

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 24. října 2007

Program:

1. Odsouhlasen zápis z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR konaného dne 29. srpna 2007
2. Projednání jednotlivých bodů programu z minulých Koordinačních výborů

DPH

Příspěvek 184/27.06.07 – příspěvek přepracován

184/27.06.07 - Vymezení pojmu obrat ve vztahu k některým finančním činnostem osvobozeným od DPH a jejich zohlednění při výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH

Předkládají: Mgr. Ing. Radek Halíček, advokát
Ing. Petr Potomský, daňový poradce č. 3276

1. Úvod – popis problému

Určité finanční činnosti jsou z pohledu DPH specifické tím, že při jejich poskytování není samostatně stanovena úplata za službu, ale celková odměna finanční instituce poskytující tato plnění je dána úrokovou marží, resp. marží mezi prodejní a kupní cenou daného aktiva nebo instrumentu.

V praxi vyvstává otázka, jakým způsobem by tyto „maržové“ obchody měly být zohledněny ve jmenovateli koeficientu pro výpočet poměru pro krácení nároku na odpočet DPH na vstupu u přijatých plnění, která jsou použita k uskutečnění plnění, u nichž má plátce nárok na odpočet, tak k uskutečnění plnění, u kterých plátce nárok na odpočet nemá.

Skutečnost, že problematika maržových obchodů není v současné době legislativně jednoznačně upravena, přináší na straně plátců nejistotu, zda jimi uplatňované postupy jsou v souladu s českými a evropskými DPH pravidly. Pokyn D-212 je podle názoru předkladatelů v současné době nepoužitelný, jelikož upravoval problematiku finančních činností na základě dnes již neplatného zákona, jakož i principů odlišných od principů evropské legislativy DPH.

Cílem tohoto příspěvku je tak sjednotit přístup zejména k vybraným finančním činnostem osvobozeným od DPH z pohledu výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet DPH podle § 76 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „koeficient“ a „zákon o DPH“).

Sjednocení přístupu by mělo vést především ke zvýšení právní jistoty plátců DPH v dané oblasti a zároveň k výraznému zvýšení spravovatelnosti a kontrolovatelnosti stanovení daně

ze strany správců daně, a rovněž ke snížení administrativní náročnosti výpočtu koeficientu pro plátce daně.

2. Předmět příspěvku

V praxi lze identifikovat řadu transakcí či oblastí, jejichž ekonomická podstata odpovídá výše uvedenému maržovému principu. Vzhledem k jejich šíři a variabilitě není záměrem příspěvku ani v jeho možnostech plně pokrýt všechny v úvahu přicházející situace.

Příspěvek je tak zaměřen především na níže uvedené transakce, u nichž by z pohledu každodenní praxe bylo přínosné sjednotit jejich DPH režim. Zároveň se jedná o transakce, u kterých je podle názoru předkladatelů zcela zřejmá vazba mezi jejich nákladovou a výnosovou stránkou, tj. jejich ekonomická podstata naplňuje typické znaky maržových transakcí:

- Směnárenská činnost
- Finanční derivátové operace
- REPO operace s cennými papíry
- Nákup cenných papírů pro klienty.

Pro účely tohoto příspěvku zahrnují REPO operace převod cenných papírů za účelem poskytnutí financování, zejména nákup cenného papíru se současnou dohodou o jeho budoucím prodeji. Rozdíl v nákupní a prodejní ceně je předem sjednán a ekonomicky představuje úrok za poskytnutí peněžních prostředků, přičemž samotný převod cenných papírů je pouze forma zajištění této finanční operace. Nákup cenných papírů pro klienty zahrnuje operace, kdy plátce na trhu nakoupí cenný papír za účelem a již s cílem jeho prodeje konkrétnímu klientovi.

Z důvodu limitovaného rozsahu příspěvku není předmětem posouzení např. problematika poskytování půjček a úvěrů či komoditních derivátů, a to přestože i u těchto transakcí lze v řadě případů identifikovat znaky maržových obchodů.

3. Analýza problému z pohledu platné legislativy

3.1 Zákon o DPH - platné znění

Současné znění zákona o DPH, pokud jde o výpočet jmenovatele koeficientu, neposkytuje jednoznačné vodítko. V souladu s ustanovením § 76 odst. 2 zákona o DPH do jmenovatele vedle údajů v čitateli vstupuje „součet veškerých plátcem uskutečněných plnění bez nároku na odpočet daně uvedených v § 75 odst. 1, případně upravený podle odstavce 3“.

Z textu ustanovení není zřejmé, jakým způsobem ve jmenovateli koeficientu plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet zohlednit. Podle striktního gramatického výkladu by do koeficientu měl být uváděn počet osvobozených plnění bez ohledu na jejich hodnotu.

Předkladatelé se domnívají, že takovýto výklad by byl v rozporu s obecnými principy DPH i s legislativou a rozhodovací praxí orgánů Evropského společenství, na základě kterých se jako logické jeví zahrnovat do koeficientu součet úplat za poskytnutá plnění, tj. sumu základů daně za poskytnutá plnění.

Zákon o DPH definuje základ daně v ustanovení § 36 s tím, že se výslovně nezabývá definicí základu daně u finančních činností. Základem daně by tak mělo být vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné plnění od osoby, pro kterou je plnění uskutečněno nebo od třetí osoby.

3.2 Šestá směrnice

Podle čl. 174 Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (recast Šesté směrnice) je odčitatelný podíl DPH na vstupu dán zlomkem, jehož jmenovatel obsahuje „celkovou výši ročního obratu, bez DPH, vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a k plněním, u nichž daň není odpočitatelná“.

V souladu s Šestou směrnicí by tedy do jmenovatele koeficientu pro výpočet odčitatelné části DPH na vstupu měl být zahrnut obrat vztahující se k plněním osvobozeným od DPH bez nároku na odpočet.

Pojem „obrat“ není v Šesté směrnicí v souvislosti s krácením nároku na odpočet DPH na vstupu definován¹.

Vzhledem k tomu, že pojmy komunitárního práva obecně mají svůj vlastní význam nezávislý na obsahu, jaký těm kterým pojmům přisuzuje legislativa jednotlivých členských států, nelze podle názoru předkladatelů bez dalšího pro výpočet koeficientu použít definici obratu uvedenou v § 6 odst. 2 zákona o DPH².

Obdobně jako v případě českého zákona o DPH se tak v rámci EU legislativy nabízí vyjít při stanovení hodnoty jmenovatele ze sumy základů daně³ za poskytnuté finanční činnosti. Základ daně je v tomto ustanovení definován zjednodušeně jako vše, co tvoří protiplnění, které má banka obdržet za poskytnutí služby.

3.3 Relevantní rozhodnutí Evropského soudního dvora

Evropský soudní dvůr dosud neposkytl výslovnou definici pojmu „obrat“ nebo „základ daně“ v souvislosti s finančními činnostmi.

Nicméně otázkou stanovení základu daně, resp. obratu u plnění, u nichž není samostatně stanovena úplata (tj. u maržových obchodů) a otázkami souvisejícími s touto problematikou, se zabývala zejména rozhodnutí Evropského soudního dvora *First National Bank of Chicago* (C-172/96), *Glawe* (C-38/93).

V prvním, pro naše účely rozhodujícím případě, rozhodoval Evropský soudní dvůr otázku, zda transakce (spotové i forwardové) spočívající v obchodování s devizami prováděné bankou, při nichž nebyla protistraně účtována žádná provize ani poplatek (zisk banky byl tvořen spreadem mezi prodejním a nákupním kursem cizí měny), představují dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu, a pokud ano, co představuje úplatu za tuto transakci. Druhý jmenovaný rozsudek se zabýval otázkou výše úplaty v případě provozování hracích automatů, kdy z částek vhozených do automatu hráči byly vypláceny výhry.

Z těchto rozhodnutí vyplývají následující principy:

- a) základem daně při poskytování služeb ve smyslu čl. 11A(1)(a) Šesté směrnice je částka, kterou osoba poskytující služby za poskytované služby skutečně obdržela, tj. kterou si skutečně může ponechat pro sebe
- b) úplata za službu nemůže být v určitých případech shodná s hrubou částkou, kterou osoba poskytující službu inkasovala v rámci transakce od protistrany; kalkulace úplaty

¹ Definice pojmu „obrat“ obsažená v čl. 288 recastu Šesté směrnice je použitelná pouze pro ustanovení týkající se osvobození od uplatňování DPH pro malé podniky.

² Aby bylo možno uplatnit eurokonformní výklad příslušných ustanovení Šesté směrnice, je v první řadě nutno zkoumat a zohlednit to, jaký obsah dává jednotlivým pojmům a jaký výklad jednotlivých ustanovení komunitárního práva poskytuje judikatura Evropského soudního dvora.

³ Článek 11 (A)(1)(b) Šesté směrnice resp. článek 73 recastu Šesté směrnice

za služby tak nesmí v určitých případech vycházet z obratu realizovaného touto službou, ale z dosaženého výsledku, který zůstal osobě poskytující služby k dispozici

- c) zahrnutí celkové výše obratu realizovaného v rámci služby do základu daně by v daných případech vedlo k disproporcii mezi základem daně a příjmem, který si banka může ponechat pro sebe, čímž by došlo k narušení principů systému DPH⁴
- d) v případě transakcí, kde je bankou nabízena služba spočívající v nákupu a prodeji určitého aktiva (např. devizové hodnoty) s tím, že jsou stanoveny odlišné sazby/kursy pro nákup a prodej, je snaha banky získat úplatu za tyto služby zohledněna při stanovení těchto sazeb/kursů⁵
- e) obnos měny, který je převáděn protistranou bance v rámci devizové operace, nelze považovat za úplatu za směnu peněz z jedné měny na druhou
- f) v případě, že banka neúčtuje za devizové transakce žádnou provizi nebo poplatek, je úplata banky za jí poskytovanou službu obchodování s devizami představována rozdílem (spreadem) mezi prodejní a nákupní cenou deviz, tj. hospodářským výsledkem z těchto transakcí
- g) dosažený výsledek je nutno sledovat nikoliv odděleně u individuálních transakcí, ale souhrnně za určité období za všechny srovnatelné transakce
- h) Evropský soudní dvůr používá pojem „základ daně“ i v případě plnění osvobozených bez nároku na odpočet

4. Věcná a ekonomická analýza problému

4.1 Specifika obchodů s cennými papíry, finančními deriváty a měnami

Transakce s finančními instrumenty (měnami, cennými papíry a finančními deriváty) nelze ztotožňovat s pořízením a dodáním zboží, neboť finanční instrumenty zbožím ve smyslu příslušných ustanovení DPH legislativy obecně (až na výjimky, např. cenné papíry v listinné podobě dodané výrobcem emitentovi) nejsou. Tyto transakce je tak nutno nepochybně považovat za poskytování služeb.

V případě obchodů s devizovými hodnotami výše uvedené závěry potvrdil Evropský soudní dvůr ve svém rozhodnutí ve věci *First National Bank of Chicago*.

Pokud jde o transakce s finančními deriváty a transakce s vybranými cennými papíry, jedná se ve své podstatě obvykle o transakce srovnatelného charakteru jako devizové obchody (odlišný je pouze předmět obchodu, nikoliv samotná podstata transakce).

Jedná se také o transakce mezi dvěma stranami, na základě kterých jsou prodávána, resp. kupována určitá podkladová aktiva s tím, že je dopředu známa cena aktiv a okamžik realizace transakce. Banky jsou v rámci těchto obchodů ochotny a schopny nakoupit či prodat dané cenné papíry či jsou ochotny a schopny uzavřít daný derivátový obchod s tím, že jejich výsledná pozice se odvíjí o budoucího vývoje ceny daných podkladových aktiv. Jinými slovy je jejich výsledná pozice závislá na rozdílu mezi „nákupní“ a „prodejní“ cenou podkladového aktiva. Služba bank spočívá zejména v samotné připravenosti uzavřít takový obchod.

Obdobně jako v případě obchodování s devizovými hodnotami je možno za „příjem“ banky považovat pouze čistý výsledek daných operací.

⁴ Např. bod 82 stanoviska AG k C-172/96 nebo bod 45 stanoviska AG k C-283/95

⁵ Bod 32 rozsudku C-172/96

V případě finančních derivátů by výše uvedené principy měly platit obecně, tj. základem daně je částka, kterou osoba poskytující služby za poskytované služby skutečně obdržela, tj. kterou si skutečně může ponechat pro sebe.

V případě transakcí s cennými papíry jsou dané principy bezesporu splněny např. u výše definovaných REPO operací či nákupu cenných papírů pro klienty. V těchto případech lze identifikovat přímou vazbu mezi prodejní a kupní cenou cenného papíru, prostřednictvím které se odvíjí celková odměna finanční instituce poskytující tato plnění od realizované marže.

Mají-li být zachovány principy definované Evropským soudním dvorem v rámci výše uvedených rozsudků, musí se k těmto obchodům z pohledu stanovení základu daně přistupovat shodně jako u transakcí devizových, tj. základ daně by měl být stanoven na úrovni hospodářského výsledku z těchto transakcí za určité období.

4.2 *Názor Evropské komise*

Evropská komise v minulosti připravila návrh novely Šesté směrnice⁶ doplňující čl. 19(1) Šesté směrnice o následující text: „*Částka zahrnovaná do jmenovatele se sníží o pořizovací cenu převáděných měn a cenných papírů osvobozených podle čl. 13B(d)(4) a (5); ...pokud osoba povinná k dani není schopna stanovit kupní cenu v jednotlivých případech, může do čitatele zahrnout pořizovací cenu měn a cenných papírů nakoupených v průběhu daného období, za předpokladu, že tyto měny nebo cenné papíry jsou totožné s těmi, které byly prodány*“. Přestože návrh novely byl následně Evropskou komisí stažen (z důvodů nesouvisejících s citovaným doplněním čl. 19(1)⁷), jasně ilustruje názor Evropské komise, podle něhož by z transakcí s devizovými hodnotami a cennými papíry měl být v koeficientu zohledněn pouze výsledek, tj. marže banky (obchodníka).

Daňově-správní praxe uplatňovaná ve vybraných členských státech EU

Na základě pokynu č. IV A 5 – S 7306 – 5/05 „*Neues Konzept für die Vorsteueraufteilung bei Kreditinstituten*“ ze dne 12. dubna 2005 je v Německu finančním institucím umožněno uplatňovat metodu marže u úvěrových transakcí, u obchodů s cennými papíry a u tzv. finančních inovací (tj. zejména u derivátových obchodů). Znamená to, že pro účely výpočtu odčitatelné části DPH na vstupu u smíšených plnění lze za základ daně při poskytnutí vyjmenovaných finančních činností v případech, kdy není protistraně zvlášť účtována provize, považovat marži.

Metoda marže je dále uplatňována v Dánsku v případě úvěrových transakcí, obchodů s devizami a s cennými papíry, a to na základě pokynu dánské daňové správy „*Retningslinier for beregning af pengeinstitutter delvise fradragprocent ester momslovens § 38, stk. 1*“ z 24. listopadu 2004.

Ve Francii je metoda marže uplatňována v případě devizových transakcí, a to v souladu s rozhodovací praxí francouzského Nejvyššího soudu (rozsudek č. 143039 *Caisse régionale de crédit agricole mutuel de Savoie* ze dne 26. února 1993) a také v případě obchodování s cennými papíry. Na základě správního pokynu z 9. srpna 2004 je finančním institucím navíc umožněno uplatňovat jako jednu z metod metodu marže (tj. zohlednění při výpočtu jmenovatele koeficientu pouze čistého pozitivního výsledku ze všech kontraktů) v případě úrokových a měnových swapů.

⁶ OJ 1984 C 347, str. 5

⁷ Viz rozhodnutí ESD č. C-172/96, *First National Bank of Chicago*, body 39 a 40

Metoda marže je vedle výše uvedených členských států v praxi uplatňována též ve Švédsku a Rakousku.

V řadě ostatních členských států nejsou stanovena jasná pravidla, jakým způsobem by měl obrat vztahující se k maržovým obchodům pro účely výpočtu krácení nároku na odpočet DPH stanoven.

5. Navrhované řešení

Při zohlednění charakteristických znaků a ekonomické podstaty v úvodu definovaných typů finančních činností, které jsou předmětem tohoto příspěvku, předkladatelé navrhují přijmout následující sjednocující závěry.

Pro názornost je popsána metodika stanovení základu daně samostatně pro každý jednotlivý typ vybraných maržových finančních činností s tím, že celkový základ daně u těchto transakcí je stanoven na úrovni rozdílu příslušných výnosů a nákladů za dané zdaňovací období.

5.1 Směnárenská činnost

V případě provádění směnárenské činnosti osvobozené od DPH bez nároku na odpočet podle § 54 odst. 1 písm. i), resp. podle čl. 135 odst. 1 písm. e) recastu Šesté směrnice, které jsou prováděny plátcem na vlastní účet a při nichž není plátcem protistraně samostatně účtována provize nebo poplatek, je za úplatu (obrat) zahrnovanou do jmenovatele koeficientu pro krácení DPH na vstupu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH považován hospodářský výsledek plátce z těchto transakcí (tj. celkový kladný nebo záporný rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou měn) za zdaňovací období.

V případě směnárenských transakcí, při jejichž uskutečnění je plátcem protistraně za transakci samostatně účtován poplatek nebo provize, je úplatou (obratem) vstupující do jmenovatele koeficientu součet těchto poplatků a provizí a hospodářského výsledku z těchto transakcí.

5.2 Finanční derivátové operace

V případě obchodování s finančními deriváty, které představuje činnost osvobozenou od DPH bez nároku na odpočet podle § 54 odst. 1 písm. o) zákona o DPH, resp. podle čl. 135 odst. 1 recastu Šesté směrnice, pokud s deriváty plátce obchoduje na vlastní účet a není při tom protistraně samostatně účtována provize nebo poplatek, je za úplatu (obrat) zahrnovanou do jmenovatele koeficientu pro krácení DPH na vstupu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH považován hospodářský výsledek plátce (celkový zisk nebo ztráta) z těchto transakcí za zdaňovací období.

V případě obchodování s deriváty (včetně jejich prvotního sjednání a vypořádání), při jejichž uskutečnění je protistraně plátcem za transakci samostatně účtován poplatek nebo provize, je úplatou (obratem) vstupující do jmenovatele koeficientu součet těchto poplatků a provizí a hospodářského výsledku z těchto transakcí.

5.3 REPO operace a nákup cenných papírů pro klienty

V případě REPO operací a nákupu cenných papírů pro klienty, při nichž dochází k převodu cenných papírů osvobozenému od DPH bez nároku na odpočet podle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, resp. podle čl. 135 odst. 1 písm. f) recastu Šesté směrnice, pokud při tom není protistraně samostatně účtována provize nebo poplatek, je za úplatu (obrat) za převod cenných papírů zahrnovanou do jmenovatele koeficientu pro krácení DPH na vstupu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH považován hospodářský výsledek plátce z těchto transakcí (tj. celkový kladný nebo záporný rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou cenných papírů) za zdaňovací období.

V případě REPO operací a nákupu cenných papírů pro klienty, při jejichž uskutečnění je protistraně plátcem za transakci samostatně účtován poplatek nebo provize, je úplatou (obratem) vstupující do jmenovatele koeficientu součet těchto poplatků a provizí a hospodářského výsledku z těchto transakcí.

6. Závěr

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěry k popsané problematice, jak jsou uvedeny v části 5. *Navrhovaná řešení*, zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí

Obsah příspěvku byl projednán s předkladateli na MF dne 13.6.2007, předkladatelé příspěvek přepracovali. MF žádá o přeložení příspěvku na jednání KOOV v prosinci t.r., příspěvek bude znovu s předkladateli projednán.

Príspevek 187/29.08.07 – staženo z jednání, předkladatel – nový příspěvek

187/29.08.07 – Digitalizace dokumentů pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě

Část nové příspěvky

Daň z příjmů

190/27.11.07 - Finanční výdaje (náklady) u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku – aplikace § 25 odst. 1 písm. zm) a jiných ustanovení zákona o daních z příjmů od 1. ledna 2008

Předkládají: Mgr. Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osvědčení 3661
Ing. Lenka Pazderová, daňový poradce, č. osvědčení 3772
Ing. Karel Kubíček, daňový poradce, č. osvědčení 552

Tento příspěvek se zabývá daňovou uznatelností finančních nákladů u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku („finanční leasing“) podle § 25 odst. 1 písm. zm) zákona o daních z příjmů („ZDP“) ve znění novelizovaném zákonem č. 261/2007 Sb. („novela“), a také některými postupy vztahujícími se k finančnímu leasingu.

Jeho cílem je poukázat na některé nejasnosti, které by mohly vzniknout při výkladu a aplikaci příslušných ustanovení novely a sjednotit jejich výklad.

I. Aplikace ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm)

I.1. Výchozí situace

Dle Důvodové zprávy k novele „Leasingové platby obecně zahrnují pořizovací cenu předmětu leasingu, úroky ve výši částky vycházející z obvyklé úrokové sazby a leasingovou marži. *Zdanění těchto finančních nákladů u finančního leasingu lze zajistit vyloučením stanoveného procenta z daňově uznatelných leasingových splátek, které by odpovídalo přibližné výši těchto finančních nákladů.* K zajištění právní jistoty poplatníků se navrhuje stanovit tyto finanční náklady (výdaje) u finančního leasingu jako 1 % z nájemného.“

Dle výše uvedeného nemusí být pro všechny poplatníky zřejmé:

- a) jak se vypočte výše finančních výdajů, na které se vztahuje ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) novely, pokud celkové finanční výdaje převyšují 1 000 000 Kč,
- b) jak postupovat při předčasném ukončení finančního leasingu;
- c) některé jiné nejasnosti, které se mohou objevit při aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) novely.

I.2. Rozbor

I.2.1 Výše daňově neuznatelných finančních nákladů

Dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) novely za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména finanční výdaje (náklady) u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, který lze podle tohoto zákona odpisovat, kterými se pro účely tohoto zákona rozumí 1% z úhrnu nájemného. Toto ustanovení se nevztahuje na finanční výdaje (náklady) u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, které v úhrnu za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, nepřevýší 1 000 000 Kč.

Pokud definujeme slova „finanční výdaje (náklady) u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku“ zkratkou „DNN FL“, vyplývá z jazykového znění novelizovaného ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) ZDP, že

1. DNN FL se rozumí 1 % z úhrnu nájemného (viz formulace „...nelze uznat ... výdaje, kterými se ... rozumí 1 %...“),
2. z věty druhé ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) vyplývá, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) se „nevztahuje“ na kvantitativně vymezené DNN FL ve výši 1 %, které v úhrnu za zdaňovací období ... nepřevýší 1 000 000 Kč,
3. dle bodu 2. lze dospět k závěru, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) se „nevztahuje“ na náklady na finanční leasing, jejichž 1 % nepřevýší částku 1 000 000 Kč - ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) se tedy „nevztahuje“ na náklady na finanční leasing, pokud tyto náklady (tj. nájemné) za zdaňovací období nepřevýší 100 000 000 Kč, protože 1 % z částky 100 000 000 Kč nepřevýší 1 000 000 Kč.

Dílčí závěr k I. 2.1

a) Ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) se nevztahuje na náklady na finanční leasing (nájemné), pokud za zdaňovací období nepřevýší 100 000 000 Kč, protože daňově neuznatelné 1 % se

má porovnávat s částkou 1 000 000 Kč. Jedno procento z částky 100 000 000 Kč je 1 000 000 Kč.

b) Ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) novely se vztahuje pouze na náklady daňově uznatelné podle §24 odst. 4 ZDP.

