

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 5. dubna 2007

Program:

1. Odsouhlasen zápis z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR konaného dne 7. března 2007
2. Projednání jednotlivých bodů programu z minulých Koordinačních výborů

DAŇ Z PŘÍJMŮ

**Příspěvek 137/06.09.06 – příspěvek není uzavřen – jednání ke stanovisku MF
ohledně zaúčtování podílu ve společnosti vzniklé rozdělením odštěpením**

137/06.09.06 - Daňové dopady u rozdělení odštěpením

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

1. Úvod – popis problému

Dne 8. března 2006 nabyl účinnosti zákon č. 56/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, který novelizoval též některá ustanovení obchodního zákoníku. Do českého právního řádu byla implementovaná nová forma přeměny - rozdělení odštěpením. Jedná se o tzv. rozdělení odštěpením se založením nové společnosti a rozdělení odštěpením sloučením s již existující společností. Tato forma přeměny umožňuje, aby rozdělovaná společnost nebyla zrušena bez likvidace a nadále existovala, dochází pouze k vyčlenění části jejího jmění.

Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., (ZDP) zatím na výše uvedenou novelu obchodního zákoníku nereagoval. Podle § 23c odst. 2 ZDP se rozdělením společnosti pro účely ZDP rozumí "...postup, při kterém veškerý majetek a závazky zanikající společnosti přechází na dvě nebo více existující nebo nově vzniklé společnosti...". Při doslovném výkladu tohoto ustanovení by rozdělení odštěpením nesplňovalo definici rozdělení společnosti pro účely ZDP, neboť při rozdělení odštěpením jednak přechází pouze část jmění (majetku a závazků) rozdělované společnosti, a navíc rozdělovaná společnost nezaniká.

Na druhou stranu se však podle § 23c odst. 3 ZDP za fúzi společnosti a rozdělení společnosti považují také přeměny společnosti podle zvláštního právního předpisu. Ustanovení obsahuje odkaz na obchodní zákoník, který v § 69 definuje přeměny společnosti jako fúzi, převod jmění na společníka a rozdělení, přičemž rozdělení se může uskutečnit mimo jiné formou rozdělení odštěpením se založením nových společností nebo formou rozdělení odštěpením sloučením.

Posouzení toho, zda se v případě rozdělení odštěpením jedná o rozdělení společnosti pro účely ZDP, je nezbytné z hlediska aplikovatelnosti § 23c na tento typ přeměny. Jde například o pokračování v odpisování u hmotného a nehmotného majetku započatém zanikající společností, nezahrnování potencionálních příjmů vzniklých z důvodů přecenění majetku a závazků pro účely rozdělení společnosti do základu daně, převzetí rezerv a opravných položek vytvořených u rozdělované společnosti, převzetí daňové ztráty vyměřené rozdělované společnosti apod.

Určité problémy vznikají také v oblasti daňové ztráty a stanovení záloh.

V neposlední řadě je důležité, zda se v případě rozdělení odštěpením jedná o rozdělení společnosti pro účely ZDP pro účely posouzení přerušení časových testů pro osvobození příjmů fyzických osob z prodeje účastí na obchodních společnostech dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP a prodeje cenných papírů dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP. Dle těchto ustanovení ZDP se při rozdělení nepřerušují časové testy mezi nabytím a převodem těchto instrumentů, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23c ZDP. V ostatních případech se pak do časových testů započítává doba držby obchodního podílu či akcie nabyté před přeměnou.

2. Analýza problémů - navrhované řešení

2.1. Postup z hlediska ZDP u rozdělení odštěpením

Domníváme se, že vzhledem k tomu, že rozdělení odštěpením nepochybně představuje přeměnu společnosti podle zvláštního právního předpisu (obchodního zákoníku) a je také součástí tzv. Merger directive, nelze předpokládat u této formy přeměny odlišný daňový dopad od ostatních forem rozdělení. Přestože zákon o daních z příjmů ve svých ustanoveních obsahuje odvolávku na zanikající společnost, budou dopady u rozdělení odštěpením obdobné dopadům rozdělení a to včetně vymezení zdaňovacího období. Domníváme se tedy, že pojem „zanikající společnost“ pro účely § 23c ZDP zahrnuje též rozdělovanou společnost, která v rámci rozdělení odštěpením nezaniká. Podobné dopady v případě rozdělení odštěpením jako u rozdělení budou také u ostatních daní např. daně z přidané hodnoty, daně z převodu nemovitostí atd.

2.2. Daňová nabývací cena

Dalším problémem, který se obecně týká všech typů rozdělení a který současná právní úprava neřeší zcela jednoznačně, je otázka, jakým způsobem rozpočítat daňovou nabývací cenu původních obchodních podílů na obchodní podíly, které vzniknou na základě rozdělení. Jde o to, že před rozdělením odštěpením má společník jeden obchodní podíl a po rozdělení odštěpením má obchodních podílů více.

Domníváme se, že by měl platit závěr, že součet daňových nabývacích cen obchodních podílů po rozdělení musí být roven původní daňové nabývací ceně obchodního podílu. Platná právní úprava však neřeší jak původní daňovou nabývací cenu „rozpočítat“. Z toho vyplývá, že dle našeho názoru je možné zvolit jakoukoliv ekonomicky zdůvodnitelnou variantu. To je např. rozpočítání v poměru vlastních kapitálů před přeceněním nebo v poměru vlastních kapitálů po přecenění apod.

2.3. Daňová ztráta

Stejně tak současná právní úprava jednoznačně neřeší, jakým způsobem rozdělit ztrátu vyměřenou před rozdělením (v tomto případě mezi rozdělovanou a nástupnickou/nástupnické společnosti). Možné řešení se jeví v souladu s výše uvedeným (viz. bod 2.2. *Daňová nabývací cena*).

2.4. Zálohy

Dalším problémem je stanovení záloh na daň z příjmů právnických osob. Vhodným postupem se v této souvislosti jeví stanovení záloh rozdělované a nástupnickým společnostem rozhodnutím správce daně stejně jako v případě rozdělení.

2.5. Časové osvobozovací testy

V souladu s výše uvedeným, tj. že rozdělení odštěpením představuje přeměnu společnosti podle zvláštního právního předpisu (obchodního zákoníku), a nelze tudíž předpokládat u této formy přeměny odlišný daňový dopad od ostatních forem rozdělení, se rovněž domníváme, že v případě rozdělení odštěpením by neměly být přerušeny časové testy pro osvobození příjmů fyzických osob z prodeje účastí na obchodních společnostech dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP a prodeje cenných papírů dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23c ZDP.

Navíc lze konstatovat, pokud nebyly splněny podmínky dle §23c ZDP, že v případě převodu majetkových účastí dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP se doba 5 let mezi nabytím a převodem členských práv družstva, majetkových podílů na transformovaném družstvu nebo účasti na obchodní společnosti, nejde-li o prodej cenných papírů, zkracuje o dobu, po kterou poplatník byl společníkem obchodní společnosti nebo členem družstva před přeměnou této společnosti nebo družstva. Obdobná úprava pak platí u převodu cenných papírů dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.

Na základě toho se domníváme, že do doby relevantní z hlediska splnění časových osvobozovacích testů dle § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP se bude i u nových obchodních podílů (vzniklých v rámci rozdělení odštěpením), započítávat doba držby původního obchodního podílu. Na původní obchodní podíl pak vzhledem k aplikaci § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP nebude mít rozdělení odštěpením žádný vliv (to znamená časový osvobozovací test se nebude jakkoliv měnit). Tento závěr platí obecně bez ohledu na to, zda budou či nebudou splněny podmínky dle § 23c ZDP.

3. Závěr

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěry k popsané problematice, jak jsou uvedeny v části 2. *Analýza problémů - navrhovaná řešení*, zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí

Odbor Účetnictví a audit

A. Sestavení účetní závěrky:

1. Podle § 69c odst. 5 posl. věty Obchodního zákoníku je rozdělovaná společnost zúčastněnou společností.
2. Podle § 3 odst. 2 posl. věty zákona o účetnictví účetní období u zúčastněných účetních jednotek končí dnem předcházejícím rozhodnému dni.
3. Podle § 17 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví uzavírá účetní jednotka účetní knihy k poslednímu dni účetního období.
4. Podle § 19 odst. 1 zákona o účetnictví se účetní závěrka sestavuje k rozvahovému dni; rozvahovým dnem je den, ke kterému se uzavírají účetní knihy.

Na základě výše uvedeného podle našeho názoru sestavuje rozdělovaná společnost ke dni předcházejícímu rozhodný den účetní závěrky, a to řádnou. Připomínáme, že účetní závěrky, zahajovací rozvahy jsou rovněž upraveny obchodním zákoníkem. Ministerstvo financí není oprávněno vykládat obchodní zákoník, vztah jednotlivých ustanovení k zákonu o účetnictví ani význam slov přiměřeně v § 220zb odst. 1 Obchodního zákoníku. Nicméně podle našeho názoru výše uvedený závěr není v rozporu s citovanými ustanoveními Obchodního zákoníku.

B. Oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty při přeměně účetní jednotky:

V případě rozdělení odštěpením, které je pro účely právních předpisů v oblasti účetnictví přeměnou společnosti (viz legislativní zkratka v § 3 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb.) se použije ustanovení § 54 vyhlášky č. 500/2002 sb., ve znění pozdějších předpisů, a to tím způsobem, že účetní jednotka, ze které se odštěpuje jiná účetní jednotka, postupuje jako zanikající účetní jednotka. Argumentem pro daný postup je *argumentum ad rubrica*, s tím že ustanovení se použije na zaúčtování oceňovacího rozdílu při uplatnění reálné hodnoty při přeměně účetní jednotky.

C. Rozsah přeceňovaného majetku:

V § 27 odst. 3 zákona o účetnictví je uložena účetním jednotkám povinnost, aby v případech, ve kterých obchodní zákoník ukládá ocenění obchodního jmění při přeměně, ocenily reálnou hodnotou. Pokud tedy obchodní zákoník v případě rozdělení odštěpením ukládá povinnost ocenit pouze část majetku, pak by rozdělovaná společnost měla v konečné účetní závěrce ocenit reálnou hodnotou pouze odštěpovanou část majetku a závazků souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 41 s výjimkou příslušných složek majetku a závazků, u kterých se změny reálných hodnot účtují jako finanční náklad nebo finanční výnos.

D. Zaúčtování podílu ve společnosti vzniklé rozdělením odštěpením:

Navrhuje se odložení této problematiky na příští jednání Koordinačního výboru.

Odbor Legislativa daní z příjmů

k bodu 2.1.

Je nepochybné, že rozdělení odštěpením představuje podmnožinu přeměn společností (§ 69 obchodního zákoníku). Proto daňové dopady u rozdělení odštěpením by měly být obdobné dopadům jiných forem rozdělení. V zájmu jednoznačného uplatňování příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů připravuje MF návrh novely, který bude dotčenou problematiku

řešit (zejména otázku rozdělení neodepsané části oceňovacího rozdílu (§ 23 odst. 15 zákona) a stanovení nabývacích cen akcií po rozdělní odštěpením). Pokud by dotčený návrh novely ZDP nebyl schválen do termínů pro podání daňových přiznání za zdaňovací období, které započalo v roce 2006, doporučí MF správcům daně uplatňovat postup při zjištění základu daně jako u ostatních forem rozdělení.

k bodu 2.2.

Problematika nabývací ceny

Záměrem je otázku stanovení nabývací ceny dořešit i s využitím znalosti příslušných účetních postupů. Souhlasíme s názorem, že součet daňových nabývacích cen podílů po rozdělení musí být roven nabývací daňové ceně podílu původního. Pokud zde bude výslovná úprava pro rozdělení nabývací ceny podílu chybět, souhlasíme s rozdělením této ceny na základě ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

k bodu 2.3.

Souhlasíme, že rozdělení ztráty je vzhledem k absenci výslovné úpravy možné provést na základě ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

k bodu 2. 4. a 2. 5.

Souhlasíme.

Příspěvek 162/25.01.07 – odklad na příští jednání KV. MF žádá po předkladateli sdělit, zda má záměr doplnit stávající znění příspěvku.

162/25.01.07 - Daňové a účetní aspekty výplaty ostatních kapitálových fondů

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

1. Popis problému a úprava v předpisech

Ostatní kapitálové fondy vykazované v rozvaze v položce A.II.2 jsou podle ČÚS č. 018 tvořeny ostatními kapitálovými vklady peněžní i nepeněžní povahy, které při svém vzniku nezvyšují základní kapitál. Jedná se zejména o příplatky společníků mimo základní kapitál do společnosti dle ustanovení § 121 obchodního zákoníku. Ostatní kapitálové fondy jsou dále tvořeny přijatými dary, dotacemi či inventarizačními přebytky neodepisovaného dlouhodobého majetku.

Vzhledem ke způsobu vzniku ostatních kapitálových fondů je zřejmé, že tyto fondy nejsou tvořeny ze zisku. Dle ustanovení § 123 odst. 2 a 178 odst. 6 obchodního zákoníku je ani nelze k výplatě zisku použít. Dochází-li k výplatě ostatních kapitálových fondů vlastníkům, nejedná se tedy z hlediska zákona o daních z příjmu o výplatu podílů na zisku zdaňovaných v samostatném základu daně ve vazbě na § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 a § 36 odst. 1 písm. b) bod 3 a odst. 2 písm. a) bod 9 zákona o daních z příjmů.

Otázkou ovšem zůstává, jakým způsobem bude o přijatých výplatách prostředků z ostatních kapitálových fondů společník účtovat (v případě, že vede účetnictví). Účetní předpisy nestanovují jednoznačně postup účetního zachycení u příjemce, lze tak v obecné rovině zvažovat dvojí způsob zaúčtování. První možností je zaúčtovat přijaté plnění proti pořizovací

ceně finanční investice. Druhou možností je účtovat o finančních výnosech z titulu přijetí platby z ostatních kapitálových fondů.

V případě, že dochází k vrácení ostatních kapitálových fondů společníkovi, který je do společnosti vložil, je situace zřejmá. ČÚS č. 012 ve článku 3.2.1. požaduje, aby společník jemuž se příplatek mimo základní kapitál vrací, účtoval na vrub příslušného podílu. Zákon o daních z příjmu je v souladu s tímto účetním postupem, neboť dle § 24 odst. 7 ZDP si společník o tyto příjmy sníží nabývací cenu podílu. Nesmí být však dotčeno ustanovení § 121 odst. 4 obchodního zákoníku, které umožňuje vrátit příplatek jen v rozsahu, v jakém převyšuje ztráty společnosti. Pokud by výše vráceného příplatku mimo základní kapitál převyšovala společnickovu účetní pořizovací cenu investice, byl by tento rozdíl zúčtován do výnosů, čímž by se stal součástí obecného základu daně.

Pochybnosti o správném posouzení z hlediska daňových předpisů však mohou nastat v situaci, kdy jsou ostatní kapitálové fondy vypláceny společníkovi, který sice prostředky do těchto fondů ve smyslu § 121 obchodního zákoníku nevložil, ale objektivně za ně zaplatil v pořizovací ceně své investice. Další problémy vznikají při výplatě těchto fondů společníkovi fyzické osobě nebo pokud je zdroj těchto příjmů mimo území ČR (z příplatků do vlastního kapitálu společností se sídlem mimo území ČR). V případě výplaty ostatních kapitálových fondů, které vznikly jinými způsoby než příplatky mimo základní kapitál, je postup taktéž nejasný.

Postup, při kterém bude snižována nabývací cena podílu (finanční investice) o hodnotu vyplacených ostatních kapitálových fondů, odpovídá podle názoru předkladatele více skutečnému ekonomickému obsahu. To potvrzuje i úprava v mezinárodním účetním standardu IAS 18 – Výnosy, který stanoví, že zdroje ve vlastním kapitálu před akvizicí (tj. zdroje ve vlastním kapitálu před nákupem podílu na dané společnosti), jsou při jejich výplatě účtovány u vlastníka jako snížení nabývací (pořizovací) ceny tohoto podílu.

Návrh řešení

2.1. Výplata ostatních kapitálových fondů vzniklých příplatky mimo základní kapitál dle § 121 obchodního zákoníku před akvizicí

2.1.1. Výplata ostatních kapitálových fondů – příplatku mimo základní kapitál společníkovi právnické osobě

Jak již bylo popsáno výše, ostatní kapitálové fondy nevznikají ze zisku. Jejich zdrojem mohou být příplatky mimo základní kapitál vložené společníky z již zdaněných příjmů. Příklad, kdy se tyto příplatky vložené do společnosti s ručením omezeným dle § 121 obchodního zákoníku vrací společníkovi, řeší z daňového hlediska § 24 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Ilustrujme si tuto situaci na následujícím příkladě:

Mějme společnost s ručením omezeným Alfa, jejíž základní kapitál činí 4 mil. Kč. Její jediný společník do ní vložil další 2 mil. Kč ve formě příplatku mimo základní kapitál dle § 121 obchodního zákoníku. Zhoršení ekonomické situace tohoto společníka ale způsobilo, že byl tento společník nucen svůj podíl ve společnosti Alfa prodat novému majiteli. Tento majitel zaplatil za 100% obchodní podíl na společnosti Alfa kupní cenu ve výši 6 mil. Kč. Postupem času však ostatní kapitálové fondy vzniklé dle ustanovení § 121 obchodního zákoníku

k dalšímu financování obchodních aktivit již společnost nepotřebuje, a proto tento společník v souladu s příslušnými ustanoveními obchodního zákoníku rozhodl o jejich výplatě.

Je evidentní, že se v tomto případě jedná o výplatu příplatku mimo základní kapitál, která byla do společnosti vložena jejím společníkem, tj. o částku, kterou společnost vyplácí společníkovi zpět. Dle § 24 odst. 7 zákona o daních z příjmu si může společník o částku vráceného příplatku mimo základní kapitál snížit nabývací cenu investice. Účetní předpisy jsou s tímto postupem konzistentní. Společník účtuje o vráceném příplatku na vrub účtu příslušného podílu ve smyslu článku 3.2.1. ČÚS č. 012. Tento postup je z ekonomického hlediska opodstatněný, neboť dochází pouze k výplatě příplatku mimo základní kapitál společníkovi, který za tyto prostředky již zaplatil v pořizovací ceně své investice. Je proto podle názoru předkladatele správné pořizovací cenu obchodního podílu při výplatě těchto fondů snižovat.

2.1.2. Výplata ostatních kapitálových fondů – příplatku mimo základní kapitál společníkovi fyzické osobě

V případě výplaty ostatních kapitálových fondů vzniklých jako příspěvek mimo základní kapitál společníkovi fyzické osobě také není postup jednoznačný. Zákon o daních z příjmů se touto situací explicitně nezabývá. Vzhledem k tomu, že výplata ostatních kapitálových fondů není zákonem v části týkající se fyzických osob upravena, spadají příjmy z těchto fondů podle § 10 zákona o daních z příjmů do dílčího daňového základu ostatní příjmy. Z důvodu zachování principu daňové neutrality by ale i fyzickým osobám měla být dána možnost přiměřeně uplatnit ustanovení § 24 odst. 7 ZDP, které se nachází v části třetí - společná ustanovení zákona o daních z příjmů.

Z ekonomického hlediska je podle názoru předkladatele správné, aby si i společník společnosti s ručením omezeným – fyzická osoba snížil nabývací cenu obchodního podílu o přijatou výplatu z ostatních kapitálových fondů pokud prokáže, že za ostatní kapitálové fondy, jež nebyly tvořeny ze zisku, zaplatil v pořizovací ceně své investice.

