

Ministerstvo financí
Letenská 15, Praha 1

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 6. 4. 2006

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

- 1. Odsouhlasen zápis z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR konaného dne 1. 3. 2006.**
- 2. Projednání jednotlivých bodů programu z minulých Koordinačních výborů, příspěvky dosud neuzavřené**

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 107/01.03.06 – dle domluvy z Koordinačního výboru 1. 3. 2006 bylo zasláno Doplnění příspěvku 107/01.03.06, včetně příloh. MF prostuduje předložené přílohy a z toho důvodu navrhuje odložení vypracování svého finálního stanoviska na příští jednání Koordinačního výboru. KDP ČR přislíbila zaslat další doplnění příspěvku o informaci z Rakouska.

107/01.03.06 - Daňová uznatelnost úroků z úvěrů a půjček na úhradu závazků z titulu snížení vlastního kapitálu

Předkládají:

Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., vedoucí katedry financí a účetnictví VŠE

Ing. Jiří Nekovář, daňový poradce, č. osvědčení 2

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

Vymezení a popis problému

Mezi odbornou veřejností, ani mezi správci daně není jednotný názor na daňovou uznatelnost úroků z úvěrů a půjček na úhradu závazků z titulu snížení vlastního kapitálu. V praxi se jedná o úvěry a půjčky na úhradu závazků vzniklých z titulu snížení základního kapitálu, vrácení ostatních vkladů do vlastního kapitálu a výplaty dividend, tedy všech případů, kdy se na základě rozhodnutí společnosti snižuje vlastní kapitál a nahrazuje se závazkem za společníky či akcionáři. Takový závazek je pak nahrazen závazkem za jiným věřitelem, který půjčku či úvěr poskytne; úrok pak reprezentuje cenu aktiv - peněz, které věřitel poskytne.

Takovéto rozhodnutí je plně v kompetenci obchodní společnosti či družstva a ve svém důsledku znamená nahrazení vlastních zdrojů krytí aktiv cizími zdroji. Samozřejmě předpokládáme, že se jedná o úkony činěné v souladu s obchodním zákoníkem.

Obecně jsou závazky spolu s vlastním kapitálem zdrojem krytí aktiv podniku poplatníka, právnické osoby. Pasiva jako taková nemohou generovat příjmy a jejich existence, vznik a pohyb nemají žádný dopad na vznik příjmů, s výdajem na dosažení příjmů nemají přímou

souvislost, jsou pouze zdrojem krytí aktiv. Dále pak obecně aktiva, ať už jejich držba či spotřeba, mohou generovat příjmy a tedy s nimi souvisejí výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Speciální úpravu v tomto případě nelze aplikovat, jak je uvedeno níže. Aktiva podniku, tak jak jsou zachycena v rozvaze od nehmotných aktiv po přechodné účty souvisejí s náklady, které mohou být podle okolností daňové i nedaňové.

Úroky, jako úhrada za použití cizích zdrojů, jsou obecně daňově uznatelným výdajem, souvisejí totiž s držbou a použitím aktiv a výdaji na dosažení zajištění a udržení příjmů. Obecně, kromě speciálních výjimek, nelze pasiva - ať cizí či vlastní - přiřadit k držbě konkrétního aktiva. Výjimku tvoří ustanovení § 25 odst. 1 zk) ZDP, kdy zákon stanoví vyvratitelnou domněnku, že úvěrem či půjčkou jsou kryta taková aktiva (podíly v dceřiné společnosti), která generují osvobozené příjmy – dividendy či podíly na zisku, proto je logicky třeba vyloučit i náklady v podobě úroků spojených s držbou takového aktiva. Naopak, pokud je takové aktivum (podíl v dceřiné společnosti) prodáno a způsobí vznik neosvobozených výnosů, původně daňově neuznatelné, úroky z úvěru se zohlední jako daňové (§ 24 odst. 7 ZDP). Samozřejmě, že od momentu úbytku podílu v dceřiné společnosti jsou úroky z půjčky původně poskytnuté na pořízení podílu v dceřiné společnosti daňově uznatelné a jsou cenou za cizí kapitál kryjící ostatní aktiva společnosti. To platí i pro případy, kdy je poskytnut úvěr či půjčka na podíl či akcie v dceřiné společnosti a následně je dceřiná společnost sloučena do mateřské společnosti, či mateřská společnost převezme jmění dceřiné společnosti. V případě přeměny akcie dceřiné společnosti, či podíl v ní k rozhodnému dni zmizí z rozvahy a pomine domněnka krytí aktiv generujících osvobozené příjmy a tedy i důvod k daňové neuznatelnosti úroků; cizí zdroje nadále kryjí aktiva společnosti.

Další speciální úprava daňové neuznatelnosti úroků je otázka nízké kapitalizace. § 25 odst. 1 písm. w) řeší překvalifikaci úroků na dividendy v případě, kdy jsou poskytnuty „cizí zdroje“ od spřízněných subjektů, tj. subjektů od kterých „se očekává“, že mají poskytnout v určité míře zdroje do vlastního kapitálu.

Dílčí závěr: Ustanovení § 25 odst.1 písm. zk) ZDP ani § 25 odst. 1 písm. w) ZDP nelze pro účely daňové uznatelnosti úroků z úvěrů a půjček na úhradu závazků z titulu snížení vlastního kapitálu aplikovat. Daňovou uznatelnost či neuznatelnost je třeba posuzovat výhradně z pohledu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

Daňová uznatelnost úroků z úvěrů a půjček na úhradu závazků z titulu snížení vlastního kapitálu obecně

Jak již bylo uvedeno výše, cizí zdroje slouží ke krytí aktiv poplatníka a kromě výše popsané speciální úpravy § 25 odst. 1 zk) je nelze přiřadit k jednotlivým aktivům. Dalším, v účetnictví speciálně upraveným příkladem, je právo kapitalizace úroků z úvěrů a půjček na pořízení dlouhodobého majetku, které se vztahují na dobu vytváření tohoto majetku. Jiné případy, kdy by úroky z úvěrů nebyly nákladem, případně byly nákladem daňově neuznatelným, ZDP ani účetní předpisy neznají.

Obchodní ani daňové právo v zásadě neupravuje poměr vlastního a cizího kapitálu používaného ke krytí aktiv společnosti a je právem každého poplatníka, do jaké míry bude používat vlastních a cizích zdrojů. S rozhodnutím pro cizí zdroje přímo souvisejí náklady v podobě úroků. Pro srovnání si uveďme dvě společnosti, kdy aktiva první jsou plně kryta úvěrem a aktiva druhé společnosti jsou plně kryta vlastním kapitálem. O daňové uznatelnosti úroků první společnosti (pokud nepůjde o výše zmíněné případy upravené v § 25 ZDP, či

kapitalizaci úroků) nevzniknou žádné pochybnosti. V případě, že se druhá společnost rozhodne pro nahrazení vlastního kapitálu cizím, pochybnosti vznikají. Pokud by úroky v takovémto případě byly daňově neuznatelné, jednalo by se o diskriminaci druhé společnosti. V obou případech totiž v době, kdy vznikají úroky, jsou aktiva kryta cizími zdroji a jedná se o náklad spojený s vlastnictvím aktiv, které generují příjmy.

Takový přístup by znamenal postih za to, že druhá společnost dříve úroky neuplatňovala, respektive, že historicky financovala svoje podnikání vlastními zdroji. Jednalo by se o jakousi skrytou daň ze snížení vlastního kapitálu.

Návrh na sjednocující závěr

Úroky z úvěrů a půjček s výjimkou speciální úpravy výše popsané, pokud jsou použity na úhradu závazků z titulu snížení vlastního kapitálu, jsou daňově uznatelné, neboť v době, kdy úroky jako náklad vznikají, slouží ke krytí aktiv podniku, které mu přinášejí ekonomický prospěch a takto souvisejí se zdanitelnými příjmy poplatníka.

Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru závěry vhodným způsobem publikovat.

DOPLNĚNÍ PŘÍSPĚVKU

107/01.03.06 - Daňová uznatelnost úroků z úvěrů a půjček na úhradu závazků z titulu snížení vlastního kapitálu,

Předkládají:

Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., vedoucí katedry financí a účetnictví VŠE

Ing. Jiří Nekovář, daňový poradce, č. osvědčení 2

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

Ing. Vladimír Šnek, daňový poradce, č. osvědčení 697

Na základě jednání koordinačního výboru dne 1.3.2006 uvádíme dále poznámky a argumenty k daňové uznatelnosti úroků z úvěrů na snížení vlastního kapitálu k dalšímu jednání s MF.

1. Výdaje z titulu financování z cizích zdrojů je třeba vnímat v souvislosti se zásadou svobody financování. Žádná právní úprava, s výjimkou ustanovení o nízké kapitalizaci a financování podílu v dceřiné společnosti, neomezuje výdaje za použití cizích zdrojů.
2. Takto získanými zdroji jsou kryta všechna aktiva a tím i všechny výdaje poplatníka. Tvrzení, že proti úrokům není zdanitelný příjem není správné. Proti takovým nákladům stojí totiž všechny zdanitelné příjmy poplatníka, neboť takto získanými zdroji, po splnění závazku vůči společníkům či akcionářům jsou kryta všechna aktiva a tím i všechny daňově uznatelné výdaje poplatníka. Je to úplně stejná situace jako kdyby aktiva poplatníka byla kryta cizími zdroji od samého počátku.
3. Poplatník obecně (a to nejen obchodní společnost) se zcela svobodně může rozhodnout zda bude svoje podnikání financovat z vlastních zdrojů, či za použití zdrojů cizích. U fyzické osoby nebude nikdo přemýšlet nad daňovou uznatelností úroků na financování obchodního majetku v případě, kdy bude mít dostatek vlastních zdrojů na jejich krytí, ale vlastní zdroje použije pro vlastní potřebu. Jinými slovy pokud vymění vlastní financování za cizí.
4. Stejně tak nebude nikdo zpochybňovat daňovou uznatelnost nákladových úroků z provozního úvěru pokud společnost uhradí závazek z titulu snížení kapitálu vlastními, dočasně volnými finančními prostředky, aniž by si na úhradu takového závazku zvlášť

půjčila a její aktiva budou nadále kryta cizími zdroji bez ohledu na to, v jakém rozsahu. **Problém by neměl být v pojmenování úvěru či půjčky (na úhradu konkrétního závazku), ale ve zkoumání jeho ekonomické podstaty. Je patrné, že takovéto pojmenování je zavádějící. Ekonomická podstata je vždy ve financování provozu, tedy předmětu činnosti, poplatníka, nikoliv financování příjmu společníka či akcionáře, jak ve svém stanovisku MF uvádí.**

5. V daňovém řízení třeba vycházet vždy ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně a ta je v uvedeném případě jednoznačně prokázána, je to financování aktiv poplatníka.
6. Při posuzování úroků z úvěru čerpaného v časové souvislosti se snížením vlastního kapitálu, i takto výslovně označeného, nelze proto činit závěr, že se nejedná o výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů poplatníka – společnosti, která snižuje vlastní zdroje například proto, aby společníkovi vyplatila podíly na zisku s odůvodněním, že tento výdaj souvisí s držbou podílu společníků. Výdajem spojeným s držbou podílu společníkem může být úrok z úvěru přijatého společníkem za účelem pořízení finanční investice, dále jiné výdaje (náklady) **společníka**, které souvisí s držbou **jeho** podílu, ale nikoliv výdaje **dceřinné společnosti**. V případě rozhodnutí o snížení vlastního kapitálu (výplatě podílů na zisku) vzniká společnosti závazek, který musí hradit stejně, jako jiné závazky. Zda ze zdrojů vlastních či cizích a zda tyto cizí zdroje získá někdy v minulosti, či bezprostředně před úhradou tohoto konkrétního závazku je naprosto irelevantní pro daňové uznání úroku.
7. Argumentace, obsažená ve stanovisku ministerstva, ale zaměřuje výdaj, spojený s držbou podílu společníkem, který je jedním poplatníkem a výdaj společnosti nutný k uspokojení závazku vůči společníkovi, která je druhým poplatníkem a v důsledku toho staví naroveň náklady s tímto výdajem spojené. Takový závěr je nesprávný, neboť daňová uznatelnost výdajů jednoho poplatníka je činěna odvislou od daňového režimu příjmů jiného poplatníka..
8. Zdůvodnění, ve stanovisku ministerstva, není adekvátní a po zobecnění ve svém důsledku by znamenalo, že veškeré úhrady z finančních prostředků získaných úvěrem či půjčkou souvisí s příjmy jiných poplatníků, neboť takto získané prostředky jsou vždy použity k úhradě závazků, což je na druhé straně vždy příjem někoho jiného. Zde by se pak porovnávalo, zda je takový příjem zdanitelný či nikoliv. Ve svých důsledcích by to měl takový přístup za následek například, že i úroky z úvěru na pořízení nemovitosti od fyzické osoby, pro níž je příjem z prodeje nemovitosti, po splnění časového testu podle § 4 ZDP, osvobozen, by byly daňově neuznatelné. Je evidentní, že hledání souvislosti mezi úroky vynaloženými na financování u jednoho poplatníka a daňovou uznatelností příjmů u jiného poplatníka jehož pohledávka je ze získaných prostředků uhrazena, je nelogické.

Závěr:

Náklady na úroky z titulu úhrady úroků z půjček či úvěru „na financování snížení vlastního kapitálu“ jsou, v době jejich vzniku (po úhradě závazku vůči společníkům či akcionářům), úroky z financování běžného provozu poplatníka, jsou to výdaje na dosažení zajištění a udržení příjmů a jako takové jsou daňově uznatelné. Skutečnost, že se jedná skutečně o úroky z úvěrů či půjček, kterými jsou, v době vzniku úroků, kryta aktiva poplatníka by měl poplatník v daňovém řízení prokázat.

Jak je patrné z příloh, kde je popsána teorie i praxe z evropského i světového pohledu, není názor uvedený v předběžném stanovisku ministerstva financí dlouhodobě udržitelný. Naděje na udržení názoru v případě soudních sporů a to nejen daňových,

ale i případných žalob na ochranu zahraničních investic, je velmi nízká zvláště pak vezmeme-li v úvahu zdůvodnění názoru ministerstva financí.

Vzhledem k výše uvedenému navrhuje přijmout sjednocující závěr, že úroky z půjček či úvěrů „na financování snížení vlastního kapitálu“ jsou daňově uznatelné.

Na podporu výše uvedeného názoru předkládáme následující materiály:

1. Příloha č. 1 „Rešerše odborné literatury včetně závěru zpracovaná Jiřím Hlaváčem, daňovým poradcem č. osvědčení 3221“
2. Příloha č. 2 a 3 „Vyjádření RUB – Treurevision GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Essen“ v němčině včetně překladu do češtiny.

Příloha č. 4 „Poznámky k problematice“ od mezinárodně uznávaného daňového experta Františka J. Šafaříka ze Švýcarska

Příloha č. 1

Ing. Jiří Hlaváč, daňový poradce, č. osvědčení 3221 (Horwath TPA Notia, Praha)

V návaznosti na příspěvek předložený na Koordinační výbor KDP ČR a MF ČR Prof. Ing. Libuší Müllerovou, CSc., Ing. Jiřím Škampou a Ing. Jiřím Nekovářem týkající se daňové uznatelnosti úroků z úvěrů a půjček na úhradu závazků z titulu snížení vlastního kapitálu jsme provedli rešerši odborné ekonomické literatury z oblasti financí podniku. Z rešerše vybíráme následující:

V knize **Finanční řízení podniku (Josef Valach a kolektiv, EKOPRESS, Praha 1999)** v kapitole 4.2.2.2. – *Míra zadluženosti a optimální finanční struktura* na straně 79 autor říká:

„Posuzování relace vlastního a cizího kapitálu je významným problémem formování finanční struktury podniku. Tato relace je závislá především na nákladech spojených se získáním příslušného druhu kapitálu (také se používá termín cena kapitálu).

Náklady spojené se získáním příslušného druhu kapitálu jsou závislé na době jeho splatnosti a riziku jeho použití z hlediska uživatele i věřitele (investora).

Čím je doba splatnosti příslušného druhu kapitálu delší, tím vyšší cenu za něj musí uživatel zaplatit. (Cenou za získání kapitálu se rozumí u cizího kapitálu úrok, který musí uživatel zaplatit, u vlastního kapitálu výše dividendy, kterou podnik zajišťuje svým akcionářům /ev. výše zisku připadající na 1 akcii/). Z tohoto hlediska vychází nejlevněji krátkodobý cizí kapitál (obchodní úvěr, bankovní úvěr) a nejdražší pak základní akciový kapitál, protože jeho splatnost je neomezená, hodnota akciového kapitálu se nevrací.

Cenu cizího kapitálu ovlivňuje i systém zdanění podniku. Úroky z úvěru, z obligací jsou odčitatelnou položkou pro zdanění zisku, dividendy nikoliv. Tato skutečnost snižuje cenu cizího kapitálu pro podnik a podporuje jeho širší využití, pokud se tím ovšem nenaruší finanční rovnováha podniku

.....

Názory na optimální míru zadluženosti jsou ve finanční teorii předmětem rozsáhlé diskuse.

Původní představy (nebraly v úvahu vliv daní) spočívaly v tom, že náklady celkového kapitálu se vlivem změn ve finanční struktuře nemění a že tedy hledání jakéhosi optimálního zadlužení podniku nemá smysl.

Později, když se začal respektovat vliv daní, které snižují cenu cizího kapitálu, se došlo k závěru, že náklady celkového kapitálu v důsledku vyššího zadlužení klesají a že je tedy pro podnik výhodné mít co největší podíl cizího kapitálu na celkovém kapitálu.

V současnosti převládá teorie tzv. „U“ křivky celkových nákladů kapitálu. Je založena na tom, že od určité míry zadlužení celkové náklady začnou stoupat (vliv daní na cenu cizího kapitálu je pohlcen vyššími požadavky věřitelů na úroky při vyšším zadlužení, kdy stoupá riziko, až přichází hrozba bankrotu). Proto je vhodné, aby podnik měl takovou relaci vlastního a cizího kapitálu, při níž jsou celkové náklady na pořízení kapitál nejnižší a v důsledku toho tržní hodnota firmy nejvyšší.“

V závěru kapitoly na straně 82 pak autor shrnuje:

„Při formování své míry zadluženosti (finanční struktury) v podmínkách rozvinutého peněžního a kapitálového trhu musí tedy podnik brát v úvahu celou řadu výše uvedených faktorů, které často působí protichůdně. Z teoretického hlediska se za optimální finanční strukturu považuje takové rozložení kapitálu, které je spojeno s minimalizací veškerých nákladů na jeho pořízení a které je zároveň v souladu s předpokládaným vývojem tržeb a zisku a v souladu s majetkovou strukturou podniku.“

Stejný autor (**Josef Valach**) ve své publikaci **Investiční rozhodování a dlouhodobé financování – II. část** (VŠE, Praha 1999) v kapitole 3.1. – *Genese teorie optimální kapitálové struktury* na straně 22 píše:

„Finanční praxe a řada finančních teoretiků však toto I. M-M (F. Modigliani, M. Miller) tvrzení neakceptovala. Zdůrazňovalo se, že výše uvedený závěr nebere v úvahu dva podstatné faktory:

vliv daní ze zisku

vliv nákladů finanční tísně

Vliv daní ze zisku na kapitálovou strukturu M-M sami později uznali za podstatný a opravili své původní tvrzení I. Jejich tvrzení II. zní takto: Průměrné náklady kapitálu v důsledku úrokového daňového štítu klesají se stupněm zadlužení a tedy tržní hodnota firmy roste. (Někdy je II. tvrzení Modiglianiho-Millera uváděno v jiné podobě: „Očekávaná výnosová míra z obyčejné akcie zadlužené firmy je přímo úměrná poměru dluhu ke jmění, vyjádřeném v tržních hodnotách“. Nebo: „Výnosová míra, kterou akcionáři mohou očekávat u svých akcií, vzrůstá se vzrůstajícím poměrem dluhu ke jmění“.) Je to způsobeno tím, že úroky z dluhů nepůsobí na podnik ve své plné výši, ale snižené o vliv daní.“

V kapitole 3.3 – Kvantifikace optimální kapitálové struktury na straně 30 autor uvádí:

„„U“ křivka průměrných nákladů kapitálu a minimalizace průměrných nákladů kapitálu není všeobecně mezi finančními teoretiky a praktiky přijímána jako východisko pro stanovení optimální kapitálové struktury. Odůvodňuje se to tím, že je prakticky obtížné zjistit závislost nákladů dluhu a nákladů vlastního kapitálu na úrovni zadluženosti a že model průměrných nákladů kapitálu je velkým zjednodušením („učebnicový vzorec“) podle něhož lze stěží v praxi postupovat.

Tento názor zastávají např. R. A. Brealey – S. C. Myers („Teorie a praxe firemních financí“, VICTORIA PUBLISHING, Praha 1992): „Pro nalezení optimální kapitálové struktury není žádný úhledný vzorec, do něhož by stačilo dosadit“. Zastávají stanovisko, že o kapitálové struktuře rozhodují čtyři hlediska:

- a) Daně (podniky, které jsou si jisté, že budou mít dostatečný zisk a využijí tak úrokový daňový štít, si mohou více půjčovat).
- b) Riziko (firmy s vyšším rizikem podnikání se mohou lehčeji dostat do finanční tísně – neměly by se tedy příliš zadlužovat).
- c) Typ aktiv (firmy s převahou nehmotných aktiv by si měly vypůjčovat podstatně méně, protože nehmotná aktiva se při finančních potížích obtížně prodávají, ztrácejí svou hodnotu).
- d) Finanční volnost (hodnota firmy dlouhodobě více závisí na investičních rozhodnutích, než na struktuře financování, proto podniky, které mají bohaté, efektivní investiční příležitosti, by měly dbát na to, aby měly rychle dostupné peněžní prostředky, aby měly „finanční volnost“. Rychleji dostupné jsou především interní finanční zdroje).

Domníváme se, že koncepci „U“ křivky průměrných nákladů kapitálu praxe finančního hospodaření firem v tržní ekonomice dostatečně potvrzuje. Je proto účelné využít průměrných nákladů kapitálu k přibližnému stanovení optimální kapitálové struktury, která pak může sloužit jako východisko pro konkrétní rozhodování o kapitálové struktuře s přihlédnutím k dalším faktorům, které na ni působí."

Výše citovaní američtí autoři **Richard A. Brealey** a **Stewart C. Myers** ve svém díle **Teorie a praxe firemních financí** (VICTORIA PUBLISHING, Praha 1992) uvádějí v kapitole 17-1 – *Vliv zadlužení v dokonalé konkurenční ekonomice bez daní* na straně 428 následující jednoduchý příklad ilustrující dopad zvýšení zadlužení firmy na její hodnotu:

„Necht' D a E značí tržní hodnoty obíhajícího dluhu a akcií dlužní společnosti Wapshot Mining. Společnost Wapshot prodá 1000 akcií po 50 dolarech. Proto:

$$E = 1000 \times 50 = \$ 50\,000$$

Wapshot si také vypůjčí 25 000 dolarů, a proto V , celková tržní hodnota všech obíhajících cenných papírů firmy je:

$$V = D + E = \$ 75\,000$$

Akcii se říká zadlužená akcie. Její vlastníci jsou vystaveni přínosům i nákladům finanční páky. Předpokládejme, že Wapshot se dále zadluží – vypůjčí si dalších 10 tisíc dolarů a výtěžek vyplatí akcionářům jako speciální dividendu po 10 dolarech na akcii. Tím nahradí vlastní jmění dluhem bez vlivu na svá aktiva.

Jakou budou mít Wapshotovy akcie hodnotu po vyplacení speciální dividendy? Máme dvě neznámé E a V :

Původní dluh	\$ 25 000
Nový dluh	\$ 10 000
Dluh celkem	\$ 35 000 = D
Vlastní jmění	? = E
<hr/>	
Hodnota firmy	? = V

Je-li V rovno \$ 75 000 jako předtím, E musí být $V - D = 75\,000 - 35\,000 = \$ 40\,000$. Akcionáři utrpěli kapitálovou ztrátu, která přesně vyváží speciální dividendu \$ 10 000. Kdyby ale V vzrostlo, řekněme, na 80 tisíc dolarů díky změně v kapitálové struktuře, pak by $E = \$ 45\,000$ a akcionáři by získali \$ 5 000. Obecně každý vzrůst nebo pokles V způsobený posunem kapitálové struktury ovlivňuje pozici akcionářů. Můžeme z toho vyvodit, že politika, která maximalizuje hodnotu firmy, je také nejlepší pro akcionáře.“

Ve shrnutí kapitoly 18 – Kolik by si firma měla půjčit? na straně 481 Brealey s Myersem tvrdí:

„Vypůjčování je pro některé společnosti rozumné a pro jiné ne. Když si firma může být do značné míry jistá, že vykáže zisk, pravděpodobně jí vypůjčování přinese čisté daňové úspory. Když však jde o firmu, která asi nebude mít prospěch z daňového štítu, vypůjčování přináší jen malou nebo žádnou daňovou výhodu. Pro takové firmy může být čistá daňová úspora i záporná. Pro nalezení optimální kapitálové struktury není žádný úhledný vzorec, do něhož by stačilo dosadit. Doporučujeme vám však použít čtyřdimenzionální seznam zahrnující daně, riziko, typ aktiv a potřebu finanční volnosti. Na tomto základě se dají stavět rozumná kapitálová rozhodnutí.

Zobrazili jsme volbu kapitálové struktury jako kompromis mezi daňovými výhodami z vypůjčování a náklady finanční tísně. Korporace by si měly vybrat takovou cílovou strukturu, která maximalizuje hodnotu firmy. Firmy s bezpečnými, hmotnými aktivy a velkými zdanitelnými příjmy by měly mít vysoký cílový dluhový poměr. Neziskové firmy s rizikovými nehmotnými aktivy by se měly spoléhat přednostně na financování akciovým kapitálem.“

V 6. vydání knihy **Corporate finance** dalších amerických autorů **Stephena A. Rosse**, **Randolpha W. Westerfielda** a **Jeffreyho Jaffea** (McGraw-Hill, New York 2002) uvádějí autoři v kapitole 15.3 – *Financial leverage and firm value: an example* na straně 393 další příklad pozitivního vlivu zvýšení zadluženosti firmy na její ukazatele výnosnosti:

„Trans Am Corporation currently has no debt in its capital structure. The firm is considering issuing debt to buy back some of its equity. Both its current and proposed capital structures are presented in Table 15.1. The firm's assets are \$8,000. There are 400 shares of the all equity firm, implying a market value per share of \$20. The proposed debt issue is for \$4,000, leaving \$4,000 in equity. The interest rate is 10 percent.

Table 15.1 – Financial Structure of Trans Am Corporation

	<i>Current</i>	<i>Proposed</i>
<i>Assets</i>	\$8,000	\$8,000
<i>Debt</i>	\$0	\$4,000
<i>Equity (market and book)</i>	\$8,000	\$4,000
<i>Interest rate</i>	10%	10%
<i>Market value/share</i>	\$20	\$20
<i>Shares outstanding</i>	400	200

The proposed capital structure has leverage, whereas the current structure is all equity.

Table 15.2 – Trans Am's Current Capital Structure: No Debt

	<i>Recession</i>	<i>Expected</i>	<i>Expansion</i>
<i>Return on assets (ROA)</i>	5%	15%	25%
<i>Earnings</i>	\$400	\$1,200	\$2,000
<i>Return on equity (ROE) = Earnings/Equity</i>	5%	15%	25%
<i>Earnings per share (EPS)</i>	\$1.00	\$3.00	\$5.00

Table 15.3 – Trans Am's Proposed Capital Structure: Debt = \$4,000

	<i>Recession</i>	<i>Expected</i>	<i>Expansion</i>
<i>Return on assets (ROA)</i>	5%	15%	25%
<i>Earnings before interest (EBI)</i>	\$400	\$1,200	\$2,000
<i>Interest</i>	-400	-400	-400

	<i>Recession</i>	<i>Expected</i>	<i>Expansion</i>
<i>Earnings after interest</i>	\$0	\$800	\$1,600
<i>Return on equity (ROE) = Earnings after interest/Equity</i>	0	20%	40%
<i>Earnings per share (EPS)</i>	0	\$4.00	\$8.00

The effect of economic conditions on earnings per share is shown in Table 15.2 for the current capital structure (all equity). Consider first the middle column where earnings are expected to be \$1,200. Since assets are \$8,000, the return on assets (ROA) is 15 percent (= \$1,200/\$8,000). Because assets equal equity for this all equity firm, return on equity (ROE) is also 15 percent. Earnings per share (EPS) is \$3.00 (= \$1,200/400). Similar calculations yield EPS of \$1.00 and \$5.00 in the cases of recession and expansion, respectively.

The case of leverage is presented in Table 15.3. ROA in the three economic states is identical in Tables 15.2 and 15.3, because this ratio is calculated before interest is considered. Since debt is \$4,000 here, interest is \$400 (= .10 x \$4,000). Thus, earnings after interest is \$800 (= \$1,200 - \$400) in the middle (expected) case. Since equity is \$4,000, ROE is 20 percent (\$800/\$4,000). Earnings per share is \$4.00 (= \$800/200). Similar calculations yield earnings of \$0 and \$8.00 for recession and expansion, respectively.

Tables 15.2 and 15.3 show that the effect of financial leverage depends on the company's earnings before interest. If earnings before interest is equal to \$1,200, the return on equity (ROE) is higher under proposed structure. If earnings before interest is equal to \$400, the ROE is higher under the current structure."

Na straně 466 autoři v Dodatku 16 C - Appendix 16 C – Case Study: The Decision to Use More Debt: The Case of Goodyear Tire and Rubber uvádějí případovou studii společnosti Goodyear Tire and Rubber provádějící restrukturu svého kapitálu (zvyšuje zadlužení). Mezi výhodami, které podobný krok přináší pak na prvním místě zmiňují výhody daňové plynoucí z daňové uznatelnosti úroků z dluhu:

„Goodyear's type of financial restructuring is often called a levered recapitalization. Recapitalization is an imprecise term that refers to changes on the right-hand side of a firm's balance sheet. When the effect is to increase a firm's reliance on debt, it is called a leveraged recapitalization, and usually it involves repurchasing stock and new borrowings. The net effect of Goodyear's recapitalization on its balance sheet was to increase its long-term debt-to-equity ratio from 28.4 percent in 1985 to 150.2 percent in 1988.

