

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 23.6.2004

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Projednání zápisu z jednání KV KDP konaného 19.5.2004

- 1.1. Zástupci KDP provedli inventuru dosud neuzavřených příspěvků z minulých zasedání koordinačního výboru a požádali o vydání (popř. upřesnění) stanovisek MF. Po vzájemném odsouhlasení neuzavřených příspěvků bylo dohodnuto vydání požadovaných stanovisek formou dodatku k tomuto zápisu k příspěvkům:
 - Způsob určení kapitálově spojených osob v případě, kdy se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a okruh osob, na něž se vztahuje definice spojených osob;
 - Problematika § 38na zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění novely č. 438/2003 Sb.;
 - Problematika § 6 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů u osobních automobilů u nichž je novelou ZDP - zákonem č. 438/2003 Sb. daňová vstupní cena limitována 900.000,-Kč;
 - Problematika ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 438/2003 Sb. – přepracované znění příspěvku;
 - Podíly na zisku a ustanovení § 19 odst. 1 písm. zf) a zj) ZDP;
 - Vypořádání poskytované hlavním akcionářem ostatním akcionářům při přeměně akciové společnosti převodem jmění na hlavního akcionáře.
- 1.2. Zástupci KDP uplatnili požadavek na doplnění stanoviska MF k příspěvku č. 4 v části DPH ze zasedání konaného 19.5.2005 „Vazba daní a účetnictví na změny v oblasti DPH od 1.5.2004“, v části týkající se nároku na odpočet u systému reverse charge, a to z hlediska posuzování nároku na odpočet podle ZDP. Zástupce MF sdělil, že požadované stanovisko bude zapracováno do připravovaného novelizovaného znění pokynu D – 190.
- 1.3. Zástupci KDP uplatnili požadavek na upřesnění stanoviska odboru 18 k části č. 2 příspěvku „Vazba daní a účetnictví na změny v oblasti DPH od 1.5.2004“. Po vzájemném odsouhlasení stanovisko odboru 18 zní: Pokud dojde k vrácení platby, u níž ke dni jejího přijetí vznikla povinnost přiznat daň a zdanitelné plnění, na které byla tato platba přijata, se neuskutečnilo, je plátce, který přijal platbu, povinen podle § 42 odst. 3 ZDPH opravit základ daně. Ve vazbě na to je povinen vystavit daňový dobropis s náležitostmi uvedenými v § 43 ZDPH. Na základě tohoto dobropisu je plátce, který jej obdržel povinen provést podle § 77 odst. 1 ZDPH opravu odpočtu daně. Pokud by se zdanitelné plnění,

na které byla přijata platba, neuskutečnilo, nárok na odpočet daně plátcí podle § 73 odst. 9 ZDPH nevzniká a plátce by měl podat dodatečné daňové přiznání, pokud neprovedl opravu odpočtu daně výše uvedeným způsobem na základě přijatého daňového dobropisu.

- 1.4. K příspěvku č. 1 v části DPH ze zasedání konaného 19.5.2004 „Nemovitosti v EuDPH“ bylo dohodnuto doplnění sazeb daně k bytovému a nebytovému domu. Podle předběžného právního názoru MF se v případě darování nemovitosti jedná o zdanitelné plnění podle § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 ZDPH. Právní aspekty uvedeného problému budou vzhledem k nejednoznačnosti zákona znovu projednány a zdůvodnění a definitivní stanovisko budou uvedeny v zápise z příštího zasedání KV KDP. Snížená sazba daně i u příslušenství stavby se uplatní pouze v případě převodu stavby, u které se stanoví sazba daně podle § 48 odst. 1 ZDPH. Toto pravidlo neplatí pro aplikaci § 48 odst. 2 ZDPH, tj. sníženou sazbu daně nelze uplatnit u příslušenství stavby při dodání, opravách, rekonstrukcích a modernizacích bytových a rodinných domů a bytů.

K bodu 7. a) uvedeného příspěvku bylo dohodnuto dořešení problematiky technického zhodnocení nájemcem prostřednictvím samostatného jednání odboru 18 MF s předkladatelem za účasti odboru 29 MF.

Technické zhodnocení najaté nemovitosti se podle právního názoru MF za splnění zákonných podmínek považuje za zdanitelné plnění. Platí to v případě, že se jedná o nepeněžitě plnění, tj. technickým zhodnocením vlastně hradí nájemce pronajímateli nájemné, dále v případě, že za provedené technické hodnocení poskytuje pronajímatel nájemci úhradu v penězích a dále v případě, že jsou splněny podmínky podle § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH, tj. v souvislosti s ukončením nájmu by došlo ze strany nájemce k poskytnutí služby bez úplaty pro účely nesouvisející s jeho ekonomickou činností. Podrobnější zdůvodnění uvedeného právního názoru bude doplněno do příštího zápisu z jednání KV KDP.

- 1.5. Zástupci KDP sdělili nesouhlas se stanoviskem GŘC k otázce vymezení osoby plátce spotřební daně a plátce daně z vína. Uplatnili požadavek na konkretizaci stanoviska k příspěvku č. 1 v části Spotřební daně ze zasedání konaného 17.3.2004, a to v otázce naplnění definice pojmu plátce a vyskladnění a uvedli, že zástupce GŘC opakovaně potvrdil stanovisko, které nebylo podloženo právním rozbořem. Projednání nesouhlasného stanoviska KDP bylo po vzájemné dohodě stanoveno formou samostatného jednání odboru 11 Daní spravovaných celními orgány GŘC s předkladatelem.

Se stanovisky Ministerstva financí k dalším bodům programu projednaným dne 19.5.2004 vyslovili zástupci KDP souhlas.

2. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

Příspěvky neprojednané na KV 19.5.2004:

Daň z příjmů

1. Postoupení budoucích pohledávek formu tzv. bezregresního faktoringu

Předkládá: Ing. Jana Skálová, daňová poradkyně, číslo osvědčení 332

Předmětem tohoto příspěvku je posouzení možnosti postupovat pohledávky ještě nevzniklé vyplývající z budoucích práv a závazků smluvních stran. Z důvodu komplikovaného daňového posouzení postoupení s tzv. regresem (z hlediska zákona o daních z příjmů je regresní faktoring za určitých podmínek považován za zastřený stav formálně právní, kdy jde ve skutečnosti o poskytnutí půjčky) bude předmětem tohoto příspěvku postoupení pohledávek tzv. bez regresu, tzn. možnosti postupníka v případě nedobytnosti pohledávek požadovat jejich uhrazení na postupiteli.

1. Rozbor problému

1.1. Možnost tzv. bezregresního faktoringu budoucích pohledávek

České právní předpisy postoupení pohledávek ve formě tzv. bezregresního faktoringu (dále jen postoupení budoucí pohledávky) umožňují ve smyslu § 524 – 530 občanského zákoníku, jehož ustanovení řídí postoupení pohledávek i pro vztahy podléhající obchodnímu zákoníku.

Podmínkou samotného postoupení je dostatečná míra určení postupované budoucí pohledávky. Za budoucí pohledávku dostatečně určenou pro účely jejího postoupení je považována taková pohledávka, u které je jasně definován:

1. Druh plnění
2. Určení dlužníka
3. Právní titul pohledávky
4. Výše pohledávky

V případě, že budoucí pohledávka je dostatečně určena výše uvedeným způsobem a tudíž není vyloučeno její případné soudní ani exekuční vydobytí (je nesporné, jaká pohledávka co do právního důvodu jejího vzniku a co do osoby dlužníka je postupována), může být dle našeho názoru předmětem postoupení.

O správnosti daného závěru svědčí i skutečnost, že žádné speciální zákonné ustanovení (jako např. §§ 525, 604 nebo 844 občanského zákoníku) nevylučuje možnost postoupení budoucích pohledávek.

Výše uvedené názory byly i publikovány např. v článku Cese, neboli postoupení pohledávky, Jiří Janeba, server www.epravo.cz.

V praxi se vyskytují názory, že nelze postupovat budoucí pohledávky dosud nezaúčtované v účetnictví. Domníváme se, že tento výklad je nesprávný, neboť dle našeho názoru z účetních předpisů vyplývá povinnost zachytit postupovanou pohledávku ještě před okamžikem jejího postoupení v aktivech postupitele.. Tento názor opíráme o znění § 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ze kterého vyplývá, že *“účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasív.....”*

Pokud by postupovaná budoucí pohledávka nebyla zachycena v aktivech před jejím postoupením, nebylo by její pozdější zaúčtování (např. při splatnosti) do aktiv v souladu se zákonem o účetnictví, neboť v daném okamžiku tato pohledávka již nepatří postupiteli, nýbrž postupníkovi.

1.2. Návrh účetního zachycení postoupení budoucí pohledávky

1.2.1. Účtování u postupitele

Pro názornost vycházíme z následujícího zadání k pohledávce z titulu nájemní smlouvy:

Pohledávka z titulu nájmu na rok 2005	1.000
Úrok pro výpočet diskontu	6%
Diskont	56,6
Cena postoupení pohledávky v roce 2004	943,4

Používané účty vycházejí z účtové osnovy z Opatření MF, kterým se stanovila účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele.

U postupitele přichází v úvahu následující zaúčtování postoupení:

Účetní operace	Kč	Má dáti	Dal
Zaúčtování budoucí pohledávky v její nominální hodnotě v roce 2004	1.000	311	384
Zaúčtování nominální hodnoty budoucí pohledávky do nákladů v okamžiku postoupení v roce 2004	1.000	546	311
Zaúčtování výnosu z postoupení (výnos bude snížen o diskont připadající na zbývající dobu do lhůty splatnosti) v roce 2004	943,4	221 popř. 378	646
Rozpuštění časově rozlišeného výnosu v roce 2005 do výnosů běžného období	1.000	384	602

V případě pohledávky denominované v cizí měně nevzniká dle našeho názoru povinnost přecenit účet 384 – Výnosy příštích období kursem k rozvahovému dni.

Tento závěr vychází z §24 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dle kterého se přecenění k rozvahovému dni provádí u majetku a závazků, které jsou uvedeny v § 4 odst. 12 zákona č. 563/1991 Sb. (tj. pohledávky, závazky, podíly na obchodních společnostech, cenné papíry a deriváty, ceniny).

1.2.2. Dopady na postupitele z hlediska zákona o daních z příjmů

Postoupení budoucí pohledávky bude posuzováno podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, dle kterého bude daňově účinným výdajem nominální hodnota postupované pohledávky až do výše příjmu z postoupení, který bude zvýšen o částku diskontu připadající na dobu do lhůty splatnosti.

Dle výše uvedeného příkladu jsou daňové dopady na postupitele v roce postoupení následující:

Nominální hodnota pohledávky	1.000
Výnos z postoupení vč. diskontu	1.000 (943,4 + 56,6)
Daňový základ z operace postoupení	0

V praxi se objevily názory, že diskont, tzn. ztráta z postoupení pohledávky (v našem příkladu ve výši 56,6) by měl být časově rozlišen na dobu do splatnosti budoucí pohledávky. Dle našeho názoru nelze s takovým závěrem souhlasit. Domníváme se, že pro daňové posouzení diskontu je třeba vycházet ze znění § 24 odst. 2 písm. s) zákona o daních z příjmů, dle kterého lze příjmy z postoupení zvýšit *“diskont připadající na zbývající dobu do splatnosti”*. Toto ustanovení zákona o daních z příjmů tedy dle našeho názoru jasně předpokládá jednorázové daňové zohlednění vypočteného diskontu v období postoupení ještě nesplatné pohledávky.

Ohledně výše diskontu pak § 24 odst. 2 písm. s) pouze stroze stanoví, že se posuzuje podle úrokové sazby obvyklé při poskytování finančních prostředků s odpovídající dobou splatnosti. Bližší indikace chybí – například zda při poskytování úvěrů, půjček, depozit, zda při poskytování půjček bankou nebo nebankovní institucí, zda se bere v úvahu charakteristika příjemce financování apod. Obecně máme za to, že by ustanovení mělo zamezovat spekulaci, a proto by měla být komplexně vzata v úvahu úroková míra, jaká by byla použita v praxi, tj. při zohlednění zejména časové hodnoty peněz, kreditního profilu dlužníka, zajištění apod.

U postupování budoucích pohledávek, se domníváme, že při stanovení výše diskontu, o který lze zvýšit příjmy plynoucí z postoupení pohledávky pro účely zákona o daních z příjmů, by měla být zcela logicky použita úroková sazba, za kterou by se refinancoval dlužník z pohledávky, která je předmětem postoupení. Finanční ústav při stanovení ceny za pohledávku, ať již současnou nebo budoucí, kterou hodlá úplatně nabýt, vždy bude při stanovení výše diskontu brát v úvahu možnost splacení pohledávky dlužníkem (a tedy jeho kreditní profil) a nikoliv kreditní stav postupitele. Uzavíráme tedy, že při stanovení výše diskontu by měla být zohledněna zejména časová hodnota peněz, kreditní profil dlužníka postupované pohledávky a zajištění této pohledávky.

1.2.3. Účtování u postupníka

Pro znázornění účetního zachycení u postupníka vycházíme z výše uvedeného zadání:

Účetní operace	Kč	Má dáti	Dal
Pořízení budoucí pohledávky postoupením ve výši její pořizovací ceny v roce 2004	943,4	378	211,221,325
Úhrada pohledávky dlužníkem:			
- ve výši pořizovací ceny	943,4	221,211	378
- ve výši diskontu	56,6	221,211	668

V případě vzniku vedlejších pořizovacích nákladů spojených s postoupením pohledávky, budou tyto náklady zahrnuty do pořizovací ceny pohledávky.

Úhrady od dlužníka, které přesahují pořizovací hodnotu postoupené pohledávky budou vykázány jako finanční výnos postupníka.

1.2.4. Daňové dopady u postupníka

Příjmy plynoucí z platby pohledávky vedou u postupníka ke zdanitelným výnosům od okamžiku, kdy přesáhnou výši pořizovací ceny pořizované pohledávky.

2. Závěr

Postoupení budoucích pohledávek není dle našeho názoru v rozporu s platnými právními předpisy za předpokladu, že je předmětná budoucí pohledávka dostatečně určena. Z hlediska předmětu účetnictví vymezeného v § 2 zákona o účetnictví dojde k zachycení budoucí pohledávky do aktiv postupitele před jejím postoupením.

Daňová ztráta z postoupení pohledávky u postupitele ve výši diskontu připadajícího na dobu do splatnosti budoucí pohledávky je daňově účinnou jednorázově v roce postoupení, přičemž diskontem se rozumí částka, která byla vypočítána za pomoci úrokové sazby, která odpovídá úrokové sazbě, za kterou by se dlužník mohl na trhu refinancovat, tj. zejména při zohlednění doby splatnosti, kreditního profilu dlužníka a způsobu zajištění. Časově rozlišený výnos ve výši nominální hodnoty postupované budoucí pohledávky bude u postupitele zdaněn v následujících zdaňovacích obdobích, po která bude rozpouštěn do výnosů. V případě postupníka dochází ke zdanění částky, o kterou úhrady od dlužníka převyšují pořizovací cenu pohledávky nabyté postoupením.

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

Stanovisko MF

Ministerstvo financí souhlasí s názorem, že postoupení budoucích pohledávek, jsou-li nesporně právně i finančně definovány, je možné. K uvedenému příkladu budoucích pohledávek z nájemného, kde existuje dostatečná míra jistoty, že nájemní vztah je právně v pořádku a trvání nájemního vztahu není ohroženo jak ze stavebně-technického hlediska, tak např. nehrozí omezení práv z titulu jiných důvodů (např. konkurz), bylo shodnuto stanovisko, že v účetnictví postupitele je v případě postoupení budoucí pohledávky účtováno pouze o výnosu z tohoto postoupení na straně postupitele. Tento výnos lze časově rozlišit pouze v případě, že jsou splněna kritéria pro časové rozlišení podle zákona o účetnictví; v takovém případě se stejné časové rozlišení využívá i pro daňové účely. Z daňového hlediska je však nejvýznamnější skutečnost, že ve všech ustanoveních ZDP jsou vždy řešeny pouze pohledávky a jejich postoupení, nikoli však budoucí pohledávky a jejich postoupení. Z uvedeného důvodu proto nelze daňově s budoucími pohledávkami nakládat klasickým způsobem jako s pohledávkami existujícími, neboť jde právně o jinou kategorii.

Souhlasit dále nelze s filosofií obsaženou již v nadpisu příspěvku, že postoupení budoucích pohledávek je spojováno s jakýmsi bezregresním faktoringem. Faktoring je právně nekodifikovaný pojem s velmi obecnou podstatou plnění, a proto obecně nelze daňové řešení pohledávek s tímto názvem předjímat.

2. Uznatelnost ztráty z prodeje úvěrové pohledávky

Předkládají: Ing. Aleš Čechel, daňový poradce, č. osvědčení 2141
Ing. Jana Čížková, daňová poradkyně, č. osvědčení 3197

1. Popis problému

V tomto příspěvku se věnujeme otázce uplatnění ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) v případě realizace ztráty z prodeje úvěrové pohledávky nebo pohledávky z titulu půjčky (dále též jako „pohledávka“) při současné realizaci zdanitelných úrokových výnosů plynoucích z této pohledávky v tomtéž zdaňovacím období nebo v předchozích zdaňovacích obdobích u podnikatelského nebankovního subjektu vedoucího účetnictví podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví.

2. Právní rámec

ZDP v § 25 odst. 1 písm. z) stanoví, že za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat jmenovitou hodnotu pohledávky nebo pořizovací cenu postoupené pohledávky s výjimkou uvedenou v § 24.

ZDP přitom v § 24 odst. 2 písm. s) stanoví, že daňově uznatelným nákladem je u poplatníka, který vede účetnictví jmenovitá hodnota pohledávky při jejím

postoupení, a to do výše příjmu plynoucího z jejího postoupení, který lze dále zvýšit o vytvořenou opravnou položku nebo rezervu (její část) vytvořenou podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

ZDP dále v § 24 odst. 2 písm. zc) stanoví, že daňově uznatelným nákladem jsou výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejícími za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících.

3. Rozbor problematiky

V praxi často dochází k situaci, kdy pohledávky po splatnosti generují úrokové výnosy, které jsou v případě poplatníků vedoucích účetnictví plně zdanitelné, ať jsou dlužníkem zaplacený či nikoliv, čímž často dochází ke zdanění značných, někdy též nerealizovaných výnosů. Podnikatelské subjekty z těchto důvodů a rovněž z důvodu špatné vymahatelnosti takovýchto pohledávek mnohdy zvažují jejich postoupení, přičemž prodejní cena těchto pohledávek je zpravidla hluboko pod úrovní jejich nominální hodnoty, a tudíž je při jejich prodeji vytvořena ztráta.

V případě prodeje úvěrové pohledávky nebo pohledávky z titulu půjčky, k nimž nelze tvořit zákonné opravné položky, platí ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) ZDP, které v tomto případě stanoví, že daňově uznatelným nákladem je nominální hodnota pohledávky do výše příjmů z jejího prodeje. Část nominální hodnoty pohledávky, která převyšuje příjem z jejího prodeje (dále též jako „ztráta“) není obecně považována za daňově uznatelný náklad, ačkoliv výnosy z úroků (ať realizované nebo nerealizované) jsou plně zdanitelné.

V případě pohledávek platí, že (i) možným nákladem s pohledávkou souvisejícím je její nominální hodnota v případě postoupení nebo odpisu pohledávky, a (ii) možným výnosem je výnos z jejího postoupení, úrokový výnos nebo smluvní pokuta či sankce. Domníváme se, že veškeré výše popsané náklady a výnosy plynoucí v souvislosti s určitou pohledávkou spolu bezesporu přímo souvisí. Proto se také domníváme, že rovněž náklad ve výši nominální hodnoty pohledávky, který převyšuje její prodejní cenu, je nákladem přímo souvisejícím se zdanitelným úrokovým výnosem z dané pohledávky.

Ačkoliv z ustanovení § 25 odst. 1 písm. z) a § 24 odst. 2 písm. s) ZDP nepřímou vyplývá, že ztráta z prodeje pohledávky je daňově neúčinná, domníváme se, že je v tomto případě naplněna podstata ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, neboť, jak bylo uvedeno výše, nabíhající úrokové výnosy přímo souvisí se ztrátou z prodeje předmětné pohledávky. Proto se domníváme, že je možno v této situaci na daný rozdíl (ztrátu) aplikovat ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a ztrátu z prodeje pohledávky považovat za daňově účinný náklad do výše zdanitelných úrokových výnosů vykázaných v daném zdaňovacím období nebo obdobích předcházejících z téže pohledávky.

4. Závěr

Domníváme se, že část nominální hodnoty pohledávky převyšující prodejní cenu této pohledávky v případě jejího postoupení, která není obecně daňově uznatelná podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. z) a § 24 odst. 2 písm. s) ZDP, je nákladem přímo souvisejícím se zdanitelnými úrokovými výnosy plynoucími z této pohledávky v daném zdaňovacím období případně v obdobích předcházejících, a proto lze aplikovat ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, na základě kterého je možno tento rozdíl odečíst od základu daně až do výše souvisejících úrokových výnosů plynoucích poplatníkovi v daném zdaňovacím období nebo v obdobích předcházejících.