2.1.3. Výplata ostatních kapitálových fondů vytvořených z prostředků poskytnutých společníky společnosti se sídlem mimo území ČR (příjem ze zdrojů mimo území ČR)

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění stanoví podmínky zdaňování příjmů mezi smluvními státy. Výplaty ostatních kapitálových fondů ze zdrojů mimo území ČR nejsou těmito smlouvami řešeny. Podle názoru předkladatele nesplňuje výplata ostatních kapitálových fondů podmínky ustanovení článku 10 smluv o zamezení dvojího zdanění, který definuje pojem dividenda takto: „výraz dividendy označuje příjmy z akcií nebo jiných práv, s výjimkou pohledávek, s podílem na zisku, jakož i jiné příjmy, které jsou podrobeny stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií podle právních předpisů státu, jehož je společnost, která rozděljuje zisk nebo vyplácí takový příjem, rezidentem“. Výplata ostatních kapitálových fondů se tedy řídí článkem 20 podle něhož příjmy rezidenta jednoho smluvního státu, ať mají zdroj kdekoliv, a které smlouva neupravuje jinak, podléhají zdanění jen v tomto státě. Z hlediska příjemce prostředků pocházejících z těchto fondů, který je zároveň českým daňovým rezidentem, se tedy bude postupovat obdobně jako při výplatě ze zdrojů na území ČR.

2.2. Výplata ostatních kapitálových fondů vzniklých jinými způsoby před akvizicí

Jak již bylo řečeno v úvodu tohoto příspěvku, jinými zdroji vzniku ostatních kapitálových fondů mohou být zejména dotace, dary či inventarizační přebytky neodepisovaného dlouhodobého majetku. Je opět zřejmé, že ani v tomto případě nevznikly tyto fondy ze zisku. Vzhledem k tomu, že se při výplatě takto vzniklých ostatních kapitálových fondů nevyplácí zisk a jejich hodnota bude při úplatném nabytí obsažena v pořizovací ceně investice u společníka, bylo by ekonomicky správné, aby společník (vlastník) snižoval při přijetí těchto prostředků nabývací cenu příslušného podílu. Tento postup by měl být podle názoru předkladatele aplikován i při daňovém posouzení, tj. společník by měl o přijatou částku z výplaty ostatních kapitálových fondů snížit nabývací cenu podílu (finanční investice). Tento postup není výslovně obsažen ve znění § 24 odst. 7 ZDP, podle názoru předkladatele by však bylo vhodné odsouhlasit takovýto postup jako doporučení pro aplikaci v praxi.

2.3. Výplata ostatních kapitálových fondů vzniklých jinými způsoby po akvizici

Pokud ostatní kapitálové fondy (typu dotace, dary či inventarizační přebytky neodepisovaného dlouhodobého majetku apod.) budou vytvořeny po datu akvizice (po datu nakoupení podílů) a jejich hodnota nebyla při nabytí obsažena v nabývací (pořizovací) ceně podílů u společníka, bude záležet na rozhodnutí společníka zda sníží daňovou nabývací cenu o vyplacenou částku či o tuto částku zvýší základ daně. Postup není výslovně obsažen ve znění § 24 odst. 7 ZDP, nicméně jej lze analogicky použít a snížit nabývací cenu podílu. Takový příjem může vytvářet u společníka daňový základ (obecný základ daně společníka) pokud nedojde ke snížení nabývací (pořizovací) ceny podílů.

3. Závěr

Projednat v Koordinačním výboru a vhodným způsobem publikovat.

Stavenisko Ministerstvo financí

Odbor Účetnictví a audit a odbor Legislativa daní z příjmů
Odklad příspěvku na příští jednání KV.

Příspěvek 172/21.02.07 – MF předložilo stanovisko, bod 3 je v rozporu, příspěvek uzavřen

172/21.02.07 - Problémy při poskytování pitné vody a stravování zaměstnancům

Předkládají: Ing. Marika Konečná CSc, daňová poradkyně, č. osvědčení 294
Mgr. Ing. Radek Halíček, FCCA, advokát

1. Poskytování pitné vody zaměstnancům na pracovišti

§101 odst. 1 zákona 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen zákoník práce) zaměstnavateli stanoví obecnou povinnost zajistit bezpečnost a ochranu zdraví zaměstnanců při práci.

Příčemž Nařízení vlády č. 178/2001 Sb. (dále jen Nařízení) stanoví podmínky ochrany zdraví zaměstnanců při práci.

Výše uvedené Nařízení v §5 stanoví povinnost poskytovat ochranné nápoje k ochraně zdraví zaměstnanců. Dále stanoví, že ochranné nápoje se poskytují pouze v tzv. horkých a chladných provozech a na venkovních pracovištích. Nařízení dále však v §28 stanoví povinnost zásobovat všechna pracoviště pitnou vodou v množství postačujícím pro krytí potřeby pití zaměstnanců, s odkazem pod čarou na §3 odst. 1 zákona č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví, které v rámci hygienických požadavků na vodu stanoví, že *pitnou vodou je veškerá voda v původním stavu nebo po úpravě, která je určena k pití, vaření, k přípravě jídel a nápojů, voda používaná v potravinářství, voda, která je určena k péči o tělo, k čištění předmětů, které svým určením přicházejí do styku s potravinami nebo lidským tělem, a k dalším účelům lidské spotřeby, a to bez ohledu na její původ, skupenství a způsob jejího dodávání.*

Z výše uvedeného vyplývá, že jakákoli forma zajištění pitné vody na pracovišti, tj. včetně nákupu balené pitné vody v PET lahvích nebo různých barelech, představuje naplnění základních povinností zaměstnavatele daných zákoníkem práce.

Dopady na straně zaměstnance

Balená stolní voda včetně dodávaných barelů s pitnou vodou poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti není předmětem daně z příjmu fyzických osob na straně zaměstnance, protože zajištění pitné vody na pracovišti představuje naplnění základních povinností zaměstnavatele dané zákoníkem práce v oblasti ochrany zdraví zaměstnanců při práci (tzn. neaplikuje se §6 odst. 9 písm. c), lze aplikovat §6 odst. 7 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů – dále jen „ZDP“).

Dopady na straně zaměstnavatele

Podle §24 odst. 2 písm. j) bod 1 ZDP jsou daňovým nákladem výdaje/náklady na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť; přičemž výdaje/náklady na pořízení ochranných nápojů lze uplatnit v rozsahu stanoveném zvláštními právními předpisy s odkazem pod čarou na výše uvedené Nařízení.

Vzhledem k tomu, že jakákoli forma zajištění pitné vody na pracovišti, tj. včetně nákupu balené obyčejné pitné vody (nikoliv ochucené či jinak upravené) v PET lahvích nebo různých barelech, představuje naplnění základních povinností zaměstnavatele dané zákoníkem práce, náklady na pořízení pitné vody jsou daňově uznatelným nákladem jako náklad na náklady na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť podle §24 odst. 2 písm. j) bod 1 a podle §24 odst. 2 písm. p) ZDP, a to bez limitů daných §5 Nařízení vztahujícího se pouze na ochranné nápoje.

Podle našeho názoru v dnešní době, při současných zdravotních a hygienických návycích zaměstnanců založených na všeobecné zdravotnické osvětě, je trendem některých zaměstnavatelů, zejména v nemocnicích, bankách nebo podnicích nahrazovat pitnou vodu z veřejného vodovodního řádu jinými formami obyčejné pitné vody, např. zdravotně nezávadné balené v PET lahvích či barelech.

Zároveň se domníváme, že na základě obdobných principů by i fyzická osoba s příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, která nemá zaměstnance, měla být oprávněna v rámci dodržování hygienických předpisů na svém pracovišti do svých daňově uznatelných nákladů zahrnout výdaje na zajištění pitné vody podle § 24 odst. 1 ZDP, resp. §24 odst. 2 písm. p) ZDP.

2. Stravování zajištěné zaměstnavatelem na pracovní cestě včetně školení konaného mimo místo výkonu práce zaměstnanců (tzn. na pracovní cestě tuzemské nebo zahraniční) a současné poskytování nekráceného stravného

a) Stravování zajištěné zaměstnavatelem jako součást školení (zaměstnanec má určenu formu stravování v místě školení zaměstnavatelem, a nemá tudíž možnost využít jinou formu stravování)

Podle §163 odst. 2 a §170 odst. 5 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce pokud zaměstnavatel zabezpečí bezplatné stravování zaměstnanci po dobu tuzemské nebo zahraniční pracovní cesty, může krátit stravné. Pokud však zaměstnavatel míru krácení neurčí před pracovní cestou, je povinen stravné zaměstnanci vyplatit v nekrácené výši. Zároveň zaměstnanec se dle §19 odst. 1 zákoníku práce nemůže předem vzdát svých práv.

Dopady na straně zaměstnance

Podle §6 odst. 7 písm. a) ZDP náhrady cestovních výdajů zahrnující stravné (tuzemské stravného do limitu stanoveného pro tzv. státní sféru a zahraniční stravné do výše stanovené vyhláškou Ministerstva financí), jakož i hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách jsou příjmem, který není předmětem daně z příjmu fyzických osob. Stravování zahrnuje i nealkoholické nápoje v přiměřeném množství.

U zaměstnance není předmětem daně jak stravné do zákonného limitu, tak hodnota bezplatného stravování poskytnutá zaměstnavatelem zaměstnanci při pracovní cestě.

Dopady na straně zaměstnavatele

Zákoník práce v §227 stanovuje zaměstnavateli povinnost pečovat o odborný rozvoj zaměstnanců.

Podle §24 odst. 2 písm j) bod 5 ZDP výdaje na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu nebo pracovní smlouvy, pokud ZDP nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, jsou daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele.

Podle výše uvedeného ustanovení výdaje na školení za účelem prohloubení kvalifikace konaného v tuzemsku i v zahraničí včetně zajištěného stravování mohou být daňovým nákladem, pokud poskytování těchto výdajů bude upraveno v kolektivní smlouvě, vnitřním předpisu nebo pracovní smlouvě.

Aplikace tohoto ustanovení je podle našeho názoru umožněna i tím, že daňová uznatelnost těchto výdajů není v ZDP omezena. Výdaje na zajištěné stravování po dobu školení nejsou omezeny v §25 ani v §24 odst. 2 písm j) bod 3 ZDP, které stanoví, že daňovým nákladem jsou výdaje na vzdělání a rekvalifikaci pracovníků zabezpečovanou jinými subjekty a ani v §24

odst. 2 písm k) ZDP, které stanoví, že daňovým nákladem jsou mimo jiné výdaje na pracovní cesty (příčemž omezující podmínky stanovené dále v tomto ustanovení se vztahují pouze na poplatníky s příjmy podle §7).

Podle našeho názoru výdaje na zabezpečené stravování po dobu školení konané mimo místo výkonu práce zaměstnanců by tak měly jako vedlejší náklady školení sledovat daňový režim celkových výdajů na školení (poplatek lektorovi, poplatek za odbornou literaturu, pronájem učebny, doprava na školení apod.).

Nekrácené stravné poskytované zaměstnancům po dobu školení na pracovní cestě je možné do daňových nákladů zahrnout podle §24 odst. 2 písm. zh) ZDP, které stanoví, že náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním právním předpisem, resp. zákoníkem práce, jsou daňovým nákladem. Bez ohledu na výše uvedené argumenty, lze argumentovat, že zajištění bezplatného stravování zaměstnancům je možné do daňových nákladů zahrnout podle výše uvedeného §24 odst. 2 písm. zh) ZDP jako "nutný vedlejší výdaj" při pracovní cestě podle § 156 odst. 1 písm. e) zákoníku práce.

To znamená, že do daňových nákladů zaměstnavatele je možné zahrnout jak nekrácené stravné podle zákoníku práce, tak úhradu poskytnutého stravování po dobu školení na pracovní cestě. Jako obecný závěr lze shrnout, že obdobné daňové dopady jsou při paralelním poskytování nekráceného stravného a zajištění bezplatného stravování na pracovní cestě obecně.

b) Příspěvek na stravování během pracovní cesty zajištěné zaměstnavatelem formou stravenky

Dopady na straně zaměstnance

Příspěvek na stravování zajištěné zaměstnavatelem formou stravenky je příjmem osvobozeným od daně z příjmu fyzických osob jako hodnota stravování poskytovaného jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti nebo v rámci závodního stravování zajišťovaného prostřednictvím jiných subjektů podle §6 odst. 9 písm b) ZDP.

Podle §6 odst. 7 písm. a) ZDP náhrady cestovní výdajů zahrnující stravné (tuzemské stravné do limitu stanoveného pro tzv. státní sféru a zahraniční stravné do výše stanovené vyhláškou Ministerstva financí ČR) nejsou předmětem daně z příjmu fyzických osob.

Dopady na straně zaměstnavatele

Pokud by však zaměstnavatel po dobu trvání školení na pracovní cestě poskytoval zaměstnanci příspěvek na stravování ve formě stravenky (tj. nejednalo by se o bezplatné stravování poskytované zaměstnavatelem na pracovní cestě), tento příspěvek by byl nedaňovým nákladem, neboť podle §24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP příspěvek nelze uplatnit na stravování za zaměstnance, kterému v průběhu směny vznikl nárok na stravné.

Nekrácené stravné poskytované zaměstnancům po dobu školení na pracovní cestě by bylo možné do daňových nákladů zahrnout podle §24 odst. 2 písm. zh) ZDP, které stanoví, že náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním právním předpisem, resp. zákoníkem práce jsou daňovým nákladem.

3. Cena jednoho hlavního jídla při poskytování příspěvku na stravování zajišťované prostřednictvím cizích subjektů formou stravenek

Podle §24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP je daňovým nákladem i příspěvek na stravování zajišťované prostřednictvím cizích subjektů až do výše 55% ceny jednoho jídla za jednu směnu, maximálně však do výše 70% stravného vymezeného pro zaměstnance v §6 odst. 7 písm. a) při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin, tzn. v rozpětí 58 Kč až 69 Kč v závislosti na výši stanovené zaměstnavatelem (tj. max. 48,30 Kč).

Podle Pokynu D-300 při zajištění stravování formou stravenek se cenou jídla rozumí hodnota stravenky včetně poplatku za zprostředkování jejího prodeje.

Domníváme se však, že v případě zajištění stravování formou stravenek se jedná o specifickou formu závodního stravování, kdy hodnotu poskytnuté stravenky nelze za cenu jídla považovat, ZDP tak nestanoví.

Výši příspěvku na stravování, resp. hodnotu stravenky určuje zaměstnavatel podle své zaměstnanecké politiky. Zaměstnavatel nemůže ovlivnit výběr jídla, a tím ani jeho cenu. Cenu sjednává výhradně zaměstnanec na základě svého výběru a nabídky jídel v restauračních zařízeních přijímajících příslušný typ stravenek v daném místě a době. Z toho vyplývá, že hodnota stravenky teoreticky může, ale prakticky nemusí cenu jídla vyjadřovat.

Při striktním postupu podle výše uvedeného Pokynu D-300 bychom tak mohli dojít k závěrům, které by byly v rozporu se zněním výše uvedeného ustanovení §24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP. Pokud by zaměstnavatel poskytoval stravenky např. v hodnotě 30 Kč, znamenalo by to, že pro účely daňové uznatelnosti by se mělo vycházet z ceny jídla rovněž ve výši 30 Kč, což naprosto neodpovídá realitě.

Už samotné znění výše uvedeného ustanovení stanoví, že se jedná o příspěvek na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů, který by měl být daňovým nákladem do výše 55% ceny jídla, max. 48,30 Kč. Hodnota stravenky tudíž představuje pouze „příspěvek“ na hodnotu jídla a je na rozhodnutí zaměstnavatele, jak velký příspěvek bude poskytovat.

Výklad uvedený ve výše uvedeném Pokynu D-300, podle kterého se cenou jídla rozumí hodnota poskytnuté stravenky, tak podle našeho názoru nebyl záměrem zákonodárce a je se zákonem v rozporu.

Domníváme se proto, že cena jídla při zajištění stravování formou stravenek by měla být stanovena ve výši skutečné ceny jídla obvyklé v místě a době.

Návrh na opatření:

Výše uvedené závěry publikovat v Pokynu řady D, pro rok 2007.

Stanovisko Ministerstva financí

I. V § 28 odst. 1 nařízení vlády č. 178/2001 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví zaměstnanců při práci, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nařízení“) je stanoveno, že objekty určené pro pracovní činnost musí být zásobeny pitnou vodou v množství postačujícím

pro krytí potřeby pití zaměstnanců a zajištění první pomoci. Proto jakákoliv forma zajištění pitné vody na pracovištích, tj. včetně nákupu balené pitné vody v PET láhvích nebo různých barelech představuje naplnění základních povinností zaměstnavatele a náklady na pořízení pitné vody jsou daňově uznatelné. Definice pitné vody navazuje na ustanovení § 3 zákona č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví, ve znění pozdějších předpisů, podle kterého je pitnou vodou veškerá voda v původním stavu nebo po úpravě, která je určena k pití, vaření, k přípravě jídel a nápojů, voda používaná v potravinářství, voda, která je určena k péči o tělo, k čištění předmětů, které svým určením přicházejí do styku s potravinami nebo lidským tělem, a k dalším účelům lidské spotřeby, a to bez ohledu na její původ, skupenství a způsob jejího dodávání. Poznáváme, že tento režim se týká pitné vody spotřebované zaměstnanci na pracovišti a že spotřeba pitné vody by měla odpovídat doporučenému množství pitných režimů.

Z hlediska daňového režimu u zaměstnance nemáme k závěrům předkladatele připomínky. Protože se při zajištění pitné vody jedná o plnění zákonných povinností zaměstnavatele, které nejsou v zákonné úpravě výslovně na straně zaměstnance řešeny (jako např. není také řešen daňový režim výdajů (nákladů) vynaložených zaměstnavatelem na vytápění, osvětlení, klimatizaci apod.), jedná se podle názoru MF o příjmy, které nejsou u zaměstnance předmětem daně (§ 6 odst. 7 písm. b) ZDP).

2. V případě, kdy je zaměstnanci na pracovní cestě (např. při cestě na školení) zajištěno stravování, je náklad na školení včetně částky na stravování považován za daňově uznatelný výdaj (náklad). K této problematice bylo vyžádáno stanovisko odboru státního rozpočtu ke správné aplikaci rozpočtových pravidel. Protože ve veřejném sektoru je dotčené stravování považováno za součást školení, je shodný postup uplatněn i v soukromém sektoru. Protože se v daném případě podle stanoviska MPSV nejedná o náhradu cestovních výdajů (tj. nelze do konce roku 2006 aplikovat zákon o cestovních náhradách a od 1.1.2007 část sedmou zákoníku práce), nepoužije se ani argumentace ustanovením § 24 odst. 2 písm. zh).

Protože je zaměstnavatel v souladu se zákoníkem práce povinen poskytnout zaměstnanci stravné (pokud zajistí zaměstnavatel zaměstnanci na pracovní cestě bezplatné stravování, může stravné pouze krátit), je za daňově uznatelný výdaj (náklad) i částka ve výši poskytnutého stravného.

