

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 25.2.2004

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Projednání zápisů z jednání KV KDP konaných dne 28.1.2004 a 17.12.2003

1.1 Zástupci KDP uplatnili návrh na doplnění stanoviska MF k příspěvku č.1 v části DPH ze zasedání konaného 17.12.2003 „Problematika podávání daňového přiznání k DPH v případě přeměn obchodních společností dle § 69 obchodního zákoníku a to ve světle zákona č. 322/2003 Sb., kterým se novelizoval zákon č. 588/1992 Sb., o DPH“, a to o větu: „V případě, že do zveřejnění tohoto stanoviska postupovali plátcí DPH opačně (to znamená, že z hlediska DPH byl den zápisu do obchodního rejstříku považován již za den nástupnické společnosti), nebude tento postup pozastavován“.

Podle uvedeného stanoviska právní nástupce podává daňové přiznání za část zdaňovacího období ke dni zániku ve lhůtě uvedené v § 37 odst. 1 ZDPH, tj. do 25 dnů po skončení jeho zdaňovacího období. Den zániku by měl být ještě dnem zanikající společnosti, tzn., že právní nástupce podá daňové přiznání za zbývající část zdaňovacího období počínaje následujícím dnem po vzniku společnosti, tj. následující den po zápisu do obchodního rejstříku. Na tomto stanovisku MF ČR trvá a s doplněním v podobě navrhované KDP nesouhlasí. Podle názoru MF je v zákoně o DPH platném od 1.10.2003 jasně stanoveno, že právní nástupce podává daňové přiznání za část zdaňovacího období ke dni zániku společnosti. Nelze tedy od tohoto data akceptovat jiný postup do zveřejnění tohoto stanoviska, protože by byl uznán v rozporu se zákonem. Správce daně musí při kontrole posoudit dodržení délky zdaňovacího období a současně splnění daňové povinnosti. Pokud by právní nástupce pouze nedodržel délku období a nesnížil daňovou povinnost, nevznikl by zákonný důvod k uplatnění sankcí.

1.2 K otázce vymezení délky účetního období předcházejícího změně účetního období kalendářního roku na hospodářský rok v souvislosti s přechodem na režim oznamovací povinnosti podle novely zákona o účetnictví řešené předkladateli v neuzavřeném příspěvku č. 2 v části daň z příjmů „Problematika uplatňování sazby daně z příjmů právnických osob dle novely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů zákona č. 438/2003 Sb.“ zastává Ministerstvo financí názor, že pokud účetní jednotka podle zákona účinného po 1. lednu 2004 podá oznámení o změně účetního období, pak je zde překážkou delšího účetního období, které předchází změně účetního období, povinnost sestavit účetní závěrku k 31. 12. 2003 v souladu s § 17 odst. 2 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a tím související faktické ukončení účetního období kalendářního roku 2003. Jestliže účetní jednotka nesestaví účetní závěrku k 31. 12. 2003, vystavuje se nebezpečí uložení sankce za její nesestavení.

1.3 Se stanovisky Ministerstva financí k bodům programu projednaným dne 28.1.2004 vyslovili zástupci KDP souhlas.

2. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

Pozn.: Projednání navrženého příspěvku č. 3 v části daň z příjmů „Problematika ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění zákona č. 438/2003 Sb., bylo po vzájemné dohodě přeloženo na příští zasedání KV KDP.

Daň z příjmů

1. Daňové dopady motivačního pojištění

Předkládá: Ing. Marie Konečná, CSc., daňový poradce, číslo osvědčení 294

1. Popis problematiky

Některé pojišťovny nabízí produkt tzv. motivačního pojištění. Smlouvu uzavírá s pojišťovnou společnost (dále zaměstnavatel) ve prospěch třetí osoby - svého zaměstnance, člena statutárního orgánu apod. (dále jen zaměstnanec). Obecná úprava smluv ve prospěch třetí osoby, obsažena v § 50 občanského zákoníku, uvádí, že tato třetí osoba bude z pojistné smlouvy oprávněna okamžikem, kdy s ní projeví souhlas, nebude-li zákonem stanoveno nebo účastníky dohodnuto jinak. Primární pro posuzování vzniku oprávnění třetí osoby ze smlouvy je dohoda jejích účastníků. Pojistná smlouva vztahující se na život nebo zdraví určité osoby má specifika, která je nutno při sjednávání smlouvy zohlednit. Vzhledem k charakteru smlouvy vyžaduje pojišťovna od pojištěného v souladu s § 793 odst. 2 občanského zákoníku zodpovězení otázek, týkajících se jeho zdravotního stavu, aby bylo možno určit míru rizika. Z praktických důvodů je dotazník součástí návrhu na uzavření pojistné smlouvy, neboť musí být nepochybné, ke které pojistné smlouvě se vztahuje. Podpis pojištěného pak pouze stvrzuje pravdivost jeho odpovědí na dotazy pojistitele a není možné jej chápat jako projevení souhlasu ve smyslu § 50 odst. 2 občanského zákoníku, protože ve vztahu k nároku třetí osoby na plnění ze smlouvy je rozhodující dohoda smluvních stran, nikoliv projev souhlasu třetí osoby, jak bylo uvedeno.

Dle dohody a pojistných podmínek má pojištěný právo, aby mu při splnění podmínek (zejména setrvání v zaměstnání, výkon určité funkce apod.) byla při dožití se sjednaného věku vyplacena pojistná částka. Pojištěný nemá po dobu trvání pojistné smlouvy až do vzniku pojistné události právo na plnění ze strany pojišťovny. Vzhledem k tomu, že není stranou pojistné smlouvy, nemůže ji ani vypovědět a žádat o vyplacení odbytného. Toto právo náleží vždy pouze pojistníkovi, to je zaměstnavateli. Pojistník má právo před očekávanou pojistnou událostí pojistnou

smlouvu zrušit s výplatou odbytného a pojištěný nemusí nakonec vůbec nic neobdržet.

Některé smlouvy motivačního pojištění obsahují doplňkové krytí rizikového charakteru, které kryje riziko smrti či úrazu pojištěného i po dobu trvání pojistné smlouvy.

Tento typ pojistné smlouvy tzv. motivačního pojištění nesplňuje podmínky pro daňovou odpočitatelnost pojistného na straně zaměstnavatele.

Otázkou je však, jaké jsou daňové dopady u pojištěného – zaměstnance.

2. Návrh řešení

Z výše uvedeného zadání je zřejmé, že účelem „motivačního pojištění“ je z pohledu společnosti motivovat své klíčové zaměstnance na setrvání v pracovně-právním vztahu či ve výkonu funkce u společnosti po určitou dobu. Pokud zaměstnanec v pracovně-právním vztahu či ve výkonu funkce setrvá, vznikne mu při dožití se sjednaného konce pojištění nárok na výplatu pojistného plnění pro případ dožití.

Vycházíme z předpokladu, že „motivační pojištění“ kryje dvě pojistné události – smrt či úraz a dožití.

Je zřejmé, že tyto dvě složky, pokud jsou hrazeny společností za zaměstnance, by měly být považovány na straně zaměstnance za příjem podléhající dani z příjmů fyzických osob. Příjem je v § 3 odst. 2 ZDP definován jako příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou.

Z pohledu ZDP by se mělo jednat o příjem ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 ZDP.¹ Pokud by zaměstnanec nevykonával práci pro společnost a nebyl by jejím zaměstnancem, společnost by za něho pojistné nehradila. Podle našeho názoru se tedy nejedná o příjem podle § 10 ZDP ale o příjem podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP, který uvádí, že příjmem ze závislé činnosti a z funkčních požitků jsou též příjmy plynoucí poplatníkovi v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti podle písm. a) až c) nebo v souvislosti s výkonem funkce a bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává.

Z hlediska daňového je ovšem důležité i určení, kdy na straně zaměstnance vzniká moment, ve kterém zaměstnanec získává prospěch z pojistného produktu uzavřeného v jeho prospěch. To znamená moment, kdy má být sražena nebo uhrazena daň z příjmů fyzických osob vztahující se k tomuto prospěchu.

Pokud se jedná o částí pojistného vztahující se k rizikovému pojištění pro případ smrti zaměstnance je nutno, aby tato složka byla zaměstnanci přidaňována

¹ Ustanovení § 6 odst. 3 ZDP uvádí, že příjmy ze závislé činnosti se rozumějí příjmy pravidelné nebo jednorázové bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoli a zda jsou vypláceny nebo připisovány k dobru nebo spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance, kteří jsou poplatníky z příjmů ze závislé činnosti.

průběžně, tj. měsíčně nebo čtvrtletně v závislosti na tom, za jaké pojistné období se hradí. Je zřejmé, že prospěch zaměstnanci vznikne v případě pojistné události – smrti či úrazu, který může nastat kdykoliv v průběhu trvání pojistné smlouvy.

Co se týče části pojistného vztahující se k pojištění pro případ dožití zaměstnance, domníváme se, že na straně zaměstnance dojde ke vzniku majetkového prospěchu až v budoucnu, a to za předpokladu trvání pracovní-právního vztahu případně výkonu funkce pojištěného zaměstnance u zaměstnavatele. To znamená, že zaměstnavatel by nemusel při průkazném doložení těchto skutečností tuto složku pojistného průběžně přidaňovat ke mzdě zaměstnance.

V okamžiku, kdy je pojistné ohledně pojištění pro případ dožití zaměstnavatelem za zaměstnance placené, nelze jednoznačně stanovit, zda podmínky pojistné smlouvy budou v budoucnu splněny a tudíž, zda zaměstnanci skutečně vznikne nárok na výplatu pojistného plnění. Proto v okamžiku, kdy zaměstnavatel platí toto pojistné, by zaměstnanci neměl vzniknout majetkový prospěch, který by byl předmětem daně z příjmů fyzických osob. Je zřejmé, že v tomto okamžiku zaměstnanec nemá právní nárok na plnění z pojistné smlouvy (co se týče pojištění pro případ dožití), a nemohl by ho ani vymáhat soudní cestou. V podstatě by tato složka pojistného hrazená za zaměstnance mohla být považována za příjem, který bude zaměstnanci zaměstnavatelem přiznán pouze za předpokladu, že v budoucnu dojde ke splnění stanovených podmínek (setrvání v pracovním poměru či ve výkonu funkce).