I.2.2 Daňová uznatelnost nadlimitních finančních nákladů

Je otázkou, zda v případě, kdy nájemné za finanční leasing za zdaňovací období převýší částku 100 000 000 Kč, respektive kdy 1 % DNN FL převýší částku 1 000 000 Kč, budou náklady na finanční leasing daňově neuznatelné ve výši

- a) 1 % z úhrnu nájemného na finanční leasing, nebo
- b) 1 % z úhrnu nájemného na finanční leasing minus 1 000 000 Kč.

Znění druhé věty § 25 odst. 1 písm. zm) novely se jeví nejednoznačné. Na základě gramatického znění této věty, analogie výkladu poslední věty ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP a Důvodové zprávy k novele⁸ se lze domnívat, že finanční výdaje (náklady) na finanční leasing ve výši „prvního“ 1 000 000 Kč nemohou být daňově neuznatelné na základě § 25 odst. 1 písm. zm) novelizovaného ZDP, a to i pokud celkové DNN FL přesáhnou 1 000 000 Kč.

Pokud limit 1 000 000 Kč v ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) novely měl sloužit jako test pro daňovou neuznatelnost DNN FL ve výši částky včetně 1 000 000 Kč, tj. pokud bylo záměrem zákonodárce postupovat podle bodu a) výše, pak v druhé větě § 25 odst. 1 písm. zm) mělo být použito slovo „pokud“ místo slova „které“ - „*finanční výdaje ..., pokud ~~které~~ ... nepřevýší 1 000 000 Kč.*“

Vzhledem k tomu, že schválený text § 25 odst. 1 písm. zm) novely není zcela jednoznačný a mohl by vést k různým výkladům, domníváme se, že v souladu s nálezem Ústavního soudu číslo IV. ÚS 666/02 ze dne 15. prosince 2003⁹ je nutné použít ten z výkladů, který poplatníka nejméně postihuje. V souladu s výše uvedeným jsme proto toho názoru, že za daňově neuznatelné náklady je nutné považovat pouze finanční výdaje (náklady) na finanční leasing převyšující částku 1 000 000 Kč.

Dílčí závěr k I. 2.2

Navrhujeme přijetí výkladu, že pokud bude 1 % nákladů na finanční leasing za dané zdaňovací období převyšovat částku 1 000 000 Kč (např. 1 010 000 Kč), pak se ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) novely bude aplikovat pouze na částku, o kterou toto 1 % převýší hranici 1 000 000 Kč (např. jen 10 000 Kč z částky 1 010 000 Kč).

Pokud by Ministerstvo financí ČR případně dospělo k jinému závěru v bodě I.2.1., prosíme o vyjádření k bodu I.2.2. s adekvátními změnami parametrů v bodě I.2.2. v návaznosti na závěry k bodu I.2.1.

⁸ Zejména z důvodu zmírnění dopadu těchto opatření na malé a střední podniky se navrhuje nepostižení částky finančních nákladů z úvěrů a půjček od nespojených osob až do výše 1 mil. Kč.

⁹ „Za situace, kdy právo umožňuje dvojitý výklad, ... jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod – tedy v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius).“

I.2.3 Předčasné ukončení finančního leasingu - změna režimu dle § 25 odst. 1 písm. zm) novely

Pro právní jistotu poplatníků je rovněž nutné posoudit situaci, kdy dojde k předčasnému ukončení smlouvy o finančním leasingu a současně roční nájemné přesahuje částku určenou dle závěrů k bodu I.2.2.; nájemce tudíž průběžně vylučoval část nájemného z daňově uznatelných nákladů.

Pokud dojde k předčasnému ukončení leasingové smlouvy, a to jakýchkoli důvodů, dochází dle § 24 odst. 6 ZDP k překvalifikaci leasingové smlouvy na smlouvu nájemní, a to od data jejího uzavření.

Z výše uvedeného vyplývá, že nájemci po celou dobu trvání leasingové smlouvy nevznikaly finanční výdaje (náklady) u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, ale že se od počátku jednalo o náklady související s nájemní smlouvou (tj. jinou smlouvou než smlouvou o finančním leasingu). Nájemci proto v souladu s § 24 odst. 6 ZDP vzniká nárok na uplatnění 100% nájemného připadajícího na skutečnou dobu nájmu do nákladů (v případě, že nájemce předmět nájmu odkupuje, musí samozřejmě splnit podmínky § 24 odst. 5 ZDP). Otázkou zůstává pouze určení, v jakém období lze náklady, jež byly v předchozích zdaňovacích obdobích vyloučeny z daňově uznatelných nákladů na základě § 25 odst. 1 písm. zm) novely, uplatnit jako položku snižující základ daně.

Vzhledem k tomu, že rozhodná skutečnost nastala v roce, kdy byla předčasně ukončena smlouva o finančním leasingu, a nejedná se tedy o opravu účtování chyb poplatníka v minulých letech, máme za to, že věcně a časově jde o případ aktuálního účetního období v souladu s § 23 odst. 1 ZDP a poplatník má právo uplatnit snížení základu daně mimoúčetně v daňovém přiznání za aktuální období o částku vypočtenou dle závěrů k bodu I.2.2. (tj. o částku, která byla v minulosti dle § 25 odst. 1 písm. zm) novely vyloučena ze základu daně jako daňově neuznatelný náklad).

Dílčí závěr k I.2.3.

V případě předčasného ukončení finančního leasingu a při současném splnění podmínek § 24 odst. 6 ZDP, příp. § 24 odst. 5 ZDP, lze o finanční výdaje (náklady) u finančního leasingu, jež byly v předchozích zdaňovacích obdobích vyloučeny z daňově uznatelných nákladů na základě § 25 odst. 1 písm. zm) novely, snížit mimoúčetně základ daně, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém k předčasnému ukončení finančního leasingu došlo.

II. Jiné

II.1. Změna ve způsobu odepisování hmotného movitého majetku pronajatého na finanční leasing

Podle novelizovaného znění § 30 ZDP se ruší odstavce 4 a 5, tedy ustanovení, která stanovila zvláštní režim pro odepisování pronajímaného hmotného movitého majetku na základě smlouvy o finančního pronájmu s následnou koupí tohoto majetku. Počínaje 1. lednem 2008 bude tento majetek odepisován jako hmotný majetek podle § 31 nebo § 32 ZDP, přičemž tato změna se dotkne pouze majetku, u kterého byla nájemní smlouva uzavřena po 31. prosinci 2007. Na odepisování majetku, který byl pronajat na základě smluv uzavřených do 31.

prosince 2007, se uplatní stávající pravidla, tj. tento majetek bude odepisován „leasingově“ v souladu s ustanovením § 30 odstavců 4 a 5 ZDP ve znění platném do 31. prosince 2007.

Může vzniknout pochybnost, jaká pravidla odepisování mají uplatňovat pronajímatelé, jejichž zdaňovacím obdobím je hospodářský rok.

II.1.2. Rozbor

- a) Bod č. 1 přechodných ustanovení k novele stanoví, že pro zdaňovací období, které započalo v roce 2007, platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon jinak. Bod č. 12 přechodného ustanovení k novele však stanoví, že u hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku uzavřené do dne nabytí účinnosti tohoto zákona (tj. do 31. prosince 2007), se až do doby ukončení finančního pronájmu použije stávající znění zákona.

Dílčí závěr k II. 1.2.a)

Pokud je smlouva o finančním leasingu uzavřena (platná) do 31. prosince 2007, budou se na příslušný majetek, a to jak na straně pronajímatele, tak na straně nájemce, vztahovat pravidla dle ZDP účinného do 31. prosince 2007.

Na majetek, který bude předmětem smlouvy o finančním leasingu uzavřené po 31. prosinci 2007, se budou například na straně pronajímatele vztahovat pravidla pro odepisování dle ZDP účinného od 1. ledna 2008 bez ohledu na to, zda zdaňovacím obdobím pronajímatele je kalendářní nebo hospodářský rok. Pronajímatel, který má hospodářský rok, tak bude v jednom zdaňovacím období uplatňovat na majetky, které jsou předmětem smluv o finančním leasingu uzavřených v tomto zdaňovacím období, dva různé režimy odepisování, v závislosti na tom, kdy (tj. ve kterém kalendářním roce) byly příslušné smlouvy uzavřeny.

Na straně nájemce je například použití srážkové daně ve výši 1% sražené nerezidentům z plateb za finanční leasing, které plynou ze zdrojů na území České republiky na základě smluv o finančním leasingu uzavřených do 1. ledna 2008, řešeno v příspěvku ing. Petra Tomana a ing. Ivany Stibůrkové *Sazba daně z příjmů právnických osob a srážkové daně u finančního pronájmu podle zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů*.

- b) V praxi může nastat situace, kdy mezi uzavřením smlouvy o finančním pronájmu a přenecháním pronajatého hmotného majetku nájemci v souladu se smlouvou ve stavu způsobilém obvyklému užívání, tj. splněním podmínek pro odepisování, nastane časová prodleva. Pokud bude smlouva uzavřena v roce 2007 a předmět pronájmu bude předán nájemci až v roce 2008, vzniká otázka, zda je rozhodným dnem pro určení způsobu odepisování den uzavření smlouvy nebo den, kdy byly splněny podmínky pro odepisování, tj. kdy byl předmět pronájmu předán nájemci.

Dle bodu č. 12 přechodných ustanovení k novele je určujícím kritériem pro stanovení způsobu odepisování právě den uzavření smlouvy o finančním pronájmu. Z toho plyne, že pokud je smlouva uzavřena do 31. prosince 2007, není podstatné, kdy dojde k přenechání pronajatého hmotného majetku nájemci v souladu se smlouvou ve stavu způsobilém obvyklému užívání, tedy ke splnění podmínek pro odepisování. Tento

majetek bude pronajímatel odepisovat na základě ustanovení § 30 odstavec 4 a 5 ZDP ve znění účinném do 31. prosince 2007, tj. bude moci u tohoto majetku uplatňovat „leasingové“ odpisy.

Dílčí závěr k II.1.2.b)

V případě, kdy bude smlouva o finančním pronájmu uzavřena (platná) do 31. prosince 2007, ale k předání předmětu pronájmu nájemci dojde až po 31. prosinci 2007, bude pronajímatel tento majetek odepisovat podle ustanovení § 30 odstavec 4 a 5 ZDP ve znění platném do 31. prosince 2007 a nájemce bude rovněž postupovat dle ZDP (např. § 24 odst. 4-6) apod.) účinného do 31. prosince 2007.

II.2. Daňový režim při prodeji osobního automobilu kategorie M1 zaevidovaného do hmotného majetku do konce zdaňovacího období započatého v roce 2007

Dle úpravy ZDP účinné do 31. prosince 2007 se v souladu s § 23 odst. 4 písm. l) do základu daně nezahrnuje částka příjmu z prodeje osobního automobilu, jehož vstupní cena pro daňové účely je podle § 29 odst. 10 ZDP limitována částkou 1,5 mil. Kč, a to do výše součtu:

- zůstatkové ceny automobilu (vypočtené z limitované vstupní ceny) a
- rozdílu, o který pořizovací cena včetně technického zhodnocení převyšuje výše uvedenou limitovanou vstupní cenu tohoto automobilu.

Novelizované znění ZDP zrušuje s účinností od 1. ledna 2008 mj. dosavadní limitování vstupní ceny (1,5 mil. Kč) pro uplatňování daňových odpisů a návazně také ustanovení upravující postup při prodeji automobilů s limitovanou vstupní cenou (současný § 23 odst. 4 písm. l) ZDP). Přejícná ustanovení k novelizovanému ZDP v bodě 17. však zároveň stanoví, že osobní automobily kategorie M1 (s určitými výjimkami), které byly zaevidovány jako hmotný majetek do konce zdaňovacího období započatého v roce 2007, se nadále odepisují z limitované vstupní ceny stanovené dle ZDP účinného v roce 2007. Pro zjednodušení dále uvažujeme, že je zdaňovací období rovno kalendářnímu roku, tj. limitace vstupní ceny se týká osobních automobilů zaevidovaných jako hmotný majetek poplatníka do 31. prosince 2007.

Vzhledem k výše popsaným změnám ZDP účinným od 1. ledna 2008 vyvstává otázka, jaká částka bude zahrnuta do základu daně při prodeji těchto automobilů v roce 2008 či později.

II.2.1 Rozbor

V Důvodové zprávě k novele se stanoví, že limitace vstupní ceny i postup při prodeji těchto „limitovaných“ osobních automobilů byly zrušeny z důvodu prodloužení doby odpisování osobních automobilů. Z důvodu jednoznačného postupu, tj. vyloučení možného zpětného navyšování cen u již odpisovaných automobilů, však bylo v přechodných ustanoveních navrženo, „aby se nová úprava týkala až osobních automobilů pořízených po nabytí účinnosti zákona“.

Z textu Důvodové zprávy k novele jednoznačně vyplývá, že záměrem zákonodárce bylo aplikovat na osobní automobily zaevidované jako hmotný majetek do 31. prosince 2007 daňový režim platný v roce 2007, tj. nejen limitovat jejich vstupní cenu, ale i použít v současné době platný postup při prodeji těchto automobilů. Tento záměr však není zřejmý z přechodných ustanovení k novele, neboť ta hovoří pouze o povinnosti nadále pokračovat v odepisování z limitované vstupní ceny.

Výsledkem je, že poplatníci, kteří budou po 1. lednu 2008 prodávat osobní automobil zaevidovaný do majetku do konce roku 2007, jehož pořizovací cena vč. technického zhodnocení přesáhla limit vstupní ceny stanovený v současném § 29 odst. 10 ZDP, budou daňově znevýhodněni oproti poplatníkům, kteří automobil pořízený se stejnými náklady prodávali do konce roku 2007 nebo jej zaevidovali do majetku až po 1. lednu 2008. Nebudou mít totiž možnost do základu daně nezahrnout částku pořizovací ceny, kterou nemohli uplatnit jako daňově uznatelný náklad v rámci daňových odpisů nebo daňové zůstatkové ceny.

To, že záměrem novely ZDP nebylo zcela znemožnit úpravu základu daně o náklady, které v důsledku limitace vstupní ceny nemohly být uplatněny jako daňově uznatelný náklad, je bod 8. přechodných ustanovení, který jednoznačně stanoví, že u osobního automobilu, který je/byl předmětem finančního pronájmu na základě smlouvy uzavřené do dne nabytí účinnosti novely, se i nadále použije ustanovení § 23 odst. 4 písm. l) ZDP ve znění účinném do 31. prosince 2007.

Východiskem z výše popsané situace by mohlo být uplatnění § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. Do základu daně by se pak nezahrnovala částka příjmů z prodeje osobního automobilu s limitovanou vstupní cenou rovnající se té části pořizovací ceny, o kterou tato pořizovací cena převyšovala vstupní cenu dle § 29 odst. 10 ZDP. Tato část pořizovací ceny nemohla být uplatněna jako daňově uznatelný náklad prostřednictvím odpisů ani jako součást daňové zůstatkové ceny prodáváného automobilu a představuje tudíž náklad neuznaný v roce pořízení automobilu jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Dílčí závěr k bodu II.2.

Domníváme se, že cílem zákonodárce zcela jistě nebylo zavést takto znevýhodňující daňový režim, který velmi tvrdě dopadá na finanční situaci daňových poplatníků prodávajících osobní automobil, jehož vstupní cena pro daňové účely byla limitována částkou 1,5 mil. Kč, a kteří v době jeho pořízení v souladu s platnou právní úpravou legitimně očekávali, že část pořizovací ceny převyšující 1,5 mil. Kč nebudou muset příp. zahrnovat do svého základu daně v okamžiku prodeje tohoto automobilu. Chybějící přechodné ustanovení k aplikaci § 23 odst. 4 písm. l) současného ZDP na tuto situaci bylo jistě jen nechtěným opomenutím při přípravě novely.

Doporučujeme proto potvrdit, že při prodeji výše uvedených osobních automobilů lze využít ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP a do základu daně nezahrnout část příjmů z prodeje ve výši rozdílu skutečné pořizovací ceny automobilu a vstupní ceny dle § 29 odst. 10 ZDP. Pokud by Ministerstvo financí ČR dospělo k názoru, že tento postup není možný, navrhuje, aby v co nejkratší době iniciovalo přijetí příslušných legislativních opatření (nejlépe novely ZDP), která by výše uvedené daňové znevýhodnění s účinností od 1. ledna 2008 odstranila.

II.3. Změna splátkového kalendáře vyvolaná změnou pohyblivého úročení

V praxi se často vyskytují případy, kdy

- (i) na základě (dlouhodobé) smlouvy o finančním leasingu je úročení v leasingové smlouvě stanoveno na bázi pohyblivé úrokové míry a tato pohyblivá úroková míra je stanovena ve smlouvě už při jejím podpisu nebo
- (ii) je výše leasingové splátky závislá na vývoji měnového kursu.

Na základě smlouvy dochází pravidelně k přepočtu leasingových splátek a k jejich úpravě vlivem změny výše pohyblivé úrokové míry nebo vlivem změny měnového kursu.

Dílčí závěr k bodu II.3.

Navrhujeme potvrdit, že změna ve výši předepsaného nájemného z titulu změny úrokové míry nebo měnového kurzu se nepovažuje za změnu smlouvy o finančním leasingu.

II.4. Splnění podmínky minimální doby trvání finančního leasingu

Jednou z podmínek daňové uznatelnosti nájemného u finančním leasingu je minimální doba nájmu. Dle novelizovaného § 24 odst. 4 písm. a) doba nájmu hmotného movitého majetku trvá nejméně minimální dobu odepisování stanovenou v § 30 odst. 1 ZDP. V souvislosti s tímto ustanovením může vzniknout pochybnost, zda se minimální doba nájmu u finančního leasingu uvedená v § 24 odst. 4 písm. a) bude počítat s přesností na měsíce nebo kalendářní roky. Například vzniknou pochybnosti o daňové uznatelnosti nájemného u smlouvy o finančním leasingu majetku odpisovaného v druhé odpisové skupině, která bude uzavřena na dobu od 1. prosince 2008 do 31. prosince 2012, tj. na dobu 49 měsíců; toto období však zasahuje do pěti kalendářních let.

Rozbor

Ustanovení § 30 odst. 1 ZDP pracuje s pojmem „rok“. Tento pojem není v § 30 ZDP nijak blíže definován.

V situaci popsané výše v bodě II.4, ale s tím rozdílem, že poplatník pořídí tento majetek z vlastních zdrojů nebo na úvěr, tedy nikoliv formou finančního leasingu, bude majetek odpisován dle ustanovení § 30 odst. 1 ZDP „5 let“, tedy v letech 2008 až 2012, i když ve skutečnosti uplatňování odpisů „trvá“ 4 kalendářní roky a 1 měsíc, tj. 49 měsíců, neboť k 31. prosinci 2012 je již předmět plně odepsán. Tento způsob počítání odpisů je naprosto běžný a nevyvolává výkladové nejasnosti. Je tedy zřejmé, že zákonodárce pojmem „5 let“ v § 30 odst. 1 ZDP nemyslí 5x12 měsíců, a že i část roku, ve kterém byl majetek pořízen, se pro účely § 30 odst. 1 ZDP počítá jako jeden celý rok. Stejně tak je tedy třeba počítat i dobu pro účely § 24 odst. 4 písm. a) ZDP, protože zde je přímý odkaz na § 30 odst. 1 ZDP bez další modifikace.

Novelizované ustanovení § 24 odst. 4 písm. a) ZDP tedy nevyžaduje počítání doby dle § 30 odst. 1 ZDP s přesností na měsíce. Domníváme se, že pokud by zákonodárce chtěl stanovit počítání doby nájmu v § 24 odst. 4 písm. a) ZDP jako násobek čísla 12 a počtu let stanovených v § 30 odst. 1 ZDP, pak by tento požadavek do ustanovení § 24 odst. 4 písm. a) ZDP uvedl.

Z Důvodové zprávy k novele vyplývá cíl navrhované úpravy: „*Prodloužením doby finančního leasingu se sleduje sjednocení podmínek pro uplatňování hodnoty tohoto majetku v základu daně bez ohledu na konkrétní formu pořízení majetku (z vlastních zdrojů, na úvěr, na finanční leasing).*“ Pokud bychom počítali minimální dobu leasingu v měsících, dojde ke znevýhodnění finančního leasingu oproti ostatním formám pořízení majetku, protože minimální doba leasingu by byla například u druhé odpisové skupiny 60 měsíců, kdežto u pořízení majetku z vlastních zdrojů nebo na úvěr v krajním případě pouze 48 měsíců a 1 den (majetek pořízen a odpisován od 31. prosince 2008 do 31. prosince 2012).

Dalším negativním aspektem výpočtu minimální doby leasingu s přesností na měsíce by bylo porušení souběhu výnosů a nákladů u pronajímatele-leasingové společnosti, neboť výnosy z nájmeného by se časově rozlišovaly po dobu 60 měsíců (např. u finančního leasingu majetku zařazeného do 2. odpisové skupiny v období prosinec 2008-listopad 2013), avšak odpisy, které tvoří významnou část nákladů leasingové společnosti, by se uplatňovaly po kratší dobu (jen v letech 2008-2012). Tento režim by byl i z pohledu daňové správy nevýhodný, protože by u pronajímatele docházelo k vykazování vyšších ztrát v prvním roce finančního leasingu a k pozdějšímu zdanění jeho zisku.

Dílčí závěr k bodu II.4

Pro daňovou uznatelnost nájmu dle § 24 odst. 4 písm. a) ZDP je dostačující, aby doba nájmu, na kterou je uzavřena smlouva o finančním leasingu, se rovnala nejméně počtu let stanovených v § 30 odst. 1 ZDP, přičemž i část roku, ve které leasingová smlouva nabyla účinnosti, se počítá jako celý rok ve smyslu § 30 odst. 1 ZDP.

III. Závěr

Navrhujeme potvrdit dílčí závěry uvedené výše a publikovat je vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí

Dílčí závěr k I. 2.1 – Souhlas

Dílčí závěr k I. 2.2 - Nesouhlas

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) nepostihuje poplatníky, u nichž 1 % z úhrnné hodnoty leasingových splátek za zdaňovací období nepřekročí limit 1 mil.Kč. Tzn., že toto ustanovení postihuje poplatníky, u nichž úhrn splátek za zdaňovací období překročí stanovený limit. Znění věty druhé v tomto ustanovení odpovídá znění upravující limit finančních výdajů (nákladů) v § 25 odst. 1 písm. w) – je také použit výraz „které“, přičemž u tohoto ustanovení panuje výkladová shoda v tom, že je při překročení limitu postihována celá částka a nikoliv jen nad limit.

Dílčí závěr k I. 2. 3 – Nesouhlas

Navrhované řešení je aplikovatelné pouze u fyzických osob, a to s využitím § 5 odst. 6 ZDP. U právnických osob lze postupovat jen ve smyslu § 41 zákona o správě daní a poplatků, tzn. prostřednictvím podání dodatečných daňových přiznání za jednotlivá zdaňovací období. Možnost postupovat navrhovaným by musela být v ZDP speciálně upravena, jako tomu je např. ve stávajícím znění § 23 odst. 9 (v případě změny odpisů u leasingových pronajímatelů).

Dílčí závěr k II. 1.2.a) – Souhlas

Dílčí závěr k II. 1.2.b) – Souhlas s výhradou

V uvedeném případě bude nutné posoudit, zda uvedená prodleva mezi uzavřením smlouvy a předáním předmětu leasingu je obvyklá, resp. odpovídá standardnímu časovému postupu. V opačném případě může být tento stav posouzen ve smyslu § 23 odst. 10 ZDP.