Was Goodyear's levered recapitalization a good decision? There are benefits and costs from any levered recapitalization. Clues can be found from the stock market. The stock market's reaction to Goodyear's levered recapitalization was very positive. On the day Goodyear's levered recapitalization was announced, Goodyear's stock jumped by over 20 percent.

Benefits

1. Tax benefits. *It is well known than new debt can increase a firm's value by reducing its taxes. There is no doubt that Goodyear's tax burden has been substantially reduced due to increased reliance on debt. Goodyear's interest expense increased from \$ 101 million in 1985 to \$ 282 million in 1987, and Goodyear's taxable income was reduced.*"

Závěr.

Na základě výše uvedených poznatků jsme vytvořili modelový příklad pro ilustraci dané problematiky.

Příklad:

Společnost eviduje ve své rozvaze aktiva ve výši 100 a bankovní účet ve výši 50. Vlastní kapitál je tvořen základním kapitálem ve výši 60 a nerozdělenými zisky minulých let ve výši 50. Cizí zdroje jsou ve výši 40.

Počáteční rozvaha společnosti

Aktiva	100	Základní kapitál	60
Bankovní účet	50	Nerozdělený zisk	50
		Cizí zdroje	40

Společnost následně provede 3 kroky. Tyto tři stejné kroky provede ve dvou různých variantách A a B.

Varianty se od sebe liší pouze různým sledem těchto 3 stejných kroků.

Varianta A

Ve variantě A je krokem číslo 1 výplata dividend z nerozděleného zisku ve výši 50. Prostředky jsou vyplaceny z bankovního účtu. V důsledku této operace se v rozvaze sníží na straně aktiv položka Bankovní účet a na straně pasiv položka Nerozdělený zisk. Obě strany rozvahy se sníží o 50. Ve druhém kroku společnost získá bankovní úvěr ve výši 50. Na straně aktiv se zvýší peněžní prostředky na bankovním účtu a v pasivech se objeví bankovní úvěr. Aktiva i pasiva se tak shodně zvýší o 50. Třetím krokem je realizace investice ve výši 50. Na straně aktiv se tedy objeví položka Investice ve výši 50. O stejnou částku se sníží položka Bankovní účet, ze kterého byla investice hrazena. Tento třetí krok nemá žádný dopad na pasiva společnosti.

Varianta B

Ve druhé variantě B představuje realizace investice krok číslo 1. Na straně aktiv se objevuje položka Investice ve výši 50 a o stejnou částku se sníží položka Bankovní účet, ze kterého byla investice hrazena. Strana pasiv zůstává po tomto kroku beze změny. Druhým krokem je

získání bankovního úvěru ve výši 50. V důsledku tohoto kroku se obě strany rozvahy zvýší o 50. Na straně aktiv se objeví peněžní prostředky v položce Bankovní účet a na straně pasiv se objeví bankovní úvěr. Třetím závěrečným krokem je výplata dividend ve výši 50. Dividendy jsou opět vypláceny z nerozdělených zisků minulých období. Dopad této operace má za následek snížení aktiv i pasiv o 50. Na straně aktiv se sníží položka Bankovní účet, ze kterého jsou dividendy ve výši 50 vypláceny. Na straně pasiv dojde ke snížení položky Nerozdělený zisk ve stejné výši.

Jednotlivé kroky obou variant jsou popsány dále formou jejich dopadu do rozvahy společnosti.

Varianta A

1. Výplata dividend ve výši 50

Aktiva	100	Základní kapitál	60
		Cizí zdroje	40

2. Úvěr ve výši 50

Aktiva	100	Základní kapitál	60
Bankovní účet	50	Cizí zdroje	40
		Bankovní úvěr	50

3. Realizace investice ve výši 50

Aktiva	100	Základní kapitál	60
Investice	50	Cizí zdroje	40
		Bankovní úvěr	50

Varianta B

1. Realizace investice ve výši 50

Aktiva	100	Základní kapitál	60
Investice	50	Nerozdělený zisk	50
		Cizí zdroje	40

2. Úvěr ve výši 50

Aktiva	100	Základní kapitál	60
Investice	50	Nerozdělený zisk	50
Bankovní účet	50	Cizí zdroje	40
		Bankovní úvěr	50

3. Výplata dividend ve výši 50

Aktiva	100	Základní kapitál	60
Investice	50	Cizí zdroje	40
		Bankovní úvěr	50

Z výše uvedeného příkladu je zřejmé, že výsledný dopad obou variant na rozvahu společnosti je stejný. Na straně aktiv se objevila nově realizovaná investice ve výši 50 a o stejnou částku se snížily peněžní prostředky na bankovním účtu. Na straně pasiv došlo k vyplacení nerozděleného zisku a nově se objevil bankovní úvěr. Při variantě A není o daňové uznatelnosti úroků z bankovního úvěru pochyb. Úroky se mohou uplatnit dvěma různými způsoby. Prvním způsobem je zahrnutí úroků z úvěru do vstupní ceny pořízené investice a tím pádem uplatnění ve formě odpisů investice. Druhou možností je zahrnutí úroků do finančních nákladů.

Podle našeho názoru by i v případě varianty B měl být závěr z hlediska daňové znatelnosti úroků stejný, neboť výsledná situace společnosti je zcela totožná.

Překlad informace společnosti RUB – Treurevision GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Essen

Christoph Malzkorn, Rechtsanwalt, Steuerberater (RUB-Treurevision GmbH, Essen)

A) Popis problému, východiska

Pokud se česká kapitálová společnost rozhodne vyplatit podíly na zisku formou dividendy, měl by být úrokový náklad vzniklý refinancováním podle výkladu české daňové zprávy daňově neuznatelným. K tomu by mělo být zaujato stanovisko „z německého pohledu“. Problém přitom bude k ozřejmení proveden formou „srovnávacího „ příkladu jak je uvedeno dále:

I. „spořivá“ s. r. o. z vlastního kapitálu (VK - s. r. o.)

Základní kapitál 100.000 EUR, 5 let zisky vždy 200 tis. EUR, dosud žádné výplaty podílů z důvodu „plného tezaurování“, výrobní prostředky nakoupeny z vlastních prostředků.

<u>aktiva</u>	<u>VK - s.r.o.</u>	
pasiva		
dlouhodobý hmotný majetek	vlastní kapitál	
pozemek 200.000 EUR	základní kapitál	100.000 EUR
budova 800.000 EUR	nerozdělený zisk	1.000.000 EUR
	neuhrazené ztráty	
	přebytek roku	
oběžné prostředky	ztráta běžného roku	
banka 100.000 EUR		1.000.000 EUR 1.000.000 EUR
	rezervní fond	0 EUR
	závazky	
	úvěrové instituce	0 EUR
<u>suma aktiv 1.100.000 EUR</u>	<u>suma pasiv</u>	<u>1.100.000 EUR</u>

II. „riziku přístupná“ s.r.o. financovaná z cizího kapitálu (CK – s.r.o.)

základní kapitál 100.000 EUR, 5 let zisk vždy 200 tis. EUR, dosud žádné výplaty podílu na zisku kvůli „plnému tezaurování“, výrobní prostředky financovány 100% z cizích zdrojů

<u>aktiva</u>	<u>CK – s.r.o.</u>	
<u>pasiva</u>		
dlouhodobý hmotný majetek	vlastní kapitál	
pozemek 200.000 EUR	základní kapitál	100.000 EUR
budova 800.000 EUR	nerozdělený zisk	1.000.000 EUR
	neuhrazené ztráty	
	přebytek roku	
oběžné prostředky	ztráta běžného roku	
banka 1.100.000 EUR		1.000.000 EUR 1.000.000 EUR
	rezervní fond	0 EUR
	závazky	
	úvěrové instituce	1.000.000 EUR
suma aktiv 2.100.000 EUR	suma pasiv 2.100.000 EUR	

III. Plánovaný záměr

Jak VK – s.r.o. tak CK – s.r.o. plánují zisk vykázaný v bilanci ve výši 1.000.000 EUR vyplatit společníkům cestou obchodním zákoníkem **přípustného** rozhodnutí o výplatě podílů na zisku.

B) Stanovisko

I. Hospodářský výsledek

„Riziku přístupná“ CK – s.r.o. disponuje hotovými prostředky, takže si na výplatu podílu na zisku nemusí brát „žádný“ úvěr. „Spořivá“ VK – s.r.o. naproti tomu nemá žádnou dostatečnou hotovost, takže si na výplatu podílu musí vzít úvěr. Zatímco si CK s.r.o. ve výsledku může úroky z koupě výrobních prostředků daňově uplatnit, neměly by úroky u VK s.r.o. „podle výkladu české daňové správy“ v souvislosti s úvěrem přijatým na výplatu podílu na zisku, být daňově odčitatelné.

II. Kritika

1. Svoboda financování

Rozdílné posuzování úrokových nákladů není oprávněné. Aby mohla společníkům vyplatit podíly musí společnost nasadit buď disponibilní aktiva (hotovost), nějaká aktiva prodat anebo přijmout závazky. Přitom společnost rozhoduje podle ekonomických kritérií. Pokud je místo použití „hotovosti“ přijat úvěr, nestojí daňové odčitatelnosti úroku z úvěru po výplatě podílu na zisku jako obecně uznatelná zásada nic v cestě. Zásada svobody financování opravňuje k uplatnění odečtu úroku v případě financování z cizích zdrojů pokud jde o výplatu podílů na zisku, která je přípustná z pohledu obchodního práva.

Spolkový finanční dvůr (05.02.1992 – IR 127/90) stanoví výslovně, že je daňově na vůli společníka kapitálové společnosti financovat vybavení z vlastního nebo cizího kapitálu doslovně: „.....c) Nelze také ze žádného ustanovení zákona o daních z příjmu právnických osob 1984 odvodit, že kapitálová společnost musí být financována v určité kvótě vlastním kapitálem, který by přesahoval zapsaný vlastní kapitál. Pokud je cizí kapitál poskytnut v neobvyklém rozsahu osobou, která není společníkem, nebrání to uplatnění úroku jako odčitatelných nákladů z podnikání. Proto je také třeba vyjít při uplatnění § 42 zákona o správě daní a poplatků 1977 z toho, že daňové právo rozlišuje mezi příjmy ve smyslu § 20 odst. 1 číslo 1 a číslo 7 zákona o daních z příjmů podle civilně právních kritérií. Rozhodující je potud, že §§ 30, 31, 32a a 32b zákona o s.r.o. vycházejí ze svobody společníka financovat svou společnost buď z vlastního nebo cizího kapitálu (srovnej Scholz / Karsten Schmidt,

a.a.O., 7Aufl., §§ 32a, 32b posč. 4; Hachenburg/Ulmer, a.a.O., posč. 7; Baumbach/Hueck, a.a.O., posč. 2; BGH-rozsudek z 26.března 1984 II ZR 171/83, BGHZ 90, 381, 388). Svoboda společníka financovat je civilně právně omezena jen tak dalece, pokud případně podléhá důsledkům ručení z §§ 30, 31 případně z §§ 32a, 32b zákona o s.r.o. Kromě toho neobsahuje civilní právo žádný zákaz přijetí cizího kapitálu místo vlastního. §§ 30,31,32a a 32b zákona o s.r.o. neobsahují také žádný zákaz..... ohrožení věřitelů (srovnej BGH rozsudky z 24.března 1980 II. ZR 213/77, BGHZ 76, 326,330 a BGHZ 90,381,390; Scholz/Karsten Schmidt a.a.O, posč. 8). Rozhodnutí společníka chtít si vzít k financování pouze cizí kapitál je proto zpravidla třeba posuzovat také z pohledu § 42 zákona o správě daní a poplatků 1977

Toto platí také pochopitelně pro financování výplat podílů na zisku, tzn. společnost může daňově účinně přijmout cizí kapitál, aby jím financovala výplaty podílů na zisku společníkům. Společnosti přitom přísluší zásadně svobodně se rozhodnout od jakého poskytovatele úvěrů takový úvěr přijme - může to být také společník (srovnej také Meilicke/Sangen-Emden, FR 1998 S. 938)

2. Všeobecné bilanční důsledky

Možnost daňově odečíst vyplývá také ze všeobecného bilančního působení výplaty podílu na zisku: výplata dividendy je úbytkem majetku. Úbytek majetku je bilančně buď omezení aktiv nebo zvýšení pasiv při nezměněném stavu aktiv. Zatím co v prvním případě nemá již společnost po výplatě podílů k dispozici příslušná aktiva vzniklá z výnosu hospodaření, vzniká ve druhém případě rozšířením pasiv dodatečný náklad. Pokud ale obě alternativy hospodářsky vedou k absolutně stejnému výsledku, totiž přinejmenším přechodnému snížení výnosovosti podniku v návaznosti výplatu podílů – neexistuje žádný důvod nakládat s nimi daňově rozdílně.

3. Absurdní výsledek

Zákaz odečtu daně u vyplácející společnosti by– zvláště ve velkých společnostech s množstvím společníků, které mají financovat dividendy v řádu vícemístných milionových částek – daňově vedl ke zcela absurdnímu výsledku.

Pokud by byl daňový náklad u VK s.r.o. v souvislosti s výplatou podílů na zisku daňově vyloučen z odpočtů, muselo by toto být kvalifikováno jako „skrytá, nepřipustná“ výplata podílů na zisku, musel by společník „vedle normální dividendy“ také zdanit „skrytou výplatu podílu na zisku“, ačkoli nedošlo k žádnému obohacení společníka. Tím by nejen banka, která financovala výplatu podílů na zisku, zdanila úroky jako příjem z podnikání, ale také společník „zisk z luftu“.

III. Pojetí finanční daňové správy

Dosud šlo o to posoudit úrokový náklad v případě výplaty podílu na zisku **připustné** obchodním právem. V případě, v němž jde o „skrytou výplatu dividend“ (= **nepřipustná** výplata podílu na zisku) vyvozuje německá finanční správa, pokud vzniká úrokový náklad, (OFD Kiel, 25.9.2000, S 2742 A – St 261; financování skryté výplaty dividend úvěrem: úvěrové úroky) následující:

Financování skryté výplaty dividend prostřednictvím cizího kapitálu nevede u kapitálové společnosti k tomu, že z toho vzniklé úrokové výnosy jsou rovněž skrytou výplatou podílů ve

smyslu § 8 odst.3 věta 2. zákona o daních z příjmů právnických osob zakládá jinou výplatu podílů ve smyslu § 27 odst.3 věta 2. ZDPPO.

Rozhodující proto jsou následující úvahy:

- *také přípustná výplata podílu na zisku (dividenda) vede k odpovídajícímu úbytku majetku kapitálové společnosti. Úroky z úvěru, které vyplynou z cizího financování takové výplaty podílu na zisku, nejsou posuzovány jako (další) výplata podílů na zisku nebo jiná výplata ve smyslu § 27 odst.3 věta 2 ZDPPO.*
- *v právním institutu skryté výplaty dividend ve smyslu § 8 odst. 3 věta 2 ZDPPO přebývá vnitřně prvotní myšlenka, posuzovat strany skryté výplaty dividend (kapitálová společnost a její podílový vlastník) tak, jak by si stály, pokud by se chovaly „správně“ příděl provedly formou řádné výplaty dividendy. Pokud, jak výše uvedeno, financování řádné výplaty dividend z cizích zdrojů nevede k (další) výplatě dividend, nemůže pro skrytou výplatu dividend platit nic jiného.*
- *akceptování další skryté výplaty dividend ve výši úrokových nákladů připadajících na „původní“ skrytou výplatu dividend by muselo vést k tomu, že skrytá výplata dividend provedená kapitálovou společností by stále musela vést k dalšímu snižování majetku ve formě nečerpaných výnosů, které by z její strany představovaly skrytou výplatu dividend (např. popírání skryté výplaty dividend z podnikových pohledávek = skrytá výplata dividend ve výši ušlých úroků z pohledávek).*

C) Shrnutí, výsledek

Ze svobody financování společnosti vyplývá, že lze stále rozhodovat podle ekonomických kritérií, zda k financování budou využity vlastní či cizí prostředky.

Rozdílné posuzování „spořivé“ z vlastního kapitálu se financující společnosti k „riziku přístupné“ cizími prostředky hospodařící společnosti je daňově neospravedlnitelné.

Zákaz daňové uznatelnosti úrokových nákladů by „ochuzovalo“ nejen hospodářský výsledek společnosti, ale také společníka, navíc by u společníka vedlo ještě ke zdanění zisku z luftu.

Pokud již podle výkladu daňové správy financování **nepřípustných** výplat podílů na zisku nevede, pokud jde o náklad spojený s financováním, ke skryté výplatě dividendy, nemohou tím spíše úroky vzniklé z úvěru na financování **přípustné** výplaty dividendy vést k zákazu daňové uznatelnosti u společnosti.

Příloha č. 4 „Poznámky k problematice“ od mezinárodně uznávaného daňového experta Františka J. Šafaříka ze Švýcarska

Komora daňových poradců ČR**Kozi 4****CZ - 602 00 Brno**

Basel, 20.03.06

Poznámky k otázce daňové uznatelnosti nákladových úroků, kterým předchází snížení vlastního jmění.

Vážení kolegové,

obdržel jsem od Vás příspěvek na koordinační výbor MF (který se konal dne 1.3.2006) autorů Prof. Libuše Müllerové, Jiřího Nekováře a Jiřího Škampy včetně stanoviska ministerstva financí s žádostí o vyjádření k popsanému problému. Dále uvádím několik poznámek.

1. Uvažované české řešení, podle kterého by daňová uznatelnost nákladových úroků závisela od toho, zda kdysi bylo či nebylo sníženo vlastní jmění (snížením základního kapitálu, vrácením ostatních vkladů do vlastního kapitálu nebo výplatou dividend) a nahrazeno kapitálem cizím, by pravděpodobně bylo řešením celosvětově ojedinělým. Každopádně mi není známo, že by některý z členských států OECD něco podobného v současné době nebo v posledních desetiletích praktikoval. Dokonce se domnívám, že ani v jednom z devíti v komparativním daňovém právu (viz například Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague / London / New York 2003) obvykle rozlišovaných kmenů daňových systémů
 - Commonwealth (Spojené Království, Kanada etc.)
 - American (USA, Filipíny etc.)
 - French (Francie, Maroko etc.)
 - Latin American (Argentina, Brazílie etc.)
 - Transition and Post-Conflict Countries (Rusko, Čína etc.)
 - Northern European (Švédsko, Norsko)
 - Southern European (Itálie, Řecko etc.)

- Japanese / Korean (Japonsko, Korea)
- Miscellaneous (Egypt, Turecko etc.)

nic takového není známo a doposud nebylo v širším měřítku diskutováno.

2. Tato situace zřejmě reflektuje všude uznávaný princip svobody financování ve spojení s úvahou, že u zvýšení cizího kapitálu v kontextu se snížením vlastního kapitálu v podstatě nejde o financování snížení vlastního kapitálu, ale o změnu ve struktuře financování aktiv.
3. V případě společností A a B majících v daném zdaňovacím období identické příjmy, identickou kapitalizaci a identické nákladové úroky by jistě bylo problematické, u společnosti A vyměřit vyšší daň než u společnosti B jen z toho důvodu, že společnost A v některém z předchozích období snížila vlastní a zvýšila cizí kapitál, zatímco společnost B nic takového neprovedla. Alespoň ve Švýcarsku by pravděpodobně již soudy první instance kvalifikovaly takový výsledek jako porušení základních ústavních prav. Těžko lze totiž odůvodnit, proč by společnost A měla být na věky daňově stigmatizována tím, že v minulosti substituovala vlastní kapitál cizím. Mimoto je snad třeba si položit otázku, proč by se v této situaci měla daňově trestat – a sice vyměřením daně vyšší než v případě společnosti B – zrovna společnost A. Je-li základním trestuhodným činem tendence k financování cizím kapitálem, tak by se snad měla daňově trestat – vyměřením daně vyšší než v případě společnosti A – spíše společnost B, vždyť společnost B se v našem případě poddala tendenci k financování cizím kapitálem odjakživa zatímco společnost A se jí poddala teprve nedávno.
4. K tomu přijde, že vyšší dani hrozící společnosti A by se pravděpodobně v mnoha případech dalo poměrně snadno uniknout, například zrušením společnosti A s právním nástupcem a převodem jejích aktiv a její dosavadní činnosti na čerstvě založenou novou společnost C, nesdílející stigma trápící společnost A, případně i prodejem podniku a pod.. Již tyto možnosti úniku indikují, že uvažované řešení je pochybné.
5. I s ohledem na harmonizaci daňových systémů v rámci Evropské Unie (CCCTB Common Consolidated Corporate Tax Base) by snad nebylo moc moudré, zavádět pochybné a v jiných zemích neznámé řešení s vyhlídkou, že takové řešení pravděpodobně nebude mít dlouhý život.

Dürr + Partner



Dr. František J. Safarik

Příloha č. 5 - judikát

USDaPop
Daně a poplatky
II. ÚS 438/01

> Výklad zákona v souladu s Ústavou je třeba provádět i v kontextu různých druhů společenských zájmů, je nutno při něm hledat cíl a důvod, proč takový zákon a v takovém znění společnost přijala. Jestliže zákon o daních z příjmů umožňuje odečíst si od získaných příjmů z podnikání výdaje, tedy dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel, činí tak zjevně proto, aby podpořil podnikání, aby docházelo k obnovování techniky, hmotného investičního majetku a dosahovalo se rozvoje podnikání. Je patrné, že zdravotnická zařízení nemají dostatek finančních prostředků na nákup tak nákladných zařízení, jako jsou dialyzační jednotky. Jestliže je stěžovatelka nakoupila a dala k bezplatnému užívání k dispozici, nečinila tak zcela nezištně, ale samozřejmě s podnikatelským záměrem. Jestliže orgány veřejné moci tento záměr nevzaly na zřetel a vyměřily daň bez přihlídnutí k daňově uznatelným odpisům, nerespektovaly zákonem formulovaná pravidla pro ukládání daní a tím v konečném důsledku porušily stěžovatelčino základní právo chráněné čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod . <

Ústavní soud

rozhodl v senátě ve věci ústavní stížnosti obchodní společnosti K., spol. s r.o. proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27.4.2001, č.j. 28 Ca 106/2000-41, takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27.4.2001, č.j. 28 Ca 106/2000-41, se zrušuje.

Odůvodnění

Stěžovatelka se včas podanou ústavní stížností domáhá zrušení rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27.4.2001, č.j. 28 Ca 106/2000-41, zamítnuvšího její správní žalobu, kterou se domáhala přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu z 21.1.2000 č.j. FŘ-220/12/00. Je přesvědčena, že napadeným rozsudkem byla porušena její ústavní práva daná ustanovením čl. 4 Listiny základních práva a svobod (dále jen "Listina"), protože jí byla uložena daňová povinnost nad rámec zákona o daních z příjmů a zároveň zákonné omezení základních práv a svobod dané úpravou tohoto zákona bylo vůči ní uplatněno jinak než vůči jiným subjektům za obdobných podmínek. Dále namítá, že soud při svém rozhodování postupoval rovněž v rozporu s ustanovením čl. 36 odst. 1 Listiny , když zákonem zaručeným právům stěžovatelky nebyla poskytnuta zaručená soudní ochrana. Konkrétně stěžovatelka uvedla, že považuje daňovou povinnost stanovenou rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl.m. Prahu ze dne 21.1.2000, č.j. FŘ-220/12/00, jímž byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 4 č. 970000307, za stanovenou v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, zejména pokud jde o částku 5 443 492 Kč představující odpisy hmotného investičního majetku. Jde o hmotný investiční majetek (dialyzační jednotky HOSPAL), který stěžovatelka nakoupila a umístila ve zdravotnických zařízeních k bezplatnému užívání těchto zařízení s tím, že stěžovatelka bude dosahovat zisku nikoli prodejem či pronájmem tohoto majetku, ale z dodávek spotřebního materiálu nutného pro jejich provoz. K tomu stěžovatelka dodala, že podniká v oblasti zdravotnictví - dováží lékařské přístroje a spotřební materiál do těchto přístrojů. Protože v průběhu její činnosti vyšlo najevo, že zdravotnická zařízení v České republice nemají dostatek prostředků na nákup dialyzačních jednotek, změnila svůj původní podnikatelský záměr tak, že umístí jednotky, které má sama evidovány ve svém majetku, na odborných pracovištích zdravotnických zařízení a bude dosahovat zisku prodejem spotřebního materiálu k provozu těchto přístrojů.

Protože stěžovatelka je výhradním obchodním zástupcem výrobce spotřebního materiálu pro území České republiky, je prakticky vyloučeno, aby spotřební materiál dodával jiný subjekt (také s přihlédnutím k tomu, že komplety od jiného výrobce lze na těchto přístrojích používat pouze po úpravách a s potížemi).

Městský soud v Praze jako účastník řízení uvedl, že žalobce (tj. stěžovatelka) neprokázal, že hmotný investiční majetek, který byl v užívání zdravotnických zařízení, sloužil k dosažení, zajištění a udržení příjmů, jak požaduje ustanovení § 24 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb. , o daních z příjmů. Žalobce v řízení před daňovými orgány předložil několik smluv s různými zdravotnickými zařízeními, podle výslovného znění některých smluv bylo užívání dialyzačních přístrojů bezplatné, v ostatních případech nebylo prokázáno, že úplata za pronájem přístroje skutečně byla zahrnuta v ceně spotřebního materiálu, jak bylo ujednáno. Soud zastává názor, že hmotný investiční majetek, který byl v bezplatném užívání zdravotnického zařízení a který sám o sobě žalobci nepřinášel žádný přímý příjem (resp. žalobce takový příjem neprokázal), nelze považovat za majetek, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu (§ 26 odst. 5 zák. č. 586/1992 Sb.) a odpisy z takového majetku nelze proto zahrnout do výdajů na dosažení, udržení a zajištění zdanitelného příjmu žalobce. Dle mínění soudu to platí i v případě, pokud žalobce dosahoval zisku z prodeje spotřebního materiálu, který mohl uskutečnit jen v tom případě, když zdravotnickým zařízením umožnil užívání dialyzačních jednotek, k jejichž provozu byl tento spotřební materiál zapotřebí. Žalobce neprokázal, konstatuje soud, že by v ceně spotřebního materiálu byla zahrnuta úhrada za užívání dialyzační jednotky (a v ústavní stížnosti to ani netvrdí), je proto třeba vycházet ze skutečnosti, že užívání dialyzačních jednotek bylo bezúplatné. Právě tuto skutečnost považuje soud za rozhodnou pro posouzení věci. Podle jeho názoru není ústavní stížnost důvodná a navrhuje její odmítnutí jako návrhu zjevně neopodstatněného.

Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu se vzdalo postavení vedlejšího účastníka. Z tohoto důvodu Ústavní soud nepřihlédl k jeho obsáhlému vyjádření, které bylo připojeno k oznámení o vzdání se postavení vedlejšího účastníka.

Z předložených podkladů, jakož i z vyžádaného vyjádření účastníka a ze spisu Městského soudu v Praze sp. zn. 28 Ca 106/2000 učinil Ústavní soud následující zjištění: Žalobou doručenou Městskému soudu v Praze dne 16.3.2000 se stěžovatelka domáhala přezkoumání správního rozhodnutí a navrhovala, aby soud zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 21.1.2000, čj. FŘ-220/12/00, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Prahu 4 č. 970000307, jakož i tento platební výměr (po úpravě provedené na základě rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 10.11.1999, sp.zn. 28 Ca 78/99). Argumenty, pokud se týkají té částky, která znamenala zvýšení daňového základu o odpisy hmotného investičního majetku, jsou konstatovány také v ústavní stížnosti a byly výše rekapitulovány. Ze spisového materiálu je zřejmé, že stěžovatelka měla ve svém obchodním jmění zahrnuty dialyzační jednotky, coby hmotný investiční majetek, a nebylo ani zpochybněno, že by jej nenakoupila. Rovněž nebylo zpochybněno, že tento hmotný investiční majetek poskytla odborným zdravotnickým zařízením, jež jako jediná jsou schopna kvalifikovaně tento majetek provozovat. Ani není pochyb o tom, že stěžovatelka poskytovala těmto odborným zdravotnickým zařízením materiál, který je nutný k provozu dialyzačních jednotek, a že příjmy z prodeje tohoto materiálu byly předmětem stěžovatelčina podnikání a současně zdrojem jejích příjmů. Sporná zůstává pouze otázka, zda odpisy z nakoupeného hmotného investičního majetku jsou daňově uznatelným nákladem či nikoli, jinými slovy, zda právě výdaje na zakoupení uvedeného hmotného investičního majetku (formou odpisů) sloužily k

dosažení, zajištění a udržení příjmů stěžovatelky, či nikoli, neboť podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb. se pro zjištění základu daně odečtou výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Ústavní soud shledal, že ústavní stížnost je důvodná.

Ze zjištěných skutečností je evidentní, že výdaj na nákup dialyzačních jednotek není výdajem vynaloženým na dosažení příjmů, neboť z přímého provozu dialyzačních jednotek neměla stěžovatelka žádný příjem. Jiná je však otázka, zda výdaj na nákup tohoto majetku nebyl výdajem k **zajištění** příjmů stěžovatelky. Jak je ze spisu zřejmé, touto otázkou se nezabývaly dostatečně finanční orgány, ani soud - veškerá jejich argumentace byla založena na tvrzení, že stěžovatelka sama neměla žádných přímých příjmů z provozu dialyzačních jednotek, neboť tyto příjmy měla pouze zdravotnická zařízení. S tímto závěrem stěžovatelka nepolemizuje, naopak ho potvrzuje. Předmětem polemiky je stěžovatelčino tvrzení, že výdaj na nákup tohoto hmotného investičního majetku je daňově uznatelným výdajem právě proto, že sloužil k zajištění jejího příjmu. Avšak s touto argumentací se soud neztotožnil (str. 8 napadeného rozsudku), aniž by svůj závěr odůvodnil. Ústavní soud považuje za logické tvrzení stěžovatelky, že kdyby bývala žádná dialyzační jednotka nenakoupila a bezplatně je zdravotnickým zařízením neposkytla, pak by neměla komu prodávat příslušný zdravotnický materiál, jehož prodej byl právě předmětem jejího podnikání. Z tohoto důvodu je zřejmé, že výdaj na nákup dialyzačních jednotek (uplatněný ve výši zákonných odpisů) je výdajem, který slouží k zajištění příjmů stěžovatelky a je lhotejně, zda o bezplatném zapůjčení majetku byla sepsána smlouva či nikoliv, neboť nebylo předmětem pochyb, zda zdravotnická zařízení přístroje skutečně využívají a zda jim byla poskytnuta. Jde evidentně o podnikatelskou strategii stěžovatelky, jestliže nakoupí hmotný investiční majetek, umístí jej ve zdravotnických zařízeních (byť bezplatně), avšak příjmy z prodeje materiálu nezbytného k provozu tohoto majetku jsou předmětem podnikatelských příjmů.