Výplata pojistného plnění

Až v okamžiku, kdy podmínky pojistné smlouvy jsou splněny a současně je pracovník ke dni pojistné události zaměstnán společností či vykonává funkci a tudíž mu vznikne i nárok na výplatu pojistného plnění pro případ dožití, by mělo dojít na straně zaměstnance ke zdanění tohoto příjmu. To znamená, že až v tomto okamžiku dojde k převedení tohoto příjmu pojišťovnou ve prospěch poplatníka, dojde i k povinnosti odvést zálohu na daň z příjmů ve smyslu § 38h ZDP. Oporu pro tento postup nacházíme i v ustanovení § 38h odst. 5 ZDP, které uvádí, že zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti srazí plátcé při výplatě nebo připsání mzdy² poplatníkovi k dobru. K připsání „mzdy“ k dobru zaměstnance jednoznačně dojde v okamžiku, kdy budou naplněny podmínky pojistné smlouvy a příp. vnitřního předpisu. V tomto okamžiku by měl zaměstnavatel připočítat ke mzdě zaměstnance celkovou část zaplaceného „pojistného pro případ dožití“.

V praxi u zaměstnavatelů může nastat technický problém, jak srazit daň ze závislé činnosti u příjmu z motivačního pojištění v případě, že výše mzdy zúčtované k výplatě neumožní provést srážku. Domníváme se, že tento nedoplatek na zálohách bude muset uhradit společnost jako zaměstnavatel. Zaměstnavatel může ohledně uhrazení zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti uzavřít dohodu se zaměstnancem, na základě které by například zaměstnanec byl povinen nedoplatek na dani uhradit společnosti předem, například v okamžiku výplaty pojistného plnění, případně že bude povinen tento nedoplatek splácet v pravidelných měsíčních splátkách.

Pokud by společnost tuto daň na zaměstnanci nepožadovala, jednalo by se o její nedaňový náklad ve smyslu § 25 odst. 1 písm. r) ZDP. Na straně zaměstnance by se společností uhrazená daň měla považovat za jeho další zdanitelný příjem podléhající dani z příjmů fyzických osob.

² Podle § 38h odst. 1 ZDP se zdanitelnou mzdou rozumí úhrn příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků (dále jen „mzda“) zúčtovaný nebo vyplacený poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období, vyjma příjmů zdanitelných srážkou podle zvláštní sazby daně a dále snížený o částky zde vyjmenované.

3. Závěr

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

Stanovisko MF

Daňové dopady tzv. „motivačního pojištění“ nelze zobecnit. Vzhledem k rozmanitosti pojišťoven a jejich produktů bude vždy nutné posuzovat každý případ individuálně s ohledem na obsah pojistné smlouvy a pojistných podmínek.

2. Problematika příspěvku na zahraniční rekreaci a zájezdy (Zákon č. 586/1992 o daních z příjmů ve znění platných předpisů).

Předkládá: Hana Kovalíková, daňový poradce, č. osvědčení 1139

1. Popis problému

V §6 odst. 9 písm. d) je následující ustanovení:

Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v §4 , dále osvobozeny

.....nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce; jde-li však o poskytnutí zahraniční rekreace včetně zahraničních zájezdů, je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za kalendářní rok. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance,

Z výše uvedeného vyplývá, že lze poskytnout zaměstnanci příspěvek v případě, že se jedná o zahraniční rekreaci vč. zahraničních zájezdů. V poslední době si však zaměstnanci zajišťují ubytování v zahraničí sami, protože důvěra v cestovní kanceláře klesá a navíc ne každý má zájem jezdit na organizované pobyty. Zaměstnanec si zajistí a uhradí nejen ubytování, ale také náklady na dopravu (např. letenky). Ti, kdo mají například doživotně uhrazené ubytování (jedná se o tzv. nákup prázdninového pobytu), si ostatní náklady hradí sami. Nepoužívají tedy služeb cestovních kancelářů.

Pracovníci finančních úřadů při kontrole nechtějí uznávat příspěvek těmto zaměstnancům na dopravu, případně na ubytování v zahraničí. Tyto příspěvky uznávají jen v tom případě, že se jedná o zahraniční dovolenou zajištěnou prostřednictvím cestovních kancelářů nebo pořádané zaměstnavatelem.

Dle našeho názoru se jedná o určitou diskriminaci těch zaměstnanců, kteří nepoužijí služeb cestovních kanceláří nebo nejedou na rekreaci pořádanou zaměstnavatelem. Přitom se dá velice dobře ověřit, že se toho určitého pobytu účastnil zaměstnanec nebo jeho rodinný příslušník. Například letenka je vystavena na konkrétní jméno cestujícího, v hotelu se každý musí prokázat svým pasem a jeho pobyt je zaevidován do knihy hostů.

Pokud by takový zaměstnanec chtěl obdržet od svého zaměstnavatele příspěvek, je nucen díky postupu pracovníků finančních úřadů, použít k zahraniční dovolené služeb cestovní kanceláře nebo se zúčastnit rekreace pořádané svým zaměstnavatelem.

2. Návrh řešení

Navrhuji, aby bylo umožněno i těm zaměstnancům, kteří jedou na zahraniční dovolenou individuálně, poskytnout příspěvek dle výše uvedeného ustanovení. V současné době by mělo, po projednání tohoto příspěvku, ministerstvo financí vydat metodický pokyn, kterým by bylo umožněno poskytování příspěvku i pro zmíněné zaměstnance.

Dále navrhuji, aby do nejbližší možné novely byl převzat pojem ze zákoníku práce (§ 100 ZP) a na základě toho upravit znění zákona o daních z příjmů následovně:

Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v §4, dále osvobozeny

*.....nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce; jde-li však o **zahraniční dovolenou na zotavenou**, je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za kalendářní rok. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance,*

Stanovisko MF

Stávající znění § 6 odst. 9 písm d) ZDP neumožňuje aplikovat navrhované řešení. Požadavek předkladatele by přiznával pouze peněžní plnění a ZDP umožňuje poskytovat zaměstnancům pouze nepeněžní plnění.

K vydání metodického pokynu, který by nad rámec zákona umožňoval poskytování od daně osvobozeného příspěvku podle § odst. 9 písm. d) i pro zaměstnance, kteří si zahraniční dovolenou zajišťují individuálně, nedisponuje Ministerstvo financí zákonným zmocněním.

4. Problematika odpisování nehmotného majetku u právního nástupce, který nehmotný majetek nabyt přeměnou s rozhodným dnem po 31. 12. 2003

Předkládá: Ing. Aleš Zídek, daňový poradce, č. osvědčení 3016
Ing. Vladimír Křivánek, daňový poradce, č. osvědčení 3429

1. Popis situace

Novela zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“), zákon č. 438/2003 Sb., účinná od 1. 1. 2004 přinesla do ZDP řadu nových ustanovení, mezi nimiž je i ustanovení týkající se odpisování nehmotného majetku pro daňové účely (§32a) a s ním související přechodné ustanovení č. 25.

Přechod na daňové odpisování nehmotného majetku může v praxi způsobovat výkladové problémy. V tomto příspěvku jsme se zaměřili na otázku, jakým způsobem uplatňovat do daňově relevantních nákladů odpisy nehmotného majetku u právního nástupce, který nehmotný majetek nabyt přeměnou, přičemž rozhodný den přeměny nastal po 31. 12. 2003. Příspěvek se týká pouze nehmotného majetku, který byl původním vlastníkem úplatně nabyt v období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2003, a původní vlastník nehmotný majetek účetně odpisoval (dále jen „řešený majetek“).

2. Legislativní rámec

Podle znění ZDP do 31. 12. 2003 nebyl nehmotný majetek pro daňové účely definován, ani nedocházelo k daňovému odpisování nehmotného majetku. Do daňově uznatelných nákladů společností byly náklady na nehmotný majetek zahrnovány prostřednictvím účetních odpisů v souladu s § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 ZDP.

Ustanovení §32a odst. 1 ZDP ve znění od 1. 1. 2004 stanoví, že pro účely tohoto zákona se odpisují určité majetkové položky (označené legislativní zkratkou „nehmotný majetek“), pokud splňují dané podmínky týkající se (a) způsobu a účelu nabytí, (b) vstupní ceny a (c) doby použitelnosti. Z umístění legislativní zkratky v §32a odst. 1 vyplývá, že odkazy na pojem „nehmotný majetek“ uvedené před §32a ZDP mají jiný obsah (pravděpodobně se jedná o nehmotný majetek tak, jak je definován v účetních předpisech), naopak odkazy na pojem „nehmotný majetek“ uvedené v §32a a dále mají obsah zavedený v §32a odst. 1. Ustanovení §32a odst. 2 upravuje obsah legislativní zkratky nehmotný majetek a jednoznačně stanoví, že za nehmotný majetek se pro účely ZDP nepovažuje goodwill.

Ustanovení §32a odst. 3 stanoví speciálně pro nehmotný majetek, kdo jej může odpisovat.

Ustanovení §32a odst. 4 upravuje stanovení výše odpisu nehmotného majetku. Zároveň však stanoví, že u nehmotného majetku, nabytého vkladem nebo přeměnou, pokračuje nabyvatel v odpisování započatém původním vlastníkem za podmínky, že byl tento nehmotný majetek nabyt vkladatelem nebo zanikající obchodní společností nebo družstvem úplatně, darováním nebo zděděním a nebo vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování.