Dílčí závěr k II.2 - Nesouhlas

Opomenutí přechodného ustanovení, které by řešilo prodej uváděných vozidel nebylo úmyslné, bohužel, nebylo na toto poukázáno ani v rámci řádného připomínkového řízení. Navrhované řešení je nepřijatelné, podle našeho názoru není v ZDP ustanovení s jehož pomocí by bylo možné problém řešit. Ministerstvo financí se pokusí doplnit příslušné přechodné ustanovení při nejbližší možné příležitosti tak, aby i vlastníci osobních automobilů mohli postupovat shodně jako příjemci finančního leasingu. Po dobu absence tohoto přechodného ustanovení považujeme za řešení postupovat u těchto poplatníků s využitím ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků, tj. posuzovat tyto případy jako nesrovnalost vyplývající s uplatňování daňového zákona.

Dílčí závěr k II.3 - Souhlas

Dílčí závěr k II.4 – Nesouhlas

Podle stávajícího znění § 24 odst. 4 ZDP je minimální doba trvání finančního leasingu stanovena na 3 roky u věcí movitých a na 8 let u nemovitostí. Dosud jsme nezaznamenali žádné pochybnosti v tom smyslu, že rok může mít i méně než 12 měsíců.

Požadovaný výklad, tj. aby počet let neodpovídal kalendářním rokům z důvodu, že se ohledně minimálního počtu let odkazuje § 24 odst. 4 písm. a) na § 30 odst. 1 ZDP, je nad rámec zákona. Z odkazu na dobu odpisování v počtech let uvedenou v § 30 odst. 1 ZDP nelze dovodit, že by se i při časovém rozlišení leasingových splátek mělo postupovat jako při výpočtu a uplatňování odpisů, což upravují především ust. § 26, 31 a 32 ZDP, a nikoliv § 30 ZDP. Způsob výpočtu daňových odpisů a jejich uplatnění v základu daně není odvislý od skutečné doby užívání majetku v prvním a posledním roce odpisování. Připomínáme, že tzv. roční odpis se uplatňuje i za zdaňovací období, které může být delší než jeden rok, tj. 12 měsíců.

Předkladatelé: Jan Čapek, č. osvědčení 1310

René Kulínský, č. osvědčení 1159

Předkladatelé děkují členům Sekce daně z příjmů právnických osob a Sekce mezinárodního zdanění za cenné připomínky, které byly využity při zpracování tohoto příspěvku.

Cílem tohoto příspěvku je poukázat na některé výkladové nejasnosti při aplikaci nových pravidel nízké kapitalizace od 1.1.2008, přispět k jejich objasnění a sjednocení možných výkladů. Příspěvek komentuje § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů („ZDP“) ve znění novelizovaném zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

1. Metodika výpočtu nízké kapitalizace – Výkladové varianty

Text novelizovaného znění § 25 odst. 1 písm. w) lze gramaticky vyložit různými způsoby které vedou k různým závěrům.

Níže uvádíme varianty výpočtu nízké kapitalizace, které je dle našeho názoru možno dovodit ze znění § 25 odst. 1 písm. w) ve světle důvodové zprávy, zřejmého záměru zákonodárce a legitimních očekávání daňových poplatníků při aplikaci základních zásad veřejného práva.

Navrhujeme přijmout závěr, že daňová správa bude akceptovat kteroukoli z navrhovaných metod.

Výpočet je proveden bez konkrétních čísel v obecné rovině pro společnost, která eviduje všechny druhy úvěrů a půjček, ze kterých mohou být finanční náklady neuznatelné podle jednotlivých testů pod body 1 – 5 novelizovaného § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. Z důvodu zjednodušení používáme ve výpočtech pro účely tohoto příspěvku pouze limit pro poměr úhrnu úvěrů a půjček vůči vlastnímu kapitálu platný od roku 2009, tj. ve výši 4:1.

Pro jednoduchost budeme jednotlivé testy, finanční náklady a úvěry a půjčky uvedené pod body 1 – 5 novelizovaného § 25 odst. 1 písm. w) ZDP označovat následovně:

bod	test	finanční náklad / úvěr a půjčka
1.	„PRIBOR+4“	„Přesahující PRIBOR+4“
2.	„Podřízené“	„SUB“
3.	„Ze zisku“	„PPL“
4.	„4:1“	„Přesahující 4:1“
5.	„2:1“	„Spřízněné“

1.1. Navrhovaná metoda č. 1

Krok 1:

Nejprve vyloučíme finanční náklady z úvěrů a půjček Podřízených a Ze zisku, protože tyto náklady jsou neuznatelné vždy bez ohledu na existenci jiných finančních nákladů a jejich celkovou výši.

Pokud některý náklad vzniká z titulu úvěru nebo půjčky Podřízené a zároveň Ze zisku, bude vyloučen pouze jednou – nelze tentýž náklad „vyloučit“ dvakrát, do základu daně lze nezahrnout nejvýše částku samotného nákladu.

Vyloučená částka v tomto kroku:

$$A = \text{SUB} + \text{PPL}$$

Celková vyloučená částka po tomto kroku:

$$\text{Celkem} = A$$

Krok 2:

Následně vyloučíme finanční náklady ze Spřízněných úvěrů a půjček, resp. pouze z té části úvěrů a půjček od spojených osob, která přesahuje dvojnásobek vlastního kapitálu dlužníka.

$$B = B1 + B2 = \text{Celková částka nákladů na úvěry a půjčky od spojených osob}$$

$$B1 = \text{Náklady na úvěry a půjčky od spojených osob, které jsou Podřízené a/nebo Ze Zisku}$$

$$B2 = \text{Náklady na úvěry a půjčky od spojených osob, které nejsou ani Podřízené ani Ze Zisku}$$

Neuznatelná částka se bude určovat výhradně z B2, protože náklady B1 již byly vyloučeny v kroku 1. Neuznatelná částka z B2 se určí jako součin B2 a podílu částky jistin od spojených osob přesahující dvojnásobek vlastního kapitálu a celkových jistin od spojených osob.

Celková vyloučená částka po tomto kroku:

$$\text{Celkem} = A + \text{část B2 přesahující 2:1 (náklady B1 již byly vyloučeny v kroku 1 jako podmnožina A)}$$

Krok 3:

Vypočteme náklady připadající na úvěry a půjčky přesahující čtyřnásobek vlastního kapitálu. Částka takto vypočtených nákladů bude snížena o náklady vyloučené v kroku 1 a 2, aby žádný náklad nebyl vyloučen dvakrát (úvěry a půjčky posuzované v krocích 1 a 2 jsou podmnožinou celkových úvěrů a půjček).

$$\text{Vypočtené náklady z úvěrů a půjček Přesahujících 4:1} = C$$

Celková vyloučená částka po tomto kroku:

$$\text{Celkem} = D = \text{větší z [částka vypočtená v tomto kroku} = C; \text{celková částka po kroku 2} = A + \text{poměrná část B2]}$$

Krok 4:

Celkovou částku jistin úvěrů a půjček pro účely § 25 odst. 1 písm. w) ZDP vynásobíme PRIBOR + 4. V případě úvěrů a půjček denominovaných v různých měnách vynásobíme

vždy jistinu v určité měně jí příslušnou referenční sazbou. Náklady Přesahující PRIBOR + 4 srovnáme s náklady vyloučenými celkem po kroku 3, daňově neuznatelná bude vyšší z těchto částek.

Náklady Přesahující PRIBOR + 4 vypočteme jako kladný rozdíl mezi skutečnými finančními náklady – (úvěry a půjčky * PRIBOR + 4). Takto získanou částku označíme jako E.

Celková vyloučená částka po tomto kroku:

Celkem = větší z (částka vypočtená v tomto kroku = E; celková částka po kroku 3 = D)

1.2. Navrhovaná metoda č. 2

Úvěry a půjčky postupně podrobíme testům 1 – 5 přičemž do každého z testů vstoupí veškeré věcně příslušné jistiny dle znění zákona (např. do testu č. 2 všechny Podřízené úvěry a půjčky). Daňově neuznatelná bude nejvyšší z částek finančních nákladů vypočtených v jednotlivých krocích.

1.3. Navrhovaná metoda č. 3 – „Metoda zmenšující se jistiny“

Tato metoda vychází z koncepce, že každá půjčka / úvěr je spjat s příslušným finančním nákladem. Pokud tedy „vyloučíme“ určitou půjčku / úvěr z daňově uznatelných nákladů, vyloučíme právě jemu příslušející úrok.

Úvěry a půjčky testujeme ve výše uvedeném pořadí (Podřízené a Ze Zisku, Spřízněné, Přesahující 4:1 a Přesahující PRIBOR+4), přičemž do žádného z následujících testů nevstupují žádné již testované jistiny úvěrů a půjček (tzn. např. Podřízené jistiny nevstoupí do testů 2:1 či 4:1 apod.). Pouze v posledním testu (PRIBOR+4) budou poměřeny zbývající uznatelné náklady se součinem referenční sazby a celkových jistin všech úvěrů a půjček a vyloučen případný rozdíl.

2. Komentář k jednotlivým nejasným oblastem a definicím v novelizovaném znění § 25 odst. 1 písm. w) ZDP

2.1. Definice podřízených úvěrů a půjček

Úvěry a půjčky, které jsou podřízeny ostatním závazkům poplatníka ve smyslu § 25 odst. 1 písm. w), jsou takové úvěry a půjčky, které jsou vázány stejnou nebo obdobnou podmínkou podřízenosti jako podřízené dluhopisy ve smyslu ZoD. K tomuto závěru lze dojít na základě následujících skutečností:

V právním řádu České republiky se pojem „podřízenost“ ve vztahu k závazkům používá předně v zákoně č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, v platném znění („ZoD“). Ustanovení § 34 ZoD charakterizuje podřízené dluhopisy jako dluhopisy, kde v případě

- a) vstupu emitenta do likvidace,
- b) prohlášení konkurzu na majetek emitenta,
- c) povolení vyrovnání, nebo
- d) je-li emitentem zahraniční osoba, též jiného obdobného opatření,

budou uspokojeny pohledávky s nimi spojené až po uspokojení všech ostatních pohledávek, s výjimkou pohledávek, které jsou vázány stejnou nebo obdobnou podmínkou podřízenosti.

Ustanovení § 32 odst. 6 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, v platném znění, („ZKV“) pak předpokládá, že pohledávky z podřízených dluhopisů a pohledávky, které jsou vázány stejnou nebo obdobnou podmínkou podřízenosti, se v rozvrhu uspokojí až po uspokojení všech ostatních pohledávek. Obdobně zákon č. 182/2006 Sb. (insolvenční zákon nahrazující od 1.1.2008 ZKV - „IZ“) v § 172 definuje podřízené pohledávky (uspokojení po ostatních pohledávkách zejména při úpadku dlužníka), za podřízenou považuje mj. pohledávku z podřízeného dluhopisu.

ZoD a ZKV resp. IZ tak předpokládají existenci závazků se stejnou nebo obdobnou podmínkou podřízenosti, kterou mají podřízené dluhopisy.

Z logiky věci vyplývá, že k naplnění podmínky podřízenosti bude stačit splnění i jediného uvedeného kritéria.

Samotná skutečnost, že některé závazky dlužníka jsou ze zákona uspokojovány přednostně (např. závazky za zaměstnanci, závazky zajištěné zástavním právem), je z hlediska kritéria podřízenosti nerozhodná. Rozhodnou skutečností je vždy smluvní ujednání o omezení uspokojitelnosti pohledávky v případě úpadku.

2.2. Definice úvěrů a půjček ze zisku

Pod finanční náklady, které plynou z úvěrů a půjček, kde úrok nebo výnos nebo skutečnost, zda se finanční výdaje (náklady) stanou splatnými, jsou zcela nebo zčásti odvozovány od výsledku hospodaření (zisku) poplatníka, lze v principu zahrnout takové úroky a půjčky, kde věřitel nenese typické riziko věřitele, ale riziko investora.

Pod toto ustanovení tedy nelze zahrnout úvěry a půjčky, kde:

- (i) závislost výše finančních nákladů na zisku je inverzní, tj. čím vyšší zisk, tím nižší finanční náklady (obvyklá klauzule, kde vyšší ziskovost dlužníka vyjadřuje nižší míru věřitelského rizika, a tedy nižší úrokovou sazbu);
- (ii) úrok nebo výnos nebo skutečnost, zda se finanční výdaje (náklady) stanou splatnými, bude funkcí jiného ekonomického ukazatele než výsledku hospodaření, např. výnosů, odpisů, ukazatele EBITDA.

2.3. Metoda výpočtu průměrného stavu úvěrů a půjček a vlastního kapitálu

Způsob výpočtu průměrného stavu úvěru a půjček není jednoznačný (z matematického hlediska existuje např. průměr aritmetický prostý, aritmetický vážený či geometrický). Způsoby výpočtu a tedy i dosažené výsledky se mohou lišit. Přitom § 25 odst. 1 písm. w) ZDP způsob výpočtu neuvádí.

Vzhledem k množství kategorií úvěrů a půjček, které § 25 odst. 1 písm. w) ZDP rozlišuje, a jejich kombinacím může být počítání denních průměrných stavů úvěrů a půjček pro jednotlivé kategorie značně obtížné.

Na základě dosavadní praxe proto navrhuje potvrdit, že se může poplatník rozhodnout, zda pro výpočet průměrného stavu vlastního kapitálu i úvěrů a půjček použije aritmetický průměr

vážený časem trvání daného stavu (tj. průměr denních stavů) nebo aritmetický průměr vážený číslem jedna (tj. zjednodušený výpočet kde se do průměru zahrne pouze stav při každé změně bez ohledu na dobu trvání takového stavu).

2.4. Změna výše úroků a úvěrové tranše

V praxi se často vyskytují případy, kdy je mezi věřitelem a dlužníkem dohodnutý úvěrový limit, který je možné (nebo nutné) čerpat v jednotlivých tranších. Pro jednotlivé tranše může být uplatněn jiný úrok, který je však stanoven v rámcové smlouvě o úvěrové lince.

Navrhujeme potvrdit, že pokud výše úroků na jednotlivé tranše bude v souladu s ustanoveními rámcové smlouvy, nebude se pro účely § 25 odst. 1 písm. w) ZDP a souvisejících přechodných ustanovení jednat o změnu smlouvy dodatkem, a to ani pokud výše úroků bude pro každou tranši jiná.

Dále navrhujeme znovu potvrdit závěry ohledně změny výše poskytované půjčky nebo úvěru dodatkem odsouhlasené MF ČR v rámci příspěvku 177/23.05.07 – Aplikace ustanovení § 25 odst.3 zákona o daních z příjmů (předkladatelé Ing. Fučík a Ing. Plešinger), body 2.1. – Změna výše poskytované půjčky nebo úvěru, 2.2. – Úroky hrazené na základě dodatků a 2.3. – Smluvní úprava postupného splácení jistiny i pro přechodná ustanovení k § 25 odst. 1 písm. w) ZDP účinná od 1.1.2008.

2.5. Související výdaje

Smyslem rozšířené definice (finanční náklady namísto úroků) je zabránit účelovým přesunům mezi úroky a jinými náklady (typicky poplatky), které mají charakter úroku. Smyslem rozšířené definice tedy není postihnout jiné náklady než náklady financování, pouze zabránit účelové transformaci nákladů financování na jiné položky. Do rozšířené definice finančních nákladů tak budou obecně zahrnuty takové náklady, které představují nebo by z hlediska dlužníka mohly představovat odměnu placenou za poskytnutí úvěru nebo půjčky.

Na základě příkladného výčtu není zcela zřejmé, jaké výdaje jsou považovány za související ve smyslu § 25 odst. 1 písm. w) ZDP.

Navrhujeme potvrdit následující:

Náklad	Zahrnuje se do souvisejících výdajů (Ano / Ne)
Náklady na zajištění ve smyslu nákladů na obstarání úvěru (např. znalecký posudek vyžadovaný a vyhotovený bankou, ovšem ne posudek vyhotovený jiným subjektem – nutno posuzovat individuálně)	Ano
Poplatky za zpracování úvěru (např. poplatky za posouzení žádosti a ohodnocení rizika, administrativní	Ano

náklady)	
Poplatky za bankovní záruky	Ano
Odměna ručiteli (vyjma bankovní záruky a jiných obdobných poplatků bance)	Ne
Jiné poplatky přímo související s úvěrem / půjčkou, které by mohly suplovat úrokový náklad	Ano
Provize zprostředkovateli půjčky	Ano
Poplatky za vedení úvěrového účtu a správu úvěru	Ano
Poplatky za rezervaci prostředků k čerpání	Ne
Poplatky za rezervované nečerpané prostředky	Ne
Poplatky za předčasné splácení úvěru	Ano
Poplatky za změnu typu úrokové sazby nebo typu úročení	Ano
Poplatky za přechod k jiné bankovní instituci	Ano
Penále či jiná sankce za nesplácení úvěru	Ne
Kurzové rozdíly	Ne
Náklady na zajištění úvěrového rizika věřitele (např. vyhotovení zástavní smlouvy)	Ne
Náklady na zajištění úrokového, měnového aj. rizika dlužníka (např. zajišťovací deriváty)	Ne
Náklady na poradenství (např. bankovní, strukturování financování)	Ne

2.6. Zajištění / Zajištění osobou spojenou

Přes značné výkladové obtíže lze dospět k závěru, že za zajištění ve smyslu návětí, resp. zajištění spojenou osobou ve smyslu bodu 5 a ve smyslu poslední věty § 25 odst. 1 písm. w) ZDP považujeme situaci, kdy je zajišťováno riziko věřitele (resp. ručitele), např. v případě poskytnutí záruky či její analogie dle zahraničního práva. Nejedná se tedy o zajištění ve smyslu obstarání úvěru nebo půjčky kde spřízněný subjekt riziko ručitele nenese.

Poskytnutím záruky tj. zajištěním ve výše uvedeném smyslu lze rozumět pouze povinnost ručitele a jí odpovídající (vynutitelnou) možnost věřitele uspokojit svůj nárok z majetku ručitele (zajišťující osoby).

O ručení resp. zajištění spřízněným subjektem ve smyslu § 25 odst. 1 písm. w) ZDP se tedy nebude jednat v případech, kdy spřízněný subjekt riziko ručitele nenese a zlepšuje vymahatelnost věřitelovy pohledávky pouze nepřímo (např. dobré jméno spřízněného subjektu; dohoda s bankou že v případě překročení rozpočtu dodá spřízněný subjekt dlužníkovi dostatečné peněžní prostředky na pokrytí takového překročení ve formě vlastního kapitálu nebo dluhu; dohoda spřízněného subjektu s bankou, že jakékoliv pohledávky vůči dlužníkovi budou podřízené pohledávkám banky z titulu poskytnutého úvěru; dohoda společníka s bankou, že do splacení úvěru nepřevéde podíl v dlužníkovi třetí straně bez souhlasu banky; závazek společníka převést za určitých podmínek podíl v dlužníkovi bance; složení cenných papírů v dlužníkovi do bankovní úschovy; dohoda společníka či jiných spojených osob s bankou, že nebudou vstupovat do obchodních vztahů s dlužníkem bez souhlasu banky; závazek společníka vůči bance, že do splacení úvěru nebude požadovat výplatu dividend dlužníkem či jiných složek vlastního kapitálu bez souhlasu banky; závazek spřízněných osob, že nebudou čerpat úvěr nebo půjčku od dlužníka).

2.7. Bezúročné a kapitalizované úvěry a půjčky

Úvěry a půjčky poskytnuté prokazatelně bezúročně a úvěry a půjčky (nebo jejich část), z nichž jsou finanční náklady součástí vstupní ceny majetku, se nezahrnují do úvěrů a půjček pro účely celého ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, tj. jistiny těchto úvěrů a půjček se nezahrnují do výpočtu limitů 2:1 a 4:1.

2.8. Finanční náklady do výše 1 mil. Kč

Na základě gramatického znění příslušného ustanovení a důvodové zprávy, která navrhuje nepostihnout částku finančních nákladů od nespojených osob až do výše 1 mil. Kč těchto nákladů, se § 25 odst. 1 písm. w) ZDP nevztahuje na finanční náklady do 1 mil. Kč. Z toho plyne, že:

- (i) finanční náklady ve výši „prvního“ 1 mil. Kč od nespojených osob nemohou být daňově neuznatelné na základě § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, a to i pokud celkové finanční náklady od nespojených osob přesáhnou 1 mil. Kč nebo má dlužník úvěry a půjčky i od spojených osob;
- (ii) na úvěry a půjčky, ke kterým se „první“ 1 mil. Kč finančních nákladů vztahuje, se § 25 odst. 1 písm. w) ZDP aplikuje, tj. vstupují do výpočtu neuznatelné částky v jednotlivých bodech 1. – 5. Související náklady ve výši max. 1 mil. Kč ale nemohou být na základě žádného z bodů § 25 odst. 1 písm. w) ZDP vyloučeny jako daňově neuznatelné.

Toho lze dosáhnout následujícím způsobem: od celkové částky finančních nákladů odečteme 1 mil. Kč finančních nákladů prokazatelně se vztahujících k úvěrům a půjčkám od nespojených osob a získanou částku poté necháme projít všemi testy.

2.9. Referenční sazba

Jako referenční sazba bude pro úvěry a půjčky denominované v české měně použita sazba PRIBOR (nikoliv PRIBID). PRIBID je referenční sazba, na základě které banka zdroje přijme, PRIBOR referenční sazba, na základě které banka zdroje půjčí; v poznámce pod čarou uvedený PRIBID je pouze součástí názvu sdělení ČNB, které upravuje výpočet sazeb PRIBOR a PRIBID. Výhradně 12-měsíční PRIBOR/LIBOR uvádí rovněž důvodová zpráva.

Pro úvěry a půjčky v cizí měně budou použity zahraniční ekvivalenty sazby PRIBOR. Výpočet referenční hodnoty úrokových sazeb na trhu mezibankovních depozit není v mnoha zemích regulován právními předpisy a existuje tak jistá pluralita při výpočtu těchto sazeb. Doporučujeme akceptovat referenční sazbu uváděnou poskytovateli finančních informací, např. Bloomberg, Reuters.

2.10. Stará a nová pravidla nízké kapitalizace

Úprava v novelizovaném § 25 odst. 1 písm. w) ZDP bude třetí úpravou nízké kapitalizace, která se bude souběžně aplikovat:

- (i) Úprava před novelizací ZDP zákonem č. 438/2003 Sb. obecně účinná do 31.12.2003 („Stará úprava“)
- (ii) Současná úprava obecně účinná od 1.1.2004 do 31.12.2007 („Současná úprava“)
- (iii) Úprava v novelizovaném znění (zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů) obecně účinná od 1.1.2008 („Nová úprava“)

Ze znění jednotlivých přechodných ustanovení lze dovodit, že od 1.1.2008 se bude souběžně aplikovat Stará, Současná i Nová úprava.

Daňové režimy jednotlivých druhů úroků z úvěrů a půjček budou dle našeho názoru následující:

(i) Úroky ze smluv uzavřených před 1.1.2004

- Současná úprava se úroků z těchto smluv netýká, aplikuje se na ně Stará úprava (pravidla nízké kapitalizace platná před novelou ZDP č. 438/2003 Sb.).
- Poté, co Nová úprava vstoupí v platnost, nedojde ani v období 2008 – 2009 (resp. ve zdaňovacích obdobích nebo obdobích, za která se podává daňové přiznání, započatých v letech 2008 a 2009) ani od roku 2010 ke změně režimu u těchto úvěrů a půjček (tj. nadále se uplatní Stará úprava), ledaže by byl k smlouvě o úvěru nebo půjčce uzavřen dodatek, který by měnil výši poskytované půjčky nebo úvěru anebo výši hrazených úroků.