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

Stanovisko MF

Nelze souhlasit s navrhovaným rozbořem. Není zřejmé, z čeho lze dovodit uváděný názor, že „náklad ve výši nominální hodnoty pohledávky, který převyšuje její prodejní cenu, je nákladem přímo souvisejícím se zdanitelným úrokovým výnosem z dané pohledávky“. V dané souvislosti naopak přímo výslovně zákon o daních z příjmů stanoví jednoznačné řešení (§ 25 odst. 1 písm. z) a § 24 odst. 2 písm. s), že ztráta z prodeje pohledávky je obecně daňově neúčinná.

DPH

1. Uplatňování daně z přidané hodnoty u mezinárodní letecké dopravy

Předkládají: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, číslo osvědčení 3
Jan Horešovský, daňový poradce, číslo osvědčení 2787

K 1. 5. 2004 nabude účinnosti zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). S cílem sjednotit různé výklady, které se ještě před vyhlášením tohoto zákona začaly objevovat, předkládáme k projednání následující příspěvek, který se zabývá některými otázkami uplatňování daně z přidané hodnoty (dále též jen „daň“) v souvislosti s mezinárodní leteckou dopravou.

Úvod

Podle § 68 odst. 3 ZDPH je od daně osvobozeno s nárokem na odpočet daně dodání, úprava, oprava, údržba nebo nájem letadel užívaných leteckými společnostmi provozujícími mezinárodní dopravu za úplatu a dodání, nájem, oprava nebo údržba zařízení, které je na těchto letadlech instalováno nebo používáno. V souladu s § 68 odst. 4 ZDPH je od daně s nárokem na odpočet daně osvobozeno dodání paliva a potravin těmto letadlům a podle § 68 odst. 6 ZDPH také poskytnutí dalších služeb přímo souvisejících s těmito letadly nebo přímo souvisejících s přepravovaným nákladem. Na palubách letadel lze při splnění stanovených

podmínek prodávat na základě povolení celního úřadu zboží za ceny bez daně ve smyslu § 87 ZDPH.

Výkladové problémy vztahující se k uvedeným ustanovením podrobněji rozebíráme v následujícím textu.

1. Letecké společnosti provozující mezinárodní dopravu

Popis problému

V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie a na to navazujícími změnami v systému daně z přidané hodnoty **se lze setkat s názory, že za mezinárodní dopravu již nelze považovat dopravu mezi členskými státy Evropské unie** ale pouze dopravu mezi místem na území Evropského společenství a místem nacházejícím se mimo Evropské společenství. Vymezení mezinárodní dopravy má bezprostřední dopad na aplikaci výše zmiňovaných ustanovení ZDPH.

Návrh řešení

Domníváme se, že omezení pojmu mezinárodní dopravy pouze na dopravu mezi místem na území Evropského společenství a místem nacházejícím se mimo Evropské společenství nemá oporu v platných předpisech. Pro vymezení mezinárodní letecké dopravy lze obecně vyjít především ze zákona č. 49/1997 Sb., o civilním letectví (dále jen „ZoCL“), který v § 56 obchodní leteckou dopravu (dopravu osob, zvířat, zavazadel, věcí a pošty letadly) rozděluje podle rozsahu na vnitrostátní a mezinárodní. Z ustanovení § 24 odst. 1 písm. a) bodu 2 ZoCL vyplývá, že vnitrostátními lety nejsou lety, při nichž je překročena státní hranice České republiky. Potom je zřejmé, že **doprava zahrnující lety mezi různými členskými státy Evropské unie (při kterých samozřejmě dochází k překročení státní hranice České republiky) nemůže být považována za vnitrostátní dopravu, ale jedná se o dopravu mezinárodní.**

Navíc podle § 70 ZoCL je **provozování mezinárodní obchodní letecké dopravy podmíněno provozním oprávněním cizího státu, do kterého má být mezinárodní obchodní letecká doprava provozována.** Takové provozní oprávnění lze považovat za **rozhodnutí, kterým bude správce daně** ve smyslu § 28 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), **v daňovém řízení vázán.**

Stanovisko MF

Souhlas s navrženým řešením.

2. Současné provozování mezinárodní i vnitrostátní letecké dopravy

Popis problému

Výkladově může být sporné, **jak postupovat** při uplatňování výše zmiňovaných ustanovení ZDPH **v případech, kdy letecká společnost užívá letadla zároveň k provozování mezinárodní i vnitrostátní dopravy.**

Návrh řešení

Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně je vázáno k letadlům užívaným leteckými společnostmi provozujícími mezinárodní dopravu za úplatu. Není tedy podstatné, zda samotné letadlo bude v konkrétním případě použito k uskutečnění mezinárodního či vnitrostátního letu, ale **rozhodující je pouze skutečnost, že takové letadlo užívá letecká společnost, která provozuje mezinárodní dopravu.** Za leteckou společnost užívající letadlo lze přitom obecně považovat **provozovatele letadla zapsaného v leteckém rejstříku** v souladu s § 4 odst. 1 ZoCL.

Nezáleží na rozsahu, v jakém příslušná letecká společnost mezinárodní dopravu uskutečňuje, ale postačuje samotný fakt, že ji také uskutečňuje (srovnej čl. 15 odst. 6 Šesté směrnice Rady 77/388/EHS). Jedním z možných důkazních prostředků o faktickém provozování mezinárodní dopravy mohou být v případě, že se jedná o nepravděpodobnou obchodní leteckou dopravu, např. oznámení leteckého dopravce Ministerstvu dopravy a spojů o počtu vykonaných letů do zahraničí podle § 68 odst. 3 ZoCL.

Stanovisko MF

Souhlas s navrženým řešením.

3. Vykazování mezinárodní letecké dopravy v daňovém přiznání

Popis problému

Podle § 10 odst. 2 ZDPH je **místem plnění při poskytnutí přepravní služby (s výjimkou přepravy zboží mezi členskými státy Evropské unie) místo, kde se přeprava uskutečňuje. Stejný princip se uplatňuje u služeb přímo souvisejících s přepravní službou** ve smyslu § 10 odst. 4 písm. b) ZDPH. Místo plnění u mezinárodní letecké dopravy a s ní přímo souvisejících služeb se tak bude nacházet **na území různých států a je otázkou, jakým způsobem tyto služby vzhledem k jejich charakteru vykazovat v daňovém přiznání.** Sporné může být rovněž **vymezení služeb přímo souvisejících s mezinárodní leteckou dopravou.**

Návrh řešení

Přeprava zboží (s výjimkou přepravy zboží mezi členskými státy Evropské unie) bude od daně osvobozena s nárokem na odpočet daně při splnění podmínek podle § 69 ZDPH. Podobně bude od daně s nárokem na odpočet daně osvobozena přeprava osob, a to nejen mezi členskými státy a třetími zeměmi ale i mezi jednotlivými členskými státy (§ 70 ZDPH). Protože **daňová povinnost nebude v těchto případech způsobem vykazování uvedených služeb v daňovém přiznání obecně ovlivněna,** měl by být připuštěn jak postup, kdy celá úplata za takovou přepravu bude zahrnuta do ř. 440 (jako plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně), tak postup, kdy v ř. 440 bude uvedena pouze poměrná část týkající se části letu nad územím České republiky a zbylá část letu bude zahrnuta do ř. 510 (jako uskutečněné plnění s nárokem na odpočet daně s místem plnění mimo tuzemsko). Stejně by mělo být postupováno u služeb souvisejících s takovou přepravou, pokud budou osvobozeny od daně s nárokem na odpočet daně např. podle § 68 odst. 3 a 6 ZDPH.

Stanovisko MF

Souhlas s navrženým řešením, částka by měla být rozdělována do ř. 440 a 510, ale uvedení celé částky do ř. 440 by mělo být tolerováno.

4. Vymezení služeb přímo souvisejících s mezinárodní přepravou osob

Popis problému

Vymezení služeb přímo souvisejících s mezinárodní přepravou osob je **významné především z hlediska určení místa plnění, kterým je ve smyslu § 10 odst. 4 písm. b) ZDPH místo, kde je taková služba uskutečňována**. V dosavadní úpravě obsažené v § 47 odst. 4 písm. b) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, jsou za služby související s mezinárodní přepravou osob považovány např. také **stravovací služby**. Toto pojetí však úplně neodpovídá vymezení v Šesté směrnici Rady.

Návrh řešení

Podle čl. 9 odst. 2 písm. c) Šesté směrnice Rady jsou za vedlejší přepravní služby považovány nakládka, vykládka, manipulace a podobné služby. Stravovací služby případně poskytované během mezinárodní letecké přepravy osob tomuto vymezení neodpovídají a nemusí ani nutně s přepravní službou přímo souviset ve smyslu § 10 odst. 4 písm. b) ZDPH. Pokud by místo plnění mělo být stanoveno odlišně od způsobu upraveného v Šesté směrnici Rady, mohlo by pak podle okolností docházet v rámci Evropské unie k dvojímu nebo žádnému zdanění uskutečňovaných plnění.

Stravovací služby poskytované v mezinárodní letecké přepravě osob nelze obecně považovat za služby přímo související s touto přepravní službou a místo plnění tedy bude určeno jako místo, kde má osoba poskytující službu sídlo.

Stanovisko MF

Souhlas s navrženým řešením.

5. Uplatňování daně u plnění, která jsou obecně osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně

Popis problému

Plátce má při splnění stanovených podmínek nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění (§ 72 odst. 1 a násl. ZDPH). Podle § 2 odst. 3 ZDPH nejsou plnění osvobozená od daně zdanitelnými plněními, tj. pokud by u takových plnění byla chybně přiznána daň, neměl by jejich příjemce obecně nárok na odpočet této daně.

U některých výše zmiňovaných plnění souvisejících s mezinárodní leteckou dopravou nemusí být při jejich uskutečňování zřejmé, zda se jich osvobození od daně s nárokem na odpočet daně bude skutečně týkat (to samozřejmě neplatí např. u plnění, která mají atest pro způsobilost leteckého provozu a jejich účel je tak nesporný). Pokud plátce při uskutečnění takového plnění

přízná daň, je otázkou, zda nebude ze strany správce daně zpochybňován nárok příjemce na odpočet daně – např. pokud bude příznána daň při dodání zařízení, které bude následně používáno na letadle užívaném leteckou společností provozující mezinárodní dopravu. Naopak **v případě, že plátce uskutečňující takové plnění uplatní u něj osvobození od daně s nárokem na odpočet daně a stanovené podmínky následně splněny nebudou** (např. zařízení určené k použití na letadle užívaném leteckou společností provozující mezinárodní dopravu bude nakonec používáno k jiným účelům), **je otázkou, zda bude nutné provádět opravu sazby daně a výše daně** podle § 49 odst. 1 ZDPH.

Návrh řešení

Rozhodující pro uplatňování daně je obecně stav ke dni uskutečnění plnění nebo ke dni přijetí platby, pokud k tomu dojde před uskutečněním vlastního plnění (dále jen „příslušný okamžik“) – viz § 21 odst. 1 ZDPH a § 63 odst. 2 ZDPH.

Pokud tedy k příslušnému okamžiku příjemce (letecká společnost uskutečňující mezinárodní dopravu) nedoloží plátcí uskutečňujícímu plnění, že podmínky pro uplatnění osvobození od daně s nárokem na odpočet daně budou splněny, vznikne mu obecně povinnost přiznat daň na výstupu z takového plnění a příjemce bude mít nárok na odpočet této daně při respektování obecných podmínek. **O zdanitelné plnění se by se nejednalo a příjemce by neměl nárok na odpočet daně pouze v případě, že k příslušnému okamžiku bude splnění podmínek pro uplatnění osvobození od daně s nárokem na odpočet daně plátcí uskutečňujícímu plnění příjemcem doloženo a ten přesto chybně přizná daň z takto prokazatelně osvobozeného uskutečňovaného plnění.**

Oprava sazby daně a výše daně podle § 49 odst. 1 ZDPH nebude prováděna z důvodů, které nastanou až po příslušnému okamžiku.

Stanovisko MF:

V zásadě souhlas s navrženým řešením, nárok na odpočet daně by měl být v daňovém řízení přiznán, pokud byla prokazatelně poskytovatelem plnění, na které se vztahuje osvobození od daně, daň na výstupu v dobré víře přiznána.

6. Služby přímo související s letadly a přepravovaným nákladem, zařízení používané na letadlech

Popis problému

Příslušná ustanovení ZDPH blíže nedefinují, co se rozumí službami přímo souvisejícími s letadly a přepravovaným nákladem podle § 68 odst. 6 ZDPH ani co je považováno za zařízení používaná na letadlech v souladu § 68 odst. 3 písm. b) ZDPH.

Návrh řešení

Souvislost služeb s letadly nebo přepravovaným nákladem bude zpravidla **technická, ale z osvobození od daně s nárokem na odpočet daně nelze bez**

dalšího vylučovat ani služby, jejichž souvislost s letadly či přepravovaným nákladem by spočívala na jiném, např. obchodním základě. Rovněž okruh zařízení používaných na letadlech může být velice široký a nelze jej dopředu omezovat (může se jednat prakticky o jakákoli zařízení určená leteckou společností k použití na letadlech, pokud toto není vyloučeno příslušnými předpisy).

V souladu s návrhem řešení k části 5. *Uplatňování daně u plnění, která jsou obecně osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně*, bude **souvislost s letadly nebo přepravovaným nákladem či použitím zařízení na letadlech pro účely uplatnění osvobození od daně s nárokem na odpočet daně dokládat plátcům uskutečňujícími plnění příjemce** (letecká společnost uskutečňující mezinárodní dopravu). **Pokud příjemce souvislost služeb s letadly nebo přepravovaným nákladem či použitím zařízení na letadlech plátcům uskutečňujícím plnění nedoloží, bude se obecně jednat o zdanitelné plnění s povinností přiznat daň na výstupu na straně jedné a možností uplatnit nárok na odpočet daně na straně druhé.**

Stanovisko MF

V zásadě souhlas s navrženým řešením, nelze však souhlasit s příliš širokým chápáním souvislosti s letadly či přepravovaným nákladem na „obchodním základě“.

7. Prodej zboží za ceny bez daně

Popis problému

Prodej zboží za ceny bez daně na palubách letadel byl umožněn podle dosavadní úpravy při splnění stanovených podmínek na základě povolení vydaného Ministerstvem financí v souladu s § 45b zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. **Vzhledem k tomu, že ZDPH nabytí platnosti 23. 4. 2004 a účinnosti nabude 1. 5. 2004, nebude prakticky možné získat od celního úřadu nové povolení k prodeji zboží za ceny bez daně podle § 87 odst. 1 ZDPH tak, aby v této činnosti mohlo být bez přerušení pokračováno.** Zákon neobsahuje přechodná ustanovení, která by tuto situaci upravovala.

Návrh řešení

Návrhy na vydání povolení k prodeji zboží za ceny bez daně podané před nabytím účinnosti ZDPH nebudou považovány za nepřípustné podání ve smyslu § 27 odst. 1 písm. h) ZSDP.

Do doby nabytí platnosti povolení k prodeji zboží za ceny bez daně lze postupovat **propuštěním zboží určeného k prodeji na palubách letadel do režimu vývozu s tím, že případný zpětný dovoz neprodaného zboží by měl být osvobozen od daně podle § 71 odst. 3 ZDPH.**

Stanovisko MF

Po 1. 5. 2004 je již navrhované řešení bezpředmětné. Vydávání povolení k prodeji za ceny bez daně je v kompetenci celní správy.

8. Prokazování zahrnutí služeb přímo vázaných na dovoz včetně přepravy zboží při dovozu dle § 69 ZDPH do základu daně při dovozu zboží

Popis problému

Dle ustanovení § 69 ZDPH jsou služby přímo vázané na dovoz, včetně přepravy zboží při dovozu, osvobozeny od daně s nárokem na odpočet daně, pokud jsou náklady na tyto služby zahrnuty do základu daně dle § 38 ZDPH. Z uvedeného je patrné, že je zahrnutí takových služeb včetně přepravy do základu daně nutné prokazovat. Přepravní letecká společnost však nemůže toto zahrnutí provést, ta pouze poskytuje službu, kterou do základu daně případně zahrnuje jiný subjekt. V takovém případě je na přepravní letecké společnosti, aby požadovala potvrzení o zahrnutí přepravní služby od svých obchodních partnerů, což by bylo obtížné, popř. nemožné.

Návrh řešení

Z celních předpisů vyplývá, že přepravní služba má být zahrnuta do celní hodnoty zboží. V takovém případě, pokud to celní předpisy předepisují, může přepravní letecká společnost považovat tyto služby za osvobozené i bez součinnosti s jinými osobami, tj. bez prokazování zahrnutí přepravní služby do základu daně u zboží dle § 38 ZDPH.

Stanovisko MF

S navrženým řešením nelze souhlasit, je nutno řešit formou dokazování v daňovém řízení a zjištění faktického stavu.

Závěr

Závěry z projednání příspěvku doporučujeme vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Souhlas se zveřejněním shora uvedených stanovisek MF.

2. Uplatňování zvláštního režimu u cestovních kanceláří, cestovních agentur a dalších subjektů podle § 89 zákona o dani z přidané hodnoty

Předkládá: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3
v úzké spolupráci se Sekcí DPH Odborného kolegia

Úvod

V novém zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) je v § 89 upraven zvláštní režim pro cestovní služby. Výklad tohoto ustanovení může být podle našeho názoru v praxi nejednoznačný a s cílem těmto nejednoznačnostem předejít překládáme k projednání následující příspěvek.

Popis problémů a návrh řešení

Vymezení pojmu „cestovní služba“

V § 89 odst. 1 a 2 ZDPH je stanoveno, za jakých okolností respektive které subjekty musí zvláštní režim pro cestovní službu použít. Subjekt, který bude tento režim používat, musí splnit všechny podmínky, které ZDPH v uvedených ustanoveních stanoví, tj. musí být poskytovatelem cestovní služby zákazníkovi a tuto službu poskytovat vlastním jménem. Poskytovatel cestovní služby pro zákazníka jednotlivé služby cestovního ruchu musí nakupovat a poskytovat mu jejich kombinaci, zákazník tuto službu spotřebovává.

Návrh řešení

Ačkoliv občanský zákoník nezná pojem nákup a prodej služeb, je tento pojem použit, obdobně jako je tento pojem použit v zákoně č. 159/1999 Sb., o některých podmínkách podnikání v oblasti cestovního ruchu. Ačkoliv tedy obecně nelze nakoupit a prodat službu, navrhuje aby pod pojmem prodej a nákup služeb bylo pro účely ZDPH zahrnuto i poskytnutí služby.

Vymezení pojmu „zákazník“

Zvláštní režim pro cestovní službu lze použít pouze při jejím poskytnutí zákazníkovi, kterým je osoba, která tuto službu spotřebovuje. V praxi přitom může být sporné určit, zda nakupující osoba, v případě, že se jedná o podnikatele, použije tuto službu pro vlastní spotřebu (např. školení svých zaměstnanců či poskytnutí rekreace ze sociálního fondu, popř. ze zisku), a nebo zda tato služba slouží k dalšímu poskytnutí, respektive prodeji ve smyslu ZDPH, ať již v rámci podnikatelské činnosti, nebo svým zaměstnancům. Zákon neumožňuje poskytovateli cestovní služby jakýmkoliv způsobem zjistit, zda osoba, které je služba poskytována, použije cestovní službu pro vlastní spotřebu či ji bude dále poskytovat respektive ve smyslu ZDPH prodávat.

Návrh řešení

Pokud není smluvně ujednáno, že cestovní služba bude spotřebována jinou osobou, než které tuto službu poskytuje respektive ve smyslu ZDPH prodává sám poskytovatel cestovní služby, nelze zpochybňovat, když poskytovatel bude postupovat podle zvláštního režimu. V případě, že služba bude poskytnuta osobě, která je podnikatelem, nelze zpochybňovat běžné uplatňování daně (např. stanovení základu daně podle § 36 ZDPH a možnost uplatnit nárok na odpočet daně podle § 72 a násl. ZDPH atd.).

Vymezení pojmu „služby cestovního ruchu“

Problém v praxi může působit, které činnosti lze zahrnout mezi služby cestovního ruchu. Poznámka pod čarou, přes svoji nezávaznost, odkazuje na zákony, které službu cestovního ruchu nedefinují. Pouze z § 1 zákona č. 159/1999 Sb., o některých podmínkách podnikání v cestovním ruchu, vyplývá, že takovou službou je vždy doprava a ubytování. Které další služby jsou pro účely ZDPH považovány za služby cestovního ruchu však není jednoznačné.

Naopak zákon č. 469/2000 Sb., který definuje obsah činností cestovní agentury a kanceláře, v poznámce pod čarou uveden není, ačkoliv služby cestovního ruchu poměrně přesně definuje:

„Nabízení, prodej a zprostředkování prodeje jednotlivých služeb cestovního ruchu a organizování, nabízení, prodej a zprostředkování prodeje kombinací jednotlivých služeb cestovního ruchu. Jednotlivými službami cestovního ruchu se rozumí zejména zabezpečení dopravy, ubytování, stravování, průvodcovských služeb, prodeje a rezervace letenek, prodeje a rezervace železničních a autobusových jízdenek včetně místenek, prodeje a rezervace lodních lístků včetně kajut, zprostředkování víz, nabídky a prodeje balneologických služeb za účelem relaxace a rekondice, nabídky a prodeje sportovních aktivit za účelem relaxace a rekondice - například jízda na koni, půjčování kol a dalších sportovních potřeb, pobyt ve fit-centrech, zprostředkování a zajištění účasti na sportovních a společenských akcích a zprostředkování prodeje dalších služeb spojených s rekreací, odpočinkem a služebním, obchodním jednáním. V rámci této živnosti lze prodávat věci související s cestovním ruchem, zejména vstupenky, mapy, plány, jízdní řády, tištěné průvodce a upomínkové předměty.“

Návrh řešení

Jednoznačně je službou cestovního ruchu pouze osobní doprava* a ubytování. Pokud zahrne poskytovatel cestovní služby mezi služby cestovního ruchu i další služby, navrhuje, aby byly za službu cestovního ruchu považovány, pokud je takto poskytovatel cestovní služby označí. Zvláštní režim platný pro cestovní službu tak poskytovatel cestovní služby použije pouze u služeb, které si sám vymezil jako služby cestovního ruchu.