Ustanovení §32a odst. 5 umožňuje, není-li v ZDP stanoveno jinak, použít pro nehmotný majetek obdobně, tj. v plném rozsahu, ustanovení pro hmotný majetek, tj. majetek definovaný v §26 odst. 2 ZDP (daňový hmotný majetek).

Ustanovení §32a se podle bodu 25 přechodných ustanovení Novely ZDP použije poprvé u nehmotného majetku zaevidovaného do majetku poplatníka ve zdaňovacím období, které započalo v roce 2004.

Dále podle §24 odst. 2 písm. v) bod 2 ve znění ZDP od 1. 1. 2004 se za daňově relevantní náklady považují účetní odpisy u nehmotného majetku (účetní definice), který se neodpisuje podle tohoto zákona (§ 32a ZDP), za určitých dále stanovených podmínek a do určité výše.

3. Rozbor problematiky

a) Uplatní se na řešený majetek u nástupnické společnosti ustanovení §32a ZDP?

Podle přechodných ustanovení je důležité, zda dojde u nástupnické společnosti k „zaevidování“ nehmotného majetku do majetku poplatníka ve zdaňovacím období, které započalo v roce 2004.

Pojem „zaevidování“ není v ZDP ve znění po 1. 1. 2004 definován. Podle znění ZDP účinného do 31. 12. 2003 se evidováním majetku v majetku poplatníka pro účely ZDP rozumělo uvedení majetku do užívání podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění („ZÚ“) (§ 34 odst. 4 ZDP ve znění do 31. 12. 2003). Toto ustanovení bylo vypuštěno novelou 438/2003 Sb. k ZDP („Novelou ZDP“), stejně jako další ustanovení, která vázala možnost uplatnění různých položek týkajících se majetku včetně odpisů a reinvestičního odpočtu na uvedení majetku do užívání. V důvodové zprávě k Novele ZDP se uvádí, že nově je pro účely zákona o daních z příjmů nutné stanovit pro poplatníka přímo zákonem povinnost evidovat majetek, u kterého poplatník uplatňuje daňové odpisy v základu daně. Tato evidence by měla být dokladem k prokázání uplatňovaných odpisů a odpočtů. V návaznosti na to by se tedy zaevidováním mělo rozumět zachycení majetku v takové evidenci poplatníka. I přes tuto změnu však, podle našeho názoru, není možné u nástupnické společnosti provést zaevidování řešeného majetku v majetku nástupnické společnosti dříve než k rozhodnému dni, tj. v období, které započalo v roce 2004. Ustanovení §32a se tedy u řešeného majetku uplatní (**Závěr 1**).

b) Způsob odpisování řešeného majetku u nástupnické společnosti

V souladu s §32a odst. 4 u řešeného majetku pokračuje nabyvatel – nástupnická společnost – v odpisování započatém původním vlastníkem – zanikající společností.

Výklad pojmu „pokračování v odpisování“ by bylo možné, v návaznosti na možnost obdobného využití ustanovení pro hmotný majetek, upřesnit podle § 30 odst. 12, kde se v návěťi uvádí, že ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní vlastník, a při zachování způsobu odpisování pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem ... nástupnická společnost.

I přes toto upřesnění však výklad ustanovení §32a odst. 4 věta třetí zůstává nejasný, neboť u řešeného majetku nebyla u zanikající společnosti stanovena vstupní cena a majetek byl odpisován pouze účetně způsobem, který ZDP nezná.

Zkoumáme-li smysl ustanovení §30 odst. 12, musíme nutně dojít k závěru, že pokračování v odpisování znamená zachování vstupní ceny, neboli v kontextu odpisování hmotného majetku základny, ze které se zjišťuje výše odpisu, a dále zachování způsobu odpisování, v kontextu odpisování hmotného majetku matematického vzorce výpočtu výše odpisů za dané období.

Pokud bychom dále aplikovali tento výklad na situaci řešeného majetku a ustanovení §32a odst. 4, docházíme k závěru, že pokračováním v odpisování se zde rozumí odpisování ze stejné, tj. účetní pořizovací ceny, a stejným způsobem, tj. způsobem stanoveným účetní jednotkou – zanikající společností – v souladu se ZÚ.

Domníváme se tedy, že správný výklad ustanovení §32a odst. 4 je takový, že odpis se stanoví ze stejné základny a stejným způsobem jako u zanikající společnosti. Pokud byl tedy u zanikající společnosti měsíční odpis určitého majetku 100 Kč (např. 1/24 z pořizovací ceny 2400 Kč, bude i u nástupnické společnosti měsíční odpis 100 Kč (**Závěr 2**).

Podle ustanovení §32a odst. 1 se pro účely tohoto zákona odpisuje nehmotný majetek, pokud jsou splněny dále stanovené podmínky. Podle ustanovení §26 odst. 5 se odpisováním pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z (ne)hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Odpisování lze zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.

Lze tedy říci, že pokud jsou splněny u řešeného majetku podmínky pro odpisování stanovené v §32a odst. 1, bude zahrnutí odpisů stanovených výše uvedeným postupem do daňově relevantních nákladů považováno za odpisování podle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP (**Závěr 3**).

Alternativně by se dalo dovodit, že u řešeného majetku, který splní podmínky pro odpisování stanovené v §32a odst. 1 ZDP, by měla podle § 32a odst. 4 nástupnická společnost pokračovat v odpisování, přičemž vzhledem k tomu, že zanikající společnost řešený majetek neodpisovala pro daňové účely, bude nástupnická společnost pokračovat v „daňovém neodpisování“. V tomto případě by nástupnická společnost použila ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 ZDP a do daňově relevantních nákladů zahrnovala účetní odpisy řešeného majetku.

Pokud podmínky v §32a odst. 1 splněny nebudou, nebude se řešený majetek odpisovat podle ZDP, a lze tedy použít ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 ZDP a do daňově relevantních nákladů zahrnout účetní odpisy řešeného majetku (**Závěr 4**).

c) Jiné možnosti výkladu

Pokud bychom u řešeného majetku rezignovali na požadavek §32a odst. 4 věta třetí o pokračování v odpisování, bylo by pravděpodobně nutné začít řešený

majetek odpisovat u nástupnické společnosti od začátku. Předepisujeme, že tento výklad nepovažujeme za správný.

Bylo by tedy nutné stanovit vstupní cenu, která by v souladu s §29 odst. 1 písm. d) byla stanovena jako reprodukční pořizovací cena, zahájilo by se odpisování řešeného majetku způsobem podle §32a odst. 4 věta první a druhá (tj. rovnoměrné odpisování po dobu 48/60/72 měsíců od rozhodného dne, popř. po dobu smlouvy na dobu určitou).

Tento postup by ale znamenal, že nastanou případy, kdy bude u jednoho majetku uplatněn odpis dvakrát (pokud je reprodukční pořizovací cena vyšší než účetní zůstatková cena u zanikající společnosti, bude odpis uplatněn jednou u zanikající společnosti formou účetních odpisů a jednou u nástupnické společnosti formou daňových odpisů), popřípadě ani jednou (pokud je reprodukční pořizovací cena nižší než účetní zůstatková cena u zanikající společnosti). Takové řešení není podle našeho názoru v souladu s principy ZDP a principem daňové neutrality přeměn.

Vzhledem k tomu, že výklad §32a ZDP a příslušného přechodného ustanovení je v tomto ohledu nejasný, bylo by možné najít i další výklady, např. odpis po zbývající dobu použitelnosti, odpis z účetní zůstatkové ceny způsobem podle §32a, apod. Pro nějakou z těchto dalších možností však podle našeho názoru neexistují silné podpůrné argumenty.

4. Další související problémy

- Obdobné nejasnosti mohou vzniknout i při odpisování v případě nehmotného majetku nabytého původním vlastníkem před 1. 1. 2001, který byl daňově odpisován podle ZDP ve znění do 31. 12. 2000.
- ZDP v platném znění porušuje princip daňové neutrality přeměn tím, že neumožňuje nástupnické společnosti odpisovat nehmotný majetek, který nebyl původním vlastníkem nabyt úplatně.
- ZDP a přechodná ustanovení Novely ZDP neřeší jednoznačně daňový režim majetku, který nebyl před 1. 1. 2004 jako nehmotný majetek definován v důsledku rozdílných definic nehmotného majetku dle ZDP platného do 31. 12. 2000, definice dle zákona o účetnictví, definice dle ZDP platného od 1. 1. 2004.

5. Závěr

Níže uvádíme jednotlivé závěry vyplývající z tohoto příspěvku:

Závěr 1: K zaevidování řešeného majetku v majetku nástupnické společnosti dochází nejdříve k rozhodnému dni, tj. v období, které započalo v roce 2004. U řešeného majetku se v souladu s přechodnými ustanoveními novely ZDP uplatní ustanovení §32a.

Závěr 2: Správný výklad „pokračování v odpisování“ podle ustanovení §32a odst. 4 ZDP je takový, že odpis se stanoví ze stejné základny a stejným způsobem jako u zanikající společnosti.

Závěr 3: Pokud jsou u řešeného majetku splněny podmínky pro odpisování stanovené v §32a odst. 1 ZDP, bude zahrnutí odpisů do daňově relevantních nákladů považováno za odpisování podle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP.

Závěr 4: Pokud nebudou u řešeného majetku splněny podmínky pro odpisování stanovené v §32a odst. 1 ZDP, nebude se řešený majetek odpisovat podle ZDP, a lze tedy použít ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 ZDP a do daňově relevantních nákladů zahrnout účetní odpisy řešeného majetku.

6. Návrh doporučení

Doporučujeme přijmout sjednocující závěr a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Souhlas s navrženými dílčími závěry č. 1 – č. 4 za předpokladu, že u závěru č. 4 se za nesplnění podmínek považuje pouze kritérium finančního limitu pro nehmotný majetek, které pro daňové účely činí 60 000,- Kč. Po vysvětlení porušení principu daňové neutrality přeměn při odpisování nehmotného majetku (druhá odrážka 4. části příspěvku - další související problémy) MF při nejbližší novele ZDP navrhne úpravu respektující uvedený princip přeměn.

