

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 25. ledna 2007

Program:

1. Odsouhlasen zápis z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR konaného dne 13. prosince 2006
2. Projednání jednotlivých bodů programu z minulých Koordinačních výborů

DAŇ Z PŘÍJMŮ

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

137/06.09.06 - Daňové dopady u rozdělení odštěpením

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

1. Úvod – popis problému

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

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

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

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

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

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

2. Analýza problémů - navrhované řešení

2.1. Postup z hlediska ZDP u rozdělení odštěpením

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

2.2. Daňová nabývací cena

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

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

2.3. Daňová ztráta

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

2.4. Zálohy

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

2.5. Časové osvobozovací testy

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

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

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

3. Závěr

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

Stanovisko Ministerstva financí

Odbor Účetnictví a audit

A. Sestavení účetní závěrky:

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

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

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

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

C. Rozsah přeceňovaného majetku:

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

D. Zaúčtování podílu ve společnosti vzniklé rozdělením odštěpením:

Navrhuje se odložení této problematiky na příští jednání Koordinačního výboru.

Odbor Legislativa daní z příjmů

k bodu 2.1.

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

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

k bodu 2.2.

Problematika nabývací ceny

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

k bodu 2.3.

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

k bodu 2. 4. a 2. 5.

Souhlasíme.

Příspěvek 154/13.12.06 – MF doplnilo stanovisko – příspěvek odložen

154/13.12.06 - Daňová uznatelnost nákladů zaměstnavatele od 1.1.2007

Předkládají: Mgr. Ondřej Dráb, daňový poradce, č. osvědčení 3754
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680

1. Popis problému

Počínaje 1.1.2007 (vycházíme ze současného právního stavu) dochází v návaznosti na nový zákoník práce - zákon č.264/2006 Sb. (dále jen „NZP“) také k novele zákona č. 586/1992 Sb. (dále jen „ZDP“), a to zákonem č. 262/2006 Sb. V tomto příspěvku se chceme zabývat otázkou daňové uznatelnosti některých plnění zaměstnanců ze strany zaměstnavatele. Vycházíme z daňové uznatelnosti na straně zaměstnavatele, který je podnikatelským subjektem. Nejprve dále uvedeme relevantní ustanovení:

a) § 6 odst. 7 písm. a) ZDP:

„a) náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem⁵⁾ pro zaměstnance zaměstnavatele, který je státem, územním samosprávným celkem, státním fondem, příspěvkovou organizací, jejíž náklady na platy a odměny za pracovní pohotovost jsou plně zabezpečovány z příspěvku na provoz poskytovaného z rozpočtu zřizovatele nebo z úhrad podle zvláštních právních předpisů nebo školskou právníckou osobou zřízenou podle školského zákona (dále jen „do výše stanovené zvláštním předpisem“), jakož i hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách; jiné a vyšší náhrady než stanoví tento zvláštní právní předpis, jsou zdanitelným příjmem podle odstavce 1,

⁵⁾ *Například část sedmá hlava třetí zákoníku práce.*“.

b) § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP:

„j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na

.
.

„5. práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak,“.

c) § 25 odst. 1 písm. d) ZDP:

Vypuštění slov (omezení v daňové uznatelnosti):

„a dále peněžní plnění poskytované zaměstnanci vedle mzdy, pokud nárok na toto plnění nestanoví zvláštní předpis, nebo část tohoto plnění, která překračuje nárok stanovený zvláštním předpisem,“

d) § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP:

„zh) náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním právním předpisem⁵⁾,“.

⁵⁾*Například část sedmá hlava třetí zákoníku práce.*“.

e) dále pak další ustanovení ZDP upravující oblasti práv a povinností v oblasti pracovněprávních vztahů (viz. např. další body § 24 odst. 2 písm. j), § 24 odst. 2 písm. zg), § 24 odst. 2 písm. zu) a další)

Při dalším posuzování daňové uznatelnosti nákladů je přitom nutno vycházet také ze skutečnosti, že od 1.1.2007 je účinný nový zákoník práce (a s největší pravděpodobností nabude účinnosti celá řada navazujících předpisů), avšak v zákoně o daních z příjmů byla v oblasti práv a povinností z pracovněprávních vztahů novelizována jen některá ustanovení.

1.1. Základní pravidlo

Otázkou je, jaké základní pravidlo bude platit pro daňovou uznatelnost plnění poskytovaných zaměstnancům ze strany zaměstnavatele a dalších nákladů vzniklých u zaměstnavatele v důsledku minulých, současných a budoucích pracovněprávních vztahů na základě výše citované nové právní úpravy. V praxi se totiž začínají objevovat například výklady, že daňově uznatelná budou veškerá plnění, která budou obecně podléhat dani ze závislé činnosti a zdravotnímu a sociálnímu pojištění. Domníváme se, že takové výklady nejsou při současném znění zákona zcela přesné. Z výše uvedeného totiž vyplývá, že pro daňovou uznatelnost musí být splněny tyto podmínky:

1. Musí jít o plnění od zaměstnavatele vůči zaměstnanci nebo jiný náklad vzniklý u zaměstnavatele v důsledku minulých, současných a budoucích pracovněprávních vztahů, přičemž za spojení zaměstnance a zaměstnavatele považuje ZDP zákon situaci, když je fyzické osobě vyplácen příjem dle § 6 ZDP (viz. § 6 odst. 2 ZDP). S ohledem na právní

vymezení obsažené v § 6 odst. 2 a s ohledem na nově provedenou úpravu v § 24 odst. 2 písm. j) ZDP se závěry o daňové účinnosti určitého nákladu s odkazem na § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP budou vztahovat na všechny případy nákladů (výdajů) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců (tj. zaměstnanec ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP, nikoli jen zaměstnanec ve smyslu zákoníku práce) vynaložené na práva (s ohledem na kontext dalších částí tohoto ustanovení se jedná o jakákoli práva upravená v dále uvedených formách právních vztahů; toto novelizované znění tedy již nepracuje jen s pracovněprávními nároky, ale obecně se všemi právy) zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele (tj. zaměstnavatel ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP, nikoli jen zaměstnavatel ve smyslu zákoníku práce), pracovní či jiné smlouvy. V této souvislosti je možné se setkat také například s názory, že sociální podmínky je nutné definovat tak, jak jsou definovány v jiných právních předpisech, které například upravují oblast sociální nouze a podobně. Domníváme se, že takový výklad by byl v oblasti veřejného práva nepřijatelnou analogií. Jelikož dané pojmy uvedené v návěti § 24 odst. 2 písm. j) ZDP nejsou v ZDP speciálně definovány, je nutné tyto podmínky vyložit v souladu s tím, co je uvedeno výše. Ostatně, citované návěti platí společně pro všechny body § 24 odst. 2 písm. j) ZDP a jen stěží lze dojít k závěru, že například provoz zařízení závodního stravování či příspěvek na stravování lze subsumovat pod kategorie užívané předpisy upravujícími oblast sociální nouze. Přesto nikdo nepochybuje o záměru zákonodárce považovat náklady na tato plnění za náklady vynaložené na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců a tedy daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 2 písm. j) ZDP.

2. Nárok na tato plnění musí vyplývat z

- kolektivní smlouvy,
- vnitřního předpisu,
- pracovní smlouvy,
- jiné smlouvy.

3. Nesmí ZDP nebo jiný zákon stanovit jinak. V případě ZDP půjde o úpravu uvedenou v § 24 odst. 2 písm. j) body 1. až 4. ZDP, § 24 odst. 2 písm. x) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP (viz dále), § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zu) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zj) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zo) ZDP. Dle našeho názoru je nutné v souladu se zásadou *lex specialis* za speciální vůči § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5. ZDP považovat pouze ta ustanovení, která speciálně upravují, respektive omezují daňovou uznatelnost některých plnění zaměstnavatele vůči zaměstnanci. To znamená, že za speciální není možné považovat veškerá ustanovení § 24 odst. 2 ZDP a § 25 odst. 1 ZDP. Pokud by byl aplikován tento výklad, znamenalo by to *de facto*, že úprava v § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP je nadbytečná. Pokud totiž není některá nákladová položka uvedena ani v § 24 odst. 2 ZDP ani v § 25 odst. 1 ZDP, řídí se její daňová uznatelnost § 24 odst. 1 ZDP. Z hlediska základních výkladových pravidel platí, že vždy je nutné preferovat výklad, který vede k tomu, že doplněná právní úprava má svůj význam a smysl. V této souvislosti lze odkázat například na rozsudek NSS 2 Afs 178/2005-64 ze dne 23.8.2006 ve kterém je mimo jiné uvedeno: „...*Takovou míru iracionality zákonodárce lze mít stěží za možnou – pokud zákonodárce je v určitém ohledu legislativně činný, nutno mít za to, že provádí změnu právní úpravy oproti předchozímu stavu, leda by bylo zjevné, že předchozí úpravu zachovává a pouze formulačně vyjasňuje bez změny jejího obsahu a významu...*“. To znamená, že v těchto případech není možné za speciální považovat například ustanovení § 24 odst. 2 písm. t), w), ze) ZDP (například vzhledem k nákladům na

opční plány), případně § 25 odst. 1 písm. t) ZDP (například vzhledem k plnění ve prospěch zaměstnanců vedle mzdy).

V případě jiného zákona by mohlo jít o omezení uvedené v NZP, ve kterém by v současné podobě žádné relevantní omezení být nemělo.

4. Konkrétní příklady - z pohledu praktického uplatnění lze plnění ve prospěch zaměstnanců (zejména v návaznosti na nové znění § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP rozdělit na:

4.1. Z pohledu rozsahu přiznaného práva (tj. z pohledu přiřaditelnosti konkrétnímu zaměstnanci):

a) práva určená pro toho kterého konkrétního zaměstnance - práva (plnění) přiřaditelná konkrétnímu zaměstnanci (např. stravné při pracovní cestě pro generálního ředitele ve výši 1.000,- Kč na den, rekreace, poukázky na využití sportoviště)

4.2. Práva určená pro skupiny zaměstnanců či pro všechny zaměstnance (např. věrnostní příspěvek ve výši 20.000,- Kč ročně pro všechny zaměstnance pracující ve firmě déle jak 5 let);v některých případech také práva (plnění) nepřidatelná konkrétnímu zaměstnanci (např. úhrada nákladů za převody části mzdy na různé účty určené zaměstnanci, úhrada nákladů spojených s písemnou a intranetovou formou firemního časopisu)

4.3. Z pohledu formy plnění přiznaného práva

a) práva zaměstnance plněná v peněžité podobě (např. příklady výše v bodě 4.1. písm. a) a b)

b) práva zaměstnance plněná v nepeněžité podobě (např. naturální mzda, rekreace, zájezdy, vstupenky na sportovní a kulturní akce)

4.4. V návaznosti na výše uvedené lze kombinovat různé varianty daňových dopadů, např.:

4.4.1. Dle pracovní smlouvy se poskytuje obchodnímu řediteli vždy jednou ročně odměna v podobě zahraničního zájezdu v hodnotě 100.000,- Kč – daňově účinný náklad (upraveno v pracovní smlouvě, právo přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, nepeněžité plnění)

4.4.2. Dle vnitřního předpisu je vydáván pro zaměstnance firemní zábavný časopis – daňově účinné (upraveno vnitřním předpisem, právo nepřidatelné konkrétnímu zaměstnanci, nepeněžní plnění), v časopisu je uveřejněna vědomostní soutěž pro zaměstnance, výhry jsou služby nebo zboží ve výši 2.000,- Kč (upraveno vnitřním předpisem obecně pořádání soutěží tohoto typu, právo přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, nepeněžní plnění).

4.4.3. Dle vnitřního předpisu mohou být vybraným zaměstnancům dle rozhodnutí příslušného vedoucího pracovníka poskytnuty lístky na významné sportovní zápasy v tuzemsku i v zahraničí, pokud budou poskytnuty, hradí zaměstnavatel i náklady na cestu a ubytování – zaměstnanci Vopršálek a Novák na základě této vnitřní úpravy obdrží za pracovní výsledky nebo na základě výkonostní soutěže lístky na zápas golfu v Austrálii – daňově účinná hodnota lístku na golfový zápas a cestovní náhrady (upraveno vnitřním předpisem, přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, nepeněžní plnění).

4.4.4. V pracovních smlouvách generálního a obchodního ředitele je ujednáno, že mají nárok na stravné ve výši 1.000,- Kč na den pracovní cesty, i když jim organizace zajistí stravování během pracovní cesty. Generální ředitel je vyslán na jednodenní konferenci, kde v ceně poplatku je zahrnuto i celodenní stravování v hodnotě 2.000,- Kč. Při vyúčtování pracovní cesty obdrží tento generální ředitel i stravné dle pracovní smlouvy ve výši 1.000,- Kč. – daňově účinný poplatek za konferenci včetně stravování a daňově

účinná i cestovní náhrada stravného ve výši 1.000,- Kč (upraveno pracovní smlouvou, přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní i nepeněžní plnění)

4.4.5. Zaměstnavatel (pálenice) přiznává ve vnitřním předpise každému zaměstnanci na kalendářní rok právo na naturální plnění vedle mzdy v rozsahu 5 litrů slivovice (50%) – daňově účinné (upraveno vnitřním předpisem, přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, nepeněžní plnění).

4.4.6. Zaměstnavatel poskytuje svým zaměstnancům (občanům jiné země než ČR) příspěvek na zahraniční komerční zdravotní pojištění, zahraniční kapitálové životní pojištění nebo zahraniční komerční penzijní připojištění ve výši 3 000 Kč za měsíc – daňově účinné (upraveno pracovní smlouvou, přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní i nepeněžní plnění).

4.4.7. Zaměstnavatel dle vnitřního předpisu poskytuje svým novým zaměstnancům náborový příspěvek 2.000,- Kč – náborový příspěvek je stimulem pro nástup do zaměstnání a obdrží jej každý nový zaměstnanec při podpisu pracovní smlouvy – daňově účinné (upraveno vnitřním předpisem, přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní plnění).

4.4.8. V rámci podpory zdraví zaměstnanců je dle vnitřního předpisu každému zaměstnanci poskytována ročně poukázka v hodnotě 5.000,- Kč, která může být použita při návštěvě sportovních zařízení nebo v lékárnách k odběru vitamínů – daňově účinné (upraveno vnitřním předpisem, přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, nepeněžní plnění).

4.4.9. Za účelem zlepšení pracovních a sociálních podmínek zaměstnanců je vnitřním předpisem určeno, že každý zaměstnanec obdrží měsíčně mimo závodní stravování svačinu zahrnující pečivo, mléčný výrobek a ½ l minerální vody – daňově účinné ((upraveno vnitřním předpisem, přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, nepeněžní plnění).

4.4.10. V pracovních smlouvách vybraných zaměstnanců je určeno, že tito zaměstnanci mají nárok na odměňování v rámci tzv. „opčního programu“ (tj. možnost realizace výhody v rámci sjednaného termínovaného obchodu s cennými papíry) – daňově účinné, přitom se nepoužije omezení určené § 24 odst. 2 písm. w) ZDP (upraveno pracovní smlouvou, přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní plnění).

4.4.11. Vnitřní předpis umožňuje, aby valná hromada určila odměny poskytované pro členy statutárního orgánu vedle sjednané odměny za výkon funkce. Rozhodnutí valné hromady stanovilo pro členy statutárního orgánu (představenstva) plnění poskytované vedle odměny za výkon funkce. Konkrétně se jedná o částku 10.000,- Kč a zahraniční zájezd v hodnotě 50.000,- Kč pro každého člena – daňově účinné, a to z důvodu, že se nejedná o odměnu za výkon funkce dle § 25 odst. 1 písm. d) a zároveň nelze použít limitaci určenou tímto ustanovením (i kdyby správce daně považoval uvedená plnění jako odměnu za výkon funkce), protože má přednost speciální úprava určená § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP (podrobněji viz. výše).

4.4.12 Dle vnitřního předpisu může být vybraným zaměstnancům poskytnut finanční příspěvek na MHD nebo finanční příspěvek místo poskytnutí auta pro služební a soukromé účely – daňově účinné (upraveno vnitřním předpisem, právo přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní plnění).

4.4.13. V pracovních smlouvách je ujednáno nárok na plnění v případě, že zaměstnanec bude přesunut z jedné organizační jednotky zaměstnavatele do druhé (případně k jinému zaměstnavateli ve skupině) na úhradu zvýšených nákladů s přestěhováním – daňově

účinné (upraveno v pracovní smlouvě, právo přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní plnění).

4.4.14. Zaměstnanci určité divize mají nárok dle vnitřního předpisu na 5 dní placeného volna z důvodu nemoci bez nutnosti doložení neschopenky – daňově účinné (upraveno vnitřním předpisem, právo přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní plnění).

4.4.15. Dle vnitřního předpisu může být zaměstnanci poskytnut příspěvek na stavební spoření – daňově účinné (upraveno vnitřním předpisem, právo přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní plnění).