Podstatu problému vytváří ústavně konformní interpretace aplikovaného ustanovení zákona o daních z příjmů. Ústavní soud v této souvislosti připomíná, že výklad zákona je třeba provádět i v kontextu různých druhů společenských zájmů, je nutno při něm hledat cíl, proč takový zákon a v takovém znění společnost přijala. Jestliže zákon o daních z příjmů umožňuje odečíst si od získaných příjmů z podnikání výdaje, tedy dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel, činí tak zjevně proto, aby podpořil podnikání, aby docházelo k obnovování techniky, hmotného investičního majetku a dosahovalo se rozvoje podnikání. Je patrné, že zdravotnická zařízení nemají dostatek finančních prostředků na nákup tak nákladných zařízení, jako jsou dialyzační jednotky. Jestliže je stěžovatelka nakoupila a dala k bezplatnému užívání k dispozici, nečinila tak zcela nezištně, ale samozřejmě s podnikatelským záměrem. Jestliže orgány veřejné moci tento záměr nevzaly na zřetel a vyměřily daň bez přihlídnutí k daňově uznatelným odpisům, nerespektovaly zákonem formulovaná pravidla pro ukládání daní a tím v konečném důsledku porušily stěžovatelčino základní právo chráněné čl. 11 odst. 5 Listiny.

Z uvedených důvodů Ústavní soud podle § 82 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ústavní stížnosti vyhověl a rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27.4.2001, č.j. 28 Ca 106/2000-41, zrušil.

Poučení: Proti rozhodnutí Ústavního soudu se nelze odvolat.

V Brně dne 2. října 2002

Komentář PhDr. Milana Skály

Myslím, že by se v argumentaci měl zmínit II. ÚS 438/01. ÚS to vidí tak, že:

Výklad zákona v souladu s Ústavou je třeba provádět i v kontextu různých druhů společenských zájmů, je nutno při něm hledat cíl a důvod, proč takový zákon a v takovém znění společnost přijala. Jestliže zákon o daních z příjmů umožňuje odečíst si od získaných příjmů z podnikání výdaje, tedy dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel, činí tak zjevně proto, aby podpořil podnikání, aby docházelo k obnovování techniky, hmotného investičního majetku a dosahovalo se rozvoje podnikání.

Z odůvodnění lze dovést, že nelze zužovat problematiku výdajů podle § 24/1 ZDP jenom na výdaje na dosažení, ale i na udržení a zajištění zdanitelných příjmů. Není rovněž nutné „pareovat“ konkrétní výdaje s konkrétními příjmy. Je nutné prokázat, že zkoumané výdaje (zde úroky) slouží na udržení a zajištění zdanitelných příjmů, například na podporu dalšího podnikání a na rozvoj dalšího podnikání. Pokud – například - daňový subjekt prokáže, že snížení základního kapitálu (k němuž se vážou úroky z půjčky) je nutné nebo alespoň důležité pro existenci dalšího podnikání (§ 2 ObZ) jako součást podnikatelského záměru subjektu, pak ústavně konformním výkladem musíme tyto úroky považovat za výdaje na udržení a zajištění zdanitelných příjmů. Přestože proti nim neumíme definovat konkrétní příjmy. Týká se to všech příjmů (jak už je uvedeno v zaslaném textu - zde to ale lze opřít o ÚS). Jiný výklad by byl ústavně nekonformní.

Příspěvek 114/29.03.06 – předkladatel souhlasí v částech, kde došlo ke shodě s MF (viz stanovisko MF); v částech, kde MF nesouhlasí si předkladatel ponechává svůj právní názor, nicméně navrhuje danou věc uzavřít s tímto dílčím rozporem.

114/29.03.06 - Zdaňování derivátů ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2005

Předkládá: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, číslo osvědčení 1757

1. Úvod - popis problému

Tento příspěvek navazuje na projednávání problematiky zdaňování derivátů na předchozích koordinačních výborech (viz příspěvky Ing. Marie Konečné a Ing. Lubomíra Moučky, *Daňová uznatelnost nákladů na derivátové operace (projednávány v době od 20.10.2004 do 26.1.2005 a Daňové posouzení změn reálných hodnot (oceňovací rozdíl) cenných papírů a derivátů (projednávány v době od 14.12.2004 do 26.1.2005)*) a také na navazující konečné stanovisko MF k této věci (viz. *Nové stanovisko Ministerstva financí k problematice oceňovacích rozdílů ze dne 23.5.2005 – viz. http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/182_2842.html*).

Z výše zmíněných materiálů vyplývá, že v rámci zdaňovacího období započatého v roce 2004 jsou z hlediska zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) odlišně od zaúčtování řešeny pouze náklady a výnosy z titulů derivátů, které nejsou deriváty prokazatelně sjednanými za účelem zajištění (při prokazování, zda jde či nejde o derivát prokazatelně sjednaný za účelem zajištění platí výklad uvedený pod bodem 2.1. výše

zmíněného stanoviska MF). Pouze v těchto případech bude postupováno dle § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP ve znění zákona č. 438/2005 Sb., to znamená případná celková účetní ztráta z titulu těchto derivátových obchodů bude daňově nerelevantní. Ve všech ostatních případech bude pro účely zdanění zcela relevantní, jak bude derivátový obchod zachycen v účetnictví.

Následnými novelami ZDP došlo v této oblasti k těmto změnám:

1) Novela ZDP - zákon č. 545/2005 Sb.

1a) V § 23 se doplňuje nový odstavec 17, který zní:

"(17) U poplatníků, kteří vedou účetnictví, se výsledek hospodaření neupravuje o oceňovací rozdíl ze změny reálné hodnoty podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾

a) cenného papíru s výjimkou směnek,

b) derivátu a části majetku a závazku zajištěného derivátem,

c) závazku vrátit cenný papír, který poplatník zcizil a do okamžiku ocenění jej nezískal zpět,

d) finančního umístění a technických rezerv u poplatníků, kteří mají povolení k provozování pojišťovací nebo zajišťovací činnosti podle zvláštního právního předpisu⁸⁹⁾ ."

Předmětná úprava je ve smyslu Čl. II bodu 7. zákona č. 545/2005 Sb. retroaktivní, to znamená má se použít i pro zdaňovací období započatá v roce 2005.

1b) Restriktivní úprava zdanění derivátů dle § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP ve znění zákona č. 438/2003 Sb. se počínaje zdaňovacím obdobím započatým v roce 2006 vypouští (dané ustanovení bylo nahrazeno jiným textem, který řeší jinou problematiku) s tím, že tato změna je doplněna následujícím přechodným ustanovením (Čl. II bod 8. novely č. 545/2005 Sb.):

„8. Rozdíl, o který úhrn výdajů (nákladů) na deriváty byl za zdaňovací období vyšší než úhrn příjmů (výnosů) z derivátů, podle § 24 odst. 2 písm. zg) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do 31. prosince 2005, který nebyl uplatněn jako výdaj (náklad) nejdéle za zdaňovací období započaté v roce 2005, lze odečíst od základu daně, a to nejdéle ve 3 zdaňovacích obdobích nebo obdobích, za něž je podáváno daňové přiznání, bezprostředně následujících po vykazání tohoto rozdílu. Při zániku poplatníka bez provedení likvidace může tento rozdíl nebo jeho část, který neuplatnil poplatník zaniklý bez provedení likvidace, uplatnit jako výdaj (náklad) nástupnická společnost (družstvo) při přeměně nebo právní nástupce poplatníka zaniklého bez provedení likvidace za stejných podmínek, jako by k zániku bez provedení likvidace nedošlo.“

2) Následná novela – parlamentní tisk č.1061 (dále vycházíme z toho, že celý legislativní proces této novely bude úspěšně zakončen a předmětná novela bude nakonec schválena v následující podobě) doplnila k dané problematice následující přechodné ustanovení (Čl. XXI bod 4. této novely):

4. Pokud poplatník použil ustanovení § 23 odst 17 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění zákona č./2006 Sb., za zdaňovací období, které započalo v roce 2005, nemůže použít ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění zákona č. 438/2003 Sb.

2. Rozbor problému - vlastní problémové otázky

Z výše uvedeného (viz výše 1. Úvod - popis problému) je dle našeho názoru zcela jednoznačné, že počínaje zdaňovacím obdobím započatým v roce 2006 se při zdaňování

derivátových obchodů bude ve všech případech vycházet pouze z jejich zaúčtování a náklady a výnosy z derivátů tak budou v plné výši vstupovat do základu daně. Případnou daňově neuznatelnou ztrátu dle § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP ve znění zákona č. 438/2003 Sb. bude možné uplatnit proti obecnému základu daně.

Otázkou je, jakým způsobem se má postupovat v rámci zdaňovacího období započatého v roce 2005. Domníváme se, že na základě posledního výše citovaného (viz výše 1. Úvod - popis problému) přechodného ustanovení (Čl. XXI bod 4. novely - parlamentní tisk č.1061) je možné dovodit, že již v rámci zdaňovacího období započatého v roce 2005 se bude při zdanění derivátů zcela vycházet z jejich zaúčtování a případnou daňově neuznatelnou ztrátu z titulu spekulativních derivátových obchodů (ve smyslu definice spekulativních derivátů dle bodu 2.1. výše zmíněného stanoviska MF) vzniklou v rámci zdaňovacího období započatého v roce 2004 bude možné uplatnit proti obecnému základu daně, a to z těchto důvodů:

2a) Předmětné přechodné ustanovení (Čl. XXI bod 4. novely - parlamentní tisk č.1061) stanoví podmínku, že poplatník postupuje dle § 23 odst. 17 ZDP, to znamená, že výsledek hospodaření nebude upravován o náklady a výnosy z titulu přecenění derivátů na reálnou hodnotu. Úprava § 23 odst. 17 ZDP je potvrzením předchozích stanovisek MF k této věci a bude v souladu s předchozími stanovisky MF (viz body 1. a 2. výše zmíněného stanoviska MF) dopadat i na spekulativní deriváty (ve smyslu definice spekulativních derivátů dle bodu 2.1. výše zmíněného stanoviska MF). Pro tyto účely není relevantní, zda v daném konkrétním případě bude či nebude zaúčtován náklad či výnos z titulu přecenění derivátů na reálnou hodnotu (dle ustanovení § 27 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví se musí deriváty přeceňovat na reálnou hodnotu nejméně k rozvahovému dni z čehož vyplývá, že například deriváty sjednané a vypořádané v rámci jednoho účetního období nemusí být přeceněny na reálnou hodnotu), protože dané ustanovení vychází z toho, že výsledek hospodaření není upravován (to znamená, že v daném případě je v něm ponechána nula). Z toho vyplývá, že předmětný předpoklad bude vždy splněn. Důsledkem splnění tohoto předpokladu pak je, že nelze použít § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP ve znění zákona č. 438/2003 Sb., to znamená, že nebude předmětná restrikce použita a při zdanění se bude zcela vycházet ze zaúčtování derivátových obchodů.

2b) Přechodné ustanovení Čl. II bod 8. zákona č. 545/2005 Sb. nevychází a priori z toho, že neuplatněnou ztrátu dle § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP ve znění zákona č. 438/2003 Sb. by bylo možné uplatnit proti obecnému základu daně až počínaje zdaňovacím obdobím započatým v roce 2006 (viz. ... *nebyl uplatněn jako výdaj (náklad) nejdéle za zdaňovací období započaté v roce 2005, ... lze odečíst od základu daně, a to nejdéle ve 3 zdaňovacích obdobích nebo obdobích, za něž je podáváno daňové přiznání, bezprostředně následujících po vykázání tohoto rozdílu.*“

Z toho je dle našeho názoru možné dovodit, že lze tento rozdíl odečíst od základu daně již v rámci zdaňovacího období započatého v roce 2005 za podmínky, že v rámci tohoto zdaňovacího období nebude aplikována úprava § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP ve znění zákona č. 438/2003 Sb. (viz. předchozí bod 2a)) .

Pokud tedy vyjdeme z toho, že předmětný rozdíl je možné odečíst od základu daně již v rámci zdaňovacího období započatého v roce 2005, zbývá vyřešit otázku, v rámci kterého řádku daňového přiznání (vzor č.15) bude tento odečet uplatněn. Domníváme se, že jako nejvhodnější se jeví řádek č.241 se samostatným rozpisem ve speciální příloze (vycházíme z analogie obdobného uplatňování odpočtu z titulu ztrát z titulu obchodování s cennými

papíry dle Čl. V bodu 2. zákona č. 260/2002 Sb.). Z výše uvedeného vyplývá, že ztrácí význam vyplňovat přílohu „D“ daňového přiznání (vzor. č.15).

V této souvislosti je nutné zdůraznit, že bude plně na rozhodnutí poplatníka pořadí uplatnění jednotlivých odčitatelných položek (bez ohledu na obsah Pokynů k vyplnění přiznání k dani z příjmů právnických osob k ř. 160 DAP), to je v rámci daňového přiznání za zdaňovací období započaté v roce 2005 (je samozřejmé, že je nutné zohlednit omezení třemi zdaňovacími obdobími nebo obdobími, za něž je podáváno daňové přiznání dle Čl. II bodu 8. zákona č. 545/2005 Sb.):

- daňové ztráty dle § 34 odst. 1 ZDP,
- odpočtu na učně dle § 34 odst. 3 ZDP,
- odpočtu z titulu nákladů na výzkum a vývoj dle § 34 odst. 4 a 5 ZDP,
- nevyužitého reinvestičního odpočtu dle § 34 odst. 3 a násl. ZDP ve znění zákona č. 438/2003 Sb. a Čl. II bodu 9. zákona č. 669/2004 Sb.,
- odečtu ztráty z titulu derivátových obchodů dle Čl. II bodu 8. zákona č. 545/2005 Sb.

Výše uvedené závěry platí pouze v případě, kdy nebude pro poplatníka postup dle § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP ve znění zákona č. 438/2003 Sb. v rámci zdaňovacího období započaté v roce 2005 výhodnější. To je například když docílí v rámci zdaňovacího období započaté v roce 2005 z titulu spekulativních derivátů (ve smyslu definice spekulativních derivátů dle bodu 2.1. výše zmíněného stanoviska MF) zisk proti kterému by mohl dle § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP ve znění zákona č. 438/2003 Sb. uplatnit ztrátu z titulu spekulativních derivátů (ve smyslu definice spekulativních derivátů dle bodu 2.1. výše zmíněného stanoviska MF) docílenou v roce 2004, ale celkově bude ve ztrátě a neměl by proto obecný základ daně, proti kterému by mohl ztrátu z titulu spekulativních derivátů uplatnit (to znamená nemohl by aplikovat Čl. II bod 8. novely č. 545/2005 Sb.). Pak by aplikace Čl. XXI bod 4. novely - parlamentní tisk č.1061 mohla být vnímána jako nepřipustná retroaktivita v neprospěch poplatníka. Z toho vyplývá, že pokud se poplatník rozhodne postupovat v rámci zdaňovacího období započaté v roce 2005 dle § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP ve znění zákona č. 438/2003 Sb., neměl by být tento postup správci daně pozastavován.

Výše uvedené skutečnosti a závěry budou platit i v případech kdy půjde o účetní období započaté v roce 2005, které není zdaňovacím obdobím, ale podává se za něj daňové přiznání.

3. Závěr

Z výše uvedeného (2. *Rozbor problému - vlastní problémové otázky*) vyplývají tyto závěry:

a) Při zdanění všech derivátových obchodů se počínaje zdaňovacím obdobím započatým v roce 2005 (respektive počínaje účetním obdobím započatým v roce 2005, které není zdaňovacím obdobím, ale podává se za něj daňové přiznání) bude zcela vycházet z jejich zaúčtování.

b) Případnou daňově neuznatelnou ztrátu z titulu spekulativních derivátových obchodů (ve smyslu definice spekulativních derivátů dle bodu 2.1. výše zmíněného stanoviska MF), vzniklou v rámci zdaňovacího období započaté v roce 2004 (respektive účetního období započaté v roce 2004, které není zdaňovacím obdobím, ale podává se za něj daňové přiznání), bude možné již v rámci zdaňovacího období započaté v roce 2005 (respektive v rámci účetního období započaté v roce 2005, které není zdaňovacím obdobím, ale podává se za něj daňové přiznání) uplatnit proti obecnému základu daně (v rámci řádku č.241 daňového přiznání vzor č.15 s tím, že tabulka „D“ tohoto přiznání nebude vyplňována).

c) Pořadí uplatnění jednotlivých odpočitatelných položek je v souladu s tím, co je výše uvedeno v části 2. *Rozbor problému - vlastní problémové otázky*, na rozhodnutí poplatníka (samozřejmě při zohlednění omezení třemi zdaňovacími obdobími nebo obdobími, za něž je podáváno daňové přiznání dle čl. II bodu 8. zákona č. 545/2005 Sb.); pro poplatníka tedy není závazná ta část Pokynů k vyplnění přiznání k dani z příjmů právnických, která uvádí, že částka podle § 24 odst. 2 písm. zg) bude uplatňována na ř. 160 DAP.

d) Pokud se poplatník rozhodne postupovat v rámci zdaňovacího období započatého v roce 2005 (respektive v rámci účetního období započatého v roce 2005, které není zdaňovacím obdobím, ale podává se za něj daňové přiznání) dle § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP ve znění zákona č. 438/2003 Sb., nebude tento postup správci daně pozastavován.

4. 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 3. *Závěr*, zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlasíme se závěry vyslovenými v příspěvku s výjimkou bodu označeného jako 3d) a předposledního odstavce (začínajícího slovy „Výše uvedené závěry platí pouze v případě, kdy nebude pro poplatníka postup dle § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP...“) bodu označeného jako 2b). Na otázku, zda znění zákona umožňuje ve zdaňovacím období, které započalo v roce 2005, namísto § 23 odst. 17 ZDP použít § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP ve znění účinném do 31. prosince 2005, je třeba odpovědět záporně. Fakt, že je přechodné ustanovení v čl. XXI bodu 4 zákona č. 56/2006 Sb. uvozeno slovy „pokud poplatník použil ustanovení § 23 odst. 17 (...)“, neznamená, že by poplatník mohl zvolit postup podle ustanovení jiného, konkrétně podle § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP. Zákon č. 545/2005 Sb. v čl. II bodu 7 totiž jasně stanoví, že ustanovení čl. I. mj. bodu 53 (ten obsahuje právě § 23 odst. 17) se *použijí* i pro zdaňovací období, které započalo v roce 2005, tedy nikoli že se „mohou použít“. Podmiňovací způsob použitý v čl. XXI bodu 4 zákona č. 56/2006 Sb. je vztažen k faktické situaci poplatníka, tj. rozhodující je, *zda* poplatník vstoupil ve zdaňovacím období, které započalo v roce 2005, do určitých transakcí (zejména s cennými papíry a deriváty), jejichž daňové dopady nově řeší § 23 odst. 17 ZDP. *Pokud* do těchto transakcí vstoupil *a tudíž použil* (protože použít musel - čl. II bod 7 zákona č. 545/2005 Sb. mu to výslovně ukládá) určité ustanovení, nemůže použít ustanovení jiné. Tomu odpovídá také postup při vyplnění daňového přiznání, kdy bude použit pro uplatnění ztráty z operací z deriváty řádek 241, což je v souladu s obsahem příspěvku.

Další otázkou je přípustnost nepravé retroaktivity, kterou tato úprava zakládá. Zde Ministerstvo financí odkazuje na svá starší vyjádření k tomuto právně teoretickému problému, zejména v souvislosti s časovou působností § 38na ZDP. Pouze tedy stručně opakujeme, že se zde jedná o retroaktivitu nepravou, která je dle judikatury Ústavního soudu obecně přípustná.

Příspěvek 119/29.03.06 – předkladatelé upraví znění příspěvku. MF podalo informaci ohledně uplatnění § 34 ZDP správcům daně.

119/29.03.06 - Uplatňování položek odčitatelných od základu daně

Předkládá: Ing. Michaela Thelenová, daňová poradkyně, číslo osvědčení 3094
Ing. Petr Toman, daňový poradce, číslo osvědčení 3466

Úvod

Cílem tohoto příspěvku je ujasnit postup při uplatňování položek odčitatelných od základu daně ve zdaňovacím období započatém v roce 2005. Konkrétně se jedná o odpočet nákladů na výuku učňů podle § 34 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro zdaňovací období započatá v roce 2005 (dále jen „ZDP“), odpočet nákladů na realizaci projektů výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 ZDP a uplatnění zbylého tzv. reinvestičního odpočtu podle bodu 9 přechodných ustanovení k zákonu č. 669/2004 Sb.).

Příspěvek se týká zejména situace, kdy má poplatník ve zdaňovacím období započatém v roce 2005 či následujících obdobích nárok na uplatnění více než jednoho druhu výše uvedených odpočtů, vzhledem k výši základu daně dosaženého v tomto období však tyto odpočty nemůže v plné výši uplatnit.

Tento příspěvek nepřímo navazuje na některé příspěvky, které byly k této problematice projednávány již v minulosti (například příspěvek Ing. Miroslava Michálka a Ing. Josefa Cívina z roku 1999). S ohledem na novou úpravu a možnost uplatnění více druhů odpočtů však nastávají některé nové situace, které současné znění ZDP jednoznačně neřeší.

Popis problému

Podle ustanovení § 34 odst. 3 ZDP, které upravuje podmínky pro uplatňování odpočtu nákladů na výuku učňů od základu daně, *lze v případě, že tento odpočet nebo jeho část nelze uplatnit v roce, ve kterém nárok na odpočet vznikl z důvodu, že poplatník vykázal daňovou ztrátu nebo základ daně snížený o nezdanitelné částky podle § 15 ZDP a o daňovou ztrátu nižší než odpočet, uplatnit odpočet nebo jeho zbývající část v nejbližším zdaňovacím období, ve kterém poplatník vykáže základ daně snížený o nezdanitelné částky podle § 15 ZDP a o daňovou ztrátu.*

Ze znění ZDP však není zřejmé, jakým způsobem postupovat v případě, že tento odpočet nebo jeho část nelze uplatnit v roce, ve kterém nárok na odpočet vznikl z důvodu, že poplatník sice dosáhl základu daně (*sníženého o nezdanitelné částky podle § 15 ZDP a o daňovou ztrátu*), ale od tohoto základu daně byl již odečten jiný odpočet (např. zbývající nárok na reinvestiční odpočet).

příklad: Společnost dosáhla v roce 2005 základu daně (sníženého o nezdanitelné částky podle § 15 ZDP a o daňovou ztrátu) ve výši 1 000 000. V daném zdaňovacím období má nárok jak na uplatnění zbývající části reinvestičního odpočtu ve výši 1 500 000, tak na uplatnění odpočtu na výuku učňů ve výši 200 000. Otázkou je, zda v daném případě může poplatník postupovat tím způsobem, že v roce 2005 bude uplatněna část zbývajícího reinvestičního odpočtu ve výši 1 000 000 a v roce 2006 pak bude v případě dostatečného základu daně uplatněna zbývající část reinvestičního odpočtu ve výši 500 000 Kč a dále pak celý neuplatněný odpočet na výuku učňů, či zda v takovém případě již odpočet na výuku učňů uplatnit nelze.

Obdobné ustanovení platí ve zdaňovacím období započatém v roce 2005 jak v případě uplatnění zbylé části tzv. reinvestičního odpočtu (na základě bodu 9 přechodných ustanovení

k zákonu č. 669/2004 Sb.), tak v případě uplatnění odpočtu nákladů na realizaci projektů výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 ZDP (§ 34 odst. 5 ZDP).

Bude-li každý odpočet uvedený v § 34 ZDP posuzován samostatně, mohl by být vyvozen závěr, že v případě, že odpočet nebo jeho část nelze uplatnit z důvodu, že proti základu daně (sníženému o daňovou ztrátu a nezdanitelné částky podle § 15 ZDP) byl uplatněn již jiný odpočet podle § 34 ZDP a základ daně byl tímto snížen na nulu, nelze příslušný odpočet (či jeho část) již uplatnit v dalších zdaňovacích obdobích a takto neuplatněné odpočty tedy zanikají.

Domníváme se však, že všechny odpočty, které lze podle § 34 ZDP uplatnit, je nutno posuzovat jako celek a tedy v případě, že některý dílčí odpočet či jeho část nemůže být v příslušném zdaňovacím období uplatněna z důvodu, že celková částka všech odpočtů je vyšší než základ daně snížený případně o uplatněnou daňovou ztrátu či nezdanitelné částky podle § 15 ZDP, je možno tento dílčí odpočet či jeho část uplatnit v nejbližším zdaňovacím období, kdy bude vykázán dostatečný základ daně snížený o daňovou ztrátu a nezdanitelné částky podle § 15 ZDP.

Návrh na sjednocující názor

Za současného legislativního stavu navrhuje potvrdit, že v případě, kdy není možno některý z odpočtů podle § 34 ZDP (reinvestiční odpočet, odpočet na výuku učňů, odpočet na vývoj a výzkum) či jeho část v příslušném zdaňovacím období uplatnit v plné výši z důvodu, že poplatník nevykázal dostatečný základ daně snížený o daňovou ztrátu a nezdanitelné částky podle § 15 ZDP po uplatnění všech odpočtů podle § 34 ZDP, nedochází ke ztrátě nároku na uplatnění zbývajících odpočtů (nebo jejich částí) v dalších zdaňovacích obdobích. Neuplatněné odpočty (či jejich částí) lze uplatnit za obdobných podmínek v nejbližším zdaňovacím období, kdy bude vykázán dostatečný základ daně snížený o nezdanitelné částky podle § 15 ZDP a daňovou ztrátu.

Stanovisko Ministerstva financí

Ministerstvo financí konstatuje, že uplatnění odčitatelných položek od základu daně podle § 34 ZDP je plně v pravomoci poplatníka, avšak při respektování případných časových testů u jednotlivých položek. MF poznamenává, že u právnických osob nelze základ daně snižovat o nezdanitelné částky (§ 15), a proto požaduje, aby obsah příspěvku včetně příkladu byl před dalším zveřejněním uveden do souladu se zněním zákona.

DPH

Příspěvek 84 – dohoda, že původní stanovisko bude vydáno (zveřejněno) s číslem jednacím.

84/12.10.05 - Určení bytového domu v § 48 zákona o DPH

Předkládá: PhDr. Milan Skála, daňový poradce, č. osvědčení 14

K převodu a k dodání bytového domu se za podmínek § 48 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH) vztahuje snížená sazba daně 5 %. Určení bytového domu je tedy podstatné pro stanovení správné sazby daně.

Bytový dům je vymezený v 48 odst. 3 následovně:

Bytovým domem je stavba pro bydlení, v níž z úhrnu podlahových ploch všech jejích místností a prostorů připadá víc než polovina na byty.

Jde tedy o poměr (i) úhrnu podlahových ploch všech místností a prostorů (byty, nebytové prostory, společné části domu) a (ii) úhrnu ploch bytů. Pokud úhrn ploch bytů je více jak 50 % z úhrnu ploch bytů, nebytových prostorů a společných částí domu, jde o dům bytový.

Na http://cde.mfcr.cz/DPH/DPH_info_vystavba.html je zveřejněn text „Metodický výklad k uplatňování daně z přidané hodnoty ve výstavbě po 1. 1. 2005“. V textu ministerstvo nejprve zastává právní názor stejný, jak je výše uvedeno, tedy že do úhrnu podlahových ploch se plocha společných částí domu započítává:

Do úhrnu podlahových ploch se započítává podlahová plocha všech místností a prostorů určených k bydlení, nebytových prostorů, plocha hal, chodeb, schodišť, sklepů, balkonů, teras, prádelen, sušáren, kočárkárén, podloubí, průjezdů, pasáží apod.

V další části metodického výkladu však ministerstvo doporučuje výpočet bytového domu zjistit jako poměr (i) podlahových ploch bytů a nebytových prostor a (ii) podlahových ploch bytů, tedy **zcela bez zohlednění ploch společných částí domu**:

- *u bytového domu se nejprve od úhrnu všech podlahových ploch odečtou části společných podlahových ploch využívaných společně pro byty i nebytové prostory a správný poměr se určí jako procentuelní podíl podlahových ploch bytů k součtu podlahových ploch bytů a nebytových prostorů*

Výpočet bytového domu podle právního názoru ministerstva bez zohlednění společných částí domu je nepochybně ve prospěch plátců daně. Je mnoho případů, kdy podle běžného výkladu § 48 odst. 3 o bytový dům nejde, ale podle výpočtu ministerstva o bytový dům jde.

Stávající stav je takový, že plátcí daně váhají mezi akceptací textu zákonné úpravy a akceptací nspecifikovaného textu z uvedeného metodického výkladu MF na serveru cds.mfcr.cz. Text metodického výkladu je pro ně výhodnější, ale nejde o oficiální názor ministerstva s obvyklými náležitostmi a stabilita tohoto názoru může být malá, protože názory ze serveru cds.mfcr.cz se mění. Při změně názoru lze procesně stěžít argumentovat dřívějším internetovým textem bez jeho bližší identifikace. Tento stav vnáší do daňové praxe právní nejistotu.

Předkladatel se domnívá, že je plně v kompetenci ministerstva ve sporných případech zaujmout a veřejně prezentovat právní názor ve prospěch daňových subjektů (jak lze ostatně dovodit i z ustálené judikatury ÚS). Nástrojem k tomu ale nemůže být podle předkladatele nspecifikovaný text na serveru cds.mfcr.cz, bez identifikace, bez čj., bez uvedení referenta a odpovědného pracovníka. Pokud jde o právní názor ustálený a konečný, měl by být vydán jako pokyn řady D nebo DS, aby došlo k odstranění pochybností o aplikaci § 48 odst. 3 ZDPH. V opačném případě doporučuje text odstranit ze stránek cds.mfcr.cz, nebo jej nahradit textem jiným.