5. 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 (“ZDP”) a okruh osob, na něž se vztahuje definice spojených osob

Předkládá: Mgr. Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osvědčení 3661

1. Úvod

Novelou ZDP – zákonem č. 438/2003 Sb. se s platností od 1.1.2004 změnila a upřesnila definice spojených osob. Zásadní změnou bylo sjednocení definice spojených osob pro účely ustanovení týkajících se nízké kapitalizace a pravidel tržního odstupu (transfer pricing), protože pro účely nízké kapitalizace nová definice rozšířila okruh spojených osob o osoby, které často byly financujícími subjekty a do konce roku 2003 nespádaly do definice spojených osob pro účely nízké kapitalizace. Tato zásadní změna vyústila v odložení platnosti nové definice spojených osob pro účely nízké kapitalizace až na zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, které započne v roce 2005. Nicméně dotčené subjekty a společnosti z jejich kapitálových skupin začínají již v roce 2004 plánovat financování na příští léta, a proto pro jejich právní jistotu je zapotřebí správně interpretovat všechny nejednoznačné formulace v definici spojených osob.

2. Způsob určení nepřímého podílu pro účely ZDP

Mezi spojené osoby patří i kapitálově spojené osoby za předpokladu, že všechny zvažované osoby splní určité podmínky. Mezi tyto podmínky patří i splnění držby alespoň 25 % nepřímého podílu na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé nebo více osob. Toto kritérium je definováno v §23 odst. 7 písm. a) bod 2. takto:

„.... Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí kapitálově spojené osoby, přitom

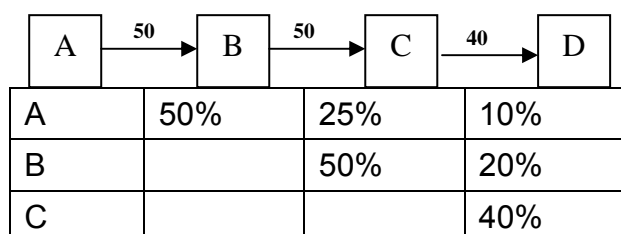
....jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými,“

ZDP pouze určuje relativní limit 25 % nepřímého podílu na kapitálu nebo hlasovacích právech, ale nespecifikuje metodiku vypočtu tohoto podílu.

Domnívám se, že záměrem zákonodárce bylo definovat kalkulaci nepřímého podílu na základě vypočtu prostým násobením podílů osob podřízených osobě, která zkoumá, jestli je kapitálově spojená s jinou podřízenou osobou, jak je to zobrazeno v příkladu níže:

Příklad:

Šipky a procenta představují přímou procentuální účast jedné osoby na kapitálu nebo na hlasovacích právech druhé osoby; tabulka znázorňuje výši nepřímého podílu:



Výsledek:

Osoba A se nepřímo podílí na:

- osobě C 25 % (C je spojená osoba s A)
- osobě D 10 % (D není spojená osoba s A)

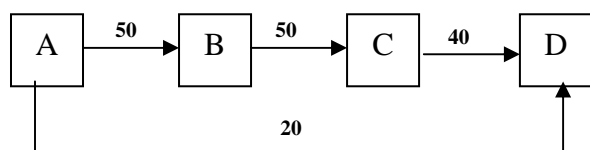
Osoba B se nepřímo podílí na osobě D 20% (D není spojená osoba s B)

Shrnutí:

- Osoby A, B a C jsou spojenými osobami
- Osoby B a D nejsou spojenými osobami
- Osoby A a D nejsou spojenými osobami

3. Kombinace přímých a nepřímých účastí v řetězci firem

Šipky a procenta představují přímý podíl



Pro jistotu poplatníka je nutné určit, zda při kombinaci přímých a nepřímých podílů se tyto podíly pro účely určení kapitálově spojených osob dle ZDP sčítají. V tomto případě by se celková výše podílu pro účely ZDP určila jako součet dvou nebo více podílů jedné společnosti na dvou nebo více různých společnostech.

Výsledek:

Osoba A se nepřímo podílí na osobě D 30% (nepřímá účast 10% a přímá účast 20%);

Shrnutí:

Osoby A a D jsou spojenými osobami.

Závěr k bodům 2. a 3.

Po projednání v Koordinačním výboru doporučuji výklad znázorněn postupem v bodě 2. a 3. zapracovat do některého z pokynů řady „D“ nebo publikovat jiným vhodným způsobem.

4. Okruh subjektů, na něž se vztahuje definice spojených osob

Ustanovení §23 odst. 7 neobsahuje žádné výjimky pro subjekty, které sice mohou být vlastněny z více než 25 % určitou osobou, ale přesto takový subjekt nemůže tuto osobu kontrolovat, protože do této osoby kapitálově vstoupil pouze jako pasivní investor, a proto prakticky nelze aplikovat na zmíněnou situaci ustanovení o spojených osobách dle ZDP.

Tato situace může nastat například v případě investice subjektu do fondu, který je obhospodařován investiční (správcovskou) společností nespojenou s investujícím subjektem dle definice ZDP.

Závěr k bodu 4.

Po projednání v Koordinačním výboru doporučuji v případné novele ZDP specifikovat dodatečné podmínky (právní formu subjektů, záměr investora apod.), za jakých se 25% limity podílu na základním kapitálu nebo hlasovacích právech neuplatní.

Stanovisko MF

Předkladatelem uvedený matematický výpočet nepřímého podílu na základním kapitálu nebo hlasovacích právech nemá oporu v zákoně o daních z příjmů. Podle názoru MF je vymezení kapitálově spojených osob jednoznačně upraveno v § 23

odst. 7 písm. a) ZDP, ve znění platném od 1.1.2004. Z nové úpravy vyplývá, že všechny osoby uvedené v příkladech jsou osoby spojené. Obdobně by to platilo v případech, kdy kapitálová účast mezi A a B, B a C a C a D by činila nejméně 25%. Všechny uvedené osoby, tj. A,B,C a D by byly osoby spojené.

K situaci naznačené předkladatelem v bodě 4. „Okruh subjektů, na něž se vztahuje definice spojených osob“ MF žádá KDP o doplnění konkrétních analytických podkladů, neboť z jím uváděných skutečností není zřejmé, zda se jedná o situaci, která může reálně nastat.

Ministerstvo financí upozorňuje, že od roku 2004 jsou pro účely § 23 odst 7 a § 25 odst. 1 písm w) ZDP nově definovány jinak spojené osoby. Podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 1. se za jinak spojené považují osoby, kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby. Z toho mj. vyplývá, že jinak spojenými se rozumí i právnické osoby, v nichž členem dozorčí rady je též fyzická osoba.

6. Daňové aspekty omezení vstupních cen osobních automobilů kategorie M₁ pro leasingové společnosti dle zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů (“ZDP”)

Předkládá: Mgr. Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osvědčení 3661

1. Úvod

Dle § 29 odst. 10 zákona č. 438/2003 Sb. („Novela“), kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů („ZDP“), a některé další zákony, může být pro účely zákona o daních z příjmů vstupní cena nebo zvýšená vstupní cena automobilů kategorie M₁ maximálně 900 000 Kč. Toto omezení se nevztahuje na automobily, které jsou využívány provozovatelem silniční motorové dopravy nebo provozovatelem taxislužby na základě vydané koncese, a automobily sanitní a pohřební.

Novela je platná od 18. prosince 2003 a účinná od 1.ledna 2004 s výjimkou některých ustanovení.

2. Daňové aspekty odpisů osobních automobilů kategorie M₁ uplatňovaných leasingovou společností

Právní rozbor

Ustanovení § 29 odst. 10 ZDP omezuje (zvýšenou) vstupní cenu osobních automobilů kategorie M₁ na maximálně 900 000 Kč. Tímto určuje hranici daňově uznatelných odpisů, které lze u osobních automobilů kategorie M₁ uplatnit v průběhu doby odepisování, na celkovou maximální výši 900 000 Kč.

V důsledku výše uvedeného omezení vstupní ceny pro daňové účely bude leasingová společnost počítat u osobních automobilů kategorie M₁, jejichž vstupní cena převyšuje zákonný limit, daňové a účetní odpisy z rozdílných vstupních cen. Část účetních odpisů, která bude převyšovat daňové odpisy, by měla být vyloučena jako daňově neuznatelný náklad.

Dle obecných podmínek ZDP výnosy z leasingových splátek zaúčtované s ohledem na věcnou a časovou souvislost do výnosů představují zdanitelný příjem leasingové společnosti.

Novelizovaný § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP stanoví, že daňově uznatelnými náklady mohou být „náklady, které nejsou podle § 25 ZDP náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících“.

Je zřejmé, že účetní odpisy ze (zvýšené) vstupní ceny převyšující 900 000 Kč u osobních automobilů kategorie M₁ nelze uznat za náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 25 odst. 1 písm. j) ZDP nebo § 25 odst. 1 písm. a) ZDP:

- Dle § 25 odst. 1 písm. j) ZDP nelze uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů výdaje nad limity stanovené ZDP nebo zvláštními předpisy. ZDP dále nestanoví, zda „limit“ se má vztahovat na skutečné výdaje (například limitem je určité procento ze zaúčtovaných výdajů) a/nebo má být interpretován jako položka vypočítaná ze stavové veličiny (například výdaj vypočítaný z nadlimitní „základny“).
- Dle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP nelze uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů výdaje na pořízení hmotného majetku a nehmotného majetku s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 ZDP. V souladu s § 24 odst. 2 písm. a) ZDP výdaji vynaložené k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jsou odpisy hmotného majetku definovaného v § 26 až § 33 ZDP.

Shrnutí

Výnosy z leasingových splátek z osobních automobilů kategorie M₁ s pořizovací cenou nad 900 000 Kč zaúčtované s ohledem na věcnou a časovou souvislost do výnosů leasingové společnosti představují zdanitelný příjem leasingové společnosti.