4.4.16. Veškerá plnění, respektive jejich ekvivalenty (dle NZP) uvedená v příspěvku od *Ing. Pelcla, Daňový pohled na některá peněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům*, projednávaném na Koordinačním výboru od 23.3.2005 do 27.7.2005.

4.4.17. Náklady popisované v příspěvku od *Ing. Petra Tomana 140/06.09.06 - Daňové aspekty poplatků odběr poukázek na nákup zboží či služeb poskytovaných zaměstnancům* projednávaném na Koordinačním výboru dne 6.9.2006.

Veškeré příklady plnění zaměstnavatele vůči zaměstnanci (zaměstnancům) uvedené výše pod bodem 4. budou dle našeho názoru považovány za daňově relevantní.

Z výše uvedeného je patrné, že další jiné podmínky pro daňovou uznatelnost splněny být nemusí. To znamená, že není podstatné, zda daný příjem je či není osvobozen od daně z příjmů či dokonce zda bude či nebude podléhat sociálnímu a zdravotnímu pojištění. Není také relevantní, zda jde o mzdové plnění či plnění vedle mzdy.

1.2. Cestovní náhrady

V případě nákladů na pracovní cesty je dle našeho názoru závěr ohledně daňové uznatelnosti zcela shodný jako je uvedeno v části *1.1. Základní pravidlo*. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP je totiž dle našeho názoru naformulováno tak, že odkazuje na úpravu cestovních náhrad také například v NZP (odkaz poznámky pod čarou je příkladný) a nikoliv na legislativní zkratku § 6 odst. 7 písm. a) ZDP. Pokud by totiž bylo úmyslem zákonodárce použít v § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP legislativní zkratku definovanou v § 6 odst. 7 písm. a) ZDP, neuváděl by v prvně zmiňovaném ustanovení odkaz na poznámku pod čarou, neboť ten se v této legislativní zkratce nevyskytuje a naopak její již definice této legislativní zkratky obsahuje. Z NZP pak v zásadě vyplývá, že výše cestovních náhrad je smluvní záležitostí mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem resp. zaměstnanci. Z toho dle našeho názoru vyplývá, že budou na straně zaměstnavatele daňově relevantní veškeré cestovní náhrady vyplácené zaměstnavatelem, a to bez ohledu na to, zda půjde o ty cestovní náhrady, které na straně zaměstnance nebudou podléhat dani z příjmů dle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP nebo půjde o tu část cestovních náhrad, které budou na straně zaměstnance podléhat zdanění.

1.3. Základní vztah mezi § 24 a § 6 ZDP

V souvislosti s NZP a navazující úpravou ZDP je nutno řešit i vzájemný základní vztah mezi § 6 (zejména odst. 9) a § 24 ZDP. Tj. vztah práv zaměstnanců vyplývajících z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy a možného nezdanění (zejména osvobození) těchto plnění na straně zaměstnanců, které je podmíněno poskytnutím plnění z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku

(příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Z obsahu bodu 1. 1 a 1.2. tohoto příspěvku je zřejmé, že při splnění zákonných podmínek je celá řada peněžitých i nepeněžitých plnění zaměstnavatele ve prospěch zaměstnanců daňově účinným nákladem, přitom však v mnoha případech může být pro zaměstnavatele a jejich zaměstnance výhodnější z daňového pohledu zachovat stav, kdy je plnění vyplývající z práv zaměstnanců vymezených v předpisech či smlouvách podle § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5 ZDP poskytnuto na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení zajištění a udržení příjmů, ale jsou osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

V této souvislosti dle našeho názoru od 1. 1. 2007 platí mezi ustanovením § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5 a zmíněnými ustanoveními § 6 odst. 9 ZDP vztah, kdy plnění z titulu práv zaměstnanců vyplývajících z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy uplatněné jako daňový výdaj podle § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5 ZDP je na straně zaměstnance zdanitelným příjmem, ale plnění, které zaměstnavatel jako daňový výdaj (náklad) neuplatní je za předpokladu splnění podmínek vybraných ustanovení § 6 odst. 9 na straně zaměstnance osvobozeno od daně z příjmů ze závislé činnosti.

Zaměstnavatel si přitom může vybrat, zda zvolí variantu

- a) daňový výdaj (náklad) zaměstnavatele + zdanitelný (neosvobozený) příjem zaměstnance nebo
- b) daňově neúčinný výdaj(náklad) zaměstnavatele + nezdaňovaný (osvobozený) příjem zaměstnance.

V této souvislosti je pak nutno řešit problém, že varianta b) výše uvedená bude platit když:

I. plnění zaměstnavatele ve prospěch zaměstnanců upravené obecně § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP nebude určeno kolektivní smlouvou, vnitřním předpisem zaměstnavatele, pracovní nebo jinou smlouvou a pokud jej zaměstnavatel zaměstnanci i přesto poskytne, uplatní je jako daňově neúčinné nebo

II. plnění zaměstnavatele ve prospěch zaměstnanců upravené obecně § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP bude určeno kolektivní smlouvou, vnitřním předpisem zaměstnavatele, pracovní nebo jinou smlouvou, a to výslovně jako daňově neúčinný náklad a následně i zaměstnavatel uplatní předmětné plnění jako daňově neúčinné nebo

III. plnění zaměstnavatele ve prospěch zaměstnanců upravené obecně § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP bude určeno kolektivní smlouvou, vnitřním předpisem zaměstnavatele, pracovní nebo jinou smlouvou, a to výslovně jako daňově účinný náklad avšak následně zaměstnavatel uplatní předmětné plnění jako daňově neúčinné nebo

IV. bez ohledu na to jak bude plnění zaměstnavatele ve prospěch zaměstnanců upravené obecně § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP určeno kolektivní smlouvou, vnitřním předpisem zaměstnavatele, pracovní nebo jinou smlouvou uplatní zaměstnavatel předmětné plnění jako daňově neúčinné.

Dle našeho názoru při použití jakékoli varianty I. až IV. Jsou naplněny podmínky pro osvobození vybraných plnění od daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti – tj. zejména § 6 odst. 9 písm. c), d), ch), t) ZDP.

2. Závěr

2.1. Na základě výše uvedeného (viz výše bod 1. Popis problému) budou na straně zaměstnavatele daňově uznatelné položky, které splní následující podmínky:

2.1.1. Musí jít o plnění od zaměstnavatele vůči zaměstnanci (či zaměstnancům), přičemž za spojení zaměstnance a zaměstnavatele považuje ZDP zákon situaci, když je fyzické osobě vyplácen příjem dle § 6 ZDP (viz. § 6 odst. 2 ZDP).

2.1.2. Nárok na tato plnění musí vyplývat z

- kolektivní smlouvy,
- vnitřního předpisu,
- pracovní smlouvy,
- jiné smlouvy.

Z hlediska návětí § 24 odst. 2 písm. j) ZDP platí, co je uvedeno výše v části 1.1. Základní pravidlo bodu 1., tedy v podstatě zkráceně řečeno podmínky uvedené v předmětném návěti budou splněny vždy, když nárok (resp. právo) na tato plnění bude v souladu se zákoníkem práce a bude zakotven v některém z výše uvedených smluvních ujednání; popř. se bude jednat o nárok (resp. právo) neupravené zákoníkem práce, avšak bude splňovat výše uvedené podmínky v rámci závislého vztahu dle zákona o daních příjmů (např. společenská smlouva bude obdobná práva přiznávat jednateli s. r. o.).

2.1.3. Nesmí ZDP nebo jiný zákon stanovit jinak. V případě ZDP půjde o úpravu uvedenou v § 24 odst. 2 písm. j) body 1. až 4. ZDP, § 24 odst. 2 písm. x) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zu) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zj) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zo) ZDP. To znamená, že za speciální není možné považovat veškerá ustanovení § 24 odst. 2 ZDP a § 25 odst. 1 ZDP. Pokud by byl aplikován tento výklad, znamenalo by to de facto, že úprava v § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5 ZDP je nadbytečná. Pokud totiž není některá nákladová položka uvedena ani v § 24 odst. 2 ZDP ani v § 25 odst. 1 ZDP, řídí se její daňová uznatelnost § 24 odst. 1 ZDP. Z hlediska základních výkladových pravidel platí, že vždy je nutné preferovat výklad, který vede k tomu, že doplněná právní úprava má svůj význam a smysl. V této souvislosti lze odkázat například na rozsudek NSS 2 Afs 178/2005-64 ze dne 23.8.2006 ve kterém je mimo jiné uvedeno: „...Takovou míru iracionality zákonodárce lze mít stěží za možnou – pokud zákonodárce je v určitém ohledu legislativně činný, nutno mít za to, že provádí změnu právní úpravy oproti předchozímu stavu, leda by bylo zjevné, že předchozí úpravu zachovává a pouze formulačně vyjasňuje bez změny jejího obsahu a významu...“. To znamená, že v těchto případech není možné za speciální považovat například ustanovení § 24 odst. 2 písm. t), w), ze) ZDP (například vzhledem k nákladům na opční plány), případně § 25 odst. 1 písm. t) ZDP (například vzhledem k plnění ve prospěch zaměstnanců vedle mzdy). V současné době jiný právní předpis žádné omezení v této oblasti nestanovuje.

Žádné jiné podmínky pro daňovou uznatelnost nemusí být splněny. To znamená, že není podstatné, zda daný příjem je či není osvobozen od daně z příjmů či dokonce zda bude či nebude podléhat sociálnímu a zdravotnímu pojištění. Není také relevantní, zda jde o mzdové plnění či plnění vedle mzdy.

2.2. Příklady plnění zaměstnavatele vůči zaměstnanci (zaměstnancům), které dle našeho názoru budou považovány za daňově relevantní, jsou uvedené výše pod bodem 4.

2.3. V případě cestovních náhrad na straně zaměstnavatele budou daňově relevantní veškeré cestovní náhrady vyplácené zaměstnavatelem, a to bez ohledu na to, zda půjde o ty cestovní

náhrady, které na straně zaměstnance nebudou podléhat dani z příjmů dle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP nebo půjde o tu část cestovních náhrad, které budou na straně zaměstnance podléhat zdanění.

2.4. Bez ohledu na to jak bude plnění zaměstnavatele ve prospěch zaměstnanců upravené obecně § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP určeno či neurčeno kolektivní smlouvou, vnitřním předpisem zaměstnavatele, pracovní nebo jinou smlouvou, jakož i bez ohledu zda tyto písemnosti určí daňovou účinnost či neúčinnost daného plnění ve prospěch zaměstnanců, pokud uplatní zaměstnavatel předmětné plnění jako daňově neúčinné bude se jednat ve vybraných případech o plnění osvobozené od daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (tj. zejména v případě § 6 odst. 9 písm. c), d), ch), t) ZDP).

3. Návrh řešení

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

Stanovisko Ministerstva financí

Upozorňujeme, že nový zákoník práce (dále jen NZP) je registrován ve Sbírce zákonů pod č. 262/2006 Sb. a doprovodný zákon v č. 264/2006 Sb.

K závěrům uvádíme:

Při správném uplatňování nové úpravy § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP), je nutné důsledně respektovat vazbu tohoto ustanovení na návěti písmene j), podle kterého se za daňové výdaje (náklady) považují také výdaje/ náklady na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců. Příslušná plnění naplňující práva zaměstnanců obsažená v kolektivních smlouvách, vnitřních předpisech, pracovních smlouvách nebo jiných smlouvách (KS, VP, PS nebo JS) budou daňově uznatelná pouze v případě, že zákon o daních z příjmů nebo jiný zvláštní zákon nestanoví jinak.

Na základě projednání problematiky s odborem 29 – Legislativy konstatujeme, že úpravu obsaženou v bodě 5 § 24 odst. 2 písm. j) ZDP nelze považovat za speciální k ostatním ustanovením § 24 odst. 2 a § 25 odst. 1 ZDP, a proto úpravy obsažené například v § 24 odst. 2 písm. t), v § 24 odst. 2 písm. w) nebo v § 25 odst. 1 písm. t) ZDP vylučují, resp. omezují daňovou uznatelnost příslušných plnění i ve vztahu k plněním jinak (tj. při absenci vyloučení či omezení) uznatelným podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP.

Z hlediska mzdových plnění (§ 109 a 110 NZP) zákon o daních z příjmů neobsahuje od své platnosti (1. 1. 1993) žádnou speciální úpravu a všechna plnění charakteru mzdy jsou daňově uznatelná v návaznosti na jejich správné zaúčtování (§ 23 odst. 2 a 10 ZDP). Podle úpravy platné do 31. 12. 2006 nejsou daňově uznatelná peněžní plnění vedle mzdy, pokud nárok na toto plnění nestanoví zvláštní předpis, nebo část tohoto plnění, která překračuje nárok zvláštním právním předpisem (§ 25 odst. 1 písm. d) ZDP).

Z uvedeného vyplývá, že při správné aplikaci bodu 5 § 24 odst. 2 písm. j) ZDP se bude jednat vždy o posuzování plnění vedle mzdy, která budou jako práva obsažena v příslušných dokumentech (KS, VP, PP nebo JS).

Při respektování tohoto závěru je proto podle názoru MF nutné příklady uvedené v části 4.4 příspěvku upravit, případně neuvádět, a to zejména tyto:

4.4.1 – jedná se o mzdové plnění nebo plnění vedle mzdy, v případě mzdového plnění tento příklad není třeba uvádět;

4.4.2 – pokud se jedná o firemní zábavný časopis, podle názoru MF nesplňuje základní vazbu bodu 5 § 24 odst. 2 písm. j) s návětím písmene j) ZDP;

4.4.3 – pokud lístky případně vstupenky na významné sportovní zápasy jsou poskytovány za **pracovní výsledky**, jedná se o mzdová plnění, a nikoliv plnění vedle mzdy a uvedení příkladu je zavádějící;

4.4.5 – upozorňujeme, že podle § 119 NZP lze naturální mzdu poskytovat jen se souhlasem zaměstnance a za podmínek s ním dohodnutých, a to v rozsahu přiměřeném k jeho potřebám. Zaměstnavatel je povinen zaměstnanci vyplatit v penězích mzdu nejméně ve výši příslušné sazby minimální mzdy nebo příslušné sazby nejnižší úrovně zaručené mzdy. Přitom jako naturální mzda mohou být poskytovány výrobky, s výjimkou **lihovin**, tabákových výrobků nebo jiných návykových látek, výkony, práce nebo služby. Pokud by plnění uvedené v tomto bodě nebylo považováno za naturální mzdu a přesto by bylo v souladu se zákoníkem práce, podle názoru MF by nebylo možné jej považovat za daňově uznatelné, neboť bezúplatné poskytnutí lihovin by bylo považováno za dar s daňovým režimem upraveným v § 25 odst. 1 písm. t) ZDP;

4.4.9 – uvedená plnění překračují rámec bodu 4 § 24 odst. 2 písm. j) ZDP a proto je nelze považovat za daňově uznatelná;

4.4.10 – při odměňování v rámci tzv. opčního programu je nutné respektovat také omezení z § 24 odst. 2 písm. w) ZDP;

4.4.11 – Ministerstvu financí nepřísluší posuzovat oprávněnost uvedených odměn z hlediska úpravy obchodního zákoníku a proto pouze poznamenáváme, že odměny za výkon funkce člena statutárního orgánu nejsou daňově uznatelné podle § 25 odst. 1 písm. d) ZDP a případná plnění, resp. odměny za práci vedle výkonu funkce člena statutárního orgánu, pokud neodporují úpravě obchodního zákoníku, jsou daňově uznatelná;

Podle výše uvedených přístupů a závěrů je nutné posuzovat také veškerá plnění obsažená v příspěvku Ing. Pelcla, který byl projednáván na KV KDP od 23. 3. 05 – 27. 7. 05 a příspěvku Ing. Tomana 140/06.09.06, který byl projednán 6. 9. 2006.

Ministerstvo financí souhlasí s názorem, že zaměstnavatel má právo se rozhodnout, zda příslušná plnění bude uplatňovat v souladu se zákonnou úpravou jako daňově uznatelná nebo jako plnění poskytovaná ze zisku po zdanění, tj. např. ze sociálního fondu, FKSP nebo na vrub daňově neuznatelných výdajů /nákladů.

K závěrům týkajících se problematiky nové úpravy daňové uznatelnosti výdajů/nákladů na pracovní cesty nemá Ministerstvo financí žádné připomínky.

Doplnění stanoviska Ministerstva financí

K bodu 4.4.4 - Bylo vyžádáno stanovisko odboru státního rozpočtu ke správné aplikaci rozpočtových pravidel, neboť uvedená problematika musí být řešena shodně jak ve veřejném, tak i v soukromém sektoru. Problematika je shodná s příspěvkem 175/21.02.07, bod 2. a proto řešení bude uvedeno v souvislosti s předložením stanoviska k tomuto příspěvku.