3. Podle Pokynu D-300 k § 24 bod 19. se při zajišťování stravování prostřednictvím stravenek cenou jídla rozumí hodnota stravenky včetně poplatku za zprostředkování, podle Pokynu D – 190 k § 24 bod 15. se cenou hlavního jídla rozuměla cena jídla také včetně poplatku za zprostředkování prodeje stravenek. I přes to, že text v obou pokynech k dané problematice není totožný, z hlediska věcného obsahu je shodný, a proto je nutné učinit pouze tento jednotný závěr:

Ministerstvo financí (a také správci daně ve všech krajích) od počátku platnosti zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů vychází z předpokladu, že při zajišťování stravování zaměstnanců prostřednictvím jiných subjektů, se cenou jídla rozumí hodnota stravenky, což zcela koresponduje s požadavkem srovnatelného daňového režimu při stravování zaměstnanců ve vlastním zařízení, kdy daňovým výdajem jsou pouze osobní a věcné provozní náklady bez jakékoliv hodnoty potravin. Daňová uznatelnost nákladů na závodní stravování zajišťované jinými subjekty ve výši 55 % hodnoty jídla vychází ze statistického průzkumu provedeného MPSV v době, kdy problematika závodního stravování spadala do jeho působnosti. Výsledkem tohoto průzkumu byl závěr, že v ceně jídla připravovaného pro účely

stravování činí náklady na běžný provoz v průměru právě 55 % z celkové hodnoty jídla. Je zcela běžné, že stravování prostřednictvím jiných subjektů na základě smlouvy mezi zaměstnavatelem a poskytovatelem stravování je prováděno docházkou do jiných provozoven stravování, a to nejen do tzv. závodních jídelen. Vedle toho se postupně rozšířila pouze jiná forma zajišťování stravování jinými subjekty, a to různými stravenkami nebo poukázkami vydávanými stále ke stejnému účelu, tj. stravování, s jediným rozdílem, že není předem znám poskytovatel stravování. Vzhledem k tomu, že se jedná pouze o jinou formu, musí být daňový režim shodný. Odhlédneme-li pro zjednodušení od dalších souvisejících nákladů (např. provize za nákup stravenek) může být při každé hodnotě stravenky daňově uznatelná pouze částka odpovídající 55 % její nominální hodnoty (např. při stravence o hodnotě 30 Kč, tj. 16,50 Kč, 40 Kč – 22,50, 50 Kč – 27,50 atd.). Nelze proto aplikovat postup, kdy poplatník zjistí hodnotu jídla ve stravovacích zařízení např. ve výši 100 Kč a s ohledem na regulaci nákladů limitem 70 % stravného při pracovní cestě 5-12 hodin, tj. 48,30 Kč, bude při hodnotě stravenky ve výši 45 Kč celou její hodnotu považovat za daňově uznatelnou, aniž by vyžadoval odpovídající úhradu od zaměstnance, resp. dofinancování by provedl z nedaňových výdajů/nákladů. Je nutné poznamenat, že nemá zákonnou oporu postup vycházející z úrovně cen jídel v restauracích. Jak by se v daném případě postupovalo v situaci, kdy stravenky jsou používány k nákupu nejen potravin v různých obchodních zařízeních, kde objektivně nelze určit cenu hlavního jídla? Uvedené dokládá, že jediný postup odpovídající platné právní úpravě je limit 55 % z každé hodnoty stravenky, samozřejmě včetně souvisejících nákladů (provize apod.) Ministerstvo financí také nezaznamenalo v dané oblasti od poplatníků v rámci dotazů jiné přístupy.

Příspěvek 173/05.04.07 – MF předkládá stanovisko

173/05.04.07 - Uplatňování odčitatelné položky od základu daně z příjmů ve vztahu k vypořádání majetkových podílů podle zákona č. 42/1992 Sb., o transformaci družstev podle ustanovení § 34 odst.10 a § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů

Předkládá: Ing.Bohumír Holeček, daňový poradce, č.osvědčení 0384

1. Výchozí situace

Novela zákona o daních z příjmů zákonem č.441/2005 Sb. (kterým se změnil zákon č.252/1997 Sb., o zemědělství) s účinností od 10.11.2005 doplnila znění zákona o daních z příjmů o následující ustanovení:

§ 34 ZoDP byl doplněn o nový **odstavec 9** (další novelou zákonem č.545/2005 Sb. byl tento odstavec přečíslován na odst. (10)):

Poplatník může dále od základu daně odečíst 50% částky, kterou vypořádal v peněžní, případně v nepeněžní formě v období 1993 až 2005 oprávněným osobám jejich majetkový podíl podle zákona č.42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, ve znění pozdějších předpisů, nebo kterou poplatník v období 1993 až 2005 uhradil oprávněným osobám za postoupení jejich pohledávky na vypořádání majetkového podílu podle zákona č.42/1992 Sb. Odpočet lze uplatnit po dobu 5 let počínaje zdaňovacím obdobím 2005.

Přechodná a závěrečná ustanovení ZoDP byla v § 40 **doplněna o nový odstavec 25:**

U poplatníků, kteří mají povinnost vypořádat majetkové podíly podle zákona č.42/1992 Sb., nebo které poplatník vypořádal oprávněným osobám za jejich postoupené pohledávky, je výše vypořádaných podílů počínaje zdaňovacím obdobím roku 2005 odpočitatelnou položkou od základu daně z příjmů.

Uvedená ustanovení jsou v tomto znění účinná i pro zdaňovací období započatá v roce 2006.

K dané problematice bylo již pro účely odečtů za zdaňovací období roku 2005 v průběhu 1. pololetí roku 2006 zveřejněno sdělení MF s názvem „Sdělení MF k uplatňování odčitatelné položky od základu daně z příjmů ve vztahu k vypořádání transformačních nároků k družstvům podle zákona č.42/1992 Sb.“ (dále pouze Sdělení MF).

Při uplatňování dotyčných ustanovení se však v praxi vyskytují dále uvedené problémy a nejasnosti, a to i u pracovníků finančních úřadů.

2. Rozbor problematiky

a) Redukování odečtů majetkových pouze na část dalších majetkových podílů

Při praktickém uplatňování dotyčných ustanovení se stává, že správce daně prosazuje nesprávný výklad ke stanovení celkové hodnoty odčitatelné položky od základu daně z příjmů ve vztahu k vypořádání majetkových podílů podle zákona č.42/1992 Sb.. Podle tohoto výkladu správce daně má poplatník právo odečítat **pouze tzv. transformační část majetkových podílů**, které vypořádal. K tomuto nesprávnému výkladu pak zřejmě vede správce daně obsah Sdělení MF, které je opatřeno názvem „Sdělení MF k uplatňování odčitatelné položky od základu daně z příjmů ve vztahu k vypořádání **transformačních nároků** k družstvům podle zákona č.42/1992 Sb.“. Zde použitý termín „transformační nárok“ přitom neodpovídá termínu použitému v § 34 odst.10 a v § 40 odst.25 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro roky 2005 a 2006 – zde je použit termín „majetkový podíl podle zákona č.42/1992 Sb.“.

Zákon č.42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, totiž definuje dotyčný majetkový podíl v ustanovení § 7 odst.4 a dělí jej zde dále na **složku základního podílu a dalšího podílu**. Toto rozdělení je pro účely definice postupu zdanění také respektováno a používáno dlouhodobě zákonem o daních z příjmů, například v § 10 odst.6, v § 18 odst.2 písm.b), v 36 odst.2 písm.c) bod 3.

Podle § 7 odst.4 zákona č.42/1992 Sb. (zákon o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech) je **majetkový podíl** oprávněné osoby tvořen součtem základního podílu a dalšího podílu na majetku družstva, přičemž:

- **základní podíl** tvoří dvě složky, a to:
- **nároky na náhrady podle zvláštních předpisů** a
- **majetkové vklady** oprávněných osob (do družstva),
- **další podíl** na majetku družstva plynoucí z transformace, který se vypočte z čistého jmění družstva (podle kritérií v souladu s částí třetí až pátou zákona č.42/1992 Sb.).

Pokud se při praktickém uplatnění či výkladech používají termíny **restituční a transformační část** majetkového podílu, pak může docházet k zavádějícímu výkladu a k nesprávné aplikaci dotyčných ustanovení zákona o daních z příjmů.

Termín **transformační část** podílu je zřejmě možno ztotožnit s termínem **další podíl** – jedná se o podíl vypočtený v rámci transformačního projektu.

Termín **restituční část** majetkového podílu (pokud je použit ve smyslu přiznané náhrady podle zvláštních předpisů) však není možno ztotožňovat se základním podílem – základní podíl navíc vedle nároků přiznaných podle zvláštních předpisů obsahuje ještě **majetkové vklady**.

Za **restituční část** majetkového podílu oprávněné osoby je tak možno pokládat pouze nároky na **náhrady podle zvláštních předpisů** (především podle zákona č.229/1991 Sb., tj. zákona o půdě). Tímto zákonem bylo řešeno navrácení zemědělského majetku, odňatého státem, a navrácení nemovitostí, odevzdaných do vlastnictví družstev podle zvláštních předpisů. Zároveň podle tohoto zákona také zanikla některá užívací práva družstva k majetku (k pozemkům nečlenů družstev). **Zákonem o půdě však nebyly uvolněny vklady členů družstev, které jsou součástí základní části majetkového podílu až podle zákona č.42/1992 Sb..** V případě restitučních nároků se tedy jedná o nároky, které byly přiznány oprávněným osobám ještě před účinností a uplatněním zákona č.42/1992 Sb. (např. za nemovitosti odevzdané do vlastnictví družstva podle zvláštních předpisů, za majetek odňatý státem, který následně stát „přidělil“ družstvu do užívání, za znehodnocení nemovitostí užívaných družstvem). Pokud však tyto nároky oprávněné osoby vstoupily do majetkového podílu podle zákona č.42/1992 Sb., staly se jeho součástí, jak vyplývá ze znění § 7 odst.4 tohoto zákona.

Majetkové vklady původních členů družstev (a jejich dědiců) se staly součástí základního podílu až na základě zákona č.42/1992 Sb. (viz ustanovení § 16 tohoto zákona.). Následně pak podle ustanovení § 13 téhož zákona, musely, případně mohly být oprávněným osobám vydávány. Nic na tom nemění skutečnost, že tyto vklady byly v rámci praktik nucené kolektivizace zemědělství ve své podstatě odnětím majetku, a že pro stanovení nároků na vložení živý a mrtvý inventář byl často (pokud nebyly zachovány průkazné vkladové listy) v rámci transformačního projektu používán postup jejich stanovení podle tzv. náhradové vyhlášky, obdobně jako pro majetek odňatý státem a navrácený podle zákona o půdě.

Bod 8. dotyčného Sdělení MF, který upozorňuje na skutečnost, že odečet nelze uplatnit na vypořádání, které proběhlo podle zákona č.229/1991 Sb. (zákonu o půdě), tak rozhodně neznamená, že do odečtu nelze zahrnovat základní majetkové podíly oprávněných osob a že je možno odečet uplatnit pouze u další (transformační) části majetkového podílu (jak někdo mylně dovozuje už z nadpisu dotyčného Sdělení MF).

Dotyčné Sdělení MF totiž rozhodně nemůže samo o sobě zúžit rozsah termínu „majetkový podíl podle zákona č.42/1992 Sb.“, užitý v zákonu o daních z příjmů., na tzv. transformační část, tedy na část dalšího podílu na majetku družstva. Nemůže ani vyloučit z majetkového podílu nároky přiznané podle zvláštního zákona, tzn. nároky na náhrady stanovené podle zákona o půdě, pokud tyto byly zahrnuty do procesu transformace podle zákona č.42/1992 Sb. podle § 7 odst.4. Je přitom skutečností, že se tato tzv. restituční část základního podílu v praxi transformace družstev vyskytuje pouze ve specifických (spíše výjimečných) případech a je zřetelně zachycena v evidenci majetkových podílů jednotlivých oprávněných osob. Rozhodně se pak možnost **odečtu týká majetkových vkladů** původních členů a jejich dědiců jako rozhodující části základního majetkového podílu. **V opačném případě by musel být ve formulacích § 34 odst.10 a § 40 odst.25 zákona o daních z příjmů použit nikoliv termín „majetkové podíly“ ale zužující termín „další podíly na majetku družstva“.**

b) Výše vypořádaných podílů odečitatelná podle ustanovení § 40 odst.25

Podle formulace dotyčného ustanovení je odpočitatelnou položkou od základu daně z příjmů „výše vypořádaných podílů počínaje zdaňovacím obdobím roku 2005“. Tato formulace se tak odlišuje od formulace ustanovení § 34 odst.10, v němž se hovoří o „50% částky, kterou poplatník vypořádal v peněžní či nepeněžní formě v období 1993 až 2005 oprávněným osobám“. Postup, jak stanovit částku, kterou poplatník vypořádal, upřesnilo zmiňované Sdělení MF.

Jak vyplývá ze zákonné formulace, při odečtu podle ustanovení § 40 odst.25 však není rozhodující způsob vypořádání (peněžní či nepeněžní), ani částka, která byla na vypořádání použita, ale výše vypořádaných podílů - tedy **nominální výše majetkového podílu nebo jeho části, která byla vypořádána**.

Toto ustanovení je účinné i pro rok 2006. Neobsahuje však možnost uplatnit odpočet po určité období (jako ustanovení § 34 odst.10). To znamená, že pokud nebude odpočet podle tohoto ustanovení uplatněn v plné výši za příslušné zdaňovací období, ve kterém byly podíly vypořádány, nelze jej ani jeho neuplatněnou část uplatnit v budoucích zdaňovacích obdobích.

c) Postoupené pohledávky vypořádané vlastními akciemi

V praxi se často vyskytují případy, kdy oprávněná osoba postoupila svůj majetkový podíl (nebo jeho část) jiné osobě (např. akciové společnosti) postupní smlouvou - jednalo se tedy o postoupení pohledávky na vypořádání majetkového podílu. Na základě tohoto postoupení si také postupník (akciová společnost) převzal určitý majetek osoby povinné (družstva). Závazek vůči postupiteli (oprávněné osobě) pak akciová společnost (postupník) vypořádala ve formě vlastních akcií, emitovaných na základě úpisu postupitele. Závazky vůči oprávněné osobě tak byly de facto kapitalizovány (přešly do základního kapitálu postupníka). Obdržené akcie pak oprávněná osoba buď podržela (zůstala akcionářem) nebo prodala jiné osobě a dosáhla tak určitého peněžního plnění za svůj majetkový podíl z transformace družstva.

Otázkou může být, zda ve smyslu ustanovení § 34 odst.10 je možné i tento případ posuzovat jako úhradu za postoupení pohledávky na vypořádání majetkového podílu, a to nepeněžní formou – předáním cenných papírů, v tomto případě vlastních akcií společnosti. Došlo totiž k úhradě závazků, zachycených původně v účetní evidenci akciové společnosti na základě uzavřené smlouvy o postoupení pohledávky. Podstatou úhrady bylo předání cenných papírů – vlastních akcií, účetně byly závazky započteny na pohledávku společnosti z titulu úpisu akcií. Tento způsob úhrady by totiž neměl být posuzován odlišným způsobem např. oproti situaci, kdy společnost předala oprávněné osobě jako nepeněžní plnění nikoliv vlastní, ale cizí akcie. I v tomto případě se stala oprávněná osoba akcionářem určité akciové společnosti (neboť převzala jako cenný papír určité akcie) s právem tyto akcie podržet či prodat a její postavení nebylo nijak odlišné. Akciová společnost, jejíž akcie oprávněná osoba obdržela, totiž v obou případech **nebyla nástupním subjektem z transformace družstva**. Oprávněná osoba se tak nestala převzetím dotyčných akcií členem (akcionářem) nástupnické osoby z transformace a její postavení tak nelze ztotožnit s postavením oprávněné osoby, která svůj majetkový podíl vložila do nástupnického subjektu v rámci transformace a stala se tak účastníkem právnické osoby podle transformačního projektu (ve vztahu ke znění § 11 a § 13 zákona č.42/1992 Sb.). **A protože převzetí akcií oprávněnou osobou nezaložilo její účast v nástupním subjektu transformace, je nutno je pokládat za vypořádání formou předání cenných papírů.**

Podle Sdělení MF (bodu 2 písm.c) se toto nepeněžní plnění ocení nominální hodnotou předaných akcií.

d) Uplatnění odečtů ve formuláři daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2006

Formulář MFin 5404 – vzor č.16, určený pro zdaňovací období započaté v roce 2006, obsahuje v Příloze č.1 II.oddílu nově definovanou **tabulku F**, určenou pro zachycení odečtu podle § 34 odst.10 zákona o daních z příjmů (vypořádaných majetkových podílů) a odečtu podle § 34 odst.3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31.12.2004 (dodatečné uplatnění tzv. reinvestičních odpočtů).

Podle definice řádku 1 ve formuláři a textu v Pokynu k vyplnění přiznání má poplatník v tomto řádku uvést částku nároku na odečet podle § 34 odst.10 zákona, sníženou o částku nároků, pokud byla uplatněna podle § 40 odst.25 zákona za bezprostředně předcházející zdaňovací období. Takto definovaný postup však nemá oporu ve znění zákona – v zákoně jsou obě ustanovení (§ 34 odst.10 a § 40 odst.25) uvedena nezávisle, a určují tedy právo poplatníka na samostatný odpočet podle každého z nich (tuto skutečnost potvrdilo i Sdělení MF v bodě B: K bodu 3 novely – tedy k § 40 odst.25). Návrh tabulky F i textu Pokynu byl zřejmě připraven ve vztahu k určitému návrhu novely zákona o daních z příjmů, který se neuskutečnil – ve vztahu ke stávajícímu znění zákona se jeví zmatečný.

Je proto nutno vycházet z ustanovení zákona o daních z příjmů ve znění platném pro zdaňovací období roku 2006. Tabulka F má zřejmě sloužit pro sledování odečtů z kumulované částky, určené podle § 34 odst.10 za období 1993 až 2005. V řádku 1 by tak měla být částka nároku na odečet podle § 34 odst.10 snížena o částku nároků, uplatněných za předcházející zdaňovací období (rok 2005), aby byla zachována návaznost hodnot následných řádků č.2 a č.3.

3. Navrhované závěry:

a) Redukování odečtů majetkových podílů pouze na část dalších majetkových podílů
Majetkovým podílem, zmiňovaným v ustanoveních § 34 odst.10 a § 40 odst.25 zákona o daních z příjmů se rozumí celý majetkový podíl oprávněné osoby, zahrnutý do transformace družstva ve smyslu § 7 odst.4 zákona č.42/1992 Sb., a to ve všech složkách, definovaných v tomto ustanovení (tedy jak základní, tak i další podíl).

Bod 8. „Sdělení MF k uplatňování odčitatelné položky od základu daně z příjmů ve vztahu k vypořádání transformačních nároků k družstvům podle zákona č.42/1992 Sb.“, který upozorňuje na skutečnost, že odečet nelze uplatnit na vypořádání, které proběhlo podle zákona č.229/1991 Sb. (zákon o půdě), v žádném případě neznamená, že by byl odečet omezen pouze na část dalšího majetkového podílu (na tzv. transformační podíl). Upozorňuje na skutečnost, že odečet ze základu daně nelze uplatnit na vypořádání nároků, které proběhlo podle zákona č.229/1991 Sb., tedy např. u případů, kdy byly poplatníkem uhrazeny částky za postoupené pohledávky z titulu nároků uplatněných podle zákona č.229/1991 Sb., o půdě (tzn. nároky na vydání majetku, uplatňované vůči státním statkům a Pozemkovému fondu ČR).