Pokud jde o náklady, v případě osobních automobilů kategorie M₁ s pořizovací cenou nad 900 000 Kč mohou být za daňově neuznatelné náklady podle § 25 odst. 1 písm. j) ZDP považovány účetní odpisy ze (zvýšené) vstupní ceny převyšující 900 000 Kč („nadlimitní odpisy“). Za „limit“ podle § 25 odst. 1 písm. j) ZDP lze považovat omezení (zvýšené) vstupní ceny osobních automobilů kategorie M₁ na maximálně 900 000 Kč.

Alternativně lze použít i § 25 odst. 1 písm. a) ZDP, resp. § 24 odst. 2 písm. a) ZDP a § 26 až § 33, protože omezení vstupní ceny některých osobních automobilů pro daňové účely je popsáno v § 29 odst. 10.

Leasingová společnost je dle výše uvedených ustanovení a dle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP oprávněna zahrnout nadlimitní odpisy do daňově uznatelných nákladů do výše části příjmů z leasingových smluv odpovídající kapitálové části leasingové splátky řádně zaúčtovaných do výnosů, pokud tyto výnosy přímo souvisí s těmito nadlimitními odpisy a ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném nebo v předcházejících zdaňovacích obdobích. Kapitálová část odpovídá peněžnímu vyjádření poměrné části nákladů na pořízení aktiva obsažená v leasingové splátce.

3. Daňové aspekty zůstatkové ceny osobních automobilů kategorie M₁ pronajímaných leasingovou společností

Právní rozbor

Pokud leasingová společnost dle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP neuplatní u osobních automobilů kategorie M₁ nadlimitní odpisy ve výši rozdílu mezi skutečnou pořizovací cenou automobilu a částkou 900 000 Kč, leasingová společnost může část příjmů z prodeje tohoto automobilu zaúčtovaného do příjmů leasingové společnosti vyloučit ze základu daně leasingové společnosti dle § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. Vyloučená částka bude rovna maximálně části rozdílu mezi skutečnou pořizovací cenou automobilu a částkou 900 000 Kč, která nebyla v minulých zdaňovacích obdobích daňově uplatněna formou nadlimitních odpisů.

Příklad

		Daňově neuplatnitelná položka a její změna	Daňově neuplatnitelná položka kumulovaně
Pořízení			
1. Pořizovací cena automobilu	1 500 000 Kč		
2. Vstupní cena pro daňové účely	900 000 Kč		
		600 000 Kč	600 000 Kč
Prodej			
3. Daňové oprávký	900 000 Kč		
4. Daňová zůstatková cena	0 Kč		
5. Nadlimitní odpisy	200 000 Kč		
		(200 000 Kč)	400 000 Kč ¹
6. Prodejní cena	300 000 Kč		
		(300 000 Kč) ¹	100 000 Kč²

¹ Leasingová společnost v roce prodeje osobního automobilu daňově neuplatnil 400 000 Kč z účetní vstupní ceny osobního automobilu, a proto ze svého základu daně vyloučí částku 300 000 Kč, která je příjmem z prodeje automobilu souvisejícím s daňově neuznanými výdaji v minulých letech.

² Leasingová společnost nemůže daňově uplatnit částku 100 000 Kč, protože příjmy z prodeje automobilu ve výši 300 000 Kč nedosáhly celkové výše daňově neuplatněné částky před prodejem automobilu ve výši 400 000 Kč.

Shrnutí

Leasingová společnost v roce prodeje osobního automobilu kategorie M₁ se vstupní cenou převyšující zákonný limit může vyloučit ze svého základu daně dle § 23 odst. 4 písm. e) ZDP částku rovnající se maximálně části rozdílu mezi skutečnou pořizovací cenou automobilu a částkou 900 000 Kč, který nebyl v minulých zdaňovacích obdobích daňově uplatněn formou nadlimitních odpisů.

4. Platnost a účinnost Novely

Popis situace

Podle bodu 22. přechodných ustanovení Novely se pro účely odpisování osobního automobilu kategorie M₁ se vstupní cenou převyšující zákonný limit, který byl do dne předcházejícímu dni vyhlášení Novely evidován u poplatníka, použije ZDP ve znění platném do 31. prosince 2003. V souvislosti s rozdílným dnem vyhlášení novely ve Sbírce zákonů (18. prosince 2003) a účinností novely (od 1. ledna 2004) vzniká otázka správného postupu v případě automobilu zaevidovaného u poplatníka v období mezi těmito dny ("Období").

Právní rozbor

V souladu s § 3 odst. 1 zákona č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv („ZoSb“) zákon nabývá platnost dnem vyhlášení ve Sbírce zákonů.

Od okamžiku vstupu zákona v platnost je třeba odlišovat okamžik nabytí účinnosti zákona, tzn. okamžik, od kterého je třeba podle tohoto zákona postupovat. Dle § 3 odst. 3 ZoSb je zákon účinný nejdříve dnem vyhlášení ve Sbírce zákonů, pokud není stanovena účinnost pozdější. Dle ustanovení desáté části, článku XIV nabývá Novela účinnosti dnem 1. ledna 2004, s výjimkou některých ustanovení účinných od jiných dat. Tato ustanovení však nejsou relevantní pro výše popsanou situaci.

Gramatickým výkladem přechodných ustanovení novely lze dospět k závěru, že tato ustanovení výslovně neřeší případ, kdy automobil bude evidován v Období, ale pouze ten případ, kdy automobil bude evidován před počátkem Období, tj. do 18. prosince 2003.

Shrnutí

Přechodná ustanovení Novely se Období výslovně nedotýkají, a proto v Období bylo nutno zásadně postupovat podle znění ZDP účinného právě v tomto Období, tj. podle ZDP účinného do 31. prosince 2003. Z výše uvedeného vyplývá, že leasingová společnost může odepisovat některé osobní automobily kategorie M₁ ze vstupní ceny převyšující 900 000 Kč a jejich vstupní cena pro daňové účely se neupraví ani po 1. lednu 2004. Novela totiž nebyla v Období ještě účinná a nebyla zde povinnost a ani oprávnění poplatníka podle ní v Období postupovat. ZDP rovněž nestanoví povinnost a podmínky, za jakých by vznikala povinnost snížení vstupní ceny příslušného automobilu zařazeného do hmotného majetku poplatníka před 1. lednem 2004.

5. Výjimky

Popis situace

V souladu s § 29 odst. 10 ZDP limit (zvýšené) vstupní ceny pro daňové účely ve výši 900 000 Kč se nevztahuje na automobily, které jsou využívány provozovatelem silniční motorové dopravy nebo provozovatelem taxislužby na základě vydané koncese, a na automobily sanitní a pohřební.

Právní rozbor

Omezení (zvýšené) vstupní ceny automobilů kategorie M₁ maximálně na 900 000 Kč se nevztahuje na automobily, které jsou využívány provozovatelem silniční motorové dopravy nebo provozovatelem taxislužby na základě vydané koncese, a na automobily sanitní a pohřební.

V technickém průkazu automobilu vlastněného leasingovou společností je jako provozovatel uveden nájemce, který automobil pronajímá formou finančního leasingu, a proto je možné dovodit, že ho i k těmto účelům využívá, pokud provozovatel vysloveně neprohlásí, že automobil k těmto účelům využíván nebude.

Pokud jde o automobily sanitní a pohřební, ZDP specifikuje pouze druh dopravního prostředku, pro který se limit ve výši 900 000 Kč ze (zvýšené) vstupní ceny neuplatní, a neuvádí žádné další omezení týkající se například vlastníka automobilu, provozovatele apod.

Shrnutí

Leasingová společnost nemusí sledovat limit dle § 29 odst. 10 ZDP u pronajatých sanitních a pohřebních vozidel. Leasingová společnost musí respektovat omezení dle § 29 odst. 10 ZDP pouze v případě, že bude mít průkazné informace o tom, že nájemce nevyužívá pronajaté automobily jako provozovatel silniční motorové dopravy nebo provozovatel taxislužby na základě vydané koncese.

6. Závěr

Po projednání v Koordinačním výboru doporučuji výše zmíněný postup zapracovat do některého z pokynů řady „D“ nebo publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko MF

Souhlas se závěry navrženými předkladatelem u osobních automobilů pořizovaných na finanční leasing (dále jen „FL“), kdy ze zákona je limitována výše nájemného u nájemce a pronajímatel na základě dílčího rozpisu celkové výše splátky nájemného prokáže přímou souvislost nákladů (výdajů) a výnosů (příjmů). U operativního leasingu není výše nájemného na straně nájemce limitována a pokud rozpis nájemného nemá obdobnou strukturu jako u finančního leasingu, je nutné limit odpisů uplatnit na straně pronajímatele. U osobních automobilů pořízených v době od 18.12. do 31.12. 2003 se stanovené limity výše odpisů a nájemného u FL a stanovený způsob jejich výpočtu uplatní až ve zdaňovacím období roku 2004. Za zdaňovací období roku 2003 se uplatní standardní postup výpočtu odpisů (z pořizovací ceny bez omezení) i časově rozlišeného nájemného u FL. V roce 2004 bude výpočet odpisů proveden z již limitované vstupní ceny, obdobně bude postupováno při uplatnění nájemného u FL. Pokud by odpisy nebo nájemné u FL dosáhly již v roce 2003 částky vyšší než 900 tis.Kč, v roce 2004 poplatník již neuplatní žádné odpisy ani nájemné u FL.