Příspěvek 156/13.1206 – MF předkládá stanovisko

156/13.12.06 - Zahrnování mezibankovních depozit mezi „úvěry a půjčky“ pro účely výpočtu daňové uznatelnosti úroků v návaznosti na ustanovení § 25, odst. 1, písm. w), zákona o daních z příjmů

Předkládají: Ing. Tomáš Hlaváček, daňový poradce, č. osvědčení 2399
Ing. Jan Tichý, daňový poradce, č. osvědčení 3735

1. Výchozí situace

Ustanovení § 25, odst. 1, písm. w) (dále jen „pravidlo nízké kapitalizace“), zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p.p. (dále jen „ZDP“) limituje uznatelnost nákladových úroků z úvěrů a půjček u dlužníků v případech, kdy věřitelem je osoba „spojená“ ve vztahu k dlužníkovi, a to v návaznosti na propočtení poměru takto přijatých úvěrů a půjček a vlastního kapitálu dlužníka. Je stanoveno, že úroky z úvěrů a půjček, přesahujících šestinásobek výše vlastního kapitálu v případě, že dlužníkem je banka nebo pojišťovna, nelze uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Pojem „úvěry a půjčky“ je pro ZDP legislativní zkratkou vyplývající ze znění § 19, odst. 1, písm. zk) ZDP, jímž je definován. Pro účely ZDP zahrnuje tudíž: „úvěry, půjčky, dluhopisy, vkladní listy, vkladové certifikáty a vklady jim na roveň postavené a směnky, jejichž vydáním získává směnečný dlužník peněžní prostředky, a obdobné právní vztahy vzniklé v zahraničí“.

Banky jsou vedle činností s obvyklými dluhovými nástroji (zejména v podobě poskytování úvěrů), zahrnutými do definice „úvěrů a půjček“, oprávněny také k přijímání vkladů od veřejnosti (viz § 1, odst. 1, písm. a), zákona č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění p.p.). Vkladem se přitom rozumí „svěřené peněžní prostředky, které představují závazek vůči vkladateli na jejich výplatu“ (§ 1, odst. 2, písm. a), zákona o bankách), tj. vklady jsou instrumenty, jejichž obsah je pro banky z jejich podstaty dluhový.

Praktickou realizací oprávnění k přijímání vkladů bankami je vedení běžných (viz § 708, zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku ve znění p.p.) a vkladových (viz § 716, obchodního zákoníku) účtů fyzickým a právnickým osobám. Hrazený úrok je pro přijímající banku běžnou nákladovou položkou, obecně daňově uznatelnou, pro vkladatele je přijatý úrok výnosem zdanitelným v základu daně z příjmů. Pokud jsou vkladové účty vedeny jiným bankám, bývají v praxi označovány jako mezibankovní depozita. Banka, u níž jsou vklady tímto způsobem uloženy, hradí bance, která depozitum vložila na vrub svých nákladů úrok z depozita obdobně jako v případě vkladů jiných klientů. Mezibankovní depozita patří mezi obvyklé instrumenty, jimiž banky ukládají své volné peněžní prostředky.

Je běžné, že mezibankovní depozita jsou ukládána i v rámci skupin spojených osob, tj. banka, u níž je depozitum uloženo, je osobou spojenou ve vztahu k bance, která depozitum uložila. V takovém případě vyvstává otázka, zda úroky hrazené z depozit vložených spojenou osobou mají podléhat testování daňové uznatelnosti podle pravidla nízké kapitalizace, tj. zda přijatá mezibankovní depozita je nutno zahrnovat do objemu „úvěrů a půjček“ a porovnávat je následně s vlastním kapitálem dlužníka.

2. Rozbor problému

Zastáváme názor, že mezibankovní depozita nelze zahrnout do pojmu „úvěry a půjčky“ pro účely ZDP, a neměla by tudíž být součástí porovnávání objemu dluhových nástrojů a vlastního kapitálu dlužníka ve smyslu pravidla nízké kapitalizace.

Vycházíme ze skutečnosti, že ani existující legislativní rámec, ani faktický věcný obsah instrumentu nekvalifikují mezibankovní depozita jako součást „úvěrů a půjček“; přitom pouze taková kvalifikace by mohla vést k povinnosti testování úroků z nich podle pravidla nízké kapitalizace.

K odůvodnění navrhovaného závěru shrnujeme argumentaci vycházející přímo z obsahu ZDP a existujících výkladů Ministerstva financí ČR (platný pokyn řady D), obecně je tato argumentace podporována i platnou obchodně- a občansko-právní legislativou i výše uvedeným principiálním rozlišováním úvěrů a vkladů ve smyslu zákona o bankách. Správnost navrhovaného závěru vyplývá rovněž i z odlišné ekonomické podstaty a praktického používání instrumentů spadajících pod „úvěry a půjčky“ ve smyslu ZDP na straně jedné a mezibankovních depozit na straně druhé.

- A) Pojem „vkladový účet“ (viz obchodní zákoník) není *obsahem textu* legislativní zkratky „úvěry a půjčky“ podle § 19 ZDP (viz výše), která přitom obsahuje úplný a jednoznačný výčet instrumentů pod tuto zkratku spadajících.
- B) Pojem vkladový účet (ani obecně mezibankovní depozitum) nevyhovuje ani *významově* žádnému z instrumentů uvedených v definici „úvěrů a půjček“, neboť:
- a. ZDP v ustanovení § 38fa, odst. 1, písm. a), bod 1, v zájmu rozšíření definice „příjmů úrokového charakteru“, výslovně doplňuje pojem „úroků z úvěrů a půjček“ o „úroky z běžných účtů a vkladových účtů“. Je tudíž evidentní, že zákonodárce si byl vědom, že vkladové účty nejsou součástí pojmu „úvěry a půjčky“ podle zmíněné definice v § 19 ZDP,
 - b. vkladový účet nemůže být považován za „vklad naroveň postavený vkladním listům či vkladovým certifikátům“ (tj. za kategorii jako jedinou umožňujícímu v rámci textace legislativní zkratky „úvěry a půjčky“ relativně volnější výklad obsahu), ani být tomuto pojmu výkladově podřazen. Je zřejmý právní i faktický rozdíl mezi vkladním listem či vkladovým certifikátem, které mají povahu cenných papírů (ve smyslu zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech ve znění p.p.), a „prostým“ vkladovým účtem u něhož vkladateli nevniká právo na úrokové příjmy inkorporované do cenného papíru,
 - c. tento rozdíl v právní koncepci pak správně reflektovalo i MF ČR ve svém pokynu č. D-190, který pro účely výkladu § 8 (Příjmy z kapitálového majetku) uvádí výslovně, že „Vkladním listům jsou naroveň postaveny cenné papíry potvrzující přijetí vkladu peněžním ústavem (např. vkladové a depozitní certifikáty, výherní listy)“,
 - d. konečně i ZDP ve znění k 31.12.2003 rozlišoval výslovně režim daně z příjmů vybírané zvláštní sazbou u „vkladního listu a vkladu mu naroveň postavenému“ (viz § 36, odst. 2, písm. a), bod 1 ZDP) a zdanění „úroků plynoucích ze vzájemných úložek (depozit) bank v rámci mezibankovního finančního trhu“ (viz § 36, odst. 2, písm. a), bod 7 ZDP) a pojmově tak oba instrumenty vždy jednoznačně odlišoval.
- C) Shledáváme dále obecný rozdíl mezi obsahem aktivního vyhledávání zdrojů financování cestou instrumentů náležejících pod „úvěry a půjčky“ ve smyslu ZDP (emitování dlužných cenných papírů a vyhledávání investorů, poptávání úvěrů, apod.) a pasivním přijímáním vkladů k jejich zhodnocení ve prospěch vkladatelů, tak jak je to elementárně součástí předmětu podnikání bank ve smyslu zákona o bankách (viz výše).

3. Závěr

V návaznosti na výše uvedenou argumentaci činíme závěr, že **mezibankovní depozita**, tj. vzájemné úložky bank na mezibankovním finančním trhu, právně založená smlouvou o

vkladovém účtu ve smyslu uvedeného ustanovení obchodního zákoníku, **nejsou součástí pojmu „úvěry a půjčky“**, jak je definován pro účely ZDP. Z tohoto důvodu se pravidlo nízké kapitalizace (zakotvené v § 25 odst. 1 písm. w) ZDP) neaplikuje na mezibankovní depozita, resp. **daňová uznatelnost** úroků jako nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů v případě mezibankovních depozit mezi spojenými osobami **není pravidlem nízké kapitalizace limitována**.

4. Návrh řešení

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

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas se závěrem předkladatele.

Příspěvek 157/13.12.06 – MF předkládá stanovisko

157/13.12.06 - Budovy, domy a jednotky podle zákona o vlastnictví bytů jako hmotný majetek

Předkládají: PhDr. Milan Skála, daňový poradce, č. osvědčení 14
Ing. Jana Skálová, daňová poradkyně, č. osvědčení 332

V praxi se vyskytují výkladové problémy s ustanovením § 29 odst. 2 písm. b) a c) zákona o daních z příjmů. V principu jde o to, zda dům rozdělený prohlášením vlastníka budovy podle § 4 zákona č. 72/1994 sb., o vlastnictví bytů (dále jen „ZoVB“), je (i) dále jedním hmotným majetkem, a nebo zda (ii) nově vzniklé jednotky jsou novými hmotnými majetky s vlastním daňovým režimem a novým oceněním. Obě varianty mají odlišné daňové dopady zejména v těchto případech:

- a) Pokud jedna nebo více jednotek mají po dokončení výstavby odlišnou hodnotu, například na základě speciálních požadavků budoucího kupujícího na nadstandardní vybavení některé jednotky. V případě ad (i) vzniká ekonomicky nelogická situace, kdy proti výnosům z prodeje jednotky dá prodejce do nákladů ekvivalentní část hodnoty celé stavby bez ohledu na to, že prodává jednotu bez nadstandardního vybavení, nebo s nadstandardním vybavením. V případě ad (ii) může při ocenění nově vzniklých jednotek zohlednit jednotky s nadstandardním vybavením, takže při prodeji takové jednotky dá proti výnosům z prodeje té které jednotky její skutečnou hodnotu.
- b) V případě např. administrativních budov, rozdělených na jednotky. Administrativní budovy spadají do 6. odpisové skupiny, zatímco jednotky (jak bytové, tak i nebytové), spadají do 5. odpisové skupiny. To znamená, že v případě ad (i) je doba odpisování 50 let, v případě ad (ii) je doba odpisování 30 let.

Materiál s obdobnou tematikou byl již jednou projednáván na Koordinačním výboru MF č. 6/1997. MF tehdy zaujalo stanovisko, že prohlášení vlastníka nemá za následek vznik více nových hmotných majetků. Za uplynulých devět let však došlo k nespočtým změnám zákona o vlastnictví bytů i zákona o daních z příjmů a účetních předpisů, změnil se i mnohé souvislosti.

Budova – dům – jednotky jako HM

Podle § 26 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů jsou hmotným majetkem (s některými výjimkami) stavby. Lze dovodit, že jde o stavby ve smyslu § 139b stavebního zákona.

Podle § 26 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů jsou hmotným majetkem „*budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky...*“ podle ZoVB.

Tyto právní kategorie jsou však současně stavbou ve smyslu § 139b stavebního zákona. Je tedy otázkou, proč zákonodárce vyčlenil ze staveb podle § 26 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů stavby uvedené v § 26 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Předkladatelé jsou toho názoru, že jediným důvodem zvláštního vyčlenění staveb z § 26 odst. 1 písm. c) do samostatného písm. b) je soustředit do jednoho ustanovení právní kategorie ze ZoVB a umožnit tak poplatníkem volbu těchto alternativ. Tedy zda stavbu evidovat jako budovu (§ 2 písm. a) ZoVB), nebo dům s byty či nebytovými prostory (§ 2 písm. d) ZoVB)), nebo jako jednotky – byty a nebytové prostory (§ 2 písm. ba c)).

Důvodem je umožnit administrativně co nejjednodušší postup ve složitějších případech aplikace právních nástrojů ze ZoVB (prohlášení vlastníka na celou stavbu nebo jen na její „vchodovou“ část, a to na dokončené stavbě nebo nedokončené stavbě, smlouva o výstavbě, paralelní zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví podle § 141 OZ, změny v prohlášení vlastníka, dvojitá povaha společných částí domu, které mohou být přístupné jen některým vlastníkům jednotek, odlišný osud jednotek na DPH a na dani z převodu nemovitostí apod.).

Nutno připomenout, že volba alternativ (budova – dům – jednotky) je v principu daňově neutrální, jde pouze o volbu s ohledem na administrativní dopady ve veřejném finančním právu. Výjimkou jsou odpisy (odpisová skupina 6/5 u např. administrativních budov) a aplikace § 24 odst. 2 písm. zb); evidence jednotek je v těchto případech ve prospěch poplatníků.

K právu volby ve veřejném právu finančním daňovém odkazujeme na II. ÚS 487/2000: „*Jestliže nastane právní situace, že v úvahu připadá více možností jednání..., pak je nezbytné volbu jednotlivce pro některou z nich respektovat.* Je pak v kompetenci poplatníka, zda zvolí možnost ad (i), nebo možnost ad (ii). Včetně důsledků, které z toho vyplývají pro stanovení daňově uznatelných výdajů v případě prodeje jednotky, včetně důsledků, které z toho vyplývají pro určení odpisové skupiny a aplikaci § 24 odst. 2 písm. zb).

Pro úplnost uvádíme, že účetní předpisy mají částečně jinou strukturu staveb u dlouhodobého hmotného majetku. Podle § 7 vyhlášky 500/2002 Sb. jsou DHM stavby (§ 7 odst. 2 písm) a)) a (mimo jiné) byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky podle ZoVB (§ 7 odst. 2 písm. d)). V účetnictví tedy nejsou z běžných staveb samostatně vyčleněny budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky, jak je tomu v ZoDP, ale pouze jednotky. Současně jde o DHM, nikoli o HM. Z odlišné konstrukce dovozujeme, že nelze automatiky přenášet účetní úpravu do daní z příjmů.

Ocenění jednotek

1) Účetnictví

Podle účetních předpisů lze postupovat tak, že se vyřadí původní budova, její účetní zůstatková cena bude zaúčtována na účet 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku – nové jednotky. K této účetní zůstatkové ceně, která bude považována za první složku

vlastních nákladů na pořízení jednotek budou připočteny další náklady, např. administrativního charakteru plus další náklady na nadstandardní vybavení jednotlivých jednotek.

Po uvedení jednotek do používání bude účtováno na účet 021 – Budovy, stavby v ocenění vynaloženými vlastními náklady. Tato ocenění bude základnou pro účetní i daňové odpisování nového hmotného majetku – jednotky.

2) Daně z příjmů

Ocenění nových jednotek se provede v souladu s § 29 odst. 9 ZoDP. To znamená, že vstupní cena hmotného majetku se nemění, jsou-li v budově vymezeny byty nebo nebytové prostory jako jednotky podle zvláštního právního předpisu. To platí pro případ, že poplatník ponechá původní budovu, nově dům s jednotkami, jako jeden hmotný majetek. Stejně tak to platí pro případ, že poplatník bude po účinnosti prohlášení vlastníka evidovat sumu hmotných majetků vzniklých z původní budovy; jejich ocenění nepřekročí hodnotu původní budovy. Při rozdělení původní vstupní ceny na jednotky zohlední poplatník výdaje vztahující se jen k některým jednotkám (obvykle při nadstandardních požadavcích kupujícího na vybavení jednotky).

Výdaje související s prohlášením vlastníka budou součástí ocenění budoucího hmotného majetku (při prohlášení vlastníka před dokončením stavby a vznikem HM), nebo daňově uznatelným výdajem za podmínek § 24 odst. 1 (při prohlášení vlastníka po zařazení stavby do užívání).

Závěry:

1. Je na uvážení poplatníka, zda po prohlášení vlastníka ponechá původní budovu (dům) jako jeden hmotný majetek, a nebo zda bude evidovat nově vzniklé jednotky jako více hmotných majetků.
2. V případě evidence jednotek jako samostatných hmotných majetků ocení tyto jednotky v souladu s § 29 odst. 9 tak, aby nedošlo ke změně původní vstupní ceny původního hmotného majetku. Při ocenění jednotek zohlední výdaje vztahující se jen k některým jednotkám.
3. Výdaje související s prohlášením vlastníka budou součástí ocenění budoucího hmotného majetku (při prohlášení vlastníka před dokončením stavby a vznikem HM), nebo daňově uznatelným výdajem za podmínek § 24 odst. 1 (při prohlášení vlastníka po zařazení stavby do užívání).

Návrh na opatření:

Odsouhlasit uvedené závěry.

Stanovisko Ministerstva financí

Odbor Účetnictví a audit

Jedná se o případ, který není výslovně upraven právními předpisy v oblasti účetnictví, proto je rozhodující právní stav. Odbor účetnictví nemá dostatek relevantních informací, aby zaujal stanovisko, zda prohlášením vlastníka budovy vznikají nové dlouhodobé hmotné majetky. Proto může svůj názor vyjádřit pouze alternativně.