Předkladatel je toho názoru, že problém je akutní a vyžaduje rychlé řešení.

Návrh na opatření:

Prověřit na úrovni Ministerstva financí výpočet bytového domu z uvedeného metodického výkladu a pokud se jeho správnost potvrdí, vydat a zveřejnit tento právní názor jako metodický pokyn řady D. Pokud se jeho správnost nepotvrdí, vyjmout komentovaný text z metodického výkladu, nebo jej nahradit textem jiným.

Příspěvek 112/01.03.06 – MF a předkladatelé se sejdou a vypracuje stanovisko na příští Koordinační výbor

112/01.03.06 - Určení osoby povinné k dani u služeb podléhajících mechanismu reverse-charge

Předkládají: Ing. Jana Svobodová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3852
Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osvědčení 3466

Úvod

Cílem tohoto příspěvku je ujasnit DPH aspekty poskytování služeb podléhajících mechanismu reverse-charge českému plátcovi v případě, kdy poskytovatelem služby je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoba povinná k dani, přičemž tento zahraniční poskytovatel služby je zároveň také plátcem DPH v České republice.

Příspěvek se týká poskytnutí služeb a dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, u kterých je podle § 15 odst. 1, 4 a 6 resp. § 13 odst. 8 zákona o DPH osobou povinnou přiznat a zaplatit daň příjemce plnění

Popis problému

V případě, že českému plátcovi nebo osobě identifikované k dani poskytne zahraniční osoba povinná k dani nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě (přičemž poskytovatel služby nemá v České republice sídlo, místo podnikání nebo provozovnu) služby podle § 10 odst. 1, 2, 4, 5, 7, 9, 12 nebo 13 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „zákon o DPH“) a místo plnění u těchto služeb je v tuzemsku, je příjemce těchto služeb obecně povinen přiznat a zaplatit daň z těchto služeb podle § 108 odst. 1 písm. b) příp. písm. f) zákona o DPH. Totéž platí obdobně i pro dodání zboží s instalací nebo montáží a pro dodání plynu nebo elektřiny obchodníkovi (§ 108 odst. 1 písm. d) zákona o DPH).

Podle § 108 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je dále povinen přiznat a zaplatit daň plátce, který uskutečňuje zdanitelná plnění v tuzemsku.

Problematika dvojího zdanění

Zahraněční osoba je v § 4 odst. 1 písm. v) zákona o DPH definována jako osoba, která nemá na území Evropského společenství sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje; osobou registrovanou k dani v jiném členském státě je osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v jiném z členských států Evropského společenství. Plátcem je osoba povinná k dani, která byla registrována k dani v tuzemsku podle § 95 zákona o DPH.

Řada osob registrovaných k dani v jiném členském státě a zahraničních osob povinných k dani jsou zároveň plátcem DPH v České republice, neboť jim vznikla povinnost přiznat daň za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku (např. poskytování služeb neplátcům či nákup a následný prodej zboží nacházejícího se v České republice). V takovémto případě splňuje

daná osoba jak definici zahraniční osoby povinné k dani resp. osoby registrované v jiném členském státě, tak plátce ve smyslu § 4 odst. 1 písm. s) zákona o DPH.

Pokud takováto osoba poskytne služby podle § 10 odst. 1, 2, 4, 5, 7, 9, 12 nebo 13 zákona o DPH nebo dodá zboží podle § 13 odst. 8 zákona o DPH plátcí nebo osobě identifikované k dani a místem plnění bude tuzemsko, vznikla by při striktním výkladu § 108 odst. 1 zákona o DPH povinnost přiznat daň z tohoto plnění jak osobě uskutečňující plnění podle § 108 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, tak příjemci plnění podle § 108 odst. 1 písm. b), d) resp. f) zákona o DPH.

Takováto dvojí povinnost přiznat daň z jednoho zdanitelného plnění je evidentně v rozporu s principy DPH zakotvenými v legislativě Evropského společenství. Navíc nepředpokládáme, že tento způsob zdanění měl zákonodárce v úmyslu.

Návrh na sjednocující názor

- 1 Navrhujeme za současného legislativního stavu potvrdit, že ve výše uvedených případech poskytnutí služeb a dodání zboží, které podléhají mechanismu reverse-charge, vznikne povinnost přiznat daň vždy pouze jedné osobě, a to buďto osobě uskutečňující plnění nebo příjemci plnění.
- 2 Navrhujeme, přijmout závěr, že zahraniční osoba nebo osoba registrovaná v jiném členském státě, která uskutečňuje plnění, byla osobou povinnou přiznat a zaplatit daň podle § 108 odst. 1 písm. a) zákona o DPH pouze v případě, kdy na dokladu za poskytnuté plnění uvede své české DIČ a vystaví daňový doklad podle § 28 zákona o DPH, na kterém uvede českou daň z přidané hodnoty. Povinnost přiznat daň z tohoto plnění pak již nemá příjemce služby.

V případě, kdy osoba poskytující plnění při fakturaci použije DIČ vydané v jiném členském státě (resp. pokud zahraniční osoba neuvede na dokladu žádné DIČ např. proto, že jí v domovském státě nebylo přiděleno), vznikne naopak povinnost přiznat daň z daného plnění pouze příjemci zboží či služby. Osoba poskytující plnění vystaví daňový doklad podle § 31 případně § 32 zákona o DPH.

Stanovisko MF:

Jestliže osoba registrovaná k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoba povinná k dani poskytne službu, jejíž místo plnění je v tuzemsku, plátcí, povinnost přiznat a zaplatit daň má podle § 15 plátce, kterému je služba poskytnuta. Osoba poskytující službu vystaví daňový doklad podle § 31, kde uvede DIČ vydané členským státem nebo podle § 32, v případě zahraniční osoby.

Pokud je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoba povinná k dani registrována k DPH také v tuzemsku, a to na FÚ pro Prahu 1 podle § 95 odst. 12, vznikne jí povinnost přiznat a zaplatit daň v tuzemsku z poskytnuté služby plátcí jen v případě, že vystaví daňový doklad podle § 28 a uvede na dokladu své české DIČ.

Doplnění stanoviska Ministerstva financí

Již předložené stanovisko odboru 18 navrhujeme upřesnit takto (jde o podrobnější stanovisko, věcně se nemění):

Jestliže osoba registrovaná k dani v jiném členském státě se sídlem v jiném členském státě poskytne službu, která patří mezi služby, u kterých se místo plnění stanoví v ČR (přenesení daňové povinnosti do ČR - reverse charge), pro českého plátce, a tato osoba je také registrována k dani v ČR, je z hlediska posouzení, kdo bude mít povinnost přiznat a platit DPH v ČR (jestli poskytovatel služby nebo příjemce služby, protože oba jsou plátcí v tuzemsku), rozhodné, zda osoba registrovaná k dani v jiném členském státě poskytne službu ze svého sídla v jiném členském státě, tj. pod DIČ jiného členského státu, nebo z provozovny umístěné v ČR, tj. pod českým DIČ.

Jestliže osoba registrovaná k dani v jiném členském státě poskytne tuto službu ze svého sídla v jiném členském státě, tj. pod DIČ jiného členského státu, potom musí toto plnění uvést v daňovém přiznání v jiném členském státě, a postupovat podle předpisů jiného členského státu s tím, že vystaví daňový doklad (§ 31 českého zákona o DPH), a českou DPH je podle § 15 českého zákona o DPH povinen přiznat a zaplatit český plátce jako příjemce služby.

Pokud osoba registrovaná k dani v jiném členském státě poskytne tuto službu pod českým DIČ jako český plátce, potom uskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku, tedy poskytuje službu z provozovny umístěné v ČR, a tato osoba je povinna uvést uskutečnění zdanitelného plnění do českého daňového přiznání, a přiznat a zaplatit českou DPH podle § 108 odst. 1 písm. a) českého zákona o DPH jako český plátce uskutečňující zdanitelná plnění v tuzemsku.

Jestliže osoba registrovaná k dani v jiném členském státě je zaregistrována k dani v ČR na Finančním úřadu pro Prahu 1 podle § 95 odst. 12 zákona o DPH, a začne poskytovat svoji službu pod českým DIČ, tj. uskutečňovat ekonomickou činnost v tuzemsku, je tento plátce povinen oznámit tuto skutečnost Finančnímu úřadu pro Prahu 1, který provede změnu místní příslušnosti podle adresy provozovny, protože služba je poskytována prostřednictvím provozovny.

Příspěvek 113/01.03.06 – MF, resp. odbor 18 doporučuje osobní projednání příspěvku s předkladateli a z tohoto důvodu přeloží projednání příspěvku na další jednání KOOV

113/01.03.06 - Kompenzace ceny

Předkládají: Ing. Michaela Thelenová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3094
Ing. Petr Potomský, daňový poradce, č. osvědčení 3276

Popis problematiky

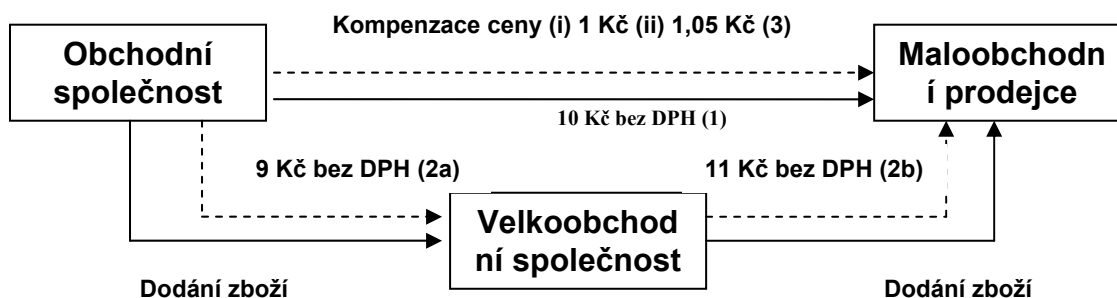
V praxi v některých případech dochází k situacím, kdy obchodní společnosti v rámci podpory prodeje nabízí vybraným zákazníkům tzv. kompenzaci ceny.

Jak je patrné z níže uvedeného náčrtu, jedná se o situace, kdy obchodní společnosti prodávají své zboží dvěma odlišným subjektům na trhu. Prvním subjektem je maloobchodní prodejce, kterému je v rámci transakce č. 1 (viz obrázek) obchodní společností zboží prodáno za cenu např. 10 Kč bez DPH¹. Druhým subjektem je velkoobchodní prodejce, který identické zboží nakoupí od obchodní společnosti např. za cenu 9 Kč bez DPH (transakce č. 2a) a toto zboží prodá stejnému maloobchodnímu prodejci za cenu 11 Kč bez DPH (transakce č. 2b).

¹ Pro účely našeho stanoviska předpokládáme, že se jedná o zboží podléhající snížené sazbě DPH ve výši 5%.

Obchodní společnost v rámci své snahy o rozvoj obchodní činnosti v určitých případech následně poskytne tomuto maloobchodnímu prodejci kompenzaci ceny zboží nakoupeného od velkoobchodní společnosti, tj. dorovná mu rozdíl mezi cenou, za kterou maloobchodní prodejce obvykle nakupuje zboží od obchodní společnosti a cenou, za kterou dané zboží nakoupil od velkoobchodu (transakce č. 3).

V praxi obchodní společnost maloobchodnímu prodejci uhradí rozdíl v cenách na úrovni bez DPH². V některých případech je však ze strany maloobchodního prodejce požadována/zvažována kompenzace rozdílu na úrovni včetně DPH³.



Príspevek si klade za cíl iniciovat v rámci KOOV jednání, jehož závěry by vedly k umožnění praktické aplikace principů deklarovaných v článku 11 C.1. Směrnice Rady 77/388 (Šestá směrnice) a rozhodnutí Evropského soudního dvora ECJ C-317/1994 Elida Gibbs.

Kompenzace - DPH aspekty - současné znění zákona o DPH

V souladu s ustanovením § 42 (1) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH) může plátce (obchodní společnost) v případě snížení základu daně (např. poskytnutí slevy) opravit vyšší daně. Z textu příslušných ustanovení ZDPH lze dovodit, že se tato možnost opravy vztahuje výhradně vůči přímému kupujícímu (obchodní společnost) a nikoliv vůči dalšímu subjektu v prodejním řetězci⁴.

Podle současného znění ZDPH tak obchodní společnost není oprávněna provést opravu výše daně u částek vyplacených za výše uvedených podmínek jako kompenzace maloobchodním prodejcům. Tuto opravu není možno uskutečnit bez ohledu na skutečnost, zda je kompenzován rozdíl na úrovni ceny bez nebo s daní. Pro obchodní společnost by tak celá částka, tj. včetně případného DPH vyplacená maloobchodnímu prodejci měla obecně představovat nákladovou položku, resp. položku snižující výnosy obchodní společnosti.

Kompenzace - DPH aspekty - principy stanovené Šestou směrnicí

Dle článku 11 A. 1. (a) Směrnice Rady 77/388/EHS (Šestá směrnice) je obecně základem daně v případě dodání zboží vše, co jako úplatu za dodání zboží obdržel nebo má obdržet dodavatel od kupujícího, zákazníka či jakékoliv třetí osoby.

V souladu s ustanovením článku 11 C. 1. Šesté směrnice jsou členské státy povinny definovat podmínky, za kterých je možno adekvátně snížit základ daně v případě, kdy je cena za dané plnění redukována poté, co se plnění uskutečnilo. Pokud tedy následně po dodání zboží dojde k úpravě (snížení) ceny daného zboží, musí existovat možnost provést snížení základu daně a k němu se vztahující DPH a to za podmínek stanovených příslušnou lokální legislativou.

² V uvedené situaci by kompenzace ceny na úrovni bez DPH činila 1 Kč.

³ V uvedené situaci by kompenzace ceny na úrovni včetně DPH činila 1,05 Kč.

⁴ Např. ustanovení § 42 (1), § 42 (4)(a) či § 43 (4)(h)(1.) ZDPH

V případě, že by u výše zmíněné obchodní společnosti bylo možno klasifikovat uhrazenou kompenzaci jako následné snížení ceny za zboží původně dodané velkoobchodní společnosti, měla by být obchodní společnost v souladu se zněním Šesté směrnice oprávněna snížit základ daně a tedy i DPH na výstupu vztahující se k dodávce zboží prodaného velkoobchodní společnosti.

Kompenzace - DPH aspekty – rozhodnutí Evropského soudního dvora

V rámci Evropského soudního dvora byly řešeny DPH aspekty transakce, která probíhala za podobných podmínek jako výše uvedená kompenzace ceny. Jednalo se o případ společnosti Elida Gibbs (ECJ C-317/1994).

Transakce popsané v daném rozsudku se účastnily čtyři subjekty působící ve Velké Británii (výrobce, velkoobchodní prodejce, maloobchodní prodejce, konečný zákazník). Výrobce dodal zboží velkoobchodnímu prodejci, který dané zboží následně prodal maloobchodníkovi. Maloobchodník zboží prodal konečnému zákazníkovi.

Výrobce v rámci své propagační akce nabízel zákazníkovi, že v případě splnění určitých podmínek výrobce tomuto zákazníkovi bude kompenzovat část ceny uhrazené zákazníkem maloobchodnímu prodejci.

K těmto podmínkám patří především skutečnost, že zákazník prokáže, že nakoupil zboží vyrobené výrobcem a to pomocí kupónu vytištěného na obalu daného výrobku.

Výrobce v souvislosti s poskytnutím finančních příspěvků snížil svůj základ daně a DPH na výstupu, což bylo zpochybněno ze strany jeho správce daně.

Evropský soudní dvůr v rámci posouzení této transakce konstatoval, že výrobce je oprávněn provést opravu základu a výše daně, což zdůvodnil zejména následujícími argumenty:

- Základním principem systému uplatňování DPH je zdanění finální spotřeby
- Základ daně nemůže být vyšší než je částka ve skutečnosti hrazená konečným zákazníkem
- Základem daně je částka skutečně přijatá v daném specifickém případě a nikoliv částka stanovená na základě objektivních kritérií (např. částka uvedená na faktuře)⁵
- Základem daně by u výrobce měla být částka rovnající se ceně, za kterou zboží prodal velkoobchodníkovi snížená o hodnotu proplacených kuponů⁶
- Snížení hodnoty původního základu daně je možno uskutečnit v návaznosti na znění článku 11 C. 1. Šesté směrnice.

Pro úplnost je nutno zmínit, že v případě, kdy se výrobce rozhodne uskutečnit opravu základu daně a výše daně, tento postup by analogicky měl na straně maloobchodního prodejce (za předpokladu, že je plátce) vést k povinnosti provést snížení nároku na odpočet DPH.

Kompenzace ceny - Praktická aplikace v návaznosti na český zákon o DPH

Přestože podmínky finančních kompenzací nejsou v případě Elida Gibbs zcela identické s podmínkami, za kterých jsou kompenzace vypláceny obchodními společnostmi, domníváme se, že lze identifikovat řadu společných znaků.

Z tohoto důvodu by principy zmíněné v případě Elida Gibbs a možnost definovaná v článku 11 C. 1. Šesté směrnice mohly být aplikovány analogicky na transakce uskutečňované výše

⁵ Bod 27 ECJ C-317/1994

⁶ Bod 29 ECJ C-317/1994

uvedenými obchodními společnostmi. Obchodní společnosti by tak obecně měly mít možnost provést opravu základu a výše daně u finančních kompenzací poskytovaných maloobchodním prodejčům.

Z tohoto důvodu doporučujeme toto téma dále projednat s tím, že by výsledkem jednání mělo být:

- Souhlas s praktickou aplikací principů definovaných v ECJ C-317/1994 a možnosti opravit základ daně a daň v souladu s článkem 11 C. 1. Šesté směrnice za stávajícího znění ZDPH
- Návrh textu novelizace současného znění ZDPH tak, aby byl naplněn článek 11 C.1. Šesté směrnice umožňující provést opravy základu a výše daně v případě, kdy dojde k následné změně ceny za dodané zboží či služby.

Závěr

Současné znění zákona o dani z přidané hodnoty neumožňuje, aby byla provedena oprava základu a výše daně u snížení ceny původního plnění v případě, kdy rozdíl není kompenzován přímému zákazníkovi, ale až následujícímu subjektu v prodejním řetězci. Tato skutečnost se zdá být v rozporu s požadavkem článku 11 C.1. Šesté směrnice a rozhodnutím Evropského soudního dvora.

Stanovisko Ministerstva financí

Vzhledem k některým nejasnostem, zejména v tom, jakým způsobem se v konkrétním případě postupuje při poskytování finančních prostředků navrhuje MF osobní projednání s předkladateli a z tohoto důvodu rovněž navrhuje přeložit projednání příspěvku na další jednání KOOV.

Příspěvek 115/29.03.06 – souhlasné stanovisko MF s předkladatelem příspěvku

115/29.03.06 - Sazba daně u dodání periodika spolu s CD nebo DVD

Předkládají: Ing. Milena Zůnová, daňová poradkyně, číslo osvědčení 3742
Ing. Zdenka Bendová, daňová poradkyně, číslo osvědčení 3746

1. Popis problému

Ze strany tuzemských vydavatelství často zaznívá otázka, jak postupovat při stanovení sazby daně v případě prodeje periodika, jež samo o sobě splňuje podmínky pro uplatnění snížené sazby daně, spolu s CD nebo DVD. Jedná se o situaci, kdy je pravidelně vydáváno periodikum, přičemž k některým vydáním je přiloženo i CD nebo DVD, jehož účelem je poskytnutí dalších doplňujících informací k tematice daného periodika v elektronické podobě. Konkrétně se může jednat např. o motoristický časopis, k němuž je přiloženo CD nebo DVD s informacemi o nejrychlejších automobilech světa apod.

V těchto případech je přítomná cena periodika s přiloženým CD nebo DVD navýšena oproti běžné ceně periodika prodávaného bez CD nebo DVD. Nejedná se tedy o situaci, kdy by

příložené CD nebo DVD bylo poskytnuto zdarma. Příložené CD nebo DVD nelze zakoupit samostatně, tj. nejedná se o samostatně prodejny film, dokument nebo zvukovou nahrávku.

2. Rozbor problematiky

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále ZDPH) specifikuje zboží podléhající snížené sazbě DPH v příloze č. 1 k tomuto zákonu, a to v závislosti na zařazení zboží do číselného kódu Kombinované nomenklatury Evropské unie (dále jen KN). Zařazení zboží do přílohy č. 1 k ZDPH v závislosti na jejich zařazení do číselných kódů KN je přitom v souladu se zněním přílohy H Šesté směrnice, která umožňuje při zařazení zboží a služeb, které mohou být předmětem snížené sazby DPH, použití KN ke stanovení přesného rozsahu příslušné kategorie zboží nebo služeb.

Snížené sazbě daně dle přílohy č. 1 k ZDPH podléhá mj. zboží zařazené do číselného kódu 4902 KN a výslovně uvedené v této příloze (poznámka ex). Jedná se přitom konkrétně např. o noviny a časopisy, v nichž reklama nepřesahuje 50 % plochy a nejedná se o tiskoviny plně nebo podstatně určené k reklamě.

Pro stanovení správné sazby DPH je tedy nutné zařadit prodávaný výrobek pod správný číselný kód KN Harmonizovaného systému. Harmonizovaný systém je upraven Nařízením Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku. KN a zásady pro zařadění zboží do jednotlivých číselných kódů KN jsou uvedeny v příloze I. tohoto nařízení. Každý rok je Nařízením komise přijímána úplná verze KN (pro rok 2005 – Nařízení Komise (ES) č. 1810/2004, pro rok 2006 – Nařízení Komise (ES) č. 1719/2005).

Všeobecná pravidla pro výklad KN (Hlava I Nařízení Komise) jsou sestavena formou postupných na sebe navazujících rozhodovacích pravidel, tj. v případě, kdy nelze použít pro zařadění do příslušného číselného kódu pravidlo č. 1, postupuje se při zařazení dle pravidla č. 2 atd.

Při zařadění zboží, které se sestává z více druhů materiálu (časopis a CD nebo DVD) je možné použít až zásadu č. 3. Tento postup stanovuje poslední věta uvedená v zásadě č. 2.b), podle níž se zařazení zboží sestávajícího z více než jednoho materiálu nebo látky provádí podle zásad uvedených v pravidle č. 3.

Dle pravidla č. 3 se tedy postupuje při zařazení zboží, které je složeno z více druhů materiálů nebo látek. Dle písmene a) této zásady má pro účely zařadění zboží do KN přednost položka KN se specifitějším popisem před položkami s obecnějším popisem. V případě prodeje periodika s CD nebo DVD však nelze na základě tohoto pravidla dojít k závěru, neboť tomuto souboru věcí odpovídají dvě čísla zároveň (4902 - Noviny, časopisy a periodika, též ilustrované nebo obsahující inzerci nebo reklamy a 8524 – Gramofonové desky, magnetické pásky a jiná nahraná média pro záznam zvuku nebo pro jiný podobný záznam). V daném případě tedy nelze dle této zásady postupovat a zařadit každý výrobek samostatně.

Navazující rozhodovací pravidlo, tj. pravidlo č. 3 písm b), stanoví, že směsi **zboží složené z různých materiálů nebo z různých složek a zboží v soupravách (sadách) v balení pro maloobchodní prodej**, které nelze zařadit podle pravidla 3 písm. a), **se zařadí podle materiálu nebo složky, které jim dávají podstatné rysy**, lze-li takový materiál nebo složku určit.

Dle tohoto rozhodovacího pravidla je již možné v daném případě rozhodnout, neboť jsou splněny následující podmínky pro použití tohoto pravidla:

- časopis s přiloženým CD nebo DVD představuje zboží v soupravách (sadách) v balení pro maloobchodní prodej,
- lze určit složku, která dává balení (soupravě) podstatný rys.

Složkou, která dává soupravě složené z periodika a přiloženého CD nebo DVD podstatný rys, je přitom periodikum, a to z následujících důvodů:

- periodikum je vydáváno pravidelně, kdežto CD nebo DVD tvoří doplněk pouze u některých čísel daného periodika,
- pokud by periodikum nebylo vydáváno, CD nebo DVD by nebylo možné zakoupit, neboť bylo vytvořeno pouze jako příloha k periodiku,
- CD nebo DVD obsahuje tematicky obdobné, navazující a doplňující informace k danému periodiku,
- CD/DVD je samostatně neprodejné, kdežto periodikum lze samostatně zakoupit i bez CD nebo DVD.

Na základě těchto zásad pro zařídování zboží pod jednotlivé číselné kódy KN jsme toho názoru, že prodej periodika spolu s CD nebo DVD za podmínek uvedených v bodě 1 lze zařadit pod jeden číselný kód, a to v daném případě pod kód 4902 – Noviny, časopisy a periodika, též ilustrované nebo obsahující inzerci nebo reklamy, neboť periodikum dává podstatný rys celému souboru těchto dvou výrobků. Kód 4902 je uveden v Příloze č. 1 k ZDPH.

3. Návrh na sjednocující názor

Při prodeji periodika, jež samo o sobě splňuje podmínky pro uplatnění snížené sazby daně, spolu s CD nebo DVD za podmínek uvedených v bodě 1, kdy přiložené CD nebo DVD obsahuje doplňující informace k tematice daného periodika, ale nejedná se o samostatně prodejny nosič, podléhá dodání celé této soupravy 5% sazbě DPH.

4. Závěr

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

Stanovisko Ministerstva financí

MF souhlasí se závěrem předkladatele.

Příspěvek 116/29.03.06 – předkladatel zašle návrh na změnu příspěvku

116/29.03.06 - Režim DPH u příspěvku pro účely úpravy převodních cen mezi spřízněnými osobami

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

1. Úvod

Předmětem tohoto příspěvku je vyjasnění otázky správného režimu DPH u příspěvků přijatých nebo poskytnutých pro účely vyrovnání převodních cen mezi spřízněnými osobami podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. („ZDP“), o daních z příjmů, jako tzv. transfer pricing adjustment.

2. Popis situace

Česká společnost je součástí skupiny majetkově spojených podniků a v rámci této skupiny poskytuje tzv. sdílené služby pro ostatní společnosti ve skupině, které sídlí mimo Českou republiku a které nejsou v České republice registrovány jako plátcí DPH. Mezi českou dceřinou společností a mateřskou společností se sídlem mimo ČR však neexistuje žádná smlouva o závazku české společnosti poskytovat sdílené služby v rámci skupiny, za který by české společnosti náležela od mateřské společnosti odměna.

Protože na konci účetního období česká společnost ze svých operací v rámci skupiny pro účely daně z příjmů právnických osob vykázala ztrátu, rozhodla se mateřská společnost poskytnout české společnosti zvláštní finanční příspěvek na kompenzaci ztráty tak, aby došlo k vyrovnání převodních cen na tržní úroveň a bylo omezeno riziko dodatečné úpravy základu daně české společnosti ze strany českého správce daně podle § 23 odst. 7 ZDP.

Příspěvek je vázán na celou činnost české společnosti za určité zdaňovací období a není alokovan na jednotlivé služby, které česká společnost poskytla v rámci skupiny, ani na jednotlivé společnosti ze skupiny.

3. Analýza

Ve vztahu k přijatému vyrovnání řeší česká společnost následující otázky:

- 1. Je přijaté vyrovnání úplatou za samostatné zdanitelné plnění poskytnuté českou společností mateřské společnosti?**
- 2. Pokud ne, je toto vyrovnání součástí úplaty za sdílené služby poskytnuté v rámci skupiny?**

Ad 1)

Podle § 14 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“), se poskytnutím služby pro účely ZDPH rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Zároveň § 14 odst. 5 ZDPH stanoví demonstrativní výčet plnění, která se nepovažují za služby pro účely ZDPH. Poskytnutí příspěvku ke kompenzaci ztráty není uvedeno ani v jednom z těchto ustanovení.

Definice služeb podle ZDPH neodpovídá přesně definici služeb obsažené v Šesté směrnici Rady 77/388/EHS ze 17. května 1977 o harmonizaci předpisů členských států o daních z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: společný vyměřovací základ („Šestá

směrnice“). Podle čl. 6(1) Šesté směrnice „dodání služeb“ má znamenat jakoukoliv transakci, která nezakládá dodání zboží ve smyslu čl. 5 Šesté směrnice.

Zatímco činnost podle ZDPH je aktivita jednostranná, transakce může proběhnout minimálně mezi dvěma stranami. Poskytnutí příspěvku české společnosti její mateřskou společností tak nemůže být transakcí podle Šesté směrnice, ale pouze činností ve smyslu ZDPH. Převod peněžních prostředků však nepodléhá DPH, neboť peníze nejsou podle § 4 odst. 2 ZDPH zbožím. Proto také např. platba pojistného na základě pojistné smlouvy (transakce) je předmětem daně osvobozeným od daně, zatímco výplata pojistného plnění (činnost) není předmětem daně. Obdobně také není transakcí ani emise nových akcií nebo přijetí dividend, neboť jde pouze o příjmy v souvislosti s držbou majetku bez převodu jakýchkoliv práv na jinou osobu.⁷

Příspěvek na vyrovnání také není úplatou za samostatné zdanitelné plnění poskytnuté českou společností mateřské společnosti, neboť ze strany české společnosti není mateřské společnosti poskytnuto jakékoliv plnění a česká společnost neprovádí pro mateřskou společnost ekonomickou činnost a mezi českou společností a mateřskou společností neproběhla žádná transakce.

Předkladatel je toho názoru, že pouze vůle a schopnost české společnosti poskytovat v rámci skupiny určité sdílené služby nelze považovat za ekonomickou činnost. Předmětem daně totiž může být pouze skutečná činnost, nikoliv pouhá vůle nebo schopnost určitou činnost vykonávat, neboť v takovém případě nejde o činnost ve smyslu ZDPH a ani o transakci ve smyslu Šesté směrnice, protože zde chybí druhá strana, která by z takovéto transakce měla faktický prospěch⁸. Proto ani nelze posoudit schopnost nebo vůli české společnosti poskytovat služby jako součást komplexního plnění⁹, neboť zde žádné plnění neexistuje.