Do částky, která byla vypořádána, se zahrnuje i daň, sražená při peněžité výplatě další části majetkového podílu oprávněné osobě (podle ustanovení § 36 odst.2c3) ZDP) a odvedená povinnou osobou jako plátcem daně finančnímu úřadu.

b) Hodnota vypořádaných podílů odečitatelná podle ustanovení § 40 odst.25

Při odečtu podle ustanovení § 40 odst.25 je hodnota, odečitatelná od základu daně z příjmů, dána výší vypořádaných podílů v daném zdaňovacím období (tedy jejich nominální výší). Způsob vypořádání (peněžní či nepeněžní), ani částka (výše úhrady), která byla na vypořádání použita, zde není rozhodující. Hodnota, která nebude uplatněna jako odečet za zdaňovací období roku 2006, se však nepřenáší do období budoucích.

c) Postoupené pohledávky vypořádané vlastními akciemi postupníka

Případy, kdy byly postoupené pohledávky oprávněné osoby následně vypořádány předáním vlastních akcií postupníka, který **nebyl v postavení nástupní právnické osoby podle transformačního projektu** (ve vztahu k § 11 a k § 13 zákona č.42/1992 Sb.), se pokládají ve smyslu ustanovení § 34 odst.10 za vypořádání nepeněžním plněním. Toto plnění se pro účely odpočtu ocení nominální hodnotou předaných akcií.

d) Uplatnění odečtů ve formuláři daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2006

Tabulka F Přílohy č.1 II.oddílu přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2006 a Pokyny k vyplnění přiznání obsahují pro řádek 1 této tabulky nesprávný text. Podle platného znění zákona v řádku 1 poplatník vyplní celkovou částku nároku na odečet podle § 34 odst.10, sníženou o částku nároků, uplatněných za předcházející zdaňovací období (za rok 2005), nesnižuje ji však o část nároku, uplatněného podle § 40 odst.25. Na hodnotu ř.1 pak naváže při vyplňování ř.2 a 3 tabulky F. Celkovou částku odečtu uplatněného v daném zdaňovacím období pak poplatník z ř.5 tabulky F přenesse do ř.240 daňového přiznání.

Podle ustanovení § 34 odst.10 není podmínkou pro přenos nevyčerpané hodnoty tohoto odečtu od základu daně do následujícího období (v rámci zdaňovacích období 2005 až 2009) vykázání daňové ztráty nebo nižšího základu daně, nežli je zbývající odečitatelná částka. Je tedy na poplatníkovi, jakou hodnotu z celkové částky nároku na odečet (uvedené v ř.1 tabulky F) použije v daném zdaňovacím období. Zbývající nevyužitou část nároků podle § 34 odst.10 (uvedenou v ř.3 tabulky F) lze tedy uplatnit v dalších zdaňovacích obdobích i v případě, kdy poplatník vykáže kladný základ daně v ř.250 daňového přiznání.

Případný odečet podle ustanovení § 40 odst.25 zákona pak uplatní poplatník v ř.241 daňového přiznání.

4. Návrh řešení

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

ad a) Souhlas s navrhovaným závěrem s následujícím doplněním

V nadpisu Sdělení MF je uveden pojem „transformační nároky“, který je v kontextu obsahu sdělení možno chápat pouze jako nároky na vypořádání majetkového podílu podle zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech. Podle § 2 tohoto zákona je m.j. pro všechna družstva stanovena povinnost provést tzv. „transformaci“, tj. přizpůsobit vnitřní právní poměry družstva obchodnímu zákoníku. Mezi majetkové nároky podle zákona č.42/1992 Sb. bezesporu patří nároky na náhrady podle zvláštních předpisů (v případě zemědělských družstev jde o nároky neuplatněné podle zákona

č. 229/1991 Sb. ke dni schválení transformačního projektu) a majetkové vklady, které tvoří podle § 7 odst. 4 zákona č. 42/1992 Sb., tzv. základní podíl. Ten spolu s dalšími podíly tvoří majetkový podíl na transformovaném družstvu a tento výraz je v textu Sdělení MF výhradně používán. Ovšem i tak bez ohledu na zmiňované sdělení je nepochybné, že vydání (vypořádání) majetkového podílu je vydáním podle zákona č. 42/1992 Sb. a že se na ně vztahuje možnost uplatnění odpočtu podle § 34 odst. 10, resp. §40 odst. 25 ZDP. Tento závěr, který je v podstatě shodný s navrhovaným závěrem autora příspěvku č. 173, je možné i potvrdit argumentací opřenou o zákon č. 229/1991 Sb.. Právo na náhradu živého a mrtvého inventáře podle § 20 odst. 1 tohoto zákona má totiž původní vlastník k zajištění provozu zemědělské nebo lesní výroby. Toto právo bylo v praxi zpravidla spojováno s uplatněním práva na vydání dříve vyvlastněné hospodářské usedlosti, statku apod. Tyto nároky na náhrady pak právě proto, že je oprávněná osoba potřebovala pro zajištění své zemědělské výroby byly vydávány ve věcném plnění (zvířata, krmiva, hnojiva, steliva, stroje atd.). Všem ostatním pak nárok na vydání hodnoty živého a mrtvého inventáře vznikl na základě zákona č. 42/1992 Sb. a je součástí základního podílu, který spolu s dalším podílem tvoří majetkový podíl – viz. § 7 odst. 4 zákona č. 42/1992 Sb.

Hodnota tohoto podílu byla v praxi povinnou osobou (družstvem) vyčíslena na tzv. „majetkovém listu“ a poplatník, ať už povinná osoba nebo osoba, která nabyla nárok na jeho vydání formou postoupení pohledávky od oprávněné osoby, může prokázat, že jde skutečně o podíl (podíly) podle zákona č. 42/1992 Sb. a tudíž uplatnitelný odpočet podle § 34 odst. 10 nebo podle §40 odst. 25 ZDP. Finanční úřad by to měl uznávat, pokud ovšem nebyl vydán nebo postoupen nárok na náhradu živého a mrtvého inventáře výhradně a pouze podle zákona č. 229/1991 Sb., čili nikoliv nárok na základní podíl podle zákona č. 42/1992 Sb.. Rozlišení je, jak z výše uvedeného vyplývá, jednoduché a lehce prokazatelné majetkovým listem, který povinné osoby (družstva) vydávaly oprávněným osobám, příp. smlouvou o postoupení pohledávky.

Navrhované závěry doporučujeme rozšířit o předchozí odstavec našeho stanoviska.

ad b) Souhlas navrhovaným závěrem.

ad c) S navrhovaným závěrem nesouhlasíme.

Ustanovení ZDP podmiňuje odpočet od základu daně na případy, kdy poplatník (v daném případě postupník) příslušnou částku za postoupenou pohledávku uhradil, a to ať už peněžní či nepeněžní formou. V popsaném případě a.s. nic (žádnou částku) postupitelům nehradil. Postoupené pohledávky byly fakticky „kapitalizovány“ s tím výsledkem, že se zvýšil základní kapitál a.s. Z rozboru problematiky vyplývá, že upsané akcie nebyly majetkem a.s. a ani být nemohly, protože a.s. nemůže nabývat vlastních akcií (§161 obch. zákoníku). Pokud by však a.s. vydávala za postoupené pohledávky akcie, které sama vlastní, např. akcie dceřinné společnosti, potom by odpočet uplatnit mohla.

ad d) Souhlas s navrhovaným závěrem. Postup pro uplatnění odpočtu byl upřesněn v dotisku pokynů k vyplnění daňového přiznání a ve zpřesnění názvu položek řádků 240 a 241 formuláře DP. Tyto úpravy jsou zpracovány i v tiskopisech, které jsou zveřejněny na webových stránkách MF.

Příspěvek 174/05.04.07 – MF předkládá stanovisko

174/05.04.07 - Nárok na zvýšené stravovací výdaje při tuzemských pracovních cestách osob podnikajících podle zvláštních předpisů

Předkládá: Hana Kovalíková, daňová poradkyně, č. osvědčení 1139

1. Popis problému

Za současného znění zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, nemají některé osoby, které mají příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů podle § 7 odst. 1 písm. c), nárok na uplatnění zvýšených stravovacích výdajů (nákladů) při pracovních cestách do výdajů daňově účinných. Jedná se například o auditory, daňové poradce, advokáty apod. Níže uvádím citaci ze zákona o daních z příjmů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

§ 7 (1) písm. c)

Příjmy z podnikání jsou

c) příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů,

§24

Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů

(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také

k) výdaje (náklady) na pracovní cesty, včetně výdajů (nákladů) na pracovní cestu spolupracujících osob (§13) a společníků veřejných obchodních společností a komplementářů komanditních společností, a to maximálně ve výši podle zvláštních předpisů, §5 pokud není dále stanoveno jinak, přitom

1. na ubytování, na dopravu hromadnými dopravními prostředky, na pohonné hmoty spotřebované silničním motorovým vozidlem §23d zahrnutým v obchodním majetku poplatníka nebo v nájmu (s výjimkou uvedenou v bodě 4) a na nezbytné výdaje spojené s pracovní cestou v prokázané výši,

2. zvýšené stravovací výdaje (stravné §5b) při tuzemských pracovních cestách delších než 12 hodin v kalendářním dnu, pro poplatníky s příjmy podle §7, a to maximálně do výše stravného vymezeného pro zaměstnance v §6 odst. 7 písm. a). Pravidelným pracovištěm pro poplatníky s příjmy podle §7 se také rozumí místo podnikání uvedené v živnostenském nebo jiném obdobném povolení k podnikání.

2. Rozbor problematiky

V § 24 odst. 2 písm. k) bod 2. je uvedeno, že pravidelným pracovištěm pro poplatníky s příjmy podle §7 se také rozumí místo podnikání uvedené v živnostenském nebo jiném obdobném povolení k podnikání.

Většina profesí, kde je podnikání stanoveno podle zvláštního předpisu, však nemá v osvědčení k dané činnosti uvedeno místo podnikání. Bydliště nebo místo podnikání je uvedeno v seznamu jednotlivých komor.

3. Závěr

Podle současného znění výše uvedeného paragrafu by dle mého názoru neměli tito podnikatelé nárok na uplatnění zvýšených stravovacích výdajů při tuzemských pracovních cestách. Tím by docházelo k znevýhodnění oproti ostatním podnikatelům majícím příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů.

4. Návrh řešení

Navrhuji odsouhlasit stanovisko v tom smyslu, že i podnikatelé mající příjmy podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, mají nárok na uplatnění zvýšených stravovacích výdajů při tuzemských pracovních cestách ve smyslu § 24 od. 2 písm. k). Toto stanovisko vhodně publikovat Ministerstvem finanční a v nejbližší novele zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů upravit text zákona následovně:

§24

Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů

(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také

- 1) výdaje (náklady) na pracovní cesty, včetně výdajů (nákladů) na pracovní cestu spolupracujících osob (§13) a společníků veřejných obchodních společností a komplementářů komanditních společností, a to maximálně ve výši podle zvláštních předpisů, §5 pokud není dále stanoveno jinak, přitom

1. na ubytování, na dopravu hromadnými dopravními prostředky, na pohonné hmoty spotřebované silničním motorovým vozidlem §23d zahrnutým v obchodním majetku poplatníka nebo v nájmu (s výjimkou uvedenou v bodě 4) a na nezbytné výdaje spojené s pracovní cestou v prokázané výši,

2. zvýšené stravovací výdaje (stravné §5b) při tuzemských pracovních cestách delších než 12 hodin v kalendářním dnu, pro poplatníky s příjmy podle §7, a to maximálně do výše stravného vymezeného pro zaměstnance v §6 odst. 7 písm. a). Pravidelným pracovištěm pro poplatníky s příjmy podle §7 se také rozumí místo podnikání uvedené v živnostenském nebo jiném obdobném povolení k podnikání nebo uvedeném v seznamu příslušné komory nebo příslušné organizace,

Stanovisko Ministerstva financí

Nesouhlas se závěrem předkladatelky.

Podle § 24 odst. 2 písm. k) bod 2 zákona o daních z příjmů je podle našeho názoru možno do daňových výdajů uplatnit stravné všech poplatníků s příjmy podle § 7 zákona, tj. nejen

poplatníků s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona, jak je v příspěvku uvedeno, ale i poplatníků s příjmy podle § 7 odst. 2 zákona. Vzhledem ke skutečnosti, že v citovaném ustanovení je uvedeno slovo „také“, není třeba současné znění zákona měnit. Požadované doplnění zákona by mohlo způsobit problémy poplatníkům s příjmy podle § 7 odst. 2 zákona.

Mezinárodní zdanění

Příspěvek 176/05.04.07 – příspěvek uzavřen

176/05.04.07 - Vyloučení dvojího zdanění u některých typů zahraničních příjmů

Předkládají: Mgr. Ing. Radek Halíček, FCCA, advokát
Ing. Jana Švecová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3918

1. Úvod – popis problému

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit způsob zamezení dvojího zdanění zahraničních příjmů ve formě licenčních poplatků nebo úroků v případech, kdy může být aplikováno více smluv o zamezení dvojího zdanění (dále „SZDZ“) současně.

Podle § 38f odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „ZDP“) se při zamezení dvojího zdanění postupuje podle smluv o zamezení dvojího zdanění, kterými je Česká republika vázána. Pro určení, která konkrétní SZDZ se při zamezení dvojího zdanění v jednotlivých případech použije, je rozhodující, ve kterém státě má daný zahraniční příjem zdroj.

V praxi však může dojít k tomu, že určitý příjem bude mít v souladu s příslušnými SZDZ svůj zdroj ve více smluvních státech. Tento problém může nastat v situacích, kdy českému rezidentovi plyne příjem od stálé provozovny rezidenta jednoho smluvního státu, která je umístěná v jiném smluvním státě. Tím vyvstává otázka, jak postupovat při zamezení dvojího zdanění v těchto případech.

2. Analýza problému

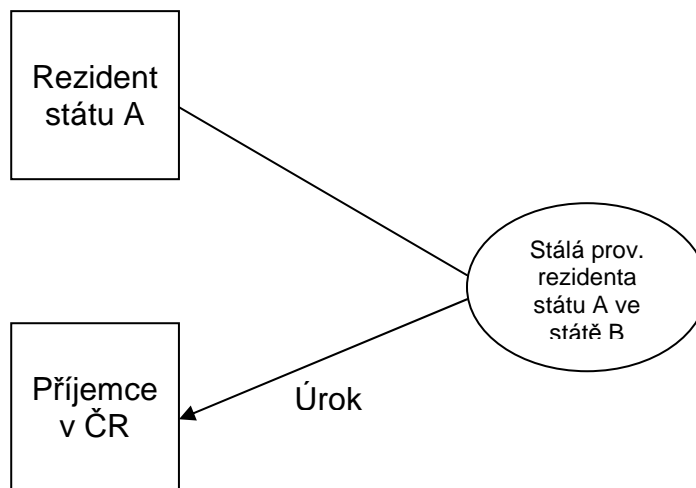
Řada SZDZ přímo definuje, který ze smluvních států je považován za stát zdroje příjmu. Například v případě úrokového příjmu je státem zdroje standardně smluvní stát, ve kterém je rezidentem plátce úroku. Tento způsob určení státu zdroje úrokového příjmu je zároveň v souladu se vzorovou smlouvou OECD.

Pro účely tohoto příspěvku dále předpokládáme, že konkrétní SZDZ neobsahuje výhradu pro stálou provozovnu umístěnou ve třetím státě, podle které by za stát zdroje nebyl považován stát, ve kterém je plátce rezidentem, ale byl by za něj považován právě tento třetí stát (např. SZDZ mezi Českou republikou a Austrálií). Zdroj příjmu ve smyslu tohoto příspěvku je proto vždy ve státě, ve kterém je plátce příjmu rezidentem.

Považujeme za vhodné problém demonstrovat pomocí jednoduchého příkladu.

Příklad:

Předpokládejme, že úrokový příjem je vyplácen rezidentem státu A českému rezidentovi. Úrok jde přitom k tíži stálé provozovny rezidenta státu A umístěné ve státě B. Situaci znázorňuje následující obrázek:



Jestliže SZDZ mezi Českou republikou a státem A obsahuje standardní definici zdroje úroku, jak je uvedena výše, bude podle ní stát A považován za stát zdroje úrokového příjmu a stát A bude tedy při zdanění úroku postupovat v souladu s touto smlouvou.

Zároveň však může dojít k tomu, že v souladu se SZDZ mezi Českou republikou a státem B (tj. státem, ve kterém je stálá provozovna, k jejíž tíži jdou úroky) bude za stát zdroje považován rovněž stát B. Stát B pak bude tento úrokový příjem podrobovat zdanění v souladu se SZDZ mezi Českou republikou a státem B.

Z uvedeného vyplývá, že v daném případě může docházet k souběhu aplikace dvou různých SZDZ. Zásadní otázkou je, zda má tato skutečnost vliv na aplikovatelnost SZDZ se státem, kde je plátce rezidentem (stát A).

Předkladatelé příspěvku jsou toho názoru, že SZDZ mezi Českou republikou a státem A je v daném případě stále aplikovatelná, včetně ustanovení této SZDZ upravujících vyloučení dvojího zdanění (bez ohledu na souběžnou aplikovatelnost SZDZ se státem B).

3. Navrhované řešení

Navrhujeme přijmout sjednocující závěr, že pro účely vyloučení dvojího zdanění v případě příjmů se zdrojem v jednom smluvním státě (stát, ve kterém je rezidentem plátce příjmu), které jdou k tíži stálé provozovny v jiném smluvním státě, je SZDZ mezi Českou republikou a státem, ve kterém je rezidentem plátce příjmu, plně použitelná, pokud to není touto SZDZ vyloučeno. Tento závěr platí bez ohledu na ustanovení SZDZ mezi Českou republikou a státem, ve kterém je umístěna stálá provozovna, jejíž souběžná aplikace tím však není dotčena.

4. Závěr

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěry k popsané problematice, jak jsou uvedeny v části 3. *Navrhované řešení*, publikovat vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí

Není sporu o tom, že úroky, popř. licenční poplatky pobírané českým daňovým rezidentem mohou mít v kontextu dvou různých mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění svůj

zdroj ve dvou různých státech (tj. jednou ve státě, kde je plátce příjmu daňovým rezidentem a podruhé ve státě, kde je umístěna jeho stálá provozovna, k jejíž tíži jdou dané příjmy).

Současně platí, že ČR má povinnost vůči takovýmto příjmům vyloučit mezinárodní dvojí zdanění, a to dle mezinárodní smlouvy se státem, který má právo dané příjmy podle smlouvy zdaňovat (v souvislosti s těmito příjmy půjde o aplikaci metody tzv. prostého zápočtu).

Pokud tedy jsou příjmy zdaněny českému daňovému rezidentovi ve státě A, tj. ve státě ústředí plátce, a to v souladu se smlouvou ČR-A, uplatní se za účelem vyloučení mezinárodního dvojího zdanění v ČR smlouva o zamezení dvojího zdanění ČR-A.

Za předpokladu, že daň byla vybrána podle smlouvy ČR-B ve státě B, tj. ve státě, kde se nachází stálá provozovna, uplatní se k vyloučení dvojího zdanění smlouva ČR-B.

V takových případech však mají právo na daň vždy i druhé státy, a proto nepřímá dochází k aplikaci i druhých smluv. Není možné totiž stanovit, že v kontextu definice zdroje např. jakoby stát rezidence plátce převyšoval stát stálé provozovny a naopak. Jde o aplikaci dvou různých smluv a definice zdroje je postavena na stejnou úroveň.

Není však možné vůči dani zaplacené ve státě B v souladu se smlouvou ČR-B uplatnit článek vyloučení mezinárodního dvojího zdanění podle smlouvy ČR -A. Kdyby tomu tak bylo a stát A z jakéhokoliv důvodu příjem nezdanil, popř. by příjem zdanil na nižší úrovni, než stát B, k vyloučení mezinárodního dvojího zdanění příjmu by v ČR nedošlo, což je samozřejmě nežádoucí.