Za předpokladu, že při právním úkonu „prohlášení vlastníka budovy“ podle zákona č. 72/1994 Sb., ve znění pozdějších zákonů, dochází:

- a) **ke vzniku věci** (popř. majetku na který se pohlíží jako na věc), potom účetní jednotka účtuje o jednotlivých jednotkách jako o dlouhodobém majetku. Jsme toho názoru, že by mělo dojít k „přeúčtování“ budovy (resp. příslušné části budovy) na jednotky v rámci příslušných účtů účtových skupin 02 a 08 případně 04. Jednotky jsou odpisovány samostatně v průběhu používání, pokud účetní jednotka může o nich účtovat a odpisovat je. Přikláníme se k názoru, že by jednotky měly být oceněny pořizovací cenou (nikoli reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady). Jsme toho názoru, že pořizovací ceny jednotek by měly být „odvozeny“ od ceny budovy (v souladu s § 25 odst. 4 písm. a) zákona o účetnictví se pořizovací cenou rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související).
- b) **k vyčlenění části věci**, která je způsobilá být předmětem právních vztahů, potom k zaúčtované věci („budově“) může účetní jednotka vést evidenci o jednotlivých jednotkách („částech“), např. v rámci analytických účtů. Části věci však nelze jednotlivě odpisovat; odpisována je budova v průběhu používání, pokud účetní jednotka může o ní účtovat a odpisovat ji.

Pokud se jedná o vedlejší náklady související s pořízením je třeba vycházet zejména z § 47 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Součástí ocenění dlouhodobého hmotného majetku jsou náklady související s pořízením **do doby** stanovené v § 7 odst. 11 této vyhlášky. Pokud jsou v okamžiku „přeúčtování“ jednotky způsobilé k užívání nelze podle našeho názoru požadovat, aby související náklady byly součástí ocenění dlouhodobého hmotného majetku. V této souvislosti pouze připomínáme znění § 7 odst. 2 zákona o účetnictví.

Odbor Legislativa daní z příjmů

Navazuje na stanovisko odboru účetnictví

1. Ustanovení § 26 odst. 2 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, obecně bez ohledu na právní stav věci neumožňuje poplatníkovi provést výběr, zda po prohlášení vlastníka ponechá původní budovu (dům) jako jeden hmotný majetek nebo zda bude evidovat nově vzniklé jednotky jako více hmotných majetků. Evidence hmotného majetku (resp. hmotných majetků) pro účely zákona o daních z příjmů kopíruje evidenci v účetnictví.

2. Souhlas se stanoviskem předkladatele k problematice č. 2.

3. V případě výdajů souvisejících s prohlášením vlastníka režim daně z příjmů opět kopíruje režim v účetnictví. Pokud budou v souladu s účetními předpisy tyto výdaje zvyšovat ocenění hmotného majetku, bude základ daně z příjmů snižován až souvisejícími odpisy. V případě, kdy se bude jednat o jednorázový výdaj, bude tento výdaj považován za výdaj daňový, pokud bude souviset s dosažením, zajištěním a udržením příjmů.

Příspěvek 161/25.01.07 – příspěvek uzavřen

161/25.01.07 - Převzetí opravných položek a rezerv v případě vkladu podniku dle § 23a odst. 5 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“)

Předkládají: Ing. Martin Tuček, daňový poradce, č. osvědčení 152

1. Úvod

V tomto příspěvku se zabýváme problematikou praktické aplikace § 23a odst. 5 písm. a) ZDP, který zní:

„...(5) Přijímající společnost nebo přijímající společnost prostřednictvím své stále provozovny umístěné na území České republiky je oprávněna

a) převzít rezervy a opravné položky související s převedeným podnikem nebo s jeho samostatnou částí, vytvořené převádějíci společností podle zvláštního právního předpisu^{22a)} za podmínek, které by platily pro převádějíci společnost, pokud by se převod podniku nebo jeho samostatné části neuskutečnil, ...“

Z výše uvedeného je zřejmé, že nabyvatel (přijímající společnost) může převzít při vkladu podniku, který splňuje podmínky § 23a ZDP, zákonné opravné položky a zákonné rezervy, přičemž toto převzetí by mělo být daňově neutrální. Otázkou je, jak tuto operaci realizovat, když vyjdeme z toho, že:

a) jediné zákonné opravné položky a rezervy, které je v současné době možné uplatňovat jako daňově relevantní, jsou opravné položky, které jsou zachyceny v účetnictví (§ 3 odst. 3 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „ZoR“)),

b) výklady účetních předpisů směřují k názoru, že i v případě vkladu podniku je nutné vytvořené opravné položky a rezervy zúčtovat výsledkově s tím, že tyto výklady vycházejí z vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví - dále jen „VPPÚ“ (viz. § 55 odst. 3 VPPÚ a § 57 odst. 2 VPPÚ a Českého účetního standardu (dále jen „ČÚS“) č.005 Opravné položky body 4.5. a 4.6.).

Významnou otázkou pro odbornou veřejnost tedy je, jak prakticky správně realizovat ustanovení § 23a odst. 5 písm. a) ZDP, neboť úprava této problematiky z hlediska daně z příjmů a z hlediska účetnictví není zcela konzistentní.

2. Popis problému - návrh řešení

Řešení daného problému je možné rozdělit na řešení na straně vkládajícího a řešení na straně nabyvatele.

2.1.Řešení u vkládajícího

V případě vkládajícího existují v zásadě dle našeho názoru dvě možná řešení:

2.1.1. Rozvahové účtování bez úpravy základu daně

V případě použití této varianty by opravné položky a rezervy byly při vkladu zúčtovány rozvahově, to je jako snížení účetního ocenění obchodního podílu. Jedná se v zásadě o metodu, kterou dříve připouštěly, v současné době již neplatné, postupy účtování pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví (viz. Úvodní ustanovení Čl. XII odst. 10 přílohy č. 2 opatření MF čj. 281/89 759/2001 (dále jen „PÚ“)). Základ daně by pak v této souvislosti již nebyl jakko-li upravován.

Významným argumentem pro užití tohoto postupu je především dosažení věrného a poctivého obrazu účetnictví dle § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“). Při výsledkovém účtování může dojít k významnému ovlivnění hospodářského výsledku vkládajícího podniku. Tento věrný a poctivý obraz je obecně preferován i před případnou striktní úpravou v VPPÚ (viz. § 7 odst. 2 ZoÚ). Pokud je o vkladu jako takovém v českém účetnictví účtováno rozvahovou metodou bez výsledkových dopadů, domníváme se, že minimálně jako variantní řešení by takto mohlo být účtováno i o opravných položkách a rezervách, které jsou součástí ocenění vkládaného podniku.

Je samozřejmé, že tato metoda by byla konzistentně použita i pro účetní opravné položky a rezervy.

Pokud by při této metodě případně vznikne účetní výnos (obecně vklad účetně předluženého podniku), byl by tento výnos vyloučen ze zdanění na základě § 23a odst. 3 ZDP.

2.1.2. Výsledkové účtování s rozpuštěním opravných položek a rezerv jako daňově nerelevantní výsledkové položky

V případě, kdyby nebylo preferováno řešení uvedené výše pod bodem 2.1.1. *Rozvahové účtování* a přikloníme se k metodě výsledkového zúčtování rezerv a opravných položek, je jediným možným řešením považovat výsledkové rozpuštění rezerv a opravných položek za daňově nerelevantní bez ohledu na to, že nebudou naplněny podmínky § 23 odst. 3 písm. c) ZDP (rozpuštění účetní opravných položek a rezerv), a to z těchto důvodů:

a) z vlastního textu § 23 odst. 3 písm. a) ZDP je patrné, že převzetí opravných položek má být daňově neutrální (viz. text „...za podmínek, které by platily pro převádějící společnost, pokud by se převod podniku nebo jeho samostatné části neuskutečnil...“)

b) tento závěr podporují i komentáře uvedené v důvodové zprávě k novele ZDP, jež předmětné ustanovení do ZDP zavedla, to je důvodová zpráva k zákonu č. 438/2003 Sb. (viz. Parlamentní tisk č. 402/0 - vybrané části s tím, že ty nejpodstatnější jsou podtrženy):

„.....b) Společný systém zdanění společností při fúzích

Platná úprava zohledňuje záměr, aby převody aktiv, výměny podílů a fúze společností neměly v okamžiku jejich realizace nepříznivé daňové důsledky s výjimkou přenosu daňové ztráty. Při převodech nebo vkladech majetku již podle platné úpravy přijímající společnost pokračuje v odpisování, obdobně je umožněno pokračování v tvorbě rezerv a opravných položek k pohledávkám.....

.....B) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy

Obě Směrnice se vztahují pouze na transakce v rámci Společenství. Hlavním ekonomickým obsahem obou Směrnic je zavedení režimu zdanění, který bude daňově neutrální.

V případě Směrnice o fúzích, rozděleních, převodech majetku a výměnách podílů na obchodních společnostech z různých členských států (90/434/EHS) to znamená, že daňové důsledky operací, na něž se Směrnice vztahuje, budou stejné jako v situaci, kdy by operace nebyly provedeny nebo byly provedeny společnostmi z libovolných členských států.

.....Fúze, rozdělení, převody majetku a výměny podílů na obchodních společnostech z různých členských států Evropské unie jsou v některých případech nezbytné k tomu, aby se vytvořily podmínky obdobné podmínkám vnitřního trhu. K vytvoření a zajištění účinného fungování společného trhu je třeba odstranit omezení bránící takovým operacím, která vyplývají z daňových předpisů členských států. Uvedené operace by měly být z daňového hlediska posouzeny zcela neutrálně, neboť umožňují zúčastněným společnostem lépe se přizpůsobit požadavkům společného trhu, zvýšit svou produktivitu a zlepšit konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni. Cílem úpravy je odstranit jakákoliv znevýhodnění vyplývající z vnitrostátních daňových předpisů, přičemž však musí zůstat zajištěny fiskální zájmy státu, v němž se nachází převádějící nebo nabytá společnost. Tohoto cíle je dosaženo zavedením podmínky existence stále provozovny přijímající společnosti ve státu převádějící společnosti.....

.....K bodu 137 - § 23a - 23d.....,

.....Převod podniku nebo jeho samostatné části na společnost (23a).....

.....Odstavce druhý až pátý zajišťují takový daňový režim pro přijímající společnost, jaký by platil pro převádějící společnost, kdyby k převodu podniku nebo jeho samostatné části nedošlo.....

.....Je stanoveno, stejně jako v čl. 4 odst. 1 Směrnice č. 90/434/ EHS, že příjmy vzniklé v důsledku fúze se nezahrnují do základu daně. Jedná se o příjmy vzniklé z důvodu rozdílu mezi skutečnou (tržní) cenou a účetní hodnotou převedeného majetku a závazků v době uskutečnění převodu.

Z výše uvedeného je dle našeho názoru zcela jednoznačné, že cílem a záměrem zákonodárce deklarovaným v důvodové zprávě bylo jednoznačně takové řešení, které bude daňově neutrální, a to jak u vkládajícího, tak u nabyvatele. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že zvláště v poslední době je především v rámci Nejvyššího správního soudu ČR (dále jen „NSS“) a Ústavního soudu ČR (dále jen „ÚS“) velmi preferován výklad daňových právních norem za použití důvodové zprávy, a to ve spojení s tím, že nejednoznačnou právní normu nelze vykládat v neprospěch daňových subjektů (viz. např. ÚS III. ÚS 648/04 ze dne 28.7.2005, NSS 6 A 69/2000-55 ze dne 30.11.2005, NSS 2 Afs 42/2005-136 ze dne 12.1.2006, NSS 1 Afs 26/2005-43 ze dne 1.2.2006, ÚS ČR IV. ÚS 49/04 ze dne 16.3.2006, 1 Afs 57/2005-61 ze dne 22.3.2006, 2 Afs 101/2005-67 ze dne 18.5.2006, NSS 2 Afs 143/2004-105 ze dne 29.6.2006, NSS Rozšířený senát 2 Afs 4/2005-56 ze dne 16.5.2006, ÚS I. ÚS 138/06 ze dne 10.8.2006).

c) z výše uvedeného je zřejmé, že předmětná úprava § 23a odst. 5 písm. a) ZDP implementuje směrnici EU, konkrétně pak směrnici Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních a převodech majetku (dále jen „směrnice o fúzích“), kde je k této věci mimo jiné (důležité části jsou podtrženy) uvedeno (vycházíme z překladu směrnice, který je k dispozici na internetové stránce <http://europa.eu.int/eur-lex/cs/dd/docs/1990/31990L0434-CS.doc>):

.....vzhledem k tomu, že fúze, rozdělení, převody aktiv a výměny akcií týkající se společností z různých členských států mohou být nezbytné k tomu, aby se ve Společenství vytvořily podmínky obdobné podmínkám vnitřního trhu, a tím zajistilo vytvoření a účinné fungování společného trhu; že těmto operacím by neměly být kladeny překážky v podobě omezení, znevýhodnění nebo zvláštních narušení, které by vyplývaly z daňových předpisů členských států; že je proto nezbytné zavést pro tyto operace daňová pravidla neutrální z hlediska hospodářské soutěže, aby se podniky mohly přizpůsobit požadavkům společného trhu, zvýšit svou produktivitu a zlepšit svou konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni;....

....

vzhledem k tomu, že daňové předpisy tyto operace znevýhodňují oproti obdobným operacím, které se týkají společností ve stejném členském státě; že je nezbytné tato znevýhodnění odstranit;

.....vzhledem k tomu, že společný daňový systém musí zamezit ukládání daní v souvislosti s fúzemi, rozděleními, převody aktiv nebo výměnami akcií, a přitom zajišťovat finanční zájmy státu, v němž se nachází převádějící nebo nabytá společnost;

vzhledem k tomu, že je rovněž nezbytné vymezit daňový systém pro určité opravné položky, rezervy nebo ztráty převádějící společnosti a vyřešit daňové obtíže vznikající v případě, že jedna z obou společností má podíl na základním kapitálu druhé společnosti;

vzhledem k tomu, že přidělení cenných papírů přijímající nebo nabývající společnosti společníkům převádějící společnosti by nemělo samo o sobě vést k žádnému zdanění vůči těmto společníkům;...

Článek 5

Členské státy přijmou opatření nezbytná k tomu, aby v případech, kdy jsou opravné položky nebo rezervy řádně vytvořené převádějící společností částečně nebo plně osvobozeny od daně a nepocházejí ze stále provozovny v zahraničí, mohly být tyto opravné položky a rezervy převedeny se stejným osvobozením od daně na stálou provozovnu přijímající společnosti, jež se nachází ve státě převádějící společnosti, s tím, že přijímající společnost převezme práva a závazky převádějící společnosti...

...HLAVA III

Pravidla pro převody aktiv

Článek 9

Články 4, 5 a 6 se použijí na převody aktiv....“

Především z preambule směrnice o fúzích je zřejmé, že cílem dané směrnice je absolutní daňová neutralita daných operací u všech zúčastněných subjektů (to platí přesto, že Čl. 5 dopadá především na přeshraniční transakce). V této souvislosti bychom chtěli zdůraznit, že i ESD při svém rozhodování zásadním způsobem zohledňuje cíle a záměry směrnic vyjádřené v jejich preambulích.

d) V dané souvislosti by bylo dle našeho názoru možné aplikovat pro vyloučení ze zdanění předmětných částek pomocně také ustanovení § 23a odst. 3 ZDP přesto, že dané ustanovení a

priory dopadá na jiné situace (to je především nezdanění výnosu vzniklého z titulu vkladu účetně předluženého podniku - viz výše 2.1.1. *Rozvahové účtování*).

2.2. Řešení u nabyvatele

Domníváme se, že v tomto případě nejsprávnějším řešením je vyjádřit opravné položky a rezervy vytvořené vkládajícím již přímo při zaúčtování vkladu. To znamená pokud například vyjdeme z toho, že vkládající měl pohledávku v hodnotě 100, k níž vytvořil zákonnou opravnou položku ve výši 80 a dále zákonnou rezervu ve výši 150, nabyvatel by v rámci účtování o vkladu podniku tuto situaci zachytil následujícím způsobem (viz. ČÚS č. 012 Změny vlastního kapitálu body 3.1.2. písm. c), účet 379 je použit dle PÚ):

MD 311 / DAL 379	100
MD 379 / DAL 391.daňová	80
MD 379 / DAL 451.daňová	150

Je samozřejmé, že tato metoda by byla konzistentně použita i pro účetní opravné položky (přechod jiných rezerv než daňově relevantních pro tyto účely nepředpokládáme).

Při použití tohoto účetního řešení nedochází k účtování na výsledkových účtech, proto účetní hospodářský výsledek nabyvatele účtováním o změně stavu opravných položek a rezerv ovlivněn. Není tedy důvod základ daně v této souvislosti u nabyvatele upravovat. Nabyvatel při změně stavu opravných položek a rezerv přenesených od vkladatele eviduje takové údaje, kterými prokáže při následné změně stavu opravných položek a rezerv, či účtování o odpisu pohledávek daňový účinek těchto účetních zápisů.