*Ze zákona č. 159/1999 Sb., o některých podmínkách podnikání v cestovním ruchu, lze dovodit, že touto dopravou byla myšlena pouze doprava osobní a plátcí, kteří poskytují respektive nakupují a prodávají ve smyslu ZDPH nákladní dopravu, nejsou povinni zvláštní režim použít.

Poskytování jiných služeb, než jsou služby cestovního ruchu, společně s cestovní službou

Při poskytování cestovní služby může celková úplata zahrnovat i částky, kterých se uplatnění zvláštního režimu netýká, např. poskytnutí vlastních služeb nebo služeb, které nejsou službami cestovního ruchu. V praxi potom mohou vznikat problémy např. při stanovení přírážky, která je základem daně u cestovní služby, při stanovení okamžiku, kdy vzniká povinnost přiznat daň, při stanovení místa plnění, apod.

Návrh řešení

Jestliže poskytovatel cestovní služby přijímá úplatu za jednu kompletní službu – zájezd, která obsahuje jednotlivé služby, z nichž některé jsou nakoupenou službou cestovního ruchu, některé službou cestovního ruchu poskytovanou z vlastních kapacit, a dále služby, které nejsou službou cestovního ruchu (lhostejno, zda nakoupané či z vlastních kapacit), bude obecně povinen vyčlenit služby, které nejsou službou cestovního ruchu, a dále služby cestovního ruchu, poskytované z vlastních kapacit. Služby cestovního ruchu poskytované z vlastních kapacit odečte

jejich poskytovatel ve výši ceny obvyklé, ve smyslu § 89 odst. 11 ZDPH (jedná se o cenu zjištěnou podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku), služby, které nejsou službami cestovního ruchu a jsou mu poskytnuty respektive je ve smyslu ZDPH nakoupil, odečte ve výši, kterou za tyto služby zaplatil, nebo má zaplatit. Zbylá částka úplaty je celkovou částkou, která má být zákazníkem zaplacená ve smyslu § 89 odst. 3 ZDPH, ze které se vychází při stanovení přírážky.

Pro výpočet daně bude nutno v některých případech provést kalkulaci ceny jednotlivých nakoupených služeb. Příslušná částka se vypočítá jako podíl mezi částkou, která má být zaplacená jednotlivým poskytovatelům služeb, a očekávaným počtem klientů. Zákon nedefinuje, jak naložit se souvisejícími výdaji. Z těchto důvodů nelze pozastavovat postup, kdy do ceny za nakoupené služby cestovního ruchu budou zahrnuty i související výdaje.

Při stanovení přírážky je nutné vycházet z dikce uvedené v § 89 odst. 3 ZDPH, tj. spojení „zaplacená zákazníkem“. Z těchto důvodů musí plátce provádět výpočet podle toho, kdo je ve smluvních vztazích zákazníkem (viz část Vymezení pojmu „zákazník“), tj. bude vycházet z konkrétního smluvního vztahu. V některých případech tak může být zákazníkem jednotlivá osoba, v jiných případech to může být několik účastníků společně - např. pokud cestovní agentura organizuje na zakázku zájezd, který ovšem není zájezdem ve smyslu zákona č. 159/1999 Sb., o některých podmínkách podnikání v cestovním ruchu.

Jestliže plátce provede výše uvedené rozdělení celkové úplaty od zákazníka, musí s jednotlivými částkami zacházet podle jejich konkrétního charakteru. U cestovní služby je dnem, kdy vzniká povinnost přiznat daň, den, kdy je zákazníkovi poskytnuta poslední služba cestovního ruchu zahrnutá do cestovní služby ve smyslu § 89 odst. 5 ZDPH. U ostatních služeb je nutno vycházet z obecných ustanovení týkajících se poskytování služeb. Obdobně se postupuje při určení místa plnění, tj. podle § 9 ZDPH u cestovní služby a podle obecných ustanovení v ostatních případech.

Zprostředkování, zajištění prodeje cestovních služeb

Prodej cestovních služeb zákazníkům v praxi často zajišťují tzv. provizní prodejci, kteří nemohou uplatnit zvláštní režim pro cestovní službu podle § 89 ZDPH, protože v rámci této činnosti vystupují jménem a na účet jiné osoby – cestovní kanceláře, která služby cestovního ruchu kompletuje. Prakticky se jedná o uzavření smlouvy o cestovní službě se zákazníkem jménem a na účet cestovní kanceláře (mandátní smlouva). V některých případech se jedná o smlouvu zprostředkovatelskou, kdy by smluvní strana klienta pouze zajistila. Otázkou je, jak postupovat při uplatňování daně u služeb poskytovaných provizním prodejcem cestovní kanceláři.

Návrh řešení

V případě, že je služba cestovní kanceláři poskytována provizním prodejcem na základě smlouvy o zprostředkování nejedná se o službu cestovního ruchu, to znamená, že nevstupuje do výpočtu základu daně u cestovní služby (tj. nesnižuje přírážku poskytovatele cestovní služby - § 89 odst. 3 ZDPH) a není u ní obecně vyloučen nárok na odpočet daně - § 89 odst. 8 ZDPH, a místo zdanitelného plnění je podle místa, kde je zprostředkovatelská činnost prováděna. Na rozdíl od toho, pokud

je tato služba poskytována proviznímu prodejci na základě mandátní smlouvy, tedy jeho jménem a na jeho účet, řídí se místo plnění podle § 10 odst. 12 písm. c) ZDPH s tím, že se v případě splnění podmínek použije § 10 odst. 13 ZDPH a místo plnění se přesune do státu, ve kterém je cestovní kancelář registrována k dani, tak aby byla splněna podmínka dle § 89 odst. 4

Uplatnění „reverse charge“ u služeb cestovního ruchu

V případě některých služeb poskytovaných osobami registrovanými k dani v jiných členských státech nebo zahraničními osobami se uplatňuje tzv. systém reverse charge, kdy daň přiznává a platí osoba, které je služba poskytnuta – viz zejména § 15 ZDPH. V případě služeb cestovního ruchu by toto mohlo přicházet v úvahu např. u průvodcovských služeb, které by zřejmě bylo možné zahrnout mezi jiné služby podobné službám poradenským a poskytování informací ve smyslu § 10 odst. 6 písm. c) ZDPH, nebo u nájmu movitých věcí jiných než dopravních prostředků (§ 10 odst. 6 písm. f) ZDPH).

Může být sporné, zda v případě služeb cestovního ruchu je poskytovatel cestovní služby skutečně povinen systém reverse charge uplatnit, zejména u služeb od zahraničních osob, s ohledem na skutečnost, že tyto služby jsou fakticky poskytovány zákazníkům a poskytovatel cestovní služby nemá nárok na odpočet daně u nakoupených služeb cestovního ruchu (§ 89 odst. 8 ZDPH).

Návrh řešení

Služby cestovního ruchu jsou poskytovány zákazníkovi, pro kterého je poskytovatel cestovní služby pouze nakupuje. Systém reverse charge se u služeb cestovního ruchu neuplatní.

Nárok na odpočet daně u „reverse charge“ služeb od zahraničních osob

Podle § 24 odst. 1 ZDPH vzniká povinnost přiznat daň při poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku zahraniční osobou ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni zaplacení. Nárok na odpočet daně se v souladu s § 73 odst. 8 ZDPH prokazuje daňovým dokladem, který musí podle § 32 odst. 1 písm. f) ZDPH obsahovat údaj o datu uskutečnění služby.

Pokud vznikne povinnost přiznat daň ke dni zaplacení, před uskutečněním služby, je otázkou, zda doklad s údajem o dni zaplacení je dostatečným důkazním prostředkem k prokázání nároku na odpočet daně.

Návrh řešení

Nárok na odpočet lze podle § 73 odst. 8 ZDPH uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém plátcí vznikla povinnost přiznat daň. Pokud daňový doklad neobsahuje všechny náležitosti stanovené zákonem, lze nárok na odpočet v souladu s § 73 odst. 12 ZDPH prokázat v rámci důkazního řízení. Uskutečnění služby není podmínkou nároku na odpočet daně ve smyslu § 73 odst. 8 ZDPH, samozřejmě za předpokladu, že se služba uskuteční následovně, a proto by uplatnění nároku na odpočet daně na základě dokladu vystaveného zahraniční

osobou po zaplacení (před uskutečněním služby) nemělo být zpochybňováno a měl by být připuštěn stejný postup jako u služby, kterou poskytuje osoba registrovaná k dani v jiném členském státě.

Výpočet přírážky v případě, že jsou jednotlivé služby cestovního ruchu poskytnuty částečně ve třetí zemi a částečně na území Evropského společenství

Pokud jsou jednotlivé služby cestovního ruchu poskytnuty částečně ve třetí zemi a částečně na území Evropského společenství, je cestovní služba osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně v poměru odpovídajícím poskytnutým službám ve třetí zemi a na území Evropského společenství. Výpočet přírážky tak může působit problémy zejména v případech, kdy jedna cestovní služba má místo plnění jak ve třetí zemi tak na území Evropského společenství. Toto se týká zejména přepravních služeb.

Návrh řešení

V případě cestovní služby, která má místo plnění jak ve třetí zemi tak na území Evropského společenství je nutné cenu za tuto službu rozdělit v odpovídajícím poměru – např. u přepravních služeb tak bude cena rozdělena v souladu s § 10 odst. 2 ZDPH podle území, na kterých se přeprava uskutečňuje (podkladem může být kalkulace založená na kilometrické vzdálenosti) U letecké přepravy se jeví jako nejvhodnější kritérium pro určení poměru vzdálenost do destinace přímo vzdušnou čarou, neboť jednotlivé lety do stejné destinace mohou vést různými cestami a poměr vzdáleností může značně kolísat, skutečná trasa je často v praxi pro poskytovatele cestovní služby nezjistitelná. Celková přírážka pak bude rozdělena podle poměru součtu nákupních cen za cestovní služby s místem plnění na území Evropského společenství a součtu nákupních cen za cestovní služby s místem plnění ve třetí zemi. Od daně bude osvobozena s nárokem na odpočet daně část celkové přírážky odpovídající poměrně cestovním službám s místem plnění ve třetí zemi.

Příklad: Pobytový zájezd do Tuniska.

Kalkulace: Letenka tam i zpět 10.000,- Kč, ubytování a stravování v Tunisku 10.000,- Kč, marže 5.000,-Kč, cena celkem 25.000,Kč, 80% celkové délky letu se uskuteční nad územím ES, zbytek nad mořem a třetími zeměmi,

Výpočet ZD: Cena služeb poskytnutých na území ES 8,000,-Kč, tj. 40% z ceny nakoupených služeb. Základ daně činí 40 % z přírážky CK, tedy 5.000 x0,4 = 2000,- Základ daně je 2000,-Kč (včetně daně)

Závěr

Závěry z projednání příspěvku doporučujeme vhodným způsobem publikovat a v následující novele jednoznačně aplikovat přímo do zákona

Stanovisko MF

V zásadě souhlas s navrhovaným řešením. MF upozorňuje, že definice cestovní služby vychází ze zákona č. 159/1999 Sb., s tím, že samostatnou službou cestovního ruchu je doprava osob a ubytování, ostatní služby jsou službami cestovního ruchu

pouze v případě, že jsou poskytovány v kombinaci se službou ubytování nebo dopravy osob.

Na základě diskuse s předkladateli materiálu vznikla informace MF zveřejněná na internetu MF: „Informace k uplatňování DPH u služeb cestovního ruchu podle zákona o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb.“, která je závazným výkladem MF k problematice uplatňování DPH u cestovních služeb.

Spotřební daň

1. Hodnota vrácené daně z protopených minerálních olejů

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

1. Popis problému

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 479/2003 Sb. (dále jen „ZSpD“) umožňuje v ustanovení § 56 uplatnění nároku na vrácení spotřební daně osobám užívajícím minerální oleje pro výrobu tepla (dále jen „oprávněným osobám“) . V období počátku roku 2004, disponovaly oprávněné osoby minerálními oleji, které byly zdaněny podle zákona platného do konce roku 2003 (dále jen „dosavadní předpis“). Tyto minerální oleje byly zdaněny sazbou daně, která odpovídala výši 8.150 Kč za 1000 litrů oleje (§22 dosavadního předpisu) .

Ustanovení § 56 odst. 4 ZSpD deklaruje konkrétní výši vrácené daně, která je vyjádřena částkou 9 290 Kč za 1000 litrů. Přechodná ustanovení ZSpD neřeší případ protopení oleje, který byl zdaněn podle dosavadního předpisu, tedy sazbou daně ve výši 8 150 Kč/1000 l.

Ustanovení § 56 odst. 4 ZSpD neukládá snížit sazbu daně, či daň o 660 Kč / 1000 l.

ZSpD tedy jednoznačně stanovuje výši daně, v číselném vyjádření, která se bude vracet oprávněným osobám.

K předložení tohoto příspěvku vede fakt, že správci této daně, celní úřady, požadují po oprávněných osobách krátit nárokovanou daň, která byla zatížena spotřební daní podle dosavadního předpisu, o 660,- Kč / 1000 litrů. Podle názoru předkladatele jde o konání správce daně bez právního nároku.

2. Právní rámec

§ 56 odst. 1 ZSpD :

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

§56 odst. 4 ZSpD :

Daň se vrací ve výši 9 290 Kč/1000 litrů, tj. ve výši daně, která byla zahrnuta do ceny nakoupených topných olejů, snížené o 660 Kč/1000 litrů.

§ 14 (7) ZSpD :

Nárok na vrácení daně může plátce uplatnit pouze do výše skutečně zaplacené daně vypočtené sazbou daně platnou v den dovozu nebo v den uvedení vybraného výrobku do volného daňového oběhu.

Vyhláška č. 413/2003 Sb. § 1 :

Nárok na vrácení spotřební daně (dále jen "daň") zaplacené v cenách minerálních olejů uvedených v § 45 odst. 1 písm. b) zákona (dále jen "topné oleje") se uplatňuje v daňovém přiznání (§ 56 odst. 8 zákona) částkou vypočtenou vynásobením sazby daně snížené o 660,- Kč/1000 l množstvím topných olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla za zdaňovací období (§ 17 zákona) v 1000 litrech, přičemž toto množství se zaokrouhluje na tři desetinná místa.

Z pokynu k vyplňování formuláře přiznání

Ve sl. 5 se uvádí sazba spotřební daně topného oleje platná v den uvedení do volného daňového oběhu, snížená o 660,- Kč/ 1000 l.

3. Rozbor problematiky

Oprávněné osoby pořídily minerální oleje v roce 2003 (tehdy ještě uhlovodíková paliva a maziva) za ceny včetně spotřební daně, tj. oleje zatížené sazbou daně 8 150 Kč/1000 l.

Tyto oleje neprotopily v roce 2003 a část zásob jim zůstala k 31.12.2003. Přejícná ustanovení (§ 140) ZSpD neupřesňují v tomto případě žádný postup. Tyto oleje označuje ZSpD § 140 v odstavci 12 jako vybrané výrobky vyrobené před datem účinnosti tohoto zákona (ZSpD), které byly zdaněny podle dosavadního předpisu. ZSpD nikde o těchto olejích nehovoří, jako o výrobcích, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v souladu se ZSpD.

Ustanovení § 56 odst. 4 ZSpD deklaruje hodnotu vrácené daně. Číselně. Není zde uvedeno, že tato částka se netýká oleje, který byl zdaněn podle dosavadních předpisů. Podle tohoto ustanovení má oprávněná osoba nárok na vrácení daně ve výši 9 290 Kč/1000 litrů.

Názor předkladatele příspěvku je ale jednotný s názorem zákonodárce, že nelze vracet více, než bylo zaplaceno.

Při určitém pohledu na ustanovení § 56 odst. 4 lze dojít k závěru, že tento odstavec není možné aplikovat na oleje zdaněné v roce 2003 podle dosavadního předpisu, neboť daň ve výši 9 290 Kč/1000 litrů nebyla zahrnuta do ceny těchto olejů. Pak nelze ani tento nárok snižovat o 660 Kč / 1000 litrů.

Ustanovení § 14 odst. 7 je poplatný pro vybrané výrobky, pro minerální oleje, které

- i) byly dovezeny, nebo

- ii) byly uvedeny do volného daňového oběhu, což neplatí pro oleje zdaněné v roce 2003. Tyto oleje nebyly uvedeny do volného daňového oběhu, ale byly již zdaněny podle dosavadního předpisu.

Při tomto rozboru dané problematiky, lze jednoznačně dovodit fakt, že oprávněná osoba není podle ZSpD povinna snížit výši nárokované daně o 660 Kč / 1000 litrů, pokud protopila oleje zdaněné podle dosavadního předpisu. Ustanovení § 56 odst. 4 a § 14 odst. 7 lze aplikovat jen na vybrané výrobky zdaněné podle ZSpD.

Komentář k vyhlášce a k daňovému přiznání – 22 552 vzor č. 1, k tabulce pro výpočet na straně druhé přiznání :

Bude-li sazba uvedená ve sloupci 5 tabulky sazbou, dle dosavadního předpisu, pak není tato sazba v rozporu s § 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb., kterou se stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla. Uvedené ustanovení § 1 vyhlášky nestanovuje výši sazby daně. Tu stanovuje pro deklarovaný olej dosavadní předpis. Vzhledem k tomu, že jde o olej, který byl zdaněn podle dosavadního předpisu, obsahuje výši spotřební daně vypočtenou podle dříve platné sazby daně. Hodnota uvedená ve sloupci č. 5 v tabulce pro výpočet neodpovídá sice pokynu k vyplňování formuláře přiznání, ale odpovídá ZSpD.

4. Závěr

- 1) Vyhláška č. 413/2003 Sb., nemůže omezovat práva a povinnosti stanovené ZSpD.
- 2) S ohledem na ustanovení § 14 odst. 7 ZSpD je možno souhlasit se závěrem, že nelze vrátit více, než bylo zaplaceno. Nepoužije se deklarovaná výše spotřební daně, která je uvedena v ustanovení § 56 odst. 4, tj. výše 9 290 Kč / 1000 l, ale jen výše spotřební daně, která byla zaplacena, tj. 8.150 Kč / 1000 litrů.
- 3) Ustanovení § 14 odst. 7 ZSpD a stejně tak pokyny k vyplňování formuláře přiznání jsou poplatné pouze tehdy, pokud jde o olej uvolněný do volného daňového oběhu v souladu s ustanovením § 9 ZSpD. Jde tedy o olej „zdaněný“ po 1.1.2004 za použití sazby daně použité po tomto datu.
- 4) Oprávněná osoba má nárok na vrácení daně ve výši 8.150 Kč / 1000 litrů bez povinnosti snížit nárok o 660 Kč/1000 litrů.

5. Návrh opatření

Výsledky projednání vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GŘC

Správci daně obdrželi v únoru 2004 následující pokyn k vrácení daně z minerálních olejů spotřebovaných pro topení:

1. Subjektům, které nakoupily, vyrobily nebo dovezly minerální oleje pro výrobu tepla za cenu obsahující spotřební daň a které je spotřebovaly podle podmínek uvedených v § 12c zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, vznikl nárok na vrácení daně v roce 2003. Podle § 140

odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, platného od 1.1.2004, uvedené subjekty tento nárok uplatňují ve lhůtách stanovených v § 12c odst. 5 zákona č. 587/1992 Sb. u finančních úřadů.

2. Subjektům, které nakoupily, vyrobily nebo dovezly minerální oleje pro výrobu tepla (viz § 56 zákona 353/2003) za cenu obsahující spotřební daň ve výši stanovené do 31.12.2003 a které je spotřebovaly nebo spotřebují po 1.1.2004, vzniká nárok na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Podle § 56 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daní, se u těchto minerálních olejů daň vrací ve výši daně, která byla zahrnuta do ceny nakoupených minerálních olejů, snížené o 660 Kč/1000 litrů. To znamená, že v těchto případech se vrací daň 7 490 Kč/1000 litrů (8150 – 660). Nárok na vrácení daně se uplatňuje u celních úřadů.
3. Subjektům, které nakoupily, vyrobily nebo dovezly minerální oleje pro výrobu tepla (viz § 56 zákona č. 353/2003) za cenu obsahující spotřební daň ve výši stanovené od 1.1.2004, vzniká nárok na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Podle § 56 odst. 4 se u těchto minerálních olejů daň vrací ve výši daně, která byla zahrnuta do ceny nakoupených minerálních olejů, snížené o 660,- Kč/1000 litrů. To znamená, že v těchto případech se vrací daň 9290 Kč/1000 litrů (9950 – 660). Nárok na vrácení daně se uplatňuje u celních úřadů.

GŘC na tomto postupu trvá. Právě proto, že pro případ ad 2) není uplatněno žádné přechodné ustanovení, platí zásada snížení vrácené daně o 660 Kč/1000 l od 1.1.2004 pro všechny minerální oleje, u nichž vznikl nárok na vrácení daně po tomto datu, bez ohledu na to, zda zaplacená daň činila 8150 nebo 9950 Kč/1000 l.