O zdanitelné plnění jde pouze v případě, kdy jde o ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH, resp. čl. 4(2) Šesté směrnice, a je zde právní vztah mezi poskytovatelem služby a příjemcem, na základě kterého jsou poskytována vzájemná proplnění, tj. služba poskytnutá příjemci a odměna za tuto službu stanovující její hodnotu. Poskytnutí služby je zdanitelné plnění pouze v případě, kdy je zde přímý vztah mezi poskytnutou službou a přijatou úhradou.¹⁰ Z rozhodovací praxe Soudního dvora Evropských společenství („ESD“) je zjevné, že koncept zdanitelného plnění za úhradu podle čl. 2(1) Šesté směrnice předpokládá existenci přímého vztahu mezi poskytnutou službou a přijatou úhradou.¹¹

Odpověď na první otázku podle názoru předkladatele je, že poskytnutý příspěvek není úplatnou za samostatné zdanitelné plnění poskytnuté českou společností mateřské společnosti.

Ad 2)

⁷ Rozhodnutí C-465/03 *Kretztechnik AG*, bod 18, rozhodnutí C-442/01 *KapHag Renditefonds*, bod 36.

⁸ Rozhodnutí C-384/95 *Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG*, bod 23.

⁹ Rozhodnutí C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien*, body 12 až 14, rozhodnutí C-494/03 *Ottmar Hermann*, bod 21, rozhodnutí C-41/04 *Levob Verzekeringen BV*, body 19 až 21.

¹⁰ Rozhodnutí C-16/93 *R.J. Toisma*, body 12 až 14, rozhodnutí, rozhodnutí C-102/86 *Apple and Pear Development Council*, body 14 a 15, rozhodnutí C-498/99 *Town & Country Factors Ltd*, bod 18.

¹¹ Rozhodnutí C-258/95 *Julius Fillibeck Sohne GmbH & Co. KG*, body 12 až 14, rozhodnutí C-154/80 *Staatssecretaris van Financier v Association Cooperative* „Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA“, body 13 a 14, rozhodnutí *Naturally Yours Cosmetics Limited*, bod 16, rozhodnutí C-126/88 *Boots Company*, bod 19, rozhodnutí C-38/93 *H.J. Glawe Spiel*, bod 8, rozhodnutí C-33/93 *Empire Store*, bod 18, rozhodnutí C-288/94 *Argos Distributors Ltd* bod 16,

Podle § 36 odst. 1 ZDPH je základem daně vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění. Obdobně podle čl. 11(A)(1)(a) Šesté směrnice je zdanitelnou částkou ve vztahu k dodání zboží a služeb vše, co zakládá úhradu, která byla nebo má být obdržena dodavatelem od kupujícího, zákazníka nebo od třetí osoby za takovéto plnění, včetně podpor přímo spojených s cenou za takováto plnění.

Česká společnost neposkytuje mateřské společnosti za přijaté vyrovnání žádné zvláštní plnění, avšak vyrovnání se přímo vztahuje k činnostem, které česká společnost poskytuje v rámci skupiny. Pokud by tyto služby nebyly poskytovány, pak by česká společnost nedostala ani vyrovnání. Podle názoru předkladatele je vyrovnání nutno posuzovat jako dodatečnou úhradu za služby, kterou poskytovatel obdržel od třetí osoby.

Bližší vymezení pojmu „úplata“ podal ve svých rozhodnutích ESD, kdy konstatoval, že:

- Koncept úplaty v článku 11(A)(1)(a) Šesté směrnice musí být interpretován jako subjektivní hodnota, to znamená hodnota skutečně obdržená v každém konkrétním případě, nikoliv hodnota odhadnutá na základě objektivních kritérií¹². To znamená, že úhrada za stejné plnění se může lišit případ od případu.
- Skutečnost, že část úhrady není zaplacená konečným zákazníkem, ale byla poskytnuta jménem zákazníka na účet třetí osoby, která nemá vztah ke konkrétní transakci, je bez významu pro určení základu daně u osoby poskytující plnění¹³. To znamená, že plnění poskytnuté třetí osobou je součástí základu daně i když mezi třetí osobou a příjemcem plnění nedochází následně k vyrovnání.

Podle názoru předkladatele je zřejmé, že pokud existuje přímá souvislost mezi službami poskytnutými českou společností v rámci skupiny a příspěvkem k vyrovnání ztráty, který česká společnost obdržela od mateřské společnosti, pak základem daně je jak úhrada za službu přijatá od osoby, které byla služba poskytnuta, tak i úhrada za službu přijatá od třetí osoby (mateřské společnosti).

V popsaném příkladu vzniká otázka, jak alokovat celkovou částku příspěvku na jednotlivé činnosti provedené českou společností. Vzhledem k tomu, že ani ZDPH a ani Šestá směrnice nestanoví pro tuto situaci jasná pravidla, lze podle názoru předkladatele postupovat tak, že celková částka příspěvku se poměrně rozdělí mezi všechna plnění poskytnutá českou společností podle úhrad obdržených za jednotlivá plnění od jednotlivých společností ve skupině v daném období.

Podle § 42 ZDPH je plátcе povinen opravit výši daně při zvýšení základu daně, ke kterému dojde po datu uskutečnění zdanitelného plnění. I když podle názoru předkladatele tato povinnost nevzniká v případě, kdy služby poskytované v rámci skupiny jsou službami, které na základě § 10 mají místo plnění mimo ČR a nejsou proto v tuzemsku předmětem daně, může česká společnost vydat podnikům ve skupině místo vrubopisu podle § 43 ZDPH doklad podle § 42 odst. 6 ZDPH, a to zejména na základě analogie s § 45 ZDPH. Tento doklad by měl být vydán ke dni přijetí platby českou společností a měl by obsahovat odkaz na původní

¹² Rozhodnutí C-317/94 *Elida Gibbs* body 26 až 28, rozhodnutí C-427/98 *Komice vs. Spolková republika Německo a Velká Británie*, bod 30.

¹³ Rozhodnutí C-18/92 *Bally*, bod 17, rozhodnutí C-427/98 *Komice vs. Spolková republika Německo a Velká Británie*, bod 46, rozhodnutí C-398/99 *Yorkshire Co-operatives Ltd*, bod 18.

doklad, který vystavila česká osoba jako poskytovatel služby. Přijetí příspěvku česká společnost uvede ve svém řádném daňovém přiznání k DPH za období, kdy příspěvek obdrží.¹⁴

4. Závěr

Na základě výše uvedeného navrhuje přijmout následující závěry:

- (i) Poskytnutí příspěvku na vyrovnání převodních cen samo o sobě není předmětem daně, resp. nejedná se o úplatu za samostatné plnění poskytnuté českou servisní společností.
- (ii) Pokud je však vyrovnání poskytnuto v přímé souvislosti s činnostmi, kterých se toto vyrovnání týká, pak se vyrovnání považuje za součást úplaty za poskytnutá plnění. Pokud toto vyrovnání není výslovně vztaženo jen k určitému typu činnosti nebo určitému zákazníkovi, rozdělí se pro účely DPH poměrně podle výše úhrad přijatých za jednotlivá plnění od jednotlivých zákazníků.
- (iii) Pokud je místo plnění u činnostech, ke kterým se vyrovnání vztahuje, mimo Českou republiku, vystaví česká servisní společnost jako příjemce vyrovnání doklad, který má náležitosti dokladu podle § 43 ZDPH pro jednotlivé zákazníky poměrně podle části vyrovnání, které se vztahuje k příslušnému zákazníkovi. Zákazník pak na tuto poměrnou část vyrovnání uplatní daň na výstupu a případně odpočet daně podle své jurisdikce.

Stanovisko Ministerstva financí

1. Pokud právnická osoba (mateřská společnost se sídlem mimo ČR) poskytuje jiné právnické osobě (dceřinné společnosti se sídlem v ČR) finanční prostředky, jedná se o poskytnutí peněz, které není předmětem daně. (*Dceřinná společnost dostane finanční prostředky, i když nic neuskutečňuje.*)

2. Pokud právnická osoba poskytuje jiné právnické osobě finanční prostředky *pro účely úpravy základu daně z příjmu*, protože ceny, za které právnická osoba poskytuje plnění pro osoby blízké se liší od cen sjednaných mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, nejedná se o poskytnutí finančních prostředků, které ve smyslu ZDPH nejsou předmětem daně, ale o úplatu, která je součástí úplaty za poskytnuté plnění „sdílené služby“ pro jednotlivé zákazníky za úplatu. (*Pokud by nic neuskutečňovala nedostala by od mateřské firmy vyrovnání.*)

Základem daně je podle § 36 ZDPH vše, co plátce jako úplatu obdrží nebo má obdržet od osoby, pro kterou plnění uskutečnil nebo od třetí osoby, a proto finanční prostředky poskytnuté třetí osobou (mateřskou firmou), které vyrovnávají cenu poskytnutých plnění, vstupují do základu daně.

¹⁴ Viz stanovisko MF ČR k příspěvku 98/21.12.05 Ing. Pavla Černého projednávanému na Koordinačním výboru KDP ČR a MF ČR dne 25. ledna 2006.

Plátce je povinen opravit základ podle § 42 odst. 2, oprava je uskutečněna podle odst. 4 tohoto ustanovení, tedy v okamžiku, kdy dojde k opravě, a vrubopis plátce vystaví podle § 43 odst. 3 ZDPH.

K závěru předkladatele:

Domníváme se, že nelze obecně říci, že poskytnutí finančních prostředků na vyrovnaní *převodních cen* je příspěvkem, který není předmětem daně.

V uvedeném popisu situace se jedná o uskutečňování plnění a poskytnuté prostředky jsou dle našeho názoru úplatou od třetí osoby.

Navržené rozdělení pro účely DPH podle výše přijatých úhrad přijatých za jednotlivá plnění je pravděpodobně jednou z možností za předpokladu, že takové rozdělení má ekonomický a racionální základ tak, aby použité rozdělení nebylo kvalifikováno jako spekulace ze strany poskytovatele plnění (např. větší úhrada od zákazníka, kterému bylo poskytnuto plnění s nižší sazbou nebo obráceně).

Vystavování dokladů pro zákazníka, kdy místo plnění je mimo ČR – souhlas s navrženým způsobem, vystavení vrubopisu podle § 43 ZDPH.

Příspěvek 117/29.03.06 – příspěvek bude prodiskutován na dalším Koordinančním výboru

117/29.03.06 - Uplatňování DPH u oprav prováděných výměnným způsobem

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

1. Úvod

V některých oblastech podnikání se stává standardem provádět opravy vadných zařízení výměnným způsobem. Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit správný režim těchto oprav z pohledu DPH, a to zejména v případech, kdy se servisní činnost vykonává v rámci EU a ve vztahu k třetím zemím.¹⁵

2. Popis situace

2.1 Servisní společnost v jiném členském státu EU

Servisní společnost se sídlem v jiném členském státu EU, která nemá v ČR sídlo, místo podnikání ani provozovnu, uzavře s českým zákazníkem smlouvu o opravě určitého typu zařízení. Obdobnou smlouvu má Servisní společnost uzavřenu s dalšími zákazníky v EU i ve třetích zemích.

¹⁵ Tento příspěvek navazuje na příspěvek DPH při reklamaci zboží autorů Mgr. Milana Tomíčka a Ing. Marie Konečné, CSc. projednávaný na koordinačním výboru č. 7/2004.

Na základě smlouvy předá český zákazník své vadné zařízení servisní společnosti, aby mu jej opravila. Servisní společnost vadné zařízení převzaté od českého zákazníka vymění za jiné zařízení stejného druhu, které již dříve jako vadné převzala od jiného zákazníka a následně je opravila.

Prakticky tak dochází k „cirkulaci“ opravených zařízení stejného typu mezi zákazníky. Zákazníci však nejsou prakticky schopni zmapovat cirkulaci jednotlivých zařízení, tzn. nejsou schopni určit další pohyb konkrétního vadného zařízení po jeho výměně za opravené zařízení stejného typu. K opravě výměnným způsobem, tj. k předání vadného zařízení a převzetí již opraveného zařízení může dojít jak na území ČR, tak i v jiném členském státu EU. Oprava je však vždy fyzicky provedena v sídle servisní společnosti mimo ČR.

2.2 Servisní společnost v ČR

Mechanismus oprav je stejný jako v bodě 2.1. V tomto případě však opravy fyzicky provádí na území ČR servisní společnost se sídlem v ČR pro zákazníky, kteří mají sídlo jak v členských státech EU, tak i ve třetích zemích. Vadné zařízení je zasláno zákazníkem do ČR, servisní společnost je vymění za opravené, které obratem pošle zákazníkovi, a vadné zařízení pak sama opraví tak, aby bylo připraveno pro výměnu za jiné vadné zařízení stejného typu pro jiného zákazníka, který má sídlo v jiném členském státu EU nebo ve třetí zemi.

3. Analýza

3.1 Obecně

Základní otázkou je, jak posoudit výše popsanou situaci z hlediska zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“); zda jako dvě vzájemná dodání zboží (zařízení) mezi zákazníkem a servisní společností nebo jako poskytnutí jedné služby (opravy zařízení) servisní společností zákazníkovi.

Dle § 13 odst. 2 ZDPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Dle § 14 odst. 1 ZDPH se poskytnutím služby rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží, a některé další skutkové podstaty. Obdobné vymezení obsahují čl. 5(1) a čl. 6(1) Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně („Šestá směrnice“).

Pokud jde o poskytnutí služby ve smyslu ZDPH a Šesté směrnice, pak je nutno také určit, kde je místo zdanitelného plnění a kdo je povinen uplatnit daň, tzn. zda platí obecná úprava podle § 9 ZDPH nebo některý ze zvláštních režimů podle § 10 ZDPH.

Ani ZDPH a ani Šestá směrnice neobsahují jasná pravidla pro uplatňování DPH při provádění oprav výměnným způsobem¹⁶. Proto je třeba při určení charakteru tohoto způsobu provádění

¹⁶ Pouze jako analogii pro účely správného výkladu lze odkázat na čl. 3 odst. 2 Nařízení Rady č. 1777/2005 ze dne 17. října 2005, který stanoví implementační opatření ke Směrnici č. 77/388/EEC o společném systému daně z přidané hodnoty. Podle tohoto ustanovení se v případě, kdy dodavatel sestavuje stroj z jednotlivých částí dodaných zákazníkem jedná o poskytnutí služby podle čl. 6(1) Směrnice, tzn. nejde pro účely DPH o vzájemné samostatné dodání součástí zákazníkem montážní společnosti a smontovaného stroje montážní společností zákazníkovi.

oprav vycházet z obecných definic dodání zboží a poskytnutí služby v ZDPH a potažmo v Šesté směrnici, jakož i z obecných principů uplatňování DPH tak, jak byly vyloženy v rozhodnutích Soudního dvoru Evropských společenství („ESD“). Přitom však ani ESD dosud přímo neřešil otázku charakteru oprav prováděných výměnným způsobem z hlediska správného uplatňování DPH.

Podle informací dostupných předkladateli se otázkou oprav zabýval pouze Výbor EU pro DPH na svém 41. zasedání konaném od 28. února do 1. března 1994. Výbor konstatoval, že opravy prováděné výměnným způsobem by měly být považovány za jediné plnění, nikoliv za vzájemné dodání zboží. Závěry Výboru však nejsou obecně závazné¹⁷, jejich oficiální znění není publikováno a navíc je sporné, zda mohou být brány v úvahu závěry z jednání, kterého se neúčastnila Česká republika.

ESD se však několikrát zabýval obecnou otázkou rozlišení mezi dodáním zboží a poskytnutím služby¹⁸ i povahou tzv. komplexních plnění. ESD konstatoval, že pokud je plnění tvořeno souborem dílčích úkonů, měly by se vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k danému plnění, aby bylo možno určit jednak zda se jedná o jediné plnění nebo o dvě či více samostatných plnění, a jednak zda toto jediné plnění má být kvalifikováno jako poskytnutí služeb.¹⁹

Pro rozlišení, zda určitá činnost má být pokládána za jedinou službu, která nemůže být uměle rozložena, je třeba vyhledat charakteristické prvky dotčené činnosti, aby bylo možno určit, zda je z pohledu průměrného spotřebitele poskytováno více samostatných hlavních plnění nebo pouze jediné plnění. V tomto ohledu ESD rozhodl, že o jediné plnění se jedná v případě, kdy dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělené hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé.²⁰ Pokud jde o určení, zda určitá transakce má charakter dodání zboží nebo poskytnutí služby, musí být v úvahu brány všechny okolnosti, které mají vztah k dotčené transakci, aby bylo možno určit charakteristické rysy této transakce.²¹ Přitom je nutno v souladu s konstantní judikaturou ESD brát v úvahu činnost jako celek a nikoliv ji uměle rozdělovat na několik samostatných plnění, které by sami o sobě byly dodáním zboží, avšak jako celek jsou službou.²²

Ze znění ZDPH i Šesté směrnice ve světle jejího výkladu ESD je zřejmé, že pro účely DPH je dána přednost materiálnímu pojetí transakce před ryze formálním pohledem na její jednotlivé části. Přitom není podstatný charakter transakce z pohledu právní úpravy příslušného členského státu EU.²³ Práním zákazníka je, aby měl vadné zařízení co nejrychleji opraveno a mohl jej dále používat pro své podnikání. Pro zákazníka není podstatné, zda po opravě obdrží totožné zařízení, které k opravě poskytl, nebo pouze zařízení stejného typu nebo se stejnými vlastnostmi.

¹⁷ Nezávaznost závěrů Výboru EU pro DPH založeného na základě čl. 29 Šesté směrnice pro rozhodování ESD byl nedávno znovu potvrzen ve stanovisku Generálního advokáta k případu C-41/04 *Levob Verzekeringen BV*, bod 23.

¹⁸ Rozhodnutí ESD C-41/04 *Levob Verzekeringen BV*, body 18 až 22.

¹⁹ Rozhodnutí ESD C-349/96 *Card Protection Plan Ltd.*, body 27 až 29.

²⁰ Rozhodnutí ESD C-173/88 *Morten Henriksen*, bod 11 a 12.

²¹ Rozhodnutí ESD C-34/99 *Primaback Ltd.*, bod 45.

²² Rozhodnutí ESD C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien A/S*, body 12 až 14.

²³ Rozhodnutí ESD C-185/01 *Auto Lease Holland BV*, článek 32, rozhodnutí C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, body 7 a 8 rozhodnutí ESD C-435/03 *British American Tobacco Newman*, bod 35 a 36

Zákazník také často není schopen rozlišit, zda zařízení, které dostal po opravě zpět, je stejné jako to, které zaslal servisní organizaci, neboť předmětem oprav mohou být zařízení, která nemají vlastní výrobní číslo, popř. zákazník výrobní čísla svých zařízení neviduje.

Úmyslem zákazníka není vadné zařízení servisní společnosti prodat a koupit od servisní společnosti jiné zařízení stejného druhu, tzn. nejde o výkup vadných zařízení se současným prodejem zařízení stejného druhu. Proto odměna za prováděnou údržbu, resp. opravu nezohledňuje a ani nemá zohledňovat cenu celého zařízení (neboť zařízení se neprodává ani nenakupuje).²⁴ Servisní společnost také neoceňuje jednotlivá přijatá vadná zařízení z pohledu jejich tržní ceny (obvykle se provede pouze odhad nákladů na opravu).

Z hlediska DPH nemá být podstatné, jak je určitá služba poskytnuta, ale co je jejím výsledkem (pokud lze prokázat, že smyslem transakce je poskytnout službu a nikoliv dodat zboží). V případě opravy provedené „klasický“ i opravy provedené výměnným způsobem je výsledek stejný, tj. zákazník má k dispozici zařízení určitého typu bez vad. Proto by i způsob uplatnění DPH měl být stejný. Předkladateli není znám žádný členský stát EU, kde by oprava provedená výměnným způsobem byla principiálně považována za vzájemné dodání zboží. Naopak např. v Rakousku je oprava výměnným způsobem považována za obdobu služby spojené se zpracováním druhově určené věci.²⁵ Obdobné závěry byly přijaty i v Nizozemsku.

Pokud by měla být pro účely DPH být dána přednost striktně formální právní stránce celé transakce a oprava výměnným způsobem měla být považována za dvě samostatná zdanitelná plnění, tzn. dodání vadného zařízení servisní společnosti zákazníkem a současné dodání jiného zařízení servisní společností zákazníkovi, potom by stejný způsob uplatnění DPH musel aplikován na všechny případy, kdy je genericky určená věc dána ke zpracování nebo přepravě a při jejím vrácení zákazníkovi nelze s jistotou zjistit, zda je identická s původně předanou věcí.²⁶ Vedle faktických problémů by tento postup byl i v rozporu s výše uvedenými rozhodnutími ESD.

Pokud se na opravy provedené výměnným způsobem bude pohlížet jako na poskytování služby, pak je nutno dále stanovit místo, kde je tato služba poskytována. Provedení opravy výměnným způsobem lze podle názoru předkladatele podřadit pod provedení práce na movité věci podle § 10 odst. 4 písm. c) ZDPH, resp. § 10 odst. 5 ZDPH, kterými byl implementovány do ZDPH čl. 9(2)(c) a čl. 28b(F) Šesté směrnice.

²⁴ Rozhodnutí ESD C-258/95 *Julius Fillibeck Sohne*, body 12 a 13, rozhodnutí C-102/86 *Apple and Pear Development Council*, bod 12, rozhodnutí C-154/80 *Cooperatieve Aardeppelenbewaarpats*, bod 13, rozhodnutí C-230/87 *Naturally Yours Cosmetics*, bod 16, rozhodnutí C-126/88 *Boots Company*, bod 19, rozhodnutí C-38/93 *Glawe*, bod 8, rozhodnutí C-33/93 *Empire Stores*, bod 18, rozhodnutí C-288/94 *Argos Distributors*, bod 16.

²⁵ Příkladem zpracování druhově určené věci je např. dodání obilí k umletí v případě, kdy je současně odebrána mouka v množství odpovídajícím dodanému obilí. Tato činnost je považována za poskytnutí jediné služby – umletí obilí a nikoliv za dvě vzájemná dodání zboží – obilí a mouky. Obdobně lze použít příklad výroby ovocných destilátů z domácích výpěstků v pěstitelských pálenicích, kdy do pálenice je zákazníkem dodán polotovár (kvas) nebo ovoce, a zákazník odebere příslušné množství destilátu. Je přitom technicky prakticky nemožné zjistit, zda destilát odebraný zákazníkem byl vyroben z polotovaru nebo ovoce dodaného zákazníkem.

²⁶ Například při přepravě a skladování určitých substrátů (např. pohonné hmoty), kdy je skladovatel/dopravci předáno určité množství substrátu s tím, že skladovatel/přepravce vyskladní stejné množství téhož substrátu v určitém čase či na určitém odlišném místě. Skladovatel/přepravce není schopen zajistit vydání identického substrátu, jaký mu byl předán. Navíc smísením předaného substrátu se substráty předanými skladovatel/přepravci jinými jeho zákazníky získá skladovatel/přepravce vlastnické právo k tomuto substrátu.

Oprava je totiž provedena tak, že vadné zařízení je fyzicky přemístěno do jiného členského státu EU, zde je na něm provedena oprava, tzn. diagnostika vady, posouzení způsobu opravy a fyzická oprava nebo výměna vadných dílů, a následně je toto zařízení opět přemístěno do jiného členského státu EU. Přitom není podstatné, že členský stát EU, ze kterého je vadné zařízení přemístěno k opravě nemusí být shodný s členským státem, ke je následně odesláno opravené zařízení.

Pokud zákazník, který je registrován k dani v jiném členském státu EU než servisní společnost, poskytne servisní společnosti své daňové registrační číslo, pak pro servisní společnost nebude služba poskytnutá zákazníkovi ve formě práce na movité věci předmětem daně a zákazník sám bude povinen na přijatou službu uplatnit daň na výstupu.

3.2 Servisní společnost v jiném členském státu EU

Pokud servisní společnost přijme od českého zákazníka zařízení k opravě, místo vadného zařízení poskytne zákazníkovi opravené zařízení stejného druhu a vadné zařízení následně přemístí k provedení opravy do jiného členského státu EU, pak tato oprava bude pro účely DPH považována za práci na movité věci. Pro účely DPH není podstatné, zda je práce provedena na jiné věci, než kterou zákazník k opravě servisní společnosti předal.

Místo plnění se u služeb spočívajících v provedení práce na movité věci stanoví dle § 10 odst. 4 písm. c) ZDPH jako místo, kde byla fyzicky vykonána oprava zařízení, které je zákazníkovi následně vyměněno za jeho vadné zařízení (nikoliv jako místo, kde pošlo pouze k předání vadného zařízení nebo převzetí opraveného zařízení, nebo jako místo, kdy byla vykonána oprava vadného zařízení přijatého od zákazníka, pokud se tato místa liší).

Podle § 10 odst. 5 ZDHP, pokud je poskytnuta služba práce na movité věci osobě registrované k dani v jiném členském státě, než ve kterém je tato služba uskutečněna, za místo plnění se považuje území členského státu, který vydal daňové identifikační číslo, které tato osoba poskytla pro poskytnutí této služby.

Pokud český zákazník předá své české DIČ servisní společnosti a servisní společnost prokáže, že vadné zařízení převzaté od českého zákazníka je přemístěno k opravě z ČR do jiného členského státu EU, český zákazník dostane jiné zařízení stejného druhu, které bylo fyzicky opraveno v jiném členském státu EU a následně přemístěno z jiného členského státu EU do ČR, pak je tato oprava zdanitelným plněním s místem plnění v ČR. Daň na výstupu je podle § 108 odst. 1 písm. f) ZDPH povinen přiznat a zaplatit plátce, kterému byla tato služba poskytnuta, tzn. český zákazník. Pro posouzení splnění podmínky odeslání zařízení z členského státu EU, ve kterém byla provedena oprava, je rozhodující, že výměnou za přijaté vadné zbylo odesláno opravené zařízení, nikoliv zda v budoucnu po provedení opravy bude odesláno přijaté vadné zařízení přijaté od zákazníka (v případě, kdy lze pohyb jednotlivých zařízení sledovat).

Pokud jde o povinnost servisní společnosti se sídlem v jiném členském státu EU registrovat se v důsledku výše popsanych operací jako plátce DPH v ČR, registrační povinnost podle názoru předkladatele této osobě nevzniká, neboť zde nedodává zboží, neposkytuje služby ani neuskutečňuje jinou ekonomickou činnost ve smyslu § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH.

3.3 Servisní společnost v ČR

Pokud česká servisní společnost provádí opravy výměnným způsobem, místo plnění se stanoví podle § 10 odst. 4 písm. c) ZDPH jako místo, kde byla fyzicky provedena oprava zařízení, které je následně zákazníkovi vyměněno za jeho vadné zařízení (nikoliv jako místo, kde pošlo pouze k předání vadného zařízení nebo převzetí opraveného zařízení, nebo jako místo, kdy byla vykonána oprava vadného zařízení přijatého od zákazníka, pokud se tato místa liší)

Pokud česká servisní společnost provádí opravy výměnným způsobem pro společnosti z jiných členských států EU, pak je podle § 10 odst. 5 ZDPH místem plnění členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, které zákazník poskytl české servisní společnosti pro poskytnutí služby a tato služba není předmětem DPH v ČR.

Česká servisní společnost musí prokázat, že za každé vadné zařízení přijaté z jiného členského státu EU bylo z ČR odesláno opravené zařízení (tzn. pro posouzení splnění podmínky odeslání zařízení z ČR je rozhodující, že bylo odesláno bezvadné zařízení, nikoliv zda v budoucnu pro provedení opravy bude vadné zařízení předané zákazníkem servisní společnosti odesláno z ČR do jiného členského státu EU) a dále musí prokázat daňovou registraci svých zákazníků v jiných členských státech EU.

V případě, kdy zákazník české servisní společnosti má sídlo nebo místo podnikání mimo EU, bude provedení opravy pro českou servisní společnost plněním osvobozeným od daně s plným nárokem na odpočet podle § 67 odst. 2 ZDPH. Česká servisní společnost bude muset pro uplatnění osvobození prokázat, že za každé vadné zařízení přijaté ze třetího státu bylo do třetího státu odesláno bezvadné zařízení, a to servisní společností, zákazníkem nebo třetí zmocněnou osobou (tj. pro posouzení splnění podmínky odeslání zařízení z ČR je rozhodující, že bylo odesláno bezvadné zařízení, nikoliv zda v budoucnu pro provedení opravy bude odesláno do třetího státu vadné zařízení přijaté od zákazníka).

Vzhledem ke generickému charakteru zařízení není servisní společnost povinna sledovat pohyb jednotlivých konkrétních zařízení určených např. podle výrobních čísel. Pro uplatnění výše uvedených režimů stačí, aby počet zařízení určitého druhu přijatých k opravě z jiných členských států EU, resp. ze třetích zemí, byl shodný s počtem zařízení, které byly po opravě v ČR odeslány výměnou za přijatá vadná zařízení do jiných členských států EU, resp. do třetích zemí. Tímto způsobem servisní společnost prokáže, že nenakoupila žádná vadná zařízení a že ani neprodala žádná opravená zařízení.

4. Závěr

Na základě výše uvedených argumentů navrhuje přijmout následující závěr:

- (i) Provedení opravy výměnným způsobem se pro účely DPH považuje za poskytnutí jediného plnění servisní společností zákazníkovi.
- (ii) Podstatou tohoto plnění je poskytnutí služby, která spočívá v provedení práce na movité věci podle § 10 odst. 4 písm. c), resp. § 10 odst. 5 ZDPH. Místo plnění se stanoví jako místo, kde byla fyzicky vykonána oprava zařízení, které je zákazníkovi vyměněno za přijaté vadné zařízení (nikoliv jako místo, kde byla následně provedena oprava vadného zařízení přijatého od zákazníka).