Určitým problémem může být situace, kdy nabyvatel použije pro zaúčtování rozdílu mezi oceněním podniku goodwill dle § 6 odst. 3 písm. d) VPPÚ. V tomto případě je nutné jednotlivé položky aktiv a pasiv zachytit v ocenění dle znaleckého posudku. Vycházíme z toho, že jinak by znalec měl ocenit pouze pohledávku a u rezervy vyjde z toho, že její hodnota pro účely ocenění odpovídá částce zachycené v účetnictví (pak pro zaúčtování rezervy bude platit to, co je uvedeno výše). V případě pohledávky je situace složitější, nicméně dle našeho názoru řešitelná. Vyjdeme z výše uvedeného zadání příkladu s tím, že znalec ocení danou pohledávku na 10. Pak by dle našeho názoru bylo možné danou situaci zachytit v účetnictví nabyvatele prostřednictvím účetní opravné položky následovně:

MD 311 / DAL 379	100
MD 379 / DAL 391.daňová	80
MD 379 / DAL 391.účetní	10

Domníváme se, že výše uvedený návrh řešení je v souladu s obecnými principy účtování dle § 7 ZoÚ, tedy že následná účetní závěrka sestavená příjemcem vkládaného podniku bude vyjadřovat více věrný a poctivý obraz předmětu účtování. V případě, že u vkladatele bude použit také rozvahový způsob účtování, nebudou účetní závěrky obou podniků vykazovat významné nesrovnatelné výsledky hospodaření v daném období. Výše popsání řešení u nabyvatele vkladu lze použít také v případě výsledkového účtování u vkladatele (viz. výše

část 2.1.2.), kdy je účtováno výsledkově, ale rozpuštění opravných položek a rezerv je považováno za daňově nerelevantní .

3. Závěr

Na základě výše uvedeného (viz výše bod 2. *Popis problému*) bude při praktické aplikaci § 23a odst. 5 písm. a) ZDP postupováno následovně:

3.1. Postup u vkládajícího

3.1.1. Rozvahová varianta (viz. výše 2.1.1. *Rozvahové účtování*)

- a) Na straně vkládajícího bude o rozpuštění opravných položek a rezerv účtováno rozvahově, obdobně jak to odpovídá řešení popsanému v již neplatných postupech účtování (viz. Úvodní ustanovení Čl. XII odst. 10 PÚ)
- b) v této souvislosti nebude prováděna úprava základu daně dle § 23 ZDP
- c) v případě, že při tomto účtování vznikne účetní výnos (obecně účetně předlužený podnik), bude tento výnos vyloučen ze zdanění dle § 23a odst. 3 ZDP.

3.1.2. Výsledková varianta (viz výše 2.1.2. *Výsledkové účtování*)

V případě, kdy bude o rozpuštění zákonných opravných položek a rezerv na straně vkládajícího účtováno výsledkově, bude o tuto změnu (zvýšení) účetního hospodářského výsledku upraven (snížen) základ daně.

3.2. Postup u nabyvatele (viz výše 2.2. *Řešení u nabyvatele*)

Na straně nabyvatele bude o převzetí opravných položek a rezerv účtováno rozvahovou metodou popsanou podrobně viz výše 2.2. *Nabyvatel*.

4. Návrh řešení

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

Stavenisko Ministerstvo financí

a) K postupu u vkládajícího

Použití ustanovení § 7 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví) nemůže posuzovat Ministerstvo financí, použití tohoto ustanovení musí obhájit sama účetní jednotka.

Z hlediska daně z příjmů lze souhlasit s tím, že na straně vkládajícího nedochází ke zdanění z titulu zákonných opravných položek a rezerv (o jejich celkovou výši vytvořenou v souladu se ZoR k okamžiku vkladu podniku nebo části podniku není zvyšován základ daně, respektive snižována daňová ztráta), které v souladu s § 23a odst. 5 písm. a) přecházejí na nabyvatele (společnost, do které je podnik či část podniku vkládána). Tento princip platí bez ohledu na způsob účetního zachycení vkladu podniku nebo jeho části. Přijatý závěr vyplývá v souladu s argumenty uvedenými v příspěvku a z obecné daňové neutrality dané operace, kterou stanovuje směrnice, důvodová zpráva k zákonu č.438/2003 Sb. (Parlamentní tisk č.402/0) a

především pak § 23 odst. 5 písm. a) ZDP. Je nutné zdůraznit, že tento závěr platí pouze pro případy vkladu podniku či části podniku u kterých jsou splněny veškeré podmínky stanovené v § 23a ZDP. Dále je nutné zdůraznit, že správci daně budou dané transakce posuzovat také z hlediska § 2 odst. 7 ZSDP a § 23 odst. 10 ZDP.

b) K postupu u nabyvatele

Pokud účetní jednotka postupuje v souladu s § 24 odst. 3 bodem 1 zákona o účetnictví a § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen vyhláška), tj. převezme opravné položky a rezervy z účetnictví vkladatele, lze souhlasit s postupem účtování uvedeným v příspěvku.

Pokud se jedná o postup podle § 24 odst. 3 bodu 2 zákona, tj. ocenění jednotlivých složek majetku podle zvláštního právního předpisu a dále § 6 vyhlášky, není podle našeho názoru postup uváděný v příspěvku (tj. kombinace znaleckého ocenění a opravných položek) v souladu s citovanými ustanoveními.

Na straně nabyvatele odkazujeme na stanovisko odboru účetnictví, které bude plně akceptováno i z hlediska daně z příjmů.

Příspěvek 162/25.01.07 – odklad na příští jednání KV

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

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

1. Popis problému a úprava v předpisech

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

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

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

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

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

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

Návrh řešení

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.2. Výplata ostatních kapitálových fondů vzniklých jinými způsoby před akvizicí

Jak již bylo řečeno v úvodu tohoto příspěvku, jinými zdroji vzniku ostatních kapitálových fondů mohou být zejména dotace, dary či inventarizační přebytky neodepisovaného dlouhodobého majetku. Je opět zřejmé, že ani v tomto případě nevznikly tyto fondy ze zisku. Vzhledem k tomu, že se při výplatě takto vzniklých ostatních kapitálových fondů nevyplácí

zisk a jejich hodnota bude při úplatném nabytí obsažena v pořizovací ceně investice u společníka, bylo by ekonomicky správné, aby společník (vlastník) snižoval při přijetí těchto prostředků nabývací cenu příslušného podílu. Tento postup by měl být podle názoru předkladatele aplikován i při daňovém posouzení, tj. společník by měl o přijatou částku z výplaty ostatních kapitálových fondů snížit nabývací cenu podílu (finanční investice). Tento postup není výslovně obsažen ve znění § 24 odst. 7 ZDP, podle názoru předkladatele by však bylo vhodné odsouhlasit takovýto postup jako doporučení pro aplikaci v praxi.

2.3. Výplata ostatních kapitálových fondů vzniklých jinými způsoby po akvizici

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

3. Závěr

Projednat v Koordinačním výboru a vhodným způsobem publikovat.

Stavenisko Ministerstvo financí

Odbor Účetnictví a audit

Po dohodě s předkladatelem, žádáme o přesun projednávání na příští KV; o stanovisku bude znovu jednáno.

Odbor Legislativa daní z příjmů

Po dohodě s předkladateli přesunuto na projednávání následujícího KV

DPH

Příspěvek 158/13.12.06 – MF předkládá stanovisko

158/13.12.06 - Služby poskytované osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby

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

Cílem tohoto příspěvku je přispět ke sjednocení výkladu ustanovení § 10 odst. 12 písm. c) a § 10 odst. 13 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), které se týkají stanovení místa plnění při poskytnutí služby osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby.

1. Situace

V praxi se lze setkat s názorem, že služby, které jsou poskytovány osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby, by měly být vykládány úzce v právním pojetí. Jednalo by se tedy pouze o činění právních úkonů jménem a na účet jiné osoby na základě uzavřené mandátní smlouvy nebo jiné obdobné smlouvy (např. smlouvy o obchodním zastoupení). případně dokonce jenom o situace, kdy by k takovému jednání byla vystavena písemná plná moc. Služby poskytované na základě smlouvy o zprostředkování by se tak neklasifikovaly jako služby poskytované osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby.

V praxi často dochází k situacím, kdy dodavatel usazený a registrovaný v jiném členském státě EU dodává zboží nebo poskytuje služby zákazníkům v ČR. Za tímto účelem přijímá služby od českého plátce („zprostředkovatele“) spočívající v podpoře prodeje zboží nebo služeb. Může se jednat například o služby spočívající v nabízení zboží a služeb zahraničního dodavatele potencionálním zákazníkům nebo ve sběru objednávek od zákazníků. Mezi zahraničním dodavatelem a českým zprostředkovatelem není přitom uzavřena mandátní smlouva, smlouva o obchodním zastoupení ani jiná obdobná smlouva, ale například smlouva o zprostředkování.

Tento materiál se dále nezabývá situacemi, kdy služby podpory prodeje mohou být charakterizovány jako reklamní služby, právní služby, poskytování informací nebo jiné služby vymezené v § 10 odst. 6 zákona o DPH.

Tento materiál si klade za cíl vyjasnit otázku, které služby se klasifikují jako služby poskytované osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby podle výše uvedených ustanovení zákona o DPH.

2. Česká legislativa

Podle ustanovení § 10 odst. 12 písm. c) zákona o DPH je místem plnění při poskytnutí služby osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby, která spočívá v zajištění jiné služby než uvedené v písmenu a), b) nebo v odstavci 6 nebo v zajištění zboží, místo, kde je zajištěná služba uskutečněna nebo kde je dodání nebo pořízení zboží uskutečněno.

Ustanovení § 10 odst. 13 zákona o DPH stanoví, že pokud je služba osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby, podle odstavce 12 poskytnuta pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, než ve kterém je místo plnění zajištěné služby nebo zboží podle písmene a) až c), považuje se za místo plnění území členského státu, který vydal daňové identifikační číslo, které tato osoba uvedla pro poskytnutí služby.

Pokud by se ve výše uvedené situaci služby českého zprostředkovatele klasifikovaly jako služby poskytované jménem a na účet, byl by místem plnění členský stát, který vydal daňové identifikační číslo zahraničnímu dodavateli, který toto číslo poskytl českému zprostředkovateli pro poskytnutí služby. Tyto služby by tak nepodléhaly české DPH.

Pokud by se naopak služby poskytované českým zprostředkovatelem nekvalifikovaly jako služby poskytované jménem a na účet jiné osoby, stanovilo by se místo plnění v souladu s § 9 zákona o DPH podle sídla poskytovatele (zprostředkovatele) těchto služeb, tj. v ČR. Český

zprostředkovatel by pak byl povinen u výše uvedených služeb uplatnit českou DPH. Při splnění zákonných podmínek by pak mohl zahraniční dodavatel registrovaný k dani v jiném členském státě žádat o vrácení české DPH zaplacené v ceně poskytnuté služby. Dopad na státní rozpočet by tak byl v obou případech stejný – příjem státního rozpočtu by byl nulový. Druhá varianta však představuje pro daňový subjekt větší administrativní zátěž.

3. Šestá směrnice

Zákonem o DPH byla do českého právního řádu implementována Šestá směrnice Rady 77/388/EHS (dále jen „Šestá směrnice“). Oficiální české znění Šesté směrnice je obsaženo v Úředním věstníku L 145 ze dne 13. 6. 1977¹.

Podle článku 28b(E)(3) Šesté směrnice, který byl do směrnice doplněn směrnicí č. 91/680/EHS (oficiální české znění této směrnice je obsaženo v Úředním věstníku L 376 ze dne 31. 12. 1991²) s účinností od 1. 1. 1993, je místem poskytování služeb zprostředkovateli, kteří jednájí jménem a na účet jiných osob, jsou-li tyto služby součástí jiných plnění než těch, které jsou uvedeny v odstavci 1 nebo 2 nebo v čl. 9(2)(e), místo, kde se tato plnění uskutečňují.

Má-li nicméně zákazník přiděleno identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v jiném členském státě než v tom, na jehož území se tato plnění uskutečňují, považuje se za místo poskytování služeb zprostředkovatelem území členského státu, který vydal zákazníkovi identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty, pod níž mu zprostředkovatel službu poskytnul.

Pro posouzení případných rozdílů mezi oficiálním českým zněním Šesté směrnice a ostatními jazykovými verzemi jsme porovnali české znění článku 28b(E)(3) Šesté směrnice se zněním anglickým³ a německým⁴. Jednotlivé jazykové verze článku 28b(E)(3) Šesté směrnice se významově shodují.

Z ustanovení článku 28b(E)(3) Šesté směrnice lze dovodit následující podstatné charakteristiky služeb poskytovaných osobami, které jednájí jménem a na účet jiných osob:

- Tyto služby jsou poskytovány zprostředkovatelem.
- Zprostředkovatel jedná jménem a na účet jiných osob.
- Tyto služby jsou součástí jiných transakcí než uvedených v odstavci 1 nebo 2 nebo v článku 9(2)(e) Šesté směrnice.

Oproti českému zákonu o DPH Šestá směrnice výslovně stanoví, že podle tohoto ustanovení se zdaňují služby poskytované zprostředkovateli (nikoli osobami⁵) jednájícími jménem a na

¹ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/cs/dd/09/01/31977L0388CS.pdf>

² <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/cs/dd/09/01/31991L0680CS.pdf>

³ “... the place of the supply of services rendered by intermediaries acting in the name and for the account of other persons, when such services form part of transactions other than those referred in paragraph 1 or 2 or in Article 9(2)(e),...”

⁴ “... der Ort der Dienstleistungen von Vermittlern, die im Namen und für Rechnung Dritter handeln...”

⁵ Viz komentář v bodě 5.

účet jiných osob. Šestá směrnice navíc stanoví, že takové služby musí tvořit součást jiných transakcí.

V případě předmětných služeb jsou tyto podmínky splněny. Český poskytovatel je zprostředkovatelem, tj. vyvíjí činnost směřující k tomu, aby zahraniční poskytovatel měl možnost uzavřít smlouvu. Na základě této smlouvy zahraniční poskytovatel dodá zboží nebo poskytne službu. Zprostředkovatelské služby jsou nezbytné k poskytnutí těchto jiných služeb nebo dodání zboží a jsou tedy jejich součástí.

Jediným sporným bodem zůstává, zda zprostředkovatel jedná jménem a na účet zahraničního dodavatele.

4. Druhá směrnice

Druhá směrnice Rady 67/228/EHS (dále jen „Druhá směrnice“), která byla později nahrazena Šestou směrnicí, zavedla společný systém zdanění u některých služeb. Služby, kterých se společná úprava týkala byly vyjmenovány v Příloze B Druhé směrnice.

Základním pravidlem pro stanovení místa plnění u služeb uvedených v příloze B bylo místo, kde byly služby poskytnuty, právo převedeno nebo uděleno, nebo najatá věc užitá.

V Příloze B Druhé směrnice pak byly pod společným bodem 10 uvedeny služby zasílatelů, brokerů, obchodních agentů⁶ a jiných nezávislých zprostředkovatelů, pokud se tyto služby týkaly dodání nebo dovozu zboží nebo poskytnutí služeb uvedených v příloze B.

Druhá směrnice dále stanovila samostatnou úpravu pro převod zboží na základě smlouvy, podle které má být vyplacena komise z nákupu nebo prodeje (tj. plnění poskytovaná komisionáři).

Teprve Šestá směrnice začala pracovat s termínem služby poskytované zprostředkovateli, kteří jednají jménem a na účet jiné osoby pro zprostředkování služeb, a to v článku 9(2)(e), sedmá odrážka. Domníváme se, že účelem této úpravy bylo odlišit zprostředkovatelské služby poskytované svým jménem a na účet třetí osoby (komisionář) dle článku 5(4)(c) a 6(4) od ostatních zprostředkovatelských služeb.

5. Komunitární pojem

Samotný pojem jednání zprostředkovatele jménem a na účet jiných osob není v Šesté směrnici nikde definován. I přes absenci definice je však zřejmé, že se jedná o nezávislý koncept komunitárního práva, který je nutno vykládat jednotně, aby se zabránilo případům dvojího zdanění nebo nezdanění (např. rozhodnutí Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“) v případě C-69/92 *Commission v. Luxemburg*, bod 15). ESD v případě C-291/92 *Dieter Ambrecht* dále uvedl, že způsob zdanění nemůže být závislý na typu uzavřené smlouvy nebo na významu určitého pojmu podle lokálního práva. V rozhodnutí C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV* ESD uvedl, že účelem Šesté směrnice je nastavit jednotný společný systém DPH. Tento systém by mohl být ohrožen, pokud by byly podmínky v jednotlivých členských státech nastaveny odlišně.

⁶ Z anglického výrazu „business agent“.