Daň z příjmů

1. Technické zhodnocení na nemovité kulturní památce – praktická aplikace ustanovení § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů podle právní úpravy účinné od 1. 1. 2004

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

I. Popis problému

Tento příspěvek se zabývá problematikou praktického uplatňování ustanovení § 29 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP) – podle právní úpravy účinné od 1. 1. 2004. Citované ustanovení ZDP bylo změněno s účinností od 1. 1. 2004, a to dvěma změnami. Dále citujeme znění bodu 206 zákona č. 438/2003 Sb., který provedl novelu uvedeného ustanovení:

„206. V § 29 odst. 3 větě první se slova "uvedeno do užívání podle zvláštního předpisu20)" nahrazují slovy "dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání" a na konci se doplňují slova " ; přitom

poplatník, který samostatně eviduje a odpisuje technické zhodnocení hmotného majetku podle § 26 odst. 3 písm. a) nebo výdaje vymezené v § 26 odst. 3 písm. c) zvyšuje o každé další technické zhodnocení dokončené na původním majetku vstupní cenu a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu již evidovaného jiného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání“.

Problém, který má řešit tento příspěvek, je obsažen v podtržené části výše uvedeného textu novely ZDP. Předmětná část novely ZDP je sporně publikována v různých úplných zněních ZDP – dále uvádíme alespoň 2 příklady, přitom rozhodující je text uvedený v úplném znění ZDP publikovaném ve Sbírce zákonů pod č. 90/2004 Sb.

Stávající znění citovaného ustanovení z ASPI:

„Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu (dále jen "zvýšená vstupní cena") a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu (dále jen "zvýšená zůstatková cena") příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání; přitom poplatník, který samostatně eviduje a odpisuje technické zhodnocení hmotného majetku podle § 26 odst. 3 písm. a) nebo výdaje vymezené v § 26 odst. 3 písm. c) zvyšuje o každé další technické zhodnocení dokončené na původním majetku vstupní cenu a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu již evidovaného jiného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání. Ustanovení předchozí věty se nepoužije u technického zhodnocení v případech uvedených v odstavcích 1, 4 a 6 a u technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce odpisovaného podle § 30 odst. 8 nebo u technického zhodnocení provedeného na hmotném majetku vyloučeném z odpisování.“

Stávající znění citovaného ustanovení ze zákona č. 90/2004 Sb. (tj. úplné znění ZDP) a ÚZ - Sagit:

„Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu (dále jen "zvýšená vstupní cena") a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu (dále jen "zvýšená zůstatková cena") příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání. Ustanovení předchozí věty se nepoužije u technického zhodnocení v případech uvedených v odstavcích 1, 4 a 6 a u technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce odpisovaného podle § 30 odst. 8 nebo u technického zhodnocení provedeného na hmotném majetku vyloučeném z odpisování; přitom poplatník, který samostatně eviduje a odpisuje technické zhodnocení hmotného majetku podle § 26 odst. 3 písm. a) nebo výdaje vymezené v § 26 odst. 3 písm. c) zvyšuje o každé další technické zhodnocení dokončené na původním majetku vstupní cenu a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu již evidovaného jiného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání.“

Dále již budu pracovat s textem ustanovení § 29 odst. 3 ZDP podle znění uveřejněného ve Sbírce zákonů. Z tohoto znění vyplývá, že se úprava doplněná na závěr druhé věty § 29 odst. 3 ZDP vztahuje i na technická zhodnocení provedená na nemovité kulturní památce a odpisovaná podle § 30 odst. 8 ZDP. Zákon však již

neřeší techniku sloučení více technických zhodnocení provedených na jedné nemovité kulturní památce v několika letech do jednoho hmotného majetku.

II. Rozbor problému

S účinností od 1. 1. 2004 je poplatník daně z příjmů povinen v souladu s doplněním druhé věty v § 29 odst. 3 ZDP postupovat u technického zhodnocení hmotného majetku evidovaného a odpisovaného podle § 26 odst. 3 písm. a) nebo u výdajů vymezených v § 26 odst. 3 písm. c) ZDP obdobně jako u každého jiného hmotného majetku v případě provedení technických zhodnocení. Tzn. že bude-li např. na najatém hmotném majetku provedeno první technické zhodnocení, pak vznikne za podmínek uvedených v § 26 odst. 3 písm. a) a § 28 odst. 3 ZDP samostatně odpisovaný hmotný majetek – tj. uvedené technické zhodnocení. Budou-li pak v dalších letech prováděna další technická zhodnocení na uvedeného najatém hmotném majetku, bude toto každé další dokončené technické zhodnocení zvyšovat vstupní cenu, resp. zůstatkovou cenu již evidovaného hmotného majetku – tj. první technické zhodnocení.

Dle našeho názoru však zákon neřeší uvedenou problematiku u technických zhodnocení:

1. provedených na nemovité kulturní památce do konce roku 2003
2. prováděných na nemovité kulturní památce od 1. 1. 2004.

Do konce roku 2003 bylo každé dokončené technické zhodnocení na nemovité kulturní památce evidováno a odpisováno samostatně ve smyslu ustanovení § 26 odst. 3 písm. a) a § 30 odst. 8 a 10 ZDP. K jedné nemovité kulturní památce např. existovalo 5 samostatně evidovaných a samostatně odpisovaných technických zhodnocení – tj. různá technická zhodnocení dokončená postupně např. v letech 1998 až 2003. Dle našeho názoru ve smyslu § 26 odst. 3 písm. a) a § 30 odst. 8 a 10 ZDP a čl. II bod 1 první věta zákona č. 438/2003 Sb. budou i nadále tato technická zhodnocení odpisována samostatně a nedojde k jejich sloučení v jeden hmotný majetek. Sloučení těchto technických zhodnocení do jednoho hmotného majetku není ani možné z důvodu, že ZDP neřeší, jak by se tento majetek odpisoval.

Pro zdaňovací období započatá v roce 2004 by pak platila nová úprava a technická zhodnocení na jedné nemovité kulturní památce by tvořila jeden hmotný majetek – každé další technické zhodnocení téže nemovité kulturní památky by zvyšovalo vstupní, resp. zůstatkovou cenu prvního technického zhodnocení dokončeného ve zdaňovacím období započatém v roce 2004. Tzn. že pokud bude provedeno technické zhodnocení nemovité kulturní památky v roce 2004 a pak bude další technické zhodnocení této nemovité kulturní památky provedeno v roce 2018, pak toto další technické zhodnocení bude odepsáno do nákladů jednorázově. Tento závěr vyplývá z novelizace § 29 odst. 3 ZDP a pevného patnáctiletého odpisu technického zhodnocení nemovitých kulturních památek.

III. Závěr

Z důvodu sjednocení praktické aplikace novelizovaného ustanovení § 29 odst. 3 ZDP doporučujeme pro technická zhodnocení dokončená na nemovitých kulturních památkách do konce zdaňovacích období započatých v roce 2004 a létech

předcházejících, potvrdit závěr, že každé dokončené technické zhodnocení na nemovité kulturní památce je samostatně odpisováno.

Tento postup bude odpovídat postupu uplatňovanému za období před rokem 2004 i právní úpravě navrhované ve vládním návrhu novely ZDP, u kterého je navrhována účinnost od 1. 1. 2005. Dále uvádíme výňatek z vládního návrhu novely ZDP – tj. bod 60.:

V § 29 se na konci odstavce 3 doplňuje věta: „Povinnost zvýšit vstupní cenu samostatně evidovaného a odpisovaného technického zhodnocení o každé další technické zhodnocení dokončené na původním majetku se nevztahuje na technické zhodnocení provedené na nemovité kulturní památce, které se odpisuje podle § 30 odst. 8 vždy samostatně.“

IV. Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výklad k popsané problematice, jak je uvedeno výše v části *III. Závěr*, zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko MF

Souhlas se závěrem předkladatele. MF konstatuje, že technické zhodnocení v roce 2004 pokračuje ve stejném režimu jako v roce 2003.

2. Uplatňování osvobození od daně z příjmů právnických osob u příjmů z loterií a jiných podobných her

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

Cílem je přispět ke sjednocení výkladu v případě uplatňování osvobození od daně z příjmů právnických osob u příjmů z loterií a jiných podobných her.

1. Právní vymezení

Za příjmy z loterií a jiných podobných her, které jsou osvobozené od daně z příjmů právnických osob podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, se považují příjmy plynoucí z činností specifikovaných v povolení k jejich provozování vydaném příslušným orgánem. Otázkou je, zda těmito příjmy jsou příjmy provozovatele tvořené pouze všemi **vsazenými částkami** ze všech jím provozovaných her podle ustanovení § 2 a § 50 odst. 3 zákona o loteriích a jiných podobných hrách, které podléhají vyúčtování v účetním období, anebo zda

těmito příjmy jsou příjmy provozovatele tvořené uvedenými vsazenými částkami a **snížené** o vyplacené výhry sázejícím hráčům, správní poplatky, místní poplatky, a náklady státního dozoru.

Do 27.12.1998 platilo znění ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, podle kterého od daně z příjmů právnických osob byl osvobozen výtěžek provozovatelů loterií a jiných podobných her povolovaných podle zákona o loteriích a jiných podobných hrách, který je určen ve výši alespoň 90 % na veřejně prospěšné účely. V pokynu Ministerstva financí č. D-132 k tomu byl podán výklad, že výtěžkem se rozumí příjmy z loterií a jiných podobných her **snížené** o vyplacené výhry sázejícím, o zaplacený správní poplatek, a o vlastní náklady provozovatele vynaložené na provozování loterií a jiných podobných her.

Od 28.12.1998 nabyl účinnosti zák. č. 333/1998 Sb., který změnil text ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů tak, že od daně z příjmů právnických osob jsou nově osvobozeny příjmy z loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle ustanovení § 4 odst. 2 zákona o loteriích a jiných podobných hrách.

2. Shrnutí

S ohledem na změnu provedenou zák. č. 333/1998 Sb. je předkladatel názoru, že současné znění § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů osvobozuje od daně z příjmů právnických osob již jen příjmy z loterií a jiných podobných her s odkazem na ustanovení § 4 odst. 2 zákona o loteriích a jiných podobných hrách. S odkazem na ustanovení § 4 odst. 2 uvedeného zákona je proto třeba těmito příjmy rozumět příjmy provozovatele tvořené všemi **vsazenými částkami** ze všech jím provozovaných her podle ustanovení § 2 a § 50 odst. 3 zákona o loteriích a jiných podobných hrách, které podléhají vyúčtování v účetním období, **snížené** o vyplacené výhry sázejícím hráčům, správní poplatky, místní poplatky, a náklady státního dozoru, a nikoliv také o vlastní náklady provozovatele vynaložené na provozování loterií a jiných podobných her, jako tomu bylo do 27.12.1998.

Oporou pro výše uvedené tvrzení je právě ustanovení § 4 odst. 2 zákona o loteriích a jiných podobných hrách, kde se uvádí, že *"odvod částí výtěžku v určené výši na veřejně prospěšné účely splňuje podmínku stanovenou zvláštním předpisem"*. Zvláštním předpisem je zde míněno ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. Jestliže tedy část výtěžku splňuje podmínku stanovenou ustanovením § 19 odst. 1 písm. g), a jestliže část výtěžku se podle ustanovení § 4 odst. 2 zákona o loteriích a jiných podobných hrách rozumí příjmem provozovatele, tvořený všemi vsazenými částkami ze všech jím provozovaných her podle ustanovení § 2 a § 50 odst. 3 uvedeného zákona, které podléhají vyúčtování v účetním období, snížený o výhry vyplacené sázejícím hráčům, správní poplatky, místní poplatky, a náklady státního dozoru, potom od daně z příjmů právnických osob jsou osvobozeny příjmy z loterií a jiných podobných her snížené o vyplacené

výhry sázejícím hráčům, správní poplatky, místní poplatky, a náklady státního dozoru.

3. Návrh řešení

Předkladatel doporučuje po projednání na Koordinačním výboru vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

V případě příjmů z loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů, se podle § 19 odst. 1 písm. g) jedná o příjmy osvobozené od daně a tudíž je nutné uplatnit postup dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP.

3. Daňový režim snížení základního kapitálu s výplatou společníkovi do zahraničí¹ a stanovení nabývací ceny u zahraničního společníka nebo českého společníka

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

I. Úvod

Obchodní zákoník („ObchZ“) v ustanovení § 146 a 147 umožňuje společnosti s ručením omezeným snížit stanoveným způsobem základní kapitál se současnou výplatou částky odpovídající snížení základního kapitálu společníkům například z důvodu přebytku vlastního kapitálu společnosti. Obdobně upravuje ObchZ v ustanoveních § 211 až 216b snížení základního kapitálu u akciové společnosti.

Přestože zákon o daních z příjmů („ZDP“) upravuje některé daňové aspekty snížení základního kapitálu, není tato úprava komplexní, a to zejména pro případy snížení základního kapitálu s výplatou společníkovi, který není českým daňovým rezidentem.

II: Daňový režim snížení základního kapitálu s výplatou společníkovi do zahraničí² a stanovení nabývací ceny u zahraničního společníka

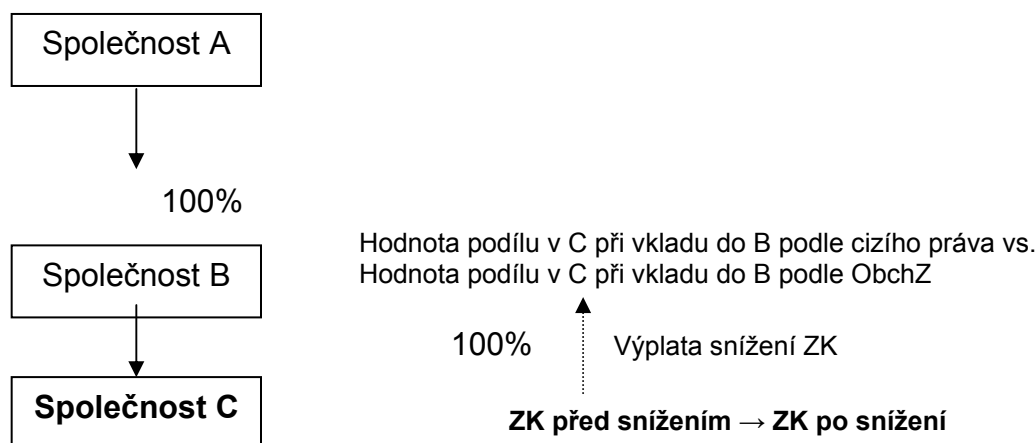
II.1 Popis problematiky

¹ Tento materiál navazuje na příspěvky Ing. Jiřího Hlaváče Zdanění výplaty zahraničnímu subjektu při snížení základního kapitálu projednávané na Koordinačním výboru KDP ČR č. 1/2001, 2/2002 a 3/2002 a dále na komplexní materiál Ing. Jiřího Hlaváče a Ing. Jiřího Nesrovnala Zdanění výplaty při snížení základního kapitálu uveřejněný v Bulletinu KDP ČR č. 1/2003. Jeho cílem je však komplexní řešení problému zejména s ohledem na novelu ZDP č. 438/2003 účinnou od 1. ledna 2004.

² Tento materiál navazuje na příspěvky Ing. Jiřího Hlaváče Zdanění výplaty zahraničnímu subjektu při snížení základního kapitálu projednávané na Koordinačním výboru KDP ČR č. 1/2001, 2/2002 a 3/2002 a dále na komplexní materiál Ing. Jiřího Hlaváče a Ing. Jiřího Nesrovnala Zdanění výplaty při snížení základního kapitálu uveřejněný v Bulletinu KDP ČR č. 1/2003. Jeho cílem je však komplexní řešení problému zejména s ohledem na novelu ZDP č. 438/2003 účinnou od 1. ledna 2004.

Společnost C, která je českým daňovým rezidentem, je plně vlastněna Společností B. Ke zobrazení problematiky a s cílem vyloučit aplikaci jednotlivých smluv o zamezení dvojího zdanění, předpokládáme, že Společnost B je daňovým rezidentem ve státě, který tvoří Evropský hospodářský prostor (z důvodu aplikace § 38e ZDP) a se kterým Česká republika neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Společnost B je plně vlastněna společností A, která je buď zahraničním subjektem nebo českým daňovým rezidentem (není to však pro náš příspěvek důležité)

Společnost C snižuje svůj základní kapitál. Základní kapitál je tvořen pouze vklady a nikdy nebyl zvyšován ze zisku. Snížení základního kapitálu vyplatí Společnost C Společnosti B jako svému společníkovi. Podíl ve Společnosti C nabyla Společnost B vkladem od Společnosti A.



II.2 Legislativní rámec

ZDP v § 22 odst. 1 písm. g) bod 10 stanoví, že za příjmy ze zdrojů na území České republiky se u poplatníků uvedených v § 17 odst. 4 ZDP považují příjmy plynoucí společníkovi obchodní společnosti v souvislosti se snížením základního kapitálu.

Podle § 23 odst. 10 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak, anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.

ZDP nestanoví pro Společnost B zvláštní režim pro určení daňové nabývací ceny podílu ve Společnosti C. Pro určení nabývací ceny podílu nelze podle našeho názoru použít ustanovení § 24 odst. 7 ZDP, neboť toto ustanovení dle gramatického výkladu upravuje pouze určení nabývací ceny u vkladatele, tedy v našem případě u Společnosti A

Jsme toho názoru, že ačkoliv Společnost B není účetní jednotkou ve smyslu § 1 odst. 2 ZoÚ a nevede české účetnictví, vychází se pro určení nabývací ceny Společnosti B ve společnosti C pro účely zdanění v České republice z ceny určené českým znalcem.

V souladu s účetními předpisy se podle § 23 odst. 4 písm. h) a § 24 odst. 7 poslední věta ZDP do základu daně nezahrnuje částka vyplacená společníkovi obchodní

společnosti z titulu účasti v obchodní společnosti při snížení základního kapitálu, která snižuje nabývací cenu podílu, neboť tato částka není součástí hospodářského výsledku.

Podle § 36 odst. 1 písm. b) bod 3 ZDP zvláštní sazba daně z příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky pro poplatníky uvedené v § 17 odst. 4 ZDP činí 15% z příjmů společníka při snížení základního kapitálu nejvýše do částky, o kterou byl zvýšen vklad společníka nebo jmenovitá hodnota akcie při zvýšení základního kapitálu, byl-li zdrojem tohoto zvýšení zisk společnosti nebo fond vytvořený ze zisku

Podle § 38e odst. 2 písm. b) ZDP k zajištění daně ze zdanitelných příjmů poplatníků podle § 17, z nichž není daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, je plátce daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka povinen srazit zajištění daně poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 4, který není daňovým rezidentem členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor, ve výši 10% z příjmů ze zdrojů na území České republiky (§ 22).

II.3 Daňový režim

Novelou ZDP č. 438/2003 Sb. je příjem plynoucí společníkovi obchodní společnosti v souvislosti se snížením základního kapitálu vymezen v § 22 odst. 1 písm. g) bod 10 ZDP jako samostatný druh příjmu odlišný od příjmu z držby kapitálového majetku podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP. Proto tento příjem dále nemůže být podřazen pod režim příjmů z držby kapitálového majetku a nepodléhá srážkové dani podle § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP.³

Jsme toho názoru, že částka ze snížení základního kapitálu je příjmem plynoucím společníkovi v souvislosti se snížením základního kapitálu, tento příjem má podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 10 ZDP svůj zdroj na území České republiky, a proto zde podléhá zdanění. V tomto ustanovení však již není jednoznačně řečeno, zda je zdrojem příjmů v České republice celková částka plynoucí společníkovi v souvislosti se snížením základního kapitálu nebo pouze rozdíl mezi touto celkovou částkou a nabývací cenou podílu v české společnosti.

Pokud v minulosti nedošlo ke zvýšení základního kapitálu ze zisku, nepodléhá částka vyplacená společníkovi při snížení základního kapitálu srážkové dani podle § 36 odst. 1 písm. b) bod 3 ZDP.

Protože příjem ze snížení základního kapitálu je příjmem ze zdrojů na území České republiky a nepodléhá zvláštní sazbě daně vybírané srážkou, je tento příjem součástí obecného základu daně, který po snížení o nabývací cenu podílu podléhá obecné sazbě daně z příjmů právnických osob

Ze znění ZDP však není zřejmé, jak určit nabývací cenu tohoto podílu. Domníváme se, že pro účely ZDP nelze použít ocenění podle jiných, než českých právních předpisů. Proto nelze použít ocenění podle účetnictví Společnosti B ale měla by být použita analogie, jako kdyby Společnost B byla českým daňovým rezidentem. Nabývací cena podílu ve Společnosti C by proto u Společnosti B pro účely ZDP měla být určena znalcem ke dni vkladu podílu do Společnosti B. Pokud cena podílu

³ Novelou ZDP č. 438/2000 Sb. tak přestalo být aktuální stanovisko ministerstva financí uvedené v Zápisu z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR ze dne 24.4.2002, podle kterého částka snížení základního kapitálu, který nebyl zvýšen z vlastních zdrojů, má charakter příjmu spadajícího do vymezení příjmů v § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP, tj. výnosu z držby kapitálového majetku.

vkládáno do Společnosti B nebyla určena již při vkladu, musí být pro účely ZDP tato cena znaleckým posudkem určena zpětně ke dni vkladu jako cena, jakou by byl tento podíl oceněn, kdyby Společnost B byla českou společností.