Pokud by byla daň vybrána dle smluv jak ve státě A, tak ve státě B, ČR by měla povinnost vyloučit mezinárodní trojí zdanění, resp. by se využilo možnosti řešení případů dohodou ve spolupráci se zbývajícími dvěma státy (především v případech, kdy by jedna ze smluv stanovovala např. tzv. tax sparing apod.).

DPH

Příspěvek 168/25.01.07 – MF žádá o odklad příspěvku na příští jednání KV

168/25.01.07 - Uplatnění odpočtu DPH podle § 73 odst. 11 zákona o DPH a časový posun podle § 104 zákona o DPH

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osvědčení 3353

Cílem příspěvku je sjednotit interpretaci ustanovení § 73 odst. 11 a § 104 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („ZDPH“) pro níže popsané situace.

1. Popis situace

V praxi nastávají situace, kdy plátce DPH, který má plný nárok na odpočet DPH ve vztahu k přijatému plnění (například neuskutečňuje plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet daně), uplatní odpočet DPH na vstupu vztahující se k přijatému zdanitelnému plnění (např. přijatá služba, pořízení zboží z jiného členského státu, dovoz zboží) v řádném přiznání k DPH za zdaňovací období kalendářního roku, který následuje po kalendářním roce, ve kterém mohl být nárok na odpočet DPH nejdříve uplatněn.

Například plátce obdržel daňový doklad 28. února 2006 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. prosince 2005. Plátce si uplatnil odpočet DPH vztahující se k tomuto plnění v řádném přiznání za zdaňovací období únor 2006.

2. Podmínky pro uplatnění odpočtu podle § 73 odst. 11 ZDPH a časový posun podle § 104 zákona o DPH

Podle § 73 odst. 11 ZDPH lze nárok na odpočet uplatnit v řádném daňovém přiznání nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém mohl být nárok na odpočet daně nejdříve uplatněn. Po uplynutí této lhůty lze nárok na odpočet daně uplatnit v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn.

Z výše uvedeného vyplývá, že v našem příkladu si plátce mohl uplatnit odpočet DPH v dodatečném daňovém přiznání za prosinec 2005. Toto je v souladu se závěry Koordinačního výboru ze dne 25. dubna 2006 k příspěvku "Nárok na odpočet DPH, běžné nebo dodatečné přiznání".

Pokud plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než do kterého příslušely, a nesnížil tím daňovou povinnost, správce daně podle § 104 odst. 1 ZDPH daň za zdaňovací období, ve kterém měla být uplatněna, dodatečně nevyměří.

Pokud plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než do kterého příslušely a snížil tím daňovou povinnost, správce daně podle § 104 odst. 2 ZDPH daň za zdaňovací období, ve kterém měla být uplatněna, dodatečně nevyměří, ale stanoví sankci ve výši 0,1% z částky uvedené v daňovém přiznání za nesprávné zdaňovací období za každý den krácení státního rozpočtu.

Dle mého názoru ustanovení § 104 ZDPH dopadá na posuzovanou situaci.

3. Argumentace

3.1. Podmínky pro postup dle § 104 ZDPH

Podmínky pro postup dle § 104 odst. 1 a 2 ZDPH jsou následující:

- Plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti;
- Tyto skutečnosti plátce uvedl v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období než do kterého náležely;
- Plátce tím nesnížil daňovou povinnost/snížil daňovou povinnost.

Uplatnění odpočtu daně v daňovém přiznání¹ je skutečností, která je rozhodná pro stanovení daňové povinnosti. Ustanovení § 104 ZDPH se tak nepochybně vztahuje nejenom na plátcem uskutečněná zdanitelná plnění, ale i na uplatnění odpočtu daně z přijatých zdanitelných plnění.

¹ Podle ustanovení § 72 odst. 3 ZDPH se uplatněním odpočtu daně rozumí uvedení odpočtu daně v daňovém přiznání.

Uplatnění odpočtu náleželo nejpozději do posledního zdaňovacího období kalendářního roku, ve kterém mohl být odpočet poprvé uplatněn. Pokud plátce uplatnil odpočet daně v některém ze zdaňovacích období následujícího kalendářního roku, došlo k uvedení skutečností rozhodných pro stanovení daňové povinnosti za jiné zdaňovací období, než do kterého náležely.

Daňovou povinností je buď vlastní daňová povinnost nebo nadměrný odpočet. Daňová povinnost se vztahuje vždy ke konkrétnímu zdaňovacímu období². Ustanovení § 104 odst. 1 a 2 ZDPH nespecifikuje, ve kterém zdaňovacím období se má posuzovat snížení/nesnížení daňové povinnosti.

Pokud je daň na výstupu uplatněna v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než do kterého příslušela, dojde k ovlivnění výše daňové povinnosti ve dvou zdaňovacích obdobích. Ve zdaňovacím období, do kterého daň na výstupu náležela, vždy dojde ke snížení daňové povinnosti, a to bez ohledu na to, zda daň na výstupu byla uvedena v některém z daňových přiznání za předchozí, nebo následující zdaňovací období. Naopak, v tom zdaňovacím období, ve kterém byla daň na výstupu nesprávně uvedena, ke snížení daňové povinnosti nikdy nedojde.

Obdobně je to s uplatněním odpočtu daně na vstupu. Ve zdaňovacím období, ve kterém měl být (prostřednictvím dodatečného daňového přiznání) odpočet uplatněn, nedojde ke snížení daňové povinnosti. Na toto zdaňovací období tedy dopadá ustanovení § 104, odst. 1 ZDPH. Naopak ve zdaňovacím období, ve kterém odpočet daně uplatněn byl, došlo ke snížení daňové povinnosti. Na toto zdaňovací období tedy dopadá ustanovení § 104 odst. 2 ZDPH.

Všechny podmínky pro postup dle § 104 odst. 1. nebo 2 ZDPH jsou tedy naplněny.

3.2. Důsledky postupu dle § 104 ZDPH

Postup správce daně

Postup správce daně je (s výjimkou stanovení sankce) podle obou dvou odstavců § 104 ZDPH stejný, správce daně daň za zdaňovací období, ve kterém měla být daň uplatněna, dodatečně nevyměří. Zákon již však dále nespecifikuje, co má správce daně udělat ve zdaňovacím období, ve kterém byly skutečnosti rozhodné pro stanovení daně nesprávně vykázané. Lze však dovodit, že ani v tomto zdaňovacím období správce daně daň (dodatečně) nevyměří (nezmění její výši) a ponechá ji tak, jak byla nesprávně přiznána plátcem. V opačném případě by totiž hrozilo, že daň nebude státu vůbec odvedena (například pokud by plátce zahrnul daň na výstupu do pozdějšího zdaňovacího období a správce daně by ji v tomto pozdějším zdaňovacím období nevyměřil a zároveň by ji nemohl doměřit dle § 104 ZDPH ve správném zdaňovacím období).

Výše uvedené lze dovodit i z účelu ustanovení § 104 ZDPH. Vzhledem k tomu, že zdaňovací období jsou u DPH velmi krátká (kalendářní měsíc nebo čtvrtletí), velmi často dochází k vykázaní skutečností rozhodných pro stanovení daně v nesprávném zdaňovacím období. Kdyby měly být všechna taková pochybení řádně opravena, bylo by nutné podávat současně dvě dodatečná daňová přiznání. Vzhledem k četnosti chyb by bylo nutné taková přiznání

² Viz § 40 odst. 17 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

podávat opakovaně. To by vedlo k nadměrnému administrativnímu zatížení jak u plátců, tak správců daně. Zákodárce proto připustil určité zjednodušení, které umožňuje správci daně ponechat skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti v tom zdaňovacím období, ve kterém byly plátcem vykázány a sankcionovat pouze takové situace, kdy daně pochybení vedlo k (byť dočasnému) krácení státního rozpočtu.

Lze tedy uzavřít, že jak podle odstavce 1, tak podle odstavce 2 § 104 ZDPH správce daně nevyloučí odpočet daně uplatněný v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než ve kterém mohl být odpočet daně uplatněn.

To samé musí platit pro zdaňovacím období kalendářního roku, který následuje po roce, ve kterém mohl být odpočet daně poprvé uplatněn. Pro postup podle § 104 zákona o DPH totiž není rozhodné, jakým způsobem je daň uplatněna, zda v řádném nebo v dodatečném daňovém přiznání. Jediným kritériem je, zda daň do příslušného zdaňovacího období náležela, či nikoliv. Ke stejnému závěru lze dojít systematickým výkladem zákona o DPH. Jak ustanovení § 73 odst. 11, tak ustanovení § 103 ZDPH, která ukládají povinnost nebo umožňují podat za určitých podmínek dodatečné daňové přiznání, předcházejí ustanovení § 104 ZDPH. Ustanovení § 104 ZDPH je tak jako pozdější ustanovení speciální k oběma ustanovením.

Takto však nelze postupovat po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být odpočet daně nejdříve uplatněn³. Po uplynutí této lhůty již nárok na odpočet daně vůbec nelze uplatnit.

Stanovení sankce dle § 104 odst. 2 ZDPH

Podmínkou pro stanovení sankce dle § 104 odst. 2 ZDPH je, že v důsledku uvedení skutečností rozhodných pro stanovení daňové povinnosti v jiném zdaňovacím období došlo ke krácení státního rozpočtu. V případě odpočtu daně by docházelo k (dočasnému) krácení státního rozpočtu pouze tehdy, pokud by odpočet byl uplatněn v dřívějším zdaňovacím období, než ve kterém to umožňuje ustanovení § 73 odst. 2 ZDPH. Pokud je však odpočet uplatněn v pozdějším zdaňovacím období, nemůže být státní rozpočet nikdy zkrácen, naopak takové pozdní uplatnění odpočtu daně má na státní rozpočet pozitivní vliv (státní rozpočet je tak fakticky úvěrován).

V posuzované situaci tak nedochází ke krácení státního rozpočtu, a proto sankci dle § 104 odst. 2 ZDPH nelze uložit. Zároveň nelze uložit pokutu podle § 37 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, neboť plátce zahrnutím odpočtu daně do pozdějšího zdaňovacího období neporušil povinnost nepeněžitě povahy (plátce má právo podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost, nikoliv povinnost takové dodatečné přiznání podat).

4. Návrh řešení

Na základě výše uvedeného navrhuji přijmout následující závěr:

Pokud plátce daně, který má ve vztahu k přijatému zdanitelnému plnění plný nárok na odpočet daně, uplatní odpočet daně z tohoto plnění v přiznání za zdaňovací období některého z následujících kalendářních roků, než ve kterém se plnění uskutečnilo, správce daně odpočet

³ Viz ustanovení § 73 odst. 11 ZDPH, poslední věta

daně ponechá ve zdaňovacím období, ve kterém byl odpočet daně uplatněn a ani nestanoví sankci dle § 104 odst. 2 ZDPH s výjimkou případů, kdy by byl odpočet daně uplatněn po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Správce daně rovněž neuloží pokutu za porušení povinnosti nepeněžité povahy.

Stanovisko Ministerstva financí

Žádáme o přeložení na příští termín jednání.

Spotřební daň

Příspěvek 175/05.04.07 – zástupci MF se sešli s předkladatelem, stanovisko MF přesto zůstává neměnné

175/05.04.07 - Uplatňování předmětu spotřební daně - daně z lihu (nejde o pěstitelské pálení)

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

1.Výchozí situace

Příklad A)

Osoba používá pro výrobu „extraktů – doplňků stravy“ zdaněný líh. Tento zdaněný líh je následně zpracován do výrobku, který obsahuje jak tento zdaněný líh, tak vodu a bylinné extrakty (byliny). Původní obsah lihu v nakupovaném lihovém výrobku se zpracováním sníží. Nesníží se ale tak, aby končený výrobek nepodléhal spotřební dani.

Příklad B)

Osoba míchá zdaněný lihový výrobek s nápojem nealkoholickým. Vytváří tak konečný výrobek, který podléhá spotřební dani, jako lihový výrobek, výrobek obsahující líh. Původní obsah lihu v nakupovaném lihovém výrobku se zpracováním sníží. Nesníží se ale tak, aby končený výrobek nepodléhal spotřební dani.

Konečný výrobek jak v příkladu A) tak v příkladu B) je opět zatříděn pod kód nomenklatury 2207 nebo 2208.

Celní orgány, jako správce daně, zastávají názor, že každý výrobek s obsahem alkoholu vyšším než 1,2 % Vol. je vybraným výrobkem a že i toto zpracování zdaněného lihu je výrobou vybraného výrobku a osoba, která takto zpracovává již zdaněný líh je výrobcem vybraných výrobků. V návaznosti na toto tvrzení pak tvrdí, že dle § 19 odst. (3) ZSpD se tyto „vybrané výrobky“ smějí vyrábět výhradně v podniku na výrobu vybraných výrobků, tedy v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od SpD.

Použitá zkratka :

ZSpD = zákon č. 353/2003 Sb., o spotřební dani, ve znění pozdějších předpisů

SpD = Spotřební daň

2. Rozbor problematiky

2.1 Právní rámec

§ 1 (1) ZSpD

Tento zákon zpracovává příslušné předpisy Evropských společenství a upravuje

- a) podmínky zdaňování minerálních olejů, **lihu**, piva, vína a meziproduktů a tabákových výrobků (dále jen "vybrané výrobky") spotřebními daněmi.

§ 3 ZSpD

s) výrobou se rozumí proces, při kterém

1. vybraný výrobek vznikne,
2. z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně,
3. z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury,

SROVNÁVACÍ TABULKA

§ 67 zákona o spotřebních daních
Rady 92/83/ES

Článek 20 a 24 Směrnice

PŘEDMĚT DANĚ Z LIHU : LIHEM ROZUMĚJÍ:

PRO ÚČELY SMĚRNICE SE

(1) Předmětem daně je líh (etanol) včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích, nejde-li o výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2203, 2204, 2205, 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu.	Všechny výrobky, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, kódů KN 2207 a 2208, a to i tehdy, jsou-li tyto výrobky součástí výrobku, který spadá do jiné kapitoly kombinované nomenklatury
(2) Předmětem daně je i líh podle odstavce 1 včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený ve výrobcích uvedených pod kódy nomenklatury 2204, 2205, 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 22 % objemových etanolu.	výrobky kódů KN 2204, 2205 a 2206, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 22 % objemových, výrobky, které obsahují pitné lihoviny, ať v roztoku nebo jinak.
(4) Dani nepodléhá líh, který byl již jednou zdaněn, pokud u něho nebylo uplatněno vrácení daně podle § 14. Toto ustanovení se nepoužije v případech podle § 11 odst. 2, § 14 odst. 7, § 66	Členské státy nemusí požadovat, aby výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, byly vyrobeny ve skladu s daňovým dozorem ze složkových alkoholických výrobků s podmíněným

<p>odst. 1 písm. c) a v případech, kdy došlo k dodatečnému vyměření daně na základě vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit při nabytí, prodeji nebo zjištění nezdaněného lihu [§ 68 písm. d)].</p>	<p>osvobozením od spotřební daně, pokud byla daň z těchto složek zaplacená předem a pokud by celková daň ze složkových alkoholických výrobků nebyla nižší než daň z výrobku, který je výsledkem jejich míšení.</p>
--	--

- **2207** - Ethylalkohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu 80\ % obj. nebo více; ethylalkohol a ostatní destiláty denaturované, s jakýmkoliv obsahem alkoholu
- **2208** - Ethylalkohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu menším než 80\ % obj.; destiláty, likéry a jiné lihové nápoje
- **2203** - Pivo
- **2204** - Víno z čerstvých hroznů, včetně vína obohaceného alkoholem; vinný mošt jiný než čísla 2009
- **2205** - Vermut a ostatní víno z čerstvých hroznů, připravené pomocí aromatických bylin nebo jiných aromatických látek
- **2206** - Ostatní kvašené (fermentované) nápoje (např. jablečné, hruškové, medovina); směsi kvašených (fermentovaných) nápojů a směsi kvašených (fermentovaných) nápojů s nealkoholickými nápoji jinde neuvedené ani nezahrnuté

§ 67(3) ZSpD

Na líh denaturovaný jiným než stanoveným denaturačním prostředkem, s menším množstvím denaturačního prostředku nebo použitý pro jiný než stanovený účel se pohlíží jako na líh nedenaturovaný.

SMĚRNICE RADY 92/12/EHS ze dne 25. února 1992

o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani

Článek 3

1. Tato směrnice se na úrovni společenství vztahuje na následující výrobky, jak je vymezují příslušné směrnice:
 - minerální oleje,
 - **alkohol a alkoholické nápoje,**
 - tabákové výrobky.

Článek 5

1. Výrobky uvedené v čl. 3 odst. 1 podléhají spotřební dani od okamžiku výroby na území společenství, jak je vymezuje článek 2, nebo od okamžiku jejich dovozu na toto území.

Článek 11

1. Každý členský stát přijme předpisy pro výrobu, zpracování a skladování výrobků podléhajících spotřební dani v souladu s touto směrnicí.
2. **Výrobu, zpracování a skladování výrobků podléhajících spotřební dani, nebyla-li dosud zaplacená, je nutno uskutečňovat ve skladu s daňovým dozorem.**

2.2 Literatura :

- ⇒ Z rozsudku Nejvyššího správního soudu 7 Afs 12/2004-57 ze dne 22. června 2005 (obdobně i rozsudek NSS 4 Afs 9/2004-64 ze dne 15. září 2005)

Meritum :

Jde o posouzení právní otázky, zda předmětem daně z lihu ve smyslu § 25 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, je pouze líh ve smyslu zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, nebo zda předmětem této daně je (může být) i líh jiný, nespádající pod pojem lihu podle zákona č. 61/1997 Sb.

.....

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zaujal právní názor, že předmětem daně z lihu podle § 25 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, může být jen líh ve smyslu zákona č. 61/1997 Sb., o lihu.

Poznámka : Zákon č. 587/1992 Sb., byl zrušen ZSpD

- ⇒ Z důvodové zprávy k ZSpD

K § 67

Předmět daně je definován základním pojmem, který je uveden v zákoně Ministerstva zemědělství č.61/1997 Sb., o lihu, ve znění pozdějších předpisů.

V souvislosti se zněním odstavců 1 a 2 je zřejmé, že dani podléhá etanol v jakékoli směsi kromě nápojů jako je pivo, a různé druhy vín, pokud podíl etanolu v této směsi překračuje 1,2 % objemových etylalkoholu. Pivo a různé druhy vín mají svůj zvláštní způsob zdanění.

Z hlediska daňových úniků, ke kterým by mohlo docházet při různých způsobech použití lihu, jsou důležitá ustanovení odstavců 3 a 4. Z těchto ustanovení vyplývá, že při nedostatečné denaturaci nebo při použití lihu k jiným než povoleným účelům, se nemůže uplatnit osvobození od daně podle § 71.

Z posledního odstavce tohoto paragrafu v návaznosti na § 14 odst. 8 rovněž vyplývá skutečnost, že pro účely neuvedené v § 71 je možno nakoupit líh s daní, aniž by konečný výrobek obsahující líh podléhal opětovnému zdanění.