(ii) Úroky ze smluv uzavřených v období 1.1.2004 – 31.12.2007

- Poté, co Nová úprava vstoupí v platnost, nedojde v letech 2008 a 2009 k žádné změně, ledaže by byl k smlouvě o úvěru nebo půjčce uzavřen dodatek, který by měnil výši poskytované půjčky nebo úvěru anebo výši hrazených úroků.

- Současná úprava se bude aplikovat do konce roku 2009, od roku 2010 se bude na úroky i jistinu aplikovat Nová úprava.

(iii) Úroky ze smluv uzavřených od 1.1.2008

- Na tyto úvěry a půjčky se bude od počátku aplikovat Nová úprava.

Do každého z výpočtů budou zahrnuty pouze výše uvedené finanční náklady z úvěrů a půjček, na které konkrétní úprava věcně dopadá, a k nim náležející jistiny těchto úvěrů a půjček.

2.11. Vztah § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. ZDP a § 25 odst. 1 písm. w) ZDP

Od 1.1.2008 nedochází ke změně v § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP, tj. na podíly na zisku se budou (při zohlednění úpravy ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění) překlasifikovávat pouze úroky a nikoliv veškeré finanční náklady neuznatelné dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP.

Sporné může být, jak pro účely § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP stanovit výši těchto daňově neuznatelných úroků. Od 1.1.2008 budou totiž dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP vylučovány finanční náklady, nikoliv pouze úroky. Domníváme se, že v tomto případě by správce daně měl akceptovat jakoukoliv ekonomicky odůvodnitelnou metodu, kterou poplatník určí, jaká část z finančních nákladů neuznatelných dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP připadá na úroky.

Jednou z takových metod může být například poměr mezi celkovými úroky a ostatními finančními náklady, které jsou testovány dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. To znamená, že pokud například tento poměr bude 80% úroků a 20% ostatních finančních nákladů, bude pro účely § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP použit jako základ 80% celkové částky neuznatelných finančních nákladů dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP.

Dále navrhuje potvrdit, že s ohledem na historický výklad a záměr zákonodárce se § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP aplikuje pouze na úroky neuznatelné dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP z úvěrů a půjček od spojených osob. Případnou aplikaci § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP na úroky od nespojených osob považujeme za stěžejí odůvodnitelnou, navíc by v praxi přinášela značné obtíže (např. srážení daně dlužníkem s použitím sazby pro dividendy při platbě úroků bance ze smluvního státu).

Stanovisko Ministerstva financí

Dne 20.11.2007 proběhlo dílčí projednání s tím, že částečně bude projednáno za část terminologie na jednání KV 27.11.2007. Zbývající problematika bude projednána návazně v nejbližším možném a vzájemně shodnutém termínu.

192/27.11.07 - Problematika úroků z půjček dle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále je „ZDP“) ve znění účinném od 1.1.2008

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

1. Popis problému

Novelou ZDP - zákonem č. 261/2007 Sb. dochází mimo jiné k tomu, že z § 23 odst. 7 ZDP je vypuštěna speciální definice ceny obvyklé v případě úroků z půjček ve výši 140% diskontní sazby ČNB. Z toho vyplývá, že s účinností od 1.1.2008 bude v těchto případech za cenu obvyklou považován úrok odpovídající obecné definici ceny mezi nespřízněnými subjekty uvedené v předmětném ustanovení. K dané úpravě chybí přechodné ustanovení. Vzniká proto otázka, zda se nová úprava bude vztahovat i na smlouvy o půjčce uzavřené do konce zdaňovacího období (případně účetního období, které není zdaňovacím, ale podává se za něj daňové přiznání) započatého nejpozději v roce 2007. Domníváme se, že na tyto staré smlouvy nová úprava dopadat nebude, a to z těchto důvodů:

1.1. Dopad této úpravy na tyto staré smlouvy by obecně znamenal nepřipustnou retroaktivitu a takový výklad by byl v rozporu s ustálenou judikaturou NSS k problematice retroaktivity v ZDP (viz. např. 5 Afs 28/2003-69 ze dne 31.8.2004 (Sbírka rozhodnutí NSS 1/2005, str. 60), 1 Afs 147/2004-50 ze dne 27.4.2006 či 7 Afs 151/2006-67 ze dne 21.12.2006).

1.2. Předmětná úprava do jejího vypuštění stanovila, že pro účely ceny obvyklé je relevantní výše diskontní sazby platné v době uzavření smlouvy. Z této formulace MF obecně opakovaně výkladově dovozovalo, že případná jiná výše ceny obvyklé v důsledku změny diskontní sazby ČNB je relevantní až pro nové smlouvy, respektive pro případné dodatky ke starým smlouvám. Domníváme se, že tento výklad lze stáhnout i na situaci popisovanou v příspěvku. Dle našeho názoru by jiný výklad znamenal mimo jiné také porušení zásady vázanosti správce daně správní praxí, která v této věci byla vytvořena (viz. např. 2 Ans 1/2005-57 ze dne 28. 4. 2005 – zveřejněný pod č. 605/2005 Sb. NSS, 2 As 7/2005-86 ze dne 25. 4. 2006, 2 Afs 207/2005-55 ze dne 27. 7. 2006).

1.3. Není možné, aby novela ZDP nepřímo nutila daňové poplatníky uzavírat dodatky ke smlouvám. Takový „daňový tlak“ na smluvní volnost shledává NSS opakovaně za nepřipustný - viz. např. 8 Afs 30/2006-59, 8 Afs 33/2006-59, 8 Afs 34/2006-70 ze dne 13.7.2007 „*Tyto skutečnosti musí akceptovat i aplikace daňových předpisů, neboť v opačném případě by se jednalo o nelegitimní zatížení soukromé sféry. Jinými slovy, zvyšování zaměstnanosti působením státu, byť i daňovými nástroji, by nemělo vést ve svých důsledcích k uzavírání pracovních vztahů tehdy, neexistuje-li oboustranný zájem na jejich uzavření...*“

V návaznosti na výše uvedené je nutno dále upozornit na skutečnost, že smlouva o půjčce je ve většině případů dvoustranným právním úkonem. S ohledem na filosofii právní úpravy obsažené v ustanovení § 23 odst. 7 ZDP je zřejmé, že s účinností od 1.1.2008 by byl pod rizikem případného zvýšení základu daně z titulu neoprávněně nižšího úroku u poskytnutých půjček věřitel, který sjednal úroky u půjček poskytnutých do konce roku 2007 ve výši 140 % diskontní sazby ČNB. Novelizace zásadním způsobem mění původní regulaci obvyklosti úroků u poskytovaných půjček od 1.1.2008, přitom však nedává věřitelům žádný zákonný nástroj pro to, aby si mohli na dlužníkovi vynutit případnou změnu původně uzavřené smlouvy o půjčce. S ohledem na podstatu řešeného problému je zřejmé, že dlužník nemá

zájem na změně smlouvy, protože úrok ve výši 140 % diskontní sazby ČNB svědčí v jeho prospěch a žádné zákonné ustanovení jej nepovinně přistoupit na změnu smlouvy o půjčce /resp. nesankcionuje při neplnění nově zavedené zákonné regulace úroků z půjček/, a to v oblasti dříve sjednaných úroků. Dle našeho názoru z popsaného právního stavu vyplývá zavedení nerovného postavení určité skupiny daňových subjektů při ukládání a výběru daní.

2. Závěr:

Na základě výše uvedených skutečností doporučujeme přijmout sjednocující závěr, že pro smlouvy o půjčce uzavřené nejpozději do konce zdaňovacího období (nebo účetního období, které není zdaňovacím, ale podává se za něj daňové přiznání) započatého v roce 2007 bude za cenu obvyklou dle § 23 odst. 7 ZDP považován úrok ve výši 140% diskontní sazby ČNB platné v době uzavření smlouvy o půjčce. Nová obecná cena obvyklá se bude vztahovat až na půjčky, respektive dodatky k půjčkám, kterými se mění výše úroků uzavřené počínaje zdaňovacím obdobím (nebo účetním obdobím, které není zdaňovacím, ale podává se za něj daňové přiznání) započatého v roce 2008.

3. Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, jak je uveden v části *2.Závěr*, zpracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas s tím, že MF považuje za žádoucí, aby při nejbližší novele ZDP byla navržena úprava reagující na smlouvy uzavřené do 31.12.07 na neúměrně dlouhou dobu (záměrem je vytvoření dostatečného časového prostoru pro úpravu těchto smluv v intencích platné právní úpravy při eliminaci problému retroaktivity).

193/27.11.07 - Aplikace § 19 odst. 1 písm. ze) a odst. 9 a ustanovení navazujících zákona o daních z příjmů od 1.1.2008

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

1. Popis problému

Před samotným popisem jednotlivých problémů citujeme základní části zákona o daních z příjmů, z kterých zejména pak dále vycházíme:

§ 19 odst. 1 písm. ze):

„O daně jsou osvobozeny příjmy z

- 1. dividend a jiných podílů na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti,*
- 2. převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 3 nebo stálé provozovně společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, umístěné na území České republiky.*

Toto se nevztahuje na dividendy a jiné podíly na zisku vyplácené dceřinou společností a příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 3 nebo stálé provozovně společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, pokud je dceřiná společnost poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 a je v likvidaci,“.

§ 19 odst. 9:

„(9) Osvobození podle odstavce 1 písm. ze) a zi) platí i pro příjmy plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 3 a stálé provozovně společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, umístěné na území České republiky, z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených společností a z převodu podílu ve společnosti, pokud tato společnost

- 1. je daňovým rezidentem třetího státu, se kterým má Česká republika uzavřenou účinnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, a*
- 2. má právní formu se srovnatelnou právní charakteristikou jako společnost s ručením omezeným, akciová společnost nebo družstvo podle zvláštního právního předpisu⁷⁰⁾, a*
- 3. je v obdobném vztahu vůči poplatníkovi, kterému příjmy z dividend a jiných podílů na zisku nebo z převodu podílu ve společnosti plynou, jako dceřiná společnost vůči mateřské společnosti za podmínek stanovených v odstavcích 3 a 4, a*
- 4. podléhá dani obdobné dani z příjmů právnických osob, u níž sazba daně není nižší než 12 %, a to alespoň ve zdaňovacím období, v němž poplatník uvedený v § 17 odst. 3 o příjmu z dividend a jiných podílů na zisku nebo z převodu podílu ve společnosti účtuje jako o pohledávce v souladu se zvláštním právním předpisem²⁰⁾, a ve zdaňovacím období předcházejícím tomuto zdaňovacímu období; přitom došlo-li u společnosti k zániku bez provedení likvidace, posuzuje se splnění této podmínky u právního předchůdce. Za společnost podléhající takové dani se nepovažuje společnost, která je od daně osvobozena, nebo si může zvolit osvobození nebo obdobnou úlevu od této daně.*

Osvobození podle odstavce 1 písm. ze) a zi) a podle tohoto odstavce lze uplatnit, pokud příjemce příjmu z dividend a jiných podílů na zisku nebo z převodu podílu je jejich skutečný

vlastník. Výdajem vynaloženým na příjem uvedený v odstavci 1 písm. ze) bodu 2 je vždy nabývací cena tohoto podílu stanovená podle tohoto zákona. Pro stanovení výdajů (nákladů) vynaložených na příjmy (výnosy) osvobozené podle tohoto odstavce se ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) použije přiměřeně. Osvobození podle odstavce 1 písm. ze) bodu 2 a podle tohoto odstavce nelze uplatnit u podílů ve společnosti, které byly nabyty v rámci koupě podniku nebo části podniku (§ 23 odst. 15).“

V souvislosti s touto novou právní úpravou, na základě níž jsou za daných podmínek osvobozeny příjmy z prodeje podílu mateřské společnosti v dceřinné společnosti, vznikají následující problémy s praktickou aplikací:

A/ i pro účely aplikace osvobození příjmu z prodeje podílu mateřské společnosti v dceřinné společnosti se použije vymezení základních pojmů z ustanovení § 19 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů. Z těchto ustanovení m.j. vyplývá, že osvobození předmětného příjmu se uplatní, pokud mateřská společnost má alespoň 10 %ní podíl na základním kapitálu dceřinné společnosti, a to nepřetržitě nejméně po dobu 12 měsíců. K této nové právní úpravě není přijato speciální přechodné ustanovení. Z uvedeného důvodu dovozujeme, že v souladu s čl. II bod 1 a čl. LXXXI zákona č. 261/2007 Sb. bude do zákonné lhůty 12 měsíců nepřetržitě držby minimálně 10 %ního podílu na základním kapitálu započítávána držba podílu i před 1.1.2008, pokud bude posuzován prodej podílu mateřské společnosti na dceřinné společnosti od 1.1.2008, resp. ve zdaňovacím období započatém v roce 2008 (cituji čl. II bod 1: „*Pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2007 a zdaňovací období, které započalo v roce 2007, platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon dále jinak. Ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, s výjimkou § 6 odst. 9 písm. m), § 15 odst. 4 a § 18 odst. 4 písm. b), se použijí poprvé pro zdaňovací období, které započalo v roce 2008.*“).

B/ V dané souvislosti je dále otázkou, jak se bude postupovat v případě postupných prodejů jednotlivých částí obchodních podílů. Domníváme se, že § 19 odst. 1 písm. ze) a odst. 9 ZDP stanovuje z tohoto úhlu pohledu jedinou podmínku a sice, že se jedná o prodej podílu na dceřinné společnosti. ZDP řeší v citovaných ustanovení, jakož i v navazujícím § 19 odst. 3 a 4 ZDP nutnost nepřetržitě držby podílu na základním kapitálu ve výši alespoň 10 %, a to nejméně 12 měsíců; zákon tedy neřeší obchodní podíl či jeho části, jednotlivé akcie, či členské podíly a jejich jednotlivé části – zákonnou podmínkou je naplnění právního stavu, kdy mateřská společnost má na dceřinné společnosti alespoň 10 %ní podíl na základním kapitálu. Aby se jednalo o vztah mateřská a dceřinná společnost, musí být splněny kumulativně tři podmínky:

a) musí jít o vztah mezi definovanými typy společností dle § 19 odst. 3 a 4 ZDP (v ČR a.s., s.r.o. a družstvo), respektive § 19 odst. 9 ZDP.

b) podíl na základním kapitálu je minimálně 10%.

c) podíl dle písmen b) musí držet společnost nepřetržitě po dobu 12 měsíců.

Podmínku dle písmene c) je navíc možné dle § 19 odst. 4 ZDP splnit dodatečně.

Domníváme se, že výše uvedené podmínky budou platit i v případě osvobozených prodejů podílů dle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 2. a odst. 9 ZDP, a to včetně možnosti dodatečného splnění podmínky dle písmene c).

Z toho dle našeho názoru vyplývá, že pokud poplatník splní výše uvedené tři podmínky (přičemž podmínku dle písmene c) je možné splnit dodatečně), budou všechny prodeje

osvobozeny od daně až do okamžiku, kdy předmětné podmínky přestanou být splňovány. K tomu dojde především tím, že výše podílu klesne pod hranici 10% (v tomto případě však bude ještě poslední prodej, kterým dojde k poklesu pod tuto hranici, osvobozen od daně) případně, když dojde k porušení zbývajících podmínek (například budou porušeny podmínky dle § 19 odst. 9 ZDP, případně dojde ke změně právní formy na společnost, na níž se osvobození nevztahuje). Pro výše uvedené není relevantní, jak dlouho bude mateřská společnost držet konkrétní podíl, který bude předmětem prodeje, ani jaký typ podílu bude předmětem prodeje (akcie, podíl v s.r.o či v družstvu).

Jako příklad lze uvést situaci, že mateřská společnost nabude vlastnické právo k podílu na dceřiné s. r. o. v takové výši, že ji zajistí 70 %ní podíl na jejím základním kapitálu. Po 2 měsících prodá část tohoto podílu, který odpovídá 19 %nímu podílu na základním kapitálu. Zbývajíc část podílu zajišťující 51 %ní podíl na základním kapitálu bude držet dalších 11 měsíců (celkově tedy 13 měsíců nepřetržitě). V tomto modelovém případě budou příjmy z prodeje obou částí podílu na s. r. o. osvobozeny od daně z příjmů právnických osob, pokud budou splněny i další podmínky uvedené v § 19 odst. 1 písm. ze), odst. 3, 4 a 9 ZDP. Obdobně bude postupováno také například při prodeji akcií kdy nebude relevantní doba držby jednotlivých prodávaných akcií, ale splnění výše uvedených podmínek.

2. Závěr:

K problému **A/**:

V souladu s čl. II bod 1 a Čl. LXXXI zákona č. 261/2007 Sb. bude pro účely § 19 odst. 1 písm. ze) a odst. 9 ZDP do zákonné lhůty 12 měsíců nepřetržité držby minimálně 10 %ního podílu na základním kapitálu započítávána držba podílu i před 1.1.2008, pokud bude posuzován prodej podílu mateřské společnosti na dceřinné společnosti od 1.1.2008, resp. ve zdaňovacím období započatém v roce 2008 a zdaňovacích obdobích následujících.

K problému **B/**:

Vyjdeme-li z toho, že je splněna výše uvedená podmínka dle písmena a) (jde o definovaný typ společností dle § 19 odst. 3 ZDP, resp. § 19 odst. 9 ZDP), platí, že pokud daná společnost po dobu 12 měsíců drží podíl minimálně 10 % na základním kapitálu, tak jsou všechny příjmy z prodeje podílů dceřiné společnosti od okamžiku, kdy je získán podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti vyšší jak 10% až po okamžik, kdy tento podíl klesne pod 10% (včetně posledního prodeje, před jehož uskutečněním mám podíl 10% a po jeho uskutečnění již nikoliv) osvobozeny od daně. Výše uvedené platí bez ohledu na to, jakou právní formu, z právních forem uvedených v § 19 odst. 3 ZDP, má dceřiná společnost.

3. Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, jak je uveden v části *2.Závěr*, zpracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí

Věcný souhlas se závěry předkladatele.

194/27.11.07 - Problematika § 25 odst. 1 písm. k) zákona o daních z příjmů – vymezení osob

Předkládají: Ing. Otakar Machala QUD, daňový poradce, č. osvědčení 2252
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680
Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osvědčení 320

1. Úvod

V souvislosti s vývojem zákona o daních z příjmů v posledních několika letech dochází k výrazným změnám v oblasti posuzování plnění poskytovaných zaměstnancům ze strany jejich zaměstnavatelů. Jedno z ustanovení, která omezují daňovou účinnost těchto plnění, představuje ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP), podle kterého nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat výdaje (náklady) převyšující příjmy v zařízeních k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob s dále stanovenými výjimkami.

Tento příspěvek se zabývá problematikou vymezení tzv. „jiných osob“ v rámci výše uvedeného ustanovení ZDP.

2. Popis problematiky

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) omezující daňovou účinnost výdajů (nákladů) převyšujících příjmy (výnosy) v zařízeních k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob se v ZDP v různých zněních vyskytuje od samého počátku účinnosti zákona. V souvislosti se změnami znění ZDP a následným vyšším důrazem na sledování této problematiky ze strany daňových poplatníků i správců daně se vyskytly pochybnosti a různé výklady pojmu tzv. „jiných osob“ zmiňovaných v tomto ustanovení ZDP.

Široký a dle našeho názoru nesprávný výklad pojmu „jiné osoby“ vyjadřuje názor, že se jedná o jakékoliv osoby kromě zaměstnanců poplatníka. Případnou aplikací tohoto výkladu ve smyslu že za daňové výdaje nelze uznat „výdaje převyšující příjmy v zařízeních k uspokojování potřeb jiných osob“ by mohlo paradoxně dojít k tomu, že např. společnost provozující horskou chatu pro klienty se zaměřením na využití při zimních sportech by v případě nepříznivého průběhu počasí a nenaplnění kapacit měla problémy s uplatněním vzniklé daňové ztráty. Takovéto závěry by byly v rozporu se samotnou podstatou daňové uznatelnosti nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Při vyhledávání definice pojmu „jiné osoby“ v ZDP zjistíme, že v zákoně není uvedena a nelze ji přímo odvodit ani z důvodové zprávy k návrhu původního znění zákona, kde pojem jiné osoby je již v § 25 písm. k) uveden. Vymezení pojmu lze na druhé straně odvodit nepřímou a dle našeho názoru i s dostatečnou mírou jistoty. Určitý náhled do záměru zákonodárce podává důvodová zpráva k parlamentnímu tisku č. 222, který představuje vládní návrh nyní již přijatého zákona č. 261/2007 sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

V této důvodové zprávě je v rámci obecné části v části B. „Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy“ mj. uvedeno, že navrženou novelu zákona o daních z příjmů lze

rozdělit do 2 základních částí - reformní a technické, které se člení na další okruhy. Těmito okruhy jsou:

- reakce na změnu obchodního zákoníku v oblasti přeměn společností
- další rozpracování změny v přístupu k daňové uznatelnosti výdajů/nákladů vynaložených na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců založenou novým zákoníkem práce
- rozšiřování editační povinnosti pro správce daně
- změny legislativně technického charakteru

Ve zvláštní části důvodové zprávy se potom k bodu 124 - § 25 odst. 1 písm. k) uvádí, že navrhované doplnění zajistí, aby i po nabytí účinnosti nového zákoníku práce nebyly uznatelným výdajem ztráty z provozu zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob (např. rekreační a sportovní zařízení).

Pojem „jiné osoby“ obsahuje ZDP v ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) dle našeho názoru proto, aby do tohoto ustanovení zahrnul především nejbližší rodinné příslušníky zaměstnanců, kteří zařízení typu rekreačních a sportovních rovněž využívají a nejsou považováni dle ustanovení § 6 odst. 2 ZDP pro účely zákona o daních z příjmů za zaměstnance.

Pojem jiné osoby by při aplikaci pouze jazykového výkladu obsahoval prakticky jakoukoliv osobu, čímž bychom se dostávali až k absurdním dopadům odborného výkladu, a proto jej nelze použít. Ani analogie juris příliš nepřipadá v úvahu, neboť i jiné daňové normy, především daňový řád, neobsahují definici předmětného pojmu a užívají jej opět spíše pro osobu skupinově nevymezenou. Je tedy vhodné přistoupit spíše k výkladu systematickému a účelovému, neboť jak ze systematického zařazení do § 25 odst. 1 písm. k), tak z účelu a smyslu z tohoto ustanovení zákona lze dovozovat, že zákonodárce měl na mysli nejspíše množinu velmi obdobnou definici spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7. Zde pod písmenem b) máme definici jinak spojených osob, přičemž pro naše účely lze nejspíše aplikovat rozhodující část předmětné definice jinak spojených osob pod body 1 až 4 tohoto ustanovení. Aplikaci bodu 5 pro účely možné definice jiných osob pro účely ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) považujeme za méně vhodnou, neboť v konkrétním případě by se spíše jednalo o situaci řešitelnou postupem podle § 2 odst. 7 ZSDP.