- (iii) V případě, kdy je oprava výměnným způsobem provedena pro českého plátce osobou se sídlem v jiném členském státu EU, vadné zařízení je odesláno z ČR do jiného členského státu EU a jiné zařízení stejného typu již dříve opravené je odesláno z jiného členského státu EU do ČR, je místo plnění této služby podle § 10 odst. 5 ZDPH v ČR a podle § 108 odst. 1 písm. f) ZDPH je daň na výstupu povinen priznat a zaplatit český plátce, pro kterého byla služba poskytnuta.
- (iv) V případě, kdy opravu výměnným způsobem provádí česká servisní společnost pro zákazníka se sídlem v jiném členském státu EU, místem plnění je členský stát EU, který vydal daňové identifikační číslo, které zákazník poskytl české servisní společnosti při poskytnutí služby. Servisní společnost však musí prokázat, že za vadné zařízení přijaté k opravě a přemístěné do ČR z jiného členského státu EU bylo výměnou z ČR do jiného členského státu EU odesláno zákazníkovi jiné zařízení, které bylo již dříve fyzicky opraveno na území ČR.
- (v) V případě, kdy opravu provádí česká servisní společnost pro zákazníka se sídlem mimo EU, jedná se o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet podle § 67 odst. 2 ZDPH. Servisní společnost však musí prokázat, že za vadné zařízení přijaté k opravě a přemístěné do ČR ze třetího státu bylo výměnou z ČR do třetího státu odesláno zákazníkovi jiné zařízení, které bylo již dříve fyzicky opraveno na území ČR.

Stanovisko Ministerstva financí

Odbor 18 navrhuje odložení na další jednání KOOV.

Příspěvek 118/29.03.06 – příspěvek bude prodiskutován na příštím Koordinančním výboru

118/29.03.06 - Bezúplatné poskytování služeb

Předkládají: Ing. Jan Čapek, daňový poradce, číslo osvědčení 1310
Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, číslo osvědčení 3353

Cílem tohoto příspěvku je přispět ke sjednocení výkladových pravidel pro aplikaci ustanovení § 14 odst. 3 písm. a) a § 14 odst. 4 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

1. Popis problému

V ekonomické praxi je běžné, že plátci poskytují svým (potenciálním) zákazníkům různé služby bez úplaty. Převažujícím ekonomickým motivem poskytování služeb zdarma je snaha zvýšit nebo udržet objem zdanitelných plnění poskytovaných plátcem za úplatou.

Pro účely tohoto příspěvku lze služby poskytované zdarma rozlišit následovně:

- i) Služby poskytnuté za účelem jejich vyzkoušení potenciálními zákazníky

Potenciální zákazníci si mohou poskytovanou službu zdarma vyzkoušet a rozhodnout se, zda chtějí danou službu i nadále přijímat za úplatu. Typickým příkladem může být zapojení kabelové televize na jeden měsíc zdarma.

ii) Služby související s poskytováním vlastních zdanitelných plnění plátce

Jedná se o služby odlišné od plnění, která plátce běžně poskytuje za úplatu. Typickým příkladem může být zajišťování autobusové dopravy pro potenciální zákazníky plátce od stanice metra do obchodního centra, které jinak není jednoduše dostupné městskou hromadnou dopravou.

V tomto příspěvku se nezabýváme službami poskytnutými pro osobní potřebu plátce nebo jeho zaměstnanců. Předpokládáme, že u přímo souvisejících přijatých zdanitelných plnění byl plátcem uplatněn odpočet daně. V tomto příspěvku se také nezabýváme službami, které jsou z marketingového hlediska deklarované jako poskytnuté zdarma, ale jejich příjemce od plátce zároveň odebírá jiné služby nebo zboží za úplatu. V tomto případě se většinou bude jednat o tzv. kompozitní plnění, které bude jako celek uplatněné. Daň se odvede z ceny sjednané za celé plnění.

Příspěvek má za cíl sjednotit výkladová pravidla pro posuzování a případné zdanění služeb poskytovaných zdarma.

Jasná výkladová pravidla umožní plátcům správně uplatnit daň a správcům daně poskytnou prostor pro efektivní daňovou kontrolu, neboť skutkový stav v konkrétní věci bude možné snadněji posoudit za použití obecných výkladových pravidel.

2. Česká legislativa

Předmětem daně z přidané hodnoty je poskytnutí služby *za úplatu* [§2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH].

Výjimku z výše uvedeného základního pravidla představují ustanovení § 14 odst. 3 písm. a) a § 14 odst. 4 písm. b) zákona o DPH. Předmětem daně podle zákona o DPH je také bezúplatné poskytnutí služby plátcem *pro jiné účely než související s uskutečňováním jeho ekonomických činností*.

3. Šestá směrnice

Zákonem o DPH byla do českého právního řádu implementována směrnice Rady 77/388/EHS (dále jen „Šestá směrnice“). Oficiální české znění Šesté směrnice nebylo dosud zveřejněno. Proto jsme vycházeli z českého překladu Šesté směrnice zveřejněného na internetových stránkách Evropské unie²⁷.

Podle článku 2 odst. 1 Šesté směrnice je předmětem DPH dodání zboží nebo poskytování služeb *za protiplnění* uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

²⁷ <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:CS:HTML>

Směrnice rovněž stanoví výjimku z tohoto základního pravidla. Podle článku 6 odst. 2 písm. b) Šesté směrnice se za poskytování služeb za protiplnění považuje poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro potřebu svého podniku.

Pro posouzení případných rozdílů mezi neoficiálním českým zněním Šesté směrnice a ostatními jazykovými verzemi jsme porovnali české znění článku 6 odst. 2 písm. b) Šesté směrnice se zněním anglickým²⁸ a německým²⁹. Jednotlivé jazykové verze článku 6 odst. 2 písm. b) Šesté směrnice se významově shodují.³⁰

Pro správné uplatnění daně z přidané hodnoty je tedy podle zákona o DPH i podle Šesté směrnice rozhodující, zda se jedná o bezúplatné poskytnutí služby pro účely související s ekonomickou činností plátce poskytujícího službu (tj. služba nebyla poskytnuta podnikem za jiným účelem než pro potřebu podniku).

Služba poskytnutá zdarma tedy nebude podléhat dani, pokud plátce prokáže, že služba byla poskytnuta s cílem zvýšit nebo udržet objem zdanitelných plnění poskytovaných plátcem. U kategorie služeb poskytovaných na zkoušku lze k výše uvedenému závěru dospět také na základě daňového režimu vzorků zboží poskytovaných zdarma. Pokud Šestá směrnice umožňuje poskytnout bezúplatně vzorek zboží, aniž vznikne povinnost odvést daň³¹, není možné s ohledem na jeden ze základních principů DPH (neutralita zdanění) dojít u služeb k jinému závěru.

4. Judikatura Evropského soudního dvora

Otázkou aplikace ustanovení článku 6 odst. 2 Šesté směrnice při poskytování služeb třetím osobám, a potažmo výkladu podmínky, že služba je poskytnuta “k jiným účelům než pro potřeby svého podniku”, se Evropský soudní dvůr („ESD“) přímo nezabýval.

Jak je uvedeno dále, nepodařilo se nám však identifikovat členský stát, který by danil služby, které jsou předmětem této analýzy. Proto není absence judikatury ESD překvapující.

Na druhé straně však existuje rozsáhlá judikatura ESD zabývající se souvislostí přijatých zdanitelných plnění s ekonomickou činností podniku např. v kontextu uplatnění nároku na odpočet daně. Ustálená judikatura ESD jednoznačně svědčí o tom, že na základě Šesté směrnice je nutné podmínku souvislosti s ekonomickou činností vykládat velmi široce³².

28 The following shall be treated as supplies of services for consideration: supplies of services carried out free of charge by the taxable person for his own private use or that of his staff or more generally for purposes other than those of his business.

29 Dienstleistungen gegen Entgelt werden gleichgestellt: die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.

30 Šestá směrnice však na rozdíl od zákona o DPH neváže povinnost uplatnit DPH na výstupu u bezúplatně poskytovaných služeb na podmínku uplatnění odpočtu daně u souvisejících přijatých plnění. Česká republika je nicméně k tomuto postupu zmocněna dle poslední věty článku 6 odst. 2 Šesté směrnice, pokud takový postup nevede k narušení hospodářské soutěže.

31 Viz také závěry Koordinačního výboru v příspěvku 72/31.08.05 – Bezúplatně poskytnuté vzorky a dárky malé hodnoty ze dne 31. srpna 2005.

32 V tomto ohledu se zřejmě nedá hovořit o kontinuitě starého (588/1992 Sb.) a nového (235/2004 Sb.) českého zákona o DPH.

Z řady rozhodnutí ESD lze odkázat např. na případ C-268/83 (Rompelman), kde ESD dospěl k závěru, že i úkony prováděné v rámci přípravy na ekonomickou činnost (přípravné aktivity) představují ekonomickou činnost. V případě C-110/94 (INZO) ESD judikoval, že na ekonomickou činnost musí být nahlíženo bez ohledu na účel nebo výsledek dosažený danou činností. Podnikatel má proto nárok na odpočet také u přípravných aktivit bez ohledu na skutečnost, zda zamýšlená ekonomická činnost je nakonec uskutečněna.

V případě C-258/95 (Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG v Finanzamt Neustadt) ESD zkoumal, zda bezplatná doprava zaměstnanců do zaměstnání podléhá dani dle článku 6 odst. 2 Šestá směrnice. V případě poskytnutí bezplatných služeb zaměstnancům obsahuje Šestá směrnice striktní výjimku ze základního pravidla a text článku 6 odst. 2 jednoznačně stanoví, že jakékoliv bezplatné poskytnutí služby podléhá DPH. ESD judikoval, že doprava zaměstnanců na fixní místo výkonu práce, kdy zaměstnanec může použít běžné dopravní prostředky, je soukromou záležitostí zaměstnance, a proto tato doprava podléhá DPH. ESD však potvrzuje, že i služby poskytnuté bezplatně zaměstnancům nemusí dani podléhat, pokud zájem podniku, s ohledem na specifika konkrétního případu, převažuje nad soukromým prospěchem zaměstnance jako příjemce bezplatného plnění.

V případě, že dané služby nejsou poskytnuty pro soukromou spotřebu plátce ani jeho zaměstnanců, je tedy nutné testovat jedinou podmínku, a to, zda dané služby souvisí s ekonomickou činností plátce.

Ve světle judikatury ESD lze tedy dovodit, že pokud plátce službu neposkytuje bez toho, aby očekával dopad na zdanitelná plnění poskytnutá za úplatu (tak by tomu bylo např. v případě „darování“ služby nadaci), ale s určitým podnikatelským záměrem (např. s cílem zvýšit objem prodeje svých produktů nebo s cílem rozšířit počet zákazníků apod.), jedná se o službu, která souvisí s jeho ekonomickou činností.

Srovnatelné případy byly (před lety) řešeny také na úrovni národních soudů v jiných členských státech EU. Jako příklad uvádíme Velkou Británii³³,³⁴ a Německo³⁵. Uvedené příklady jasně ilustrují, že soudy v těchto státech postupují v duchu výše uvedených závěrů.

5. Implementace v jiných členských státech

33 Např. ve Velké Británii rozhodl VAT Tribunal v případě Imperial War Museum [LON/92/118Z], že poskytování bezúplatného vstupu do muzea v určitých dni v týdnu nepředstavuje „neekonomickou“ činnost, která by byla oddělitelná od ostatních ekonomických činností muzea. Proto volný vstup do muzea nepředstavuje zdanitelné plnění.

34 V případě British Airways LON/99/520 letecká společnost poskytovala zdarma poukázky na stravování ve vybraných restauracích svým zákazníkům, které nemohla z technických důvodů včas přepravit. Restaurace poskytly zákazníkům občerstvení podle objednaných zákazníkům. Soud dovodil, že společnost měla nárok na odpočet DPH u fakturovaných služeb, i když stravovací služby byly poskytovány přímo pasažérům a byly jimi zkonsumovány. Soud konstatoval, že daný výdaj jasně souvisel s ekonomickou činností společnosti a uznal nárok na odpočet.

35 Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (Bundesfinanzhof) BStBl 1992 II S. 569 ze dne 28. listopadu 1991, podle kterého jednorázové bezúplatné poskytnutí haly na krátkou dobu s cílem navázat obchodní vztah s nájemcem nepředstavuje zdanitelné plnění.

Navrhovaný postup je v souladu s praktickou aplikací ustanovení článku 6 odst. 2 písm. b) Šesté směrnice v členských státech EU. Pro podrobnosti lze odkázat např. na oficiální postupy daňové správy ve Velké Británii³⁶, Německu³⁷ a Polsku³⁸.

6. Výkladová pravidla

Níže uvádíme navrhovaná výkladová pravidla pro posouzení, zda služba poskytnutá bezúplatně podléhá dani dle ustanovení § 14 odst. 3 písm. a) § 14 odst. 4 písm. b) zákona o DPH:

- Pokud plátce poskytuje službu bezúplatně za účelem vyzkoušení služby potencionálními zákazníky, poskytnutí služby bude souviset s ekonomickou činností plátce, pokud:
 - i) je rozsah poskytnutých bezplatných služeb adekvátní (přiměřený) zamýšlenému cíli,
 - ii) plátce prokáže, že mohl rozumně očekávat, že poskytnutí bezplatné služby k zamýšlenému cíli povede.
- Pokud však plátce poskytne bezplatně službu pro charitativní nebo jiné obdobné účely, bude se zpravidla jednat o poskytnutí služby pro jiné účely než související s ekonomickou činností plátce, i když poskytnutí takové služby může mít vliv na pozitivní vnímání plátce veřejností.
- Při posuzování ostatních bezúplatných služeb se bude postupovat obdobně. Souvislost bezplatně poskytnuté služby s uskutečňováním ekonomických činností může plátce doložit například kalkulací prokazující, že náklady na bezplatně poskytovanou službu vstupují do kalkulace ceny uskutečňovaných plnění.

7. Závěr

Navrhujeme přijmout a publikovat sjednocující závěr, že zdanění bezúplatně poskytovaných služeb se bude posuzovat podle pravidel uvedených v části 6. tohoto příspěvku.

Stanovisko Ministerstva financí

Návrh stanoviska:

Nesouhlas s formulací závěrů předkladatele s ohledem na 6. směrnici.

36 Ve Velké Británii byl za účelem jednotné implementace Šesté směrnice vydán pokyn (Notice 700/7 Business promotion schemes, z března 2002), který řeší, mimo jiné, otázku bezúplatného poskytnutí vlastních služeb. Tento pokyn stanoví, že bezúplatné poskytnutí služby zákazníkovi zpravidla nepodléhá dani.

37 V Německu otázku bezúplatného poskytnutí služby řeší prováděcí směrnice k německému zákonu o DPH (obdobu českého pokynu řady „D“). Tato směrnice v čl. 24c bodě 1 stanoví, že pokud poskytovatel poskytuje službu zdarma za účelem získání nových zákazníků, jedná se o poskytnutí služby související s ekonomickou činností poskytovatele, a tudíž tato služba není předmětem německé DPH.

38 Např. informace Polské daňové správy ke správné aplikaci zákona o DPH v rozhodnutích č. PI/005-1062/04/CIP/01 ze dne 2.8.2004, č. 1471/NUR1/443-155/05/AB ze dne 14.6.2005, č. PP/443-184-1-BS/04/05 ze dne 11.2.2005, č. US35/PP1/443-263/04/DG ze dne 24.11.2004.

Vzhledem k tomu, že 6. směrnice neřeší výslovně možnost nezdaňovat bezúplatné poskytnutí služeb, jako je tomu při poskytnutí dáreků malé hodnoty nebo obchodních vzorků, lze takový postup pro služby aplikovat pouze v analogických případech, jejichž parametry se mohou lišit.

V případě bezúplatného poskytnutí služeb považujeme za nutné posuzovat každý případ jednotlivě ve smyslu § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b), a to s ohledem na judikáty ESD. Vzhledem k tomu, že důkazní břemeno je na plátcích, musí plátce prokázat, že služba byla poskytnuta bezúplatně v rámci ekonomických činností, tj. jak uvádí judikáty ESD, že plátce má prospěch z takové činnosti.

Část nové příspěvky

Daň z příjmů

120/25.04.06 - Uplatňování mimořádného daňového odpisu v první roce daňového odpisování v případě přeměn

Předkládá: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, číslo osvědčení 1757

1. Úvod - popis problému

Tento příspěvek navazuje na projednávání problematiky odpisování majetku při přeměnách v rámci předchozího Koordinačního výboru (viz příspěvek od Ing. Ludka Pelcla 109/01.03.06 - Fúze a daňové odpisy hmotného majetku projednávány na Koordinačním výboru konaném dne 1.3.2006). Z uvedeného předchozího příspěvku vyplývá, že v případě majetku pořízeného v účetním období kratším jak 12 měsíců, které předchází zdaňovacímu období dle § 17a písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) a dále u majetku pořízeného v rámci zdaňovacího období dle § 17a písm. c) ZDP uplatňuje plný daňový odpis v prvním roce daňového odpisování (dle § 31 ZDP nebo § 32 ZDP) nástupnická společnost. Nebo-li u tohoto majetku začíná s daňovým odpisováním nástupnická společnost. V tomto příspěvku se chceme zabývat otázkou uplatňování mimořádného daňového odpisu nástupnickou společností (dle § 31 odst. 1 písm. b) až d) ZDP a § 32 odst. 2 písm. a) body 1. až 3 ZDP) u tohoto majetku v případech, kdy je z právního hlediska pořízen v rámci přeměny zanikající společností (respektive rozdělovanou společností u rozdělení odštěpením dle § 69 odst. 4 písm. c) a d) ObchZ). Dále vycházíme z toho, že podmínky pro uplatnění mimořádného daňového odpisu v první roce daňového odpisování dle § 31 odst. 2 až 5 ZDP jsou splněny. V příspěvku chceme řešit otázku, zda je v tomto případě splněna i podmínka dle § 31 odst. 6 ZDP, která zní (poslední věta byla doplněna až novelou č. 545/2005 Sb. s účinností do zdaňovacího respektive části zdaňovacího období započatého v roce 2006, nicméně se domníváme, že tento odpis by měl být u majetku vytvořeného vlastní činností uplatnitelný i v rámci zdaňovacího respektive části zdaňovacího období započatého v roce 2005):

„(6) Za prvního vlastníka hmotného movitého majetku se pro účely tohoto zákona považuje poplatník, který si jako první pořídil nový hmotný movitý majetek, který dosud nebyl užíván k

určenému účelu a u předchozího vlastníka byl zbožím. Za prvního vlastníka hmotného movitého majetku se považuje i poplatník, který tento majetek pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii.“

Otázkou je, zda bude předmětná podmínka v daných případech přeměn splněna.

2. Rozbor problému - vlastní problémové otázky

Domníváme se, že v daném případě bude předmětná výše citovaná podmínka (viz výše část I. Úvod - popis problému) dle § 31 odst. 6 ZDP splněna, to znamená, že nástupnická společnost bude moci uplatnit mimořádný daňový odpis v prvním roce daňového odpisování, a to z těchto důvodů:

2.1. Na překážku v uplatnění mimořádného daňového odpisu v prvním roce odpisování v těchto případech nemůže být to, že nástupnická společnost není prvním právním vlastníkem předmětného majetku, protože je zřejmé, že daná podmínka není postavena na právním vlastnictví.

2.2. Na překážku by v tomto případě nemělo být ani to, že majetek začne využívat a v případě účetního období předcházející zdaňovacímu období (dle § 17a písm. c) ZDP) i o něm účtovat jako o majetku zanikající společnost (respektive rozdělovaná společnost u rozdělení odštěpením dle § 69 odst. 4 písm. c) a d) ObchZ). V tomto případě platí speciální právní fikce platná pro celý ZDP, která je zakomponována do § 28 odst. 1 ZDP a která by v těchto případech měla být brána jako speciální právní úprava (lex specialis) : „...*Hmotný majetek odpisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo, organizační složka státu příslušná hospodařit s majetkem státu^{30b)} a státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu^{30b)} (dále jen "vlastník"), s výjimkou uvedenou v odstavcích 2 až 5. Pro účely tohoto zákona se při přeměnách podle zvláštního zákona⁷⁰⁾ považuje za vlastníka hmotného majetku zanikající společnosti nebo družstva nástupnická společnost nebo družstvo. To platí pro hmotný majetek ve vlastnictví zanikající společnosti nebo družstva k rozhodnému dni fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva a hmotný majetek, nabytý zanikající společností nebo družstvem od rozhodného dne do dne zápisu fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do obchodního rejstříku....“ . Z toho je patrné, že v těchto případech bude nástupnická společnost považována za prvního vlastníka ve smyslu § 31 odst. 6 ZDP.*

2.3. V daných případech má obecně nástupnická společnost povinnost pokračovat v daňovém odpisování, respektive má postupovat z hlediska daňového odpisování jako kdyby k přeměně nedošlo (viz. § 30 odst. 12 písm. a) ZDP a § 29 odst. 1 ZDP). V souladu s tímto konceptem je i uplatnění mimořádného daňového odpisu v prvním roce odpisování u nástupnické společnosti.

2.4. Je nutné také zohlednit komunitární úpravu zdaňování u přeměn, která je zakomponována v oblasti daňového odpisování do § 23c odst. 7 ZDP a § 30 odst. 12 písm. m) ZDP. Pokud pak zohledním vlastní text Směrnice Rady 90/343/EHS ze dne 23.6.1990 o společném systému zdanění při rozděleních a převodech majetku a výměnách podílů ve znění směrnice Rady 2005/19/ES (dále jen „Směrnice k fúzím“) a povinnosti aplikovat eurokonfortní výklad, respektive přímou aplikovatelnost Směrnice k fúzím (v případě rozporu mezi směrnicí a textem ZDP), byla by nemožnost uplatnit mimořádný daňový odpis v těchto případech v rozporu nejen s cílem Směrnice k fúzím, ale i v rozporu s některými jejími ustanoveními (viz. např. Čl. 4 bod 2 Směrnice k fúzím).

2.5. Při výkladu daňových zákonů je také nutné zohlednit okolnosti a důvody přijetí dané úpravy, které jsou seznatelné především z důvodové zprávy (viz. např. NSS 5 Afs 33/2004-62 ze dne 27.6.2005, NSS 5 Afs 187/2004-46 ze dne 24.8.2005, ÚS ČR III. ÚS 648/04 ze dne 28.7.2005, ÚS ČR I. ÚS 512/98 ze dne 31.8.1999, NSS 6 As 49/2003-46 ze dne 29.12.2004 (Sbírka rozhodnutí NSS 4/2005, str. 319)). V daném případě byl mimořádný daňový odpis v prvním roce daňového odpisování do zákona zaveden novelou ZDP - zákonem č. 669/2004 Sb., přičemž v důvodové zprávě (parlamentní tisk č. 715/0) je k této věci uvedeno: „...K naplnění požadavku postupného zjednodušování právní úpravy, který je obsažen v Programovém prohlášení vlády, je současně navržena modifikace tzv. "reinvestičního odpočtu" při pořízení vybraného hmotného majetku u jeho prvního vlastníka. Oproti platné právní úpravě, která umožňuje uplatnit tento reinvestiční odpočet v roce pořízení hmotného majetku za předpokladu vykázání základu daně s tím, že jsou stanoveny podmínky pro zachování nároku tohoto reinvestičního odpočtu, které je nutno kontrolovat a v případě jejich nesplnění musí poplatník v roce zjištění provést zvýšení základu daně, je navrženo prominutí stanoveného procenta odpočtu (10 až 20) do výše odpisů v prvním roce odpisování. Tento postup zajišťuje stejné ovlivnění základu daně jako při reinvestičním odpočtu, je však nesrovnatelně jednodušší, neboť není podmíněn vykázáním základu daně, a proto se promítne vždy v prvním roce odpisování. Rovněž není spojen s plněním řady podmínek, což nesporně zjednodušuje spravovatelnost úpravy. Navržená úprava současně odstraňuje neodůvodnitelné snížení základu daně nad úroveň vynaložených prostředků, což je typické při režimu reinvestičního odpočtu, kdy poplatník v základu daně až dosud uplatňuje celkově 110 až 120% skutečně vynaložených prostředků. Tato forma podpory má určité odůvodnění pouze v situaci, kdy inflace převyšuje 10%.....

.....Současně se navrhuje zvýšit v prvním roce odpisování odpisy o stejné procentní částky ze vstupní ceny, jaké byly stanoveny pro odpočet od základu daně při pořízení nových movitých věcí odpisovaných v odpisových skupinách 1 až 3, a to za obdobných podmínek, za jakých bylo možné odpočet uplatnit.....

Z výše uvedených podtržených částí důvodové zprávy je patrné, že cílem zákonodárce bylo umožnit uplatnění mimořádného daňového odpisu za stejných (respektive v některých případech „měkkých“) podmínek, jako tomu bylo u reinvestičního odpočtu. Jelikož v daném případě by uplatnění reinvestičního odpočtu bylo možné, mělo by být možné uplatnit i mimořádný daňový odpis v prvním roce daňového odpisování.

2.6. V neposlední řadě je nutné upozornit, že dle ustálené judikatury (včetně ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu ČR a Ústavního soudu ČR) je nutné nejednoznačnou právní úpravu vykládat vždy ve prospěch daňového subjektu (viz. např. NSS čj. 2 Afs 176/2004-140 ze dne 1.6.2005, KS v Brně čj. 30 Ca 403/201-22 ze dne 6.1.2004, ÚS ČR II. ÚS 254/01 ze dne 28.11.2003, ÚS ČR IV. ÚS 666/02 ze dne 15.12.2003, II ÚS 487/2000 ze dne 11.4.2001 či ÚS ČR I. ÚS 22/99 ze dne 2.2.2000). V této souvislosti by bylo možné alternativně uvažovat o aplikaci § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), to je prominutí daně z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů.

2.7. Konečně je také nutné zohlednit, že v případě přeměn dochází k plnému (univerzálnímu) právnímu, ale i daňovému nástupnictví. Z ustanovení § 57 odst. 4 ZSDP je pak v některých rozsudcích dovozováno, že na právního nástupce přecházejí obecně také jednotlivá oprávnění stanovená jednotlivými hmotně právními daňovými předpisy (viz. např. KS Hradec Králové 31 Ca 9/99-20 ze dne 19.3.1999 případně KS Brno 30 Ca 76/2000-46 ze dne 20.3.2002), to znamená v daném případě možnost uplatnění mimořádného daňového odpisu u právního nástupce.

3. Závěr

Na základě výše uvedených skutečností se domníváme, že v případě přeměn může nástupnická společnost uplatnit mimořádný daňový odpis v prvním roce daňového odpisování dle § 31 odst. 1 písm. b) až d) ZDP a § 32 odst. 2 písm. a) body 1. až 3 ZDP u majetku, který byl z právního hlediska pořízen zanikající společností (respektive rozdělovanou společností u rozdělení odštěpením dle § 69 odst. 4 písm. c) a d) ObchZ) a u něhož nástupnická společnost bude v rámci zdaňovacího období dle § 17a písm. c) ZDP uplatňovat odpis v prvním roce odpisování, pokud bude podmínka dle § 31 odst. 6 ZDP splněna u zanikající společnosti (respektive rozdělované společnosti u rozdělení odštěpením dle § 69 odst. 4 písm. c) a d) ObchZ).

Alternativně je možné v těchto případech uvažovat o prominutí daně z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů dle § 55a ZSDP.

4. 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 3. *Závěr*, zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí

Nesouhlas. Není nám zřejmý význam tvrzení v bodu 2. 1. příspěvku, zejména jeho poslední části. Pokud „daná podmínka není postavena na právním vlastnictví“, není zřejmé, zda podle předkladatele příspěvku není postavená na vlastnictví *žádném*, nebo zda je postavena na vlastnictví *jiném než právním, tj. na vlastnictví ekonomickém (beneficiálním)*.

Pro případ, že uvedená argumentace směřuje prvním uvedeným směrem, nezbyvá než konstatovat, že ZDP v § 31 odst. 2 až 5 zcela jasně stanoví, že uplatnit zvýšený odpis může jedině první vlastník. Nástupnická společnost pojmově nemůže být v poměru k majetku, který před nástupnickou společností *již vlastnila* společnost zanikající, prvním vlastníkem. Takový závěr nelze dovést ani ze znění § 28 odst. 1 ZDP, kterého se předkladatelé příspěvku dovolávají. Ten otázku *pořadí* vlastníků vůbec neřeší, pouze stanoví, *od kdy* je za vlastníka (přínejmenším druhého) považována pro účely ZDP mj. nástupnická společnost. Souhlasíme, že jde o vůči občankopravní resp. obchodněprávní úpravě speciální úpravu (pro účely daňového práva) stanovení *časového okamžiku*, od kdy je právní subjekt považován za vlastníka. Tato specialita však nijak nesouvisí s určením, *kdo je první a kdo druhý resp. další vlastník*. Též je třeba odmítnout argumentaci směrnicí Rady 90/434/EHS (nikoli 343, jak je uvedeno v příspěvku) ve znění směrnice Rady 2005/19/ES, resp. jejím článkem 4 bod 3 (v příspěvku je nesprávně uveden článek 4 bod 2 - směrnice Rady 2005/19/ES vložila do článku 4 původní směrnice nový bod pojednávající o transparentních entitách, ten je označen jako bod 2 o původní bod 2 tak má nyní číslo 3). Účelem tohoto ustanovení je umožnit členským státům neposkytnout některé výhody směrnice mj. pokud by výše odpisů určitého majetku v úhrnu překročila výši odpisů takového majetku uplatněných v případě, že by k přeměně nedošlo. Článek 4 bod 3 tak v žádném případě členským státům neukládá umožnit zcela identický způsob odpisování v situaci, kdy k přeměně došlo, a v situaci, kdy k ní nedošlo

(navíc odepření zvýšeného odpisu nástupnické společnosti nemá vliv na celkovou výši odpisů, ta bude v obou případech stejná, rozdíl je zde pouze časový).

Pokud argumentace předkladatelů příspěvku směřuje k druhému závěru, t. j. že „daná podmínka“ je postavena na ekonomickém vlastnictví, je třeba uvést, že český právní řád tento koncept nezná. Vlastnictví může být v naší právní úpravě jedině právní, jehož obecná úprava je obsažena v § 123 an. a § 132 an. občanského zákoníku. Proto ani když český právní předpis hovoří o vlastnictví, vlastnickém právu či vlastníkovu, nemůže mít namysli koncept vlastnictví jiný než právní. Navíc ani v případě akceptování ekonomického vlastnictví pro výklad § 31 odst. 2 až 5 ZDP by nástupnická společnost zpravidla nebyla prvním vlastníkem. K tomu by mohlo dojít pouze tehdy, pokud jím byla již před rozhodným dnem přeměny, tj. pokud by využívala příslušný majetek a nesla všechna rizika s ním spojená již před tímto okamžikem. Vzhledem k výše uvedené neexistenci ekonomického vlastnictví v českém právním řádu však tato úvaha nemá z hlediska platné úpravy praktický význam.