To znamená, že základem daně z příjmu ze snížení základního kapitálu bude rozdíl mezi (a) částku snížení základního kapitálu vyplacenou Společností B a (b) cenou podílu určenou znalcem ke dni vkladu podílu ve Společnosti C do Společnosti B. Společnost B je povinna prokázat posudkem znalce cenu, jaký podíl měl podle ObchZ ke dni vkladu.

Protože u příjmu vyplaceného Společností C není daň vybírána srážkou, je Společnost C při výplatě, připsání nebo poukázání částky povinna srazit podle § 38e odst. 2 písm. b) ZDP 10% zajištění daně. I pro účely zajištění daně se bude vycházet z rozdílu mezi (a) částku snížení základního kapitálu vyplacenou Společností B a (b) nabývací cenou podílu Společnosti B ve Společnosti C (přestože tento závěr nelze ze ZDP jednoznačně dovodit, vycházíme z projednávání euronovely ZDP na podzim 2003, kde tento názor byl zástupci MF vysloven s tím, že dojde k jeho potvrzení v pokynu řady „D“). Toto zajištění daně si Společnost B může započíst na svoji daňovou povinnost, pokud po skončení zdaňovacího období podá v České republice své daňové přiznání.

III. Daňový režim snížení základního kapitálu s výplatou českému společníkovi a stanovení nabývací ceny u českého společníka

Jedná se o shodnou situaci, která byla popsána v části II. výše, s výjimkou toho, že Společnost B je daňovým rezidentem v České republice.

Co se týče legislativního rámce, tak opět můžeme využít legislativní rámec uvedený výše v části II., s výjimkou aplikace následujících ustanovení ZDP: § 22 odst. 1 písm. g) bod 10, § 38e, a § 36 odst. 1, který bude nahrazen § 36 odst. 2.

Z hlediska daňového režimu se domníváme, že:

- Pokud v minulosti nedošlo ke zvýšení základního kapitálu ze zisku, nepodléhá částka vyplacená společníkovi při snížení základního kapitálu srážkové dani podle § 36 odst. 2 písm. a) bod 9 ZDP.
- Protože příjem ze snížení základního kapitálu nepodléhá zvláštní sazbě daně vybírané srážkou, je tento příjem součástí obecného základu daně, který po snížení o nabývací cenu podílu podléhá obecné sazbě daně z příjmů právnických osob.
- Ze znění ZDP však není zřejmé, jak určit nabývací cenu tohoto podílu. Domníváme se, že nabývací cena podílu ve Společnosti C by proto u Společnosti B pro účely ZDP měla představovat hodnotu určenou znalcem pro účely vkladu Společnosti C do Společnosti B, která zároveň představuje účetní pořizovací cenu zachycenou v účetnictví Společnosti B.
- To znamená, že základem daně z příjmu ze snížení základního kapitálu bude rozdíl mezi (a) částku snížení základního kapitálu vyplacenou Společností B a

(b) hodnotou podílu určenou znalcem pro účely vkladu Společnosti C do Společnosti B.

IV. Návrh řešení

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výklad k popsané problematice, jak je uvedena v částech II. a III tohoto materiálu, vhodným způsobem publikovat, popřípadě zpracovat do pokynu řady „D“.

Stanovisko MF

MF konstatuje, že v uvedeném příspěvku byla identifikována zobecněná varianta konkrétní daňové kauzy, která je v současné době řešena odbory 49 a 54 Ministerstva financí. V souladu s dříve přijatými dohodami pravidel vzájemné spolupráce v koordinačním výboru příspěvek nelze projednat.

DPH

1. Některé další praktické problémy při uplatňování DPH od 1.5.2004

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc., daňová poradkyně, č. osvědčení 294
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

Tento příspěvek navazuje na příspěvek „Vazba daní a účetnictví na změny v oblasti DPH od 1.5.2004“ projednávaný na Koordinačním výboru konaném dne 19.5.2004. V rámci tohoto příspěvku bychom se chtěli zabývat dalšími praktickými otázkami, které v souvislosti s novým zákonem č. 235/2004 Sb., o DPH (dále je „EZDPH“) v praxi nastávají.

Chtěli bychom opětovně zdůraznit, že našim cílem není upozorňovat na to, co se v EZDPH „nepovedlo“, ale získat stanovisko MF ČR k některým sporným otázkám, u nichž se v současné době objevují v praxi různé výklady. Jde nám o to, aby plátcí měli informaci, jaký výklad v těchto věcech bude uplatňovat MF ČR a minimalizovaly se tak potencionální problémy v rámci následných daňových řízení a usnadnil se tím plátcům náběh na nový systém DPH. S tím souvisí i to, že jednotlivé problémové okruhy jsou popsány relativně stručně bez dlouhých právních analýz se záměrem vysvětlit podstatu problému.

1. Chybné uplatnění sazby 22% u zdanitelných plnění uskutečněných od 1.5.2004

Po 1.5.2004 může v praxi zpočátku docházet u některých subjektů (zvláště pak u velkých plátců daně vystavujících velké množství daňových dokladů) k tomu, že budou chybně uplatňovat u zdanitelných plnění sazbu 22% místo sazby 19%, respektive v některých hraničních případech může být sporné, zda je použití 22% sazby DPH správné (příkladem může být problematika dodávek plynu a elektřiny, kdy je v praxi v některých případech uplatňována v souladu s doporučením MF ČR

sazba 22%, přičemž však někdy je na daňových dokladech uvedeno jako datum uskutečnění zdanitelného plnění datum po 30.4.2004). Po vyměření daně bylo by velmi obtížné z hlediska EZDPH opravit uplatněnou sazbu 22% na sazbu 19%. Vzniká pak otázka, zda plátce, který bude mít na vstupu takový daňový doklad, může na základě něj uplatnit nárok na odpočet DPH. I když může být částečně sporné, zda má takový daňový doklad náležitosti dle § 28 odst. 2 písm. k) a l) EZDPH, přikláněli bychom se pro uznání takového nároku na odpočet DPH na vstupu.

Závěr k části 1. Chybné uplatnění sazby 22% u zdanitelných plnění uskutečněných od 1.5.2004

1) Když dojde k chybnému uplatnění 22% sazby DPH u zdanitelných plnění uskutečněných od 1.5.2004 a nedojde k opravě účetním stornem do doby vyměření daně (§ 49 odst. 2 EZDPH), příjemce takového zdanitelného plnění má nárok na odpočet DPH na vstupu.

2) Variantně by bylo možné uvažovat o řešení této situace prostřednictvím přezkumu daňových rozhodnutí (§ 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“)), případně prominutím daně z důvodu nesrovnalosti v uplatňování daňových zákonů (§ 55a ZSDP).

Stanovisko MF

Plátce má nárok na odpočet daně za splnění obecných zákonných podmínek i v případě chybného uplatnění sazby daně ve výši 22 %.

Postup podle bodu 2) (přezkum rozhodnutí nebo prominutí daně) nepřichází ve vazbě na výše uvedené stanovisko v úvahu.

2. Odvod DPH z titulu používání automobilů zaměstnanci k soukromým účelům (§ 6 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“)).

Na Koordinačním výboru konaném dne 25.2.2004 byl mimo jiné projednáván příspěvek od *Mgr. Edity Ševcovicové a Ing. Tomáše Plešingra, Stanovení základu daně při soukromém použití vozidla s nárokem na odpočet daně*. Stanovisko MF ČR k této problematice je následující (viz. zápis z jednání Koordinačního výboru konaného dne 25.2.2004):

„Stanovisko MF

Odbor 18 souhlasí s návrhem, aby v případě použití motorového vozidla, u kterého byl uplatněn nárok na odpočet daně, pro účely nesouvisející s podnikáním (využití pro soukromé účely zaměstnancem, kterému je vozidlo v majetku firem poskytováno k užívání – osoby s příjmy ze závislé činnosti, popř. osoby pobírající funkční požitky) byl základ daně stanoven podle skutečného použití vozidla ve vazbě na počet ujetých km. Výjimkou jsou však případy, kdy je vozidlo zapůjčeno zaměstnanci pro konkrétní účel a na určené období (dovolená, na stavbu apod.), kdy je třeba vycházet z ceny ve vztahu ke konkrétnímu časovému období.“

Výše uvedený závěr však vycházel ze ZDPH platného do 30.4.2004. Domníváme se, že na základě § 13 odst. 4 písm. a) EZDPH a § 13 odst. 5 EZDPH ve spojení s § 36

odst. 6 písm. b) EZDPH (z hlediska základu daně) je možné dovodit, že výše uvedený závěr bude v platnosti od 1.5.2004. Za určitou změnu je možné považovat to, že základním řešením by v souladu s § 72 odst. 5 EZDPH měl být postup, kdy v těchto případech bude poměrně krácen nárok na odpočet DPH na vstupu (samozřejmě pouze u motorového vozidla a ne například u následných oprav tohoto motorového vozidla). Pokud bude zřejmé, že motorové vozidlo, u něž je nárok na odpočet DPH na vstupu, bude v souladu s § 6 odst. 6 ZDP poskytnuto bezplatně zaměstnanci, bude možné stanovit vhodný poměr, v němž bude nárok na odpočet DPH na vstupu pokrácen (například v poměru pracovních dnů vůči všem dnům roku). V tomto případě by již nedocházelo k následnému dodanění na výstupu. Teprve v případě, kdy plátce toto základní řešení nezvolí nebo zvolit nemůže (například auto je přiděleno zaměstnanci k použití dle § 6 odst. 6 ZDP až po té, co byl odpočet uplatněn v plné výši) by došlo k dodanění na výstupu, jak je uvedeno výše.

Výjimkou by byla pouze situace, kdyby zaměstnanec za použití auta platil jakoukoliv částku (byť minimální, která by nebyla cenou obvyklou), kdy by základem daně byla tato částka, kterou zaměstnanec hradí zaměstnavateli (§ 36 odst. 1 ZDP).

Nad rámec výše citovaného příspěvku bychom považovali za důležité potvrdit, že DPH, která bude z tohoto titulu zaměstnavatelem odváděna, bude považována za daňově relevantní náklad, a to na základě § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP (viz pokyn D-190 K § 24 odst. 2 zákona body 4. a 5.).

Závěr k části 2. Odvod DPH z titulu používání automobilů zaměstnanci k soukromým účelům (§ 6 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“))

1) Platí, že i od 1.5.2004 se dodaňování DPH z titulu používání automobilů zaměstnanci k soukromým účelům (§ 6 odst. 6 ZDP) bude vztahovat pouze na ty automobily, u nichž byl uplatněn nárok na odpočet DPH na vstupu (viz. § 13 odst. 4 písm. a) EZDPH a § 13 odst. 5 EZDPH). Základním řešením by v souladu s § 72 odst. 5 EZDPH mělo být v těchto případech poměrné krácení nároku na odpočet DPH na vstupu (samozřejmě pouze u motorového vozidla a ne například u následných oprav tohoto motorového vozidla). Pokud bude zřejmé, že motorové vozidlo, u něž je nárok na odpočet DPH na vstupu, bude v souladu s § 6 odst. 6 ZDP poskytnuto bezplatně zaměstnanci, bude možné stanovit vhodný poměr, v němž bude nárok na odpočet DPH na vstupu pokrácen (například v poměru pracovních dnů vůči všem dnům roku). V tomto případě by již nedocházelo k následnému dodanění na výstupu. Teprve v případě, kdy plátce toto řešení nezvolí nebo zvolit nemůže (například auto je přiděleno zaměstnanci k použití dle § 6 odst. 6 ZDP až po té, co byl odpočet uplatněn v plné výši) by došlo k dodanění na výstupu, jak je uvedeno výše.

2) Z hlediska základu daně bude i od 1.5.2004 v zásadě postupováno tak, jak je uvedeno ve výše citovaném zápise (§ 36 odst. 6 písm. b) EZDPH). Výjimkou bude situace, kdy by zaměstnanec za použití auta platil jakoukoliv částku (byť minimální, která by nebyla cenou obvyklou), kdy by základem daně byla tato částka, kterou zaměstnanec hradí zaměstnavateli (viz. § 36 odst. 1 ZDP).

3) DPH, kterou bude zaměstnavatel z důvodů bezplatného používání automobilů zaměstnanci k soukromým účelům odvádět, bude na straně zaměstnavatele daňově relevantním nákladem na základě § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

Stanovisko MF

Povinnost dodanění automobilů využívaných i pro soukromé účely vyplývá z § 14 odst. 4 písm. a) ZDPH, tj. vztahuje se na automobily, při jejichž pořízení byl uplatněn nárok na odpočet daně. U osobních automobilů, při jejichž pořízení nebyl uplatněn nárok na odpočet daně, je nutno při jejich použití pro soukromé účely dodávat pohonné hmoty, pokud byl při jejich pořízení uplatněn nárok na odpočet daně.

Poměrné krácení nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 5 ZDPH je při pořízení automobilu pro účely ekonomických činností a pro jiné (soukromé) účely také možné. Při stanovení základu daně při dodanění podle § 14 odst. 4 písm. a) ZDPH je základem daně cena zjištěná, kterou je možno stanovit podle pravidel uvedených v zápisu z KV KDP konaného dne 25. 2. 2004.

3. Neuplatňování DPH na výstupu u některých poskytovaných služeb (§ 10 EZDPH) a dodání zboží do jiného členského státu (§ 64 EZDPH)

V případě neuplatňování DPH na výstupu u některých poskytovaných služeb (§ 10 EZDPH) a dodání zboží do jiného členského státu (§ 64 EZDPH) je podmínkou DIČ subjektu z EU a v případě služeb pak také to, že v ČR neexistuje provozovna daného subjektu dle § 4 odst. 1 písm. x) EZDPH. Ověření těchto podmínek však může být pro plátce obtížné. V systému VIES je možné ověřit pouze existenci předmětného DIČ, nikoliv již jeho přiřazení konkrétní osobě.

Závěr k části 3. Neuplatňování DPH na výstupu u některých poskytovaných služeb (§ 10 EZDPH) a dodání zboží do jiného členského státu (§ 64 EZDPH)

Na základě toho navrhujeme přijmout doporučení (například formou pokynu DS), aby správci daně s plátcí na základě § 2 odst. 9 ZSDP v této věci spolupracovali a to tím, že mimo existence předmětného DIČ ověří správce daně i jeho přiřazení konkrétnímu subjektu a dále poskytne správce daně informaci, zda je či není uvedený subjekt registrován v ČR (otázka existence provozovny).

Stanovisko MF

Souhlas s navrženým řešením, záleží na technických a systémových možnostech zajištění uvedených informací.

4. Zdanění poskytnutí některých služeb (§ 10 EZDPH), případně dodání zboží do jiného členského státu (§ 64 EZDPH), přičemž se posléze ukáže, že zdanění nemělo být uplatněno

Pokud se po vyměření daně (§ 49 odst. 2 EZDPH) zjistí, že došlo ke zdanění poskytnutí služeb (§ 10 EZDPH), případně dodání zboží do jiného členského státu (§ 64 EZDPH), přičemž se posléze ukáže, že zdanění nemělo být uplatněno, vzniká otázka, zda lze toto pochybení nějakým způsobem napravit. Zde mohou vznikat problémy i z hlediska mezinárodního, kdy zahraniční osoby mohou požadovat snížení ceny o DPH.

Závěr k části 4. Zdanění poskytnutí některých služeb (§ 10 EZDPH), případně dodání zboží do jiného členského státu (§ 64 EZDPH), přičemž se posléze ukáže, že zdanění nemělo být uplatněno

Doporučujeme potvrdit, že situaci popsanou v tomto bodě je možné řešit:

a) Prostřednictvím přezkumu daňových rozhodnutí (§ 55b ZSDP), případně prominutím daně z důvodu nesrovnalosti v uplatňování daňových zákonů (§ 55a ZSDP). Je otázkou, zda by minimálně u služeb nebylo možné uplatnit i institut dodatečného daňového přiznání.

b) Vracením daně zahraniční osobě dle § 82 EZDPH, případně § 83 EZDPH (zde by se však zřejmě jednalo o omezený počet případů).

Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výklad k popsané problematice zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem. Vzhledem k aktuálnosti této oblasti bychom v tomto případě také doporučovali minimálně některé ze závěrů zveřejnit v rámci informační kampaně MF ČR k EZDPH (například na serveru MF ČR).

Stanovisko MF

Prostřednictvím přezkumu rozhodnutí nelze uvedenou situaci řešit. Bude využito jako námět pro případnou novelizaci zákona o DPH. Pro vracení daně podle § 82 nebo § 83 ZDPH musí být splněny zákonné podmínky.

5. Význam provozovny pro účely DPH

Určení, zda-li má dotčená osoba provozovnu v daném státě je rozhodující z hlediska stanovení místa zdanitelného plnění, a to zejména v případě služeb. Za místo plnění se při poskytnutí služeb považuje místo, kde má osoba poskytující službu své sídlo nebo místo podnikání, popřípadě místo pobytu nebo místo, kde se obvykle zdržuje. Pokud však osoba poskytuje službu prostřednictvím provozovny, považuje se za místo plnění místo, kde je tato provozovna umístěna (§ 9 zákona č. 235 / 2004 Sb., o dani z přidané hodnoty – dále jen ZDPH). Existence stálé provozovny je dále rozhodující při určení, zda-li bude u vybraných služeb docházet k přenesení místa zdanitelného plnění do členské státu příjemce služby (aplikace tzv. „reverse charge“) či nikoliv (§ 10 ZDPH).

5.1. Definice v českém ZDPH

Provozovna je definovaná v ustanovení § 4 odst. 1 písm. x) ZDPH následujícím způsobem:

Pro účely tohoto zákona se rozumí provozovnou místo, které má personální a materiální vybavení nutné k zajištění ekonomických činností.

Z definice vyplývá, že v případě provozovny musí být splněny oba uvedené požadavky, tzn. musí být dán jak prvek osobní (personální), tak i prvek materiální. Pokud by jeden z těchto atributů nebyl dán, nejednalo by se stálou provozovnu pro účely DPH.

Vzhledem ke krátké účinnosti zákona nejsou zatím k dispozici bližší výklady shora uvedené definice a ani soudní rozhodnutí českých soudů.⁴

⁴ Jeden z prvních veřejných komentářů (pana Ing. Bendy z Ministerstva financí ČR) k tomu říká: *Provozovnou se rozumí místo, které má personální a materiální vybavení nutné k zajištění*

Uvedená problematika má však svůj základ v právu EU, konkrétně pak v tzv. 6. Směrnici o DPH a byla několikrát řešena v rozhodnutích Evropského soudního dvora (dále jen ESD).

5.2. Rozhodovací praxe ESD

Rozhodnutí ESD jsou v současné době zásadním a vlastně jediným informačním pramenem pro definování provozovny pro účely 6. Směrnice a tím i národních úprav, jež tuto Směrnici implementují.

Za klíčová rozhodnutí lze považovat zejména následující rozhodnutí:

- *Günther Berkholz* z 4. 7. 1985 (C-168/84)
- *DFDS A* 20. 3. 1997 (C-260/95)
- *ARO Lease* 17. 7. 1997 (C-190/95)
- *Lease Plan Luxembourg SA* 7.5. 1998 (C-390/96).

5.3. Závěry na základě judikatury ESD

Přestože byly shora uvedené rozhodnutí vydána vždy v konkrétních případech, je možné, dle našeho názoru, na jejich základě učinit následující závěry:

- zařízení (vybavení) k zajištění ekonomických aktivit může být považováno za provozovnu pouze tehdy, jestliže dotčené zařízení zahrnuje stálou přítomnost jak materiálního, tak i personálního vybavení nutného pro zajištění dotčených plnění.⁵
- pouhé umístění zboží na území druhého členského státu a jeho pronájem nezakládají provozovnu. Stejně nezakládají provozovnu prodejní či obdobné automaty, prostřednictvím nichž dochází k dodání zboží či poskytování služeb.
- provozovna není rovněž dána, jsou-li služby poskytovány prostřednictvím nezávislé osoby se sídlem v druhém členském státě (např. zprostředkovatel). Je-li však tato osoba fakticky v závislém postavení ve vztahu k poskytovateli služeb a je-li její činnost pouze podpůrného a pomocného rázu, může být tato osoba považována za pro účely DPH za provozovnu, byť se jedná o samostatný právní subjekt.⁶
- primárním místem, které je rozhodující pro určení místa zdanitelného plnění při poskytování služeb je sídlo či místo podnikání. Nejedná-li se o zcela zjevné případy, připouští ESD použití „provozovny“ pouze v případě, kdy by aplikace základního pravidla (místo zdanitelného plnění ve státě sídla) vedla k objektivně nesmyslné aplikaci daňových předpisů či konfliktu s jiným členským státem.

ekonomických činností, tj. např. kancelář nebo sklad, v níž je zaměstnán alespoň jeden zaměstnanec. (Poradce 2004 / 11)

⁵ An establishment must possess a sufficient degree of permanence and a structure adequate, in terms of human and technical resources, to supply the services in question on an independent basis.

⁶ ...acts as a mere auxiliary organ ...

5.4. Vztah ke „provozovny“ pro účely DPH ke „stálé provozovně“ pro účely daně z příjmů

Provozovna pro účely DPH a tzv. stálá provozovna podle Zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP) a vzorové OECD Smlouvy o zamezení dvojí zdanění jsou dva navzájem nezávislé instituty. Může tedy nastat situace, kdy bude mít společnost provozovnu pro účely DPH, nikoliv však stálou provozovnu pro účely daně z příjmů a naopak.