Pokud by se na pojem „jednání zprostředkovatele jménem a na účet jiné osoby“ nahlíželo z pohledu českého práva jako činění právních úkonů, jednalo by se o prázdnou množinu. Na základě zprostředkovatelské smlouvy není zprostředkovatel oprávněn činit na účet zájemce vůči třetím osobám žádné právní úkony svým jménem nebo jménem zájemce.⁷

Český zákonodárce si byl patrně tohoto rozporu s českým právem vědom, a proto v textu § 10 odst. 12 a 13 zákona o DPH nepoužil pojem „zprostředkovatel“ ale pojem „osoba“. Tím však došlo k posunu významu tohoto ustanovení oproti znění článku 28b(E)(3) Šesté směrnice od pouhého zprostředkovatele k mandataři nebo zmocněné osobě.

Pojem jednání zprostředkovatele jménem a na účet někoho jiného je tedy nepochybně komunitární pojem, který nelze vykládat podle významu, který by měl podle českého práva.

6. Jednání „jménem a na účet“

Je třeba vyjasnit, vůči komu se jednání jménem a na účet vymezuje. Nemůže se jednat o vztah mezi zahraničním poskytovatelem a českým zprostředkovatelem, neboť v tomto vztahu český zprostředkovatel vystupuje vždy svým jménem a na svůj účet. Musí se tedy jednat o třetí osoby – potenciaální zákazníky zahraničního dodavatele.

Z použitého slova jednání je zjevné, že český zprostředkovatel musí být v aktivním styku s třetími osobami – musí s nimi jednat. Patrně by se tak nekvalifikovalo pouhé zasílání informací o produktech zahraničního poskytovatele (i když tato činnost by se klasifikovala jako poskytování informací nebo reklamní činnost, která by měla podobný daňový režim, tj. místem plnění by byl stát, ve kterém má zahraniční poskytovatel jako příjemce takové služby své sídlo). Rovněž by se pod toto ustanovení nekvalifikovaly služby outsourcingu, kdy by český poskytovatel pouze zpracovával údaje (např. objednávky), které zahraniční poskytovatel sám získal přímo od zákazníků (u služeb spočívajících ve zpracování dat by byl místem plnění opět stát, ve kterém má zahraniční poskytovatel jako příjemce takové služby své sídlo). Na druhou stranu aktivní nabízení zboží a služeb zahraničního dodavatele a přijímání objednávek od zákazníků je nepochybně jednáním ve smyslu ustanovení článku 28b(E)(3) Šesté směrnice.

Na význam pojmu „jménem a na účet“ je třeba usuzovat z kontextu, v jakém jej Šestá směrnice používá. V zásadě mohou nastat pouze následující tři situace jednání jménem a na účet vůči třetím stranám:

- (i) Jednání vlastním jménem a na vlastní účet – jednající osoba uzavře smlouvu a poskytne zboží a služby potenciaálním zákazníkům sama – nejedná se o zprostředkování.
- (ii) Jednání vlastním jménem a na cizí účet – jedná se o zprostředkování (tj. komisionářský vztah, „undisclosed agent“).

⁷ Viz Občanské právo hmotné, Svazek II, str. 257. Praha: CODEX Bohemia, 1998 (ISBN 80-85963-51-5). Tento výklad by měl být analogicky platný také pro smlouvu o zprostředkování upravenou zákonem č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

- (iii) Jednání cizím jménem na cizí účet - jedná se o zprostředkování (tj. „disclosed agent“).

V případě zprostředkování tedy připadají v úvahu jenom dva možné způsoby jednání vůči třetím stranám – jednání svým nebo cizím jménem na účet jiného. Vycházíme z předpokladu, že žádný jiný způsob jednání zprostředkovatele není možný. Pokud zprostředkovatel jedná svým jménem, jde o komisionáře. Situace, kdy zprostředkovatel nejedná svým jménem, tedy musí zahrnovat všechny ostatní případy zprostředkování. Šestá směrnice tak používá pojem jednání jménem a na účet k rozlišení běžného zprostředkovatele od komisionáře.

Pro klasifikaci zprostředkovatelských služeb dle čl. 28b(E)(3) je potom důležitý pohled potencionálního zákazníka. Pokud si je z okolností případu vědom, že mu je nabízeno zboží a služby jiného subjektu (zahraničního dodavatele) a že smlouvu na jejich poskytnutí bude uzavírat s tímto zahraničním dodavatelem, je zprostředkovatelskou službu nutno kvalifikovat jako jednání jménem a na účet jiné osoby.

Z výše uvedeného lze dovodit, že všechny služby zprostředkování, které jsou poskytovány ve prospěch někoho jiného, pokud nenaplní definici komisionářského vztahu, se klasifikují jako služby poskytované jménem a na účet jiné osoby.

7. Rozhodnutí Evropského soudního dvora

Výkladem pojmu „služby poskytované zprostředkovateli, kteří jednají jménem a na účet jiných osob“ se ESD nikdy přímo nezabýval. V případě C-68/03 Staatssecretaris van Financiën v D. Lipjes se ESD zabýval pouze otázkou, zda-li ustanovení článku 28b(E)(3) Šesté směrnice se aplikuje i na zprostředkovatelské služby poskytované osobám, které nejsou osobami podléhajícími dani. Z rozsudku je rovněž patrné, že ustanovení článku 28b(E)(3) se vztahuje na zprostředkování nejenom ve prospěch poskytovatelů zboží a služeb, ale rovněž na zprostředkování poskytované zákazníkům, kteří hodlají takové zboží a služby nakoupit⁸.

Absence rozhodnutí ESD, které by se přímo zabývaly výkladem služeb uvedených v článku 28b(E)(3) Šesté směrnice tak může nepřímo indikovat, že národní soudy v jiných členských státech neměly dosud s výkladem daného ustanovení Šesté směrnice problém.

8. Výklad článku 9(2)(e) Šesté směrnice

Vzhledem k tomu, že článek 9(2)(e) Šesté směrnice obsahuje obdobný text jako článek 28b(E)(3), výklad pojmu zprostředkování jménem a na účet jiné osoby by měl být vykládán obdobně.

Sedmý recitál Preambule k Šesté směrnici uvádí, že místo plnění by mělo být v zemi příjemce, zejména u služeb poskytovaných mezi osobami povinnými k dani, kdy náklady na tyto služby vstupují do ceny zboží. Také ESD v případě C-327/94 Dudda v Finanzamt Bergisch Gladbach, v bodě 23 rozhodnutí, uvedl, že celkovým účelem článku 9(2) Šesté

⁸ Tento závěr je rovněž v souladu s Článkem 9 nařízení Rady (ES) č. 1777/2005, kterým se stanoví prováděcí opatření k Šesté směrnici, podle kterého ustanovení článku 9(2)(e) sedmé odrážky Šesté směrnice pokrývá jak služby zprostředkovatelů jednajících jménem a na účet kupujícího, tak i služby zprostředkovatelů jednajících jménem a na účet dodavatele.

směrnice je stanovit speciální úpravu pro služby poskytované mezi osobami podléhajícími dani, kdy náklady na tyto služby jsou zahrnuty v ceně zboží.⁹

Účelem článku 9(2) Šesté směrnice bylo tedy nastavit uplatnění reverse-charge mechanismu (tj. zdanění u příjemce) u služeb (např. u reklamních služeb apod.), jejichž cena následně vstupuje do ceny zboží (případně jiných služeb). Pod ustanovení článku 9(2)(e) Šesté směrnice spadají rovněž služby poskytované zprostředkovateli, kteří jednají jménem a na účet jiných osob, pokud obstarávají služby uvedené v Článku 9(2)(e) Šesté směrnice.

ESD v několika svých rozhodnutích, které se týkaly některých jiných služeb uvedených v Článku 9(2)(e) Šesté směrnice, vyjádřil, že tyto představují nezávislý koncept komunitárního práva, který je nutno vykládat jednotně, aby se zabránilo případům dvojího zdanění nebo nezdanění (např. rozhodnutí ESD v případě C-69/92 Commission v. Luxemburg, bod 15).

Analogicky tedy musí i služby zprostředkovatelů, kteří jednají jménem a na účet třetích osob, které jsou uvedeny v Článku 9(2)(e) Šesté směrnice, představovat nezávislý koncept komunitárního práva. Toto tvrzení podporuje také Šestnáctý recitál Preambule k Šesté směrnici podle kterého by měla být zajištěna jednotná aplikace ustanovení Šesté směrnice.

Podle rozhodnutí ESD v případě C-108/00 SPI, bod 17, nelze Článek 9(2)(e) Šesté směrnice vykládat restriktivně jako výjimku z pravidla.

9. Implementace v jiných členských státech

Ověřovali jsme praktickou aplikaci ustanovení článku 28b(E)(3) Šesté směrnice v jiných členských státech EU.

V převážné většině členských států EU (např. Rakousko, Belgie, Finsko, Německo, Maďarsko, Slovensko, Švédsko) jsou služby poskytované zprostředkovateli, kteří jednají jménem a na účet, vykládány široce.

V Rakousku není nezbytné, aby zprostředkovatel přímo uzavíral kontrakty (tj. činil právní úkony). Je postačující, pokud zákazník například podepíše objednávku a zprostředkovatel tuto objednávku pouze předá poskytovateli hlavního plnění.

V Belgii není pro klasifikaci služeb poskytovaných jménem a na účet rozhodující, zda byla uzavřena mandátní ani jiná obdobná smlouva. Postačuje, pokud je odměna za zprostředkování stanovena jako procento z obratu realizovaného poskytovatelem hlavního plnění.

Ve Švédsku je důležité, zda zprostředkovatelská služba skutečně vede k uskutečnění hlavního plnění. Služby poskytované zprostředkovatelem se tedy klasifikují jako zprostředkovatelské služby, pokud smlouva uzavřená mezi zprostředkovatelem a poskytovatelem hlavního plnění je konstruována tak, že úplata, kterou má zprostředkovatel obdržet, závisí na tom, zda se hlavní plnění skutečně realizuje.

⁹ Otázkou zůstává, zda je možné analogicky vyložit, že místo plnění se stanoví v zemi příjemce služby u služeb poskytovaných mezi osobami povinnými k dani, kdy náklady na tyto služby vstupují do ceny služeb. Domníváme se, že ano.

Na Slovensku se pod služby poskytované jménem a na účet jiných osob klasifikují jakékoli služby poskytované zprostředkovateli, jejichž účelem je umožnit klientovi uzavřít smlouvu se třetí stranou za provizi.

Ve Velké Británii jsou pod těmito službami chápány velmi široce přípravné služby, které slouží k uskutečnění hlavního plnění jinou osobu nebo pro jinou osobu, nebo jakékoli jiná činnost, která má usnadnit uskutečnění hlavního plnění.

Naopak v Polsku a Řecku jsou služby poskytované zprostředkovateli jednajícími jménem a na účet jiných osob vykládány úzce.

Praktický přístup ve většině členských států EU podporuje široký výklad služeb poskytovaných osobami, které jednají jménem a na účet jiných osob.

10. Závěr

Na základě výše uvedených argumentů navrhuje přijmout a publikovat následující sjednocující závěr ke službám poskytovaným osobami, které jednají jménem a na účet jiných osob ve smyslu ustanovení § 10 odst. 12 písm. c) a § 10 odst. 13 zákona o DPH:

- Mezi poskytovatelem hlavního plnění a osobou, která jedná jménem a na účet tohoto poskytovatele může být uzavřena jakákoli zprostředkovatelská smlouva (tj. nejenom mandátní nebo jiná obdobná smlouva), ať už podle domácího nebo cizího práva, rozhodující je faktický stav.
- Pro posouzení, zda-li se jedná o služby poskytované osobami, které jednají jménem a na účet jiných osob je rozhodující, že tyto služby jsou poskytovány zprostředkovatelem a tento zprostředkovatel jedná s potencionálními zákazníky s cílem, aby jiná osoba mohla s těmito osobami uzavřít smlouvu a poskytnout jim zboží nebo službu jinou než uvedenou § 10 odst. 12 pod písmenem a), b) nebo v § 10 odst. 6 zákona o DPH.
- Nejedná se jen o uskutečnění právních úkonů jménem poskytovatele hlavního plnění, ale může se jednat o uskutečnění jiné činnosti jménem poskytovatele hlavního plnění (např. přijímání objednávek od zákazníků jménem poskytovatele hlavního plnění, nabízení produktů poskytovatele hlavního plnění zákazníkům).

Stanovisko Ministerstva financí

Pro uplatnění režimu ustanovení § 10 odst. 12 a 13 zákona o DPH je nezbytné, aby poskytovaná činnost spočívala v zajištění předmětných plnění, a to takovým způsobem, kdy poskytovatel této činnosti jedná na základě takového smluvního ujednání, které obsahuje prvky jednání jménem a na účet zastupované osoby. Nejčastější smlouvou – z hlediska českého práva – tohoto typu je smlouva mandátní. Pro účely posouzení toho, zda se na daný obchod (zajištění) vztahuje ustanovení § 10 odst. 12 a 13 zákona o DPH, není podstatné použití nějakého konkrétního smluvního typu, ani název smlouvy. Rozhodující musí být skutečnost, zda příslušné ujednání mezi smluvními stranami opravňuje poskytovatele jednat jménem a na účet příjemce plnění.

Není přitom nutné, aby zastupující osoba přímo činila za zastupovanou osobu právní úkony (např. uzavírání smluv). Ustanovení § 10 odst. 12 a 13 zákona o DPH se použije, i pokud

plátce jedná s třetími osobami při zajištění předmětných plnění ve prospěch zastupované osoby, aniž by ji právně zavazoval (např. přijímání objednávek).

Příspěvek 159/13.12.06 – MF předkládá stanovisko

159/13.12.06 - DPH režim u asistenčních služeb poskytovaných plátcem daně

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

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit aplikaci DPH u tak zvaných asistenčních služeb a služeb souvisejících, resp. přijmout závěry, zda níže popsané služby spadají do pojišťovacích činností ve smyslu § 55 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „**zákon o DPH**“) či nikoliv.

A. ASISTENČNÍ SLUŽBY

Popis situace

Česká společnost, plátce daně, (dále jen „**plátce**“) zajišťuje tak zvané asistenční služby pro jiné společnosti, za což jí náleží sjednaná odměna. Těmito jinými společnostmi jsou především pojišťovny se sídlem v České republice, které uzavírají různé typy cestovních pojistných smluv včetně poskytnutí asistence pojištěným osobám např. v případě havárie či poruchy automobilu, popř. v případě nemoci v zahraničí (zahraničím je myšleno jak území členských států EU tak i dalších zemí mimo EU) apod., a dále společnosti podnikající v automobilovém průmyslu, např. distributoři automobilů, kteří nabízejí společně s prodáváním vozem svým zákazníkům opět asistenční služby (dále jen „**smluvní partneři**“). V některých případech jsou asistenční služby poskytovány jiným společností přes mateřskou společnost plátce se sídlem v jiném členském státě EU (viz níže).

Asistenční služby spočívají v tom, že osoba oprávněná podle pojistné smlouvy (v případě, že je služba poskytována na základě uzavřené pojistné smlouvy) či osoba oprávněná dle jiné smlouvy (v případě, že se jedná např. o zákazníka kupujícího nový automobil) (dále jen „**oprávněná osoba**“) mohou v případě potřeby (havárie, porucha, nemoc apod.) požádat o pomoc při zajištění nemocničního ošetření, při opravě automobilu, při zajištění ubytování či náhradního způsobu přepravy či o poskytnutí finanční zálohy na nezbytné výdaje či o poskytnutí relevantních informací (kontakty, adresy apod.). Výčet uvedených služeb není konečný a rozsah služeb závisí na sjednaných smluvních podmínkách.

Pro tyto účely obdrží oprávněná osoba telefonní číslo, na které může v případě potřeby volat a požádat o výše uvedenou pomoc či o poskytnutí informací.

Právě tyto asistenční služby jsou fakticky zajišťovány plátcem. Plátce tedy poté, co je kontaktován, prověří, zda tato osoba je oprávněnou osobou a následně této oprávněné osobě poskytne dle potřeby výše uvedenou pomoc, např. v případě nemoci zajistí přímo ošetření v nejbližší nemocnici.

Asistenční služby v zahraničí zajišťuje plátce prostřednictvím dalších společností ve skupině. Jestliže nefunguje v dané zemi, kde je nutno asistenční služby poskytnout, taková spřízněná

společnost, jsou využívány služby nespřízněných společností na základě existujících smluvních vztahů.

Spřízněná či smluvní společnost v dané zemi tedy např. zajistí léčení a uhradí výdaje spojené s léčením. Tyto výdaje následně přeúčtuje ve stejné výši na plátce a ten je přeúčtuje na smluvního partnera.

Plátce není pojišťovnou ve smyslu českým právních předpisů a není v žádném právním vztahu s oprávněnou osobou. Asistenční služby poskytuje na základě smluv uzavřených se smluvními partnery či se svoji mateřskou společností.

