3. Návrh řešení

Vzhledem k výše zmíněnému se domnívám, že zaměstnanci přeloženému v rámci zaměstnavatele na žádost zaměstnance může zaměstnavatel poskytovat cestovní náhrady po dobu maximálně 3 let a to ve výši upravené v § 11 a násl. ZCN. Pokud je zaměstnanec přeložen z důvodu nezbytné provozní potřeby zaměstnavatele do zahraničí, má nárok na takto vypočtené cestovní náhrady po celou dobu takového přeložení do zahraničí.

Při přidělení k výkonu práce v zahraničí je zaměstnavatel povinen poskytnout zaměstnanci cestovní náhrady ve výši podle § 11 a násl. ZCN a to po celou dobu takového přeložení do zahraničí. V případě přidělení k výkonu práce do zahraničí po 1. říjnu 2004 bude výše uvedené platit i tehdy, pokud nebudou splněny podmínky v současné době stanovené pro dočasné přidělení zaměstnance k výkonu práce k zahraniční právnické nebo fyzické osobě.

Dle § 7, odst. a) zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“), nejsou výše uvedené náhrady cestovních výdajů poskytnutých v souvislosti s výkonem závislé činnosti při vyslání českého zaměstnance do zahraničí do výše stanovené ZCN považovány za příjem zaměstnance ze závislé činnosti a funkčních požitků.

Výše uvedené náhrady cestovních výdajů jsou dále daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele za předpokladu, že náhrady nepřevyšují limity stanovené ZCN a nejedná se o náhrady cestovních výdajů při přeložení zaměstnance na jeho žádost (§24, odst. 2, písm. zh) ZDP).

4. Závěr

Po projednání tohoto příspěvku v Koordinačním výboru doporučuji přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF:

Stanovisko MF

MF neshledává důvod, aby vydalo sjednocující výklad pro územní finanční orgány, neboť platná zákonná úprava je zapracována do programového vybavení aplikace DPPO v systému ADIS. Tato aplikace neumožňuje předepsat na osobním daňovém účtu poplatníka na zdaňovací období podle § 17a písm. d) ZDP více než 2 zálohy podle § 38a odst. 3 ZDP, jestliže je uvedené zdaňovací období delší než 18 nepřetržitě po sobě jdoucích kalendářních měsíců, resp. více než 4 zálohy podle § 38a odst. 4 ZDP, jedná-li se o zdaňovací období delší než 15 nepřetržitě po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Další zálohy na uvedené zdaňovací období umožňuje tato aplikace předepsat pouze na základě rozhodnutí správce daně podle § 67 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní a poplatků.

Proto nelze popsany problém považovat ani za signalizaci nesprávného postupu správců daně při stanovení počtu záloh na zdaňovací období podle § 17a písm. d) ZDP, ale za výjimečný projev neinformovanosti pracovníků některých, v příspěvku blíže nekonkretizovaných územních finančních orgánů, pokud vyslovili názor, že podle § 38a odst. 4 ZDP je nutné platit i více než 4 zálohy, popřípadě podle § 38a odst. 3 ZDP více než 2 zálohy.

Ministerstvu financí jsou za popsané situace známy pouze problémy některých poplatníků s neplacením zákonných záloh, splatných v období po skončení zdaňovacího období podle § 17a písm. d) ZDP do uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za toto zdaňovací období. Tito poplatníci si zpravidla neuvědomují, že se jedná o počáteční část navazujícího zdaňovacího období, do které již může spadat lhůta splatnosti části záloh podle § 38a odst. 3 nebo 4 ZDP, jejichž výše a periodicita se ještě řídí poslední známou daňovou povinností zálohového období počínajícího dnem následujícím po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období podle § 17a písm. d) ZDP.

3. Problematika aplikace ustanovení § 20 odst.7 zákona o daních z příjmů v roce 2004

Předkládá: Ing. Jiří Topinka, daňový poradce, č. osvědčení 1780

1. Definice základních pojmů

Používá-li tento příspěvek pojem „**nevýdělečná organizace**“ pak se jím rozumí ty daňové subjekty – právnické osoby, vymezené v § 18 odstavec 8 zák.č.586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

2. Popis problému

Novela zákona o daních z příjmů (ZDP) provedená zákonem č.438/2003 Sb. provedla změny i ustanovení § 20 odst.7 ZDP. Novela se pokusila odstranit některé problémy popsané¹⁾ v souvislosti s uplatňováním § 20 odst.7 ZDP. Podle mého názoru se to zčásti podařilo, některé problémy však zůstávají a navíc nové problémy novela také přinesla.

Novela zpřesnila ustanovení § 20 odstavec 7 ZDP v tom směru, že po 1.lednu 2004 se již nepřipouští výkladové problémy a za prostředky, které musí nezisková organizace v následujících obdobích použít již popsaným způsobem, se považují jednoznačně prostředky získané dosaženou úsporou daňové povinnosti.

Novela rovněž změkčila tříletý časový test pro použití této úspory a to takovým způsobem, že definuje tento časový test tak, že ukládá použití „nejpozději ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích“. Podle mého názoru ZDP tedy po novele připouští použití uspořené prostředků již v aktuálním zdaňovacím období. Současně s tím odpadá problém zmíněný v předchozím textu – a to sice nutnost uplatňovat v každém z následujících zdaňovacích období alespoň 1 haléř z dosažené „úspory“.

Novela dále rozšířila povinnost vypořádat s použitím „úspory“ ihned v následujícím zdaňovacím období z veřejných vysokých škol dále i na

- poplatníky zřízené k poskytování veřejné služby v televizním nebo rozhlasovém vysílání – za podmínky, že „úsporu“ použijí ke krytí nákladů (výdajů) spojených s poskytováním veřejné služby,
- společenství vlastníků jednotek – za podmínky, že použijí „úsporu“ ke krytí nákladů (výdajů) spojených se správou domu.

Další změna obsažená v novele ZDP má pak řešit problematiku úpravy základu daně v těch případech, kdy nezisková organizace nedokázala v tříletém časovém testu použít „úsporu“ stanoveným způsobem. Jde konkrétně o nové ustanovení § 23 odstavec 3 písmeno a) bod 9 ZDP, které stanoví s účinností od 1.ledna 2004 že základ daně se zvýší o cit. „...prostředky nebo jejich část, o které byl snížen základ daně podle § 20 odst.7, a to v takové výši, v jaké takto získané prostředky nebyly použity v souladu s podmínkou pro snížení základu daně, a to v tom zdaňovacím období, kdy poplatník končí činnost nebo končí stanovená lhůty pro použití prostředků.“. Jazyková podoba tohoto nového ustanovení není podle mého názoru zcela šťastná, neboť zčásti navozuje výkladový problém, který byl již mezitím v § 20

odstavec 7 ZDP úspěšně vyřešen. Jde totiž o to, že prostředky o které byl základ daně snížen (viz první část § 23 odstavec 3 písmeno a) bod 9 ZDP) nemohou být totožné s prostředky, které byly neziskovou organizací v důsledku aplikace § 20 odstavec 7 ZDP získány (srovnej s formulací „...takto získané prostředky...“ obsaženou v § 23 odstavec 3 písmeno a) bod 9 ZDP). V konečném důsledku se však jedná podle mého názoru o problém, který je možno v souvislosti s § 20 odstavec 7 ZDP vykládat ve prospěch neziskových organizací neboť vazba je zde podle mého názoru zřejmá a jakýkoliv jiný výklad by aplikaci ZDP neziskovým organizacím nepřiměřeně zkomplikoval.

Horší problémy způsobí absence přechodných ustanovení, která by upravovala aplikaci nového § 23 odstavec 3 písmeno a) bod 9 ZDP v případě daňových „úspor“ dosažených neziskovou organizací za zdaňovací období předcházející 1.lednu 2004. Důsledným výkladem uvedeného ustanovení docházíme podle mého názoru k tomu, že zjistí-li nezisková organizace po 1.lednu 2004, že např. nedokázala použít „úsporu“ plynoucí jí z aplikace § 20 odstavec 7 ZDP dejme tomu za zdaňovací období roku 1998 a dojde-li v roce 2004 současně k ukončení její činnosti, pak je povinna zvýšit základ daně za rok 2004 o částku této nevyužité úspory. Tento problém se bude nutně týkat všech neziskových organizací, které v letech 1995 až 2000 využívaly „úsporu“ podle tehdy platného znění § 20 odstavec 7 ZDP a tuto úsporu dosud nepoužily zákonem stanoveným způsobem. Snížení základu daně za rok 1994 se nemůže ustanovení týkat v žádném případě, protože tehdy ZDP tuto otázku upravoval v ustanovení § 20 odstavec 4. U „úspor“ vzniklých v letech 1995 až 2000 pak může problémy v této souvislosti způsobovat i to, že ZDP nikde nestanoví v jakém pořadí by měly neziskové organizace „úspory“ za jednotlivá zdaňovací období vypořádávat – zda v chronologickém pořadí tak jak vznikaly či zda mají možnost vypořádávat „úspory“ v libovolném pořadí. Pochybnosti mohou také vzniknout v případech „úspor“ vzniklých z titulu dodatečných daňových přiznání.

Je tedy evidentní, že přes zdánlivý posun vpřed čekají neziskové organizace v následujících dvou letech nové problémy spojené s aplikací § 20 odstavec 7 ZDP a souvisejícími ustanoveními novely ZDP. Nelze ani vyloučit, že neziskové organizace budou v konkrétní situaci přinuceny „vyplývat“ možnosti dané § 20 odstavec 7 ZDP i tehdy, kdy by k tomu jinak neměly žádný důvod, neboť to jejich daňový základ nevyžadoval.

3. Závěr

Navrhuji, aby v nejbližší novele ZDP byl do přechodných ustanovení vložen bod, kterým by bylo stanoveno, že ustanovení § 23 odst.3 písm.a) nový bod 9 ZDP lze aplikovat pouze ve vztahu k položkám snižujícím základ daně ve zdaňovacích obdobích počínaje rokem 2001 a pozdějším. Do té doby upravit postup v této věci vydáním pokynu řady D.

Současně navrhuji v nejbližší novele ZDP zpřesnit znění ustanovení § 23 odst.3 písm.a) bod 9 ZDP tak, aby byly sjednoceny pojmy ve vazbě na znění § 20 odst.7 ZDP. Do té doby upravit postup v této věci vydáním pokynu řady D.

1) k tomu více viz příspěvek autora pro KV 9.1.2002 „Aplikace ustanovení § 20 odst.7 ZDP u nevýdělečných organizací po 1.lednu 2001“

Stanovisko MF:

Negativní stanovisko. Proběhne jednání s předkladatelem návrhu Ing. Topinkou a zástupci MF ČR. Tento materiál bude projednán na zasedání KV KDP č. 9/2004 dne 20.10.2004.

4. Daňová uznatelnost nákladů na derivátové operace

Předkládají: Ing. Marika Konečná, CSc., daňová poradkyně, číslo osvědčení 294
Ing. Lubomír Moučka, MBA, daňový poradce, číslo osvědčení 2669

1. Popis problému

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění novely č. 438/2003 Sb. (dále jen „ZDP“) omezuje v § 24 odst. 2 písm. zg) daňovou uznatelnost nákladů na derivátové operace. Nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je podle tohoto ustanovení úhrn nákladů na deriváty pouze do výše úhrnu výnosů z derivátů za dané zdaňovací období.

Pro správnou aplikaci tohoto ustanovení je podle našeho názoru nezbytné vymezit, co se považuje za deriváty pro účely tohoto ustanovení. Problematické by mohly být deriváty na komodity jako jsou např. ropa, obilí či kakaové boby, u nichž dojde k vypořádání dodáním podkladového aktiva, které nejsou v účetnictví vedeny jako deriváty. Obdobně sporné mohou být účetně vykazované deriváty, jejichž podkladovým aktivem jsou např. leasingové smlouvy v USD nebo jiné typy tzv. vložených derivátů.