Je však zřejmé, že ve většině případu budou splněny podmínky pro existenci obou provozoven. Stejně tak lze předpokládat, že společnosti mající provozovnu pouze pro účely DPH budou pravidelně konfrontovány s rizikem vzniku stálé provozovny i pro účely daně z příjmů.

5.5. „Službové“ stálé provozovny

V případě tzv. službových stálých provozoven podle § 22 odst. 1 písm. c) a odst. 2 ZDP jsou tyto provozovny konstituovány výkonem činnosti (poskytováním služeb) po stanovenou dobu.

Jelikož jsou však uvedené služby poskytovány zpravidla v prostorách a za materiální podpory příjemce služby, domníváme se, že zde není dán jeden z rysů provozovny pro účely DPH, tj. že poskytovatel služeb v těchto případech zpravidla nedisponuje dostatečným a stálým materiálním vybavením. V těchto případech by se proto aplikovali obvyklé principy a poskytovaná služba by podléhala systému reverse charge (jakožto poradenská či konzultační služba ve smyslu ustanovení § 10 odst. 6 písm. c) ZDPH). Osobou povinnou k vypořádání daně by tak měl být i nadále český příjemce služeb.

5.6. Organizační složka a výkon dalších ekonomických činností „centrálou“ v tuzemsku

V případě existence organizační složky, která nevykonává ekonomické aktivity v tuzemsku (například organizační složka zajišťující marketing) nejsou dány předpoklady pro její registraci v tuzemsku. V případě, že „centrála“ této společnosti v zahraničí začne vykonávat ekonomické aktivity v tuzemsku (skladování zboží, prodej zboží s místem plnění v České republice atd.) mimo organizační složku jsou naplněny podmínky pro registraci této osoby v tuzemsku.

Vzhledem k tomu, že organizační složka je pouze organizační část zahraniční osoby, pokud dojde k registraci této osoby k DPH v tuzemsku, vztahuje se registrace jak na aktivity vykonávané přímo centrálou zahraniční osoby v tuzemsku tak i na aktivity její organizační složky v tuzemsku. Pro účely DPH nelze v takovém případě aktivity jednotlivých organizačních částí právnické osoby vzájemně oddělit.

5.7. Činnost nezávislého zástupce

V případě poskytování služeb prostřednictvím nezávislého zástupce jednajícího v rámci svého řádného podnikání či ovládání společnosti se sídlem v druhém členském státě sice uvedený případ zpravidla nevede podle vzorové OECD Smlouvy

ke vzniku stálé provozovny pro účely daně z příjmů, mohou být však za určitých podmínek splněny předpoklady vzniku provozovny pro účely DPH.

5.8. E – commerce, služby poskytované prostřednictvím automatů

V uvedených případech komentáře OECD ke vzorové Smlouvě o zamezení dvojího zdanění připouštějí, že stálá provozovna pro účely daně z příjmů může být založena již pouhou instalací a provozováním těchto zařízení na území druhého státu. V případě e-commerce komentář OECD připouští založení stále provozovny i pouhým umístěním a provozováním serveru náležejícího podniku jednoho státu na území druhého státu.⁷ Stálá provozovna naopak není konstituována pouhou pouhým nájmem serveru (typicky od tzv. internetového providera) a umístěním www stránek (dat) na tomto serveru. Je však třeba poukázat, že oblast e-commerce a Internetu je ze strany OECD předmětem dalšího zkoumání a řada států k současnému přístupu vyjádřila výhrady (např. Velká Británie, podle níž pouhé užívání serveru umístěného na území druhého ke stálé provozovně nevede⁸).

Z pohledu DPH je však v těchto případech zřejmé, že provozovna nevzniká, ježto nebude v těchto případech zpravidla splněna podmínka „personálního vybavení“.

Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výklad k popsané problematice zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem. Vzhledem k aktuálnosti této oblasti bychom v tomto případě také doporučovali minimálně některé ze závěrů zveřejnit v rámci informační kampaně MF ČR k EZDPH (například na serveru MF ČR).

Stanovisko MF

Souhlas s navrženým řešením. Pojem „provozovna“ pro účely DPH nelze ztotožňovat s pojmem „stálá provozovna“ pro účely daně z příjmů. V souladu s výše uvedenou judikaturou ESD a ve vazbě na definici v § 4 odst. 1 písm. x) ZDPH by měla být provozovna pro účely DPH chápána jako místo se stálým materiálním a personálním vybavením nutným k zjištění ekonomické činnosti. Pouhé umístění zboží na území druhého členského státu a jeho pronájem nezakládají vznik provozovny. Provozovna není rovněž dána, jsou-li služby poskytovány prostřednictvím nezávislé osoby se sídlem v druhém členském státě (např. zprostředkovatelem).

6. Přefakturace z pohledu DPH

V souvislosti s přijetím nového EUZDPH vznikla znovu otázka postupu při přefakturaci nákladů spojených s přijatými zdanitelnými plněními. Tato otázka je částečně upravena v ustanovení § 36 odst. 5 EUZDPH. Toto ustanovení umožňuje snížení základu daně za zdanitelné plnění o hodnotu výdajů, která jsou součástí příslušného zdanitelného plnění a u nichž nebyl uplatněn nárok na odpočet DPH na vstupu. S ohledem na dikci uvedeného ustanovení je zřejmé, že toto snížení lze

⁷ Viz OECD bod 42.6. komentáře k čl. 5 vzorové Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

⁸ Viz výhrada Velké Británie k výkladu čl. 5 ohledně „Electronic Commerce“ bod 45.5.

uplatnit v případě, kdy „přefakturované“ výdaje jsou součástí jiného zdanitelného plnění pro stejného odběratele.

V této souvislosti a v návaznosti na ustanovení § 14 odst. 13 zákona o DPH, který byl účinný do 30. dubna 2004, však vzniká otázka, zda je možno postupovat uvedeným způsobem také v případech, kdy přefakturované výdaje tvoří celé plnění na výstupu či kromě těchto plnění je fakturováno pouze plnění, které je osvobozeno od DPH. Tato otázka se stává praktickou například v případech přefakturace plnění spojených s nájmem (například elektřina, teplo), kdy samotné poskytnutí nájmu nemusí být zdanitelným plněním (při uplatnění osvobození).

Domníváme se, že v případech, kdy si plátce DPH neuplatní DPH na vstupu u nakoupených služeb a tyto služby plně nebo částečně „přefakturuje“ na jinou osobu bylo by možno v souladu s EUZDPH u těchto služeb neuplatnit DPH na výstupu za předpokladu, že u těchto služeb nebude tímto plátcem uplatněna přírážka nad úroveň vstupní ceny bez ohledu na skutečnost, zda pro stejnou osobu bude poskytováno jiné zdanitelné plnění, plnění osvobozené či žádné plnění poskytováno nebude. Tato možnost by vyplývala z analogického uplatnění ustanovení § 36 odst. 5 EUZDPH, pokud by byla připuštěna jeho aplikace i na případy, kdy nebude poskytováno žádné zdanitelné plnění.

Alternativně se domníváme, že by bylo možno výdaje vynaložené za jiného („přefakturované výdaje“) při jejich přefakturaci nezatažovat DPH na výstupu, pokud plátcem nebude uplatněna DPH na vstupu u těchto výdajů a to z důvodu, že se nejedná vůbec o zdanitelné plnění, které by bylo předmětem DPH. Pokud by plátce tyto výdaje považoval za výdaje zaplacené za jiného, neuplatnil by u těchto výdajů nárok na odpočet DPH. Vzhledem k tomu, že tento plátce by další osobě při přefakturaci těchto výdajů žádné plnění sám neposkytoval, nemusel by z této platby uplatnit DPH na výstupu.

V případě, že by však plátce DPH nárok na DPH na vstupu uplatnil, či přefakturoval tyto výdaje se ziskovou přírážkou, nejednalo by se o tento typ výdajů a plátce by na výstupu uplatnil DPH.

Závěr:

Při přefakturaci nákladů lze postupovat tím způsobem, že plátce uplatní DPH na vstupu a následně uplatní také DPH na výstupu, a to i v případě, že není zároveň poskytováno jiné zdanitelné plnění. V případě, že by na vstupu nebyla DPH uplatněna, plátce by nemusel na výstupu DPH uplatnit v případě, že by za tyto výdaje požadoval náhradu maximálně do výše vstupní ceny včetně DPH, a to buď podle analogického uplatnění ustanovení § 36 odst. 5 EUZDPH či případně z důvodu, že se na straně tohoto plátce nejedná o poskytnutí zdanitelného plnění, které by bylo předmětem DPH.

Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výklad k popsané problematice zpracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem. Vzhledem k aktuálnosti této oblasti bychom v tomto případě také doporučovali minimálně některé ze závěrů zveřejnit v rámci informační kampaně MF ČR k EZDPH (například na serveru MF ČR).

Stanovisko MF

Souhlas s navrhovaným řešením. V případě, že plátce bude požadovat pouze úhradu výdajů zaplacených za jiného, by se nemělo jednat o zdanitelné plnění. Tato skutečnost by měla být odpovídajícím způsobem smluvně upravena a plátce by o ní měl odpovídajícím způsobem účtovat. Zvolený způsob účtování je v pravomoci účetní jednotky a závisí na smluvních vztazích. MF v této souvislosti upozorňuje na možnost aplikace poslední věty § 7 odst. 2 zákona č 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

7. Reverse charge mechanismus u věcných výdajů

Vzhledem k tomu, že řada smluv o poskytování manažerských a poradenských služeb obsahuje ustanovení o povinnosti přímé úhrady řady věcných výdajů ve prospěch zahraničních expertů, otevírá se otázka, zda v tomto okamžiku nelze na základě nového zákona o DPH konstatovat, že v okamžiku zaplacení například nájemného, letenek, hotelů apod. nedochází k povinnosti uplatnit reverse charge mechanismus s ohledem na pořízení služeb z jiného členského státu EU.

Dle našeho názoru existuje několik možností, jak postupovat:

- a) uhrazené položky evidovat bilančně a následně přeúčtovat
- b) uhrazené položky zaúčtovat výsledkově a následně přeúčtovat
- c) uhrazené položky zaúčtovat výsledkově a již nepřeúčtovat s ohledem na povinnost, plynoucí ze smlouvy, je hradit.

V případě bilančního zaúčtování daných položek a jejich přeúčtování do zahraničí, dle našeho názoru nedojde k žádným dopadům v oblasti DPH. Žádná daň na vstupu nebude uplatněna, nebude docházet k žádnému poskytování služeb ani se nebude uplatňování DPH na výstupu.

V případě výsledkového zaúčtování a následného přeúčtování služeb, je možno v případech, že daňové doklady budou vystaveny na jméno tuzemské společnosti uplatnit DPH na vstupu a při dalších přeúčtování je pak nutno uplatnit DPH na výstupu. Služba bude posouzena, jako by ji poskytla sama společnost. Vzhledem k datu uskutečnění nakoupeného a návazně poskytnutého zdanitelného plnění by nemělo docházet k velkým prodlevám při přeúčtování. V případě, že by nebyl uplatněn odpočet DPH na vstupu u nakoupených plnění, nemusela by být v souladu se závěrem příspěvku 6 uplatněna DPH na výstupu při jejich přefakturaci.

V případě, kdy budou náklady hrazeny přímo českou společností a nebudou dále přefakturovány, může si společnost uplatnit nárok na odpočet s ohledem na podmínky dané § 72 zákona o DPH. Zároveň však bude věcná úhrada ve prospěch zástupců zahraniční společnosti považována za poskytnutí platby za „poradenskou či konzultantskou službu“ (dle povahy činnosti experta) a je nutno uplatnit reverse-charge a odvést DPH na výstupu. Uplatnění DPH na vstupu v případě pořízení služby z ostatního členského státu EU opět podléhá podmínkám dle § 72 zákona o DPH.

Návrh řešení

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výklad k popsané problematice zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným

vhodným způsobem. Vzhledem k aktuálnosti této oblasti bychom v tomto případě také doporučovali minimálně některé ze závěrů zveřejnit v rámci informační kampaně MF ČR k EZDPH (například na serveru MF ČR).

Stanovisko MF

Souhlas s navrhovaným řešením.

2. Uplatňování DPH u zdravotnických prostředků

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

Cílem je přispět ke sjednocení výkladu v případě uplatňování sazby DPH na výstupu při prodeji zdravotnických prostředků a náhradních dílů po 1.5.2004.

1. Právní vymezení

V příloze č. 1 zák. č. 235/2004 Sb. je uveden seznam zboží podléhající 5% sazbě DPH na výstupu. V předmětné příloze č. 1 jsou uvedeny zdravotnické prostředky podle zvláštních právních předpisů, včetně náhradních dílů, u kterých je čestným prohlášením doloženo, že **zboží náleží k určitému zdravotnickému prostředku k ošetřování nemocných**, vyjma zboží kapitoly 24 (tabákové výrobky) číselného kódu Harmonizovaného systému. Číselným kódem Harmonizovaného systému se rozumí číselný kód uvedený v celním sazebníku ve znění platném k 1.1.2004.

Při rozlišení výrobků a zdravotnických prostředků pro účely uplatnění sazby DPH na výstupu se vychází z určení daného výrobku podle příslušné evropské směrnice (93/42/EHS, nebo též 90/385/EHS či 98/79/ES) a je záležitostí výrobce, který rozhoduje o tom, co vyrábí a jaký určený účel použití stanovil. Zák. č. 123/2000 Sb., o zdravotnických prostředcích, ve znění pozdějších předpisů a nařízení vlády, která se této problematice týkají např. č. 25/2004 Sb.) obsahuje definici zdravotnického prostředku a další náležitosti týkající se zdravotnických prostředků (zejména určený účel použití, klasifikační pravidla). Výrobce nemůže svůj výrobek dodatečně označit nebo zařazovat mezi zdravotnické prostředky, neboť již od předvýrobní fáze a návrhu zdravotnického prostředku musí postupovat v souladu s citovanými právními předpisy a harmonizovanými normami (mimo jiné ČSN EN ISO 14971).

Zák. č. 235/2004 Sb. v tomto smyslu nestanovuje v příloze č. 1 bližší podmínky, kdo by měl čestné prohlášení vystavit, a zda se čestné prohlášení týká zdravotnických prostředků a náhradních dílů nebo jen náhradních dílů. V praxi proto mohou nastat dvě varianty řešení:

- a) Má-li být čestným prohlášením doloženo, že **zboží náleží k určitému zdravotnickému prostředku k ošetřování nemocných**, přesněji řečeno, že zdravotnické prostředky a náhradní díly náleží k ošetřování nemocných, může

toto prohlášení vystavit výrobce, protože on ví, zda jeho výrobky - zdravotnické prostředky a náhradní díly - jsou určeny k ošetřování nemocných, či nikoliv, nebo toto prohlášení může vystavit prodávající. Tento postup by byl v souladu s bodem 4 přílohy H Šesté směrnice rady ES ze dne 17.5.1977 (77/388/EHS), kde se uvádí, že předmětem snížení sazby může být: *"Lékařské vybavení, pomoc a zařízení běžně používané ke zmírnění nebo léčení invalidity, pro výhradní osobní používání invalidy, se zahrnutím oprav takových výrobků"*.

- b) Věta "...u kterých je čestným prohlášením doloženo..." se netýká zdravotnických prostředků a náhradních dílů, nýbrž se týká jen náhradních dílů a pouze u náhradních dílů má být čestným prohlášením doloženo, že tyto náhradní díly (jakožto zboží) patří (náleží) k určitému zdravotnickému prostředku k ošetřování nemocných. To by mohlo znamenat, že při prodeji zdravotnických prostředků je vždy uplatňována 5% sazba DPH na výstupu (bez ohledu na existenci či neexistenci čestného prohlášení), ale při prodeji náhradních dílů je uplatňována 5% sazba DPH na výstupu pouze tehdy, je-li čestným prohlášením doloženo, že náhradní díly jsou k určitému zdravotnickému prostředku k ošetřování nemocných. Čestné prohlášení zde může vystavit kupující náhradních dílů, protože on ví, zda náhradní díly budou použity - náleží - k ošetřování nemocných, či nikoliv.

2. Shrnutí

Je-li splněna definice zdravotnického prostředku a určený účel použití, pak musí existovat dokumenty, prokazující uplatnění (a splnění) postupů podle Směrnice 93/42/EHS (prohlášení o shodě, analýza rizik a výsledek klinického hodnocení nebo klinické zkoušky). Obdobně to platí pro dokumenty prokazující uplatnění (a splnění) postupů podle Směrnice 90/385/EHS nebo podle Směrnice 98/79/ES. Pokud tedy výrobce nebo prodávající čestně prohlásí, že **zdravotnické prostředky a náhradní díly** náleží k ošetřování nemocných, bude při jejich prodeji uplatněna snížená sazba DPH na výstupu podle přílohy č.1 zákona č.235/2004 Sb., a to jak při prodeji samotným výrobcem, tak při prodeji prodávajícím. Podle názoru předkladatele je tedy správná varianta uvedená v bodu 1 písm. a).

Varianta uvedená v bodu 1 písm. b) není podle názoru předkladatele správná. Pokud by při prodeji **zdravotnických prostředků** měla být vždy uplatňována 5% sazba DPH na výstupu bez ohledu na existenci či neexistenci čestného prohlášení, potom by tento názor nebyl v souladu s přílohou č. 1 zák. č. 235/2004 Sb.. V případě **náhradních dílů**, pokud by výrobce nebo prodávající měl uplatnit 5% sazbu DPH na výstupu pouze tehdy, bude-li mít od kupujícího čestné prohlášení, že náhradní díly náleží k určitému zdravotnickému prostředku k ošetřování nemocných, to jest, že budou kupujícím použity pouze k určitému zdravotnickému prostředku k ošetřování nemocných a ne k něčemu jinému, potom by výrobce nebo prodávající uplatňoval 5% sazbu DPH na výstupu v závislosti na čestném prohlášení kupujícího, což by nedávalo smysl.

3. Návrh řešení

Předkladatel doporučuje po projednání na Koordinačním výboru vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Část věty „u kterých je čestným prohlášením doloženo“ se podle právního názoru MF vztahuje pouze k náhradním dílů. Pro samotné zdravotnické prostředky platí zásada, že pro ně platí snížená sazba daně, pokud jsou zdravotnickými prostředky podle příslušných předpisů, na které zákon o DPH odkazuje.

3. Uplatňování DPH při provozování loterií a jiných podobných her

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

Cílem je přispět ke sjednocení výkladu v případě uplatňování DPH na výstupu a nároku na odpočet DPH na vstupu při provozování loterií a jiných podobných her po 1.5.2004.

1. Právní vymezení

Provozování loterií a jiných podobných her by mělo být v souladu s Šestou směrnicí rady ES ze dne 17.5.1977 (77/388/EHS) osvobozeno od uplatňování DPH na výstupu a bez nároku na odpočet DPH na vstupu. V zák. č. 235/2004 Sb. však měla být od 1.5.2004 zachována možnost, kdy na výstupu mělo být provozování některých loterií a jiných podobných her osvobozeno od uplatňování DPH a na vstupu měl být při provozování některých loterií a jiných podobných her umožněn nárok na odpočet DPH (např. při provozování kursových sázek podle ustanovení § 2 písm. h) zákona o loteriích a jiných podobných hrách). Tato možnost ale měla platit pouze do 31.12.2004.

Do 31.12.2004 by tedy měl platit postup podle ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) zák. č. 235/2004 Sb. a od 1.1.2005 by měl platit postup podle ustanovení § 51 odst. 1 písm. j) uvedeného zákona. Jinými slovy řečeno to znamená, že do 31.12.2004 by od uplatňování DPH na výstupu mělo být osvobozeno provozování loterií a jiných podobných her uvedených v ustanovení § 2 písm. b), e), i), j) a k) zákona o loteriích a jiných podobných hrách a od 1.1.2005 je od uplatňování DPH na výstupu osvobozeno veškeré provozování loterií a jiných podobných her. Jak ale vyplývá z následujícího odstavce, i do 31.12.2004 by od uplatňování DPH na výstupu mělo být osvobozeno veškeré provozování loterií a jiných podobných her.

Podle ustanovení § 68 odst. 10 zák. č. 235/2004 Sb. by do 31.12.2004 mělo být od uplatňování DPH na výstupu s nárokem na odpočet DPH na vstupu osvobozeno

provozování loterií a jiných podobných her, **s výjimkou** her uvedených v ustanovení § 2 písm. b), e), i), j) a k) zákona o loteriích a jiných podobných hrách. Ve vztahu k ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) uvedeného zákona tato výjimka podle názoru předkladatele znamená následující:

- provozování loterií a jiných podobných her **uvedených** v ustanovení § 2 písm. b), e), i), j) a k) zákona o loteriích a jiných podobných hrách je osvobozeno od uplatňování DPH na výstupu, ale není možné uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu u přijatých zdanitelných plnění použitých plátcem k uskutečnění těchto plnění osvobozených od uplatňování DPH na výstupu,
- provozování ostatních loterií a jiných podobných her (to jest těch, které **nejsou uvedeny** v ustanovení § 2 písm. b), e), i), j) a k) zákona o loteriích a jiných podobných hrách) je také osvobozeno od uplatňování DPH na výstupu, ale je možné uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu u přijatých zdanitelných plnění použitých plátcem k uskutečnění těchto plnění osvobozených od uplatňování DPH na výstupu (jedná se např. o provozování kurzových sázek podle ustanovení § 2 písm. h) zákona o loteriích a jiných podobných hrách).