7. Kapitálové fondy u akciové společnosti z hlediska zákona o daních z příjmů

Předkládá: Ing. Jiří Hlaváč, daňový poradce, č. osvědčení 3221

1. Popis problému

Podle ustanovení § 121 obchodního zákoníku může společník společnosti s ručením omezeným poskytnout společnosti se souhlasem valné hromady příplatek mimo základní kapitál. Současně je upraveno, že příplatky lze společníkům vrátit v rozsahu, v jakém převyšují ztráty společnosti. U akciové společnosti nejsou v obchodním zákoníku příplatky mimo základní kapitál ani jiná forma tvorby ostatních kapitálových fondů upraveny. Faktem však je, že v obchodním zákoníku nelze nalézt ani ustanovení, které by příplatky mimo základní kapitál nebo jinou formu tvorby ostatních kapitálových fondů zakazovalo. Z toho je možné dovodit, že jsou příplatky mimo základní kapitál resp. obecně tvorba ostatních kapitálových fondů vkladem akcionářů v akciové společnosti možné a postupovalo by se u nich z hlediska účetního a daňového pohledu obdobně jako u příplatků mimo základní kapitál u společnosti s ručením omezeným.

Příkladem výše popsané situace může být rozhodnutí jediného akcionáře u akciové společnosti, který rozhodl o vytvoření ostatního kapitálového fondu. Předpokládejme, že by akcionář v minulosti poskytnul společnosti půjčky na řešení jejích problémů s likviditou a je proto zároveň také věřitelem společnosti. Pokud by rozhodnutí jediného akcionáře o vytvoření ostatního kapitálového fondu vkladem mimo základní kapitál obsahovalo možnost započíst proti pohledávce společnosti na splacení vkladu mimo základní kapitál pohledávky z titulu půjček, došlo by k uzavření dohody o zápočtu mezi akcionářem a společností a zániku vzájemných vztahů. Tímto způsobem by akcionář navýšil vlastní kapitál společnosti, což může být nutné např. z důvodu vysokých neuhrazených ztrát minulých let. Vzniká otázka, jak posoudit daňový režim takových transakcí z hlediska zákona o daních z příjmů, případně jiných daní.

2. Návrh řešení

Zákon o daních z příjmů ve znění platném do 31.12.2003 zánik závazku zápočtem proti pohledávce z titulu vkladu mimo základní kapitál na základě rozhodnutí jediného akcionáře neřeší.

Zákon o daních z příjmů ve znění platném od 1.1.2004 upravuje zánik závazku v § 23 odst. 3 písm. a) bod 12., kde stanoví, že výsledek hospodaření se zvyšuje o částku závazku zachyceného v rozvaze, který zanikl jinak než jeho splněním, započtením, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní závazek nahrazuje závazkem novým, a narovnáním podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyla podle účetních předpisů zaúčtována ve prospěch výnosů. Zánik závazku započtením tedy není ani po novele zákona o daních z příjmů předmětem daně z příjmů právnických osob.

Z uvedených ustanovení vyplývá, že zánik závazku dohodou o zápočtu mezi společností a jejím akcionářem, na základě které dochází k započtení pohledávky společnosti z titulu vkladu mimo základní kapitál a závazku společnosti z titulu půjček nebyl před novelou zákona o daních z příjmů účinnou k 1.1.2004 a není ani po této novele předmětem daně z příjmů právnických osob (samozřejmě pokud jsou

pohledávka a závazek evidovány u věřitele a u dlužníka ve stejné výši). Současně platí, že tato transakce není ani předmětem daně darovací podle zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

Novela zákona o daních z příjmů účinná od 1.1.2004 upravila jednoznačně vymezení pojmu vklad pro účely zákona o daních z příjmů v § 24 odst. 7 tak, že se vkladem rozumí vklad do základního kapitálu včetně jiného plnění ve prospěch vlastního kapitálu. Novela tedy potvrdila, že vklady mimo základní kapitál zvyšují nabývací cenu podílu na obchodní společnosti. Nabývací cena akcií se tak u vkladatele zvýší o hodnotu, o kterou byl navýšen vlastní kapitál vkladem mimo základní kapitál do ostatních kapitálových fondů akciové společnosti. Při případné výplatě (resp. vrácení) ostatních kapitálových fondů akcionáři bude o přijatou částku v účetnictví akcionáře snížena pořizovací cena akcií (resp. obchodního podílu u společnosti s ručením omezeným) a stejně tak i jejich nabývací cena pro účely zákona o daních z příjmů.

3. Závěr

Projednat v Koordinačním výboru a potvrdit navržené řešení. Po projednání v Koordinačním výboru vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Ministerstvo financí souhlasí s návrhem předkladatele z hlediska aplikace dotčených ustanovení zákona o daních z příjmů avšak za podmínky, že popsané operace jsou v souladu s příslušnými ustanoveními obchodního zákoníku.

Účetnictví

1. Zjištění výše obrátu v případě účastníků sdružení bez právní subjektivity

Předkládá: Ing. Luděk Pelcl, daňový poradce, č. osvědčení 1794

1. Popis problému

Zákon č. 437/2003 Sb., kterým se mění zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví, a některé další zákony, nastavil s účinností od 1.1.2004 některé nové podmínky při stanovení, které osoby jsou účetními jednotkami ve smyslu § 1 zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále jako ZúČ). Významná změna se v tomto ohledu týká **fyzických osob, které jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity (§ 829 obč.zákoníku)** a současně splňují v roce 2004 tyto charakteristiky:

- 1) jsou podnikateli nezapsanými v obchodním rejstříku,
- 2) nejsou zahraniční osobou,
- 3) do 31.12.2003 účtovali v soustavě jednoduchého účetnictví,
- 4) v roce 2004 nevedou účetnictví, nýbrž daňovou evidenci ve smyslu § 7b zákona o daních z příjmů.
- 5) ani jeden z nich se nerozhodl v roce 2004 na základě svého rozhodnutí vést účetnictví a stát se tedy účetní jednotkou na základě § 1 odst.2 písm.f) ZúČ.

Uvedení podnikatelé - účastníci sdružení bez právní subjektivity, kteří splňují všechny výše uvedené charakteristiky pod body 1) až 5), mají zjistit ve smyslu § 1 odst.1 písm.g) ZúČ, zda jsou účetní jednotkou k 1.1.2004, anebo zda se stali účetní jednotkou v průběhu roku 2004 anebo v letech následujících. Pokud ano, má to pro ně za důsledek povinnost přejít na vedení účetnictví - viz § 4 odst.5 smyslu ZúČ. Tedy jinak řečeno, důsledkem je povinný přechod všech účastníků sdružení z jednoduchého účetnictví (daňové evidence) ve smyslu § 7b zákona o daních z příjmů na vedení podvojného účetnictví od 1.1.2004, pokud některý z účastníků sdružení se stane účetní jednotkou k 1.1.2004 anebo v průběhu roku 2004. Viz § 4 odst.5 ZúČ:

„Účetní jednotky uvedené v § 1 odst.2 písm. g) jsou povinny vést účetnictví od prvního dne účetního období následujícího po období, ve kterém

a) se staly účastníky sdružení, nebo

b) se některý z účastníků sdružení stal účetní jednotkou.

Jednou z důležitou skutečností, která je podstatná pro zjištění, zda se všichni účastníci sdružení stali účetní jednotkou na základě § 1 odst.2 písm.g) ZúČ, je tedy ověření, zda některý z účastníků sdružení je účetní jednotkou ve smyslu § 1 odst.2 písm.e) ZúČ. Znamená to například zjistit, zda některý z účastníků sdružení překročil za předcházející kalendářní rok „obrat“ ve výši 6.000.000 Kč, počínaje obratem za rok 2003. Současně mohou nastat například tyto dvě podvarianty:

A) všichni účastníci sdružení jsou v roce 2004 neplátcí DPH a vedou v roce 2004 pouze daňovou evidenci ve smyslu § 7b zákona o daních z příjmů. V roce 2003 účtovali v soustavě jednoduchého účetnictví a nevedli daňovou evidenci ve smyslu § 11 ZDPH, protože byli v roce 2003 neplátcí DPH,

B) všichni účastníci sdružení jsou v roce 2004 plátcí DPH a byli plátcí DPH i v roce 2003, vztahovala se tedy na ně povinnost vést daňovou evidenci ve smyslu § 11 zákona o DPH. V roce 2003 účtovali v soustavě jednoduchého účetnictví.

C) Účastníky sdružení jsou manželé.

Vzhledem k výši obratu, který zakládá povinnost registrace za plátce (2.000.000 Kč), bude zřejmě pro další účely vhodné zabývat se nejprve podvariantou B (všichni účastníci sdružení jsou plátcí).

2. Rozbor problému

ZúČ pojem „obrat“ vztahuje k obratu zjištěnému podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně zdanitelných plnění osvobozených od této daně následujícím způsobem uvedeným v § 1 odst.2 písm.e):

„ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty (odkaz na § 2 odst.2 písm.c) zákona č.588/1992 Sb.), včetně zdanitelných plnění osvobozených od této daně, přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 6 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku; do obratu se nezapočítávají příjmy z činnosti, která vykazuje všechny znaky podnikání, kromě toho znaku, že je prováděna podnikatelem.“

Zákon č.588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty definuje „obrat“ následovně:

„Pro účely tohoto zákona se rozumí obratem výnosy za zdanitelná plnění osob, které mají za povinnost vést účetnictví nebo účetnictví vedou dobrovolně, nebo příjmy za zdanitelná plnění u ostatních osob; do obratu se nezahrnují plnění osvobozená od daně podle § 25 a daň u plátce daně“.

Při podnikání ve sdružení bez právní subjektivity je povinné pro plátce DPH vedení daňové evidence pro účely DPH, způsobem uvedeným v § 11 a § 37 odst.5. Cituji například § 37 odst.5:

„Plátce, který jako určený účastník sdružení vede evidenci pro daňové účely za sdružení podle § 11 odst.3, je povinen uvést ve svém daňovém přiznání zdanitelná plnění a daňovou povinnost ze své činnosti a zdanitelná plnění a daňovou povinnost z činnosti celého sdružení. Ostatní účastníci sdružení v daňovém přiznání uvádějí pouze zdanitelná plnění a daňovou povinnost ze své vlastní činnosti“.