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP se nevztahuje na deriváty, které poplatník prokazatelně sjednal za účelem zajištění. V případě derivátů prokazatelně sjednaných za účelem zajištění by byl zisk nebo ztráta daňovým výnosem, resp. daňově uznatelným nákladem. Vzniká ovšem problém jak prokázat, že účelem transakce je zajištění rizika ve smyslu předmětného ustanovení ZDP.

2. Rozbor problému

2.1. Pojem deriváty

V první řadě je třeba vymezit, co se rozumí pod pojmem deriváty ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP. Toto ustanovení v poznámce pod čarou odkazuje na zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, jenž v § 8a stanoví, že ustanovení tohoto zákona se přiměřeně použijí i jiné druhy investičních nástrojů podle zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu (dále jen „ZPKT“).

Pro účely ZPKT se pojmem deriváty rozumí:

- opce na investiční nástroje,
- finanční termínové smlouvy (zejména futures, forwardy a swapy) na investiční nástroje,
- rozdílové smlouvy a obdobné nástroje pro přenos úrokového nebo kurzového rizika,
- nástroje umožňující přenos úvěrového rizika,
- jiné nástroje, ze kterých vyplývá právo na vypořádání v penězích a jejichž hodnota se odvozuje zejména z kurzu investičního cenného papíru, indexu, úrokové míry, kurzu měny nebo ceny komodity.

ZPKT nečiní rozdíl mezi jednotlivými skupinami podkladových aktiv a výslovně jako podkladové aktivum zmiňuje cenu komodity. Z toho vyplývá, že i deriváty, jejichž podkladovým aktivem jsou komodity (tzv. komoditní deriváty), ze kterých vyplývá právo na vypořádání v penězích, by pro účely ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP měly být považovány za deriváty.

Účetní předpisy, konkrétně Český účetní standard pro finanční instituce č. 110, za derivát nepovažuje takové smlouvy o komoditách, které byly uzavřeny za účelem koupě, prodeje nebo užívání komodity, u nichž se očekává že budou vypořádány dodáním komodity.

Domníváme se, že omezení daňové uznatelnosti nákladů na derivátové operace ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP by se mělo vztahovat pouze na takové nástroje, které jsou považovány za deriváty dle zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu a o kterých je současně účtováno jako o derivátech podle zákona o účetnictví a jeho prováděcích předpisů. Pokud by u komoditních derivátů docházelo k dodání podkladového aktiva a nikoliv k vypořádání v penězích, neměly by být považovány pro účely ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP za deriváty.

V této souvislosti považujeme za důležité analyzovat poměrně specifickou situaci, kdy účetní předpisy umožňují účtovat o derivátech, ale ZPKT takové deriváty nezná. Tato situace by mohla být významná např. pro velké leasingové společnosti, které by s přihlédnutím k přiměřenému použití postupů účtování podle vyhlášky č. 501/2002 Sb. měly účtovat o tzv. vložených derivátech v rámci smluv o finančním pronájmu v cizích měnách (zejména pak v USD), které vážou na financování v cizích měnách.

Ačkoliv zde nedochází ke sjednání derivátu, je účetními předpisy vyžadováno vykazovat zvlášť změnu reálné hodnoty vložených derivátů jako finanční náklad nebo finanční výnos. Podle našeho názoru se v takovém vůbec případě nejedná o derivát pro účely ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP. Navíc, například u výše uvedených leasingových společností, uzavření nájemní smlouvy v cizí měně je ekonomicky vedenou snahou zajistit splácení financování v cizí měně. Finanční náklad nebo finanční výnos z vložených derivátů by měl vstupovat do základu daně podle § 23 odst. 2 ZDP.

2.2. Deriváty prokazatelně sjednané za účelem zajištění

Zajišťovací transakce slouží ke snížení rizika vyplývajícího např. ze změny úrokových sazeb či měnových kursů. V souladu s § 52 vyhlášky č. 500/2002 Sb. zajišťovacími deriváty rozumí takové deriváty, které splňují současně tyto podmínky:

- na počátku zajištění je zajišťovací vztah zdokumentován (dokumentace obsahuje identifikaci zajišťovaných položek a zajišťovacích nástrojů, přesné vymezení rizika, které je předmětem zajištění a způsob vypočtu efektivnosti),
- zajištění je efektivní, tj. na počátku a po celou dobu existence zajištění jsou skutečné změny reálné hodnoty zajišťovaných položek z titulu zajišťovaného rizika téměř plně kompenzovány změnami reálné hodnoty zajišťovacího nástroje zajišťujícího konkrétní riziko a tato kompenzace se pohybuje v rozmezí od 80% do 125%,
- efektivita musí být spolehlivě měřitelná a průběžně posuzována.

Ostatní deriváty stejně jako deriváty určené k zajištění, které nesplňují některou z výše uvedených podmínek pro uplatnění zajišťovacího účetnictví, jsou podle účetních předpisů klasifikovány jako deriváty k obchodování.

Pokud je o derivátu účtováno jako o zajišťovacím derivátu a tento derivát přestane z objektivních důvodů splňovat výše uvedené podmínky, mělo by o se něm začít účtovat jako o derivátu k obchodování (§ 52 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Změna účetní klasifikace by však dle našeho názoru neměla mít vliv na skutečnost, že derivát byl sjednán za účelem zajištění.

Podle účetních předpisů účetní jednotka stanoví, zda bude o všech derivátech účtovat jako o derivátech k obchodování nebo využije možnost účtovat o nich jako o zajišťovacích derivátech v souladu s její strategií řízení finančních rizik (§ 52 odst. 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Z dosud uvedeného vyplývá, že je-li o derivátu účtováno jako o derivátu k obchodování, neznamena to ještě, že nebyl sjednán za účelem zajištění. Na druhou stranu, pokud je o derivátu účtováno v souladu s účetními předpisy jako o zajišťovacím derivátu, mělo by z dokumentace prokazatelně vyplývat jeho sjednání za účelem zajištění.

Ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP by se za deriváty prokazatelně sjednané za účelem zajištění měly považovat takové deriváty, které splňují podmínky pro aplikaci zajišťovacího účetnictví a o kterých se účtuje jako o zajišťovacích derivátech. V takovém případě lze považovat účel sjednání derivátového obchodu za jednoznačně prokázaný i za situace, kdy by derivát v průběhu zajišťovacího vztahu přestal z objektivních příčin splňovat podmínky zajišťovacího účetnictví (například z důvodu změny doby, kdy by měl nastat zajišťovaný očekávaný peněžní tok, nebo z důvodu změny jeho očekávané výše) a nadále by se o takovém derivátu muselo účtovat jako o derivátu k obchodování.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. ovšem dává účetním jednotkám možnost účtovat o derivátech jako o zajišťovacích v souladu se strategií řízení finančních rizik. Znamená to, že i když derivátový kontrakt splňuje všechny podmínky ve smyslu vyhlášky č. 500/2002 Sb., účetní jednotka se přesto může rozhodnout neúčtovat o takovém derivátu jako o zajišťovacím. Omezit prokázání účelu sjednání derivátového obchodu pouze vedením zajišťovacího účetnictví by nebylo v souladu se zněním ZDP .

Na rozdíl od vyhlášky č. 500/2002 Sb., podle které se efektivita zajištění sleduje průběžně, by se podle § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP mělo určit, zda se jedná o derivát prokazatelně sjednaný za účelem zajištění v okamžiku sjednání derivátového obchodu.

Pokud tedy k prokázání účelu uzavření derivátového obchodu není nutno vést zajišťovací účetnictví, k prokázání účelu uzavření derivátového obchodu by měla sloužit i formální dokumentace na počátku zajišťovacího vztahu. Ta by měla v návaznosti na strategii řízení rizik zahrnovat například:

- cíle procesu řízení rizik,
- strategii pro uplatňování ekonomického zajištění,
- podstatu zajišťovaného rizika,

- identifikaci zajišťovacího nástroje a zajišťované položky a
- popis metody zjišťování efektivity zajištění,
- zdůvodnění, proč se očekává vysoká efektivita zajištění po dobu trvání zajištění.

Specificky by ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP mělo být uplatněno v případě opčních kontraktů. Jelikož vystavitel opce musí plnit vždy, kdy se tak držitel opce rozhodne, je použití prodeje opcí (tj. uzavření krátké pozice jak v případě nákupních tak i prodejních opcí) pro účely řízení rizika velmi omezené. Otevření krátké pozice by nemělo být klasifikováno jako uzavření derivátového obchodu za účelem zajištění. Naopak otevření dlouhé pozice (držitel má právo, nikoliv povinnost, požadovat plnění opce) může být motivováno snahou o zajištění a v případě splnění výše uvedených podmínek pro zajišťovací deriváty by nemělo vstupovat do testu ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP.

3. Závěr

Domníváme se, že je nutno vyjasnit poslední větu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP, podle které se omezení daňové uznatelnosti nákladů na derivátové operace nevztahuje na deriváty prokazatelně sjednané za účelem zajištění.

Komoditní deriváty, ze kterých nevyplývá právo na vypořádání v penězích a dále v důsledku účetních předpisů účetně vykazované vnořené deriváty by podle našeho názoru neměly být považovány za deriváty pro účely ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP. Toto ustanovení by se na ně nemělo vztahovat a základ daně by ovlivnily podle způsobu zaúčtování.

Účetní předpisy poměrně přesně vymezují zajišťovací deriváty. Poplatník by měl být schopný prokázat, že derivát byl sjednán za účelem zajištění, pokud v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. účtuje o derivátu jako o zajišťovacím.

Pokud by o derivátu, který byl sjednán za účelem zajištění nebylo jako o zajišťovacím derivátu účtováno, neboť taková situace je účetními předpisy připuštěna, k prokázání účelu uzavření derivátového obchodu by pak mohla být využita i jiná formální dokumentace na počátku zajišťovacího vztahu. Domníváme se, že by nebylo ekonomicky správné podmínit účelovost derivátu pouze tím, že o něm bude účetní jednotka vést zajišťovací účetnictví.

Stanovisko MF:

Odbor legislativy daně z příjmů předložený námět projednává s odborem metodiky účetnictví a s legislativním odborem Ministerstva financí ČR. Z důvodu rozsáhlosti a složitosti derivátových operací, bude tato problematika projednána na KV KDP v měsíci listopadu 2004.

5. Uplatnění paušálních výdajů u poplatníka, který vede účetnictví

Předkládá: Mgr. Ing. Radek Halíček, daňový poradce, č. osvědčení 2585

1. Popis problému

Poplatník – fyzická osoba, která má příjmy ze živnosti nebo z jiného podnikání podle zvláštních předpisů ve smyslu § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů² je vzhledem k výši svého obrátu podle zákona o účetnictví povinna vést účetnictví. Je otázkou, zda a jak takový poplatník může v souladu se ZDP uplatnit daňové výdaje paušální částkou podle § 7 odst. 9 ZDP.

2. Právní rámec

Daň z příjmů fyzických osob (Část první ZDP)

Základem daně (dílním základem daně) podle § 7 ZDP jsou mimo jiné příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Tyto příjmy se snižují o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (s výjimkou příjmů autorů za příspěvky do novin apod.). Pro zjištění základu daně (dílního základu daně) se použijí ustanovení § 23 až 33 (§ 7 odst. 3 ZDP).

Neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje ve výši určitého procenta z těchto příjmů (§ 7 odst. 9 ZDP).

Společná ustanovení (Část třetí ZDP)

Základem daně je rozdíl, o který příjmy s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle dalších odstavců § 23. (§ 23 odst. 1 ZDP)

Pro zjištění základu daně se u poplatníků, kteří vedou účetnictví, vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů (§ 23 odst. 2 písm. a) ZDP). U poplatníků, kteří nevedou účetnictví, se pak při zjišťování základu daně vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji. (§ 23 odst. 2 písm. b) ZDP)

3. Rozbor problematiky v kontextu právního rámce

3.1 Možnost uplatnění paušálu u fyzických osob - účetních jednotek

Podle ustanovení § 7 odst. 3 ZDP jsou základem daně příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti. Tyto příjmy se snižují o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení s výjimkou příjmů uvedených v § 7 odst. 1 písm. d) ZDP.

² zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění („ZDP“)

Ustanovení § 7 odst. 3 ZDP dále stanoví, že při zjišťování dílčího základu daně podle § 7 má poplatník použít § 23 až 33 ZDP. Při izolovaném výkladu této věty bychom mohli dojít k závěru, že základem daně v případě poplatníka, který vede účetnictví, je na základě § 23 odst. 2 písm. a) hospodářský výsledek, tj. rozdíl mezi výnosy a náklady, aniž by poplatníkovi bylo umožněno uplatnit jako daňově uznatelné výdaje procento z příjmů (tzv. paušální výdaje) podle § 7 odst. 9.

Domníváme se však, že ustanovení je třeba vykládat v kontextu celého ZDP. Vzhledem ke své povaze a umístění v textu zákona je podle našeho názoru ustanovení §7 odst. 9, které nabízí poplatníkům alternativní způsob stanovení základu daně za použití paušálních výdajů, speciální jak k ustanovení § 7 odst. 3, tak k ustanovení § 23 odst. 2 písm. a). Proto i poplatník, který je účetní jednotkou, má možnost využít při stanovení dílčího základu daně podle § 7 ZDP ustanovení § 7 odst. 9 ZDP.

Pro úplnost dodáváme, že poplatník uplatňující tzv. paušální výdaje (tj. výdaje procentem z příjmů) je povinen ve smyslu § 39 odst. 4 ZSDP³ vést (vedle účetnictví) evidenci příjmů a evidenci hmotného a nehmotného majetku, který lze odpisovat.

Závěr 1

Navrhujeme potvrdit, že poplatník – fyzická osoba, která je účetní jednotkou, může v souladu se ZDP pro stanovení dílčího základu daně podle § 7 využít ustanovení § 7 odst. 9 ZDP.

3.2 Způsob uplatnění paušálních výdajů u účetních jednotek

Pokud se poplatník rozhodne postupovat při stanovení dílčího základu daně s využitím § 7 odst. 9, je otázkou, zda má paušální výdaje v zákonem stanovené výši odečíst od výsledku hospodaření zachyceného v účetnictví ve smyslu § 23 odst. 2 písm. a) očištěného o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 7 odst. 9 (tj. efektivně od výnosů), nebo zda má paušální výdaje odečíst od příjmů za zdaňovací období ve smyslu prvních dvou vět § 7 odst. 3.

I v tomto případě stavíme svůj závěr na systematickém vztahu zmíněných ustanovení. Domníváme se, že první dvě věty § 7 odst. 3 ZDP, které se vztahují výlučně na fyzické osoby, jsou ustanoveními speciálními k ustanovení § 23 odst. 2 písm. a), které se vztahuje obecně na všechny poplatníky. Z tohoto důvodu se domníváme, že paušální výdaje je třeba odečítat od příjmů poplatníka za zdaňovací období, nikoli od výnosů zachycených v účetnictví.

Vzhledem k již zmíněné povinnosti poplatníka uplatňujícího tzv. paušální výdaje (tj. výdaje procentem z příjmů) vést evidenci příjmů a evidenci hmotného a nehmotného majetku, který lze odpisovat, ve smyslu § 39 odst. 4 ZSDP⁴, by zjištění výše příjmů a její prokázání neměl činit poplatníkovi problém.

³ zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění („ZSDP“)

⁴ zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění („ZSDP“)

Pro úplnost lze dodat, že při přechodu ze zdanění na základě účetnictví na uplatnění paušálních výdajů by poplatník měl použít postupu uvedeného v § 23 odst. 8 ZDP (poslední dvě věty).

Závěr 2

Navrhujeme potvrdit, že základem daně poplatníka – fyzické osoby, která je účetní jednotkou a zvolí si možnost postupovat při stanovení dílčího základu daně podle § 7 odst. 9, je rozdíl mezi dosaženými příjmy za zdaňovací období (nikoli výnosy podle účetnictví) a výdaji stanovenými procentem z příjmů (tzv. paušálními výdaji). Výši příjmů by měl být poplatník schopen doložit evidencí ve smyslu § 39 odst. 4 ZSDP.

4. Návrh

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

Stanovisko MF:

Souhlasné stanovisko . Závěrečnou větu v odstavci 3.2. navrhujeme doplnit o povinnost postupovat dle ustanovení § 23 odst. 8 ZDP. Pro doplnění uvádíme, že povinnost vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vychází z ustanovení § 7 odst. 10 ZDP.

6. Problematika postupování pohledávek vzniklých z titulu smluvních pokut a úroků z prodlení (dále jen smluvních sankcí) dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) ve znění novely č. 438/20003 Sb. (dále jen novela ZDP nebo novela)

Předkládají: Ing. Michal Černý, daňový poradce, č. osvědčení 2491
Ing. Miloslav Zeman, daňový poradce, č. osvědčení 3314

1. Úvod

Novelou ZDP došlo mimo jiné ke změně daňového režimu při postupování pohledávek vzniklých z titulu smluvních sankcí. Původní znění § 25 odst. 1 písm. zg) ZDP, dle něhož byla hodnota pohledávky vzniklé z titulu smluvních sankcí při jejím postoupení považována za daňově neuznatelný náklad (pokud se nejednalo o pohledávku nabytou postoupením), bylo novelou zrušeno. Zároveň došlo novelou k rozšíření § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP o ustanovení, dle něhož, pokud věřitel postoupí pohledávku z titulu smluvních sankcí a její výše u něho byla v předchozích zdaňovacích obdobích položkou snižující základ daně, je povinen o částku této původní pohledávky zvýšit výsledek hospodaření.

Zatímco ve znění ZDP platném před novelou ZDP byla hodnota pohledávky vzniklé z titulu smluvních sankcí při jejím postoupení považována za daňově neuznatelný náklad bez ohledu na to, zda k postoupení došlo ve zdaňovacím období vzniku pohledávky nebo ve zdaňovacím období následujícím po období vzniku pohledávky, novelou ZDP byl výslovně stanoven daňový režim pouze pro situaci, kdy k postoupení pohledávky z titulu smluvních sankcí dochází ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období vzniku pohledávky. Situace, kdy k postoupení pohledávky z titulu smluvních sankcí dochází ve stejném zdaňovacím období, kdy došlo ke vzniku této pohledávky, není z hlediska daňového režimu ZDP výslovně řešena.

2. Vlastní problematika

V rámci dále popisované problematiky postupování pohledávek vzniklých z titulu smluvních pokut a úroků z prodlení je předmětem posuzování pouze daňový režim postupování pohledávek z titulu smluvních sankcí vzniklých přímo poplatníkovi, tj. nikoliv nabytých postoupením, které jsou dále postupovány.

Dle našeho názoru vyplývá ze ZDP ve znění novely (s účinností od 1. ledna 2004) rozdílný daňový režim postupovaných pohledávek z titulu smluvních sankcí v závislosti na tom, zda k postoupení dochází ve zdaňovacím období vzniku pohledávky nebo ve zdaňovacích obdobích následujících po vzniku pohledávky.

a) Postoupení pohledávky z titulu smluvních sankcí ve zdaňovacím období následujícím po období jejího vzniku

Ve zdaňovacím období vzniku pohledávky z titulu smluvních sankcí bude při stanovování základu daně uplatněn postup dle § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP, který stanoví, že výsledek hospodaření se snižuje o rozdíl, o který smluvní pokuty a úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů zúčtované ve prospěch výnosů převyšují přijaté částky v daném zdaňovacím období.

Pokud tedy není pohledávka z titulu smluvních sankcí ve zdaňovacím období jejího vzniku uhrazena, lze snížit základ daně, o výši, o kterou převyšuje přijatou částku.

Ve zdaňovacím období postoupení pohledávky bude jmenovitá hodnota pohledávky zahrnuta do daňově uznatelných nákladů do výše příjmu (tj. výnosu) plynoucího z jejího postoupení v souladu s § 24 odst. 2 písm. s) ZDP, tj. část jmenovité hodnoty pohledávky zúčtovaná do nákladů, která převyšuje související výnos, bude zohledněna v daňovém přiznání jako položka zvyšující základ daně.

Zároveň se s účinností od 1. ledna 2004 při postoupení pohledávky z titulu smluvních sankcí v některém ze zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období vzniku pohledávky uplatní novelizované ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP. Dle tohoto ustanovení, pokud věřitel postoupí pohledávku z titulu smluvních sankcí a její výše u něho byla v předchozích zdaňovacích obdobích položkou snižující základ daně, je povinen o částku této původní pohledávky zvýšit výsledek hospodaření.

Z uvedeného vyplývá následující vliv na daňový základ:

ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ 1

• Účetní výnos související se vznikem pohledávky z titulu smluvních sankcí v jmenovité hodnotě 100 Kč:	100
• Snížení základu daně o část převyšující přijaté částky (pohledávka v plné výši neuhrazena) dle § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP:	-100
Základ daně související se vznikem pohledávky ze smluvních sankcí ve zdaňovacím období jejího vzniku:	0

ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ 2

• Účetní hospodářský výsledek související s postoupením pohledávky z titulu smluvních sankcí v následujícím zdaňovacím období za 80 Kč (zúčtování jmenovité hodnoty pohledávky do nákladů ve výši -100 Kč, výnos z postoupení pohledávky ve výši 80 Kč):	-20
• Zvýšení základu daně o část nákladů převyšující výnos z postoupení pohledávky dle § 24 odst. 2 písm. s) ZDP:	20
• Zvýšení základu daně o částku pohledávky, jejíž výše byla v předcházejícím zdaňovacím období položkou snižující základ daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP:	100
Základ daně související s postoupením pohledávky ze smluvních sankcí ve zdaňovacím období jejího postoupení:	100
Celkový základ daně z celé operace (ze vzniku i postoupení pohledávky ze smluvních sankcí za obě zdaňovací období):	100

b) Postoupení pohledávky z titulu smluvních sankcí ve zdaňovacím období jejího vzniku

Ve zdaňovacím období vzniku pohledávky z titulu smluvních sankcí dojde zároveň k jejímu postoupení. Postoupením pohledávky z titulu smluvních sankcí ve zdaňovacím období jejího vzniku dochází zároveň k jejímu zániku v důsledku postoupení, přičemž tato pohledávka je nahrazena novou pohledávkou z titulu postoupení ve výši ceny postoupení.

I v tomto případě bude uplatněn postup dle § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP, tj. výsledek hospodaření lze snížit o rozdíl, o který smluvní pokuty a úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů zúčtované ve prospěch výnosů převyšují přijaté částky v daném zdaňovacím období. Vycházíme z předpokladu, že pod pojem "přijaté částky" užívaný ustanovením § 23 odst. 3 písm. b) lze v daném případě zahrnout i zaúčtovaný výnos z postoupení pohledávky z titulu smluvních sankcí. Na základě tohoto názoru považujeme za nezdanitelný výnos z titulu nepřijaté částky původní pohledávky z titulu smluvních sankcí pouze část výnosu souvisejícího se vznikem pohledávky převyšující výnos z následného postoupení této pohledávky a tento rozdíl bude v daňovém přiznání uveden jako položka snižující základ daně.

Při postoupení pohledávky je jmenovitá hodnota pohledávky zúčtovaná do nákladů považována za daňově uznatelný náklad do výše příjmu (tj. výnosu) plynoucího z jejího postoupení v souladu s § 24 odst. 2 písm s) ZDP, tj. část jmenovité hodnoty pohledávky zúčtovaná do nákladů, která převyšuje související výnos, bude zohledněna v daňovém přiznání jako položka zvyšující základ daně.