Při přijetí zák. č. 235/2004 Sb. však došlo k tomu, že ustanovení § 68 odst. 10 a § 51 odst. 1 písm. i) jsou v ustanovení § 113 uvedeného zákona vyčleněna z obecné účinnosti od 1.5.2004 a není zde uvedeno, kdy nabývají účinnosti, nýbrž **kdy pozbývají účinnosti** a to jest dne 31.12.2004. Ve svém důsledku to znamená, že ustanovení § 68 odst. 10 a § 51 odst. 1 písm. i) zák. č. 235/2004 Sb. mají účinnost pouze dne 31.12.2004. Podle názoru předkladatele se v tomto případě lze dovolávat přímo Šesté směrnice rady ES ze dne 17.5.1977 (77/388/EHS) vzhledem k tomu, že provozování loterií a jiných podobných her je podle této směrnice osvobozeno od uplatňování DPH na výstupu a zák. č. 235/2004 Sb. v době od 1.5.2004 do 30.12.2004 umožňuje plátcům DPH plný nárok na odpočet DPH na vstupu. Česká republika se podle názoru předkladatele nemůže uvedené směrnice dovolávat tam, kde je to pro plátce DPH nevýhodné, a proto by měla být v době od 1.5.2004 do 30.12.2004 výhoda plného nároku na odpočet zachována. Ústavní soud totiž již mnohokrát judikoval, že *"za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze při řešení případu pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno - čl. 2 odst. 3,4, Ústavy). Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Jinak řečeno, v případě pochybností jsou povinny postupovat mírněji (in dubio mitius)".* Konkrétně se jedná o nálezy Ústavního soudu sp.zn. III. ÚS 667/02 ze dne 11.3.2004 a sp.zn. IV. ÚS 666/02 ze dne 15.12.2003 (zdroj: <http://www.concourt.cz>).

2. Shrnutí

Současné znění Šesté směrnice rady ES ze dne 17.5.1977 (77/388/EHS) a zák. č. 235/2004 Sb. umožňuje uplatnit osvobození od DPH na výstupu při provozování

loterií a jiných podobných her a současně nárokovat plný odpočet DPH na vstupu z důvodu, že ustanovení § 68 odst. 10 a § 51 odst. 1 písm. i) zák. č. 235/2004 Sb., která omezují uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu, jsou vzhledem k ustanovení § 113 uvedeného zákona platná pouze dne 31.12.2004.

3. Návrh řešení

Předkladatel doporučuje po projednání na Koordinačním výboru vhodným způsobem publikovat a případně cestou novely zák. č. 235/2004 Sb. napravit chybu v účinnosti ustanovení § 68 odst. 10 a § 51 odst. 1 písm. i) zák. č. 235/2004 Sb.. Napravení uvedené chyby v účinnosti by mělo znamenat, že od účinnosti novely zák. č. 235/2004 Sb. bude možné:

- provozování loterií a jiných podobných her **uvedených** v ustanovení § 2 písm. b), e), i), j) a k) zákona o loteriích a jiných podobných hrách považovat za osvobozené od uplatňování DPH na výstupu bez možnosti uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu u přijatých zdanitelných plnění použitých plátcem k uskutečnění těchto plnění osvobozených od uplatňování DPH na výstupu,
- provozování ostatních loterií a jiných podobných her (to jest těch, které **nejsou uvedeny** v ustanovení § 2 písm. b), e), i), j) a k) zákona o loteriích a jiných podobných hrách) považovat za osvobozené od uplatňování DPH na výstupu s možností uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu u přijatých zdanitelných plnění použitých plátcem k uskutečnění těchto plnění osvobozených od uplatňování DPH na výstupu (jednalo by se např. o provozování kursových sázek podle ustanovení § 2 písm. h) zákona o loteriích a jiných podobných hrách).

Předkladatel dále doporučuje při projednání na Koordinačním výboru se v této souvislosti zabývat odpovědí na otázku, jak postupovat v době od 1.5.2004 do nabytí účinnosti novely zák. č. 235/2004 Sb.

Stanovisko MF

Uvedený problém je řešen sdělením MF ze dne 2. 7. 2004, v němž se uvádí, že ustanovení § 68 odst. 10 a § 51 odst. 1 písm. i) zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty nabyla účinnosti dne 1. 5. 2004.

DOPLNĚK DPH

1. Přeučtování zboží a služeb spojených s nájmem bytů a nebytových prostor

Předkládá: Ing. Roman Sedlák, daňový poradce, číslo osvědčení 84

Tento příspěvek se zabývá problematikou účtování a zdaňování služeb, nakoupených pronajímatelem v souvislosti s nájmem bytů a nebytových prostor

v případě, že je za tyto služby a zboží (resp. jejich alikvotní část) vyžadována úhrada od nájemců. Konkrétně se jedná o nakupované služby, elektrickou energii, teplo, plyn a vodu (souhrnně „médiá“), jejichž režim z hlediska DPH byl až do 30.4.2004 upraven zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších změn a doplňků (dále jen „ZDPH“) v § 14 odst. 13, resp. v § 9 odst. 1 písm. h).

Stávající znění zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „EUZDPH“), se problematikou těchto položek nijak specificky nezabývá, s výjimkou ustanovení § 36 odst. 5 písm. a), které však řeší pouze tu část výdajů, u kterých nebyl plátcem uplatněn nárok na odpočet daně.

1. Rozbor problému

V souvislosti s nájmem bytů a nebytových prostor pronajímatelé vyúčtovávají vedle vlastního nájmu za pronajaté prostory i doplňkové částky, které představují jednak odměnu za služby poskytované pronajímatelem v souvislosti s nájmem, jednak hodnotu alikvotního podílu nákladů, vyúčtovaných třetími osobami. Mezi tyto náklady patří zejména náklady na spotřebovanou elektrickou energii a náklady na dodávky vody a tepla. V praxi se vyskytují jednak problémy se stanovením daňového základu a data uskutečnění zdanitelného plnění u těchto položek, výkladové problémy s možností zahrnutí těchto položek do souhrnné dodávky služeb souvisejících s nájmem, a dále s jejich účetním zachycením.

1.1. Náklady na přeúčtovanou elektrickou energii

Elektrická energie je podle § 4 odst. 2 EUZDPH považována za zboží. V případě přeúčtování dodávky elektrické energie se tedy nejedná v kontextu EUZDPH o poskytování služby, ale o dodávku zboží, které je zdaňováno základní sazbou DPH ve výši 19%. V případě tohoto druhu zboží však platí určitá omezení, vyplývající ze zvláštní právní úpravy, stanovené zákonem č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších změn a doplňků. Podle § 3 tohoto zákona v energetických odvětvích na území České republiky mohou za podmínek stanovených tímto zákonem podnikat fyzické či právnické osoby pouze na základě státního souhlasu, kterým je licence udělená Energetickým regulačním úřadem. Licence se neuděluje na distribuci elektřiny, pokud odběratel poskytuje odebranou elektřinu jiné fyzické či právnické osobě prostřednictvím vlastního odběrného zařízení a nejedná se o podnikání podle obchodního zákoníku. Toto ustanovení však znamená pouze to, že pokud odběratel přeúčtovává elektrickou energii, nedopouští se neoprávněného podnikání v oblasti energetických odvětví, tak jak k tomu v době účinnosti předcházejícího zákona č. 222/1994 Sb. v praxi směřovaly některé výklady pracovníků České energetické inspekce, ale ve své podstatě pouze umožňuje participovat na elektřině dodané do příslušného odběrného zařízení i jiným subjektům.

V případě plátců, kteří nejsou držiteli licence k podnikání v energetických odvětvích (což je případ většiny pronajímatelů bytů a nebytových prostor), mohou v zásadě nastat na straně pronajímatele, který je plátcem DPH, dvě situace:

- a) plátce (v daném případě pronajímatel), který nakoupil elektrickou energii od jiného plátce, neuplatnil nárok na odpočet daně na vstupu a požaduje za tuto elektrickou energii úhradu od jiných osob (tedy nájemců), nezahrnuje částku obdrženou od osoby, pro kterou se uskutečnilo zdanitelné plnění (tedy od nájemce) do základu daně, a to maximálně do výše úhrady (jaké úhrady – úhrady přijaté pronajímatelem od nájemce, jak by asi odpovídalo ekonomické podstatě a smyslu EUZDPH, nebo úhrady z pohledu pronajímatele ve vztahu k plátcovi, od kterého nakoupil elektrickou energii?), na základě § 36 odst. 5 písm. a) EUZDPH,
- b) plátce, který nakoupil elektrickou energii od jiného plátce, uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu a požaduje za tuto elektrickou energii úhradu od jiných osob, je povinen za toto zdanitelné plnění uplatnit daň ve výši platné sazby daně (v daném případě tedy základní sazba daně připadající na prodané zboží ve výši 19%).

V praxi však vyvstává problém stanovení daňového základu, ze kterého je v případě popsaném pod variantou b) vypočítávána daň na výstupu, a v případě varianty popsané pod písm. a) problém stanovení výše částky nezahrnované do základu daně ve vazbě na limitní hodnotu úhrady (pokud pomíneme problém, že zákon jednoznačně nedefinuje, jakou úhradu má vlastně na mysli). ZDPH platný do 30.4.2004 stanovil, že v případě, kdy plátcovi (pronajímateli) vznikala povinnost uplatnit daň na výstupu, nastávalo datum uskutečnění zdanitelného plnění při přeúčtování elektrické energie ve smyslu § 9 odst. 1 písm. h) zákona o DPH dnem zjištění výše přeúčtované částky nebo zaplacením, a to tím dnem, který nastal dříve. Tato speciální úprava se již v novém EUZDPH nevyskytuje, a zůstává obecné ustanovení § 21 odst. 5 písm. b) EUZDPH, které nahrazuje ustanovení § 9 odst. 1 písm. g) ZDPH. Toto ustanovení se však odvolává na „den zjištění skutečné spotřeby, pokud je stanoven příslušnými technickými a provozními předpisy dodavatele“, přičemž pojem „dodavatel“ není zákonem nijak definován a není zřejmé, jakou osobu má vlastně EUZDPH na mysli.

Absence speciální úpravy týkající se přeúčtování elektrické energie proto způsobuje právní nejistotu těchto plátců daně ve vztahu k datu uskutečnění zdanitelného plnění a správného stanovení daňového základu, protože jsou odkázáni na obdržení (tedy doručení) vyúčtování, ze kterého bude vyplývat skutečná spotřeba elektrické energie za příslušný měsíc, v termínu, který jim umožní stanovit své daňové povinnosti (tedy jak daň na vstupu, tak daň na výstupu) ve lhůtě, do které musí podat daňové přiznání k DPH za příslušné zdaňovací období. Dalším problémem je povinnost vystavení daňového dokladu na přeúčtovanou elektrickou energii nájemci do 15-ti dnů od uskutečnění zdanitelného plnění podle § 26 odst. 1 EUZDPH, kdy je pronajímatel vystaven veškerým rizikům, že mu nebude daňový doklad týkající se celkové hodnoty spotřebované elektrické energie (na základě kterého vystaví daňový doklad nájemci) v přiměřeném termínu doručen.

Z hlediska účtování by měly být položky přeúčtovaných nákladů na spotřebovanou energii předmětem účetních záznamů prováděných pouze na rozvahových účtech (účty pohledávek a závazků). Výsledkem účtování o těchto transakcích by proto mělo být pouze vykázání případné ztráty nebo zisku vyplývajícího z hodnoty elektrické energie přeúčtované nájemcům, a to bez ohledu na skutečnost, zda plátce uplatňuje nárok na odpočet DPH u těchto zdanitelných plnění na vstupu nebo nikoliv.

V nákladech účetní jednotky (plátce – pronajímatele) by měla být vykazována pouze hodnota spotřebované elektrické energie, připadající na pronajímatele.

Dílčí závěr:

Pokud dochází v rámci nájemního vztahu k přeúčtování elektrické energie, musí být hodnota přeúčtované elektrické energie vždy samostatně vyčíslena, protože se jedná o dodávku konkrétní položky zboží (tedy samostatné identifikovatelné zdanitelné plnění) se samostatně stanovovanou hodnotou základu daně a samostatně definovaným datem uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 21 odst. 5 písm. b) EUZDPH. Postup, kdy je částka připadající na pokrytí těchto nákladů zahrnuta ve fixní výši v nájemném za byt či nebytové prostory, je možné aplikovat pouze v případech krátkodobého nájmu ve smyslu § 56 odst. 4 EUZDPH. Účtování o přeúčtovaných výdajích na elektrickou energii probíhá na účtech pohledávek a závazků, výsledkové účty se uplatní pouze ve vztahu k případnému rozdílu mezi hodnotou výdajů na spotřebovanou elektrickou energii, které se týkají pronajímaných bytů či nebytových prostor, a hodnotou výdajů, které byly skutečně přeúčtovány, a to bez ohledu na skutečnost, zda byl u těchto položek uplatněn nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu nebo nikoliv.

1.2. Náklady na přeúčtované teplo

Tepelná energie je položkou, která rovněž může podléhat regulaci podle energetického zákona. Bez ohledu na to, zda pronajímatel bude tepelnou energii sám dodávat nebo bude pouze přeúčtovat náklady na dodávku tepla, se však vždy bude jednat obdobně jako v případě elektrické energie o dodávku zboží ve smyslu § 4 odst. 2 EUZDPH, nikoliv o poskytování služeb nebo součást nájmu. V případě, že pronajímatel tepelnou energii nakupuje od dodavatele tepelné energie, platí v plném rozsahu skutečnosti uvedené výše ve vztahu k přeúčtování elektrické energie. Pokud platí, že pronajímatel vyrábí tepelnou energii ve vlastní režii ve vlastní kotelně a má právo dodávat tuto tepelnou energii do prostor pronajatých nájemci, jedná se rovněž o dodání zboží, v jehož případě však musí pronajímatel uplatnit z hlediska data uskutečnění zdanitelného plnění ustanovení § 21 odst. 5 písm. b) EUZDPH, podle kterého se zdanitelné plnění při dodání tepla považuje za uskutečněné dnem odečtu z měřicího zařízení, popřípadě dnem zjištění skutečné spotřeby, pokud je stanoven příslušnými technickými a provozními předpisy dodavatele (v daném případě pronajímatele). I v tomto případě tedy musí pronajímatel vyúčtovat tepelnou energii jako samostatnou položku zatíženou příslušnou sazbou DPH (tepelná energie je zdaňována sníženou sazbou DPH, tedy 5%), přičemž DUZP nastává v okamžiku, který je stanoven v závislosti na výše popsaných situacích.

Z hlediska účtování by měl být uplatňován stejný přístup jako v případě elektrické energie, s výjimkou situace, kdy je pronajímatel současně dodavatelem tepla. V takovém případě by náklady na výrobu tepla v plném rozsahu vstupovaly do jeho nákladů a teplo vyúčtované nájemci by představovalo výnos (tržbu) za vlastní výkony.

Dílčí závěr:

Pokud dochází v rámci nájemního vztahu k přeúčtování tepla, musí být hodnota přeúčtovaného tepla vždy samostatně vyčíslena, protože se jedná o dodávku konkrétní položky zboží (tedy samostatně identifikovatelné zdanitelné plnění) se samostatně stanovovanou hodnotou základu daně a samostatně definovaným datem uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 21 odst. 5 písm. b) EUZDPH. V případě tepla je navíc uplatňována snížená sazba daně, která rovněž brání obecnému zahrnutí této položky mezi celkovou hodnotu služeb spojených s nájmem. Postup, kdy je částka připadající na pokrytí těchto nákladů zahrnuta ve fixní výši v nájemném za byt či nebytové prostory, je možné aplikovat pouze v případech krátkodobého nájmu ve smyslu § 56 odst. 4 EUZDPH. Účtování o přeúčtovaných výdajích na teplo probíhá na účtech pohledávek a závazků, výsledkové účty se uplatní pouze ve vztahu k případnému rozdílu mezi hodnotou výdajů na spotřebované teplo, které se týkají pronajímaných bytů či nebytových prostor, a hodnotou výdajů, které byly skutečně přeúčtovány, a to bez ohledu na skutečnost, zda byl u těchto položek uplatněn nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu nebo nikoliv. Odlišný postup se aplikuje v případě pronajímatelů, kteří jsou současně dodavateli tepla. V takovém případě jsou náklady na výrobu tepla v plném rozsahu vykazovány ve výsledovce, a hodnota tepla vyúčtovaného nájemci je vykazována jako tržba za vlastní výkony.

1.3. Voda

Dodávka vody je specifickou položkou, jejíž daňové dopady jsou komplikovány tím, že ačkoliv voda je považována stejně jako tepelná a elektrická energie za zboží, distributoři účtují odběratelům formou poplatků za vodné a stočné ve své podstatě poplatek za využívání sítí (a mohlo by se tedy jednat o službu).

V každém případě se však v daném případě pronajímatel nachází v obdobném režimu, jako je tomu v případě elektrické energie s tím rozdílem, že je uplatňována snížená sazba DPH. Platí tedy závěry, popsané v bodu 1.1. tohoto materiálu.

Dílčí závěr:

Pokud dochází v rámci nájemního vztahu k přeúčtování vodného a stočného, musí být hodnota přeúčtovaných výdajů vždy samostatně vyčíslena, protože se jedná o samostatně identifikovatelné zdanitelné plnění se samostatně stanovovanou hodnotou základu daně a samostatně definovaným datem uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 21 odst. 5 písm. b) EUZDPH. Postup, kdy je částka připadající na pokrytí těchto nákladů zahrnuta ve fixní výši v nájemném za byt či nebytové prostory, je možné aplikovat pouze v případech krátkodobého nájmu ve smyslu § 56 odst. 4 EUZDPH. Účtování o přeúčtovaných výdajích na vodné a stočné probíhá na účtech pohledávek a závazků, výsledkové účty se uplatní pouze ve vztahu k případnému rozdílu mezi hodnotou výdajů na spotřebovanou vodu, které se týkají pronajímaných bytů či nebytových prostor, a hodnotou výdajů, které byly skutečně přeúčtovány, a to bez ohledu na skutečnost, zda byl u těchto položek uplatněn nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu nebo nikoliv..

1.4. Ostatní služby

Služby může pronajímatel poskytovat ve vlastní režii (v rozsahu oprávnění, která vyplývají z jeho předmětu podnikání a z příslušných ustanovení právních předpisů), a nebo je nakupovat od jiných osob a nájemci je následně přeúčtovat.

U služeb, které pronajímatel poskytuje ve vlastní režii a které mají charakter opakujících se činností (např. úklid a ostraha pronajatých prostor), je zdanitelné plnění uskutečněno ve smyslu § 21 odst. 8 EUZDPH, nejpozději posledním dnem zdaňovacího období pronajímatele (a v závislosti na této skutečnosti vystavuje rovněž daňový doklad). Účtování těchto služeb probíhá výsledkovým způsobem.

U služeb, které pronajímatel nakupuje od jiných osob (včetně služeb telekomunikací), nastává režim obdobný přeúčtování výdajů na elektrickou energii, s tím, že většiny služeb se týká obecně stanovené datum uskutečnění zdanitelného plnění dle § 21 odst. 4, resp. § 21 odst. 8 EUZDPH. Účtování těchto služeb by mělo probíhat prostřednictvím rozvahových účtů s vykazáním případného rozdílu mezi částkou zaplacenou na přijatá plnění a hodnotou nárokovanou na nájemci ve výsledovce, a to bez ohledu na to, zda byl u těchto plnění uplatněn režim podle § 36 odst. 5 písm. a) EUZDPH nebo nikoliv.

Dílčí závěr:

Účtování služeb poskytovaných pronajímatelem je prováděno prostřednictvím výsledkových účtů. V případě, že tyto služby jsou poskytovány třetí osobou a pronajímatel je nájemci pouze přeúčtovává, provádí se účetní záznamy pouze na rozvahových účtech (účty pohledávek a závazků). Výsledkové účty se uplatní pouze ve vztahu k případnému rozdílu mezi hodnotou výdajů na služby, vyúčtované nájemci v souvislosti s pronajímanými byty či nebytovými prostorami, a hodnotou výdajů, které byly nájemci skutečně přeúčtovány, a to bez ohledu na skutečnost, zda byl u těchto položek uplatněn nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu nebo nikoliv.

2. Návrh řešení

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výklad k popsané problematice zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem. Vzhledem k aktuálnosti této oblasti bychom v tomto případě také doporučovali minimálně některé ze závěrů zveřejnit v rámci informační kampaně MF ČR k EZDPH (například na serveru MF ČR). Analogický přístup v účetnictví, jaký se vztahuje k výše uvedeným položkám, by však měl být uplatňován obecně i v případě zprostředkovatelských, komisionářských a mandátních smluv.

Stanovisko MF

Souhlas s navrhovaným řešením. Zvolený způsob účtování je v pravomoci účetní jednotky a závisí na smluvních vztazích. MF v této souvislosti upozorňuje na možnost aplikace poslední věty § 7 odst. 2 zákona č 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

xx

Termín příštího jednání KV KDP byl předběžně dohodnut na 22.9.2004, s místem konání Praha 1, pracoviště Lazarská 7, zasedací místnost č. 310, 3. patro, od 13.00 hodin.

V Praze dne 27.7.2004

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

Dodatek k zápisu ze zasedání KV KDP konaného dne 23.6. 2004

Stanoviska Ministerstva financí k neuzavřeným příspěvkům z minulých zasedání KV KDP:

- 1) Způsob určení kapitálově spojených osob v případě, kdy se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby dle zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů a okruh osob, na něž se vztahuje definice spojených osob

Stanovisko MF

V otázce naplnění definice jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP za situace, kdy jedna fyzická osoba je členem dozorčí rady ve dvou právnických osobách Ministerstvo financí na základě právního posouzení, provedeného odborem 29 MF, trvá na původním stanovisku uvedeném v zápise ze zasedání KV KDP konaného dne 25.2.2004.