Z výše uvedených principů pro vedení daňové evidence pro účely DPH vyplývá, že v případě účastníků sdružení se údaje v daňové evidenci pro účely DPH budou lišit od údajů daňové evidence pro účely daně z příjmů (jednoduchého účetnictví do 31.12.2003). Například účastník nepověřený vedením společně daňové evidence sdružení pro účely DPH bude mít ve své daňové evidenci ve smyslu § 7b ZDP (jednoduchém účetnictví) pouze příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, která nesouvisí s činností sdružení. Příjmy ze sdružení na něj rozdělené v nepeněžitě formě podle § 12 ZDP pak uvede do svého daňového přiznání k dani z příjmů.

Zákon č.588/1992 Sb., o DPH současně uvádí speciální úpravu pro účastníky sdružení, která se týká zjištění, **zda se účastníci sdružení stali plátcí DPH** v závislosti na jejich individuálním obratu (§ 5 odst.2):

„Plátcí jsou také osoby podléhající dani, jejichž individuální obrat nepřekročí částku podle odstavce 1, pokud se jedná o osoby, které uskutečňují zdanitelná plnění společně na základě smlouvy o sdružení a pokud celkový obrat těchto osob v rámci sdružení i mimo něj překročí částku uvedenou v odstavci 1.“

I pro obrácenou stránku věci, tedy pro účely zrušení registrace plátce DPH používá zákon o DPH speciální úpravu (§ 5 odst.4):

„Obratem účastníka sdružení je pro účely pro účely zrušení registrace součet jeho obratu ze zdanitelných plnění uskutečňovaných mimo sdružení a podílu obratu sdružení připadajícího na účastníka tohoto sdružení. Podíl obratu připadající na účastníka sdružení se stanoví podle smlouvy, jinak rovným dílem.“

ZDPH tedy zřetelně odlišuje v případě účastníků sdružení „individuální obrat“ a „celkový obrat“, pro účely zjištění, zda se mají všichni účastníci sdružení zaregistrovat za plátce. Pouze pro účely zrušení registrace definuje „obrat účastníka sdružení“.

Zůstává tedy otázkou, který názor z níže uvedených pod písmeny a), b) a c) je skutečně ten správný, pokud jde o zjištění obratu účastníka sdružení pro účely § 1 odst.2 písm,e) a § 1 odst.2 písm.g) Zúč. Obrat pro účely zjištění povinného přechodu

na podvojném účetnictví se u podnikatelů (fyzických osob), kteří do 31.12.2003 účtovali v jednoduchém účetnictví zjistí za jednotlivého účastníka sdružení (ve smyslu § 829 obč.zák.), který byl v roce 2003 plátcem DPH, takto (?):

Účastníci sdružení jsou pouze plátcí DPH:

- a) Pokud je tento účastník sdružení současně i osobou pověřenou vedením společné daňové evidence ve smyslu § 11 ZDPH a § 37 odst.5, pak se tento **obrat nerozděluje na jednotlivé účastníky sdružení a obratem tohoto jednotlivého účastníka sdružení** ve smyslu definice "obratu", uvedené v § 1 odst.2 písm.e) zákona o účetnictví, se rozumí:

Příjmy za zdanitelná plnění za celé sdružení, plus příjmy za zdanitelná plnění tohoto účastníka sdružení dosažená mimo rámec sdružení. Podkladem pro zjištění výše obratu je daňová evidence ve smyslu § 11 ZDPH.

Příklad: účastník sdružení A vykázal v daňové evidenci za rok 2003 ve smyslu § 11 ZDPH příjmy za zdanitelná plnění za celé sdružení ve výši 10.000.000 Kč. Mimo rámec sdružení nedosahoval příjmy za zdanitelná plnění. Účastník sdružení B nedosahoval příjmy za zdanitelná plnění mimo rámec sdružení. Příjmy si ve sdružení dělí účastníci A a B například poměrem 50 % ku 50 % podle § 12 zákona o daních z příjmů. **Účastníkovi A i B vznikla povinnost přejít na podvojném účetnictví** z důvodu, že účastník A překročil obrat ve výši 6.000.000 Kč, zjištěný dle daňové evidence ve smyslu § 11 ZDPH (tedy obrat účastníka A pro účely § 1 odst.2 písm.e) ZúČ = 10.000.000 Kč, obrat účastníka B pro účely § 1 odst.2 písm.e) ZúČ = 0 Kč.).

- b) Varianta, kterou popsal autor článku zveřejněného v Bulletinu KDP č.1/04, tedy v podstatě princip, který je v ZDPH uveden pro účely zjišťování obratu při zrušení registrace za plátce DPH (viz § 5 odst.4 ZDPH). To znamená:

Obrat za sdružení se pro účely § 1 odst.2 písm. e) ZúČ rozděluje na jednotlivé účastníky sdružení.

Příklad: účastník sdružení A vykázal v daňové evidenci sdružení ve smyslu § 11 a § 37 odst.5 ZDPH za rok 2003 příjmy za zdanitelná plnění sdružení ve výši 10.000.000 Kč. Mimo rámec sdružení nedosahoval příjmy za zdanitelná plnění. Obdobně ani účastník sdružení B nedosahoval příjmy za zdanitelná plnění mimo rámec sdružení. Příjmy si ve sdružení dělí poměrem 50 % ku 50 %. **Ani jednomu z účastníků tedy nevznikla povinnost přejít na podvojném účetnictví od 1.1.2005** z důvodu, že by překročili obrat ve výši 6.000.000 Kč ve smyslu § 1 odst.2 písm.e) ZúČ. (Poznámka: Obrat ve smyslu § 1 odst.2 písm.e) ZúČ = 10.000.000 Kč : 2 = 5.000.000 Kč = obrat účastníka A i B).

- c) Obratem jednotlivého účastníka sdružení (předpokládáme však, že účastníci sdružení jsou všichni plátcí) se rozumí obrat tak, jak je definována v § 5 odst.2 povinnost pro účastníky sdružení, kteří jsou všichni neplátcí, pro účely zjištění, zda se mají zaregistrovat povinně jako plátcí. Tedy stručně řečeno:

Jako "**součet obrátů všech účastníků v rámci sdružení i mimo něj**".

Příklad: účastník sdružení A dosáhl v roce 2003 příjmy za zdanitelná plnění v rámci sdružení ve výši 5.000.000 Kč. Mimo sdružení dosáhl příjmy za zdanitelná plnění ve výši 400.000 Kč. Účastník A byl pověřen vedením společné daňové evidence za sdružení. Účastník sdružení B, který nebyl pověřen vedením společné daňové evidence, dosáhl mimo sdružení za rok 2003 příjmy za

zdanitelná plnění ve výši 1.000.000 Kč. Součet za účastníky sdružení A a B je vyšší než 6.000.000 Kč, **účastníkům sdružení vznikla povinnost přejít na podvojný účetnictví (od 1.1.2005), protože jejich obrat ve smyslu § 1 odst.2 písm.e) ZúČ je vyšší než 6.000.000 Kč.** (obrat účastníka A = 6.400.000 Kč, obrat účastníka B = 6.400.000 Kč). Poznámka: Tato varianta se jeví jako nejméně pravděpodobná, že je správná.

Účastníci sdružení jsou pouze neplátcí DPH:

Problém zjištění výše obratu pro účely přechodu na podvojný účetnictví může nastat i v případě účastníků sdružení, v případě pokud jsou neplátcí DPH. Příklad: Podnikání ve sdružení je jako jedna z forem uvedena například v případě společného podnikání advokátů.

Předpokládejme, že v roce 2004 uzavřou 4 advokáti smlouvu o sdružení. V roce 2003 účtovali v jednoduchém účetnictví a v roce 2004 vedou daňovou evidenci ve smyslu § 7b ZDP. **V roce 2003 podnikali tito podnikatelé samostatně, byli neplátcí DPH,** protože jejich individuální obrat nedosahoval limitu pro povinnou registraci (například každý měl příjmy z advokátní činnosti za rok 2003 ve výši 1.600.000 Kč). Vzniká otázka, jak posoudit výši jejich obratu za rok 2003, pokud se má jednat o částku obratu zjištěnou pro účely § 1 odst.2 písm.e) ZúČ.

Je skutečností, že v uvedeném případě se musí všichni účastníci zaregistrovat za plátce DPH, protože jejich celkový obrat přesáhl 2.000.000 Kč (celkový obrat účastníků sdružení = 6.400.000 Kč = součet individuálních obrátů za rok 2003). Výši obratu za rok 2003 zjistí podle údajů jednoduchého účetnictví (nikoliv podle daňové evidence ve smyslu § 11 ZDPH). Zůstává k vyřešení, zda účastníkům sdružení vznikla povinnost přejít povinně na podvojný účetnictví z důvodu překročení obratu ve smyslu § 1 odst.2 písm.e) ZúČ ve výši 6.000.000 Kč.

Jen pro upřesnění zdůrazňuji, že jsem se zaměřil pouze na případy, kdy přechod na podvojný účetnictví je vázán na výši obratu (§ 1 odst.2 písm.e) a g) ZúČ). Z výše uvedeného vyplývá, o jak velmi důležitý problém se jedná, protože se dotýká celé řady daňových poplatníků, kteří podnikají ve formě sdružení bez právní subjektivity.

3. Návrh řešení

Podat výklad pojmu „obrat“ v případě, že se jedná o účastníky sdružení bez právní subjektivity, pro účely § 1 odst.2 písm.e) a g) ZúČ a tento výklad podložit příslušným odkazem na ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty v platném znění, které tento problém řeší. To znamená, zda:

- b) rozhodující je individuální obrat účastníka sdružení ve smyslu § 5 odst.2) ZDPH,
- c) rozhodující je celkový obrat sdružení ve smyslu § 5 odst.2 ZDPH
- d) rozhodující je obrat účastníka sdružení tak, jak je definován pro účely zrušení registrace plátce DPH (§ 5 odst.4 ZDPH).