- *Asistenční služby poskytované přímo smluvním partnerům se sídlem v České republice*

Plátce má uzavřenu smlouvu o poskytování asistenčních služeb přímo se smluvním partnerem. Plátce hradí náklady vzniklé oprávněným osobám v zahraničí (náklady na ošetření, opravy apod.). Takto hrazené náklady následně přeúčtovává danému smluvnímu partnerovi ve stejné výši či ve sjednané paušální výši. Za svoje služby má nárok na sjednanou odměnu.

- *Asistenční služby poskytované smluvním partnerům prostřednictvím mateřské společnosti*

V některých případech je smlouva o poskytování asistenčních služeb uzavřena na úrovni mateřské společnosti, tj. smluvní partner uzavře tuto smlouvu s mateřskou společností plátce, která pak následně uzavře „subdodavatelskou“ smlouvu s plátcem. Služby jsou tudíž opět fakticky poskytovány plátcem, ale náklady jsou přeúčtovány a honorář fakturován na mateřskou společnost plátce, která je následně dále fakturuje na smluvního partnera.

Právní rámec – česká legislativa

Při posouzení relevantních právních vztahů jsme vycházeli nejdříve z českých právních předpisů a následně i z předpisů EU. V souladu s § 55 zákona o DPH se pojišťovacími činnostmi pro účely DPH rozumí:

1. pojišťovací nebo zajišťovací činnosti včetně činností souvisejících s pojišťovací nebo zajišťovací činností
2. zprostředkovatelská činnost v pojišťovnictví
3. činnosti v oblasti likvidace pojistných událostí vykonávané samostatnými likvidátory pojistných událostí
4. penzijní připojištění včetně jeho zprostředkování

Jestliže bychom v tomto okamžiku odhlédli od předpisů EU a vycházeli pouze z českých právních předpisů využít, je možno/nutno pro vymezení jednotlivých činností využít předmětná ustanovení zákona č. 363/1999 Sb., o pojišťovnictví, v platném znění (dále jen „**zákon o pojišťovnictví**“), a zákona č. 38/2004 Sb., o pojišťovacích zprostředkovatelích a samostatných likvidátorech pojistných událostí v platném znění (dále jen „**zákon o PZSL**“).

1. Pojišťovací nebo zajišťovací činnosti včetně činností souvisejících s pojišťovací nebo zajišťovací činností

Dle § 2, odst. 1, písm. e) zákona o pojišťovnictví se pojišťovací činností rozumí uzavírání pojistných smluv podle občanského zákoníku pojišťovnou, správa pojištění a poskytování plnění z pojistných smluv, poskytování asistenčních služeb a zpracování osobních údajů včetně rodných čísel s těmito činnostmi souvisejících.

Asistenční služby jsou dále vymezeny v § 2, odst. 1, písm. t) zákona o pojišťovnictví jako pomoc poskytovaná osobám, které se dostanou do nesnází během cestování nebo při pobytu mimo místo svého bydliště, přičemž tato pomoc spočívá v závazku pojišťovny, která provozuje pojišťovací činnost podle pojistného odvětví č. 18 části B přílohy č. 1 k tomuto zákonu, poskytnout na základě předchozí úhrady pojistného okamžitě dostupnou pomoc osobě oprávněné podle pojistné smlouvy, pokud se tato osoba dostane do nesnází v důsledku pojistné události.

Pojišťovací činnost uvedená v č. 18 části B přílohy č. 1 je definována jako pojištění pomoci osobám v nouzi během cestování nebo pobytu mimo místa svého bydliště, včetně pojištění finančních ztrát bezprostředně souvisejících s cestováním (asistenční služby).

Jak vyplývá z výše uvedeného, asistenční služby jsou sice považovány za pojišťovací činnost, nicméně svým vymezením neodpovídají statutu plátce a činností plátcem poskytovaným. Není splněna základní podmínka, a to, že jsou tyto služby poskytovány pojišťovnou, která uzavřela dané pojištění, na jehož základě jsou asistenční služby poskytovány.

2. Zprostředkovatelská činnost v pojišťovnictví

Zprostředkovatelská činnost v pojišťovnictví je definována v § 3, písm. a) zákona o PZSL jako odborná činnost spočívající v:

- předkládání návrhů na uzavření pojistných smluv nebo zajišťovacích smluv
- provádění přípravných prací směřujících k uzavření pojistných nebo zajišťovacích smluv
- uzavírání pojistných nebo zajišťovacích smluv jménem a na účet pojišťovny nebo zajišťovny, pro kterou je tato činnost vykonávána, nebo
- pomoci při správě pojištění a vyřizování nároků z pojistných nebo zajišťovacích smluv

Služby poskytované plátcem nelze dle našeho názoru podřadit pod žádnou z výše uvedených odborných činností, a to ani pod pomoc při správě pojištění. Správa pojištění je totiž definována v § 2 odst. 1 písm. j) zákona o pojišťovnictví jako soubor činností směřujících k udržení a aktualizaci stavu pojistných smluv, což je odborná činnost, kterou plátce nevykonává.

3. Činnosti v oblasti likvidace pojistných událostí vykonávané samostatnými likvidátory pojistných událostí

V souladu s § 2, odst. 1, písm. s) zákona o pojišťovnictví je likvidací pojistné události míněn soubor činností spojených s vyřizováním pojistné události, který počíná zahájením šetření

nutného ke zjištění povinnosti pojišťovny plnit a rozsahu této povinnosti a končí stanovením výše pojistného plnění.

Dále je samostatný likvidátor pojistných událostí definován v § 10, odst. 1 zákona o PZSL jako subjekt, který provádí na základě smlouvy uzavřené s pojišťovnou, jejím jménem a na její účet, šetření nutné ke zjištění rozsahu její povinnosti plnit ze sjednaného pojištění.

Cílem činnosti samostatného likvidátora je tedy, dle našeho názoru, spíše zjistit rozsah, v jakém by měla daná pojišťovna plnit, než poskytování součinnosti osobám oprávněným z uzavřené pojistné smlouvy.

4. *Penzijní připojištění včetně jeho zprostředkování*

Tyto činnosti plátce vůbec nevykonává.

Vycházejí z ustanovení českých předpisů tak není dle mého názoru výše popsané, asistenční služby považovat za žádnou z forem pojišťovacích činností ve smyslu § 55 zákona o DPH

Právní rámec – legislativa EU

V souladu s článkem 13, část B, písm. a) Šesté směrnice EU se za osvobozená plnění považují pojišťovací a zajišťovací činnosti včetně souvisejících činností poskytovaných pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty.

ESD opakovaně judikoval, že výrazy použité za účelem označení osvobození od daně uvedené v článku 13 šesté směrnice musí být vykládány striktně vzhledem k tomu, že tato osvobození představují odchylku od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každé služby poskytnuté osobou povinnou k dani za úplatu (např. rozsudky C – 240/99 Skandia, bod 32, a C – 8/01 Assurandor-Societet, bod 36).

Je rovněž ustálenou judikaturou, že uvedená osvobození od daně představují autonomní pojmy práva Společenství, jejichž účelem je odstranit rozdíly v použití režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy a které musejí být znovu zasazeny do obecného kontextu společného systému DPH (výše uvedený rozsudek Skandia, bod 23).

ESD dále vyslovil názor, že pojištění ve smyslu Šesté směrnice je třeba chápat jako transakci, kdy se pojistitel zaváže, že za předchozí platbu pojistky poskytne pojištěnému službu (plnění) dohodnutou při uzavření pojistné smlouvy, pokud nastane pojistná událost (rozsudky ESD C-349/96 Card Protection Plan, bod 17, Skandia, bod 37, Assurandor-Societet, bod 39).

ESD rovněž opakovaně judikoval, že v zájmu zachování neutrality daně mají být stejné transakce zdaňovány stejně bez ohledu na to, zda jsou uskutečňovány osobou oprávněnou provozovat takové činnosti či nikoliv (např. rozsudek ESD C-2/95 SDC, body 30 – 38). Pro osvobození předmětné transakce by pak nemělo být rozhodující, že společnost není oprávněna provozovat pojišťovací činnost podle § 3 zákona o pojišťovnictví.

Nicméně v bodě 41 rozsudku Skandia ESD judikoval, že vycházejí z definice pojišťovacích služeb uvedené výše je pro účely vymezení typu služeb uvedených v článku 13B (a) Šesté směrnice podstatné postavení osoby poskytující dané služby a že pojišťovací činnosti nutně

předpokládají, resp. znamenají existenci vzájemných smluvních vztahů mezi poskytovatelem pojišťovacích služeb a osobou jejíž riziko je kryto pojištěním (pojištěná osoba).

Vzhledem k výše uvedenému nelze dle mého názoru asistenční služby považovat za pojišťovací či zajišťovací činnosti ve smyslu článku 13, část B, písm. a) Šesté směrnice EU, jelikož mezi plátcem a oprávněnými osobami není uzavřen žádný vzájemný právní vztah.

Tyto služby nelze považovat ani za související činnosti poskytované pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty, jelikož jak uvedl ESD v bodě 44 rozsudku Assurandor-Societet, k tomu, aby bylo možno určitou službu považovat za činnosti poskytované pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty osvobozené od daně, musí být tyto služby poskytovány odborníkem, který má opět vztah jak s pojistitelem, tak s pojištěnou osobou.

Kromě toho, ESD judikoval v rozsudku C – 472/03 Arthur Andersen, že zásadními aspekty funkce činnosti pojišťovacího agenta je hledání zákazníků a jejich spojení s pojistitelem (bod 32) a že činnosti „back office“ spočívající v poskytování služeb pojišťovacímu podniku za odměnu nepředstavují služby související s pojišťovacími operacemi poskytované pojišťovacím makléřem a pojišťovacím agentem ve smyslu tohoto ustanovení (bod 39).

Ani předpisy EU tudíž neumožňují považovat asistenční služby za pojišťovací a zajišťovací činnosti včetně souvisejících činností poskytovaných pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty ve smyslu článku 13, část B, písm. a) Šesté směrnice EU.

B. REGRESNÍ SLUŽBY

Popis situace

Kromě výše uvedených asistenčních služeb poskytuje plátce i další služby. Např. v rámci pojištění „Zelená karta“ (pojištění pro případ havárie v zahraničí) zajišťuje plátce likvidaci pojistných událostí (vyřizování škodní události, např. ocenění vzniklé škody, výplata pojistné částky). Pro tyto účely je plátce zapsán v registru likvidátorů pojistných událostí.

V tomto případě není pochyb, že se jedná o činnosti likvidace pojistných událostí vykonávané samostatnými likvidátory pojistných událostí, které jsou dle § 55 zákona o DPH osvobozeny od daně, a to neohledně na fakt, že tyto činnosti v článku 13 B (a) Šesté směrnice EU obsaženy nejsou.

Nicméně v některých případech plátce dále poskytuje i tak zvané regresní služby založené na následujících předpisech.

Pojišťovna, která vyplatila na základě pojistné smlouvy pojištěnému (či oprávněné osobě) plnění z pojištění (dále jen „**pojišťovna**“), může za určitých podmínek požadovat úhradu vyplaceného plnění z pojištění (dále jen „**úhrada**“) od třetí osoby, která způsobilá pojistnou událost, resp. od jiné pojišťovny, u které je tato třetí osoba pojištěna.

Tento postup vyplývá z § 33, odst. 1 zákona č. 37/2004 Sb., o pojistné smlouvě a o změně souvisejících zákonů, v platném znění (dále jen „**zákon o pojistné smlouvě**“), dle kterého vzniklo-li v souvislosti s nastalou pojistnou událostí oprávněné osobě či pojištěnému proti jinému právo na náhradu škody nebo jiné obdobné právo, přechází výplatou plnění z pojištění

toto právo na pojistitele, a to až do částek, které pojistitel ze soukromého pojištění oprávněně osobě či pojištěnému vyplatil.

Jestliže má pojišťovna uzavřenu smlouvu s plátcem, plátce pro pojišťovnu poskytuje tak zvané regresní služby, tj. vyvíjí za úplatu činnost směřující k výplatě úhrady na účet pojišťovny. Tato činnost zahrnuje především vyhledání relevantní pojišťovny na straně třetí osoby, zkontaktování této pojišťovny, jednání o výši náhrady, kterou by tato pojišťovna měla uhradit, apod.

Právní rámec

V souladu s § 2, odst. 1. písm. s) zákona o pojišťovnictví, v platném znění, je likvidací pojistné události míněn soubor činností spojených s vyřizováním pojistné události, který začíná zahájením šetření nutného ke zjištění povinnosti pojišťovny plnit a rozsahu této povinnosti a končí stanovením výše pojistného plnění.

Samostatný likvidátor pojistných událostí je definován v § 10, odst. 1 zákona č. 38/2004 Sb., o pojišťovacích zprostředkovatelích a samostatných likvidátorech pojistných událostí, v platném znění, jako subjekt, který provádí na základě smlouvy uzavřené s pojišťovnou, jejím jménem a na její účet, šetření nutné ke zjištění rozsahu její povinnosti plnit ze sjednaného pojištění.

Činnosti popsané výše, vyvíjené plátcem, mají dle mého názoru jiný charakter. Jedná se spíše o kombinaci právních služeb a služeb, jejichž předmětem je „vymáhání“ dluhů.

Služby, jejichž předmětem je vymáhání dluhů, představují sice svým charakterem finanční služby, ale tyto služby jsou explicitně vyloučeny v § 54, odst. 1, písm. u) zákona o DPH z okruhu finančních služeb osvobozených od DPH.

Žádné další osvobození ve smyslu §§ 54 či 55 zákona o DPH by nemělo přicházet do úvahy.

Závěr

Za současného stavu není možno asistenční služby, popisované v části A tohoto příspěvku, poskytované plátcem považovat za pojišťovací činnosti ve smyslu § 55 zákona o DPH.

Regresní služby, popisované v části B tohoto příspěvku nelze považovat za činnosti v oblasti likvidace pojistných událostí vykonávané samostatnými likvidátory pojistných událostí, které jsou dle výše uvedeného ustanovení zákona o DPH osvobozeny od daně. Proto není možno na tyto služby aplikovat osvobození od daně ve smyslu §§ 54 či 55 zákona o DPH.

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, jak je uveden v závěrečné části tohoto příspěvku, vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

Asistenční služby poskytované plátcem DPH mohou být považovány za pojišťovací činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet ve smyslu ustanovení § 55 zákona o DPH výhradně v případě, kdy poskytování těchto služeb má parametry pojišťovacích činností tak,

jak tyto parametry stanovil ve svých odpovědích na předběžné otázky ESD. Jedná se zejména o následující charakteristiky takových plnění: plnění je poskytováno v případě, že dojde k pokrytému riziku, plnění je poskytnuto na základě předchozí úhrady (pojistného) za poskytnutou službu (tj. za krytí rizika), vztah mezi poskytovatelem („pojišťovnou“) a příjemcem těchto služeb („pojištěným“). Asistenční činnost, která má být poskytnuta jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně z titulu své charakteristiky jako pojišťovací činnost, musí spočívat v tom, že osoba, která je příjemcem takové asistenční činnosti, která se dostane do nesnáží v důsledku nahodilé události na cestách, při pobytu mimo domov nebo při pobytu mimo trvalé bydliště, má nárok na poskytnutí na základě předchozí úhrady úplaty („pojistného“) okamžitě dostupné pomoci v rozsahu sjednaném smlouvou. Skutečnost, že poskytovatel takového plnění nedisponuje oprávněním poskytovat pojištění, není pro účely DPH, tj. pro aplikaci osvobození podle § 55 zákona o DPH, relevantní.

Pokud jsou poskytovány služby na základě jiného smluvního ujednání, které nemá parametry pojistného vztahu (tj. zejména neobsahuje krytí rizika v důsledku nahodilé události na základě zaplacení úplaty, přičemž k zaplacení úplaty dochází před vznikem příslušné nahodilé události), nelze takové poskytnuté služby považovat za poskytování pojišťovacích činností. Posouzení skutečnosti, zda předmětné smluvní ujednání má či nemá parametry pojišťovací činnosti, bude záviset na příslušném smluvním ujednání a je zcela v kompetenci správce daně.

Příspěvek 165/25.01.07 – rozpor – příspěvek uzavřen

165/25.01.07 - Určení místa plnění u služeb uvedených v § 10 odst. 6 zákona o DPH

Předkládá: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, číslo osvědčení 3

1. Úvod

Cílem tohoto příspěvku je ujasnit a sjednotit postup při určení místa plnění u služeb uvedených v § 10 odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platných předpisů (dále jen ZDPH), pokud jsou tyto služby poskytovány plátcem osobě povinné k dani registrované v jiném členském státě nebo zahraniční osobě.

2. Popis problému

Ustanovení § 10 odst. 6 ZDPH stanoví pro vybraný okruh služeb podmínky pro přenos místa zdanitelného plnění a povinnosti přiznat daň. Pro uplatnění systému reverse charge požaduje, aby zahraniční osoba nebo osoba povinná k dani v jiném členském státě, které jsou vyjmenované služby poskytovány, neměla v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu. Povinnost dodržet tyto podmínky pro uplatnění přenosu místa plnění a daňové povinnosti byla zdůrazněna také v metodické informaci k ustanovení § 10 odst. 6 a 7 ZDPH publikované dne 29. 8. 2006 na webových stránkách ministerstva financí – daňové správy. Pokud uvedené podmínky splněny nejsou, měl by poskytovatel služeb postupovat podle § 9 ZDPH, tzn. daň by měl uplatnit a přiznat poskytovatel služeb v tuzemsku.