Pokyn D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů v části k § 25 ve třetím odstavci uvádí, že „za zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob podle § 25 odst. 1 písm. k) zákona se považují např. rekreační zařízení, předškolní zařízení (mateřské školy), kulturní zařízení, podnikové bytové hospodářství, ubytovny a další zařízení, ve kterých jsou zaměstnavatelem poskytovány zaměstnancům služby v rozsahu převyšujícím povinnou péči.“ I toto stanovisko potvrzuje názor, podle kterého je daným ustanovením omezena daňová účinnost výdajů převyšujících příjmy v těchto zařízeních v případě jejich využívání ze strany zaměstnanců poplatníka a jejich rodinných příslušníků.

V případě využívání zařízení pro potřeby vlastních zaměstnanců a jejich rodinných příslušníků i pro komerční využití je vhodné, aby poplatník vedl oddělenou evidenci příjmů (výnosů) z obou činností a společně výdaje – např. daňové odpisy, uplatnil poměrnou částí dle vhodně zvoleného a ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

3. Návrh řešení:

1. Ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) omezující daňovou účinnost výdajů (nákladů) převyšujících příjmy (výnosy) v zařízeních k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob se vztahuje pouze na zařízení využívaná zaměstnanci poplatníka a jejich rodinnými příslušníky.

2. Toto ustanovení se nevztahuje na podobná zařízení (rekreační, sportovní apod.), využívaná v rámci předmětu činnosti poplatníka ke komerčním účelům, tzn. v případech, kdy poplatník provozuje uvedená zařízení v rámci své podnikatelské činnosti (v této souvislosti má pak např. příslušná živnostenská oprávnění, apod.). Tento závěr bude platit i tehdy, pokud toto zařízení budou využívat i zaměstnanci a rodinní příslušníci zaměstnanců a ceny za poskytovanou plnění v tomto zařízení budou na běžné úrovni platné pro jakékoli osoby, tedy na úrovni cen používaných pro běžné komerční zákazníky.

3. V případě kombinovaného využívání zařízení povede poplatník oddělenou evidenci příjmů (výnosů) – zvláště z titulu zvýhodněného využívání ze strany zaměstnanců a jejich rodinných příslušníků a zvláště ke komerčním účelům a společné výdaje (náklady) uplatní poměrnou částí dle vhodně zvoleného a ekonomicky zdůvodnitelného kritéria. Na případnou ztrátu z využití zařízení ve prospěch zaměstnanců a jejich rodinných příslušníků se vztahuje ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) ZDP.

4. Závěr – návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

5. Alternativní návrh řešení

V případě, že nebudou souhlasně projednány varianty řešení dle bodu 3 Návrh řešení, navrhujeme do doby upřesnění pojmu jiné osoby v zákoně nebo v pokynu řady D Ministerstva financí aplikovat pojem jiné osoby pro účely § 25 odst. 1 písm. k) jako zažitou správní praxi maximálně v rozsahu osob uvedených v § 23 odst. 7 písm. b) body 1 až 4.

Stanovisko Ministerstva financí

Nesouhlas se závěry předkladatele, které jsou uvedeny v bodech 1 a 3 Návrhu řešení a v bodě Alternativní návrh řešení.

Při přípravě zákona o daních z příjmů v letech 1991 a 1992 se vycházelo z předpokladu, že bude tehdy platná vyhl. č. 211/1989 Sb., o financování některých zařízení společenské spotřeby a některých činností zrušena a do té doby podrobně upravené financování zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců a jiných osob bude ve stručné podobě nahrazeno zákonem o daních z příjmů. Tento záměr se promítl do ust. § 24 odst. 2 písm. j) a § 25 odst. 1 písm. k) ZDP. V zásadě se uvedená zařízení rozdělila z hlediska uznávání nákladů do dvou kategorií. U zařízení vymezených v § 24 odst. 2 písm. j) jsou uznatelné výdaje (náklady) buď bez omezení nebo jsou jako např. u stravovacích zařízení přesně vymezeny. U zbývajících zařízení dříve označovaných jako „zařízení podnikové společenské spotřeby“, tj. takových zařízení, která nejsou provozována v rámci podnikání, ale pro uspokojování potřeb

zaměstnanců, byla přijata jednoduchá zásada, že podniky nebudou omezovány v tom, jaká zařízení mohou provozovat, ale z hlediska stanovení základu daně nebude akceptována případná ztráta z jejich provozování. Vzhledem k tomu, že tato zařízení jsou historicky využívána nejen zaměstnanci a jejich rodinnými příslušníky, ale např. rekreační zařízení jsou v rámci výměnné rekreace mezi podniky využívána i zaměstnanci jiných podniků, bylo při tvorbě paragrafovaného znění zákona použito výrazu, že se jedná o zařízení k uspokojování potřeb nejen zaměstnanců, ale i jiných osob. Z výše uvedeného vyplývá, že z Návrhu řešení uvedeného v příspěvku lze akceptovat pouze závěr uvedený v bodě 2, tj., že se toto ustanovení nevztahuje na zařízení, která provozuje poplatník v rámci své podnikatelské činnosti. V žádném případě nelze za jiné osoby považovat tzv. jinak **spojené osoby** ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b), jak je navrhováno v bodě 5 Alternativní návrh řešení.

195/27.11.07 - Sleva na dani z titulu poskytnutí příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu¹⁰ (komplexní problém)

Předkládá: Ing. Aleš Havlín, daňový poradce, č. osvědčení 4008

1. Výchozí situace

S účinností od 1. května 2000 bylo zákonem č. 70/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách) (dále jen „ZIP“) doplněno do zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) nové ustanovení § 35a a §35b.

Tato ustanovení byla několikrát novelizována, zejména zákony č. 453/2001 Sb. a 438/2003 Sb. I přes mnohaletou existenci ustanovení § 35a a §35b ZDP zůstávají stále některé nejasnosti v jejich aplikaci. Snahou tohoto příspěvku je pomoci odstranit řadu z nich.

2. Rozbor

Níže uvedené aplikace problematických ustanovení slevy na dani z titulu poskytnutí příslibu investičních pobídek (dále jen „sleva na dani z titulu IP“) je popisována pouze na použití § 35a ZDP s tím, že závěry jsou platné i pro § 35b ZDP. Poplatník zde představuje pouze poplatníka daně z příjmů právnických osob.

a. 2.1. Výše slevy na dani z titulu IP

Dle ustanovení § 35a odst. 1 ZDP poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky (dále jen „IP“) podle ZIP, může splnil-li všeobecné podmínky stanovené ZIP a zvláštní podmínky dle ZDP uplatnit slevu na dani a to, ve vyšší součinu sazby daně podle § 21 odst. 1 ZDP a základu daně podle § 20 odst.1 ZDP, sníženého o položky podle § 34 a § 20 odst. 8 a o rozdíl, o který úrokové příjmy zahrnované do základu daně podle § 20 odst. 1 převyšují s nimi související výdaje (náklady).

Z rozboru ustanovení § 35a odst. 1 ZDP, nelze jednoznačně dovodit, zda toto ustanovení umožňuje poplatníkovi uplatnění slevy na dani z titulu IP v menší míře než potencionální daňová povinnost (v případě neuplatnění této slevy na dani). Pochybnosti vznikají okolo formulace „...může uplatnit slevu na dani a to, ve vyšší součinu sazby daně a základu daně...“

Je otázkou zda tato formulace znamená limitaci uplatnění výše slevy na dani z titulu IP v její minimální výši. Sleva by tak musela činit právě vyšší součinu základu daně sníženého o ZDP stanovené odčitatelné položky a položky snižující tento základ daně.

Z výše uvedeného by pak šlo dovodit, že slevu na dani z titulu IP lze uplatnit buď v maximální možné výši nebo naopak v nulové výši.

Příjemce IP má však např. při splnění zákonných podmínek – zaměstnání zaměstnance se zdravotním postižením (případně s těžším zdravotním postižením) nárok na slevu na dani dle § 35 odst. 1 ZDP.

Možnost uplatnění výše slevy na dani z titulu IP v daném zdaňovacím období by tak byla překážkou využití slevy na dani z titulu zaměstnání osob se zdravotním postižením.

¹⁰ Zákon č.72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách)

Domníváme se, že toto nebylo záměrem zákonodárce a že výše uvedená formulace vyjadřuje pouze možnost využití slevy na dani z titulu IP až do celkové výše potencionální daňové povinnosti v daném zdaňovacím období. Argumentem pro uplatnění slevy na dani z titulu zaměstnání osob se zdravotním postižením je i zákonná rovnost mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů. Příjemce IP splnil zákonné podmínky na nárok slevy na dani § 35 odst. 1 ZDP a má na ni zákonný nárok jako každý jiný poplatník.

Dílčí závěr k 2.1.

Navrhujeme proto přijmout výklad ustanovení § 35a odst. 1 ZDP, podle něhož může příjemce IP uplatnit v daném zdaňovacím období slevu na dani z titulu IP až do výše celkové potencionální daňové povinnosti. Poplatník má možnost uplatnit i nižší výši slevy na dani z titulu IP. Při splnění zákonných požadavků může poplatník uplatnit i slevu na dani z titulu zaměstnání osob se zdravotním postižením (těžším zdravotním postižením).

2.2. Výše slevy na dani z titulu IP v případě podání dodatečného přiznání k dani z příjmů právnických osob

Dle ustanovení § 35a odst. 1 ZDP se výše slevy na dani nemění, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost¹¹. Z Důvodové zprávy dále vyplývá záměr zákonodárce znemožnit uplatnění slevy na dani na případné doměrky na dani.

Sporné případy mohou nastat v situaci, kdy poplatník v řádném přiznání k dani z příjmů právnických osob (dále jen „daňové přiznání“) nevyužil možnosti uplatnění slevy na dani z titulu IP (když v daném období splnil zákonné podmínky daně ZIP a ZDP) a následně podává dodatečné daňové přiznání a mění svoji již vyměřenou daňovou povinnost a dále v situaci, kdy poplatník slevu na dani z titulu IP uplatnil a podává dodatečné daňové přiznání.

2.2.1. Sleva na dani z titulu IP nebyla uplatněna

V případě, že poplatník neuplatnil nárok na slevu na dani z titulu IP v řádném daňovém přiznání a podává dodatečné daňové přiznání na vyšší daňovou povinnost, je dle našeho názoru možno v tomto dodatečném daňovém přiznání plně uplatnit slevu na dani z titulu IP, neboť jsou splněny zákonné podmínky pro její uplatnění.

Podmínka § 35 odst. 1 ZDP limituje výši uplatněné slevy v případě dodatečně vyměřené vyšší daňové povinnosti. Není-li vyměřena vyšší daňová povinnost je možno měnit výši uplatněné slevy na dani z titulu IP směrem nahoru. Dle § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) je vyšší daňová povinnost definována jako rozdíl v dani oproti poslední známé daňové povinnosti, částky daně jak ji pravomocně stanovil správce daně.

Byl-li např. v roce 2006 základ daně 10 000 Kč, 24% daň činila 2 400 Kč. V dodatečném daňovém přiznání pak základ daně činí opět 10 000 Kč, 24% daň činila 2 400 Kč, po uplatnění slevy na dani z titulu IP ve výši 2 400 Kč je daňová povinnost ve výši 0 Kč.

¹¹ § 46 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Dodatečně vyměřená daňová povinnost (0 Kč) je nižší než posledně známá daňová povinnost (2 400 Kč), neplatí tak limit § 35 odst. 1 ZDP a dodatečnou slevu na dani z titulu IP je možno v dodatečném daňovém přiznání uplatnit.

Obdobný závěr platí i pro případ, kdy je v dodatečném daňovém přiznání zvýšen základ daně. Dodatečně vyměřená daňová povinnost je opět nižší než poslední známá daňová povinnost a slevu z titulu IP je možno v dodatečném daňovém přiznání uplatnit.

Dílčí závěr k 2.2.1.

Navrhujeme proto přijmout výklad, že v případě kdy nebyla sleva na dani z titulu IP uplatněna v řádném daňovém přiznání, může ji poplatník uplatnit v rámci podaného dodatečného daňového přiznání.

2.2.2. Sleva na dani z titulu IP byla již uplatněna

Pro situaci kdy poplatník již v řádném daňovém přiznání uplatnil slevu na dani z titulu IP a podává dodatečné daňové přiznání na stejnou daňovou povinnost platí stejné závěry jako v bodě 2.2.1.

Možnost podat dodatečné daňové přiznání na stejnou daňovou povinnost byla v minulosti eliminována. Novelou ZSDP došlo od 1.6.2006 k prolomení této bariéry. Zákon umožňuje v rámci dodatečného vyměřovacího řízení provést i změny týkající se pouze jednotlivých údajů, podle kterých byla stanovena poslední známá daňová povinnost, aniž by tato změna měla vliv na výši stanovené daně a celkové poslední známé daňové povinnosti.

Dílčí závěr k 2.2.2

Navrhujeme proto přijmout výklad, že výše slevy na dani z titulu IP se nemění pouze v případě, že je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost správcem daně. Poplatník může výši slevy na dani z titulu IP měnit pomocí dodatečného daňového přiznání.

2.3. Podmínka využití „v nejvyšší možné míře“ všech ustanovení ZDP ke snížení základu daně

Možnost uplatnění slevy na dani z titulu IP poplatníkem je dle § 35a odst. 1 ZDP vázána na splnění zvláštních podmínek ZDP. Tyto zvláštní podmínky jsou dále uvedeny v § 35a odst. 2 ZDP. Jednou z těchto podmínek je i ustanovení písm. a) dle něhož:

„poplatník využije v nejvyšší možné míře všech ustanovení tohoto zákona ke snížení základu daně a to zejména uplatněním

- 1. všech odpisů podle § 26 až 33; v období uplatňování slevy nelze odpisování přerušit, stanovení způsobu odpisování podle tohoto zákona provede poplatník,*
- 2. opravných položek k pohledávkám podle zvláštního právního předpisu,¹²*
- 3. odpočtu daňové ztráty nebo její části podle § 34 odst.1 v nejbližším zdaňovacím období, kdy je vykázán základ daně.*

¹² Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Dle tohoto zákonného ustanovení má poplatník povinnost „v nejvyšší možné míře“ využít všechna ustanovení ZDP ke snížení svého základu daně. Slovo „zejména“ zde představuje pouze příkladný, nikoliv konečný výčet možných ustanovení, které poplatník musí využít. Vzniká otázka jak z hlediska využití v nejvyšší možné míře zákonných ustanovení zacházet s ostatními náklady (výdaji), u kterých aby mohly být považovány za vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ZDP vyžaduje např. zaplacení. Je např. nezaplacení úroků z půjček a úvěrů, kdy věřitelem je fyzická osoba, do konce příslušného zdaňovacího období, porušením podmínky využití v nejvyšší možné míře ustanovení ZDP?

Domníváme se, že nikoliv. Podmínku využití v nejvyšší možné míře je třeba interpretovat jako, že je poplatníkovi v ZDP dána možnost rozhodnout se pro nějaké své „daňové chování“ v rámci kterého může docházet k určité daňové optimalizaci, např. právě možností přerušením (případně možností uplatnit nižší daňové odpisy) daňového odpisování, tvorbou daňových opravných položek k pohledávkám, možností uplatnit daňovou ztrátu po zákonem stanovenou dobu.

V takovém případě, kdy je poplatníkovi nabídnuta zákonem ZDP možnost volby mezi dvěma (či více) možnostmi, je potřeba ji chápat jako povinnost (příkaz) využít tu možnost, která nepovede k daňové optimalizaci. Touto daňovou optimalizací by mělo být chápáno zvýšení základu daně (a větší čerpání slevy na dani z titulu IP) v příslušném zdaňovacím období a možností snížení o takto neuplatněné položky daňový základ v budoucích zdaňovacích obdobích. Toto se může týkat např. možnosti vytvářet soubory movitých věcí či považovat částky nepřesahující 40 tis. Kč za technické zhodnocení stávajícího hmotného či nehmotného majetku.

U nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jejichž podmínkou je zaplacení nelze povinnost zaplacení chápat jako možnost poplatníka snížit si svůj základ daně. Zaplacení těchto nákladů může vycházet např. ze smluvních podmínek (úroky z půjčky budou zaplacené až v době splatnosti půjčky), dodavatelsko-odběratelských sporů (smluvní sankce nemusí být zaplacené z důvodu nesouhlasu s jejich fakturací) nebo jednoduše jsou problémem negativního cash-flow společnosti. Nejedná se tak o záměrné snižování základu daně a jeho přesun do budoucnosti.

Dále jsme názoru, že znění § 35a odst. 2 písm. a) ZDP, které ukládá využít v nejvyšší možné míře všech ustanovení tohoto zákona (při splnění všech podmínek ZDP) ke snížení základu daně, neukládá povinnost využít v nejvyšší možné míře všech ustanovení jiných právních předpisů (např. účetních) ke snížení základu daně.

S ohledem na výše uvedené se domníváme, že obdobně by se mělo postupovat u všech případech, kdy účetní předpisy (tedy nikoli ZDP) umožňují určité položky zahrnovat do majetku a uplatňovat je do nákladů postupně a ZDP tuto účetní metodu pro účely stanovení základu daně a daně přejímá. Tj. např. zahrnování úroků z úvěrů a půjček do pořizovací ceny dlouhodobého majetku, dlouhodobý drobný hmotný majetek v ceně do 40 tis. Kč a jeho účetní odpisy, dlouhodobý drobný nehmotný majetek v ceně do 60 tis. Kč a jeho účetní odpisy, časové rozlišování nevýznamných a pravidelně se opakujících částek, atd.

Dílčí závěr k 2.3.

V případě, že ZDP umožňuje poplatníkovi možnost volby v rámci, které může docházet k určité daňové optimalizaci v podobě zvýšení základu daně (a většímu čerpání slevy na dani z titulu IP) v příslušném zdaňovacím období a možností snížení o takto neuplatněné položky daňový základ v budoucích zdaňovacích obdobích, je třeba ji chápat jako povinnost této možnosti využít.

U nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jejichž podmínkou je zaplacení nelze povinnost zaplacení chápat jako možnost poplatníka snížit si svůj základ daně. Nejedná se o záměrné snižování základu daně a jeho přesun do budoucnosti.

Dále navrhuje přijmout zobecněný závěr, že § 35a odst. 2 písm. a) ZDP ukládá využít v nejvyšší možné míře všech ustanovení tohoto zákona (pokud jsou zároveň splněny všechny podmínky ZDP) ke snížení základu daně, neukládá tedy využít v nejvyšší možné míře všech ustanovení jiných právních předpisů (např. účetních) ke snížení základu daně.

2.3.1. Daňové odpisy

Poplatník nemůže dle ZDP, v období uplatňování slevy z titulu IP přerušit daňové odpisování, s tím, že stanovení způsobu odpisování podle ZDP provede on sám.

Počínaje 1.1.2005 má poplatník možnost při splnění zákonných podmínek použít daňový odpis v 1. roce odpisování zvýšený o 10 – 20 % (dále jen „zvýšený odpis“). Vzhledem ke skutečnosti uplatnění všech zákonných ustanovení ZDP ke snížení základu daně je tato možnost pro poplatníka uplatňujícího slevu na dani z titulu IP povinností. Otázkou pouze zůstává v kterém období musí být tato podmínka splněna. V období čerpání slevy na dani z titulu IP nebo již od období, kdy dojde k poskytnutí příslibu IP?

Domníváme se, že tato podmínka musí být splněna až v období čerpání slevy na dani z titulu IP, tj. povinnost uplatnit zvýšený odpis se vztahuje pouze na majetek, u kterého bylo zahájeno daňové odpisování v období čerpání slevy na dani z titulu IP. Jediné zákonné omezení ohledně uplatnění daňových odpisů je zákaz přerušování daňových odpisů v období čerpání slevy na dani z titulu IP. Jinými slovy – možnost volby poplatníka přerušit daňové odpisy není omezena, mimo období čerpání slevy na dani z titulu IP. V takovém případě je splněna zákonná podmínka využití „v nejvyšší možné míře“ daňových odpisů. Analogií docházíme k závěru, že jiná možnost volby poplatníka, v podobě uplatnění zvýšeného odpisu, se tak může stát povinností pouze v období čerpání slevy.

Dílčí závěr k 2.3.1.

Navrhujeme proto přijmout výklad, že poplatník je povinen uplatnit zvýšený odpis pouze u majetku, u kterého bylo zahájeno daňové odpisování v období čerpání slevy na dani z titulu IP. Mimo toto období není povinen uplatnit tento zvýšený odpis.

2.3.2. Opravné položky k pohledávkám dle § 8c zákona o rezervách

Počínaje 1.1.2006 má poplatník možnost při splnění podmínek zákona č.593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů tvořit opravné položky k pohledávkám dle § 8c.

Toto ustanovení umožňuje poplatníkovi vytvořit zákonné opravné položky ve výši 100 %. Smyslem implementace této možnosti bylo umožnit poplatníkovi zbavit se těchto drobných nevýznamných pohledávek formou následného daňově uznatelného odpisu.

Domníváme se, že poplatník čerpající slevu na dani z titulu IP má povinnost tvořit tyto daňově uznatelné opravné položky, ale už není zákonem nucen tyto pohledávky odepsat. Nedochozí tak k porušení podmínky využití v nejvyšší možné míře všech ustanovení ZDP ke snížení základu daně.

Dílčí závěr k 2.3.2.

Navrhujeme proto přijmout výklad, že poplatník není povinen daňově odepsat do nákladů hodnotu pohledávky do výše 100% vytvořené zákonné opravné položky dle § 8c zákona o rezervách. Tímto nedochází k porušení podmínky využití v nejvyšší možné míře ustanovení ZDP.

2.4. Doba uplatnění slevy na dani z titulu IP

Slevu na dani z titulu IP lze uplatňovat dle § 35a odst.3 ZDP po dobu pěti¹³ po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích (dále jen "lhůta pro uplatňování slevy"), přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze slevu uplatnit, je zdaňovací období, ve kterém poplatník splnil všeobecné podmínky podle ZIP a zvláštní podmínky dle ZDP, nejpozději však zdaňovací období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek podle ZIP.

V praxi dochází ke sporům od kterého zdaňovacího období začíná běžet lhůta pro uplatňování slevy na dani z titulu IP. Je to již první zdaňovací období kdy lze slevu na dani z titulu IP uplatnit (bez ohledu zda opravdu byla uplatněna) nebo až zdaňovací období, kdy uplynou 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu IP?

Domníváme se, že poplatníkovi je dána možnost zvolit si, zda slevu na dani z titulu IP uplatní již za zdaňovací období, ve kterém splnil zákonné podmínky, nebo vyčká s uplatněním slevy za zdaňovací období, ve kterém uplynou tři roky od vydání rozhodnutí o příslibu IP. Tímto zdaňovacím obdobím by začala navíc běžet poplatníkovi lhůta pro uplatnění slevy z titulu IP automaticky.

Dílčí závěr k 2.4.

Navrhujeme proto přijmout výklad, že období po které lze slevu na dani z titulu IP uplatňovat začíná běžet, v případě, že poplatník neuplatní slevu na dani v dřívějších zdaňovacích obdobích, až zdaňovacím obdobím kdy uplynou 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu IP.

¹³ Pro rozhodnutí o příslibu investičních pobídek obdržena před 2.7.2007 platí desetiletá lhůta pro čerpání slevy na dani z titulu IP. Případně pro příslib „rozšíření“ výroby dle § 35b ZDP obdrženy do 30.4.2004 platí pěti letá lhůta.

3. Závěr

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

Stanovisko Ministerstva financí

Stanovisko bude předloženo přímo na jednání KV 27.11.2007.