Novelizované ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP stanovující s účinností od 1. ledna 2004 režim zvyšování základu daně při postoupení pohledávky z titulu smluvních sankcí se v daném případě nepoužije, neboť se vztahuje pouze na postoupené pohledávky jejichž související výnos byl položkou snižující základ daně v předchozích zdaňovacích obdobích.

Z uvedeného vyplývá následující vliv na daňový základ:

ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ 1

<ul style="list-style-type: none"> Účetní hospodářský výsledek související se vznikem pohledávky v jmenovité hodnotě 100 Kč a s jejím postoupením za 80 Kč (výnos související se vznikem pohledávky ve výši 100 Kč, zúčtování jmenovité hodnoty pohledávky do nákladů při postoupení ve výši -100 Kč, výnos z postoupení pohledávky ve výši 80 Kč): 	80
<ul style="list-style-type: none"> Snížení základu daně o část výnosu z titulu vzniku smluvní sankce převyšující přijaté částky, tj. převyšující výnos z postoupení pohledávky dle § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP (výnos související se vznikem pohledávky ve výši 100 Kč, výnos z postoupení pohledávky považovaný za přijatou částku ve výši 80 Kč): 	-20
<ul style="list-style-type: none"> Zvýšení základu daně o část nákladů přesahující výnos z postoupení pohledávky dle § 24 odst. 2 písm. s) ZDP: 	20
Celkový základ daně z celé operace (ze vzniku i postoupení pohledávky ze smluvních sankcí):	80

3. Závěr

Dle našeho názoru je základ daně související se vznikem a postoupením pohledávky z titulu smluvních sankcí jiný, pokud dojde ke vzniku a postoupení pohledávky v rozdílných zdaňovacích obdobích na rozdíl od situace, kdy dojde ke vzniku a postoupení takové pohledávky v jednom zdaňovacím období.

Za podstatné pro stanovení daňového režimu popisovaného v rámci kapitoly „vlastní problematika“ považujeme dovození výkladu, že zaúčtovaný výnos z postoupení

pohledávky z titulu smluvních sankcí v roce jejího vzniku lze považovat za přijatou částku dle § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 ZDP.

4. Návrh řešení

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme iniciovat novelizaci ZDP takovým způsobem, aby došlo ke sjednocení daňového režimu při postoupení pohledávky z titulu smluvních sankcí bez ohledu na to, zda dojde k postoupení pohledávky z titulu smluvních sankcí ve zdaňovacím období vzniku této pohledávky nebo v některém následujícím zdaňovacím období, neboť takovéto sjednocení daňového režimu je dle našeho názoru v souladu s principem daňové spravedlnosti. Navrhujeme, aby došlo ke sjednocení daňového režimu na výše popsany daňový režim aplikovaný v současnosti v případě, že k vzniku a postoupení pohledávky z titulu smluvních sankcí dochází v rámci jednoho zdaňovacího období (ve výše uvedeném příkladu s výsledným základem daně z celé operace ve výši 80 Kč), neboť tento daňový režim dle našeho názoru reflektuje ekonomickou podstatu transakce.

Stanovisko MF:

Při posuzování popsané situace je potřebné vycházet z účeloslovného výkladu dotčených ustanovení (viz např. nález Ústavního soudu sp. Zn. Pl. ÚS 33/97), podle kterého vychází výše základu daně z příjmů v obou případech stejná, a to v částce odpovídající situaci, kdy pohledávka ze smluvní pokuty byla postoupena až v následujícím nebo následujících zdaňovacích obdobích, tj. po období, kdy o ní bylo poprvé zaúčtováno. Z toho vyplývá, že při stanovení základu daně při účtování smluvních pokut ze závazkových vztahů je nutné použít obě ustanovení, tj. § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 a § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 a nikoliv pouze jedno z nich.

Ministerstvo financí souhlasí s názorem, že by bylo vhodné zpřesnění stávajícího znění ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bodu 1. Přivítali bychom proto iniciování pozměňovacího návrhu v Poslanecké sněmovně k doplnění ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 1 v tom smyslu, že toto ustanovení se nevztahuje na pohledávky z dotčených sankcí, které zanikly v průběhu nebo k poslednímu dni zdaňovacího období .

1. Uplatňování DPH při prodeji zboží v ČR osobou, která v tuzemsku nemá sídlo, místo podnikání ani provozovnu

Předkládají: JUDr. David Staněk, PhD., daňový poradce, č. osvědčení 1813
JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826

1. Úvod

Tématem příspěvku je uplatnění DPH v případech, kdy zahraniční osoba, která v ČR nemá sídlo, místo podnikání ani provozovnu („Prodávající“) a není v tuzemsku registrována jako plátce DPH, přemístí zboží ze třetí země do ČR a toto zboží ještě před jeho propuštěním do volného oběhu prodá jiné osobě („Kupující“).

2. Legislativní úprava a popis problému

Dodání zboží ze třetí země v celním režimu, ve kterém dosud nevznikla povinnost vyměřit DPH při dovozu, nemá podle zákona č. 235/2004 Sb., o DPH („ZDPH“), účinného od 1. května 2004, zvláštní daňový režim obdobný režimu dle § 7 odst. 2 písm. h) a § 14 odst. 23 zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, účinného do 30. dubna 2004. Proto je každé dodání zboží, tj. převod práva nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH, vč. dodání zahraničního zboží, na celém území ČR, vč. území svobodných celních skladů/svobodných celních pásem a celních skladů, zdanitelným plněním.

Prodávající je ve smyslu § 5 odst. 1 ZDPH osobou povinnou k dani, neboť uskutečňuje ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH. Osobu povinnou přiznat a zaplatit při prodeji zboží v tuzemsku stanoví § 108 ZDPH. Podle § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH je daň povinen přiznat a zaplatit plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění v tuzemsku. Vzhledem k tomu, že na výše popsany prodej se nevztahují zvláštní ustanovení § 108 odst. 1 písm. b) až p) ZDPH, je Prodávající povinen přiznat a zaplatit daň při prodeji zboží Kupujícímu pouze v případě, že je v okamžiku prodeje registrován jako v ČR jako plátce.

Registrační povinnost zahraniční osoby se řídí § 94 odst. 11 ZDPH, podle kterého zahraniční osoba povinná k dani, která uskutečňuje plnění s místem plnění v tuzemsku a je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň z tohoto plnění podle § 108, se stává plátcem dnem uvedeným na osvědčení o registraci. Prodávající tedy před dnem své registrace není plátcem DPH a není povinen přiznat a zaplatit DPH na prodané zboží.

Pro určení okamžiku, kdy Prodávajícímu vzniká povinnost zaregistrovat se jako plátce, je rozhodující ustanovení § 95 odst. 12 ZDPH, podle kterého je osoba povinná k dani, která se stane plátcem podle § 94 odst. 11 ZDPH, povinna podat přihlášku k registraci Finančnímu úřadu pro Prahu 1 nejpozději k datu uskutečnění plnění. Podle našeho názoru však není ze současného znění § 95 odst. 12 ZDPH zřejmý okamžik, kdy a zda vůbec Prodávajícímu vzniká povinnost registrovat se jako plátce.

Povinnost Prodávajícího zaregistrovat se jako plátce k datu prvního prodeje zboží podle našeho názoru z § 95 odst. 12 ZDPH neplyne, neboť toto ustanovení pouze stanoví povinnost registrovat se nejpozději k datu konkrétního uskutečnění plnění, tj. prodeje, a ne později. Pokud se Prodávající dobrovolně nezaregistruje, není správce daně oprávněn sám ze své úřední povinnosti Prodávajícího zaregistrovat. Prodávající se může registrovat k datu kteréhokoliv prodeje a případně se nemusí registrovat vůbec. Zároveň ZDPH jednoznačně stanoví, že pokud Prodávající není plátcem, neuplatňuje při prodeji zboží DPH.

Tento výklad striktně sleduje současné znění ZDPH, i když tím prakticky dochází k diskriminaci tuzemských osob, neboť tyto osoby jsou, na rozdíl od Prodávajícího, při překročení obrátu dle § 6 odst. 1 ZDPH povinny se zaregistrovat jako plátce a při prodeji zboží v tuzemsku uplatňovat DPH.

Podle našeho názoru přitom pro uplatnění DPH při prodeji zboží není podstatné, kde se zboží v okamžiku prodeje nachází a zda již bylo propuštěno do volného oběhu. ZDPH pro prodej dovezeného zboží, které ještě nebylo propuštěno do volného oběhu, nestanoví zvláštní režim. Zároveň ZDPH nevyjímá pro účely DPH území tuzemských svobodných celních skladů/svobodných celních pásem z území ČR obdobně, jak to činil § 2 odst. 1 písm. p) zákona č. 588/1992 Sb.

3. Závěr

Navrhujeme potvrdit výše uvedené stanovisko v tom smyslu, že:

- Z titulu prodeje zboží zahraniční osobou v tuzemsku neplyne pro zahraniční osobu povinnost registrovat se v ČR jako plátce DPH. Pokud se zahraniční osoba sama dobrovolně nezaregistruje jako plátce DPH, není povinna uplatňovat při prodeji zboží v tuzemsku DPH a správce daně sám ze své úřední povinnosti tuto osobu nemůže zaregistrovat jako plátce daně. Přitom není rozhodující, zda Kupující je v tuzemsku registrován jako plátce daně a zda zde má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu.

Stanovisko MF:

Souhlasné stanovisko

- Pro účely DPH nemá prodej dovezeného zboží, které dosud nebylo propuštěno do volného oběhu, zvláštní režim DPH. Prodej tohoto zboží je zdanitelným plněním a základem daně je prodejní cena. Přitom není podstatné, zda k prodeji dojde na území svobodného celního skladu/svobodného celního pásma.

Stanovisko MF:

Souhlasné stanovisko

- Pro účely DPH nemá prodej dovezeného zboží **v tuzemsku**, které dosud nebylo propuštěno do volného oběhu, zvláštní režim DPH. Prodej tohoto zboží je zdanitelným plněním, **pokud není osvobozeno od daně podle § 68 zákona o DPH** a základem daně je prodejní cena. Přitom není podstatné, zda k prodeji dojde na území svobodného celního skladu/svobodného celního pásma.

Souhlasné stanovisko s tím, že navrhujeme doplnit návrh závěrů (viz poznámky červeným písmem).

Po odsouhlasení ze strany MF navrhujeme toto stanovisko vhodným způsobem publikovat.

2. Uplatnění ustanovení § 10 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty

Předkládají: Ing. Marika Konečná, CSc., daňová poradkyně, č. osvědčení 294
Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osvědčení 3466

V návaznosti na úpravu provozoven pro účely daně z přidané hodnoty se objevují některé další otázky spojené s touto problematikou a praktickou aplikací ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty.

V souladu s § 10 odst. 6 a 7 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty jsou vyjmenované služby poskytované osobě povinné k dani zahraniční osobou povinnou k dani nebo osobou registrovanou k dani v jiném členské státě, která nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku (dále jen zahraniční společnost), předmětem obráceného uplatnění daně. Místem plnění u těchto služeb, pokud jsou poskytovány zahraniční společností, je tuzemsko a tyto služby podléhají tedy dani z přidané hodnoty v České republice.

V případě, že však má zahraniční společnost v České republice provozovnu pro účely DPH podle § 4 odst. 1 písm. x) zákona o dani z přidané hodnoty, toto ustanovení se na základě výslovné specifikace osob v § 10 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty neuplatní. Pro stanovení místa plnění budou proto platit ostatní ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, tedy zejména ustanovení § 9.

V případě, že by služby byly poskytovány prostřednictvím provozovny umístěné v České republice, bylo by místo plnění u takových služeb v České republice podle § 9 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Tyto služby by provozovna zatěžovala daní z přidané hodnoty a byly by vykazovány v rámci daňového přiznání provozovny k DPH.