Obrat účastníka sdružení se zjistí:

- a) z daňové evidence ve smyslu § 11 a § 37 odst.5 ZDPH.
- b) z údajů jednoduchého účetnictví (daňové evidence ve smyslu § 7b ZDP).

Pro účely přesného zjištění výše obratu vyřešit problémy spojené s tím, že v jednoduchém účetnictví (daňové evidenci ve smyslu § 7b ZDP) se do zdanitelných příjmů též zahrnují:

- a) Přijaté zálohy, které nejsou zdanitelným plněním, i když na podkladě přijaté zálohy je plátcem poskytnuta služba (dodáno zboží), které je zdanitelným plněním.
- b) Nejenom příjmy za zdanitelná plnění z činnosti, která je podnikáním, ale i příjmy z činnosti, která není podnikáním, ale je výkonem jiné samostatné výdělečné činnosti (například daňový poradce napíše knihu, za kterou obdrží autorský honorář, advokát obdrží příjem jako správce konkursní podstaty, auditor obdrží příjem jako soudní znalec z oboru ekonomika).

Navíc účastník sdružení zdaňuje daní z příjmů:

- a) Nepeněžitě přijaté příjmy za zdanitelná plnění, které jsou dosaženy například zápočtem pohledávek a závazků (podnikatel neobdrží příjem za zdanitelné plnění v peněžitě podobě, ale v nepeněžitě podobě, v tomto případě započtením pohledávky)
- b) Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, které byly rozděleny na účastníka sdružení podle § 12 ZDP, tedy v nepeněžitě podobě.

Výklad k problematice „zjištění obratu u účastníků sdružení bez právní subjektivity“ pak jako stanovisko MF publikovat v Bulletinu KDP a v pokynu MF řady D.

Stanovisko MF

MF se ve věci řešení problematiky zjištění výše obratu v případě sdružení bez právní subjektivity ztotožňuje s výkladem uvedeným v článku JUDr. Davida Bauera „Zákon o účetnictví ve znění novely účinné od 1. ledna 2004 a povinnosti vést (podvojně) účetnictví“, který byl publikován v Bulletinu Komory daňových poradců č. 1/04.

2. Stanovení výše obratu podle Zákona o dani z přidané hodnoty pro účely rozhodnutí, že fyzická osoba se stala účetní jednotkou podle Zákona o účetnictví

Předkládá: Mgr. Edita Ševcovicová, daňový poradce, číslo osvědčení 1884

1. Popis problematiky

V novele Zákona o účetnictví, účinné od 1. 1. 2004 pro účely stanovení působnosti na fyzické osoby - účetní jednotky, je použito v § 1 odst. 2 písm. e) pro stanovení hodnotové hranice pojem *obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty* s odvolávkou pod čarou na § 2 odst. 2 písm. c) Zákona o dani z přidané hodnoty.

Účelem tohoto příspěvku je sjednocení názoru na stanovení velikosti obratu pro fyzickou osobu plátce daně z přidané hodnoty, který v roce 2003 účtoval v soustavě jednoduchého účetnictví, popř. vedl evidenci příjmů, protože uplatňoval výdaje paušální sazbou. Obdobně by pak měla být tento obrat zjišťován i fyzickými osobami plátcí daně z přidané hodnoty, které povedou daňovou evidenci.

Z definice obratu vyplývá, že obratem jsou *příjmy za zdanitelná plnění* u těchto osob.

Na základě definice obratu v Zákoně o dani z přidané hodnoty jsou pro účely stanovení hodnotové hranice, kdy je fyzická osoba povinna stát se účetní jednotkou, rozhodné příjmy za zdanitelná plnění, což jsou přijaté úhrady za zdanitelná plnění, které jsou evidovány poplatníky v peněžním deníku v kolonce zdanitelné příjmy popř. u neúčtujících osob v evidenci příjmů (ovšem mimo přijatých záloh, pojistných náhrad, vratek pojistného, atd.). Zároveň je třeba sjednotit stanovisko zda se do obratu započítávají i zdanitelné příjmy v případě jejich dosažení zápočtem. Tato hranice nebude zjišťována z evidence pro účely DPH, která je vedena v souladu s § 11 Zákona o dani z přidané hodnoty.

2. Závěr

Po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučuji přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Vzhledem k probíhajícím konzultacím v pracovním pořádku MF bude definitivní stanovisko vydáno po jejich ukončení.

DPH

1. Stanovení základu daně při soukromém použití vozidla s nárokem na odpočet daně

Předkládá: Mgr. Edita Ševcovicová, daňový poradce č. osvědčení 1840
Ing. Tomáš Plešinger, daňový poradce č. osvědčení 3581

1. Úvod

Daňové subjekty stále relativně často využívají při pořízení některých druhů vozidel možnosti nároku na odpočet daně podle ustanovení § 19 odst. 1 a násl. zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH). Nárok na odpočet daně na vstupu byl do data účinnosti zákona č. 322/2003 Sb., který novelizoval ZDPH, nejčastěji u tzv. speciálních osobních automobilů zejména montážních. V současné době dochází ve větší míře také k pořízení nákladních vozidel (např. N1), která vznikla přestavbou osobních automobilů na nákladní. Tato vozidla v majetku firem bývají poskytována k užívání osobám s příjmy ze závislé činnosti, popř. osobám pobírajícím funkční požitky, resp. zaměstnancům těchto společností. Je-li vozidlo poskytnuto pro služební i soukromé účely, pak dle ustanovení § 6 odst. 6 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) vzniká zaměstnanci nepeněžní příjem. Výše tohoto příjmu je stanovena jako 1 % vstupní ceny vozidla za každý i započatý kalendářní měsíc období poskytnutí vozidla.

V případě použití vozidla zaměstnancem pro soukromé účely, dochází dle ustanovení § 7 odst. 2 písm. a) ZDPH k uskutečnění zdanitelného plnění, spojeného s povinností uplatnění daně na výstupu. Toto ustanovení obecně stanoví, že zdanitelným plněním je také použití zboží, u kterého byl uplatněn nárok na odpočet, pro účely nesouvisející s podnikáním plátce. Soukromé používání vozidla nesouvisí s podnikáním subjektu a vozidlo je ve vazbě k tomuto ustanovení zbožím.

2. Popis problému

Otázkou je způsob stanovení základu daně, resp. aplikace ustanovení § 14 odst. 3 písm. b) ZDPH, dle kterého je základem daně cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (dále jen ZOM).

Problém na straně poplatníka může být v rozhodnutí, zda základ daně vztáhnout k celkovému období, kdy má zaměstnanec vozidlo k dispozici (např. kalendářní měsíc) nebo pouze v souvislosti s uskutečněným soukromým využitím vozidla (např. 12 hodin, resp. 400 km).

3. Návrh řešení

Dle názoru předkladatelů by měl být základ daně na výstupu, odpovídající ceně zjištěné, stanoven pouze na základě uskutečněného soukromého využití vozidla. Tzn., že v případě, kdy má zaměstnanec vozidlo k dispozici např. po dobu kalendářního měsíce a uskutečnil dvě soukromé cesty, měl by být základ daně vztážen pouze k těmto cestám, resp. počtu při nich ujetých km.

Postup při stanovení ceny zjištěné je upraven prováděcí vyhláškou k ZOM č. 540/2002 Sb., (dále jen Vyhláška). Z ustanovení § 40 Vyhlášky plyne, že pokud není u věci movité nebo služby sjednána cena podle § 1 zákona 526/1990 Sb., o cenách ve znění pozdějších předpisů, jsou oceněny tyto služby a věci movité cenou obvyklou dle § 2 odst. 1 ZOM: *“Obvyklou cenou se pro účely tohoto zákona rozumí cena, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění.”*

V případě soukromého využití vozidla bude touto cenou cena, která by byla v běžných obchodních vztazích vynaložena na používání vozidla v rozsahu tohoto použití, resp. používání.

Dle názoru předkladatelů se může jednat o cenu odpovídající nákladům spojeným se zapůjčením vozidla stejného typu (obdobných parametrů) na dobu odpovídající délce použití, resp. ve vazbě k počtu ujetých km. Při stanovení ceny bude vhodné vycházet z ceníků konkrétních poskytovatelů služby zapůjčení vozidla (autopůjčoven), které nabízí zapůjčení vozidla daného typu.

V praxi bývá cena za zapůjčení vozidla různě konstruována a vychází také z místních podmínek. Cena je stanovena podle počtu dní zapůjčení nebo denního limitu ujetých km, případně je stanovena jako součet denní ceny a sazby za ujeté km.

Z důvodu průkaznosti, a to i ve vazbě na evidenci jízd uskutečněných vozidlem, doporučujeme pro výpočet základu daně zvolit algoritmus vycházející ze skutečně ujetých km v rámci soukromého použití.

4. Závěr

Předkladatelé navrhují shodu ve výkladu způsobu stanovení základu daně na výstupu při soukromém využití vozidla zaměstnancem tak, že pro jeho stanovení bude určující zrealizované použití vozidla tímto způsobem a ne období, po které má zaměstnanec toto vozidlo k dispozici. Základ daně by měl být stanoven prokazatelným způsobem, který by měl vycházet ze skutečně ujetých km v rámci soukromého použití.

Předkladatelé zároveň navrhují jako podklad pro další jednání, z důvodu právní jistoty poplatníka, zvážit stanovení jednoznačnějšího způsobu stanovení základu daně s tím, že tento způsob by mohl analogicky vycházet z ustanovení § 6 ZDP.

Po projednání příspěvku doporučují předkladatelé přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

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.

XX

Termín příštího jednání KV KDP byl dohodnut na 17. 3. 2004, s místem konání Praha 1, pracoviště Lazarská 7, zasedací místnost č. 310, 3. patro, od 13.00 hodin.

V Praze dne 15.3.2004

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