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

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

1. Úvod

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

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

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

2. Rozbor a návrh řešení dílčích problémů

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

Odstavec 1:

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

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

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

a) Výklad pojmu „změna ve složení“

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

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

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

b) Výklad pojmu „kontrola poplatníka“

Přikláníme se k tomu, aby byl výklad pojmu „kontrola poplatníka“ odvozen z definice „podstatné změny“ v druhé větě prvního odstavce. Lze z ní dovodit, že změna ve

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

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

c) Výklad pojmu „oproti období“

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

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

d) Výklad pojmu „podstatná změna“

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

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

Návrh řešení k odstavci 1:

Navrhujeme přijmout následující sjednující závěr:

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

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

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

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

Stanovisko MF k odstavci 1

a) Pojem „změna ve složení osob“ zahrnuje změnu společníků i změnu jejich podílu na kapitálu či kontrole poplatníka.

b) Vzhledem ke stanovisku legislativního odboru MF k pojmu „podílí se na kontrole poplatníka“ v ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nutné pojem „účastní se na kontrole poplatníka“ v § 38na odst. 1 v současně platném znění (tj. v roce 2004) vztahovat i na členy dozorčích rad. Od roku 2005 je navržena novela tohoto ustanovení tak, aby změna ve složení členů dozorčí rady neznamovala podstatnou změnu ve složení osob.

c) K pojmu „oproti období“ uvádíme, že při prověřování, zda je možné odečíst vyměřenou daňovou ztrátu, se porovnávají vždy dvě zdaňovací období (popř. období, za které se podává daňové přiznání) – období, za které byla daňová ztráta vyměřena a období, ve kterém má být daňová ztráta uplatněna. Při porovnání se vychází z průměru měsíčních stavů.

d) Ustanovení § 38na odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že k podstatné změně dojde vždy, když se změna dotýká více než 25% základního kapitálu nebo hlasovacích práv. Z toho vyplývá, že za podstatnou změnu může být považována i jiná procentuální změna v držbě podílů.

Odstavec 2:

U akciové společnosti, která vydala akcie na majitele, se má za to, že došlo k podstatné změně, pokud méně než 80 % příjmů (výnosů) dosažených v období,

v němž má být uplatněna daňová ztráta, bylo vytvořeno stejnou činností, jakou v rámci svého předmětu podnikání provozoval poplatník, jemuž daňová ztráta vznikla, v období, za které byla daňová ztráta vyměřena.

a) Použitelnost ustanovení

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

Extrémním výkladem lze dospět k názoru, že změna formy akcií nemá na použití pravidel pro uplatnění ztrát vliv. Podle našeho názoru je však třeba vycházet z účelu ustanovení – odstavec 2 upravuje podmínky uplatnění daňové ztráty u společnosti, která nemá spolehlivé informace o složení osob účastnících se na jejím kapitálu či kontrole a nelze tedy u ní použít základní úpravu zakotvenou v odstavci 1 a odstavci 3 (viz důvodová zpráva k novele). Tímto dospíváme k následujícím závěrům:

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

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

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

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

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

§ 30 odst. (1) ObZ:

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

§ 30 odst. (2) ObZ:

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

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

§ 2 ŽZ:

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

§ 3 ŽZ

„Živností není:

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

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

Návrh řešení k odstavci 2:

Navrhujeme přijmout následující sjednocující závěr:

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

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

Stanovisko MF k odstavci 2

Souhlas se závěry předkladatele.

Odstavec 3:

Ustanovení odstavce 1 se nepoužije, pokud poplatník, u nějž k podstatné změně došlo, prokáže správci daně, že nejméně 80 % příjmů (výnosů) dosažených v období

po podstatné změně, v němž má být uplatněna daňová ztráta vzniklá za období před podstatnou změnou, bylo vytvořeno stejnou činností, jakou v rámci svého předmětu podnikání provozoval v období, za které daňová ztráta vznikla, poplatník, jemuž daňová ztráta vznikla. K příjmům (výnosům) mimořádné povahy se přitom nepřihlíží.

a) Výklad pojmu „období po podstatné změně“

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

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

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

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

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

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

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

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

Z hlediska smyslu ustanovení je však vhodnější posuzovat charakter (*mimořádnost*) výnosů s ohledem na povahu činnosti provozované poplatníkem. Často jsou součástí mimořádných výnosů i výnosy, které s provozováním běžné činnosti poplatníka úzce

souvisí (např. náhrady od pojišťoven, v případech, kdy v důsledku škodní události nebude moci být dosaženo řádných výnosů; výnos z prodeje podniku) a naopak součástí *provozních výnosů* jsou také jednorázové operace, které mají z hlediska činnosti poplatníka mimořádnou povahu.

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

Návrh řešení k odstavci 3:

Navrhujeme přijmout následující sjednocující závěr:

V případě, že u poplatníka nastala *podstatná změna*, poplatník může prokázat splnění podmínek stanovených v odstavci 3 a uplatnit daňovou ztrátu také v tom zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém *podstatná změna* nastala.

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

Stanovisko MF k odstavci 3

MF souhlasí se závěrem předkladatele k pojmu „období po podstatné změně“. Pro účely uplatnění daňové ztráty se porovnávají vždy dvě celá zdaňovací období (popř. období, za které se podává daňové přiznání) tj. období, za které byla daňová ztráta vyměřena a období, ve kterém má být daňová ztráta uplatněna.

Za „příjmy (výnosy) mimořádné povahy“ se považují mimořádné příjmy (výnosy) ve smyslu účetních předpisů.

Odstavec 4:

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

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

Příklad:

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

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

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

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

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

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

Návrh řešení k odstavci 4:

Navrhujeme přijmout následující sjednocující závěr:

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

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

Stanovisko MF k odstavci 4

Souhlas s závěrem předkladatele.

Odstavec 5:

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

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

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

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

Návrh řešení k odstavci 5:

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

Stanovisko MF k odstavci 5

Souhlas se závěrem předkladatele.

Odstavec 6:

Vzniknou-li poplatníkovi pochybnosti, zda jsou splněny podmínky stanovené v odstavci 3, může požádat správce daně o závazné posouzení^{39j)} skutečnosti, zda daňovou ztrátu vzniklou před podstatnou změnou, lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně po podstatné změně. Poplatník je povinen spolu se žádostí sdělit správci daně:

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

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

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

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

Návrh řešení k odstavci 6:

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

Stanovisko MF k odstavci 6

Souhlas se závěrem předkladatele.

Odstavec 7:

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

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

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

Návrh řešení k odstavci 7:

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

Stanovisko MF k odstavci 7

Souhlas s návrhem předkladatele.

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

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

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

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

Návrh řešení

Navrhujeme přijmout následující sjednocující závěr:

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

3. Závěr

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

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

Závěr - stanovisko MF

Výkladová stanoviska MF jsou uvedena u jednotlivých odstavců ustanovení § 38na zákona o daních z příjmů tak, jak byla předložena KDP.

Stanovisko MF k otázce obecné úpravy závazného posouzení podle § 34b ZSDP bylo vyjádřeno v zápise ze zasedání KV KDP konaného dne 17.3.2004.

V současné době je v Parlamentu ČR projednáván návrh novely zákona o daních z příjmů, který obsahuje i nové znění ustanovení § 38na. Toto znění je zpracováno tak, aby nedocházelo k výše uvedeným výkladovým nejasnostem.

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

(přepracovaný příspěvek)

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

1. Úvod

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

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

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

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

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

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

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

2. Vlastní problematika

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

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

b) V této souvislosti může být další otázkou, zda předmětná restrikce bude ve vyjmenovaných případech, počínaje výše zmíněným datem 1.5.2004, dopadat také na obchodní podíly pořízené před 1.5.2004. Je otázkou, zda by takový zpětný dopad nemohl být vnímán jako nepřipustná pravá retroaktivita. V tomto případě se však bude zřejmě jednat o takzvanou nepřímou retroaktivitu, která je obecně i v daňové oblasti přípustná (viz náleží Ústavního soudu publikovaný ve Sbírce zákonů v částce 60 z roku 2002 pod č. 145/2002 Sb.). Z tohoto pohledu mohou být částečně problematické především případy pořízení zahraničních obchodních podílů u států, které přistoupí k EU až od 1.5.2004 (např. Slovensko) a dále otázka, podle jakého znění předmětné směrnice 90/435/EHS o společném zdanění mateřských a dceřiných společností (dále jen „Směrnice ke zdanění zisků“), by byly posuzovány typy zahraničních majetkových účastí ve společnostech ze států EU pořízené před 1.5.2004 (viz dále část 2.2. *Případy, které jsou regulovány ustanovením § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP*). Tzn., zda bude relevantní znění předmětné Směrnice ke zdanění zisků k datu nákupu obchodního podílu nebo k datu posuzování nákladů. Všechny výše uvedené skutečnosti by měly být zohledněny při definování (výčtu) společností ve Finančním zpravodaji dle § 19 odst. 3 písm. a) ZDP, kdy by bylo vhodné uvést i typy zahraničních společností pořízených obecně před 1.5.2004, u kterých bude relevantní ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP.

Návrh řešení:

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

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

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

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

ZDP nabývá účinnosti 1.5.2004. Toto spojení je obecně definováno současným splněním dvou podmínek:

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

b) Musí být splněna podmínka kapitálového propojení obou společností, která je definována tak, že nepřetržitě po dobu 24 měsíců musí mít mateřská společnost alespoň 25% podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti (viz § 19 odst. 3 písm. b) a c) ZDP). V souvislosti s touto druhou podmínkou může být sporné, zda pro účely § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP platí právní fikce splnění podmínky držby 24 měsíců od samého počátku, pokud bude tato doba splněna dodatečně. Tato otázka může být spornou, nicméně je možné dle našeho názoru také dovodit, že v případech, kdy bude zřejmé, že obchodní podíl bude u vztahů mateřských a dceřiných společností (viz § 19 odst. 3 písm. b) a c) ZDP) držen déle jak 24 měsíců a tento předpoklad se posléze splní, budou předmětné náklady daňově neuznatelné od samého počátku držby takového obchodního podílu v dceřiné společnosti. Pokud by došlo k tomu, že obchodní podíl pozbude mateřská společnost před uplynutím 24 měsíční lhůty (samozřejmě s výjimkou případů převodů na spřízněný subjekt definovaný v § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP) a předmětné náklady vylučovala mateřská společnost z nákladů daňově relevantních dle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, bude mít možnost podat daňové přiznání na daňovou povinnost nižší (případně ztrátu vyšší) z titulu těchto nákladů. V opačném případě, to je když mateřská společnost nebude aplikovat § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, nicméně podíl v dceřiné společnosti bude držen déle jak 24 měsíců, vznikne zde naopak povinnost podat dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost vyšší, případně ztrátu nižší z titulu nákladů uvedených v § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP.

Návrh řešení:

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP se bude vztahovat na definované náklady pouze v případě, kdy půjde o vztah mateřské a dceřiné společnosti tak, jak jsou tyto společnosti definovány v § 19 odst. 3 písm. b) a c) ZDP. Pokud bude podíl v dceřiné společnosti držen mateřskou společností déle jak 24 měsíců, budou náklady posuzovány z hlediska ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP od samého počátku držby takového obchodního podílu. Pokud by došlo k tomu, že obchodní podíl pozbude mateřská společnost před uplynutím 24 měsíční lhůty (samozřejmě s výjimkou případů převodů na spřízněný subjekt definovaný v § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP) a předmětné náklady vylučovala mateřská společnost z nákladů daňově relevantních dle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, bude mít možnost podat daňové přiznání na daňovou povinnost nižší (případně ztrátu vyšší) z titulu těchto nákladů. V opačném případě, to je když mateřská společnost nebude aplikovat § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, nicméně podíl v dceřiné společnosti bude držen déle jak 24 měsíců, vznikne zde naopak povinnost podat dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost vyšší, případně ztrátu nižší z titulu nákladů uvedených v § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP.

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

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

Návrh řešení:

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

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

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

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

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

vychází, protože počínaje zánikem obchodního podílu předmětné náklady již nesouvisí s držbou podílu v dceřiné společnosti, ale obecně s majetkem dceřiné společnosti.

Návrh řešení:

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

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

2.5. Specifikace nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti

2.5.1 Služby poskytované dceřiné společnosti a její přímé řízení

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

2.5.2 Správa finanční investice, uplatňování akcionářských práv

Daňově neuznatelnými náklady mateřské společnosti podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP budou především administrativní náklady, které jsou skutečně vyvolány pouze

držbou podílu a které by sama dceřiná společnost nenesla a nelze jí je tedy ani přeúčtovat (může se jednat např. o poplatky za evidenci akcií dceřiné společnosti na majetkovém účtu mateřské společnosti ve Středisku cenných papírů nebo o úplatu hrazenou mateřskou společností na základě smlouvy o úschově akcií dceřiné společnosti apod.).

V obecné rovině by mohly s držbou podílu v dceřiné společnosti souviset i další nepřímé náklady mateřské společnosti, které by ale sama dceřiná společnost nenesla. Mateřská společnost totiž musí při veškeré své činnosti zohledňovat držbu podílu v dceřiné společnosti, stejně jako musí brát v úvahu ostatní svůj majetek. Takové náklady však v souladu s výše uvedeným nelze přeúčtovat na dceřinou společnost a stanovit jejich výši prokazováním je prakticky nemožné, vzhledem k jejich charakteru (může se jednat např. o část mzdy generálního ředitele, který při svém rozhodování bere v úvahu držbu podílu v dceřiné společnosti, nebo o část mzdy účetní, která účtuje o držbě podílu v dceřiné společnosti, apod.). Domníváme se, že tyto náklady by neměly být a priori daňově neuznatelné, protože obecně je jejich souvislost s držbou podílu v dceřiné společnosti vyloženě nepřímá a takovou souvislost by pak bylo možné konstruovat mezi čímkoli. Pokud by však i tyto náklady měly být považovány za daňově neuznatelné podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, doporučovali bychom alespoň metodickým pokynem upravit, jak bude výše takových nepřímých nákladů stanovena. Přitom je podle našeho názoru vhodné zohlednit Směrnici ke zdanění zisků, která v článku 4 bodu 2 omezuje výši těchto daňově neuznatelných správních nákladů vztahujících se k podílu na 5 % částky zisku rozdělovaného dceřinou společností připadající na podíl mateřské společnosti.

2.5.3 Úroky

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

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

- **Časová souslednost mezi přijetím úvěru a nabytím podílu na dceřiné společnosti** – přijetí úvěru mateřskou společností představuje pro ni zvýšení cizích zdrojů a souvztažně tomu odpovídající zvýšení aktiv nebo případně i snížení vlastních zdrojů. Bude tedy nutné posoudit právě změny aktiv i pasiv mateřské společnosti v návaznosti na přijatý úvěr. Zvýšení dlouhodobého hmotného nebo

nehmotného majetku, zásob, pohledávek či finančního majetku jiného než podílu na dceřiné společnosti obecně svědčí o tom, že úvěr nesouvisí s držbou podílu v dceřiné společnosti. Dojde-li ke snížení vlastních zdrojů mateřské společnosti (např. snížení základního kapitálu nebo vyplacení nerozděleného zisku), jedná se o změnu finanční struktury mateřské společnosti, která obvykle souvisí se snižováním nákladů na financování, a ani v tomto případě nelze obecně dovozovat, že by přijatý úvěr souvisel s držbou podílu v dceřiné společnosti.

- **Sjednaná doba splatnosti úvěru** – podíl v dceřiné společnosti je z hlediska účetnictví dlouhodobým finančním majetkem a podobně v § 19 odst. 3 písm. b) a c) ZDP je vymezeno časové kritérium, aby se o vztah mateřské a dceřiné společnosti vůbec jednalo. Z hlediska finančního řízení je nepředstavitelné, aby dlouhodobý majetek byl financován krátkodobými zdroji a krátkodobé úvěry tedy obecně nelze považovat za související s držbou podílu v dceřiné společnosti. V případech, kdy dochází k přeúvěrování, tj. nahrazení jednoho úvěru úvěrem novým, je možné dobu splatnosti posuzovat společně za předpokladu, že podmínky takového přeúvěrování byly předem dohodnuty.
- **Zachycení úroků ve finančním účetnictví** – podle § 23 odst. 2 a 10 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření respektive z účetnictví. Podle § 47 odst. 1 písm. b) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, mohou být součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku úroky z úvěru naběhlé do doby uvedení příslušného majetku do stavu způsobilého k užívání, pokud tak účetní jednotka rozhodne. Úvěr, ze kterého jsou úroky zahrnovány v souladu s výše uvedeným do ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, tedy nelze považovat za související s držbou podílu v dceřiné společnosti, a to i po uvedení příslušného majetku do stavu způsobilého k užívání, když již úroky kapitalizovány nebudou.
- **Rozpočet externího financování obsažený ve finančním plánu mateřské společnosti** – pokud mateřská společnost přijímá dlouhodobé úvěry, přičemž jejich použití není v úvěrové smlouvě vymezeno, a mateřská společnost nezahrnuje úroky z úvěrů do ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, je obecně nutné pro určení případné souvislosti s držbou podílu v dceřiné společnosti vycházet z interních dokumentů mateřské společnosti týkajících se jejího finančního řízení, zejména způsobů financování aktiv.

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

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

nebo rozpočet externího financování obsažený ve finančním plánu mateřské společnosti.

Návrh řešení:

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

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

3. Závěr

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

Stanovisko MF

Po posouzení přepracované verze příspěvku, s ohledem na změny, které jsou provedeny nad rámec dohodnutých úprav, Ministerstvo financí doporučuje příspěvek dále publikovat v původním znění vč. již vydaného stanoviska MF.

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

Doplněné stanovisko MF

Ministerstvo financí souhlasí s doplněním vydaného stanoviska takto:

Ministerstvo financí konstatuje, že daňový režim nepeněžního příjmu zaměstnance v případě, poskytuje-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně motorové vozidlo k používání pro služební i soukromé účely, jednoznačně vyplývá z § 6 odst. 6 ZDP, a to i po zavedení limitu maximální vstupní ceny u osobního automobilu zákonem č. 438/2003 Sb. V případě, že se jedná o najaté vozidlo formou finančního leasingu, v jehož vstupní ceně není zahrnuta daň z přidané hodnoty, se pro účely stanovení částky, která se posuzuje jako příjem zaměstnance, vstupní cena automobilu o tuto daň zvýší (jedná se o DPH, kterou byl zdaněn prodej osobního automobilu leasingové společnosti nikoliv o DPH spočítanou maximálně z limitní vstupní ceny daňové ve výši 900 000,-Kč).

5) Podíly na zisku a ustanovení § 19 odst. 1 písm z) a zj) ZDP

Stanovisko MF

V návaznosti na závěry jednání KV KDP konaného dne 19.5.2004 bylo s předkladatelem příspěvku projednáno následující stanovisko MF:

1. K úvodu příspěvku MF konstatuje, že § 22 ZDP vymezuje příjmy ze zdrojů na území ČR u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, tj. pouze u nerezidentů. Proto text bodu 3 písm. g) odst. 1 § 22, který za podíly na zisku pro účely zákona považuje i zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu (§ 23 odst. 7 ZDP) a dále úroky překlasifikované na základě testu nízké kapitalizace (§25 odst 1 písm w) ZDP) lze uplatnit pouze pro nerezidenty. Zavedení legislativní zkratky pro vymezený okruh poplatníků má význam pro uplatnění ustanovení § 36 odst. 1 písm. b), bod 1 a § 38d odst. 2, poslední věta, které se týkají také pouze nerezidentů.
2. Režim osvobození podílů na zisku se uplatní také v případě plateb dceřinou společností se sídlem na území ČR mateřské společnosti se sídlem v členském státu EU překlasifikovaných na podíly na zisku ve smyslu § 22 odst. 1 písm. g) bod 3, ale pouze v případě splnění všech podmínek stanovených pro osvobození, tj. minimální majetková účast (25%) a doba její držby.
3. Obdobně jako v bodě 2 bude postupováno v situaci, kdy mateřská společnost má sídlo na území ČR a dceřiná společnost má sídlo v některém členském státu EU s tím, že pro uplatnění osvobození je rozhodující právní úprava překlasifikace dotčených plateb ve státě sídla dceřiné společnosti.
4. Ustanovení §19 odst. 1 písm. z) nelze uplatnit u plateb tichému společníkovi, který se podílí na podnikání a absentuje u něho splnění základní podmínky, tj. minimální majetková účast. Pokud by určitý společník vykazoval jinak majetkovou účast např. 30% a současně ve výši 45% se podílel na zisku z titulu tichého společenství, režim osvobození lze uplatnit pouze na částku vztahující se k majetkové účasti.

Vzhledem k tomu, že s uvedeným stanoviskem MF předkladatel vyjádřil nesouhlas a sdělil, že setrvává na názorech uvedených v příspěvku, nebylo v tomto bodě dosaženo shody.

6) Vypořádání poskytované hlavním akcionářem ostatním akcionářům při přeměně akciové společnosti převodem jmění na hlavního akcionáře

Doplněné stanovisko MF

Ačkoliv otázka výdajů nebyla součástí příspěvku MF sděluje, že výdaje u převodu jmění na hlavního akcionáře budou posuzovány podle ustanovení § 10 odst. 5 ZDP, a to jak u rezidentů, tak i u nerezidentů.

xx