196/27.11.07 - Sazba daně z příjmů právnických osob a srážkové daně u finančního pronájmu podle zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů

Předkládá: Ing. Petr Toman, daňový poradce, číslo osvědčení 3466
Ing. Ivana Stibůrková, daňový poradce, číslo osvědčení 3914

Úvod

Cílem tohoto příspěvku je ujasnit postup při uplatňování sazby daně z příjmů právnických osob a srážkové daně u finančního leasingu s následnou koupí najaté věci v souvislosti s novelou zákona o daních z příjmů v rámci zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů – poslanecký tisk 222 (dále jen novela ZDP).

Sazba daně z příjmů právnických osob

Popis problematiky

Novela ZDP snižuje sazbu daně z příjmů právnických osob v roce 2008 na 21 %, v roce 2009 na 20 % a od roku 2010 na 19 %. Zároveň novela § 21 odst. 6 ZDP určuje, že pro stanovení daně se použije sazba daně účinná k **prvnímu** dni zdaňovacího období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání. Podle současného znění § 21 odst. 6 zákona o daních z příjmů (dále jen současné znění ZDP) se však pro stanovení daně použije sazba účinná k **poslednímu** dni zdaňovacího období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání. V této souvislosti proto vzniká otázka, jaká sazba daně se uplatní u poplatníků, jejichž zdaňovací období je hospodářský rok (odlišné od kalendářního roku).

Bod 1 přechodných ustanovení novely ZDP dále stanoví, že pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2007 a zdaňovací období, které započalo v roce 2007, platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon jinak. V rámci přechodných ustanovení novely ZDP však není žádná další speciální úprava týkající se použití sazby daně.

S ohledem na znění přechodných ustanovení je tedy zřejmé, že pro zdaňovací období, kterým je hospodářský rok 2007/2008, se uplatní § 21 odst. 6 současného znění ZDP. Pro zdaňovací období, kterým bude hospodářský rok 2008/2009 a následující, se pak již uplatní § 21 odst. 6 ve znění novely ZDP.

Pro použití sazby daně proto bude rozhodující stanovení sazby daně **účinné k poslednímu dni** zdaňovacího období pro zdaňovací období, kterým bude hospodářský rok **2007/2008**, a sazby daně **účinné k prvnímu dni** zdaňovacího období pro zdaňovací období, kterým bude hospodářský rok **2008/2009 a roky následující**.

Účinnost novely ZDP stanoví část padesátá druhá zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů. Na základě této části zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů nabývá novela ZDP jako celek (s výjimkou některých bodů) účinnosti od 1. ledna 2008.

Účinnost článku I bodů 64 a 67 článku zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů (snížení sazby daně na 19% a úprava dne rozhodného pro stanovení sazby daně) není speciálně upravena, a proto obě ustanovení nabudou účinnosti 1. ledna 2008. Dále je stanoveno, že článek I bod 65 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů (snížení sazby daně z příjmů na 20 %) nabývá účinnosti 1. ledna 2009 a článek I bod 66 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů (snížení sazby daně z příjmů na 19 %) nabývá účinnosti 1. ledna 2010.

Závěr

Domníváme se proto, že pro zdaňovací období, kterým je hospodářský rok **2007/2008**, se použije sazba daně účinná k poslednímu dni tohoto zdaňovací období, a tedy sazba daně účinná od 1. ledna 2008, kterou je **21°%**.

Pro zdaňovací období, kterým bude hospodářský rok **2008/2009**, se použije sazba daně účinná k prvnímu dni tohoto zdaňovacího období, a tedy opět sazba daně účinná od 1. ledna 2008, kterou je **21 %**.

Pro zdaňovací období, kterým bude hospodářský rok **2009/2010**, resp. **2010/2011**, se použije opět sazba daně účinná k prvnímu dni příslušných zdaňovacích období, a tedy sazba daně účinná od 1. ledna 2009 (**20 %**), resp. od 1. ledna 2010 (**19 %**).

Obdobný princip se uplatní i u jiných období, za která se podává daňové přiznání.

Sazba srážkové daně u finančního pronájmu s následnou koupí

Popis problematiky

Novela ZDP zvyšuje sazbu srážkové daně z příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů (nerezidenti) u nájemného z finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci z 1 % na 5 % (bod 188 novely ZDP).

Bod 12 přechodných ustanovení novely ZDP dále stanoví, že u hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté hmotného majetku uzavřené do dne nabytí účinnosti tohoto zákona (novely ZDP), se až do doby ukončení finančního pronájmu s následnou koupí najaté hmotného majetku použije současné znění ZDP.

Závěr

Domníváme se, že bod 12 přechodných ustanovení ZDP stanovuje obecné zachování principů současného znění ZDP u finančního pronájmu, a to nejen na oblast odpisování hmotného majetku, ale také pro ostatní oblasti a implementuje takto princip zákazu retroaktivity v neprospěch poplatníka na oblast finančního pronájmu. Domníváme se proto, že příjmy nerezidentů z finančního pronájmu hmotného majetku s následnou koupí, které plynou ze zdrojů na území České republiky na základě smluv o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, které budou uzavřeny do doby účinnosti novely ZDP (1. ledna 2008), budou podléhat srážkové dani ve výši 1%, a to i v období po 1. lednu 2008.

Návrh na sjednocující názor

Za současného legislativního stavu navrhuje potvrdit, že pro zdaňovací období a období, za něž je podáváno daňové přiznání, započaté ve zdaňovacím období 2007, která končí v roce 2008 či později, se použije sazba daně z příjmů právnických osob účinná k poslednímu dni příslušného období, tj. sazba daně ve výši 21 % pro období končící v roce 2008. Pro období započatá v roce 2008 a později se použije aktuální účinná sazba daně k prvnímu dni příslušného období (tj. 21 % pro období započatá v roce 2008, 20 % pro období započatá v roce 2009 a 19% pro období započatá v roce 2010).

Zároveň navrhujeme potvrdit, že příjmy nerezidentů z finančního pronájmu hmotného majetku s následnou koupí, které plynou ze zdrojů na území České republiky na základě smluv o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, které budou uzavřeny do doby účinnosti novely ZDP (1. ledna 2008), budou podléhat srážkové dani ve výši 1%, a to i v období po 1. lednu 2008.

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas s výhradou k režimu srážkové daně u finančního pronájmu, kde jsme požádali legislativní odbor o vyjádření ke správnému postupu.

197/27.11.07 - Daňový režim příspěvků na soukromé životní pojištění (dopad rozsudku ESD C-76/05 ze dne 11.09.2007)

Předkládá: Ing. Lenka Pazderová, daňový poradce, č. osvědčení 3772

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit postup při odečtu zaplaceného pojistného na soukromé životní pojištění od základu daně z příjmů fyzických osob dle právních úprav účinných do 31.12.2007 a od 01.01.2008, a to především s ohledem na nedávné rozhodnutí Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“) ve věci C-76/05.

Pod pojmem „soukromé životní pojištění“ v tomto příspěvku rozumíme pojištění pro případ dožití nebo pro případ smrti nebo dožití nebo na důchodové pojištění, a to i při sjednání dřívějšího plnění v případě vzniku nároku na starobní důchod nebo plný invalidní důchod, nebo v případě, stane-li se poplatník/zaměstnanec plně invalidním, nebo v případě smrti, na základě pojistné smlouvy sjednané poplatníkem resp. zaměstnancem jako pojistníkem za podmínky, že ve smlouvě byla sjednána výplata pojistného plnění až po 60 kalendářních měsících a současně nejdříve v roce dosažení věku 60 let.

1. Rozsudek ESD C-76/05 ze dne 11.09.2007

Předmět sporu: Německý finanční úřad nepřiznal německému státnímu příslušníkovi s bydlištěm v Německu nárok na snížení zdanitelných příjmů v podobě školného placeného za jeho děti navštěvující školy v jiných členských státech, jelikož vnitrostátní právní předpisy vyhrazení přiznání tohoto snížení zdanitelných příjmů poplatníkům, kteří zaplatili školné určitým německým soukromým školám. Platby školného školám v jiném členském státě nemohou být podle německého FÚ zohledněny jako zvláštní výdaje zakládající nárok na snížení zdanitelných příjmů.

Výsledek sporu: Dle ESD se jedná o omezení volného pohybu služeb (čl. 49 Smlouvy o založení Evropském společenství – dále jen „Smlouvy o ES“) popř. omezení svobody pobytu na území členských států (čl. 18 Smlouvy o ES), protože německá právní úprava odrazuje německé daňové poplatníky, aby přihlásili své děti do zahraniční soukromé školy. Každá soukromá škola v jiném členském státě než v SRN je tímto automaticky vyloučena z daňového zvýhodnění pouze kvůli tomu, že se nenachází v Německu.

2. Právní úprava v České republice

2.1 Do 31.12.2007

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) v § 15 odst. 6 umožňuje poplatníkovi snížit základ daně o zaplacené pojistné na soukromé životní pojištění,¹⁴ avšak pouze pokud byla příslušná pojistná smlouva mj. uzavřena s pojišťovnou s oprávněním k provozování pojišťovací činnosti na území České republiky dle zákona o pojišťovnictví, tj. vylučuje uplatnění pojistného zaplaceného na základě totožné smlouvy, která je však uzavřena se zahraniční pojišťovnou neuvedenou v seznamu Ministerstva financí, neboť nesplnila podmínky § 5a – § 5c zákona o pojišťovnictví. Stejně omezující podmínky týkající se pojišťovny, s níž je smlouva uzavřena, jsou stanoveny i v § 6 odst. 9 písm. u) ZDP.

¹⁴ Základ daně lze snížit až o Kč 12.000.

2.2 Od 01.01.2008

Dle § 6 odst. 9 písm. p) novelizovaného ZDP jsou od daně osvobozeny částky pojistného hrazeného zaměstnavatelem na soukromé životní pojištění zaměstnance na základě pojistné smlouvy uzavřené s pojišťovnou oprávněnou k provozování pojišťovací činnosti na území České republiky nebo jinou pojišťovnou usazenou na území členského státu Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru.¹⁵ Také § 15 odst. 6 ZDP opravňuje poplatníka snížit základ daně o zaplacené soukromé životní pojištění sjednané nejen u pojišťoven s oprávněním k provozování pojišťovací činnosti na území České republiky, ale i u pojišťoven usazených na území členského státu EU nebo EHP.¹⁶

3. Rozbor

Novela ZDP odstraňuje s účinností od 01.01.2008 potenciální překážku volného pohybu služeb a rozšiřuje možnost daňového zvýhodnění nejen na pojistné smlouvy na soukromé životní pojištění uzavřené s pojišťovnou oprávněnou k provozování pojišťovací činnosti na území České republiky, ale také na pojistné smlouvy uzavřené s dalšími pojišťovnami usazenými v členských státech Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru. Toto nediskriminační pojetí je promítnuto v ZDP do § 6 odst. 9 písm. p) a § 15 odst. 6. Jak je uvedeno v důvodové zprávě k novele ZDP, ke změně dochází z důvodu odstranění možného nesouladu s čl. 49 Smlouvy o ES a tudíž z důvodu potenciálního narušení volného pohybu služeb.

V návaznosti na výše zmíněný rozsudek ESD, novelu ZDP účinnou od 01.01.2008 i na oficiální zdůvodnění změn týkajících se soukromého životního pojištění v této novele vyvstávají následující otázky:

- a) Mohou být částky pojistného na soukromé životní pojištění splňující podmínky stanovené v § 15 odst. 6 ZDP účinného do 31.12.2007 zaplacené na základě smlouvy uzavřené s pojišťovnou se sídlem v jiném členském státě EU nebo EHP odečteny od základu daně rovněž v roce 2007?
- b) Jsou částky pojistného na soukromé životní pojištění splňující podmínky stanovené v § 6 odst. 9 písm. u) ZDP účinného do 31.12.2007 zaplacené v roce 2007 zaměstnavatelem za zaměstnance na základě smlouvy uzavřené s pojišťovnou se sídlem v jiném členském státě EU nebo EHP osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob?

Domníváme se, že současné znění ZDP (účinné do 31.12.2007) porušuje ustanovení Smlouvy o ES, kterou je Česká republika vázána, neboť zvýhodňuje poplatníky, kteří uzavřeli smlouvu o soukromém životním pojištění s tuzemskou pojišťovnou (příp. zahraniční pojišťovnou oprávněnou provozovat činnost na území ČR dle zákona o pojišťovnictví) před poplatníky, kteří jsou pojištěni u jiné pojišťovny v EU. Obě výše uvedené otázky by proto měly být zodpovězeny kladně.

¹⁵ Osvobozeny jsou částky pojistného na soukromé životní pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance a příspěvky zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem poukázané na účet zaměstnance u penzijního fondu v celkové částce max. Kč 24.000 ročně od téhož zaměstnavatele.

¹⁶ Od základu daně lze odečíst částku v celkové výši Kč 12.000.

4. Závěr

V roce 2007 lze od základu daně z příjmů fyzických osob odečíst rovněž pojistné na soukromé životní pojištění splňující podmínky stanovené v § 15 odst. 6 ZDP účinného do 31.12.2007 zaplacené na základě pojistné smlouvy uzavřené s pojišťovnou se sídlem v jiném členském státě EU nebo EHP, a to bez ohledu na to, zda tato pojišťovna je nebo není oprávněna provozovat pojišťovací činnost na území ČR dle zákona o pojišťovnictví. Částky takového pojistného hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance jsou osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob (do výše max. Kč 12.0000 ročně u téhož zaměstnavatele).

5. Návrh řešení

Navrhujeme potvrdit závěry uvedené v bodě 4. Dále doporučujeme po projednání na Koordinačním výboru příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí ČR vhodným způsobem publikovat a současně také informovat správce daně.

Stanovisko Ministerstva financí

Nesouhlas se závěry předkladatele. Zákon o daních z příjmů do konce r. 2007 uplatnění osvobození podle § 6 odst. 9 a uplatnění nezdánitelné částky podle § 15 odst. 6 pro daňové nerezidenty neumožňoval.

198/27.11.07 - Poskytování pitné vody zaměstnancům na pracovišti po 1.1.2008

Předkládají: Ing. Pavel Vontor, daňový poradce, č. osvědčení 3610
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701

1. Výchozí situace

Zákon č. 261/2007 Sb. s účinností od 1.1.2008 přináší v ustanovení § 25 odst. 1 písm. zn) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) nové omezení ve výčtu výdajů, které nelze od 1.1.2008 uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely

§ 25 odst. 1 písm. zn) ZDP zní:

Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména hodnota nealkoholických nápojů poskytovaných jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti.

2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

Problematikou poskytování pitné vody zaměstnancům na pracovišti a zejména daňovým dopadům na straně zaměstnavatele i zaměstnance se již zabýval KOOV dne 5.4.2007. MF ČR tehdy potvrdilo názor předkladatelů Ing. Konečné, CSc. a Mgr. Ing. Halička, kdy z hlediska daňového režimu u zaměstnance 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).

Z hlediska daňového režimu u zaměstnavatele se předkladatelé i MF ČR opírali zejména o ustanovení § 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“). Zde 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. Základní oporou pro to, že náklady na pořízení pitné vody jsou daňově uznatelným nákladem, je ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 1 ZDP bez limitů daných § 5 Nařízení vztahujícího se pouze na ochranné nápoje a ustanovení § 24 odst. 2 písm. p) ZDP.

Problematika, kterou navrhujeme projednat na koordinačním výboru, je daňová uznatelnost nákladů na pořízení pitné vody i po 1.1.2008 přes přijaté ustanovení § 25 odst. 1 písm. zn) ZDP. Přestože pitná voda je nealkoholickým nápojem, předpokládáme, že zákonodárce neměl v úmyslu pod novelizované ustanovení § 25 odst. 1 písm. zn) ZDP náklady na pořízení pitné vody zahrnout. Obdobně konfliktním se může jevit pohled na pořízení ochranných nápojů, které se ustanovením § 24 odst. 2 písm. j) bodu 1 ZDP v rozsahu Nařízení stávají výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, přestože jsou ve většině případů v podobě nealkoholických nápojů poskytovány jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům. Připomínáme, že ustanovení § 28 odst. 1 nařízení vlády č. 178/2001 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví zaměstnanců při práci, ve znění pozdějších předpisů se nikterak k 1.1.2008 nezměnilo.

Dílčí závěr:

Na základě výše uvedené výchozí situace a po provedeném rozboru problematiky lze dojít k následujícímu závěru:

- ✓ ustanovení § 25 odst. 1 písmeno zn) ZDP se nevztahuje na daňovou uznatelnost nákladů na pořízení pitné vody a na pořízení ochranných nápojů, v rozsahu Nařízení.

3. Návrh opatření

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

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas, ale poznamenáváme, že při posuzování dané problematiky je nutno brát v úvahu tři kategorie:

a) pitná voda – k jejímu zajištění je povinen zaměstnavatel podle zákona č. 309/2006 Sb., o zajištění dalších podmínek bezpečnosti a ochrany zdraví při práci. Jedná se o daňově uznatelný náklad.

b) náklady na ochranné nápoje poskytované v souladu se zvláštním předpisem (horké a studené provozy) jsou s odvoláním na § 24 odst. 2 písm. j) bod 1. ZDP daňově uznatelným nákladem

c) nealkoholické nápoje, které nezahrnují pitnou vodu a ochranné nápoje (ad a) , ad b) – jedná se o dobrovolné plnění, které nelze zahrnovat do daňově uznatelných nákladů (viz § 25 odst. 1 písm. zm) ZDP)

199/27.11.07 - Osvobození příjmů z prodeje cenných papírů podle § 4 odst. 1 písmena r) a w) zákona o daních z příjmů po 31.12.2007

Předkládají: JUDr. David Staněk, Ph.D., daňový poradce, č.osvědčení 1813
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701
Ing. Radek Lančík, daňový poradce, č. osvědčení 910
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

1. Výchozí situace

Na základě zákona č. 261/2007 Sb. bude mít s účinností od 1.1.2008 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), i nová znění § 4 odst. 1 písmeno r) a písmeno w). Výše uvedená ustanovení ZDP zpřísní podmínky pro osvobození příjmů fyzických osob při prodeji cenných papírů. Relevantní ustanovení účinná od 1.1.2008 zákona č. 261/2007 Sb., včetně přechodných ustanovení, jsou následující:

§ 4 odst. 1 písmeno r) zní:

„r) **příjmy z převodu členských práv družstva, z převodu majetkových podílů na transformovaném družstvu¹³), z převodu účasti na obchodních společnostech nebo z prodeje cenných papírů neuvedených pod písmenem w), přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem dobu pěti let.“**

§ 4 odst. 1 písmeno w) zní:

„w) **příjmy z prodeje investičních cenných papírů a cenných papírů kolektivního investování podle zvláštního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů při jejich prodeji dobu 6 měsíců, a dále příjmy z podílu připadající na podílový list při zrušení podílového fondu, přesáhne-li doba mezi nabytím podílového listu a dnem vyplacení podílu dobu 6 měsíců. Osvobození se vztahuje pouze na osoby, jejichž celkový podíl, přímý i nepřímý, na základním kapitálu a hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5 %.“**

Čl. II, přechodné ustanovení, bod 3 zní:

„3. *U osvobození příjmů z prodeje cenných papírů nabytých do konce roku 2007 se postupuje podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“*

Nové znění § 4 odst. 1 písm. w) ZDP významně omezuje osvobození příjmů z prodeje cenných papírů, které poplatníci nabudou po 31.12.2007. Nově již nebudou u cenných papírů nabytých po 31.12.2007 osvobozeny příjmy z prodeje všech cenných papírů, u kterých přesáhne doba mezi nabytím a převodem při jejich prodeji dobu 6 měsíců, ale osvobození se bude týkat příjmů pouze těch cenných papírů, u kterých jsou zároveň splněny všechny tři níže uvedené podmínky:

- (i) jedná se o cenné papíry, které jsou považovány za investiční cenné papíry, a cenné papíry kolektivního investování podle zvláštního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu,
- (ii) jedná se o cenné papíry, u kterých přesáhne doba mezi nabytím a převodem při jejich prodeji dobu 6 měsíců, a
- (iii) jedná se o cenné papíry vlastněné osobami, jejichž celkový podíl, přímý i nepřímý, na základním kapitálu a hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5 %.

Důvodová zpráva k původnímu sněmovnímu tisku 222 v komentáři k novému znění § 4 odst. 1 písmeno w) obsahovala následující krátké zdůvodnění (je nutné uvést, že tato důvodová zpráva vznikla v době, kdy navržené nové znění § 4 odst. 1 písmena w bylo významně odlišné od znění, které bylo Parlamentem nakonec schváleno):

K bodu 2 - § 4 odst. 1 písm. w):

„Navrhuje se zrušit osvobození příjmů plynoucích z prodeje cenných papírů, neboť v současné době je již trh s cennými papíry dostatečně rozvinut a není důvod se tedy obávat jeho poškození či dokonce zániku, pokud nebudou zisky z prodeje nadále od daně osvobozeny. Nový postup se bude týkat až cenných papírů nabytých počínaje dnem účinnosti této novely. To znamená, že se nebude týkat ani cenných papírů nabytých v rámci kupónové privatizace a umožní poplatníkům zavést si potřebnou evidenci o uplatněných výdajích.“

Výše uvedené zdůvodnění zejména neobsahuje vysvětlení, které cenné papíry jsou investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování podle zvláštního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu.

Důvodová zpráva k původnímu sněmovnímu tisku 222 v komentáři k novému znění § 4 odst. 1 písmeno r) neobsahovala žádnou zmínku o osvobození cenných papírů.

2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

2.1 Investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování

Nové znění § 4 odst. 1 písm. w) ZDP stanoví, že investičními cennými papíry a cennými papíry kolektivního investování jsou cenné papíry podle zvláštního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu. Tímto zvláštním předpisem je zákon č. 256/2004Sb, o podnikání na kapitálovém trhu (dále jen „ZPKT“).

§ 3 odstavec 2 ZPKT stanoví, že investičními cennými papíry jsou:

- a) akcie nebo obdobné cenné papíry představující podíl na společnosti, se kterými lze obchodovat na kapitálovém trhu,
- b) dluhopisy nebo obdobné cenné papíry představující právo na splacení dlužné částky, se kterými lze obchodovat na kapitálovém trhu,
- c) cenné papíry opravňující k nabytí cenných papírů uvedených v písmenu a) nebo b), se kterými se běžně obchoduje na kapitálovém trhu, s výjimkou platebních nástrojů,
- d) ostatní cenné papíry, se kterými se běžně obchoduje na kapitálovém trhu, ze kterých vyplývá právo na vypořádání v penězích, s výjimkou platebních nástrojů.

§ 3 odstavec 5 ZPKT dále stanoví, že cennými papíry kolektivního investování jsou podílové listy podílového fondu, akcie investičního fondu a obdobné cenné papíry vydávané v zahraničí.

Investičními cennými papíry jsou tedy podle § 3 ZPKT jak akcie nebo obdobné cenné papíry představující podíl na společnosti, se kterými lze obchodovat na kapitálovém trhu, tak i ostatní cenné papíry, se kterými se běžně obchoduje na kapitálovém trhu, ze kterých vyplývá právo na vypořádání v penězích, s výjimkou platebních nástrojů. Nejen z předchozí věty, ale i z několika dalších ustanovení ZPKT vyplývá (např. z § 37 až 39 nebo § 44 ZPKT), že i akcie nikdy nepřijaté a neobchodované na kapitálovém trhu jsou investičními cennými papíry, pokud jejich právní status je takový, že splňují podmínky stanovené právními předpisy pro to, aby tyto akcie mohly být, po splnění dodatečných podmínek požadovaných předpisy regulujícími podnikání na kapitálových trzích (např. § 40 nebo § 44 ZPKT), na kapitálový trh přijaty a tam obchodovány.