V případě, že by služby byly poskytovány přímo centrálou zahraniční společnosti z místa jejího sídla mimo Českou republiku, bylo by místem plnění sídlo této osoby podle § 9 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Místo plnění by bylo proto mimo Českou republiku a tyto služby by dani z přidané hodnoty v České republice nepodléhaly. Ke zdanění těchto služeb by došlo ve státě sídla zahraniční společnosti podle příslušné místní legislativy.

Příklad

Mateřská společnost registrovaná k dani z přidané hodnoty v jiné členské zemi EU (mimo Českou republiku) poskytuje české dceřině společnosti různé druhy služeb. Vzhledem k poskytování služeb v ČR vznikla zahraniční společnosti v ČR stálá provozovna pro účely zákona o daních z příjmů, která byla následně při naplnění materiálních a osobních podmínek zaregistrována i pro účely DPH. Mateřská společnost zároveň fakturuje české společnosti např. licenční poplatky.

Služby poskytované provozovnou se vypořádají s českou DPH. Vzhledem k tomu, že má zahraniční společnost v ČR provozovnu, nepodléhají licenční poplatky české DPH, neboť místo plnění při poskytování licence by bylo podle sídla poskytovatele mimo tuzemsko.

Závěr

V případě existence provozovny zahraniční osoby povinné k dani nebo osoby registrované k dani v jiném členské státě, která má provozovnu pro účely DPH v tuzemsku, nedochází při poskytování služeb k uplatnění § 10 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty. V takovém případě se uplatní obecná ustanovení o stanovení místa plnění při poskytování služeb, zejména pak § 9 zákona o dani z přidané hodnoty.

V případě, že služby jsou české společnosti (plátcí daně) poskytovány prostřednictvím provozovny umístěné v České republice je místem plnění těchto služeb místo umístění této provozovny (Česká republika).

V případě, že jsou služby uvedené v § 10 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty poskytovány přímo zahraniční centrálou této osoby, která má v České republice provozovnu, je místem plnění místo sídla této společnosti (mimo Českou republiku) podle § 9 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Tyto služby podléhají dani z přidané hodnoty podle příslušné místní legislativy.

Návrh opatření

Navrhujeme odsouhlasení tohoto přístupu Ministerstvem financí.

Stanovisko MF:

Souhlasíme se závěrem předkladatele návrhu.

3. DPH při pořízení zboží z jiného členského státu EU

Předkládají: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, číslo osvědčení 1036
Ing. Petr Potomský, daňový poradce, č. osvědčení 3276

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklady ustanovení zákona o DPH účinného od 1.5.2004 (dále jen „EuDPH“), které se týkají výpočtu daňové povinnosti a nároku na odpočet při pořízení zboží z jiného členského státu.

Konkrétně se jedná o pořízení zboží bez jeho instalace či montáže z jiného členského státu, kdy **dodavatel z jiného členského státu (dále jen EU dodavatel) na tuto dodávku nevystaví daňový doklad, resp. jej vystaví s určitým časovým zpožděním.**

Příjemce zboží, osoba registrovaná k DPH v České republice, (dále jen „plátce“) proto přizná DPH z pořízení zboží z jiného členského státu EU k patnáctému dni měsíce následujícího po měsíci, kdy bylo zboží pořízeno. Pro přepočtení na českou měnu je použit kurs platný ke dni, kdy vznikla Společnosti povinnost přiznat daň, tj. kurs platný k patnáctému dni měsíce následujícího po měsíci, kdy bylo zboží pořízeno.

Je otázkou, jak postupovat v případě, že je dodavatelem následně vystaven daňový doklad na dodané zboží s tím, že tento daňový doklad zní na odlišnou částku, než z jaké byla plátcem přiznána daň, popř. došlo ke změně kursu. Dále je otázkou, zda je nutno brát v potaz i den, kdy byl tento daňový doklad vystaven.

Níže uvedená analýza je rozdělena do několika variant, které se od sebe navzájem odlišují datem vystavení daňového dokladu a výši fakturované částky za dodané zboží. Zároveň je předpokládáno, že nebyl ze strany správce daně učiněn úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za příslušné období.

Všechny varianty rovněž vycházejí z předpokladu, že plátce obdrží daňový doklad až po podání relevantního daňového přiznání (za měsíc následující po měsíci, ve kterém bylo zboží pořízeno).

Varianta 1

Daňový doklad byl EU dodavatelem vystaven **po** patnáctém dni měsíce následujícího po měsíci, kdy bylo zboží pořízeno. Fakturovaná částka v cizí měně je **shodná** s částkou, ze které byla plátcem přiznána daň.

Tato varianta by v praxi neměla činit významnější komplikace. Plátce dle §25 EuDPH přizná daň k patnáctému dni měsíce následujícího po měsíci, kdy bylo zboží pořízeno, DPH z částky, která byla nakonec EU dodavatelem fakturována. K témuž datu si plátce uplatní i nárok na odpočet.

Dle posledního písemného stanoviska odboru 18 Ministerstva financí z Koordinačního výboru, který se konal 19. května 2004, musí být sice nárok na odpočet daně prokázán daňovým dokladem, přičemž se však jedná o věcnou a

nikoliv časovou podmínku. Plátce daně tudíž musí mít daňový doklad k dispozici v momentě kontroly ze strany finančního úřadu. Nárok na odpočet je tedy možno uplatnit ke stejnému okamžiku, kdy vzniká daňová povinnost. Při výpočtu se použije stejný kurs jako pro výpočet povinnosti. Tato problematika byla řešena v souvislosti se službami podléhajícími mechanismu reverse charge, nicméně by měla být obecně použitelná i pro pořízení zboží z jiného členského státu EU.

Nedochází tedy ke vzniku rozdílu mezi výši základu daně v cizí měně, ze kterého byla přiznána daň a částkou fakturovanou EU dodavatelem. Pro přepočtení cizí měny na české koruny je nutno pro účely DPH použít kurs platný ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, tj. kurs platný pro Společnost k patnáctému dni měsíce následujícího po měsíci, kdy bylo zboží pořízeno.

Stanovisko MF:

Souhlas s předloženou variantou

Varianta 2

Daňový doklad byl EU dodavatelem vystaven **po** patnáctém dni měsíce následujícího po měsíci, kdy bylo zboží pořízeno. Fakturovaná částka v cizí měně je **vyšší** než částka, ze které byla Společností přiznána daň.

U této varianty dochází k určité komplikaci. Důvodem je skutečnost, že Společnost přiznala (dle výše uvedeného postupu) daň a uplatnila nárok na odpočet z nižší částky, než jaká je EU dodavatelem fakturována a zkrátila tak daň na výstupu.

Ze znění § 103 (1) (b) EuDPH lze dovodit, že daň vztahující se k rozdílu mezi fakturovanou částkou za dodané zboží a částkou, z které byla přiznána daň je nutno dodatečně přiznat prostřednictvím dodatečného daňového přiznání.

Jestliže může plátce prokázat opodstatněnost výše původního základu daně, který uvedl do daňového přiznání, domníváme se, že je možno vzniklou situaci posoudit jako opravu základu daně ve smyslu §46 EuDPH. Vzniklý rozdíl jak z hlediska DPH na výstupu tak daně na vstupu by byl následně zohledněn prostřednictvím řádného daňového přiznání na základě vystaveného dokladu.

Pro přepočtení cizí měny na české koruny je nutno pro účely DPH použít vzniklý rozdíl kursu platný ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, tj. kurs platný pro plátce k patnáctému dni měsíce následujícího po měsíci, kdy bylo zboží pořízeno. Tento kurs bude použit jak pro výpočet daňové povinnosti z výše uvedeného rozdílu, tak pro výpočet výše nároku na odpočet daně z téhož rozdílu.

Jestliže plátce nevede dvě evidencie zohledňující rozdílné požadavky na stanovení a použití kursu pro přepočtení cizí měny na českou, tj. samostatnou evidenci pro účely účetnictví a samostatnou evidenci pro účely DPH, možné rozdíly vzniklé z titulu rozdílných kursů používaných pro DPH na jedné straně a účely účetnictví na straně druhé bude nutno řešit formou kursových rozdílů, a to i ve všech dále uvedených variantách, jestliže dojde k pohybu kursů.

Stanovisko MF:

Souhlas s předloženou variantou

Variantá 3

Daňový doklad byl EU dodavatelem vystaven **po** patnáctém dni měsíce následujícího po měsíci, kdy bylo zboží pořízeno. Fakturovaná částka v cizí měně je **nižší** než částka, ze které byla plátcem přiznána daň.

Za výše uvedených podmínek by nemělo dojít ke zkrácení daňové povinnosti. Nicméně i přesto by měla být provedena oprava základu daně tak, aby výsledná daňová povinnost a k ní se vztahující nárok na odpočet daně odpovídaly fakturované částce. Důvodem je skutečnost, že pokud by oprava nebyla provedena, plátce by teoreticky měl nárok na odpočet daně pouze ve výši daně vypočtené z fakturované částky, která by však byla nižší než přiznaná daň. Vzniklý rozdíl by byl daňově uznatelným nákladem plátce.

Domníváme se, že ze znění zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen Zákon) lze opět dovodit, že základ daně a příslušnou daň vztahující se k rozdílu mezi fakturovanou částkou za dodané zboží a částkou, z které byla přiznána daň je nutno dodatečně opravit prostřednictvím dodatečného daňového přiznání podaného v souladu s § 103 (1) (b) Zákona a § 41 zákona o správě daní a poplatků.

Jestliže může plátce prokázat opodstatněnost výše původního základu daně, který uvedl do daňového přiznání, domníváme se, že je možno vzniklou situaci posoudit jako opravu základu daně ve smyslu §46 EuDPH. Vzniklý rozdíl jak z hlediska DPH na výstupu tak daně na vstupu by byl následně zohledněn prostřednictvím řádného daňového přiznání na základě vystaveného dokladu.

V případě opravy provedené prostřednictvím řádného daňového přiznání by o vzniklý rozdíl byla snížena daňová povinnost z pořízení zboží na částku odpovídající fakturované sumě EU dodavatelem, současně by byla v tomto řádném přiznání snížena o vzniklý rozdíl i výše uplatněného nároku na odpočet daně.

Pro přepočtení cizí měny na české koruny je nutno použít kurs platný ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, tj. kurs platný pro Společnost k patnáctému dni měsíce následujícího po měsíci, kdy bylo zboží pořízeno. Tento kurs bude použit jak pro výpočet snížení daňové povinnosti z výše uvedeného rozdílu, tak pro výpočet výše nároku na odpočet daně.

Stanovisko MF:

Souhlas s předloženou variantou

Variantá 4

Daňový doklad byl EU dodavatelem vystaven v období **od prvního do čtrnáctého** dne měsíce následujícího po měsíci, kdy bylo zboží pořízeno. Fakturovaná částka v cizí měně je **shodná** s částkou, ze které byla plátcem přiznána daň.

Tato varianta činí komplikace u plátců, kteří používají ve svém účetnictví denní kursy vyhlášené ČNB, tedy nikoliv např. pevný měsíční kurs.

V případě, že by byl kurs platný u plátce ke dni vystavení daňového dokladu EU dodavatelem vyšší než kurs použitý pro výpočet základu daně a daně, plátce by tak při striktním výkladu EuDPH přiznal daň z nižšího základu daně a zkrátil tak daňovou povinnost.

Ze znění zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen Zákon) lze dovodit, že rozdíl v daňové povinnosti a nároku na odpočet daně je nutno dodatečně přiznat prostřednictvím dodatečného daňového přiznání podaném v souladu s § 103 (1) Zákona a § 41 zákona o správě daní a poplatků.

Alternativou je opět provedení opravy prostřednictvím řádného daňového přiznání.

V případě, že by kurs byl nižší, plátce by daň přiznal z vyššího základu daně. Domníváme, že opravu by mělo být možno provést způsobem popsáním výše.