Z terminologického hlediska upozorňujeme, že výraz „mimořádný odpis“ není v ZDP nikde užit a je matoucí, protože se ve své podstatě o žádný mimořádný odpis nejedná, nýbrž se jedná o zvýšený odpis v prvním roce odpisování, který však ovlivňuje odpisy i v následujících letech.

121/25.04.06 - Náhrady cestovních výdajů a hodnota stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách

Předkládají: Ing. Lenka Křoustková, daňová poradkyně, č. osvědčení 3772
Mgr. Ondřej Dráb, daňový poradce, č. osvědčení 3754

Cílem tohoto příspěvku je odstranit pochybnosti v případě daňového režimu náhrad cestovních výdajů poskytovaných v souvislosti s výkonem závislé činnosti, jakož i hodnotu stravování poskytované zaměstnavatelem na pracovních cestách.

1. Právní vymezení

Ustanovení § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) vymezuje, které příjmy ze závislé činnosti nejsou předmětem daně, tedy nepodléhají zdanění. Písmeno a) předmětného odstavce mezi tyto příjmy zařazuje „náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené zvláštním předpisem, jakož i hodnotu stravování poskytovanou zaměstnavatelem na pracovních cestách“ (dále jen „cestovní náhrady“). Poznámka pod čarou č. 5 vztahující se k citovanému ustanovení obsahuje odkaz znějící „např. zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve znění zákona č. 44/1994 Sb.“.

Vyvstává otázka, zda lze pod výše uvedené ustanovení zahrnout i příjmy cizozemce, který podléhá zdanění v České republice a kterému vznikne nárok na výplatu cestovních náhrad na základě zahraničních právních předpisů. V úvahu přicházejí situace, kdy:

- cizozemec pracuje v České republice na základě pracovní smlouvy uzavřené s českým zaměstnavatelem podle cizích právních předpisů nebo

- cizozemec je vyslán svým zahraničním zaměstnavatelem k výkonu práce do České republiky nebo
- cizozemec pracuje v České republice na základě smlouvy o tzv. mezinárodním pronájmu pracovní síly
- cizozemec vykonává jinou činnost, z níž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti (§ 6 ZDP) v ČR a při níž mu vzniká nárok na cestovní náhrady.

2. Rozbor

Ustanovení § 6 odst. 7 ZDP v současném znění nepovažuje cestovní náhrady za příjmy ze závislé činnosti do výše stanovené zvláštním předpisem. Zvláštním předpisem je třeba dle našeho názoru rozumět jakýkoliv předpis stanovující výši cestovních náhrad v konkrétním pracovněprávním vztahu, tedy i zahraniční předpis. Vyplývá to ze samotného textu zákona, který neodkazuje výslovně na český právní předpis. Poznámka pod čarou sice uvádí jako příklad český zákon o cestovních náhradách, nicméně dle ustálené judikatury Ústavního soudu ČR platí pravidlo, že „poznámka pod čarou je pouhou legislativní pomůckou, a to, co je v ní uvedeno, nemá závaznou povahu a není pravidlem chování subjektů uvedených ve vlastním textu právního předpisu“ (viz např. náleze ze dne 02.02.2000, spis. zn. I. ÚS 22/99).

Vyjdeme-li z toho, že posláním poznámek pod čarou je pouze zlepšení přehlednosti a orientace v právních předpisech, pak poznámka pod čarou k ustanovení § 6 odst. 7 ZDP, která zní „např. zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve znění zákona č. 44/1994 Sb.“, logicky odkazuje na zákon, který bude v dané souvislosti nejběžnější, nicméně nikoli jediný. Tomu odpovídá též uvození poznámky pod čarou. Slovem „například“ zákonodárce zcela jednoznačně vyjádřil, že v úvahu nepřichází pouze zde uvedený zákon, tj. jediný český předpis upravující obecně výši cestovních náhrad poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci, ale mohou připadat v úvahu též předpisy jiné, pokud upravují poskytování cestovních náhrad zaměstnancům (ve smyslu legislativní zkratky zaměstnanec uvedené v § 6 odst. 2 ZDP).

U zaměstnanec, se kterým byla uzavřena pracovní popř. jiná smlouva podle cizích právních předpisů, se bude také nárok na výplatu cestovních náhrad zpravidla řídit příslušnými zahraničními předpisy (viz např. rozsudky Krajského soudu Ústí nad Labem 15 Ca 235/98 a 5 Ca 30/2002³⁹). Vzhledem k tomu, že ustanovení § 6 odst. 7 ZDP vyjímá z předmětu daně z příjmů cestovní náhrady vyplácené do výše stanovené zvláštním právním předpisem, nikoli tedy konkrétním jediným právním předpisem, může se jednat o jakýkoliv předpis, který výplatu těchto náhrad upravuje. Ve vztahu ke shora uvedeným skupinám osob (viz bod 1.) se tedy ani nemusí jednat o český právní předpis. Tento závěr platí pro všechny skupiny zaměstnanců (ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP), kteří splní podmínky pro výplatu cestovních náhrad podle příslušné právní normy, bez ohledu na to, o který případ zaměstnávání, resp. závislé činnosti cizozemců (ve smyslu ZDP) jde.

3. Závěr

S ohledem na výše uvedené skutečnosti a z důvodu odstranění pochybností navrhuje, aby byl v rámci Koordinačního výboru potvrzen námi předložený výklad, že se cestovní náhrady nepovažují za předmět daně z příjmů ze závislé činnosti, a to do výše stanovené tím právním

³⁹ „Otázku volby práva přitom již řešil zdejší soud, který ve věci sp. zn. 15 Ca 235/98 vyslovil názor, že pokud se pracovní smlouva řídí cizím právem, přísluší dotčeným zaměstnancům cestovní náhrady podle úpravy platné v daném cizím státě.“

předpisem, kterým se řídí právní vztah zaměstnance (osoby pobírající příjmy ze závislé činnosti zdaňované podle § 6 ZDP) a zaměstnavatele. Tímto předpisem mohou být i zahraniční právní předpisy.

Dále navrhuje potvrdit, že výše uvedené se vztahuje i na zaměstnance činné v České republice v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, a to bez ohledu na informace uvedené v Pokynu D-174, dle kterého by se zahraniční diety vždy měly zahrnovat do zdanitelného příjmu zaměstnance.

4. Návrh řešení

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek společně se stanoviskem Ministerstva financí ČR vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

Odd. 151 a 152 se závěry v příspěvku po konzultaci s MPSV nesouhlasí. Navržené stanovisko bylo zasláno pod čj. 15/48 256/2006-152 dne 13. 4. t.r. k vyjádření se legislativnímu odboru MF. S ohledem na krátký termín navrhuje příspěvek přesunout na další jednání KV KDP.

122/25.04.06 - Podmínky pro uplatnění společného zdanění manželů

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

Ing. Pěva Pokorná, daňová poradkyně, č. osvědčení 23

1. Úvod

Institut tzv. společného zdanění manželů (dále jen SZM) upravený v § 13a zákona o daních z příjmů v aktuálním znění (dále jen ZDP) je od roku 2005 velmi významným a široce využívaným způsobem zdanění příjmů fyzických osob. Jednou z mála otázek, u kterých v případě SZM dochází k různým interpretacím, je vymezení podmínek, které je pro použití SZM nutno splnit.

2. Rozbor problému

Jádro problému spočívá v určení vztahu podmínek pro použití institutu SZM a důsledků uplatnění SZM.

Ustanovení § 13a je po novele členěno celkem na osm odstavců. Zjednodušeně lze říci, že podmínky pro využití SZM upravují odstavce 1 až 4. První odstavec vymezuje obecné podmínky, druhý odstavec popisuje postup při SZM, třetí odstavec stanoví podmínky využití SZM pro tzv. daňové nerezidenty a čtvrtý odstavec vymezuje překážky, které ve specifických případech znemožňují použití SZM některým fyzickým osobám, které podmínky uvedené v odstavcích 1 a 3 splnily.

Následující odstavce potom řeší důsledky použití SZM - pátý odstavec obsahuje úpravu placení záloh manželů při použití SZM, šestý odstavec stanoví způsob a lhůty pro podání daňového přiznání při využití SZM, způsob vyplnění přílohy (č. 5) k daňovému přiznání a vazbu na daňové přiznání každého z manželů, sedmý odstavec znemožňuje způsob stanovení základu daně formou SZM dodatečně měnit a nový odstavec 8 upravuje převod přeplatku jednoho z manželů na nedoplatek druhého manžela.

Ze vztahu výše uvedených ustanovení dle našeho názoru vyplývá, že institut SZM mohou uplatnit všechny fyzické osoby, které splní obecné podmínky uvedené v odstavci 1, tj. alespoň po část zdaňovacího období se jedná o manžele, kteří vyživují alespoň jedno dítě žijící s nimi v domácnosti podle § 115 občanského zákoníku. V případě, že je alespoň jeden z manželů daňovým nerezidentem, musí splnit i podmínky uvedené v odstavci 3.

Pokud u těchto osob nenastanou překážky uvedené v odstavci 4, mohou SZM uplatnit.

V případě nesplnění povinností uvedených v následujících odstavcích, kdy fyzické osoby např. neplatí zálohy dle zákona, nepodají přiznání ve stejné lhůtě nebo nesplní jinou povinnost vyplývající z ustanovení odstavců 5 až 8, nemají tyto skutečnosti vliv na možnost uplatnění SZM a nejedná se o překážku pro samotné využití SZM.

Uvedené jednání představuje porušení povinností, které jsou důsledkem uplatnění SZM a lze je postihnout např. sankcí podle § 37 zákona č. 337 /1992 Sb., o správě daní a poplatků v aktuálním znění, tj. pokutou za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy.

3. Závěr

1. Fyzické osoby – rezidenti, kteří alespoň po část zdaňovacího období splnili podmínky stanovené v § 13a odst. 1 ZDP, tj. jednalo se o manžele vyživující v domácnosti alespoň jedno dítě mohou uplatnit SZM v případě, že u nich nenastanou překážky vymezené v § 13a odst. 4 ZDP.
2. Pokud je alespoň jeden z manželů poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 3 ZDP (daňovým nerezidentem) musí být pro využití SZM splněny rovněž podmínky stanovené v § 13a odst. 3 ZDP.
3. Porušení povinností uvedených v § 13a odst. 5 až 8 ZDP, které jsou důsledkem rozhodnutí fyzických osob uplatnit SZM, nemá zpětně vliv na možnost SZM využít. Může se ovšem jednat o nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, které může být sankcionováno dle zákona o správě daní a poplatků.

4. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

Z hlediska daně z příjmů k závěru č. 1 a 3 doplňujeme, že v souladu s § 13a odst. 6 ZDP musí daňové přiznání podat oba **manželé**. Pokud před podáním daňového přiznání poplatníci již manželi nejsou (dojde k rozvodu nebo úmrtí) metodu společného zdanění podle § 13a ZDP uplatnit nelze.

Účetnictví

123/25.04.06 - Nevyfakturované dodávky při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví, a to i v souvislosti s poskytnutými, resp. přijatými zálohami. Problematika nájmu placeného předem

Předkládají: Ing. Iva Procházková, daňová poradkyně, č. osvědčení 3676
Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č. osvědčení 2252
Mgr. Edita Ševcovicová, daňová poradkyně, č. osvědčení 1840

1. Popis problému

Při přechodu z daňové evidence (DE) na vedení účetnictví je nutné zvýšit základ daně mj. o hodnotu poskytnutých záloh s výjimkou poskytnutých záloh na hmotný majetek. Naopak, základ daně se sníží o hodnotu přijatých záloh, hodnotu závazků, které by při úhradě byly výdajem na dosažení zajištění a udržení příjmů.

Při zúčtování **poskytnutých záloh** dochází k situaci, kdy celkový náklad, který je součástí vyúčtování, je částečně nákladem za předcházející zdaňovací období. Vzniká tedy obava, že by správcem daně mohl být náklad zaúčtovaný do prvního účetního období, za které je vedeno účetnictví, posouzen jako náklad daňově neuznatelný, protože se netýká daného účetního a tedy i zdaňovacího období. Podobná situace nastává i opačně, tedy v případě **přijatých záloh** ve vztahu k výnosům. Obdobná situace nastává i v případech, kdy nejsou na poskytnuté popř. přijaté dodávky zaplacený zálohy.

Problém nastává i v případě **nájmu placeném předem**, přičemž i zde je nutné zohlednit oba pohledy – nájemce i pronajímatele. Nejedná se o finanční pronájem (finanční leasing).

2. Legislativní východiska

Účetně je problematika zahájení vedení účetnictví při přechodu z daňové evidence upravena v ustanovení § 61b vyhlášky č. 500/2002 Sb., v platném znění (dále VPÚ), podle kterého se do počátečních stavů zahajovací rozvahy převedou jednotlivé složky majetku a závazků, rezerv, oceňovacích rozdílů k úplatně nabytému majetku. Neuplatněná část výdajů u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku se dále uvede jako počáteční stav účtu určeného k zachycení nákladů příštích období v účtové skupině 38.

Závazky jsou v účetních předpisech definovány zejména ve směrné účetní osnově⁴⁰ s odkazem na jednotlivá ustanovení VPÚ⁴¹.

Z hlediska **zákona o daních z příjmu**⁴² (dále ZDP) je postup při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví popsán v příloze č. 3 k ZDP a dále v § 23 odst. 14 ZDP. V souladu s těmito ustanoveními je nutné obecně při přechodu z DE na vedení účetnictví zvýšit základ daně o hodnotu zásob, poskytnutých záloh a pohledávek a dále snížit základ daně o hodnotu přijatých záloh a závazků. Ačkoli v zákonných předlohách existují výjimky a upřesnění⁴³, nebudou pro účely tohoto výkladu uvažovány.

3. Rozbor

3.1 Poskytnuté zálohy

⁴⁰ Příloha č.4 VPÚ

⁴¹ Např. § 17 a § 18 VPÚ

⁴² Zák. č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů v platném znění

⁴³ Např. možnost zahrnutí hodnoty pohledávek a zásob do základu daně jednorázově nebo po dobu 9 po sobě následujících let, výjimky pro poplatníky s převážně zemědělskou a lesní výrobou – tato výjimka byla zrušena zákonem č. 56/2006 Sb. atd.

Příspěvek se pro ilustraci zabývá pouze problematikou poskytnutých záloh ve vztahu k nákladům.

V případě poskytnutých záloh dochází při přechodu z DE na účetnictví ke zvýšení základu daně o poskytnutou zálohu, tj. pohledávku, a to ve zdaňovacím období, kdy bylo zahájeno vedení účetnictví (dále pouze běžné období). K vyúčtování zálohy dojde také v běžném období a veškeré náklady, tedy i **část nákladů, které souvisí s minulým zdaňovacím obdobím**, je zohledněna v roce běžném. Existuje obava, že by tyto náklady mohly být správcem daně posouzeny jako daňově neuznatelné (viz § 23 odst. 1 a odst. 2 písm. a) ZDP; respektování časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů).

Nabízí se proto řešení pomocí zohlednění závazků, resp. dohadných účtů pasivních v zahajovací rozvaze tak, aby v běžném účetním (zdaňovacím) období existoval titul, proti kterému je možné zúčtovat náklad náležející z časového hlediska do předcházejícího zdaňovacího období. I když závazek z titulu části poskytnutého plnění v minulém zdaňovacím období, ve kterém byla vedena daňová evidence ještě nebyl vyúčtován, ve skutečnosti část plnění již byla poskytnuta a závazkový vztah tedy již existuje. Bylo by proto vhodné, do zahajovací rozvahy tento závazek zohlednit (např. účtová skupina 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv) a o tuto položku snížit základ daně v běžném období. Dohadné účty pasivní jsou v rozvaze vykazovány mezi závazky, což odpovídá i jejich podstatě.

Příklad č. 1 (není uvažována daň z přidané hodnoty)

V roce 2005, ve kterém je vedena daňová evidence je zaplacená záloha na energii ve výši Kč 10.000 na období od 01.10.2005 do 31.03.2006. V roce 2006 poplatník přechází na vedení účetnictví a dochází k vyúčtování energie za celé zúčtovací období ve výši Kč 20.000. Podle měřícího zařízení byla spotřebována v roce 2005 energie za Kč 13.000.

Varianta č. 1: bez zavedení závazku do zahajovací rozvahy:

Rok	Částka (Kč)	Zaúčtování MD/DAL		Text
2005	- 10.000			zaplaceno
	- 10.000			Základ daně 2005
2006	10.000	314	701	Zahajovací rozvaha
	20.000	502	321	Faktura za vyúčtování
	10.000	321	314	Zúčtování zálohy
	- 20.000			Účetní výsledek hospodaření
	10.000			Zvýšení základu daně (příloha č. 3 k ZDP)
	- 10.000			Základ daně 2006 (= - 20.000 + 10.000)

Varianta č. 2: se zavedením závazku (eventuelně dohadného účtu pasivního) do zahajovací rozvahy:

Rok	Částka (Kč)	Zaúčtování MD/DAL		Text
2005	- 10.000			zaplaceno

- 10.000		Základ daně 2005		
2006	10.000	314	701	Zahajovací rozvaha – poskytnutá záloha
	13.000	701	329	Zahajovací rozvaha – spotřebovaná energie
			event.	v r. 2005
			389	
	7.000	502		Faktura za vyúčtování
	13.000	329		
	20.000		321	
	10.000	321	314	Zúčtování zálohy
	10.000			Zvýšení základu daně (příloha č. 3 k ZDP) – poskytnutá záloha
	- 7 000			Účetní výsledek hospodaření
	- 13.000			Snížení základu daně (příloha č. 3 k ZDP) – závazek z titulu spotřebované energie
	+ 10 000			Zvýšení základu daně (příloha č. 3 k ZDP) – poskytnutá záloha
	- 10.000			Základ daně 2006 (= - 7.000 + 10.000 – 13.000)

Komentář

Varianta č. 1

Z hlediska ZDP je základ daně v obou případech Kč – 10.000 za předpokladu, že nebudou zpochybněny náklady, které byly spotřebovány (dodávka byla splněna) v předcházejícím zdaňovacím období.

Varianta č. 2

Z hlediska ZDP je i v tomto případě základ daně Kč – 10.000. Zahrnutím závazku, eventuálně dohadného účtu pasivního do zahajovací rozvahy je již zohledněn aktuální princip účetnictví a výsledek hospodaření roku 2006 není zatížen nákladem za rok 2005.

Dílčí závěr / návrh řešení

Při přechodu z DE na vedení účetnictví zahrnout do zahajovací rozvahy aktuální princip, tj. možnost zavedení dosud nezúčtovaného závazku, popř. dosud nezúčtované pohledávky do zahajovací rozvahy. Může se jednat jednak o závazek, pohledávku z obchodního vztahu (např. Kto 329, 319) nebo o dohadnou položku, která je vykazována v položce pasiv „B.III. 10. (event. B.II.8.)“, resp. položce aktiv „C III. 8. (event. C.II.6.)“ rozvahy., tedy v oblasti závazků, resp. pohledávek. Doporučený postup přispěje i k věrnému a poctivému obrazu účetnictví, ke kterému jsou účetní jednotky povinny podle zákona o účetnictví.

Stejný princip by měl platit i opačně, tj. v případě přijatých záloh.

3.2 Nájem placený předem (nejedná se o finanční leasing)

Príspevek se zabývá pouze problematikou ze strany nájemce. Ze strany pronajímatele platí vztah obdobně.

Je-li zaplacen nájem předem, je v DE zahrnut do výdajů. V zahajovací rozvaze je oceněna zbývající část „neprobydleného“ nájemného⁴⁴ a je vykázána v oblasti (i) časového rozlišení, tj. položka aktiv „D.I.1. Náklady příštích období“. Některé názory se přiklánějí k vykázování v oblasti (ii) pohledávek, tj. položka aktiv „C.III – krátkodobé pohledávky“, či k nevykazování v zahajovací rozvaze (iii) vůbec a ponechat výdaj plně v roce, kdy byla vedena DE.

Varianta č. 1: nevykazování nezúčtovaného nájemného v zahajovací rozvaze

Ačkoli byla tato varianta některými experty upřednostňována z důvodu faktické neexistence závazkového vztahu, předkladatelé ji nedoporučují. Důvodem je skutečnost, že v běžném zdaňovacím období, kdy je již vedeno účetnictví, by účetní závěrka nezobrazovala věrně a poctivě obraz předmětu účetnictví, jakož i finanční situaci účetní jednotky⁴⁵. Náklad z titulu nájmu by v běžném roce chyběl a docházelo by tak k neoprávněnému nadhodnocení hospodářského výsledku.

Varianta č. 2: vykázování nezúčtovaného nájemného v zahajovací rozvaze v oblasti pohledávek (např. Kto 378)

Příklad č. 2

V prosinci roku 2005 je zaplaceno nájemné vztahující se na období od prosince 2005 do prosince 2007 ve výši Kč 24.000. Měsíční nájemné tedy činí Kč 1.000. K 01.01.2006 činí „neprobydlené“ nájemné Kč 23.000. Pro rok 2006 činí nájemné Kč 12.000.

Rok	Částka (Kč)	Zaúčtování MD/DAL		Text
2005	- 24.000			zaplaceno
	- 24.000			Základ daně 2005
2006	23.000	378	701	Zahajovací rozvaha
	- 12.000	518		Vyúčtování nájemného za rok 2006
	12.000		378	
	23.000			Zvýšení základu daně (příloha č. 3 k ZDP)
	11.000			Základ daně 2006 (= - 12.000 + 23.000)
2007	11.000	378	701	Zahajovací rozvaha
	- 11.000	518		Vyúčtování nájemného za rok 2007
	11.000		378	
	- 11.000			Základ daně 2007 (= - 12.000 + 23.000)

Rekapitulace:

Základ daně 2005 – 2007 v Kč: - 24.000

Varianta č. 3: vykázování nezúčtovaného nájemného v zahajovací rozvaze v oblasti časového rozlišení

⁴⁴ V souladu s § 61 b bod č. 3 VPÚ jsou oceněny stavy majetku a závazků

⁴⁵ § 7 odst. 1 zákona č. 563/1001 Sb. o účetnictví v platném znění

Základním motivem pro explicitní vyjádření této varianty je skutečnost, že účty časového rozlišení nejsou majetkem (resp. závazkem) a není tedy o jejich hodnotu povinnost upravovat základ daně při přechodu z DE na účetnictví (srovnej kap. č. 2 – legislativní východiska).

Příklad č. 3 (východiska jsou shodná jako u varianty č. 2)

Rok	Částka (Kč)	Zaúčtování MD/DAL		Text
2005	- 24.000			zaplaceno
	- 24.000			Základ daně 2005
2006	23.000	381	701	Zahajovací rozvaha
	12.000	518	381	Vyúčtování nájemného za rok 2006
	- 12.000			Účetní výsledek hospodaření
	+ 12 000			Daňově neuznatelné náklady (§ 24 odst. 1 ZDP)
	0			Základ daně 2006 (-12.000+12.000)
2007	11.000	381	701	Zahajovací rozvaha
	11.000	518	381	Vyúčtování nájemného za rok 2007
	- 11.000			Účetní výsledek hospodaření
	+ 11 000			Daňově neuznatelné náklady (§ 24 odst. 1 ZDP)
	0			Základ daně 2007

Rekapitulace:

Základ daně 2005 – 2007 v Kč: - 24.000

Náklady v roce 2006 a 2007 nelze uplatnit jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť již byly uplatněny v předchozích zdaňovacích obdobích⁴⁶.

Dopady do základu daně jsou podobné jako u předcházející varianty.

Dílčí závěr / návrh řešení

Předkladatelé se přiklání k řešení, popsané pod variantou č. 3. Z důvodu věrného obrazu účetnictví by v souladu s ustanovením § 7 odst. 2 ZÚ⁴⁷ předplacené nájemné mělo být zohledněno do počáteční rozvahy jako aktivum, ačkoliv s tím § 61b VPÚ výslovně nepočítá. Z daňového hlediska se nejedná o majetek, a proto by o ni neměl být, v souladu s přílohou č. 3 ZDP, upravován základ daně.

Závěr – souhrn

1. Předkladatelé doporučují doplnit § 61 b VPÚ o zavedení aktuálního principu do zahajovací rozvahy tak, jak je naznačeno v dílčím závěru v bodě č. 3.1.

⁴⁶ § 24 odst. 1) ZDP

⁴⁷ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.

2. Z dikce přílohy č. 3 k ZDP by mělo být zřejmé, že položky, které odpovídají v účetnictví nákladům příštích období / výnosům příštích období a nejsou tedy majetkem / závazkem, by měly být zohledněny v zahajovací rozvaze. O tyto položky by neměl být upravován (zvyšován / snižován) základ daně tak, jak je tomu v případě dlouhodobého majetku a oběžných aktiv / závazků.

Stanovisko Ministerstva financí

Pro uplatnění ustanovení § 61b vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, je podstatné, že se podle odst. 1 tohoto ustanovení vychází (zjednodušeně řečeno) ze „záznamů daňové evidence“, které fyzická osoba zjistí ke dni předcházejícímu první den účetního období, v němž jí vnikla povinnost vést účetnictví. Tento postup se samozřejmě týká i pohledávek a závazků. Proto je nutno posoudit jak ZDP upravuje problematiku evidence pohledávek a závazků; toto posouzení však nepřísluší odboru 28. Nelze vyloučit využití postupu podle ustanovení odst. 2 § 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, respektive té části tohoto ustanovení, kde je umožněno ve výjimečných případech zvolit metodu odchylně od metod stanovených prováděcím právním předpisem tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz. Pro úplnost je nutno konstatovat, že důvodem pro uplatnění ustanovení odst. 2 § 7 nemůže být skutečnost, že účetní jednotka má pochybnosti o uplatnění ZDP.

Dále připomínáme, že v účetnictví nelze částky závazků stanovené podle smluv, u kterých není známa jejich přesná výše nebo náklady příštích období vykazovat např. v položce „B.III.11.Jiné závazky“.

Správa daní a poplatků

124/25.04.06 - Popis problémů při používání elektronického podpisu ve styku s územními finančními orgány a návrh řešení

Předkládají: Jakub Hajdučík, daňový poradce, číslo osvědčení, 3121
Ing. Jaroslav Zlatohlávek, daňový poradce, číslo osvědčení 322

Tento materiál navazuje na problematiku projednávanou na Koordinačním výboru 20.10.2004 s pohledem na skutečnost, že závěry z tohoto projednání nebyly doposud realizovány.

I. PROBLÉMY LEGISLATIVNĚ – TECHNICKÉ

1) Odstávka

Problém:

Pro zachování rovnosti procesních práv daňových subjektů garantovaných ust. § 2 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků je nezbytné zajistit nepřetržitou funkčnost aplikace EPO a možnost všech osob účastných na daňových řízeních podávat elektronická podání. V případě, že není možné z technických důvodů zabezpečit nepřetržitou funkčnost aplikace EPO, je

potřeba informovat všechny osoby, které by mohly podávat elektronická podání o pozastavení či omezení funkčnosti aplikace EPO.

Návrh řešení:

Plánované odstávky systému budou oznamovány v předstihu před počátkem odstávky na internetových stránkách Ministerstva financí i České daňové správy (tak jako se odstávky oznamují již v současné době). Nebude-li dodržena oznámená doba odstávky, podléhá další doba režimu havárie.

Havárie je neočekávaná porucha systému a tedy nemůže být v předstihu oznámena. V případech, kdy dojde k havárii systému v poslední den lhůty pro podání:

u daňového přiznání, hlášení, dodatečného přiznání a dodatečného hlášení či jiného podání – např. odvolání, bude lhůta považována za zachovalou v případě, že v den, kdy se daňový subjekt neúspěšně pokoušel odeslat prostřednictvím EPO takového podání, zašle toto podání na e-mailovou adresu správce daně (všechny územní finanční orgány mají zřízenou adresu podatelny – podatelna @ .. mfer.cz). Správce daně si toto emailové podání vytiskne a využije ve smyslu ustanovení § 14 odst. 12 ZSDP při odstranění pochybností o dodržení lhůty elektronicky EPO učiněného podání nejdéle ve lhůtě tří kalendářních dnů po odstranění havárie.

Pozn.: Odpovídá ve značné míře stanovisku MF v zápisu z 20.10.2004.

2) Prokazování doručení

Problém:

Podle ust. § 14 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je lhůta zachována, je-li posledního dne lhůty datová zpráva opatřená zaručeným elektronickým podpisem zaslána na adresu elektronické podatelny správce daně.

Správce daně může ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, aby daňový subjekt prokázal, že skutečně odeslal datovou zprávu opatřenou zaručeným elektronickým podpisem na adresu elektronické podatelny správce daně. Stejně tak může průkaz podání požadovat jiný správní orgán či soud.

Když se daňový subjekt rozhodne prokázat odeslání datové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem předložením souboru s koncovkou p7s, kterou mu po úspěšném odeslání elektronického podání vydá EPO, není zabezpečena technická cesta, jak by mohl daňový subjekt tento soubor doručit správci daně, jinému správnímu orgánu či soudu a mohl tak unést své důkazní břemeno.

Návrh řešení:

Navrhujeme upravit aplikaci EPO, aby bylo umožněno k elektronickému obecnému podání připojit soubor s koncovkou p7s a tím bude zajištěno předložení perfektního důkazního prostředku o odeslání datové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem.

Navrhujeme po dobu než bude problém technicky vyřešen přijmout sjednocující stanovisko, že je možné předkládat soubor p7s jako přílohu běžného mailu zaslaného na adresu podatelny správce daně veřejnou datovou sítí mimo aplikaci EPO.

Pro účely použití potvrzení o doručení daňového podání v řízeních před jinými státní orgány, soudy či soukromými osobami navrhujeme, aby správce daně na žádost daňového subjektu vydal písemné potvrzení o přijetí datové zprávy obsahující daňové podání.