3. Navrhované závěry:

Vzhledem k tomu, že

- náš český ZSpD deklaruje jako vybraný výrobek mj. i líh (§ 1 odst. 1). Podle Směrnice Rady 92/83/ES se lihem rozumí všechny výrobky obsahující alkohol (článek 20),
- náš český ZSpD zdaňuje pouze líh (etanol), který je obsažen ve výrobku (§ 69). Podle Směrnice Rady 92/83/ES se spotřební daň z lihu stanoví z hektolitrů čistého alkoholu (článek 21),
- náš český ZSpD i Směrnice Rady 92/83/ES připouští možnost zpracování **zdaněného** lihu v lihových výrobcích mimo daňový sklad. Navíc z pohledu našeho ZSpD **zdaněný** líh již nepodléhá dani, pokud u něj nebylo uplatněno vrácení této SpD (Článek 11 bod 2. Směrnice Rady 92/12/EHS a ustanovení § 67 odst. 4 ZSpD),

- důvodová zpráva k našemu zákonu přímo umožňuje pořizovat zdaněný líh, aniž by konečný výrobek obsahující líh podléhal opětovnému zdanění,
- náš český ZSpD deklaruje význam pojmu výroba pro účely ZSpD,
- konečný výrobek je zaříděn pod kód nomenklatury 2207 nebo 2208 (nelze použít ustanovení § 71 – osvobození od daně),

Ize učinit následující :

ZÁVĚR

- 1) Zpracování zdaněného lihu není ani jeden z uvedených případů, které charakterizují výrobu dle ZSpD a dle Směrnice Rady. Vybraný výrobek nevznikl, neboť líh již existuje. Z vybraného výrobku, který je předmětem daně z lihu, nevznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně. Pořád jde o výrobek, který obsahuje určité procento lihu, pořád jde o výrobek, který je předmětem spotřební daně z lihu.
- 2) Nedochozí ani k výrobě v případě, že bude pořízen lihový vybraný výrobek, který bude zaříděn pod kódem nomenklatury 2207 a po zpracování bude „přeřazen“ pod kód nomenklatury 2208, neboť ustanovení § 3 písm. s) bod 3. se týká pouze minerálních olejů.

Pokud bude pořízen lihový výrobek, podléhající spotřební dani z lihu **prokazatelně za cenu včetně spotřební daně**, pak jeho jakékoli zpracování či míchání není považováno za výrobu a v souladu se ZSpD, tak i v souladu s příslušnými Směrnicemi Rady, není nutné toto zpracování či míchání provádět v podniku na výrobu vybraných výrobků, tedy v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od SpD.

4. Návrh řešení

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

Podle ustanovení § 3 písm. s) bod 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“), je výrobou proces, při kterém vznikne vybraný výrobek. Vybraným výrobkem je výrobek, který je zdaňován spotřební daní, tedy je předmětem daně. Podle ustanovení § 67 odst. 1 zákona je předmětem daně z lihu (tedy „lihem“) - vybraný výrobek - líh (etanol) včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích, nejde-li o výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2203, 2204, 2205, 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu, na daňovém území Evropského společenství vyrobený nebo na daňové území Evropského společenství dovezený.

Zákon vychází z právních předpisů Evropské Unie, především ze Směrnice Rady 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a kontrole výrobků podléhajících spotřební dani (dále jen „směrnice 92/12“) a Směrnice Rady 92/83/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (dále jen „směrnice 92/83“). V čl. 20 směrnice 92/83 je uvedeno, že pro účely směrnice se „lihem“ rozumějí „všechny výrobky, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, kódu nomenklatury 2207 a 2208, a to i tehdy,

jsou-li tyto výrobky součástí výrobku, který spadá do jiné kapitoly kombinované nomenklatury“.

Zde je zcela zřejmý soulad ustanovení zákona a směrnice, týkající se předmětu daně. Pokud tedy bude výrobním procesem vyroben jakýkoliv výrobek obsahující více než 1,2 % objemových etanolu, nejde-li o výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2203, 2204, 2205, 2206, je tento vybraným výrobkem, který je předmětem daně z lihu (§ 67 odst. 1).

Směrnice 92/12 nedefinuje pojem výroba. Článek 5 směrnice 92/12 však zcela jasně hovoří o tom, že „Výrobky uvedené v čl. 3 odst. 1 podléhají spotřební dani od okamžiku výroby na území Společenství, jak je vymezuje článek 2, nebo od okamžiku jejich dovozu na toto území“. Toto zcela potvrzuje výše uvedené. Vybraný výrobek (všechny výrobky, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, kódu nomenklatury 2207 a 2208, a to i tehdy, jsou-li tyto výrobky součástí výrobku, který spadá do jiné kapitoly kombinované nomenklatury), který okamžikem výroby splňuje definici předmětu daně, podléhá spotřební dani.

Článek 11 směrnice 92/12 stanoví:

„Výrobu, zpracování a skladování výrobků podléhajících spotřební dani, nebyla-li dosud zaplácena, je nutno uskutečňovat ve skladu s daňovým dozorem.“

V daňovém skladu jsou umístěny výrobky, u kterých je daňová povinnost „odložena“ (duty suspension arrangement); povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká až uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Ustanovení směrnice 92/12 tedy stanoví, že v daňovém skladu musí být umístěny pouze nezdaněné vybrané výrobky. Nelze tedy například ze zdaněného vína vyrábět v daňovém skladu lihovinu, ze zdaněné lihoviny regenerovat líh, ze zdaněného lihu vyrábět směsnou pohonnou hmotu, ze zdaněné nafty vyrábět směsnou pohonnou hmotu atd., pouze v určitých případech je (zákonem) povolena výjimka z tohoto režimu. Toto ustanovení směrnice je tedy zapracováno do zákona v § 19, zejména jeho odstavce 4:

(4) V daňovém skladu mohou být vybrané výrobky umístěny pouze v režimu podmíněného osvobození od daně...“

Jinak toto ustanovení směrnice odpovídá i odstavcům 2 a 3 tohoto paragrafu.

Povolené výjimky z výše uvedeného režimu jsou promítnuty v některých dalších ustanoveních zákona (např. § 54 odst. 2 písm. b), § 78 odst. 6, § 99 odst. 7).

Dále ještě uvádíme, že v současné době probíhá revize směrnice 92/12. Nový návrh ustanovení zní: „Výrobu, zpracování a skladování výrobků podléhajících spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od daně, je nutno uskutečňovat ve skladu s daňovým dozorem.“ Slova „nebyla-li dosud zaplácena“ se vypouštějí.

Ustanovení čl. 24 směrnice 92/83

„Členské státy nemusí požadovat, aby výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, byly vyrobeny ve skladu s daňovým dozorem ze složkových alkoholických výrobků s podmíněným osvobozením od spotřební daně, pokud byla daň z těchto složek zaplácena předem a pokud by celková daň ze složkových alkoholických výrobků nebyla nižší než daň z výrobku, který je výsledkem jejich míšení.“

Jedná se o fakultativní ustanovení, tedy pouze o možnost pro členský stát toto ustanovení zahrnout do své legislativy.

Podle výkladu EK se ustanovení tohoto článku týká například koktejlů, které jsou míchané v baru. Ze směrnice by bez tohoto ustanovení vyplývalo, že koktejly míchané např. z vodky, vína apod. by musely být vyráběny pouze v daňovém skladu. Jiný příklad, na který se toto ustanovení vztahuje, je například ředění vína s 15 % objemovými alkoholu. Výrobce takového vína zaplatí daň. Poté, co víno opustí daňový sklad jej rozředí vodou na víno s 12 % objemovými alkoholu. I když výše daně z vína o obsahu alkoholu 12 % a 15 % objemových je stejná, ředěním vína vzroste jeho objem a proto vzroste i daň, která má být zaplacená. Z tohoto důvodu je na členském státě, jak ustanovení tohoto článku implementuje.

Česká republika výslovně toto opatření do zákona nezpracovala, ale využívá je k výkladu výše uvedených příkladů. Široká aplikace článku 24 by byla zcela v rozporu se základními principy směrnice 92/12.

Poznámka: K přiloženým rozsudkům Nejvyššího správního soudu podotýkáme, že tyto rozsudky se vztahují k jinému konkrétnímu případu, který vznikl za účinnosti jiné právní úpravy v oblasti spotřebních daní. V případě podaného dotazu se jedná o jiný konkrétní případ a také o novou právní úpravu v oblasti spotřebních daní.

Závěr:

Bylinné extrakty popsané v předloženém dotazu jsou z hlediska spotřební daně předmětem daně z lihu a jako takové musí být vyráběny v daňovém skladu z nezdaněného lihu.

Jedná se o výrobu „finálního“ produktu za použití vybraného výrobku (surovina) stejného předmětu daně bez ohledu na to, zda byl či nebyl vybraný výrobek (surovina) předtím zdaněn. Vzhledem k výše uvedenému je nutné v daném případě výrobu, při které vznikne vybraný výrobek, považovat za výrobu ve smyslu ustanovení § 3 písm. s) bod 1 zákona o SPD, kterou je nutné provádět v režimu podmíněného osvobození od daně v daňovém skladu podle § 19 odst. 3 zákona o SPD, pokud tento zákon nestanoví jinak (např. § 78 odst. 3 zákona o SPD).

Výrobou bylinných extraktů vyrobených mimo režim podmíněného osvobození od daně vzniká v souladu s ustanovením § 8 zákona o SPD daňová povinnost. Na tuto skutečnost nemá vliv ani případné předchozí zdanění lihu, jakožto suroviny při předmětné výrobě, neboť zákon v tomto nepřipouští žádné výjimky.

Ustanovení § 67 odst. 4, § 66 odst. 1 písm. c) a § 68 písm. d) stanoví, že plátcem daně z lihu je mimo jiné právnická nebo fyzická osoba skladující nebo uvádějící do volného daňového oběhu líh, který je předmětem daně podle § 67 odst. 1 a 2 (výklad viz výše). Této osobě vzniká poté povinnost daň přiznat a zaplatit podle ustanovení § 68 písm. d).

Část nové příspěvky

Daň z příjmů

177/23.05.07 - Aplikace ustanovení § 25 odst. 3 zákona o daních z příjmů

Předkládají: Ing. Ivan Fučík, daňový poradce, č. osvědčení 3211
Ing. Tomáš Plešinger, daňový poradce, č. osvědčení 3581

1. Výchozí situace

S účinností od 1.1.2006 bylo zákonem č. 545/2005 Sb. doplněno do zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) nové ustanovení § 25 odst. 3, které zní:

„Ustanovení odstavce 1 písm. w) se použije i na úroky z půjček a na úroky hrazené na základě dodatků, kterými se mění výše poskytované půjčky nebo úvěru, sjednaných po 1. lednu 2004 ke smlouvám uzavřeným před tímto datem.“

Toto ustanovení by mělo být použito poprvé pro zdaňovací období započaté v roce 2006 a má úzkou vazbu na § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, který upravuje daňovou neuznatelnost úroků z půjček a úvěrů v případě tzv. „podkapitalizace“ dlužníka.

Výše citované nové ustanovení navazuje na úpravu znění § 25 odst. 1 písm. w) ZDP provedenou zákonem č. 438/2003 Sb., které se na základě přechodných ustanovení zákona č. 438/2003 Sb. a zákona č. 669/2004 Sb. uplatní poprvé za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, které započalo v roce 2005, a to na úroky z úvěrů a půjček hrazené na základě smluv uzavřených od 1.1.2004.

Novelou ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP se změnil okruh osob (především rozšíření i na sesterské společnosti), na které se testování daňové uznatelnosti podle tohoto ustanovení vztahuje, kdy nové znění odkazuje při vymezení dotčených osob na § 23 odst. 7 ZDP.

2. Rozbor

Vycházíme z předpokladu, že záměrem zákonodárce bylo vložením nového ustanovení do ZDP zamezit situacím, kdy smlouvy o poskytnutí úvěru nebo půjčky uzavřené do 31.12.2003 budou počínaje 1.1.2004 měněny tak, že na jejich základě budou poskytovány nové dodatečné úvěry či půjčky, přičemž úroky z takto dodatečně čerpaných úvěrů a půjček budou posuzovány podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném do 31.12.2003. Tímto způsobem by mohlo docházet k odlišnému postavení

- a) poplatníků, u nichž by úroky z úvěrů a půjček čerpaných díky změně dříve uzavřené smlouvy nepodléhaly testu podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném od 1.1.2004,
- b) a poplatníků čerpajících úvěry či půjčky na základě smluv nově uzavřených počínaje 1.1.2004, u nichž by úroky z úvěrů a půjček podléhaly testu podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP z důvodu aplikace znění platného od 1.1.2004.

Předpokládáme tedy, že cílem doplněného ustanovení § 25 odst. 3 ZDP je, aby úroky z nově čerpaných prostředků počínaje 1.1.2004 podléhaly testu podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění novely č. 438/2003 Sb., tj. ve znění platném k 31.12.2004 a účinném poprvé za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, které započalo v roce 2005.

2.1. Změna výše poskytované půjčky nebo úvěru

2.1.1. Snížení poskytované půjčky nebo úvěru dodatkem

Z jazykového rozboru ustanovení § 25 odst. 3 ZDP, podle něhož postup podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném od 1.1.2004 „... se použije ... na **úroky hrazené na základě dodatků, kterými se mění výše poskytované půjčky nebo úvěru,** ...“ však výše uvedený záměr jednoznačně nevyplývá. Naopak jazykový výklad by mohl vést až k závěru, že test

podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění novely č. 538/2003 Sb. je nutné použít na úroky hrazené podle smlouvy o úvěru či půjčce vždy, pokud dodatek uzavřený 1.1.2004 a později změnil výši půjčky nebo úvěru. Tedy i v případě, kdy dodatkem byla jistina **snížena**.

Tento závěr však odporuje smyslu (teleologickému výkladu) ustanovení § 25 odst. 3 ZDP v návaznosti na § 25 odst. 1 písm. w) ZDP v kontextu změn provedených na základě zákonů č. 438/2003 Sb., č. 669/2004 Sb. a č. 545/2005 Sb. Předpokládáme, že smyslem provedených změn bylo to, co je zmíněné v úvodu druhé části tohoto příspěvku, tedy postihnout dodatky, jejichž cílem je **navýšit** úvěrový rámec u úvěrů a půjček, na které se režim platný od 1.1.2004 před tímto doplněním nevztahoval. Nemělo by se jednat o situace, kdy např. dojde na základě dohody/dodatku k rozdělení úvěru a k jeho částečnému předčasnému splacení, což způsobí změnu výše půjčky nebo úvěru.

Dílčí závěr k 2.1.1.

Navrhujeme proto přijmout výklad ustanovení § 25 odst. 3 ZDP, podle něhož se postup podle novelizovaného znění § 25 odst. 1 písm. w) ZDP platného od 1.1.2004 použije na **úroky hrazené na základě dodatků, kterými se výše poskytované půjčky nebo úvěru navyšuje**.

2.1.2. Změna výše poskytované půjčky nebo úvěru z titulu změny měny

V ekonomické praxi se lze běžně setkat se situací, kdy byl právnické osobě poskytnut úvěr či půjčka v cizí měně od spojené osoby a na základě vzájemné dohody dojde ke změně předmětného úvěru či půjčky v cizí měně na jinou cizí měnu, případně na české koruny (nebo v opačném směru). Bude-li taková dohoda uzavřena ve formě dodatku ke smlouvám sjednaným před 1.1.2004, nebude se na ně znění § 25 odst. 3 ZDP vztahovat, neboť nedošlo ke změně výše poskytovaného úvěru či půjčky. Převodem z jedné cizí měny na druhou vlivem devizového kurzu dochází pouze ke změně dlužné částky. Původní sjednaná hodnota (výše) úvěru či půjčky zůstává stejná, jen se mění výše denominovaná v jiné cizí měně. Uvedený závěr platí i pro převod z cizí měny na Kč (a naopak), kde k datu převodu na Kč je třeba účtovat o kurzovém rozdílu. Domníváme se, že z výše uvedeného vyplývá, že zákonná úprava podle § 25 odst. 3 ZDP nemůže být aplikována, neboť nedochází k reálné změně ve výši poskytnuté půjčky a úvěru.

Dílčí závěr k 2.1.2.

Navrhujeme proto přijmout výklad ustanovení § 25 odst. 3 ZDP, podle něhož se postup podle novelizovaného znění § 25 odst. 1 písm. w) ZDP platného od 1.1.2004 nepoužije v případě dohod ve formě dodatků o změně úvěru či půjčky v cizí měně na jinou cizí měnu. Toto platí i pro převod na Kč a naopak.

2.2. Úroky hrazené na základě dodatků

Ze znění § 25 odst. 3 ZDP dále nevyplývá zcela jednoznačně, zda je test podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném od 1.1.2004 nutné aplikovat na veškeré úroky z úvěrů a půjček hrazené na základě smlouvy, ke které byl počínaje 1.1.2004 uzavřen dodatek, nebo pouze na úroky vztahující se k nově čerpaným tranším na základě dodatku. Pokud např. bude uzavřen dodatek ke smlouvě o půjčce či úvěru, podle kterého dojde jednak k navýšení půjčky či úvěru a současně také bude např. změněna úroková sazba, můžeme dojít k výkladu, že

budou následné úroky hrazeny podle tohoto dodatku nejen z nové tranše, ale i z původní výše půjčky či úvěru.

Při takovém výkladu by měli poplatníci se smlouvami o úvěru či půjčce uzavřenými do 31.12.2003 nerovné postavení podle toho, zda ke své smlouvě uzavřeli či neuzavřeli dodatek. Výsledkem by bylo odlišné daňové posuzování úroků hrazených z úvěrů či půjček poskytnutých na základě smluv uzavřených do 31.12.2003, ke kterým nebyl uzavřen dodatek [podle §25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění do 31.12.2003] a ke kterým byl uzavřen dodatek [podle §25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění od 1.1.2004].

Záměrem zákonodárce podle našeho názoru bylo postihnout přísnějšími pravidly § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném od 1.1.2004 pouze úroky, které jsou hrazeny z nově čerpaných tranší na základě uzavřeného dodatku. Neměly by jim podléhat úroky z původní výše úvěrů a půjček před provedeným navýšením.

Dílčí závěr k 2.2.

Navrhujeme proto přijmout výklad ustanovení § 25 odst. 3 ZDP, podle něhož se postup podle novelizovaného znění § 25 odst. 1 písm. w) ZDP platného od 1.1.2004 použije **pouze na úroky z té části úvěrů či půjček, která zvyšuje původní výši půjčky nebo úvěru.**

2.3. Smluvní úprava postupného splácení jistiny

V návaznosti na předchozí bod jsou úroky vztahující se k výši úvěrů a půjček plynoucí ze smlouvy uzavřené do 31.12.2003 posuzovány podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném do 31.12.2003, zatímco na úroky z výše úvěrů a půjček sjednané dodatkem ke smlouvě počínaje 1.1.2004 se použije znění ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP platné od 1.1.2004.

V ZDP není řešen samostatně postup v případě následného splácení dodatkem navýšené půjčky či úvěru. Způsob a termíny pro splácení půjček nebo úvěrů by měl vycházet ze smluvních podmínek. Tato ujednání stran vycházejí ze smluvní volnosti. Právními předpisy není omezena volba režimu splácení jistiny jednotlivých tranší úvěrů a půjček. Tato skutečnost by měla být respektována i při aplikaci ustanovení § 25 odst. 3 ZDP, potažmo § 25 odst. 1 písm. w) ZDP.

Pokud tedy ze smluvních ujednání bude zřetelně vyplývat, které splátky půjček nebo úvěrů mají být započteny na jednotlivé čerpané tranše půjček nebo úvěrů, potom je možné jednoznačně rozlišit úroky, na které se aplikuje ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném do 31.12.2003, od úroků, na které se aplikuje ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném od 1.1.2004.