K problematice výkladu pojmu ‘cenný papír‘ a ‘investiční cenný papír‘ vydala Česká národní banka („ČNB“) úřední sdělení dne 10. září 2007 publikované v částce 21/2007 Věstníku ČNB (viz příloha) ve vztahu k cenným papírům neupraveným v českém právním řádu.

V tomto sdělení ČNB dovozuje, že *“Cenným papírem je třeba rozumět písemný projev vůle (skripturní akt), se kterým je spojeno subjektivní právo takovým způsobem, že dispozice s tímto právem je možná jen současně spolu s dispozicí se skripturním aktem.”* Právní analýza ČNB dále považuje za důležité pro zařazení posuzovaného nástroje mezi cenné papíry, jeho srovnatelnost s normativně zakotvenými (pojmenovanými) cennými papíry.

Dle výše uvedeného úředního sdělení ČNB se nepojmenovaný zahraniční cenný papír stává ‘investičním cenným papírem’, pokud kromě výše uvedených obecných znaků cenného papíru vykáže i možnost nebo obvyklost obchodování na kapitálových trzích, přičemž tento cenný papír může vykazovat i znaky derivátu.

S ohledem na specifickou úpravu ‘regulovaného trhu‘ v ZPKT dle názoru předkladatelů je v této souvislosti nutné pojem ‘kapitálový trh’ vykládat nikoliv restriktivně pouze jako trh regulovaný, ale jako pojem zahrnující i trhy ostatní (např. OTC trhy), jejichž regulace Českou národní bankou nebo jiným dozorovým orgánem státu emise cenného papíru není specificky upravena v ZPKT nebo obdobným zahraničním předpisem.

Dílčí závěr k bodu 2.1

Na základě výše uvedené výchozí situace a po provedeném rozboru problematiky lze dojít k následujícím dílčím závěrům:

a) Za investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování se pro účely § 4 odst. 1 písm. w) ZDP rozumí investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování vymezené v § 3 ZPKT.

b) Za investiční cenné papíry se pro účely § 4 odst. 1 písm. w) ZDP rozumí i akcie, dluhopisy nebo obdobné cenné papíry, které nikdy nebyly přijaty a nebyly obchodovány na kapitálovém trhu, pokud jejich právní status je takový, že splňují podmínky stanovené právními předpisy pro to, aby tyto akcie/dluhopisy/obdobné cenné papíry mohly být, po splnění dodatečných

podmínek požadovaných předpisy regulujícími podnikání na kapitálových trzích (např. § 40 nebo § 44 ZPKT), na kapitálový trh přijaty a následně obchodovány.

c) Investičními cennými papíry se pro účely § 4 odst. 1 písm. w) ZDP rozumí i nepojmenované cenné papíry emitované v zahraničí, za předpokladu, že splňují obecné podmínky pro cenné papíry vyplývající z Úředního sdělení ČNB ze dne 10. září 2007 k vydávání cenných papírů neupravených českým právním řádem publikované ve Věstníku ČNB částka 21/2007, pokud je možné nebo obvyklé je obchodovat na kapitálových trzích v ČR nebo zahraničí.

2.2 Cenné papíry neuvedené v § 4 odst. 1 písm. w) ZDP

Nové znění § 4 odst. 1 písm. r) ZDP stanoví, že osvobozeny jsou i příjmy z prodeje cenných papírů neuvedených pod písmenem w), přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem dobu pěti let. Výše uvedené ustanovení může vést k interpretačním nejasnostem týkající se například daňového režimu příjmu z prodeje investičních cenných papírů, který není osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP z důvodu, že vlastník měl v době 24 měsíců před prodejem těchto cenných papírů více jak 5% podíl na základním kapitálu a hlasovacích právech dané společnosti. Výše uvedené cenné papíry sice nejsou osvobozeny podle tohoto § 4 odst. 1 písm. w) ZDP, ale jsou v tomto ustanovení uvedeny.

Přestože důvodová zpráva k původnímu sněmovnímu tisku 222 neuvádí nic k §4 odst. 1 písm. r) ZDP, domníváme se, že smyslem a účelem nového ustanovení §4 odst. 1 písm. r) ZDP bylo, mimo jiné, osvobodit i příjmy z prodeje takových cenných papírů, které nejsou osvobozeny podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP, a u kterých zároveň přesáhne doba mezi jejich nabytím a prodejem dobu pěti let.

Z výše uvedeného důvodu bude v praxi potřeba interpretovat § 4 odst. 1 písm. r) ZDP na základě teleologického výkladu, kdy jazykový výklad představuje toliko východisko pro objasnění smyslu a účelu daného ustanovení, kterým je osvobodit i příjmy z prodeje takových cenných papírů, které nejsou osvobozeny podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP a u kterých zároveň přesáhne doba mezi jejich nabytím a prodejem dobu pěti let. Pro úplnost dodáváme, že tato interpretace zazněla i na školení pořádaném Komorou daňových poradců dne 17.09.2007, na kterém pracovníci Ministerstva financí ČR informovali o změnách, které s účinností od 01.01.2008 přináší novela zákona o daních z příjmů v rámci zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Dílčí závěr k bodu 2.2

Na základě výše uvedené výchozí situace a po provedeném rozboru problematiky lze dojít k dílčímu závěru, že na základě §4 odst. 1 písm. r) ZDP jsou osvobozeny i příjmy z prodeje cenných papírů, které nejsou osvobozeny podle § 4 odst. 1 písm. w) *právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5 %*“. ZDP, a u kterých zároveň přesáhne doba mezi jejich nabytím a prodejem dobu pěti let.

2.3 Metoda stanovení nepřímého podílu.

Jak již bylo výše uvedeno zákon č. 261/2007 Sb. zavádí s účinností od 1.1.2008 novou podmínku pro osvobozený příjem – „*jedná se o cenné papíry vlastněné osobami, jejichž*

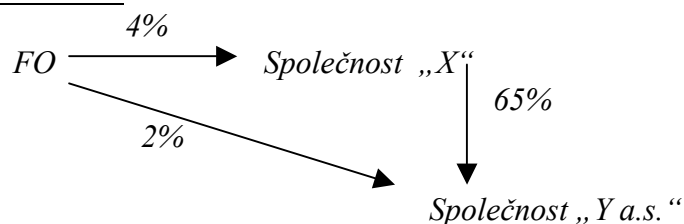
celkový podíl, přímý i nepřímý, na základním kapitálu a hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5%.“

Podíl je stanoven jako přímý i nepřímý, tzn., že hodnota přímého a nepřímého podílu se sčítá a tato se porovnává s 5%. Otázkou však zůstává jakým způsobem určit hodnotu nepřímého podílu u fyzické osoby .

Příklad:

Fyzická osoba vlastní 4% společnosti „X“, která vlastní 65% společnosti „Y a.s.“. Dále fyzická osoba vlastní 2% společnosti „Y a.s.“. Jaký má fyzická osoba podíl (přímý a nepřímý) na společnosti „Y a.s.“?

Schématické znázornění:



Bude hodnota nepřímého podílu na společnosti „Y a.s.“ 4% nebo 2,6% ($4/100 * 65$)? Bude hodnota podílu (přímého i nepřímého) 6 % nebo 4,6%?

Dílčí závěr k bodu 2.3

Nepřímý podíl FO na společnosti „Y a.s.“ bude zjištěn jako procentuální podíl majetkové účasti fyzické osoby na společnosti „X“ z procentuálního podílu společnosti „X“ na společnosti „Y a.s.“, tj. v případě výše uvedeného příkladu 2,6% ($4/100 * 65$).

2.4 Věcné vymezení podílu

Z nového znění § 4 odst. 1 písm. w) ZDP vyplývá, že podíl je věcně vymezen *podílem na základním kapitálu a hlasovacích právech a tento se porovnává s 5 %*. Je nutné upozornit, že zákon používá spojku „a“ (na rozdíl od ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, kde je použita spojka „nebo“), a proto velmi striktním výkladem by se dalo dojít k závěru, že jestliže má fyzická osoba 3 % podílu na Základním kapitálu, který odpovídá 3% Hlasovacích práv, pak jeho celkový podíl je 6% (3% Základního kapitálu + 3% hlasovacích práv) a tudíž nesplňuje podmínku pro osvobození.

V této souvislosti poznamenáváme, že v případě podílových fondů není s ohledem na jejich odlišný právní status omezení osvobození od daně z příjmů podmínkou maximálně 5% podílu na Základním kapitálu nebo Hlasovacích právech relevantní.

Dílčí závěr k bodu 2.4

Navrhujeme přijmout závěr, že do výpočtu výše podílu se bude zahrnovat procentuální podíl Základního kapitálu nebo procentuální podíl Hlasovacích práv, a to ten, který bude vyšší.

2.5 Časový test – 24 měsíců

Z nového znění § 4 odst. 1 písm. w) ZDP dále vyplývá, že podíl je testován „v době 24 měsíců před prodejem“ a tento nesmí přesáhnout limitovanou hranici. Je otázkou jak vykládat znění ZDP „v době 24 měsíců před prodejem“ – jako „okamžik“ nebo „časový úsek“.

Tzn., že:

- ✓ limit 5% podílu se bude testovat v okamžiku prodeje, a to pouze s podíly, které fyzická osoba k datu prodeje vlastnila. Nebudou se započítávat podíly, které fyzická osoba vlastnila v době 24 měsíců před prodejem, avšak k datu prodeje již tyto nevlastní,

nebo

- ✓ limit 5 % se bude testovat v časovém úseku 24 měsíců, tzn., že veškeré podíly, které fyzická osoba vlastnila v průběhu 24 měsíců před prodejem konkrétního podílu, i když k datu prodeje již tyto nevlastnila, se sčítají a tyto se testují limitem 5%.

Dále je otázkou, od kterého okamžiku test 24 měsíců se bude počítat (u podílů nabytých od 1.1.2008 – viz čl. II odst. 3 přechodných ustanovení zákona č. 261/2007 Sb.), tj. od 1.1.2008 (účinnosti zákona) nebo 24 měsíců před 1.7.2008, kdy může nastat první osvobozený příjem cenných papírů nabytých za účinnosti nové právní úpravy.

Dílčí závěr k bodu 2.5

Navrhujeme přijmout závěr:

- ✓ limit 5% podílu se bude testovat v okamžiku prodeje, a to pouze s podíly, které fyzická osoba k datu prodeje vlastnila. Nebudou se započítávat podíly, které fyzická osoba vlastnila v době 24 měsíců před prodejem, avšak k datu prodeje již tyto nevlastní;
- ✓ časový test se bude počítat 24 měsíců před 1.7.2008, tj. od okamžiku, kdy může nastat první osvobozený příjem cenných papírů nabytých za účinnosti nové právní úpravy.

2.6 Cenné papíry nabyté do konce roku 2007

Jak již bylo řečeno v úvodu, u cenných papírů nabytých do konce roku 2007 se u osvobození příjmů z jejich prodeje po 1.1.2008 postupuje podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do dne nabytí účinnosti zákona č. 261/2007Sb..

Otázkou je, jak po 1.1.2008 vyložit pojem **cenné papíry nabyté do konce roku 2007**.

Jedná se o situace, kdy fyzická osoba měla k 31.12.2007 cenné papíry, ale tyto ji po 1.1.2008 byly z nějakého důvodu vyměněny za nové cenné papíry. Těmito důvody mohou být:

- přeměna (fúze nebo rozdělení - § 69 odst. 1, 3, a 4 obchodního zákoníku),
- zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů akciové společnosti (§ 208 a násl. obchodního zákoníku,
- změna druhu, formy, nebo podoby cenných papírů, štěpení cenných papírů, spojení více cenných papírů (§ 173 odst. 5, § 186b obchodního zákoníku).

Dílčí závěr k bodu 2.6

Vzhledem k tomu, že v uvedených případech nedochází k upsání nových cenných papírů v pravém slova smyslu, nýbrž k výměně stávajících cenných papírů za nové cenné papíry např. výměna akcií pro akcionáře zanikající společnosti za akcie právního nástupce při sloučení nebo výměna akcií pro akcionáře nástupnické společnosti při fúzi společnosti s ručením omezeným do nástupnické akciové společnosti, navrhujeme přijmout závět, že se na tyto nové cenné papíry nabyté po 1.1.2008 výměnou za cenné papíry nabyté do konce roku 2007 pohlíží při osvobození příjmů z jejich prodeje jako na cenné papíry nabyté do konce roku 2007.

Oporu vidíme ve znění § 4 odst. 1 písm. w) ZDP do 31.12.2007, kde transakce uskutečněné do 31.12.2007 spočívající ve výměně akcií emitentem za jiné akcie o celkové stejné jmenovité hodnotě, výměně podílů, fúze společností, nebo rozdělení společnosti, nezpůsobily přerušení časového testu 6 měsíců mezi nabytím a převodem cenných papírů. Jestliže by se tedy uvedené transakce uskutečnily po 1.1.2008, měl by být zachován stejný režim a uvedené transakce by neměly způsobit přerušení časového testu 6 měsíců u cenných papírů nabytých do konce roku 2007.

2.7 Problematika přeměn dle nového znění § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP

a) V souvislosti ze změnami v § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP došlo také ke změnám týkajících se úpravy časových osvobozovacích testů v souvislosti s přeměnami. Otázkou je dopad těchto změn. Obecně se domníváme, že by tyto změny neměly mít žádný vliv v případech, které budou splňovat podmínky dle § 23b ZDP, respektive § 23c ZDP. To především znamená, že v případě kdy budou splněny podmínky § 23c ZDP, bude do časového osvobozovacího testu započítávána také doba držby původního (v rámci přeměny vyměňovaného) obchodního podílu. Daný závěr platí bez ohledu na typ přeměny. Tento závěr se týká také rozdělení odštěpením, kdy budou analogicky platit závěry Koordinačního výboru od Ing. Marie Konečné, CSc. a Ing. Jiřího Nesrovnala 137/06.09.06 - Daňové dopady u rozdělení odštěpením, (publikováno v Bulletinu KDP ČR 7-8/2007, na str. 2-6), to znamená, že do doby držby podílů na společnosti na níž přechází odštěpovaná část se započítává doba držby podílu na rozdělované společnosti.

b) V rámci změn vypadla speciální úprava týkající se přeměny, kdy je původní obchodní podíl jiné právní formy než jsou akcie vyměněn za akcie. To znamená, že v těchto případech bude postupováno dle obecného přístupu. Budou-li v těchto případech splněny podmínky dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP (viz. výklad v tomto příspěvku v bodě 2.6), bude platit na **nově získané akcie nabyté po 1.1.2008** 6 měsíční časový osvobozovací test.

Dílčí závěr k bodu 2.7

a) Pokud budou splněny podmínky dle § 23b ZDP nebo § 23c ZDP bude i od 1.1.2008 do doby držby nových podílů započítávána doba držby původních podílů. V případě přeměny daný závěr platí bez ohledu na typ přeměny. To znamená, že do doby držby akcií zasykaných v rámci přeměny bude započítávána doba držby původního (vyměňovaného) podílu na s.r.o., či evropské družstevní společnosti či původních (vyměňovaných) akcií a stejně tak do doby držby podílu na s.r.o. či evropské družstevní společnosti získaného v rámci přeměny bude započítávána doba držby původního (vyměňovaného) podílu na s.r.o., evropské družstevní společnosti či původních (vyměňovaných) akcií. Pokud budou splněny podmínky dle § 23c ZDP budou v této věci také analogicky platit závěry Koordinačního výboru Ing.

Marie Konečné, CSc. a Ing. Jiřího Nesrovnala 137/06.09.06 - Daňové dopady u rozdělení odštěpením, (publikováno v Bulletinu KDP ČR 7-8/2007 na str. 2-6). to znamená do doby držby podílů na společnosti na niž přechází odštěpovaná část se započítává doba držby podílu na rozdělované společnosti.

b) V případech splnění podmínek dle § 23c ZDP bude při splnění podmínek dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP platit (viz. výklad v tomto příspěvku v bodě 2.6) na nově získané akcie nabyté po 1.1.2008 6 měsíční časový osvobozovací test i v případech kdy původní obchodní podíly budou nebo budou mít charakter akcii. Pokud nebudou splněny podmínky dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP bude platit 5-letý časový osvobozovací test dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP, ale při započítávání doby držby původních podílů (viz. bod a)). Jedná se např. o situaci, kdy obchodní podíl je vyměněn za akcie, což je případ fúze akciové společnosti se společností s ručením omezeným, kdy společnost s ručením omezeným může být sloučena nebo může splynout s akciovou společností do nástupnické akciové společnosti, a společníkům společnosti s ručením omezeným budou vyměněny jejich obchodní podíly za akcie nástupnické akciové společnosti. Společník zde výměnou za svůj obchodní podíl obdrží akcie a neměl by se zde přerušit 5-ti letý časový osvobozovací test na držbu obchodního podílu, i když bude nahrazen za akcie.

3. Návrh opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí k jednotlivým dílčím závěrům vhodným způsobem publikovat, příp. novelou ZDP upravit text § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP tak, aby byl jednoznačný.

Stanovisko Ministerstva financí

Stanovisko je zpracováváno ve spolupráci s několika dalšími odbornými útvary MF, bude předloženo přímo na jednání 27.11.2007.

200/27.11.07 - Uplatnění pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění v základu daně na přelomu let 2007 a 2008

Předkládají: Ing. Otakar Machala QUD, daňový poradce, č. osvědčení 2252
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701

1. Úvod

V souvislosti s přijetím zákona č. 261/2007 Sb., o reformě veřejných financí dochází k radikální změně v uplatňování pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále jen SP) a na všeobecné zdravotní pojištění (dále jen ZP) na základ daně z příjmů fyzických osob.

Tento příspěvek se zabývá problematikou vlivu nedoplatků a přeplatků z titulu pojistného na SP a ZP, které má povinnost hradit poplatník sám za sebe, na základ daně z příjmů fyzických osob na přelomu let 2007 a 2008.

2. Obecný rozbor problému

SP a ZP bylo do konce roku 2007 v případě podnikatelů – fyzických osob považováno za výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů (dále jen daňový výdaj) podle § 24 odst. 2 písm. f) zákona o daních z příjmů v aktuálním znění (dále jen ZDP). U podnikatelů, kteří nevedou účetnictví platilo, že daňovým výdajem je SP a ZP uhrazené formou záloh v daném zdaňovacím období. V případě podnikatelů vedoucích účetnictví bylo daňovým výdajem SP a ZP zúčtované v souladu s účetními předpisy v nákladech a zaplacené nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části.

S účinností od 1.1. 2008 je SP a ZP v případě podnikatelů – fyzických osob považováno za výdaj, který nelze uznat jako daňový výdaj podle § 25 odst. 1 písm. g) ZDP.

2.1 Poplatník neúčetní jednotka

Obecně dle našeho názoru platí, že SP a ZP uhrazené ze strany poplatníků, kteří nevedou účetnictví, v souladu s příslušnými právními předpisy do konce roku 2007 představuje daňový výdaj a SP a ZP uhrazené po 31.12.2007 představuje výdaj nedaňový (samozřejmě s výjimkou SP a ZP hrazeného zaměstnavatelem za zaměstnance). Domníváme se, že dojde-li v roce 2008 k vrácení přeplatku na SP a ZP z roku 2007, jedná se o zdanitelný příjem fyzické osoby. Vracené přeplatky SP a ZP v dalších letech, které budou souviset s hrazením pojistného na SP a ZP, které již nebylo považováno za daňový výdaj, pak poplatníci v souladu s ustanovením § 23 odst. 4 písm. e) ZDP nezahrnou do základu daně.

2.2 Poplatník účetní jednotka

V případě podnikatelů vedoucích účetnictví bylo daňovým výdajem SP a ZP zúčtované v souladu s účetními předpisy v nákladech daného roku a zaplacené nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části. V souladu s první větou, bodu 1, čl. II přechodných a závěrečných ustanovení zákona č. 261/2007 Sb., kdy pro daňové povinnosti za léta 1993-2007 se použije dosavadní znění zákona, bude dle našeho názoru placené pojistné na SP a ZP do 31.1.2008, které věcně a časově souvisí s předchozím

zdaňovacím obdobím, výdajem ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. f) ZDP platného do 31.12.2007.

V případě placeného pojistného na SP a ZP do 31.12.2007, které věcně a časově souvisí se zdaňovacím obdobím roku 2006 a níže, bude dle našeho názoru toto položkou snižující základ daně ve zdaňovacím období roku 2007 (§ 23 odst. 3 písm. b) bodu 3 ZDP ve znění platném do 31.12.2007).

Bude-li pojistné na SP a ZP, které věcně a časově souvisí se zdaňovacím obdobím roku 2007 zaplacené po 31.1.2008 a pojistné na SP a ZP, které věcně a časově souvisí se zdaňovacím obdobím roku 2006 a níže, zaplacené po 31.12.2007 (dále jen „pojistné po lhůtě“), lze toto pojistné po lhůtě dle našeho názoru uplatnit jako položku snižující základ daně i po 31.12.2007, a to ve zdaňovacím období, ve kterém bude zaplacené. Naše úvaha vychází z ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bodu 3 ZDP, které platí i po 31.12.2007 a dle kterého lze uplatnit jako položku snižující základ daně „výdaje (náklady) na dosažení zajištění a udržení příjmů, jen pokud byly zaplacené, dojde-li k jejich zaplacení v jiném zdaňovacím období, než ve kterém tyto náklady ovlivnily výsledek hospodaření“.

3. Návrh řešení – závěry

1. Platby pojistného na SP a ZP uhrazené do 31. 12. 2007 ze strany poplatníků – fyzických osob, kteří nevedou účetnictví, se považují za daňový výdaj. Platby pojistného na SP a ZP uhrazené po 31. 12. 2007 ze strany těchto poplatníků se za daňový výdaj nepovažují.

2. Vrácené přeplatky pojistného na SP a ZP v případě poplatníků – fyzických osob, kteří nevedou účetnictví, se považují za zdanitelný příjem, pokud souvisejí s předchozí platbou pojistného na SP a ZP, která byla dle ZDP daňovým výdajem. V opačném případě se přeplatky pojistného nezahrnou do základu daně v souladu s ustanovením § 23 odst. 4 písm. e) ZDP.

3. V případě poplatníků – fyzických osob, které vedou účetnictví:

- ✓ je placené pojistné na SP a ZP do 31.1.2008, které věcně a časově souvisí s předchozím zdaňovacím obdobím, výdajem ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. f) ZDP platného do 31.12.2007.
- ✓ je placené pojistné na SP a ZP do 31.12.2007, které věcně a časově souvisí se zdaňovacím obdobím roku 2006 a níže, položkou snižující základ daně ve zdaňovacím období roku 2007 (§ 23 odst. 3 písm. b) bodu 3 ZDP ve znění platném do 31.12.2007).
- ✓ je pojistné po lhůtě položkou snižující základ daně a to ve zdaňovacím období, ve kterém bude zaplacené (§ 23 odst. 3 písm. b) bodu 3 ZDP a druhá věta, bodu 1, čl. II přechodných a závěrečných ustanovení zákona č. 261/2007 Sb.).

4. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas se závěry předkladatele.