Stanovisko MF:

Řešit dodatečným daňovým přiznáním

Varianta 5

Daňový doklad byl EU dodavatelem vystaven v období před **prvním** dnem měsíce následujícího po měsíci, kdy bylo zboží pořízeno. Fakturovaná částka v cizí měně je **shodná** s částkou, ze které byla plátcem přiznána daň.

Za výše uvedených podmínek by při striktním výkladu EuDPH plátce přiznal daň z pořízení zboží z jiného členského státu v pozdějším zdaňovacím období, než ve kterém ji povinnost vznikla (tj. ve zdaňovacím období, ve kterém byl vystaven daňový doklad EU dodavatelem). Tato situace by měla být řešena prostřednictvím dodatečného daňového přiznání, popř. by mohl být využit §104 EuDPH.

Stanovisko MF:

Řešit dodatečným daňovým přiznáním

Návrh na sjednocující názor

Vzhledem k tomu, že výše uvedené případy se při obchodování se subjekty z jiných členských států vyskytují velice často a podávání dodatečných přiznání by v mnoha případech bylo neopodstatněné a zbytečně by zatěžovalo jak plátce daně, tak jejich správce navrhuje umožnit uplatňování obou výše popsáných alternativních postupů, tak jak jsou popsány v jednotlivých variantách.

Stanovisko MF:

viz. jednotlivé varianty

4. Přefakturace nákladů použitých na reprezentaci z pohledu DPH v návaznosti na ustanovení zákona o daních z příjmů

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, číslo osvědčení 1036

Cílem tohoto příspěvku je především sjednotit výklady ustanovení zákona o DPH účinného od 1.5.2004 (dále jen „EuDPH“), které se týkají DPH implikací při přefakturaci nákladů na reprezentaci vynaložených plátcem za účelem poskytnutí vlastních zdanitelných plnění.

V souladu s §75, odst. 3 EuDPH nemá plátcé nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro reprezentaci, která nelze podle zákona o daních z příjmů uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmu.

EuDPH se přitom odkazuje na §25, odst. 1, písm t) zákona o daních z příjmů, dle kterého jsou výdaji na reprezentaci „zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary“.

Přestože je tedy v EuDPH obsažen přímý odkaz na výše uvedené ustanovení, je dle mého názoru pro možné uplatnění nároku na odpočet rozhodující fakt, zda zákon o daních z příjmů jako takový umožňuje daná přijatá zdanitelná plnění považovat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmu, tj. zda zákon o daních z příjmů umožňuje zahrnout daný náklad do daňově uznatelných nákladů daného plátce či nikoliv.

V souladu s § 24, odst. 2, písm. zc) zákona o daních z příjmů jsou daňově uznatelným nákladem i „výdaje (náklady), které nejsou podle §25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících“.

1. Jestliže tedy plátcí vzniknou např. náklady na pohoštění, které jsou primárně považovány za přijatá zdanitelná plnění použita pro reprezentaci, ale plátcé tyto náklady ve stejném kalendářním či hospodářském roce přefakturuje na jinou osobu a tuto skutečnost je schopen doložit, mělo by se jednat o daňově uznatelný náklad plátce.

Plátcé daně by proto měl být oprávněn si u těchto nákladů na pohoštění uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu. Při přefakturaci následně daň opět odvede z přefakturované částky.

2. Jestliže plátcí vzniknou např. náklady s nákupem darů, které jsou primárně považovány za přijatá zdanitelná plnění použita pro reprezentaci, ale plátcé tyto náklady ve stejném kalendářním či hospodářském roce přefakturuje na jinou osobu a tuto skutečnost je schopen doložit, mělo by se jednat o daňově uznatelný náklad plátce.

Plátcé daně by proto měl být oprávněn si u těchto nákladů na dary uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu. Při přefakturaci se bude jednat o zdanitelné plnění.

3. Jestliže plátcí vzniknou např. náklady na konkrétní akci, jejíž zajištění je předpokladem či nezbytnou součástí konkrétních zdanitelných plnění poskytovaných tímto plátcem, přičemž jsou vynaložené náklady primárně považovány za přijatá zdanitelná plnění použitá pro reprezentaci (např. zajištění společenské akce včetně občerstvení a kulturního programu), ale plátce tyto náklady ve stejném kalendářním či hospodářském roce přefakturuje jako součást ceny za svoje služby na svého zákazníka a tuto skutečnost je schopen prokázat např. dohodnutým způsobem kalkulace ceny či objednávkou na zajištění určité akce, mělo by se jednat o daňově uznatelný náklad plátce.

I v tomto případě by plátce měl být oprávněn si u těchto nákladů na pohoštění uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu. DPH režim fakturované služby by se řídil charakterem této služby.

Návrh na sjednocující názor

Ve výše uvedených případech má plátce nárok na odpočet daně i u nákladů, které jsou primárně považovány za náklady na reprezentaci.

Tento postup samozřejmě nelze uplatnit v případě, kdy plátce v rámci svých podnikatelských aktivit vynakládá náklady na reprezentaci a není schopen doložit jejich přímou souvislost se svými výnosy ve smyslu § 24, odst. 2, písm. zc) zákona o daních z příjmů.

Stanovisko MF:

Bude dořešeno jak ze strany předkladatele Mgr. Milana Tomíčka, tak ze strany MF.

Mgr. Tomíček předložil upravený text příspěvku. S tímto příspěvkem MF i se závěry s drobnou úpravou souhlasí.

Ve výše uvedených případech má plátce nárok na odpočet daně i u přijatých zdanitelných plnění, která jsou ve smyslu § 25 odst. 1, písm. t) zákona o daních z příjmů primárně považována za náklady na reprezentaci, ale plátce doloží jejich vyúčtování jiné osobě.

Tento postup samozřejmě nelze uplatnit v případě, kdy plátce v rámci svých podnikatelských aktivit vynakládá náklady na reprezentaci a není schopen doložit jejich přímou souvislost se svými výnosy ve smyslu § 24, odst. 2, písm. zc) zákona o daních z příjmů.

5. Uplatnění nároku na odpočet DPH při poskytování naturálních bonusů

Předkládají: Ing. Petra Černá, daňová poradkyně, číslo osvědčení 3522
Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, číslo osvědčení 1026

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklady ustanovení zákona o DPH účinného od 1.5.2004 (dále jen „EuDPH“), které se týkají uplatnění nároku na odpočet DPH při poskytování naturálních bonusů.

Jedná se o situaci, kdy společnost (plátce daně) poskytuje v rámci podpory prodeje svým odběratelům naturální bonusy. Tento naturální bonus zákazník samozřejmě neobdrží automaticky, nýbrž je jeho získání podmíněno splněním určitých, předem stanovených, obchodních podmínek. Podmínkou pro jeho poskytnutí je naplnění předem stanoveného odběrového rámce, tzn. nákupu produktů Společnosti v určité hodnotě za předem stanovené časové období. Jestliže zákazník tento odběrový limit naplní, má nárok na obdržení naturálního bonusu.

Naturálním bonusem může být buď produkt ze sortimentu Společnosti, či jakýkoli jiný výrobek/produkt, tzn. zboží i služba které Společnost zákazníkovi poskytne bez následné úplaty, tzn. bez toho, aniž by po zákazníkovi požadovala úplatu v přímé a jediné vazbě za tento bonus.

Společnost se poskytováním naturálních bonusů snaží zvýšit svůj obrat a získat loajální zákazníky. Domníváme se tedy, že přestože marketingová akce může využít například následujícího textového znění - „*zakoupíte-li si za kalendářní měsíc XY kusů našich výrobků, obdržíte navíc jeden náš výrobek zdarma*“, nejedná se ve skutečnosti o poskytování výrobků (či služeb) zdarma, nýbrž o slevu z ceny dodávaných výrobků. Obdobou může být reklamní text znění „*při zakoupení dvou výrobků obdržíte třetí zdarma*“ či „*při zakoupení dvou výrobků obdržíte fotoaparát (či jiný výrobek mimo prodejní sortiment Společnosti) zdarma*“.

Důvodem proč se ve skutečnosti nejedná o poskytnutí výrobku/služby zdarma, je fakt, že zákazník pro obdržení bonusu musel splnit určité podmínky, bez jejichž naplnění, tzn. zdarma, žádný naturální bonus neobdrží.

Návrh na sjednocující řešení

Poskytování naturálního bonusu za výše uvedených podmínek nepředstavuje poskytnutí zboží/služby bez úplaty, neboť poskytnutí daného naturálního bonusu je, co do úplaty, pokryto úplatou za podmiňované výkony/odběry. Jedná o poskytnutí slevy vyjádřené v nepeněžní podobě.

Nejedná se ani o použití přijatých zdanitelných plnění pro účely nesouvisející s podnikáním, jelikož cílem poskytovaného bonusu je zvýšení vlastních výnosů společnosti.

Společnost má tudíž nárok na odpočet daně u souvisejících přijatých zdanitelných plnění. Z hodnoty naturálních bonusů nemusí společnost odvést daň, jelikož ta již byla odvedena z dodaného zboží či poskytnutých služeb, ke kterým se tyto bonusy váží.

Stanovisko MF:

Bude dořešeno a projednáno na říjnovém zasedání KV KDP

6. Dotace z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty

Předkládají: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3

Ing. Marika Konečná, CSc., daňová poradkyně, č. osvědčení 294

1. Úvod

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidaného hodnoty (dále jen „ZDPH“), nově definuje tzv. dotaci k ceně, která se zahrnuje do základu daně. S cílem sjednotit různé výklady tohoto pojmu, které se mohou v praxi vyskytovat, předkládáme k projednání následující příspěvek.

2. Popis problému

Podle § 4 odst. 1 písm. q) ZDPH se dotací k ceně rozumí přijaté finanční prostředky poskytované ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů, z grantů přidělených podle zvláštního zákona, z rozpočtu cizího státu, z grantů Evropského společenství či dle programů obdobných, pokud je **příjemci dotace stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a výše slevy se váže k jednotkové ceně plnění**. Za dotaci k ceně se podle uvedeného ustanovení nepovažuje zejména dotace k výsledku hospodaření a na pořízení dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku.

V případě, že je poskytnuta **dotace na uskutečnění konkrétního plnění příjemcem dotace ve prospěch třetí osoby**, může být sporné, zda se jedná o dotaci k ceně v případech, **kdy je touto dotací hrazena celá částka a příjemce plnění již nic nedoplácí**. Potom nemůže být splněna podmínka, že se dotace váže k jednotkové ceně, neboť jednotková cena ve výši 0,-Kč nemůže existovat. Dalším případem je, že podmínka poskytnout plnění se slevou z ceny či za nižší cenu přitom nemusí být výslovně stanovena, ani zde pak není splněna podmínka vazby k jednotkové ceně za plnění. Dotace jsou často formulovány jako **příspěvky na pokrytí nákladů** vzniklých z titulu plnění ve prospěch třetí osoby. Z poslední doby se jedná např. o dotace v souvislosti s projekty obnovy Iráku, kdy je plněno ve prospěch iráckých osob, přičemž místo plnění může být jak v třetích zemích (např. poradenská činnost pro iráckou vládu), tak i v tuzemsku (např. školení iráckých odborníků v ČR). Takovýto projekt je pak plně hrazen z vyčleněných prostředků ministerstev na základě jejich metodiky, viz např. metodika Ministerstva průmyslu a obchodu uvedená v příloze, a poskytovatel takovýchto plnění již žádnou úplatu od iráckých osob nepožaduje. Aktuální jsou dotace na likvidaci ekologických zátěží, kdy subjekty dostávají finanční prostředky na úhradu nákladů spojených s likvidací ekologických zátěží a to jak na pozemcích a zařízeních, které jsou ve vlastnictví příjemců dotaci, tak i ve vlastnictví třetích osob.

3. Návrh řešení

Pokud je **dotace poskytována na uskutečnění plnění, které není dodáním zboží nebo poskytnutím služby**, nejedná se o dotaci k ceně (může se jednat např. o dotace na likvidaci ekologických zátěží, které příjemce dotace neprovádí pro třetí osoby). O dotaci k ceně se pak nejedná **ani tehdy, pokud má v konkrétním**

případě plnění charakter dodání zboží nebo poskytnutí služby (např. likvidace ekologických zátěží, které příjemce dotace provádí pro třetí osoby).