3) Správní žaloby

Problém:

Podle ust. § 72, odst. 1, věta poslední, zákon č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního jsou žalované správní orgány povinny přijmout podání správní žaloby. Řada územních finančních orgánů není o této možnosti spravena a neví, že jsou povinni žalobu předat neprodleně soudu.

Návrh řešení:

Navrhujeme informovat územní finanční orgány v pokynu řady DS o povinnosti přijímat a soudu předávat podané správní žaloby.

4) Novelizace zákona o správě daní a poplatků

Problém:

Novelou č. 444/2005 Sb. bylo doplněno ust. § 21 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků textem: „To neplatí, pokud je podání učiněno za použití datové zprávy nebo jiného technického prostředku a má náležitosti daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování, pokud dojde současně k zaplacení v něm vyčíslené daně.“ a zrušena věta: „Toto ustanovení se nepoužije, pokud je podání učiněno prostřednictvím datové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem.“

Za použití argumentů právní logiky lze dospět k názoru, že do novelizace nebylo třeba datové zprávy opatřené elektronickým podpisem potvrzovat písemným či ústním podáním shodného obsahu. A od účinnosti novely zrušením předmětné klíčové normy je tomu tak, že písemně či ústně se musí potvrzovat každé elektronické podání s výjimkou případů, kdy datová zpráva bude obsahovat daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování a daň bude zároveň zaplacená.

Avšak takový výklad by vedl k likvidaci drtivé většiny podání učiněných elektronicky, protože by se vyžadovalo jejich písemné potvrzování.

Návrh řešení:

Navrhujeme přijmout sjednocující výklad, že elektronická podání obsahující datovou zprávu se zaručeným elektronickým podpisem jsou nadále jedním z originálních způsobů, kterým lze učinit podání a není jej třeba potvrzovat písemně či ústně. Naopak pokud je podání učiněno za použití datové zprávy nebo jiného technického prostředku a má náležitosti daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování, a dojde současně k zaplacení v něm vyčíslené daně, nemusí být v takovém případě připojen zaručený elektronický podpis, protože podání přiznání a současně

zaplacení daně je tak silným projevem vůle, že nahrazuje povinnost opatřit podání zaručeným elektronickým podpisem.

5) Podávání dokumentů v elektronické podobě

Problém:

V praxi se vyskytují tisíce případů, kdy je potřeba předložit správci daně existující písemnost, např. smlouvy, daňové doklady, účetní knihy, potvrzení, či je potřeba předložit dokumenty, který již v souladu se speciálními právními předpisy (např. zákon o dani z přidané hodnoty či zákon o účetnictví) již existují pouze v elektronické podobě. V elektronické podobě již vznikly či byly do elektronické podoby řádně převedeny. Avšak předložit je prostřednictvím EPO nelze, protože EPO neumožňuje přiložit k elektronickému podání jakoukoliv přílohu.

Není možné akceptovat stav, že by bylo elektronické dokumenty nutno zasílat poštou, protože by to popřelo smysl celé elektronické komunikace.

Návrh řešení:

Navrhujeme, aby primární podání bylo učiněno prostřednictvím EPO a případné přílohy byly následně přijímány běžnou elektronickou poštou na podatelny jednotlivých správních úřadů (samozřejmě opatřené zaručeným elektronickým podpisem) a v předmětu zprávy bude uveden odkaz na číslo jednacích podání učiněného přes EPO.

II. PROBLÉMY ORGANIZAČNÍ

1) Správní poplatky

Problém:

Výhody podávání písemností v elektronické podobě se výrazně omezují, když je podání zatíženo správním poplatkem, který má být podle dosavadní praxe uhrazen vylepením odpovídající kolkové známky na písemné podání. Ust. § 7 odst. 7 zákona č. 368/1992 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů nevyklučuje možnost uhradit správní poplatek i jinak než kolkovou známkou.

Návrh řešení:

Navrhujeme přijmout sjednocující stanovisko, že správci daně musí přijímat platby správních poplatků i bezhotovostně (s použitím předčísli 3711) a ve vydávaných výzvách k zaplacení správního poplatku bude vedle možnosti zaplatit správní poplatek kolkovou známkou připuštěn i bezhotovostní úhrada. Rozhodnutí, kde nebude bezhotovostní převod připuštěn, je neplatné pro absenci základní náležitosti rozhodnutí stanovené v ust. § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP.

2) Potvrzování

Problém:

V několika výše uvedených případech je navrhováno používání běžné elektronické pošty tak, že elektronické podání bude doručeno společně se zaručeným elektronickým podpisem na elektronickou podatelnu jednotlivých správních úřadů. Avšak i přijetí těchto elektronických podání musí být potvrzováno (stejně jak činí elektronická podatelna MF ČR či soudů, apod.), což se zatím nikdy nestalo.

Návrh řešení:

Navrhujeme informovat územní finanční orgány, že i přijetí těchto elektronických podání musí být potvrzováno, i když správní úřady nejsou zpravidla vybaveny patřičnými elektronickými podpisy.

SOUHRNNÝ NÁVRH ŘEŠENÍ:

Všechny přijaté závěry publikovat v pokynu řady D i DS.

Stanovisko Ministerstva financí

Stanovisko bude vypracováno na příští jednání Koordinačního výboru.

DPH

125/25.04.06 - Uplatňování sankce podle § 104 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH

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

Cílem příspěvku je sjednotit interpretaci ustanovení § 104 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb. o DPH („ZDPH“) ve vztahu k podmínkám pro použití sankce uvedené v tomto ustanovení pro níže popsání situace.

1. Popis situace

V praxi je poměrně častá situace, kdy daň na výstupu u služby poskytnuté osobou registrovanou k dani v jiném členském státu EU nebo zahraniční osobou resp. u zboží pořízeného z jiného členského státu EU, a související nárok na odpočet daně jsou uplatněny v daňovém přiznání za pozdější zdaňovací období než kdy by podle § 24 ZDPH, resp. § 25 ZDPH měla být daň přiznána a související odpočet mohl být uplatněn. Důvodem tohoto časového posunu je obvykle zpoždění faktury, kterou poskytovatel plnění vydává pro českého příjemce a která stanoví základ daně u přijatého plnění.

Pokud vzniká v souvislosti s přijetím služby, resp. pořízeným zbožím českému plátcovi plný nárok na odpočet daně, pak je daňová povinnost ve smyslu § 4 odst. 1 písm. n) ZDPH vyplývající z přijetí služby, resp. pořízení zboží a deklarovaná opožděně v daňovém přiznání (řádek 753 resp. 754) z tohoto přijetí, resp. pořízení nulová.

V této situaci nepodává plátce dodatečné daňové přiznání podle § 103 odst. 1 ZDPH, neboť správce daně podle § 104 odst. 1 a 2 ZDPH daň za dřívější zdaňovací období, ve kterém měla být tato daň na výstupu správně uplatněna, dodatečně nevyměří.

2. Podmínky pro uplatnění sankce podle § 104 odst. 2 ZDPH

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

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

To znamená, že podmínkou pro uplatnění sankce podle § 104 odst. 2 ZDPH je (a) snížení daňové povinnosti a (b) související krácení státního rozpočtu. Přitom pojem „daň“ uvedená v § 104 odst. 1 a § 104 odst. 2 ZDPH je totožný s pojmem daňová povinnost.

Snížení daňové povinnosti

Daňová povinnost je podle § 4 odst. 1 písm. n) ZDPH vlastní daňová povinnost nebo nadměrný odpočet. Vlastní daňová povinnost je podle § 4 odst. 1 písm. l) ZDPH daňová povinnost, kdy daň na výstupu převyšuje odpočet daně za zdaňovací období. Nadměrný odpočet je podle § 4 odst. 1 písm. m) ZDPH daňová povinnost, kdy odpočet daně převyšuje daň na výstupu za zdaňovací období. Daňová povinnost je uvedena na řádku 753 (vlastní daňová povinnost) nebo 754 (nadměrný odpočet) přiznání k DPH. Je zřejmé, že daňová povinnost se nevztahuje k jednotlivému plnění, ale ke všem plněním agregovaným v rámci daňového přiznání.

Uvedení daně na výstupu je povinností plátce zatímco uplatnění souvisejícího odpočtu je právem plátce. Pokud však plátce nesplní povinnost uvést daň na výstupu v daňovém přiznání za správné zdaňovací období avšak zároveň nevyužije své právo uplatnit nárok na odpočet, potom tato situace nemá vliv na výši daňové povinnosti.

Krácení státního rozpočtu

Ke krácení státního rozpočtu může dojít buď tím, že je opožděně uplatněna daň na výstupu v případech, kdy nemůže být uplatněn související nárok na odpočet, čímž jsou kráceny příjmy státního rozpočtu, anebo tím, že nárok na odpočet je uplatněn dříve, než je uplatněna související daň na výstupu, což znamená pro státní rozpočet (dočasný) výdaj.

Jestliže plátce s plným nárokem na odpočet u přijatých zdanitelných plnění posune uvedení údajů, tj. přiznání daně na výstupu a uplatnění souvisejícího nároku na odpočet, až na okamžik, kdy obdrží daňový doklad, a teprve na základě tohoto dokladu uplatní daň na výstupu a související nárok na odpočet, pak daňová povinnost vyplývající z pořízení a deklarovaná pro tuto operaci v daňovém přiznání bude nulová. Stejně tak bude nulový dopad na státní rozpočet, protože to pro něj nebude znamenat příjmy ani výdaje.

Z pohledu daňové povinnosti a státního rozpočtu je ve výše uvedeném případě jedno, zda byla daň na výstupu uplatněna správně a související odpočet byl uplatněn za období, kdy mohl být uplatněn nejdříve nebo zda byla daň na výstupu uplatněna opožděně a uplatnění souvisejícího nároku na odpočet bylo posunuto až do období, za které byla uplatněna daň.

Dopad na státní rozpočet by opožděné přiznání daně na výstupu u pořízeného zboží mělo pouze v případě, kdy (a) nevznikl plátcovi nárok na odpočet, anebo (b) nárok na odpočet byl uplatněn dříve než byla přiznána související daň na výstupu. V prvním případě jde o časový posun mezi okamžikem, kdy (i) měla být daň na výstupu správně odvedena, a (ii) kdy byla daň skutečně odvedena. Ve druhém případě jde o „úvěrování“ ze státního rozpočtu, kdy plátcem (i) nejdříve obdrží nadměrný odpočet, a (ii) následně odvede zpět do státního rozpočtu související daň na výstupu.

Předkladatel je toho názoru, že nelze uplatnit stejnou sankci v případě, (i) kdy nárok na odpočet vzniká a je uplatněn ve stejném přiznání jako daň na výstupu, a (ii) kdy nárok na odpočet nevzniká, resp. vzniká pouze částečně, anebo kdy je nárok na odpočet uplatněn dříve než je uplatněna související daň. V opačném případě by totiž byla uplatněna stejná sankce jak v případě, kdy by plátcem neuplatnil daň a zároveň by neuplatnil ani odpočet (situace pro státní rozpočet neutrální), tak i v případě, kdy by plátcem neuplatnil daň a zároveň by uplatnil odpočet (situace pro státní rozpočet negativní).

Pozdní uplatnění daně na výstupu v případech, kdy je současně posunuto uplatnění nároku na odpočet je pouze administrativním pochybením, neboť nedochází ke krácení státního rozpočtu. Proto by bylo v rozporu s principem proporcionality mezi pochybením a související sankcí (viz např. § 37 odst. 2 ZSDP) aby výše sankce závisela na časovém úseku mezi dnem, kdy určitý údaj měl být uveden v přiznání a dnem, kdy byl tento údaj skutečně uveden, bez toho, aby byl brán v úvahu nulový dopad pochybení na státní rozpočet.

Podle názoru předkladatele je smyslem sankce podle § 104 odst. 1 písm. b) ZDPH chránit skutečné příjmy státního rozpočtu a nikoliv uvalovat nepřiměřené sankce v případech, kdy dochází pouze k administrativnímu pochybení bez vlivu na výši daňové povinnosti.

Ze ZDPH je zřejmé, že zákonodárce rozlišuje mezi situacemi, kdy se opožděným nebo nesprávným přiznáním daně krátí státní rozpočet, a situacemi, kdy byla sice daň vlivem administrativního pochybení přiznána opožděně nebo nesprávně, ale tato skutečnost nemá na státní rozpočet vliv.

Příkladem rozlišení mezi administrativním pochybením a krácením státního rozpočtu je nejenom § 104 ZDPH, ale také § 103 ZDPH. Ten stanoví, že dodatečné daňové přiznání je plátcem povinen podat v případě, kdy (i) souhrnem oprav zvyšuje daňovou povinnost (státní rozpočet byl zkrácen), a také v případě, kdy (ii) se poslední známá daňová povinnost nemění, ale provádí se pouze oprava údajů dříve daňovým subjektem tvrzených (státní rozpočet nebyl zkrácen). Sankce ve formě daňového penále podle § 63 ZDPH se uplatní pouze u prvně zmíněného daňového přiznání zatímco u druhého případu by bylo možné uplatnit pouze pokutu podle § 37 ZSDP.

V širší analogii lze odkázat i na sankce uplatněné např. v případě dodatečného daňového přiznání u daně z příjmů. Pokud plátcem v dodatečném daňovém přiznání na vyšší daňovou povinnost dodatečně deklaruje své další zdanitelné příjmy a zároveň uplatní i další své daňové

výdaje dříve neuplatněné, pak se sankce podle § 63 ZSDP vypočte pouze z rozdílu mezi příjmy a výdaji (tzn. z rozdílu oproti poslední známé daňové povinnosti) a nikoliv pouze z dodatečně přiznaných zdanitelných příjmů bez zohlednění daňových výdajů. I v oblasti daně z příjmů přitom platí, že zdanitelné příjmy plátce přiznat musí zatímco související daňové náklady plátce uplatnit může.

3. Závěr

Na základě výše uvedených argumentů navrhuje předkladatel přijmout následující závěr:

Situace 1

Daň na výstupu je uplatněna později než tomu mělo být podle § 24, resp. § 25 ZDPH. Zároveň však plátce, který má plný nárok na odpočet, uplatní nárok na odpočet až v daňovém přiznání za zdaňovací období, za které je přiznána související daň na výstupu. Daňová povinnost uvedená v daňovém přiznání je nulová. Sankce podle § 104 odst. 2 ZDPH se neuloží. Správce daně však může uložit pokutu podle § 37 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Situace 2

Daň na výstupu je uplatněna později než tomu mělo být podle § 24, resp. 25 ZDPH. Plátce nemá u přijatého plnění nárok na odpočet nebo má nárok na odpočet pouze částečný. Sankce podle § 104 odst. 2 ZDPH se uplatní za období ode dne, kdy měla být daň na výstupu odvedena, do dne předcházejícímu dni, kdy daň na výstupu byla skutečně odvedena.

Situace 3

Podle § 72 odst. 1 ZDPH nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. To znamená, že možnost uplatnění odpočtu není závislá na tom, zda daň na výstupu byla skutečně uplatněna.

Pokud však plátce uplatní nárok na odpočet dříve než uplatnil související daň na výstupu, dochází ke krácení státního rozpočtu. Sankce podle § 104 odst. 2 ZDPH se uplatní za období ode dne, kdy byl nárok na odpočet uplatněn (pokud došlo ke snížení daňové povinnosti) nebo kdy byla daň vrácena (pokud byl deklarován nárok na vrácení nadměrného odpočtu), do dne předcházejícímu dni, kdy daň na výstupu byla skutečně odvedena.

Stanovisko Ministerstva financí

Stanovisko bude vypracováno na příští jednání Koordinačního výboru.

126/25.04.06 - Podmínky pro uplatnění osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu

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

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu k uplatnění osvobození od DPH u dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

Předmětem tohoto příspěvku je situace, kdy je zboží dodáváno fyzicky z České republiky do jiného členského státu, přičemž plátce daně, který dané zboží dodává, fakturuje toto zboží obchodní společnosti se sídlem v jiném členské státě EU. Předmětem činnosti této obchodní společnosti je nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje. Obchodní společnost není zaregistrována k DPH (může se jednat např. o společnost se sídlem ve Velké Británii, kde je značně vysoký limit pro povinnou registraci k DPH).

Předmětem dotazu nejsou případy „jednorázových“ dodávek malých hodnot osobám z jiných členských států, nýbrž pravidelné obchodní dodávky v řádech milionů korun českých ročně.

Právní vymezení

V souladu s § 64, odst. 1 zákona o DPH je jednou z podmínek pro uplatnění osvobození od daně dodání daného zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě.

Dodání zboží do jiného členského státu sice představuje jednu obchodní transakci, nicméně pro účely DPH se jedná o dvě plnění, z pohledu dodavatele o dodání zboží do jiného členského státu s místem plnění ve státě dodavatele a z pohledu kupujícího o pořízení zboží z jiného členského státu.

V Šesté směrnici je pořízení zboží z jiného členského státu vymezeno jako plnění podléhající dani v čl. 28a, bod 1 a podmínky pro uplatnění osvobození od daně při dodávkách zboží do jiného členského státu jsou vymezeny v článku 28c, písm. A, odst. a).

Předměte daně tedy je, kromě jiného, pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu osobou podléhající dani („*taxable person*“) a nebo právnickou osobou nepodléhající dani („*non-taxable legal person*“), jestliže se na dodavatele nevztahují zde uvedené výjimky.

Předmětem daně rovněž není pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu osobou podléhající dani („*taxable person*“) a nebo právnickou osobou nepodléhající dani („*non-taxable legal person*“) vymezené v čl. 28a, bod 1a) Šesté směrnice.

Z kontextu Šesté směrnice vyplývá, že ve vztahu k pořízení zboží z jiného členského státu pod termínem „*taxable person*“ je nutno chápat nikoliv jenom osobu registrovanou k dani, nýbrž osobu povinnou k dani. Z toho vychází i zákon o DPH, dle kterého v duchu Šesté směrnice má pořízení zboží z jiného členského státu osobou povinnou k dani, která uskutečňuje zdanitelná plnění nebo plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně, za následek registraci této osoby k DPH (jestliže je překročena částka uvedená v § 2, odst. 2, písm. b) zákona o DPH) a tudíž zdanění následných transakcí i osobami povinnými k dani, které by jinak nebyly povinny se registrovat k DPH z titulu nesplnění limitu pro povinnou registraci ve smyslu § 6 zákona o DPH.

Částka v § 2, odst. 2, písm. b) zákona o DPH se váže k výjimkám, kdy pořízení zboží z jiného členského státu není předmětem daně, a to v návaznosti na výjimky uvedené ve výše zmíněném článku 28a, bod 1a) Šesté směrnice. Výjimky jsou v Šesté směrnici vázány na hodnotu (cenu) dodaného zboží ve výši ekvivalentu 10 000 EUR za současný a předcházející rok.

Dle článku 28c, písm. A, odst. a) Šesté směrnice musí členské státy osvobodit od daně dodání zboží, odeslané či přepravené prodávajícím nebo na jeho účet nebo kupujícím pořizujícím zboží, z území daného členského státu v rámci EU (tj. do jiného členského státu) osobě

povinné k dani („*taxable person*“) nebo právnické osobě neuskutečňující ekonomické činnosti („*non-taxable legal person*“), které jednají jako takové v členské státě jiném než je stát započítání odeslání či přepravy.

Toto výše uvedené osvobození se nevztahuje pouze na dodání zboží osobám povinným k dani osvobozeným dle článku 24 Šesté směrnice a na dodání zboží osobám povinným k dani nebo právnickým osobám neuskutečňujícím ekonomické činnosti, které se kvalifikují pro odchylku uvedenou ve druhém pododstavci článku 28a, bod 1, odstavec a) Šesté směrnice.

Žádná z těchto výjimek se dle našeho názoru na daný, výše popsáný případ nevztahuje a jelikož žádné další výjimky z výše uvedeného osvobození Šestá směrnice neuvádí, je z pohledu statusu kupujícího rozhodující „pouze“ to, zda je kupující „*taxable person*“ či nikoliv.

Podmínky pro uplatnění osvobození od daně při dodávkách zboží do jiného členského státu jsou v Šesté směrnici vymezeny v článku 28c, písm. A, odst. a), tj. jsou obsaženy v ustanoveních, která byly do Šesté směrnice doplněna směrnicemi 91/680/EEC, resp. 62/111/EEC v souvislosti s vytvořením Jednotného trhu. Proto by stejné termíny uplatněné v těchto ustanoveních měly být zcela jasně vykládány stejným způsobem, a proto i na straně dodavatele je nutno termín „*taxable person*“ chápat zcela stejným způsobem.

Kromě výše uvedeného, Šestá směrnice na mnohých místech rozlišuje mezi osobou registrovanou k dani a osobou povinnou k dani. Osoba povinná k dani je definována v článku 4, odst. 1 Šesté směrnice a jedná se o osobu, která nezávisle v libovolném místě uskutečňuje ekonomické činnosti (specifikované v odstavci 2 téhož článku), nehledě na výsledek těchto činností. Jedná se v podstatě o identickou definici, která je uvedena v § 5, odst. 1 zákona o DPH pod pojmem „osoba povinná k dani“.

Osoba registrovaná k dani v České republice, která dodává zboží do jiného členského státu, musí při stanovení DPH režimu dané transakce jednak postupovat v souladu se zákonem o DPH, popř. je oprávněna se řídit předmětnými ustanoveními Šesté směrnice, jestliže národní legislativa je v rozporu s danými ustanoveními Šesté směrnice a tato ustanovení Šesté směrnice jsou v daném případě jednoznačná a dostatečně přesná („*unconditional and sufficiently precise*“), tak jak již bylo např. judikováno Evropským soudním dvorem v případě U. Becker v Finanzamt Münster-Innenstadt, ECJ Case 8/81.

Daný český plátce není povinen se v tomto konkrétním případě zabývat tím, zda stát, kam je dané zboží dodáváno, aplikuje daná ustanovení Šesté směrnice stejným způsobem či nikoliv. Tento princip je nepřímým potvrzením i v novém Nařízení rady, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty, která jako celek nabude účinnosti 1. července 2006.

V článku 21 Nařízení je stanoveno, že jestliže došlo k pořízení zboží ve smyslu článku 28a Šesté směrnice, členský stát, kdy byla ukončena přeprava či odeslání, je povinen tuto transakci zdanit nehledě na daňový režim použitý v členském státě, kde byla přeprava či odeslání ukončeny.

V případě pořízení zboží z jiného členského státu osobou podléhající dani je tedy stát, ve kterém byla ukončena přeprava či odeslání daného zboží, povinen vyžadovat, aby tato osoba

z tohoto pořízení přiznala a zaplatila daň v tomto státě, s výjimkou případů, kdy je možno uplatnit výše uvedené ustanovení článku 28a, bod 1a) Šesté směrnice.

Závěr

Český zákon o DPH není v souvislosti s článkem 64 odst. 1 zákona o DPH plně harmonizován s Šestou směrnicí.

Vázání osvobození dle § 64 zákona o DPH na registraci k DPH na straně kupujícího zakládá nerovné postavení při posuzování transakcí stejného typu pouze v závislosti na tom, zda zboží je dodáváno do České republiky nebo z České republiky, a zároveň značným způsobem narušuje právní jistotu osob povinných k dani, zúčastněných na dané transakci, což je v rozporu s ustálenou judikaturou Evropského soudního dvora.

Jestliže by Česká republika trvala na tom, že osvobození je možno uplatnit pouze v případě, že kupujícím je osoba registrovaná k dani, zaváděla by z pohledu DPH cíleně dvojí zdanění této transakce, což je v rozporu s ustálenou judikaturou Evropského soudního dvora, dle které musí mít DPH na jednotlivé osoby povinné k dani účastníci se dané transakce neutrální dopad.

Narušení právní jistoty plátce daně a možnost dvojího zdanění jsou v rozporu se základními pravidly a cíli harmonizovaného systému DPH v rámci EU.

Návrh řešení

Doporučuje se, aby byl přijat následující výklad, že dodání zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně i v případě, že kupujícím je osoba povinná k dani se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě, která avšak zatím není k dani registrovaná, jestliže je český plátce, dodávající zboží do jiného členského státu, schopen prokázat, že daný kupující je právnickou osobou, která uskutečňuje ekonomické činnosti.

Stanovisko Ministerstva financí

Stanovisko bude vypracováno na příští jednání Koordinačního výboru.

127/25.04.06 - Nárok na odpočet DPH, běžné nebo dodatečné přiznání

Předkládají: Ing. Martin Diviš, daňový poradce, č. osvědčení 3528
Ing. Václav Pátek, daňový poradce, č. osvědčení 2279

Popis problematiky a současné znění zákon o DPH č.235/2004 Sb. (dále jen ZDPH)

ZDPH v § 73 odst. 11 stanovuje následující:

(11) Nárok na odpočet daně lze uplatnit v řádném daňovém přiznání nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém mohl být nárok na odpočet daně nejdříve uplatněn. Po uplynutí této lhůty lze nárok na odpočet daně uplatnit v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn.

Dále ZDPH stanoví v § 72 odst. 3:

(3) *Uplatněním odpočtu daně se rozumí uvedení odpočtu daně v daňovém přiznání.*

1. Přijatý daňový doklad s DUZP (datem přijetí platby) 30. listopadu

První věta § 73 odst. 11 ZDPH definuje poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém lze nejpozději uplatnit nárok na odpočet v řádném přiznání, jako poslední zdaňovací období roku, ve kterém mohl být nárok na odpočet DPH nejdříve uplatněn.

1.1. Pro přijatý doklad s DUZP 30. listopadu se tedy jedná o prosinec. V případě plnění z listopadu 2005 bylo možné nárok na odpočet nejdříve uplatnit v přiznání za listopad podávaném k 27. prosinci 2005. Přijatý doklad s DUZP 30. listopadu 2005 může být uplatněn nejpozději v řádném přiznání za prosinec 2005 (poslední zdaňovací období roku 2005).

1.2. V případě, že takovou fakturu plátce obdrží po datu pro podání řádného přiznání za prosinec 2005, musí jí zahrnout do dodatečného přiznání podle druhé věty § 73 odst. 11. Tato věta definuje pouze rok do něhož musí spadat zdaňovací období, za nějž se bude dodatečné přiznání podávat. Jedná se tedy o zdaňovací období roku, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Protože nárok na odpočet DPH vzniká ke dni vzniku povinnosti, lze jej uplatnit v dodatečném přiznání za listopad 2005 nebo prosinec 2005, protože obě dodatečná přiznání náležejí ke zdaňovacímu období roku 2005. Nemusí se jednat pouze o dodatečné přiznání k měsíci, ve kterém nárok vznikl.

Závěr

- Ad 1.1. - Daňový doklad s DUZP 30. listopadu 2005 lze uplatnit nejpozději v řádném přiznání za prosinec 2005.
- Ad 1.2. - Daňový doklad s DUZP 30. listopadu 2005 a obdržený po podání řádného přiznání za prosinec 2005 lze uplatnit v dodatečném přiznání za listopad 2005 nebo prosinec 2005.

2. Přijatý daňový doklad s DUZP (datem přijetí platby) 1. prosince

U dokladu s DUZP 1. prosince je možné nárok nejdříve uplatnit v přiznání za prosinec, tedy v období od 1. ledna do 25. ledna. První věta § 73 odst. 11 pak stanovuje nejpozdější období ve vazbě na období, kdy lze nárok uplatnit nejdříve. Pro plnění z prosince běžného roku se nárok uplatní nejdříve v lednu následujícího roku a nejpozději tedy za prosinec tohoto následujícího roku. Přijatý doklad s DUZP 1. prosince 2005 tedy může být uplatněn nejpozději v řádném přiznání za prosinec 2006, poslední zdaňovací období roku 2006.

V tomto případě není s výkladem zákona problém.

3. Otázka dodatečných přiznání k plnění z prosince

V případě, že plátce neuplatnil nárok na odpočet za plnění z prosince nejpozději v prosinci následujícího roku, může nárok na odpočet uplatnit zahrnutím do dodatečného přiznání podle druhé věty § 73 odst. 11. Tato věta definuje pouze rok do něhož musí spadat zdaňovací období, za nějž se bude dodatečné přiznání podávat. Jedná se tedy o zdaňovací období roku, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Protože nárok mohl být poprvé uplatněn v roce

2006, tedy v roce následujícím, po roce v kterém bylo plnění uskutečněno, lze jej uplatnit v dodatečném přiznání za leden až prosinec tohoto následujícího roku.

Při striktním gramatickém výkladu se v případě plnění z prosince nemůže jednat o dodatečné přiznání k prosinci daného roku. Lze říci, že tento závěr je poněkud v rozporu s principem, aby se nárok na odpočet dodatečně uplatnil v dodatečném přiznání za zdaňovací období, kdy došlo k DUZP. Je otázkou, zda tento výklad je plně v souladu se smyslem úpravy nároku na odpočet a to především s ohledem na dopady do krácení nároku koeficientem. Na druhé straně jiný výklad než gramatický, podle kterého by se nárok na odpočet daně za prosinec po uplynutí období následujícího roku mohl uplatnit i v dodatečném přiznání za dané období by mohl přinést spekulativní situace.

Matrice možností pro uplatnění nároku v dodatečných daňových přiznání je pak následující: Pokud není uplatněn nárok na odpočet v období kdy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění na straně dodavatele, lze nárok uplatnit vždy v běžném období kalendářního roku stejného jako je měsíc kdy se podává přiznání za období měsíce kdy bylo DUZP. Následně lze uplatnit nárok v dodatečném daňovém přiznání za období kdy bylo původní DUZP vyjma prosince a nebo období jakékoliv následující po období DUZP ve stejném roce jako bylo DUZP. Prosinec má samostatnou úpravu.

Závěr ad 3.

- Daňový doklad s DUZP v prosinci běžného roku (2005) lze uplatnit v dodatečném přiznání za leden až prosinec následujícího roku (2006).
- Daňový doklad s DUZP v prosinci běžného roku (2005) nelze uplatnit po skončení následujícího roku v dodatečném přiznání k prosinci původního roku (2005).

V případě, že záměr zákonodárce nebyl aby prosinec vypadal z možnosti pro podání dodatečného daňového přiznání, je vhodné navrhnout změnu zákona a příslušné ustanovení § 73 odst. 11 upravit.

Stanovisko Ministerstva financí

Stanovisko bude vypracováno na příští jednání Koordinačního výboru.