Dílčí závěr k 2.3.

Navrhujeme proto přijmout následující výklad ustanovení § 25 odst. 3 ZDP. Je-li ze smlouvy o poskytnutí úvěru či půjčky a jejích dodatků jednoznačné, jaká část jistiny čerpaných tranší byla splacena a jaká část jistiny je dále úročena, bude při posuzování daňové uznatelnosti úroků ve světle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP platného buď do 31.12.2003, nebo od 1.1.2004 respektována smluvní úprava stran.

2.4. Zpětná účinnost ustanovení § 25 odst. 3 ZDP

Ustanovení § 25 odst. 3 ZDP vnesla do ZDP novela č. 545/2005 Sb. Novela neobsahuje žádné zvláštní přechodné ustanovení, proto je nová úprava účinná pro zdaňovací období započatá v kalendářním roce 2006. V textu § 25 odst. 3 ZDP je zmíněno, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném od 1.1.2004 je nutné aplikovat na úroky z úvěrů a půjček hrazené na základě dodatků sjednaných po 1.1.2004 ke smlouvám uzavřeným před tímto datem. Máme tedy určité období (2004-2005) bez existence § 25 odst. 3 ZDP, kdy mohlo dojít k uzavření dodatku a období počátku účinnosti nového § 25 odst. 3 ZDP (2006), kdy je nově zavedený režim uplatňován na dodatky uzavřené v minulosti.

S ohledem na právní zásadu, podle níž 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), je možné ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném od 1.1.2004 aplikovat na úroky z úvěrů a půjček hrazené na základě dodatků sjednaných po 1.1.2004 ke smlouvám uzavřeným před tímto datem až **počínaje 1.1.2006**. Při jiném výkladu by šlo o nepřípustnou retroaktivitu změny ZDP. V daném případě podle našeho názoru nejsou dány podmínky pro výjimku ze zákazu pravé retroaktivity.

V tomto bodě považujeme za relevantní také informaci Ministerstva financí ČR, kterou uveřejnilo na internetových stránkách České daňové zprávy formou sdělení k zákonu č. 545/2005 Sb., kterým se novelizoval ZDP, z něhož citujeme:

„Nová definice spojených osob vztahující se i na pravidla nízké kapitalizace (rozšíření i na sesterské společnosti) platná s účinností od 1.1.2004 se poprvé použije na úroky z úvěrů a půjček za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, které započalo v roce 2005, a to pouze na úroky z půjček a úroky z úvěrů hrazené na základě smluv uzavřených po 1.1.2004. Nově se dopad uvedené definice spojených osob rozšiřuje i na úroky hrazené na základě dodatků, kterými se mění výše půjčky nebo úvěru, sjednaných ke smlouvám uzavřených před 1.1.2004.“

Z textu vyplývá, že Ministerstvo financí ČR považuje znění § 25 odst. 3 ZDP za zcela novou právní úpravu, která se použije po novele zákonem č. 545/2005 Sb., jehož **účinnost nastává počínaje 1.1. 2006**.

Daňoví poplatníci měli do přijetí novely provedené zákonem č. 545/2005 Sb. jistotu, že při uzavírání dodatků ke smlouvám uzavřeným do 31.12.2003 se úroky z úvěrů a půjček budou posuzovat podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném do 31.12.2003. Daňoví poplatníci nemohli při uzavírání dodatků v letech 2004 a 2005 předpokládat, že by podmínky pro posuzování jimi uzavřených právních vztahů mohly být následně změněny.

Při implementaci změny § 25 odst. 1 písm. w) do ZDP s platností od 1.1.2004 a s účinností poprvé pro zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, které započalo v roce 2005, uplatnil zákonodárce postup, kdy nová změna se týká pouze smluv uzavřených od 1.1.2004. Zákonodárce při zavádění nové právní úpravy respektoval právní zásadu zákazu retroaktivity a poskytl daňovým subjektům čas na přizpůsobení, čímž připustil existenci dvou daňových režimů pro právní vztahy vzniklé do 31.12.2003 a po tomto datu. Vzhledem k úzké souvislosti nového ustanovení § 25 odst. 3 ZDP k ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP jsme toho názoru, že by měl být uplatněn stejný postup při zavádění této nové právní úpravy, kdy záměrem zákonodárce by mělo být tuto novou právní úpravu aplikovat pouze na nově upravené právní vztahy, tj. na úroky hrazené na základě **dodatků sjednaných počínaje 1.1.2006** ke smlouvám uzavřeným do 31.12.2003.

Dílčí závěr k 2.4.

- a) Z požadavků na právní jistotu plyne, že ustanovení § 25 odst. 3 ZDP lze použít poprvé na úroky **hrazené od 1.1.2006**.
- b) S ohledem na postup zákonodárce při zavádění nové právní úpravy podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP navrhujeme přijmout výklad ustanovení § 25 odst. 3 ZDP, podle něhož se toto ustanovení použije poprvé pro dodatky **sjednané počínaje 1.1.2006** ke smlouvám uzavřeným do 31.12.2003.

3. Závěr

Navrhujeme potvrdit dílčí závěry uvedené pod bodem 2.1. až 2.4.

Stanovisko Ministerstva financí

MF žádá o přeložení příspěvku na příští jednání Koordinačního výboru.

DPH

178/23.05.07 - Osvobození služeb zdravotní péče, které jsou poskytovány osobou z jiného členského státu

Předkládá: Olga Holubová, daňová poradkyně, č. osvědčení 367

Podle § 58 zákona o DPH⁴ jsou osvobozeny od daně služby zdravotní péče poskytované oprávněnými subjekty pacientům a osobám, jimž je taková péče určena, vymezené zákonem o veřejném zdravotním pojištění. Účelem příspěvku je sjednocení výkladu pojmu „*oprávněný subjekt*“, a to zejména pro případy, kdy služby zdravotní péče poskytují osoby, jež nejsou státními nebo nestátními zdravotnickými zařízeními ve smyslu zákona 20/1966 Sb. a ve smyslu 160/1992 Sb. Jedná se především o poskytování laboratorních analýz vzorků krve, příp. lidských tkání specializovanými laboratořemi se sídlem v jiných členských státech pro účely prevence, diagnostiky a léčby chorob, pokud je místo plnění v tuzemsku.

Příklad: český lékař plátce DPH pošle pacientovu krev do laboratoře rakouského zdravotnického zařízení k rozboru. Protože je místo plnění této služby dle § 10 odst. 7 zákona o DPH v ČR, přizná český lékař při přijetí této služby daň (reverse charge), avšak nárok na odpočet nemá. Pokud však bude laboratoř považována za oprávněný subjekt ve smyslu § 58, bude její služba osvobozena.

1. Oprávněné subjekty dle zákona o DPH

Zákon o DPH pojem „*oprávněné subjekty*“ ve svém textu přímo nedefinuje, pouze pod čarou odkazuje na výše uvedené předpisy⁵. To znamená, že dle zákona o DPH jsou oprávněnými subjekty přinejmenším všechna zdravotnická zařízení, státní i nestátní, splňují-li požadavky jednoho z těchto dvou předpisů, a to bez ohledu na jejich právní formu, způsob úhrady jejich péče či jiná hlediska. Lze proto konstatovat, že množina osob, jejichž služby zdravotní péče jsou osvobozeny dle § 58 zákona o

⁴ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

⁵ Zákon č. 20/1966 Sb. 160/1992 Sb

DPH, je nejširší, jakou mohl český stát v rámci svých pravomocí daných články 132(1)(b) a 133 Směrnice⁶ vymezit (viz dále odstavec č. 3).

2. Oprávněné subjekty dle komunitárního práva

Směrnice definuje v článku 132(1)(b)⁷ subjekty, které požívají (či mohou požívat) osvobození, jestliže poskytují lékařskou péči⁸, jako „veřejnoprávní subjekty“ nebo „nemocnice, léčebná nebo diagnostická centra a jiná řádně uznaná zařízení podobné povahy, pokud poskytují lékařskou péči za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů“. Uvedené vymezení platí pouze pro lékařskou péči **ústavní**, lékařská péče dle čl. 132(1)(c)⁹ poskytovaná lékaři a zdravotníky **v ambulancích** je dle Směrnice osvobozena vždy, a to bez ohledu na právní formu, v rámci které je ambulance provozována.¹⁰

3. Oprávněné subjekty dle čl. 132(1)(b) Směrnice

Už ze samotného textu Směrnice vyplývá, že lékařská péče, je-li poskytována veřejnoprávními subjekty, je osvobozena vždy. Jinými slovy – veřejnoprávní subjekt bude při poskytování lékařské péče vždy požívat osvobození, které uděluje čl. 132(1)(b). Od tohoto pravidla se členské státy nemohou odchýlit. Pokud jde o ostatní subjekty poskytující lékařskou péči, ESD¹¹ rozhodoval o kritériích pro jejich vymezení a také o rozsahu pravomocí, které mají pro tyto účely členské státy k dispozici. Požadavkem Směrnice je zachování stejných či podobných podmínek, za kterých činnost provádějí veřejnoprávní subjekty. Posouzení této skutečnosti může být založeno na míře veřejného zájmu na činnosti zkoumaného subjektu, míře úhrad ze zdravotního či sociálního pojištění, podobném právním uznání. Okruh dalších podmínek je omezen článkem 133 Směrnice. Členské státy proto nemohou klást další podmínky nad rámec těchto ustanovení¹². Jejich

⁶ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, která nahradila Šestou směrnici Rady ze dne 17. května 1977 o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS)

⁷ resp. čl. 13A(1)(b) Šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS)

⁸ Předpokládám, že pojem *lékařská péče* používaný v překladu anglického znění Šesté směrnice a Recastu je jen jiným výrazem pro pojem *zdravotní péče* používaný v zákoně o DPH. Obsah obou pojmů je věcně shodný.

⁹ resp. čl. 13A(1)(c) Šesté směrnice

¹⁰ 30. *Princip fiskální neutrality zabraňuje, mezi jiným, aby se s ekonomickými pracovníky provozujícími stejné aktivity jednalo odlišně vzhledem k výběru DPH. To znamená, že tento princip by byl ignorován, kdyby možnost využití osvobození, které je uděleno ustanovením o lékařské péči v článku 13A(1)(c), byla závislá na právní formě, pomocí níž osoba povinná provozuje svojí činnost.*

31. *Odpověď na první otázku musí tedy být, že osvobození udělené článkem 13 A(1)(c) není závislé na právní formě osob povinných poskytujících lékařskou nebo zdravotnickou péči, o níž hovoří toto ustanovení.* Case C-141/00 Kugler [2002] ECR I-6833

¹¹ Evropský soudní dvůr

¹² 64. *Pokud se týká pojmu „jinak řádně uznané instituce podobného charakteru“, článek 13A(1)(b) Šesté direktivy neupřesňuje podmínky a procesy k tomuto uznání. V principu je tedy na vnitrostátním právu každého členského státu stanovit zákony podle toho, jaké právní uznání smí být uděleno institucím, které o něj žádají.*

65. *Schválení národních zákonů v této oblasti je stanoveno ve článku 13A(2)(a) Šesté direktivy, který uvádí, že členské státy smí udělit orgánům jiným než spravovaným veřejným právem daňové osvobození stanovené v (1)(b)...podléhající v každém individuálním případě jedné nebo více...podmínkám zde zmíněných.*

66. *Protože článek 13A(2)(a) nicméně nepožaduje, aby členské státy učinily taková opatření, skutečnost, že*

členský stát neuplatňuje takové právo volby, neovlivňuje možnost, že instituce může být právně uznána za účelem udělení zmiňovaného osvobození.

diskreční pravomoc je, jak vyplývá z judikatury, v uvedeném ohledu značně zúžena¹³. Důvodem je splnění základních požadavků společného systému DPH, jimiž jsou jednotný základ daně, jednota v oblasti výjimek (hlavně osvobození) a též i zachování hospodářské soutěže v maximální možné míře.

4. Závěr

Jak už jsem výše uvedla, neklade zákon o DPH kromě profesní způsobilosti žádné další podmínky pro kvalifikaci zdravotnického zařízení mezi subjekty oprávněné k osvobození dle § 58, což v praxi znamená, že osvobození uplatňují všechna tuzemská zdravotnická zařízení. Lze proto předpokládat, že cílem zákonodárce nebyla žádná zvláštní restrikce počtu oprávněných subjektů na základě jiných kritérií, než je profesní způsobilost. Ostatní členské státy navíc nemají možnost odchýlit se od výše uvedených ustanovení Směrnice v tom smyslu, že množinu těchto oprávněných subjektů ještě dále rozšíří. Není proto v zásadě možné, aby „uznáním“ oprávněných subjektů z jiných členských států pro účely osvobození od daně byla narušena koncepce § 58 (tj. aby osvobození mohly uplatnit i subjekty, které by jinak, pokud by byly usazeny v tuzemsku, zákonné podmínky nesplnily). Též je třeba připomenout, že cílem osvobození lékařské péče je snížení její ceny¹⁴ a tento cíl by byl narušen, jestliže by služba poskytnutá osobou z jiného členského státu byla pomocí institutu *reverse charge* svým příjemcem zdaněna bez nároku na odpočet, a to tím spíše, že ani poskytovatel služby nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých souvisejících plnění ve svém státě dle čl. 169(a) Směrnice nemá.

67. Navíc žádné ustanovení Šesté direktivy nepožaduje, aby bylo právní uznání uděleno v souladu s formálním procesem, nebo aby bylo poskytnuto výslovně v národních daňových ustanoveních. Case C-45/01 Dornier [2003] ECR I-12911

¹³ 79. Ačkoliv Článek 13A(1) Šesté direktivy říká, že členské státy mohou používat daňová osvobození předepsaná tímto ustanovením za podmínek, které mohou stanovit za účelem zajištění správné a přímé aplikaci takových osvobození a za účelem zamezení jakémukoliv vyhnutí se odpovědnosti, zrušení účinnosti nebo zneužití, členský stát se proti plátcí daně, který je schopen ukázat, že jeho daňová pozice skutečně spadá do jedné z kategorií daňových osvobození stanovených v Šesté direktivě, nesmí spoléhat na opomenutí schválit zákonná ustanovení, která jsou zamýšlena k aplikaci tohoto daňového osvobození (Kugler odst. 52).

80. Pokud jde o obsah článku 13A(1)(b) a (c) Šesté direktivy soud dochází k závěru, že na rozdíl od tvrzení německé vlády tato ustanovení označují dostatečně přesným a bezpodmínečným způsobem aktivity, na které se vztahuje daňové osvobození (viz analogicky pokud jde o článek 13A(1)(g) Šesté direktivy, Kugler, citovaný výše, odstavec 53).

81. Skutečnost, že tato ustanovení propůjčují členským státům diskreční právo určit, které instituce ač nejsou spravovány veřejným právem, mohou mít prospěch z daňového osvobození stanovené ve Článku 13A(1)(b), a dále určit, kterým středně zdravotnickým profesím může být uděleno daňové osvobození stanovená v písmenu (c) stejného ustanovení, nezamezuje jednotlivcům, kteří podle objektivních kritérií poskytují léčbu ve veřejném zájmu předpokládanou k těmto osvobozením, ve spoléhání se přímo na ustanovení Šesté direktivy proti národním ustanovením, která nejednají v souladu s direktivou. Case C-45/01 Dornier [2003] ECR I-12911

¹⁴ 40. Zatímco z této judikatury plyne, že ustanovení lékařské péče musí mít léčebný cíl, neplyne z ní nutně, že léčebný účel služby musí být omezený v úzkém rozsahu (viz Komise v Francie, odstavec 23). Odstavec 40 rozhodnutí v případě Kugler ukazuje, že lékařské služby vykonané pro preventivní účely mohou mít prospěch z daňového osvobození v Článku 13A(1)(c). Dokonce v případech, kde je jasné, že osoby, které jsou předmětem vyšetření nebo jiných lékařských zásahů preventivního charakteru, netrpí žádnou nemocí nebo zdravotní poruchou, zahrnutí těchto služeb ve znění ustanovení lékařské péče je v souladu s cílem snížení ceny lékařské péče, což je společné oběma osvobozením v Článku 13A(1)(b) a (c) tohoto odstavce (viz Komise v Francie, odstavec 23, a Kugler, odstavec 29). Case C-212/01 Margarete Unterperntinger [2003] ECR I-13859

Z uvedených důvodů navrhuji pro účely § 58 odst. 1 přijmout takový výklad pojmu „oprávněný subjekt“, dle kterého lze mezi oprávněné subjekty zahrnout poskytovatele služeb zdravotní péče, kteří jsou veřejnoprávními subjekty či subjekty ve svém (členském) státě řádně uznanými pro účely osvobození dle čl. 132 (1)(b) a (c) Směrnice. Důkazní břemeno leží na příjemci služby.

Navrhovaný postup není v rozporu s § 58 zákona o DPH, neboť poznámka pod čarou není sama o sobě normotvorná a lze ji chápat nanejvýš jako vyjádření úmyslu zákonodárce usnadňující orientaci plátce. Postup je také plně v souladu se Směrnicí a přístupem ESD¹⁵ a navíc odpovídá i snaze orgánů ES usnadnit a zjednodušit „přeshraniční poskytování lékařské péče“¹⁶.

Navrhuji zveřejnění uvedeného výkladu.

Stanovisko Ministerstva financí

MF žádá o přeložení příspěvku na příští jednání Koordinačního výboru.

179/23.05.07 - Nepeněžní formy úhrady za plnění pro účely DPH

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826

Úvod

Předmětem tohoto příspěvku je uplatnění DPH v případech, kdy protihodnota za zdanitelné plnění není placena v penězích, ale závazek příjemce plnění k placení je splněn jiným způsobem¹⁷. Cílem příspěvku je:

- a) vyjasnění toho, co vše může být považováno za úplatu,
- b) objasnění rozdílů mezi poskytnutím úplaty a zaplacením¹⁸,
- c) určení momentu přijetí platby ve vztahu k povinnosti uplatnit daň.

ad a)

Podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o DPH („ZDPH“), úplatou se pro účely ZDPH rozumí zaplacení v penězích nebo platebními prostředky nahrazujícími peníze nebo poskytnutí nepeněžního plnění.

¹⁵ poznámka pod čarou č. 9, odst. 67 případu Dornier: právnímu uznání oprávněného subjektu nemusí předcházet žádný formální proces a nemusí být výslovně zakotveno v daňovém zákoně členského státu.

¹⁶ viz Sdělení komise: Konzultace týkající se akce Společenství v oblasti zdravotnických služeb, SEC(2006)1195/4

¹⁷ Cílem příspěvku není analyzovat z pohledu DPH problematiku směny.

¹⁸ Vzhledem k tomu, že příspěvek se týká výhradně DPH, ponechává autor stranou závěry učiněné k příspěvku autorů Ing. Jiřího Škampy a Ing. Jiřího Nesrovnala Definice pojmu „zaplacené“ uvedeného v § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, projednávaného dne 13.2.2002

Podle § 36 odst. 1 ZDPH je základem daně vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění.

Ustanovení § 36 ZDPH do vnitrostátního práva implementuje článek 73 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty („Směrnice“), který stanoví, že základ daně zahrnuje vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.

Na základě výše uvedeného lze konstatovat, že ZDPH není fakticky v rozporu se Směrnicí, neboť výkladově lze dojít k závěru, že obsah termínu „úplata“ podle ZDPH se shoduje s termínem „protiplnění“ podle Směrnice. Přitom však tato úhrada, resp. protiplnění se samo může stát zdanitelným plněním pokud splní obecnou definici předmětu daně dle § 2 odst. 1 ZDPH, resp. článku 14 a násl. Směrnice.