O dotaci k ceně se obecně nejedná, pokud v podmínkách pro její poskytnutí **není výslovně stanoveno, že příjemce dotace je povinen poskytnout plnění se slevou z ceny nebo za určitou maximální cenu**. Pokud příjemce za přijatá plnění nic nehradí a plnění je plně hrazeno dotací nemůže se jednat o dotaci k ceně.

Příspěvek ze státního rozpočtu ve výše uvedených případech není ani úplatou za zdanitelné plnění od třetí osoby ve smyslu § 36 odst. 1 ZDPH.

4. Závěr

Závěry z projednání příspěvku doporučujeme vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF:

Po dohodě s předkladatelem a KV KDP materiál stažen z projednání, nutno dopracovat. Projednat na dalších jednání KV KDP.

7. Uplatňování daně z přidané hodnoty u činností souvisejících s pojišťovacími a zajišťovacími činnostmi

Předkládají: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3

Ing. Marika Konečná, CSc., daňová poradkyně, č. osvědčení 294

1. Úvod

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), osvobozuje od daně bez nároku na odpočet daně obecně pojišťovací činnosti. Zákon č. 363/1999 Sb., o pojišťovnictví (dále též jen „ZoP“), však rozlišuje pojišťovací činnosti, zajišťovací činnosti a činnosti související s pojišťovací nebo zajišťovací činností. S cílem sjednotit různé výklady, které se v souvislosti s vymezením pojišťovacích činností pro účely ZDPH objevují, předkládáme k projednání následující příspěvek.

2. Popis problému

V souladu s § 51 odst. 1 písm. d) ZDPH jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozeny pojišťovací činnosti. Podle § 55 ZDPH se pojišťovacími činnostmi pro účely ZDPH rozumí **pojišťovací nebo zajišťovací činnosti včetně jejich zprostředkování** a penzijní připojištění včetně jeho zprostředkování (penzijním připojištěním se v tomto příspěvku dále nezabýváme).

Zákon o pojišťovnictví definuje:

- v § 2 odst. 1 písm. e) ZoP **pojišťovací činnosti**, kterými se rozumí uzavírání pojistných smluv pojišťovnou, správa pojištění a poskytování plnění z pojistných smluv, poskytování asistenčních služeb a zpracování osobních údajů s těmito činnostmi souvisejících; součástí pojišťovací činnosti je nakládání s aktivy, jejichž zdrojem jsou technické rezervy pojišťovny, uzavírání smluv pojišťovnou se zajišťovny o zajištění závazků pojišťovny vyplývajících z jí uzavřených pojistných smluv (pasivní zajištění) a činnost směřující k předcházení vzniku škod a zmírňování jejich následků (zábranná činnost),
- v § 2 odst. 1 písm. f) ZoP **zajišťovací činnosti**, kterými se rozumí uzavírání smluv, kterými se zajišťovna zavazuje poskytnout pojišťovně ve sjednaném rozsahu plnění, nastane-li nahodilá událost ve smlouvě blíže označená, a pojišťovna se zavazuje platit zajišťovně ve smlouvě určenou část pojistného z pojistných smluv uzavřených pojišťovnou, které jsou předmětem této smlouvy, (dále jen "zajišťovací smlouva"), uzavírání zajišťovacích smluv mezi zajišťovny, správa zajištění a poskytování plnění ze zajišťovacích smluv; součástí zajišťovací činnosti je nakládání s aktivy, jejichž zdrojem jsou technické rezervy zajišťovny,
- v § 2 odst. 1 písm. h) ZoP **činnosti související s pojišťovací nebo zajišťovací činností**, mezi které patří zprostředkovatelská činnost prováděná v souvislosti s pojišťovací nebo zajišťovací činností, poradenská činnost související s pojištěním fyzických a právnických osob a šetření pojistných

událostí prováděné samostatnými likvidátory pojistných událostí na základě smlouvy s pojišťovnou a další činnosti se souhlasem Ministerstva financí.

3. Návrh řešení

Na základě § 55 ZDPH jsou **od daně bez nároku na odpočet daně jednoznačně osvobozeny pojišťovací a zajišťovací činnosti vymezené v § 2 odst. 1 písm. e) a f) ZoP a dále z činností souvisejících s pojišťovací nebo zajišťovací činností uvedených v § 2 odst. 1 písm. h) ZoP zprostředkovatelská činnost prováděná v souvislosti s pojišťovací nebo zajišťovací činností.**

V souladu s čl. 13 částí B písm. a) Šesté směrnice Rady (77/388/EHS) ze dne 17. května 1977, o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, členské státy osvobodí od daně pojišťovací a zajišťovací operace **včetně souvisejících služeb** poskytovaných pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty. Přestože tedy z ustanovení § 55 ZDPH jednoznačně nevyplývá, zda mezi pojišťovací činností v něm vymezené patří i **poradenské činnosti související s pojištěním fyzických a právnických osob, šetření pojistných událostí prováděné samostatnými likvidátory pojistných událostí na základě smlouvy s pojišťovnou a případně další činnosti se souhlasem Ministerstva financí ve smyslu § 2 odst. 1 písm. h) ZoP**, domníváme se, že je lze mezi pojišťovací činností ve smyslu § 55 ZDPH zahrnout. To znamená, že **pokud bude tyto činnosti provádět plátce daně, nebude u nich uplatňovat daň na výstupu.**

4. Závěr

Závěry z projednání příspěvku doporučujeme vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF:

Souhlas s navrženým návrhem řešení s výjimkou posledního odstavce, kdy osvobození od daně podle § 55 bude možné uplatnit až po novele zákona o DPH k 1.1.2005.

8. Úprava odpočtu daně podle § 78 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Předkládají: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3
Ing. Marika Konečná, CSc., daňová poradkyně, č. osvědčení 294

1. Úvod

V § 78 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), je obsažen institut úpravy odpočtu daně, podobně jako tomu bylo v § 22 dříve platného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Přejícná ustanovení ZDPH speciálně neupravují, jak postupovat při úpravě odpočtu daně, pokud byl uplatněn podle dřívějších předpisů. S cílem sjednotit možné výklady předkládáme k projednání následující příspěvek.

2. Popis problému

Podle § 78 odst. 1 ZDPH podléhá úpravě odpočet daně u pořízeného dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku nad hranici ocenění stanovenou v § 78 odst. 2 ZDPH (dále jen „majetek“), pokud v období 5 po sobě jdoucích kalendářních roků, počínaje rokem, ve kterém byl majetek pořízen, dojde ke změně v nároku na odpočet daně v důsledku změny účelu použití tohoto majetku. Případy, kterých se úprava odpočtu daně týká, jsou uvedeny v § 78 odst. 3 a 4 ZDPH s tím, že je vždy odkazováno na ustanovení platného ZDPH, podle nichž lze nebo naopak nelze odpočet daně uplatnit. Úprava odpočtu daně se za podmínek uvedených v § 78 odst. 9 ZDPH provádí i u majetku vytvořeného vlastní činností (částka daně na vstupu se vypočte z účetního ocenění, tj. vlastních nákladů nebo reprodukční pořizovací ceny v souladu se zákonem o účetnictví).

V této souvislosti vzniká otázka, **jak postupovat při úpravě odpočtu daně, pokud byl uplatněn podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.**

3. Návrh řešení

Pokud byl u majetku uplatněn nárok na odpočet daně výhradně podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, nepodléhá tento uplatněný odpočet daně úpravě podle § 78 ZDPH, neboť nejsou splněny podmínky uvedené v § 78 odst. 3 ZDPH – při pořízení majetku nebyl uplatněn odpočet daně podle ustanovení § 72 odst. 2 nebo 4 ZDPH. V tomto případě nelze provádět ani úpravu odpočtu daně podle § 22 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, jelikož tento zákon byl s účinností k 1. 5. 2004 zrušen a ustanovení § 111 bodu 1 ZDPH je z tohoto pohledu irelevantní.

Jestliže podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, nemohl být u majetku nárok na odpočet daně uplatněn, lze za podmínek uvedených v § 78 odst. 4 ZDPH provést úpravu odpočtu daně. Stanovisko v tomto smyslu bylo již zveřejněno na internetových stránkách Ministerstva financí k uplatňování DPH u výdeje a prodeje léčiv (http://cda.mfcr.cz/aktuality/DPH_liciva.html).

V případě, že se jednoho majetku týkají přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jak před 1. 5. 2004 tak počínaje 1. 5. 2004, u kterých byl uplatněn nárok na

odpočet daně (jednak podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, a jednak podle ZDPH), **podléhá v souladu s § 78 odst. 3 ZDPH uplatněný nárok na odpočet daně úpravě. U majetku pořízeného vlastní činností** se částka daně na vstupu vypočte postupem podle § 37 ZDPH z účetního ocenění, tj. budou zohledněna i zdanitelná plnění, u kterých byl uplatněn nárok na odpočet daně podle dřívějších předpisů (viz § 78 odst. 9 ZDPH) – toto může přicházet v úvahu zejména u majetku vytvořeného vlastní činností např. v rámci dlouhodobé výstavby, kdy by v návaznosti na ustanovení § 56 ZDPH mohla reálně nastat změna v nároku na odpočet daně. **Pokud se nebude jednat o majetek vytvořený vlastní činností,** bude podléhat úpravě odpočtu daně pouze daň na vstupu, u které byl uplatněn nárok na odpočet daně podle ZDPH, s ohledem na definici daně na vstupu v § 4 odst. 1 písm. c) ZDPH.

4. Závěr

Závěry z projednání příspěvku doporučujeme vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF:

Tento materiál stažen z jednání, bude projednán až na říjnovém zasedání KV KDP

Daň z převodu nemovitostí

1. Uplatnění osvobození od daně z převodu nemovitostí u vkladu do základního kapitálu zahraniční společnosti

Předkládá: Ing. Miroslav Svoboda, daňový poradce, č. osvědčení 3090

Legislativa

§ 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v platném znění (dále jen „Ustanovení“)

Znění Ustanovení:

- (6) Od daně darovací a daně z převodu nemovitostí jsou osvobozeny
- e) vklady vložené podle zvláštního zákona 12) do základního kapitálu obchodních společností nebo družstev (dále jen "vklad"). Je-li vkladem nemovitost, osvobození se neuplatní, jestliže do pěti let od vložení vkladu zanikne účast společníka obchodní společnosti nebo člena v družstvu (dále jen "společník"), s výjimkou případu úmrtí společníka, a nemovitost není společníku vrácena. Po dobu těchto pěti let neběží lhůta pro vyměření daně. Zánik účasti ve společnosti nebo členství v družstvu do pěti let od vložení nemovitosti jako vkladu je společník povinen oznámit do 30 dnů ode dne zániku účasti nebo členství místně příslušnému správci daně; součástí tohoto oznámení je i sdělení o způsobu vypořádání,

Odkaz pod čarou 12) zní:

12) Část druhá zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

Problém

V příslušném Ustanovení se hovoří o tom, že v případě vkladu do základního kapitálu obchodních společností nebo družstev se převod majetku osvobozuje od daně darovací a daně z převodu nemovitostí. Otázkou je, zda lze omezit uplatnění osvobození od těchto daní pouze na vklady uskutečněné podle zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku (dále jen „Obchodní zákoník“).

Podotýkáme, že tento příspěvek není zaměřen na další právní aspekty spojené s převodem vlastnického práva k nemovitostem na zahraniční právnickou osobu, ale čistě na otázku zdanění takového převodu.

Rozbor problému

Vklad nemovitostí do základního kapitálu obchodních společností a družstev je předmětem daně z převodu nemovitostí. Je však nutno vyřešit, zda současné znění zákona může vést k tomu, že se osvobození aplikuje i na vklady do základního kapitálu obchodních společností neřídících se českým Obchodním zákoníkem.