201/27.11.07 - Závazky po splatnosti déle než 36 měsíců v případě poplatníků fyzických osob neúčtetních jednotek jako položka zvyšující základ daně

Předkládá: Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č.osvědčení 3701
Ing. Pavel Vontor, daňový poradce, č. osvědčení 3610

1. Výchozí situace

Zákon č. 261/2007 Sb. s účinností od 1.1.2008 rozšiřuje okruh položek zvyšujících základ daně z příjmů dle § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), a to konkrétně o odst. 3 písmeno a) bod 12.

§ 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 zní:

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

Důvodová zpráva k bodům 7, 8, 35 a 36 - § 5 odst. 10 písm. a), § 5 odst. 11, § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 a § 23 odst. 3 písm. c) bodu 6 mimo jiné uvádí:

„...Vzhledem k tomu, že věřitel má právo tvořit daňově účinné opravné položky k pohledávkám a protože dlužník plnění, které nezaplatil, spotřeboval a uplatnil jej jako daňový výdaj, je velmi vhodné prostřednictvím navrhované úpravy provést křížovou kontrolu správné výše pohledávek u věřitelů a současně u dlužníků do výnosů zahrnout částky ve výši neuhrazených závazků, které souvisejí s výdaji, které uplatnili v základu daně a vzniklé pohledávky neuhradili...“

2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

Fyzická osoba neúčetní jednotka, tj. poplatník vedoucí daňovou evidenci dle § 7b ZDP, poplatník uplatňující výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 ZDP nebo § 9 odst. 4 ZDP a poplatník uplatňující skutečné výdaje dle § 9 odst. 6 ZDP, nemá při zjišťování základu daně za příslušné zdaňovací období ve výdajích částky (hodnoty) neuhrazených závazků. Tyto se stávají výdajem až okamžikem zaplacení. Jedinou výjimkou, kdy závazek by bylo možno považovat za daňový výdaj, je nájemné z titulu finančního pronájmu dle § 24 odst. 2 písm. h) ZDP (za podmínek dle § 24 odst. 4 ZDP), které poplatník s příjmy dle § 7 ZDP uplatňuje do výdajů v poměrné výši bez ohledu na platbu.

Jak z důvodové zprávy vyplývá, nové ustanovení ZDP mělo postihnout ty dlužníky, kteří nezaplatili, spotřebovali a uplatnili závazky jako daňový výdaj, jelikož naproti tomu jsou věřitelé, kteří uplatňují k pohledávkám daňově relevantní opravné položky. Uvedený záměr dle našeho názoru dále potvrzuje třetí věta nového ustanovení, která vyjímá okruh závazků, na které se citované ustanovení nevztahuje...*“Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů...”*

Dle našeho názoru se citované ustanovení nevztahuje na fyzické osoby neúčetní jednotky, jelikož závazky nejsou u těchto výdajem na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů, s výjimkou výše uvedenou (finanční leasing).

Dílčí závěr:

Na základě výše uvedené výchozí situace a po provedeném rozboru problematiky lze dojít k následujícímu závěru:

- ✓ ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 se nevztahuje na fyzické osoby neúčetní jednotky s výjimkou případů, kdy závazek lze uplatnit do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů bez ohledu na platbu.

3. Návrh opatření

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

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas se závěry předkladatele.

Upozorňujeme, že v případě, kdy poplatník vedoucí daňovou evidenci nedoloží, že nakoupené zásoby využil pro podnikatelskou činnost nebo je doposud skladuje, musí postupovat podle § 25 odst. 1 písm. u) zákona.

DPH

202/27.11.07 - Vznik daňové povinnosti při pořízení zboží z jiného členského státu

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osvědčení 1026

Popis situace

Česká společnost registrovaná k DPH v ČR (dále jen „plátce“) si objednala dodání zboží z jiného členského státu od osoby registrované v tomto jiném členském státu (dále jen „Dodavatel“). V souladu se sjednanými dodacími a platebními podmínkami má být objednané zboží dodáno např. počátkem prosince 2007, nicméně plátce zaplatil dle sjednaných podmínek sjednanou cenu předem již počátkem října 2007. Dodavatel následně vystavil dne 10. října 2007 fakturu na českého plátce, který na základě této faktury přiznal daň ze sjednané kupní ceny v daňovém přiznání za zdaňovací období říjen 2007, tj. dle data vystavení faktury (alternativně mohl Dodavatel dle sjednaných podmínek vystavit nejdříve fakturu na platbu předem a plátce mohl provést platbu na základě vystavené faktury).

Ze strany FU se objevily názory, že takto vystavené faktury nelze považovat za daňové doklady ve smyslu § 35 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „zákon o DPH“), jelikož neobsahuje náležitosti uvedené v tomto ustanovení, a konkrétně náležitost uvedenou v § 35 odst. 1 písm. f), tj. datum uskutečnění pořízení.

Legislativa

V souladu s § 25 zákona o DPH vzniká při pořízení zboží z jiného členského státu plátcí nebo osobě identifikované k dani povinnost přiznat daň ke dni vystavení daňového dokladu, pokud byl daňový doklad vystaven osobou registrovanou k dani v jiném členském státě před patnáctým dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, nebo k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno.

Přes ne příliš šťastně použitou spojku „nebo“ existuje mezi odbornou veřejností shoda v tom, vycházejí z Šesté směrnice, resp. nově ze Směrnice Rady 2006/112/ES, že daňová povinnost při pořízení zboží vzniká primárně ke dni vystavení daňového dokladu a pouze v případě, že daňový doklad není vystaven, k 15. dni měsíce následujícího po pořízení zboží.

Zákon o DPH neuvádí žádné další podmínky, které by ovlivňovaly okamžik vzniku daňové povinnosti při pořízení zboží a potažmo okamžik vzniku nároku na odpočet daně.

Ustanovení § 35 zákona o DPH sice specifikuje náležitosti daňového dokladu při pořízení zboží, ale vzhledem k tomu, že tento doklad bude vystaven Dodavatelem z jiného členského státu naopak počítá s tím, že některé náležitosti doplní plátce na obdrženém daňovém dokladu nebo ve své daňové evidenci. Mezi jednu z náležitostí patří i datum uskutečnění pořízení.

Argument, že při přijetí daňového dokladu nemůže plátce znát přesné datum budoucího dodání (pořízení) zboží, a tudíž není schopen toto datum doplnit a nelze tedy tento doklad ani považovat za daňový doklad ve smyslu § 35 zákona o DPH, nelze dle mého názoru akceptovat, a to z následujících důvodů.

- Zákon o DPH nestanoví žádnou lhůtu pro doplnění náležitostí uvedených v § 35 odst. 2 zákona o DPH
- Neuvedení data pořízení v tomto případě nemá vliv na určení vzniku daňové povinnosti při pořízení zboží, jelikož k datu jeho vystavení ještě nedošlo k dodání (pořízení) zboží a okamžik vzniku daňové povinnosti se určí dle data vystavení daňového dokladu a nikoliv dle konkrétního data pořízení zboží
- V případě chybějících náležitostí na daňovém dokladu je nutno postupovat v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, tj. plátce musí mít možnost doložit, že vystavený doklad se váže ke zboží, které k okamžiku dokazování již bylo pořízeno nebo bude v souladu s uzavřenými smluvními podmínkami dodáno v budoucnosti.
- Ustanovení § 35 odst. 1 písm. f) zákona o DPH je v rozporu s čl. 226 Směrnice Rady 2006/112/ES, který stanoví, jako údaje musí být „pouze“ povinně pro účely DPH uváděny na fakturách. Dle bodu 7 tohoto článku musí být na faktuře uveden den, kdy bylo uskutečněno nebo dokončeno dodání zboží nebo poskytování služby, nebo den, kdy byla provedena platba uvedená v čl. 220 bodech 4 a 5, pokud jej lze určit a liší se ode dne vystavení faktury. Jestliže tedy dojde k vystavení faktury za platbu na účet dodavatele předtím (čl. 220 bod 4), než se uskuteční určitá dodání zboží (včetně pořízení zboží), je povinnou náležitostí vyžadovanou výše uvedenou směrnicí den, kdy byla přijata platba (jestliže se tento den liší od data vystavení faktury), ale v žádném případě den uskutečnění dodání zboží.
- Požadavek tohoto typu ze strany správce daně jde nad rámec toho, co je nutné pro zajištění správného výběru daně. V podobném duchu již judikoval Evropský soudní dvůr ve věci C – 146/05 v řízení Albert Collée proti Finanzamt Limburg an der Lahn, kde konstatoval (bod 29), že co se týče otázky, zda daňová správa může odmítnout osvobodit od DPH dodání zboží uvnitř Společenství pouze z důvodu, že účetní důkaz tohoto dodání byl předložen opožděně, je třeba konstatovat, že vnitrostátní opatření, které v podstatě podmiňuje nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně dodržáním formálních povinností, aniž by zohlednilo hmotněprávní požadavky a zejména aniž by se zabývalo otázkou, zda tyto povinnosti byly splněny, jde nad rámec toho, co je nutné pro zajištění správného výběru daně.

S touto problematikou rovněž úzce souvisí otázka postupných plateb uskutečněných před skutečným dodáním (pořízením) zboží z jiného členského státu. Jestliže budou na jednotlivé platby rovněž vystavovány dílčí faktury, vzniká ve světle výše uvedeného pořizovateli povinnost přiznávat daň ke dni vystavení jednotlivých faktur, přičemž daňová povinnost je počítána vždy z částky uvedené na faktuře. Každá dílčí faktura je daňovým dokladem ve smyslu § 35 zákona o DPH.

Závěr

Faktury vystavené Dodavatelem z jiného členského státu před datem skutečného dodání (pořízení) zboží z jiného členského státu je nutno považovat za daňové doklady ve smyslu § 35 zákona o DPH, i když plátce není schopen k okamžiku jejich přijetí doplnit datum uskutečnění pořízení zboží.

Jestliže dodavatel vystaví před skutečným dodáním zboží v souvislosti s postupnými platbami více dílčích faktur, vzniká pořizovateli povinnost přiznávat daň ke dni vystavení jednotlivých dílčích faktur, přičemž daňová povinnost je počítána vždy z částky uvedené na faktuře. Každá dílčí faktura je daňovým dokladem ve smyslu § 35 zákona o DPH.

Jestliže je konkrétní pořízení zboží kontrolováno správcem daně ještě před doplněním požadovaných náležitostí ze strany plátce musí, v případě pochybností ze strany správce daně, plátce doložit, že vystavený doklad se váže ke zboží, které k okamžiku dokazování již bylo pořízeno nebo bude v souladu s uzavřenými smluvními podmínkami dodáno v budoucnosti.

Výše uvedený závěr se netýká dokladů jako jsou zálohové faktury, zálohové listy apod., na jejichž základě dle sjednaných smluvních podmínek plátce uhradí pouze zálohu na budoucí dodání (pořízení) zboží z jiného členského státu.

Stanovisko Ministerstva financí

1) Souhlas s návrhem závěru, že daňovým dokladem pro účely § 25 a podle § 35 zákona o DPH je doklad vystavený osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, tj. bez údajů, které je povinen doplnit pořizovatel zboží.

2) Při vystavení více dílčích dokladů osobou registrovanou v jiném členském státě platí stejný závěr jako v bodě 1.

3) V návaznosti na dosavadní výklady souhlasí MF s tím, že pokud je konkrétní pořízení zboží kontrolováno správcem daně ještě před doplněním požadovaných náležitostí, musí plátce v případě pochybností ze strany správce daně doložit, že vystavený doklad se váže ke zboží, které k okamžiku dokazování již bylo pořízeno nebo bude v souladu s uzavřenými smluvními podmínkami dodáno v budoucnosti.

V návrhu novely zákona o DPH, která byla dne 31.10.2007 předaná vládě ČR k projednání jsou promítnuty změny v §25 a §35, které upravují současné, ne zcela vhodné ustanovení, týkající se přiznání daně na základě dokladu vystaveného osobou registrovanou v jiném členském státě před vlastním pořízením zboží.

4) Souhlas s tím, že výše uvedené závěry se netýkají takových dokladů jako jsou zálohové faktury, zálohové listy apod., na jejichž základě dle sjednaných smluvních podmínek plátce uhradí pouze zálohu na budoucí dodání (pořízení) zboží z jiného členského státu.

Ekologické daně

203/27.11.07 - Osvobození plynu použitého při výrobě nebo zpracování od daně ze zemního plynu

Předkládají: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3
Ing. Radek Šprta, daňový poradce, č. osvědčení 3392

1. Výchozí situace

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů s účinností od 1.1.2008 přináší nové ekologické daně a jednou z nich je i zavedení **daně ze zemního plynu a některých dalších plynů (dále jen „DZZP“)**. Tato daň současně nahrazuje i dosavadní zdanění zemního plynu a některých dalších plynů, které je doposud upraveno zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Vzhledem ke skutečnosti, že tento nový zákon zavádí odlišnou terminologii, oproti dosavadní úpravě v zákoně č. 353/2003 Sb., je pro správnou aplikaci tohoto nového zákona, podle našeho názoru, nezbytné vymezit, některá ne zcela jednoznačná ustanovení.

2. Legislativní východiska

§ 2 odst. 1 písm. d) DZZP

Pro účely této části se rozumí **výrobou** vtláčení plynu do podzemního zásobníku plynu nebo těžba.

§ 8 odst. 4 DZZP

Od daně je osvobozen plyn použitý při **výrobě** nebo **zpracování** plynu a výrobků, které jsou předmětem daně z minerálních olejů⁹⁾ a daně z pevných paliv v prostorách podniku, ve kterém byl tento plyn vyroben. Toto osvobození od daně se však nevztahuje na spotřebu plynu pro účely nesouvisející s výrobou nebo zpracováním uvedených výrobků, zejména pak pro pohon vozidel.

3. Rozbor problematiky

V první řadě je třeba vymezit co se rozumí pod pojmy vtláčení zemního plynu do podzemního zásobníku nebo těžba a následně i pojem zpracování, a to v návaznosti na správný postup v souladu s ustanovením § 8 odst. 4 DZZP vymezující osvobození plynu od daně, neboť při těchto činnostech dochází k použití širokého spektra různých technologických postupů a využití plynu pro tyto činnosti.

U jednotlivých případů předpokládáme, že pro tyto činnosti má fyzická nebo právnická osoba potřebná oprávnění a je ve smyslu zákona 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon) (dále jen „EZ“) držitelem příslušných licencí pro:

- uskladňování plynu v podzemním zásobníku,
- výrobu (těžbu) plynu,

⁹⁾ Zákon č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

- obchod s plynem,

3.1. Separace vytěžené směsi ropy a plynu

Domníváme se, že v případě, kdy fyzická nebo právnická osoba používá vlastní plyn získaný v rámci těžební činnosti k technologickému ohřevu vytěžené směsi ropy a plynu, jehož účelem je efektivní separace ropy a plynu a výsledkem takto provedené separace je buďto:

- a) výroba a následný prodej samostatných komodit ropy a plynu nebo
- b) výroba ropy a plynu, avšak z ekonomického hlediska se jeví jako účelný pouze prodej ropy, a proto vyrobený plyn, který není použit pro technologické účely je spálen.

Takto použitý plyn splňuje definici uvedenou v § 8 odst. 4 DZZP, tj. je použit při výrobě nebo zpracování plynu a výrobků, které jsou předmětem daně z minerálních olejů, a tudíž jeho spotřeba je osvobozena od DZZP.

3.2. Druhotná těžební metoda ropy a případná konverze ložiska na podzemní zásobník plynu (dále jen „PZP“)

K těžbě zbytkových zásob ropy se používá zvýšený tlak plynu, který je do ložiska uměle zatlačen. Cílem zatlačení je dotěžit ropu a zvýšit výtěžnost ložiska. Současně se vytváří podmínky pro případný vznik budoucího zásobníku plynu, to se však díky geologickým podmínkám nemusí podařit. Pokud je proces úspěšný a ložisko po odtěžení ropy vykazuje vhodné parametry, vtlačení plyn bude trvale v ložisku (budoucím zásobníku) fungovat jako tzv. poduška, která je nositelem energie zásobníku (potřebného tlaku) po celou dobu jeho provozu a umožňuje vtlačení a těžbu aktivní náplně zásobníku. V případě neúspěšnosti bude po dotěžení ropy vtlačení plyn spolu s plynem, který se v ložisku již nachází následně vytěžen. V případě dotěžení plynu z ložiska poklesne ložiskový tlak a kolektorová struktura ložiska nebude již využitelná pro vybudování zásobníku plynu.

Plyn se do ložiska zatlačí pomocí kompresorů, které jsou poháněny vlastním plynem získaným těžbou, případně separací vytěžené směsi ropy a plynu.

Zatlačený plyn do ložiska slouží ke zvýšení výtěžnosti směsi ropy a plynu. Z vytěžené směsi je vyráběna ropa a zemní plyn. Zemní plyn je znovu zatlačen do ložiska pro další zvýšení vytěžitelnosti směsi ropy a plynu. Vyrobený plyn je tedy zatlačen a „skladován“ v ložisku. Po ukončení druhotných metod těžby bude vyrobený plyn odtěžen a prodán nebo použit jako poduška podzemního zásobníku plynu.

Jelikož cílovým efektem kompresorového zatlačení plynu je těžba, resp. zvýšení vytěžitelnosti, směsi ropy a plynu, jsme toho názoru, že plyn spotřebovaný v kompresorech je osvobozen od daně z plynu v souladu s § 8 odst. 4 DZZP, neboť je použit při výrobě nebo zpracování plynu a výrobků, které jsou předmětem daně z minerálních olejů⁹⁾.

⁹⁾ Zákon č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

3.3. Provozování podzemního zásobníku plynu (PZP)

Pokud fyzická nebo právnická osoba provozuje zásobník plynu, tak se domníváme, že naplňuje definici ustanovení § 2 odst. 1 písm. d), DZZP který definuje výrobu jako vtláčení plynu do podzemního zásobníku nebo těžbu, neboť v terminologii EZ se jedná o uskladnění plynu se všemi jeho aspekty a dále výrobu tj. těžbu plynu.

Uskladnění zemního plynu představuje integrovaný proces vtláčení plynu do zásobníku s použitím kompresní práce, uskladnění plynu a odběr plynu ze zásobníku. Prvořadou povinností provozovatele PZP je dle EZ jeho bezpečný a spolehlivý provoz, což v praxi znamená:

- zajistit spolehlivý provoz kompresorů v prostorách s odpovídající teplotou,
- předat vyskladněný plyn do plynárenské soustavy s parametry, které odpovídají kvalitativním požadavkům na složení předávaného plynu,
- nepřetržitě udržovat požadované prostředí pro techniku a odpovídající podmínky pro 24 – hodinový obslužný provoz.

Pouze komplexní zajištění všech uvedených činností může poskytnout zákazníkovi službu skladování. Z tohoto důvodu se domníváme, že plyn, který je v procesu skladování spotřebováván:

- na práci kompresorů při vtláčení zemního plynu do PZP a vytápění kompresorových hal,
- na technologické úpravy vytěženého plynu (s cílem odstranit následky neovlivnitelných geologických procesů, kterým je uskladněný plyn vystaven v kolektorských strukturách),
- na zajištění teplotních podmínek pro techniku a personál

je osvobozen od daně ze zemního plynu ve smyslu § 8 odst. 4 DZZP, protože je použit pro výrobu plynu tak, jak ji definuje DZZP.

4. Závěr:

Na základě výše uvedené výchozí situace a po provedeném rozboru problematiky lze dojít k následujícímu závěru:

V případě **využití plynu** v rámci těžební činnosti **k technologickému ohřevu** vytěžené směsi ropy a plynu, jehož účelem je efektivní separace ropy a plynu (bod 3.1.), **k pohonu kompresorů** zatlačejících plyn do ložiska v případě druhotné těžební metody (bod 3.2.) a nebo pokud je plyn **spotřebovaný v procesu skladování** (bod 3.3.), je takto využitý plyn v souladu s § 8 odst. 4. DZZP osvobozen od daně.

5. Návrh opatření

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

Stanovisko ministerstva financí

K bodu 2. Legislativní východiska:

Navrhovatelé citují ustanovení § 2 odst. 1 písm. d) DZZP, které definuje, co je se rozumí výrobou zemního plynu. V tomto ustanovení však nastala technická chyba (vypadlo slovo „i“), proto je nutno toto ustanovení vykládat v souladu s úmyslem zákonodárce, tedy v podobě: „výrobou i vtláčení plynu do podzemního zásobníku plynu nebo těžba“.

Podle ustanovení § 8 odst. 4 DZZP je možno osvobodit plyn použitý při výrobě nebo zpracování plynu a výrobků, které jsou předmětem daně z minerálních olejů a daně z pevných paliv, v prostorách podniku, kde byl plyn vytěžen. Podle tohoto ustanovení je tak možno osvobodit i plyn spotřebovaný při vtláčení a těžbě plynu z podzemního zásobníku plynu.

Pokud je vlastní plyn spotřebován při separaci vytěžené směsi ropy a plynu, lze takovou spotřebu považovat za osvobozenou podle § 8 odst. 4 DZZP, protože se jedná o výrobu nebo zpracování plynu nebo výrobků, které jsou předmětem daně z minerálních olejů (bod 3.1.).

V případě druhotné těžební metody ropy a konverze na podzemní zásobník plynu (bod 3.2.) dochází k vtláčení plynu do ložiska. Výrobou plynu se rozumí i vtláčení plynu do podzemního zásobníku plynu (§ 2 odst. 1 písm. d)); plyn spotřebovaný při výrobě plynu nebo výrobků, které jsou předmětem daně z minerálních olejů, může být osvobozen, pokud se jedná o plyn spotřebovaný v prostorách podniku kde byl vyroben (vytěžen). Podle § 8 odst. 4 DZZP může být tedy osvobozen plyn, který byl vytěžen v prostorách podniku, ve kterém dochází k jeho použití pro pohon kompresorů vtláčejících plyn do podzemního zásobníku.

Pokud je plyn vtláčen do ložiska, které není možno považovat za podzemní zásobník plynu, a díky tomuto vtláčení dochází k dotěžení směsi ropy a zemního plynu, lze tuto činnost považovat za výrobu výrobků, které jsou předmětem daně z minerálních olejů (těžba ropy). Proto lze plyn spotřebovaný v kompresorech při vtláčení do ložiska osvobodit v souladu s § 8 odst. 4 DZZP.

Z výše uvedeného plyne, že plyn je osvobozen, pokud je spotřebován pro vtláčení do podzemního zásobníku nebo je použit při výrobě (těžbě). Osvobození je možno dále aplikovat na technicky zdůvodněné skutečné ztráty (§ 8 odst. 5 DZZP) vzniklé při skladování plynu v podzemním zásobníku. Z možnosti uplatnění těchto taxativně vymezených osvobození však v žádném případě nevyplývá, že se osvobození zemního plynu vztahují na uskladnění plynu se všemi jeho aspekty vyplývajícími ze zákona č. 458/2000 Sb. (bod 3.3.). Ustanovení DZZP, která přesně vymezují činnosti, při kterých lze spotřebovaný plyn osvobodit, nelze vykládat extenzivně.

S ohledem na výše uvedené je závěr MF následující:

V případě využití plynu v rámci těžební činnosti k technologickému ohřevu vytěžené směsi ropy a plynu, jehož účelem je efektivní separace ropy a plynu (bod. 3.1.), k pohonu kompresorů zatlačejících plyn do ložiska v případě druhotné těžební metody (bod 3.2.), je takto využitý plyn v souladu s § 8 odst. 4 DZZP osvobozen od daně.