Úplatou za zdanitelné plnění tedy může být nejen peněžité plnění, ale také závazek příjemce plnění nebo třetí osoby ke splnění určité právní povinnosti vůči poskytovateli plnění nebo vůči třetí osobě určené poskytovatelem. Z toho je zřejmé, že pojem „úplata“ se vztahuje k určení základu daně.

ad b)

Na rozdíl od pojmu „úplata“ nemá pojem „platba“, popř. „zaplacení“ v ZDPH vlastní legální definici. V kontextu ZDPH, zejména § 21 odst. 1 ZDPH, je však zřejmé, že platbou může být vše, co je schopno způsobit zánik závazku kupujícího k zaplacení (např. ve formě splatné zálohy), tzn. předmět „platby“ musí být adresován konkrétní osobě a musí se vztahovat ke konkrétnímu závazku tak, aby výši platby a okamžik jejího přijetí bylo možné pro účely uplatnění DPH jednoznačně objektivně určit. Pojem „platba“ se vztahuje k určení okamžiku povinnosti přiznat daň.

Rozdíl mezi úplatou za zdanitelné plnění a platbou přijatou na plnění je zřejmý i z článku 65 Směrnice, který stanoví, že má-li být platba provedena na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby (článek 10(2) druhý odstavec Šesté směrnice).

Rozdíl mezi pojmy úplata (consideration) a platba (payment) je zřejmý i z předkládací zprávy k Šesté směrnici (Věstník Evropských společenství, dodatek 11/73, str. 13), ve které Komise uvádí, že „pokud je platba na účet přijata před uskutečněním zdanitelného plnění, přijetí takové částky znamená povinnost uplatnit daň, neboť strany transakce tímto způsobem ukazují jejich záměr, že všechny finanční dopady zdanitelného plnění se mají odehrát dříve, než samo plnění“. Z toho je zřejmé, že povinnost uplatnit daň z platby přijaté před uskutečněním zdanitelného plnění není primárně vázáno na existenci převodu peněžních prostředků, ale na peněžitý závazek, který se vztahuje ke konkrétní transakci, a který je uhrazen ještě před uskutečněním související transakce.

Ad c)

Ačkoliv ZDPH sám blíže nestanoví co se myslí termínem „přijetí platby“, jazykovým a teleologickým výkladem je zřejmé, že přijetím je okamžik, kdy se úhrada pohledávky

objektivně dostane z majetkové sféry povinného do majetkové sféry oprávněného. Přitom platba může být provedena jak v hotovosti, tak i bezhotovostní, popř. i jiným způsobem. Pro účely DPH není podstatné, zda příjemce platby má volnou nebo omezenou možnost s přijatou platbou dále nakládat.

Judikatura Soudního dvora Evropských společenství se dosud principiálně nevyslovila k rozdílu mezi úhradou ceny a přijetím platby. Tato otázka byla soudem řešena pouze ve vztahu k některým konkrétním situacím a to navíc spíše v souvislosti s tím, co lze považovat za úplatu za zdanitelné plnění.

V případě C-419/02 *BUPA Hospital Ltd.*, ESD uvedl, že druhý odstavec článku 10(2) Šesté směrnice podle kterého pokud je platba provedena na účet před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, pak DPH se uplatní při přijetí platby a to na přijatou částku, zakládá změnu pravidla uvedeného v prvním odstavci tohoto ustanovení a jako takové musí být toto pravidlo vykládáno úzce. V této souvislosti bylo také zdůrazněno, že dodání zboží nebo poskytnutí služby je předmětem daně, nikoliv platba jako taková. Proto také přijetí platby bez toho, aby ji bylo možno jednoznačně přiřadit k určitému plnění, není předmětem daně (též případ C-108/99 *Cantor Fitzgerald International*).

Některé formy nepeněžní úhrady za poskytnuté zdanitelné plnění

Níže jsou uvedeny příklady některých typických situací, kdy povinnost zaplatit kupní cenu nebo její část ve formě zálohy předchází uskutečnění zdanitelného plnění a tato povinnost je splněna jiným způsobem, než je zaplacení dlužné částky kupujícím v penězích na účet prodávajícího.

1. Převzetí dluhu

1.1 Popis situace

Poskytovatel a příjemce plnění se dohodnou, že příjemce převezme se souhlasem poskytovatele věřitele jeho peněžité dluh vůči třetí osobě a že tento dluh uhradí místo poskytovatele. Převzetím dluhu příjemcem bude uhrazeno zdanitelné plnění přijaté od poskytovatele. To prakticky znamená, že příjemce plnění bude mít povinnost za toto plnění zaplatit třetí osobě, tj. přímo věřiteli poskytovatele. Přitom kupující a prodávající se mohou dohodnout, že den převzetí dluhu kupujícím se bude považovat za den zaplacení zálohy na kupní cenu. Sled událostí významných pro posouzení situace je následující:

1.1.2007 Uzavření smlouvy o poskytnutí plnění a o převzetí dluhu mezi poskytovatelem a příjemcem	1.4.2007 Souhlas věřitele s převzetím dluhu	1.6.2007 Datum přijetí platby od příjemce plnění věřiteli	1.9.2007 Datum uskutečnění zdanitelného plnění poskytovatelem
---	--	--	--

1.2 Právní úprava

Převzetí dluhu je upraveno v § 531 a 532 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku („ObčZ“). Podle § 531 ObčZ kdo se dohodne s dlužníkem, že přejímá jeho dluh, nastoupí jako dlužník na jeho místo, jestliže k tomu dá věřitel souhlas. To znamená, že závazek původního dlužníka zaniká a místo něj se souhlasem věřitele nastupuje závazek nového dlužníka. Souhlas věřitele lze dát buď původnímu dlužníku nebo tomu, kdo dluh převzal. Přitom není vyloučena, aby převzetí dluhu bylo považováno ve vztahu k jinému závazku kupujícího na den splnění tohoto závazku zaplacením.

Podle § 532 se obsah závazku převzetím dluhu nemění, avšak zajištění dluhu poskytnuté třetími osobami trvá jen tehdy, jestliže tyto osoby souhlasí se změnou v osobě dlužníka. Plnění poskytnuté novým dlužníkem sice nesměřuje do majetkové sféry bývalého dlužníka a je adresována přímo věřiteli, zároveň však umožňuje, aby majetek původního dlužníka nebyl zmenšen o předmětnou pohledávku. Mezi věřitelem a příjemcem může být bez vědomí poskytovatele následně uzavřena další dohoda, kterou se podmínky původního dluhu mění, např. dohoda o prominutí dluhu.

1.3 Návrh řešení

Převzetí dluhu lze považovat pro účely § 21 ZDPH za platbu. Za datum platby se považuje datum, ke kterému je převzetí dluhu účinné vůči původnímu dlužníkovi (obvykle datum smlouvy o převzetí dluhu), tzn. k datu, kdy prodávající může postavit najisto, že se jeho majetek nesníží o převzatý závazek, a strany se dohodly, že budou tento den považovat za den zaplacení.

2. Vystavení směnky a šeku

2.1 Popis situace

Šeky a směnky vedle zajišťovací funkce mohou být použity jako platební prostředek na místo peněz, neboť pohledávka ze směnky je obvykle lépe právně vymahatelná než pohledávka z obchodní smlouvy. Strany se mohou v kupní smlouvě dohodnout, že kupující nezaplatí zálohu v penězích, ale místo toho vydá ve prospěch prodávajícího směnku nebo šek a den vystavení směnky nebo šeku, popř. den akceptace směnky směněným dlužníkem (v případě směnky cizí) se stane dnem zaplacení pohledávky prodávajícího ze zálohy. Příjemce se pak uspokojí buď zaplacením směnky nebo šeku v den jejich splatnosti nebo se v případě směnky uspokojí z jejího prodeje před dnem splatnosti.

1.1.2007	1.4.2007	1.6.2007	1.9.2007
Uzavření smlouvy o poskytnutí plnění mezi poskytovatelem a příjemcem a zaplacení směnkou	Splatnost zálohy a vystavení směnky ve výši zálohy	Uskutečnění zdanitelného plnění	Datum splatnosti směnky

2.2 Právní úprava

Právní úprava vystavení, přijetí, indosace a zaplacení směnky a šeku je uvedena v zákoně č. 191/1950 Sb., zákon směněný a šekový. Obecně platí, že jak směnka, tak i šek jsou cenné papíry, které vyjadřují právo určité osoby (směněný nebo šekový věřitel), aby jí bezpodmínečně byla vyplacena částka na směnce nebo šeku uvedená. Typické pro směnku a šek je, že se nevztahují ke konkrétnímu obchodnímu případu.

Podle § 334 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník („ObchZ“) poskytovatel může požadovat peněžité plnění ze smlouvy pouze v tom případě, kdy nemůže dosáhnout uspokojení ze směnky nebo šeku. Závazek příjemce plnění zaplatit za toto plnění, tzn. kauzální závazek, se mění na závazek pořizovatele nebo třetí osoby zaplatit tuto směnku nebo šek, tzn. bezkauzální závazek. Původní závazek přitom trvá pouze pro případ, že by poskytovatel ze směnky nebo šeku nemohl svoji pohledávku vůči pořizovatele z poskytnutí zdanitelného plnění řádně uspokojit. Pokud dojde k zaplacení směnky nebo šeku, popř. k jejich prodeji před dnem splatnosti, nejde o platbu za zdanitelné plnění, ale za splnění závazku vyplývajícího z cenného papíru.

2.3 Návrh řešení

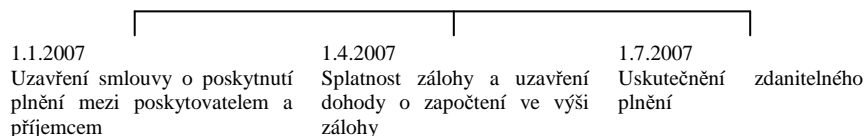
Vystavení směnky nebo šeku kupujícím jako výstavcem popř. akceptaci směnky směnečným dlužníkem, lze považovat za zaplacení pro účely § 21 ZDPH v případě, kdy se strany dohodli, že závazek bude uhrazen prostřednictvím směnky nebo šeku, za den zaplacení bude považován den vystavení nebo akceptace směnky nebo šeku a lze prokázat, že směnka nebo šek byly vystaveny jako platební prostředek, např. způsobem účtování o směnce nebo šeku prodávajícím jako příjemcem těchto cenných papírů.

Vystavení směnky nebo šeku, akceptace směnky ani příjem z prodeje nebo zaplacení směnky nebo šeku nelze považovat za zaplacení za přijetí platby pro účely DPH v případě, kdy nelze prokázat, že směnka byla vystavena jako platební prostředek. K žádnému z těchto okamžiků pak nevzniká poskytovateli plnění povinnost uplatnit daň podle § 21 ZDPH.

3. Zápočet

3.1 Popis situace

Zápočet vzájemných závazků je jedním ze způsobů zániku závazků. Poskytovatel a příjemce plnění se mohou dohodnout, že místo placení úhrady za zdanitelné plnění započte poskytovatel svoji pohledávku z titulu tohoto plnění proti svému závazku vůči příjemci plnění z jiného právního titulu.



3.2 Právní úprava

Podle § 580 ObčZ mají-li věřitel a dlužník vzájemné pohledávky, jejichž plnění je stejného druhu, zaniknou započtením, pokud se vzájemně kryjí, jestliže některý z účastníků učiní vůči druhému projev směřující k započtení. Zánik nastane okamžikem, kdy se setkaly pohledávky způsobilé k započtení. Podle § 364 ObchZ lze na základě dohody stran započítat jakékoli vzájemné pohledávky. To znamená, že dohodou mezi poskytovatelem a příjemcem lze započíst jak splatný závazek vůči závazku před splatností, tak i peněžitý závazek vůči nepeněžitému závazku.

3.3 Návrh řešení

Přestože v rámci zápočtu nedojde k fyzickému provedení platby, tj. přesunu peněžních prostředků od dlužníka k věřiteli, lze zápočet považovat za jeden ze způsobů platby pro účely § 21 ZDPH. I když na straně prodávajícího nedojde k přijetí platby na jeho účet, na druhé straně platba ve stejné výši z tohoto účtu nemusí odejít. Zápočet se však vždy vztahuje ke konkrétnímu závazku a pohledávce z konkrétní transakce. Pokud si strany dohodou o zápočtu stanoví, že jejich vzájemné závazky zápočtem zanikají namísto jejich vzájemné úhrady v penězích, pak by tato situace měla být z pohledu § 21 ZDPH považována za zaplacení.

4. Ručení

4.1 Popis situace

Ručení je jedním ze způsobů zajištění závazku, kdy se třetí osoba odlišná od dlužníka zavazuje, že místo něj uhradí jeho dluh. Úhrada může být vázána buď na předchozí marnou výzvu věřitele dlužníkovi, aby plnil, nebo může být požadováno splnění závazku z titulu ručení přímo na ručiteli (např. v případě bankovní záruky).

4.2 Právní úprava

Obecná úprava ručení je obsažena v § 546 ObčZ, podle kterého ručení vzniká písemným prohlášením, jímž ručitel bere na sebe vůči věřiteli povinnost, že pohledávku uspokojí, jestliže ji neuspokojí dlužník. Podle § 548 je ručitel povinen dluh splatit, nesplní-li jej dlužník, ačkoliv byl k tomu věřitelem vyzván. Zvláštní úprava ručení pro obchodně právní vztahy je pak obsažena v § 304 a násl. ObchZ. Zvláštním typem ručení je pak bankovní záruka podle § 322 a násl. ObchZ.

4.3 Návrh řešení

Přijetí platby od ručitele lze považovat za přijetí platby pro účely § 21 ZDPH, kdy vzniká příjemci povinnost uplatnit daň. Další vztah mezi dlužníkem a ručitelem je z pohledu uplatnění DPH prodávajícím, tj. věřitelem, bez dalších důsledků.

5. Platba na vázaný účet

5.1 Popis situace

V praxi je běžné, že kupující složí předem peníze ve výši kupní ceny nebo její části na určitý účet, přičemž se ale strany dohodnou, že prodávající může se těmito penězi volně nakládat až od okamžiku, kdy splní určitou povinnost a splnění této povinnosti osvědčí bance, např. provedení zápisu v katastru nemovitostí, podpis předávacího protokolu, protokol vypracovaný nezávislým odborníkem.

Majitelem vázaného účtu může být: (a) prodávající, kdy peníze jsou na jeho účtu, náleží mu z nich úrok, ale nemůže až do splnění podmínek (např. souhlas kupujícího); (b) kupující, který sám sebe omezí na svém dispozičním právu k prostředkům na svém účtu, z nichž mu nadále náleží úroky; (c) třetí strana, např. jde o interní účet banky, kdy si strany dohodnou, komu z těchto prostředků náleží úrok a kdo nese náklady na vedení tohoto účtu.

5.2 Právní úprava

Přestože některé právní předpisy s existencí vázaného účtu počítají (např. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů), legální definice vázaného účtu neexistuje. Podmínky vedení vázaného účtu tedy plně závisí na dohodě mezi prodávajícím jako majitelem vázaného účtu. Podle konstantní judikatury se peněžní prostředky složené na bankovní účet stávají vlastnictvím banky a bance vzniká ve výši složených peněz závazek vůči majiteli účtu mu na požádání nebo po splnění jiných podmínek tyto peníze vyplatit.

5.3 Návrh řešení

Platbu na vázaný účet lze považovat za zaplacení pro účely § 21 ZDPH v tom případě, že majitelem vázaného účtu je prodávající, tj. poskytovatel zdanitelného plnění. Pokud se strany dohodnou, že složením peněz na účet třetí osoby (např. banky) se závazek povinného k placení považuje za splnění (tj. zaplacený), pak lze platbu na takovýto vázaný účet považovat za platbu pro účely § 21 ZDPH.

Složení nebo vinkulaci dlužné částky na vázaný účet kupujícího, tj. příjemce plnění nelze považovat za zaplacení pro účely § 21 ZDPH a nevzniká související povinnost uplatnit daň.

6. Složení do úschovy

6.1 Popis situace

Obdobou vázaného účtu patřící třetí osobě je uložení peněžní částky do notářské nebo advokátní úschovy. V tomto případě se peníze složené v hotovosti nestanou vlastníkem notáře nebo advokáta, ale notář nebo advokát má povinnost pod vlastní majetkovou odpovědností tyto prostředky při splnění podmínek vydat prodávajícímu, popř. je vrátit kupujícímu. Prostředky se převedou z dispoziční moci kupujícího k třetí osobě, která je však v dispozici s těmito prostředky omezena, neboť je pouze dočasně uschovala pro prodávajícího, popř. je povinna je vrátit kupujícímu.

6.2 Právní úprava

Úprava notářských úschov je obsažena v § 81 a násl. zákona č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád). Právní úprava advokátní úschovy není v obecně závazných právních předpisech obsažena a vztahují se na ní pouze předpisy profesní samosprávy a obecná úprava smlouvy o úschově podle § 747 a násl. ObčZ. Do notářské nebo advokátní úschovy lze předat peníze jak v hotovosti, tak i převodem na účet notáře nebo advokáta.

6.3 Návrh řešení

Pokud se strany dohodnou, že pohledávka bude splněna uložení peněz v notářské nebo advokátní úschově, pak uložení peněžních prostředků v úschově do splnění určité podmínky lze považovat za zaplacení pro účely § 21 ZDPH, neboť i když v okamžiku platby do úschovy nejsou prostředky na účtu prodávajícího, tyto prostředky již byly odepsány z účtu kupujícího a jsou pouze dočasně uschovány u notáře nebo advokáta ve prospěch (na účet) prodávajícího.

7. Otevření akreditivu

7.1 Popis situace

Příjemce jako příkazce se může dohodnout s bankou, že ve prospěch poskytovatele otevře akreditiv. Z tohoto akreditivu pak prodávající jako oprávněný čerpá peněžní prostředky na úhradu své splatné pohledávky vůči kupujícímu.

7.2 Právní úprava

Podle § 682 ObchZ se smlouvou o otevření akreditivu zavazuje banka příkazci, že na základě jeho žádosti poskytne určité osobě (oprávněnému) na účet příkazce určité plnění, jestliže oprávněný splní do určité doby stanovené podmínky, a příkazce se zavazuje zaplatit bance

úplatu. Podle § 683 ObchZ banka v souladu se smlouvou písemně sdělí oprávněnému, že v jeho prospěch otvírá akreditiv, a oznámí mu jeho obsah. V akreditivní listině musí být určeno plnění, ke kterému se banka zavazuje, doba platnosti akreditivu a akreditivní podmínky, jež má oprávněný v této době splnit k tomu, aby se mohl domáhat plnění vůči bance.

7.3 Návrh řešení

Otevření akreditivu bankou ve prospěch prodávajícího, tj. uzavřením smlouvy o otevření akreditivu a zasláním písemného oznámení oprávněnému, samo o sobě nelze považovat za platbu pro účely § 21 ZDPH. Pouze v případě, že prodávající z otevřeného akreditivu čerpá finanční prostředky, lze tuto situaci považovat za přijetí platby prodávajícím se související povinností uplatnit daň na výstupu.

8. Návrh řešení

Předkladatel navrhuje navrhovaná řešení pro situace 1 až 7 prodiskutovat a přijaté závěry dále vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí
Souhlas s předkladatelem.