Ustanovení odkazuje na „vklady vložené podle zvláštního zákona“, skutečnost, že se jedná o Obchodní zákoník, je uvedena pouze jako poznámka pod čarou.

Bylo by asi zbytečné opakovat, že poznámky pod čarou nejsou normativní ani nemohou stanovit pravidla pro interpretaci zákona, jak judikoval Ústavní soud ČR v rozsudcích publikovaných pod č. II. ÚS 485/98 a I. ÚS 22/99 (podotýkáme, že v obou případech se spor dotýkal také zákona o trojdani, i když jiného ustanovení). Pro aplikaci nároku na osvobození tedy dovozujeme, že podmínkami jsou pouze:

1. že vklad se děje podle zvláštního zákona (tedy jiného zákona odlišného od zákona o trojdani, který se zabývá vklady do obchodních společností a družstev),
2. že vklad musí být vložen do základního kapitálu,
3. že nabyvatel musí mít formu obchodní společnosti nebo družstva vytvářejícího základní kapitál.

V případě, že se jedná o vklad do zahraniční společnosti, tedy společnosti se sídlem mimo území ČR a založené podle cizích právních předpisů, je nutné zkoumat, zda takovýto vklad splňuje výše uvedené podmínky. Zaměřujeme se zejména na otázku vkladů do společností se sídlem v členském státu Evropské unie.

Vzhledem k tomu že se Česká republika stala 1. května 2004 na základě Smlouvy mezi Belgickým královstvím, Dánským královstvím, Spolkovou republikou Německo, Řeckou republikou, Španělským královstvím, Francouzskou republikou, Irskem, Italskou republikou, Lucemburským velkovévodstvím, Nizozemským královstvím, Rakouskou republikou, Portugalskou republikou, Finskou republikou, Švédským královstvím, Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska (členskými státy Evropské unie) a Českou republikou, Estonskou republikou, Kyperskou republikou, Lotyšskou republikou, Litevskou republikou, Maďarskou republikou, Republikou Malta, Polskou republikou, Republikou Slovinsko, Slovenskou republikou o přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky k Evropské unii a za podmínek Aktu o podmínkách přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie (dále jen "Smlouva o přistoupení a Akt o podmínkách přistoupení"), členským státem Evropské unie a smluvní stranou smluv, na nichž je Unie založena, jak byly změněny nebo doplněny, tj. Smlouvy o zřízení Evropských společenství (dále jen "Smlouvy o ES") a Smlouvy o založení Evropského společenství pro atomovou energii, ve znění pozdějších smluv nebo jiných aktů, které vstoupily v platnost před přistoupením, a Smlouvy o Evropské unii, ve znění pozdějších smluv nebo jiných aktů, které vstoupily v platnost před přistoupením, je třeba při řešení této otázky přihlídnout i ke komunitárnímu právu, tak jak může být modifikováno Smlouvou o přistoupení a Aktem o podmínkách přistoupení. (Příslušná výjimka zahrnutá ve Smlouvě o přistoupení a Aktu o podmínkách přistoupení ohledně nabývání nemovitostí zahraničními osobami se týká pouze pravidel stanovených zákonem č. 219/1995 Sb., devizový zákon a nikoliv daňových opatření.)

V této souvislosti je třeba zejména zmínit, že dle ustálené judikatury, ačkoli jsou přímé daně záležitostí členských států, tyto směřjí svá práva ohledně přímých daní vykonávat v souladu s komunitárním právem (viz případ C-279/93 Schumacker, případ C-80/94 Wielockx, případ C-107/94 Asscher, případ C-250/95 Futura Participations and Singer, případ C-264/96 Imperial Chemical Industries plc). Z toho vyplývá, že lze komunitární právo uplatit v případech nesouladu i na oblast přímých

daní, do které spadá také daň z převodu nemovitostí (viz dále případu C-364/01 Barbier).

V souladu s ustálenou judikaturou, svoboda podnikání (usazovací), kterou čl. 43 Smlouvy o ES uděluje občanům členských států a která znamená jejich právo zahájit a provádět aktivity jako samostatně podnikající osoby za stejných podmínek jako mají vlastní občané členského státu, ve kterém k usazení dochází, obsahuje podle čl. 48 Smlouvy o ES také právo společností a firem založených podle práva členského státu se sídlem, správním centrem nebo místem řízení ve Společenství, provádět svoje aktivity v příslušném členském státě prostřednictvím pobočky nebo zastoupení. S ohledem na společnosti by mělo být v tomto kontextu poznamenáno, že ve smyslu výše uvedeného je sídlo společnosti spojivým faktorem s právním řádem příslušného státu, jako je občanství u fyzických osob (případ 270/83 Komise vs. Francie, a případ C-330/91 Commerzbank). Základní právo svobody podnikání (usazování) lze tedy aplikovat též na společnosti se sídlem v některém členském státě.

Mělo by být také zdůrazněno, že přesto, že ustanovení zahrnující svobodu podnikání (usazovací) v souladu se jejich zněním jsou zaměřena zejména k zajištění toho, aby se zahraničními občany a společnostmi bylo nakládáno v hostitelském členském státě stejně jako s příslušníky tohoto státu, zakazují také členským státům původního usazení bránit v usazení v jiném členském státě některému ze svých občanů nebo společnosti založené podle jejího práva, což je vyjádřeno v definici obsažené v čl. 48 Smlouvy o ES (viz případ 81/87 Daily Mail and General Trust a případ C-264/96 Imperial Chemical Industries plc). Pokud společnost hodlá svoje aktivity provádět prostřednictvím účasti na společnosti se sídlem v jiném členském státě, neměl by tomu původní členský stát (v našem případě země sídla vkladatele) bránit žádnými omezeními, tedy ani ve formě omezení úlev v oblasti daňové.

K otázce poskytování daňových úlev pouze pro případy účastí ve společnostech sídlících ve stejném členském státě se Evropský soudní dvůr vyjádřil také v rozsudku k případu C-436/00 X, Y, který se týkal mj. zdanění vkladů do zahraničních společností nebo převodů za nižší než tržní hodnotu do zahraničních společností, ve kterých má vkladatel účast a které mají sídlo v jiném členském státě. V odstavci 36 rozsudku se uvádí, že příslušná národní ustanovení zakládají rozdílný přístup, když je převodci odmítnuta výhoda odložení daně z kapitálových příjmů vytvořené převodem podílů za nižší hodnotu s následnou nevýhodou v oblasti peněžních toků v případě, že nabývající společnost, ve které má převodce podíl, je založena v jiném členském státě. Proto odmítnutí daňové výhody na základě toho, že nabývající společnost, ve které má daňový poplatník účast, je umístěna v jiném členském státě, má pravděpodobně odrazující efekt na výkon práva poplatníkem uděleného čl. 43 Smlouvy o ES provádět svoje aktivity v jiném členském státě prostřednictvím společnosti. V odstavci 39 rozsudku se dále uvádí, že aplikace příslušného národního ustanovení zakládá omezení práva usazovacího uděleného Smlouvou o ES.

Pokud je tedy poplatníkovi umožněna daňová úleva vztahující se k převodu majetku na společnost, ve které má vkladatel nebo převodce účast, založená na tom, že nabývající společnost má sídlo v tomto členském státě, pak porušuje výše uvedenou svobodu podnikání (usazovací).

Dle našeho názoru by tedy mělo platit, že osvobození od daně z převodu nemovitostí se uplatní i v případě, že česká osoba provede vklad nemovitosti na území ČR do

základního kapitálu společnosti se sídlem v jiném členském státě EU, nebo v případě, že zahraniční osoba provede vklad nemovitosti na území ČR do základního kapitálu společnosti se sídlem v jiném členském státě EU.

K tomuto názoru nás vede zejména skutečnost, že aplikace omezení pro využití osvobození od daně pouze na vklady do „domácích“ subjektů by odporovalo výše uvedené ustálené judikatuře Evropského soudního dvora ve věci svobody podnikání (usazování) dle čl. 43 Smlouvy o ES.

Pokud tedy vyloučíme rozdílný přístup založený pouze na podmínce sídla jednoho z účastníků transakce v České republice, můžeme konstatovat, že pokud jsou vklady do obchodních společností a družstev i v jiných členských státech EU upraveny ve zvláštním zákoně, je podmínka č. 1 v těchto případech splněna.

Podmínka č. 2 závisí na konkrétní zákonné úpravě, přičemž formu vkladu lze ověřit ze zakladatelské listiny, stanov nebo společenské smlouvy příslušné nabývající společnosti, případně v kombinaci s výpisem z příslušného registru firem, ve kterém jsou výše základního kapitálu a splacení vkladu uvedeny.

Splnění podmínky č. 3 je spojeno s podmínkou č. 2. Je nutné podotknout, že podmínka uplatňování určitého speciálního daňového režimu pouze na společnosti vytvářející základní kapitál není v uplatňování daňových zákonů ve vztahu ke Směrnicím ES, které se zabývají přímými daněmi, nic neobvyklého. Tato podmínka platí např. podle Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23.7.1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, Směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23.7.1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech majetku a výměnách podílů a Směrnice 2003/49/ES ze dne 3.6.2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi propojenými osobami. K uplatňování těchto Směrnic existuje také seznam právních forem společností v jednotlivých členských státech EU, které mohou využít těchto Směrnic, a společnosti těchto právních forem jsou tzv. kapitálovými společnostmi, tedy společnostmi, které vytvářejí základní kapitál obdobně jako české společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti.

Závěr

Vzhledem k tomu, že pokud pomineme poznámku pod čarou, pak obecné podmínky pro osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v platném znění, splňují i vklady vložené do základního kapitálu obchodních společností se sídlem v jiném členském státě EU, mělo by se předmětné Ustanovení vztahovat i na tyto vklady.

Z hlediska správy daně je nesporné, že ověření splnění podmínek neklade mimořádné nároky, neboť je lze prokázat podobnými způsoby a dokumenty, jaké jsou k dispozici při vkladu do základního kapitálu společnosti se sídlem na území ČR. Oporou může být také seznam právních forem společností, které se kvalifikují pro uplatnění Směrnic Rady č. 90/435/EHS, 90/434/EHS a 2003/49/ES.

Z tohoto důvodu doporučujeme přijmout tento sjednocující závěr a vhodně jej publikovat, případně zvážit úpravu znění příslušného Ustanovení formou novelizace zákona.

Stanovisko MF:

Ministerstvo financí je toho názoru, že podle vnitrostátního zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, od daně z převodu nemovitostí jsou osvobozeny vklady podle obchodního zákoníku platného na území České republiky při splnění v zákoně stanovených podmínek; nejsou osvobozeny vklady do základního kapitálu obchodních společností nebo družstev, které mají sídlo v zahraničí a neřídí se obchodním zákoníkem platným na území České republiky.

Pokud by uvedeným zákonem bylo porušeno právo usazování dle článků 43 a 48 nebo jiný zásadní princip Smlouvy o založení Evropského společenství, Ministerstvo financí navrhne příslušnou změnu zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů tak, aby byly vytvořeny stejné podmínky pro zdanění vkladů do základního kapitálu obchodních společností nebo družstev, které mají sídlo v některém z členských států Evropské unie.

S ohledem na probíhající jednání mezi Ministerstvem financí a Úřadem vlády ČR definitivní stanovisko bude možné zaujmout až na základě písemného vyjádření odboru kompatibility a odboru vládní legislativy Úřadu vlády ČR.

XX

Termín příštího jednání KV KDP č. 9/2004 se uskuteční dne 20.10.2004, s místem konání Ministerstvo financí ČR, Ústřední finanční a daňové ředitelství, Lazarská 7, Praha 1, zasedací místnost č. 310, 3. patro ve 13.00h.

V Praze dne 14.10.2004

Ing. Yvona Legierská
náměstkyně ministra financí