3. Komentář

Pravidla pro určení místa plnění u služeb uvedených v § 10 odst. 6 ZDPH jsou ve směrnici 77/388/EHS, Šesté směrnici Rady 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 (dále jen Šestá směrnice) vymezena v ustanovení článku 9 odst. 2 písm. e). Jak vyplývá ze sedmého odstavce preambule Šesté směrnice, **účelem těchto pravidel je, aby místo plnění bylo definováno tak, „že se nachází v zemi osoby, které je služba poskytována, zejména v případě určitých služeb poskytovaných mezi osobami podléhajícími dani, kde jsou náklady služeb zahrnuty v ceně zboží“**. Skutečnost, že se tento účel pro určení místa plnění týká služeb uvedených v článku 9 odstavci 2, resp. přímo služeb dle čl. 9 odst. 2 písm. e) Šesté směrnice, potvrzují i rozsudky Evropského soudního dvora (dále jen ESD) C-68/92 (Komise v Francie), odst. 15, C-69/92 (Komise v Lucembursko), odst. 16, C-327/94 (Dudda) odst. 22 – 23 a C-108/00 (SPI), odst. 18 a 19.

Z čl. 9 odst. 2 písm. e) Šesté směrnice vyplývá, že k přenosu místa plnění na zákazníka dochází tehdy, jestliže jsou vyjmenované služby poskytovány **zákazníkům podnikajícím mimo Společenství, ale nikoli ve stejné zemi jako dodavatel**. Jak je uvedeno v preambuli Šesté směrnice a jak vyplývá i z výše uvedených rozsudků ESD, účelem tohoto ustanovení je přenést místo plnění do členského státu zákazníka, kterému je služba poskytována a který ji spotřebuje při uskutečňování své ekonomické činnosti. Tohoto účelu lze dosáhnout jen tehdy, jestliže „zákazníkem“ je konkrétní osoba či její konkrétní organizační složka, které jsou služby skutečně poskytovány a právě tato osoba či organizační složka by měla být registrována v jiném členském státě než ve státě poskytovatele služeb.

Podmínkami, které ZDPH pro přenos místa plnění vymezuje, však nemůže být stanoveného účelu dosaženo. Například, pokud by český plátc DPH poskytl služby uvedené v ustanovení § 10 odst. 6, osobě povinné k dani registrované v Belgii, která má v České republice provozovnu, musel by – vzhledem k existenci provozovny v ČR - na tyto služby uplatnit daň v tuzemsku. To i v případě pokud by byly služby objednány a přijaty belgickou společností a byly využívány při uskutečňování její ekonomické činnosti v Belgii, i kdyby provozovna v ČR služby neobjednala, nepřijala a nepoužívala je při uskutečňování své ekonomické činnosti. Zákazníkem ve smyslu uvedeného ustanovení Šesté směrnice by tedy měla být v takovém případě belgická společnost, nikoli její provozovna v České republice a v souladu s účelem ustanovení čl. 9 odst. 2 písm. e) Šesté směrnice, jak je vymezen v preambuli Šesté směrnice, by místo plnění mělo být přeneseno do Belgie Ustanovení § 10 odst. 6 zákona o DPH a publikovaný výklad tohoto ustanovení však neumožňují přenesení místa plnění u vyjmenovaných služeb do země osoby, které je služba poskytována, pokud má tato osoba v České republice provozovnu, a to i v těch případech, kdy služba není určena pro provozovnu a s její ekonomickou činností vůbec nesouvisí.

4. Aplikace ustanovení čl. 9 odst. 2 písm. e) Šesté směrnice v jiných členských státech

Aplikace uvedeného ustanovení, jak ji uplatňují jiné členské státy, je odlišná od přístupu uplatňovaného v ČR.

Jak je možno ověřit na oficiálních webových stránkách, např. britská nebo irská legislativa a její praktický výklad publikovaný na webu daňové správy neobsahují žádná ustanovení, která by možnost přenosu místa plnění omezovala podobně jako ZDPH. Britský výklad se výslovně zmiňuje i o příkladech, kdy příjemce služby má více organizačních složek v různých členských státech včetně členského státu poskytovatele služby: pro určení místa plnění považuje v takovém případě za rozhodující, která z organizačních složek je nejvíce spjata s poskytnutými službami (VAT Guide, Place of supply of services). Ani Finsko nebo Portugalsko neuvádějí pro uplatnění přenosu místa plnění takové podmínky jako ZDPH. Finsko považuje za určující existenci provozovny osoby povinné k dani z jiného členského státu ve své zemi jen tehdy, jsou-li služby poskytovány této provozovně.

V souvislosti s popsáním poskytnutím služeb plátcem DPH belgické společnosti bylo na belgickém ministerstvo financí prověřováno, jak by v takovém případě bylo podle belgické legislativy posuzováno místo plnění. Z odpovědi vyplynulo, že belgický příjemce je povinen přiznat a zaplatit daň v Belgii. Pokud osoba povinná k dani se sídlem v Belgii pořizuje služby podle čl. 9 odst. 2 písm. e) Šesté směrnice od osoby registrované k dani v jiném členském státě, místem plnění je Belgie. Na provozovnu, kterou má tato osoba zřízenou v jiném členském státě, by se místo plnění přenášelo pouze tehdy, pokud by služby byly skutečně poskytovány provozovně, což je nutno prokázat současným splněním tří podmínek a to, že služby musí být objednány provozovnou v jiném členském státě, musí být fakturovány této provozovně a musí být placeny touto provozovnou, nikoli zřizovatelem této provozovny registrovaným k dani v Belgii.

Aplikace ustanovení čl. 9 odst. 2 Šesté směrnice, jak ji uplatňují uvedené členské státy, podle mého názoru plně koresponduje s účelem tohoto ustanovení vymezeným v preambuli Šesté směrnice, tj. přenést místo plnění do členského státu zákazníka, který služby pořídil a spotřeboval při své ekonomické činnosti.

5. Závěr

Z výše uvedeného vyplývá, že ustanovení § 10 odst. 6 ZDPH a jeho aplikace tak, jak je publikována Ministerstvem financí ČR, nejsou v souladu s čl. 9 odst. 2 písm. e) Šesté směrnice, resp. s účelem tohoto ustanovení vymezeným v preambuli Šesté směrnice. **Přitom směrnice je závazná pro členské státy právě pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo**, jak vyplývá z článku 249 Smlouvy o Evropském společenství.

Povinnost členských států zajistit v rámci národních právních systémů veškerými prostředky účinnost směrnice v souladu s cíli, které směrnice stanoví, vyplývá i z judikatury ESD (např. C-8/81 Becker, C-14/83 Von Colson a Kamann, C-79/83 Harz). ESD také potvrdil povinnost členských států interpretovat národní právní předpisy, jimiž jsou implementovány směrnice, ve smyslu cílů směrnic (C-106/89 Marleasing, C-334-92 Miret).

Ustanovením § 10 odst. 6 zákona o DPH a jeho výkladem tedy Česká republika porušuje Šestou směrnicí a současně také článek 249 Smlouvy o Evropském společenství. Kromě toho vede toto ustanovení zákona DPH a jeho výklad ke dvojímu zdanění daní z přidané hodnoty, což je rovněž v rozporu s účelem čl. 9 odst. 2 Šesté směrnice i Šesté směrnice jako takové a s principy fungování systému DPH. Toto ustanovení rovněž působí obtíže při uplatňování nároku na odpočet nebo vrácení daně u příjemce služeb, neboť pokud plátce DPH uplatní na poskytnuté služby DPH v tuzemsku, příjemce z jiného členského státu nemá z dokladů od českého plátce nárok na odpočet a nemá ani nárok na vrácení daně podle ustanovení § 82 odst. 1 ZDPH. Pokud by ZDPH byl v souladu s výše uvedeným účelem ustanovení čl. 9 odst. 2 Šesté směrnice, bylo by místo plnění přeneseno do členského státu příjemce služby a problém s uplatněním odpočtu nebo vrácením daně by příjemci služeb vůbec nevznikl.

Na popsany problém týkající se možnosti vrácení daně nebo uplatnění odpočtu v případech, kdy dochází k uplatnění daně v tuzemsku a osoba registrovaná k dani v jiném členském státě má v ČR organizační složku, již upozornil příspěvek Koordinačního výboru „Nárok na odpočet u plátce z jiného členského státu s organizační složkou v ČR“ ing. Radky Maškové ze dne 20. 10. 2004, v němž bylo dohodnuto určité stanovisko k uplatňování odpočtu, avšak tento příspěvek neřeší příčinu problému, kterou je zřejmě nesprávná aplikace ustanovení čl. 9 odst. 2 písm. e) Šesté směrnice v případech poskytování služeb vyjmenovaných v tomto ustanovení.

6. Návrh na sjednující závěr

Pokud jsou služby vyjmenované v ustanovení § 10 odst. 6 ZDPH poskytovány plátcem daně zahraniční osobě nebo osobě povinné k dani v jiném členském státě, které mají provozovny v různých členských státech, je možno přímo aplikovat Šestou směrnici a pro určení místa plnění u těchto služeb je rozhodující, které osobě či její organizační složce jsou služby skutečně poskytovány a která je použije k uskutečnění své ekonomické činnosti. Místem plnění je třetí země nebo členský stát, v němž je skutečný příjemce služeb nebo jeho organizační složka, které jsou služby poskytnuty, registrována k dani, resp. je osobou povinnou k dani.

7. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru vhodným způsobem zveřejnit.

Doplnění příspěvku

Doplnění příspěvku na lednový Koordinační výbor č. 165/25.1.07 – „Určení místa plnění u služeb uvedených v § 10 odst. 6 zákona o DPH“

1. Oprava technické chyby.

V příspěvku na lednový koordinační výbor č. 165/25.1.07 – Určení místa plnění u služeb uvedených v § 10 odst. 6 zákona o DPH došlo k technické chybě - výpadku části textu citace směrnice. Jedná se o text uvedený v článku 3. „Komentář“.

Na začátku druhého odstavce má správně být text, "jestliže jsou vyjmenované služby poskytovány zákazníkům podnikajícím mimo Společenství *nebo osoby povinné k dani podnikající ve Společenství*, ale nikoli ve stejném státě jako poskytovatel". Za chybu se omlouvám.

2. Doplnění příspěvku v článku 4. „Aplikace ustanovení čl. 9 odst. 2 písm. e) Šesté směrnice v jiných členských státech“.

V německém zákoně o DPH je přímo upraveno, že pokud jsou předmětné služby, poskytovány ve prospěch provozovny, je místo provozovny rozhodující. Toto ustanovení dokladuje, že i v Německu je k problematice obdobný přístup jako v ostatních státech ES.

V německém UStG je v § 3a Ort der sonstigen Leistung, odst. 3 uvedeno: "Ist der Empfänger einer der in Absatz 4 (stejná úprava jako náš § 10 odst. 6) bezeichneten sonstigen Leistungen ein Unternehmer, so wird die sonstige Leistung abweichend von Absatz 1 dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. **Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, so ist statt dessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend.**"

Stanovisko Ministerstva financí

MF nesouhlasí se závěrem předkladatele a trvá na svém stanovisku zveřejněném na internetových stránkách. Bez ohledu na skutečnost, nakolik může být tato otázka sporná a k diskusi, MF zastává názor, že v případě citovaného článku Šesté směrnice není aplikace

přímého účinku na místě, protože pro takovou aplikaci ze strany správce daně nejsou splněny základní předpoklady, zejména dotčené ustanovení není dostatečně jasné. Za těchto okolností je třeba respektovat zákonnou úpravu obsaženou v § 10 odst. 6 zákona o DPH.

Příspěvek 166/25.01.07 – příspěvek uzavřen

166/25.01.07 - Vymezení pojmu „dodání prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy“ pro účely zákona o DPH

Předkládají: Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osvědčení 3466
Ing. Petra Černá, daňová poradkyně, č. osvědčení 3522

1. Úvod

Předmětem příspěvku je vyjasnění problematiky dodání zemního plynu, který se v okamžiku dodání, nachází na území České republiky, v návaznosti na definici „dodání prostřednictvím přepravní a distribuční soustavy“ dle § 7a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění („ZDPH“).

2. Popis situace - analýza

Zemní plyn je v souladu s § 4 (2) ZDPH považován pro účely DPH za zboží.

Prodej zboží, které se v okamžiku dodání (nebo započetí přepravy, je-li dodáváno s přepravou) nachází na území ČR, je obecně předmětem české DPH. Daný prodej zboží je zatížen českou DPH, jestliže nelze uplatnit osvobození od daně.

Dle § 7a) ZDPH je při dodání plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy obchodníkovi místem plnění místo, kde má obchodník sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, pro kterou je plyn dodáván, popřípadě místo pobytu či místo, kde se obvykle zdržuje.

Obchodníkem je pro účely ZDPH osoba povinná k dani, která nakupuje plyn zejména za účelem jeho dalšího prodeje a její vlastní spotřeba plynu je zanedbatelná.

V případě, že plyn je dodáván prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy jiné osobě než obchodníkovi, je místem plnění místo, kde daná osoba plyn spotřebuje. Pokud osoba nespotřebuje plyn v celém množství, považuje se za místo plnění pro nespotřebované množství místo, kde má tato osoba sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, pro kterou je plyn dodáván.

V případě, kdy k dodání plynu dochází v rámci jeho přepravy v distribuční či přepravní soustavě je uplatnění uvedených pravidel bez potíží. Otázkou však zůstává, zda podmínky uvedené v § 7a odst. 1 ZDPH jsou splněny v případě, kdy je plyn dodáván bez jeho okamžitého přemístění při jeho skladování v zásobnících, které jsou součástí uvedených soustav.

Jak vyplývá ze znění Směrnice Rady 2003/92/ES ze dne 7. října 2003, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o pravidla týkající se stanovení místa dodání u plynu a elektrické energie, záměrem výše uvedené úpravy je zdaňovat dodání plynu obecně na straně obchodníka či spotřebitele, aby došlo k vytvoření skutečného vnitřního trhu s elektrickou energií a plynem, neomezeného překážkami souvisejícími s DPH. Obdobně zdůvodňuje pravidla pro stanovení místa plnění

pro dodání plynu prostřednictvím distribuční soustavy zemního plynu ve své preambuli Směrnice Rady 2006/112/ES, která vstoupí v platnost dnem 1. ledna 2007.

Domníváme se tedy, že i dodání plynu takové, kdy při dodání je plyn ponechán v zásobníku, který je součástí distribuční soustavy, je předmětem daně v místě sídla obchodníka (je-li plyn dodáván obchodníkovi) nebo v místě spotřeby (je-li plyn dodáván jiné osobě než obchodníkovi). Tento výklad podporuje i znění §7a odst. 1 ZDPH, kdy pojem „prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy“ lze vyložit tak, že při dodání se plyn musí v těchto soustavách nacházet.

3. Závěr

Vzhledem k možným výkladovým nejasnostem v souvislosti s termínem „prostřednictvím“, resp. „dodání prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy“ se kterým operuje §7a ZDPH při stanovení místa plnění u dodání plynu, navrhuje přijmout následující závěry:

Dodáním plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy se v souladu s § 7a ZDPH rozumí takové dodání, kdy se plyn v okamžiku dodání nachází v přepravní nebo distribuční soustavě, tj. včetně zásobníků pevně napojených na tuto soustavu.

Stanovisko Ministerstva financí

S navrženým závěrem předkladatele je možno souhlasit za předpokladu, že příslušné zásobníky jsou součástí přepravní nebo distribuční soustavy. Skutečnost, zda tomu tak je (příp. v kterých případech tomu tak je), pro vyhodnocení tohoto příspěvku MF nezkoumalo. Povinnost doložit tuto skutečnost bude proto na plátcích.

Příspěvek 167/25.01.07 – MF doplnilo souhlasné stanovisko

167/25.01.07 - DPH dopady u rozdělení odštěpením

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc., daňová poradkyně, č. osvědčení 294
Ing. Petr Potomský, daňový poradce, č. osvědčení 3276

1. Úvod – popis problému

Tento příspěvek navazuje na příspěvek Ing. Marie Konečné a Ing. Jiřího Nesrovnala „Daňové dopady u rozdělení odštěpením“, předložený na jednání Koordinačního výboru, které se konalo 6.9.2006.

Novelou obchodního zákoníku byla do českého právního řádu implementována nová forma přeměny - rozdělení odštěpením. Jedná se o tzv. rozdělení odštěpením se založením nové společnosti a rozdělení odštěpením sloučením s již existující společností. Tato forma přeměny umožňuje, aby rozdělovaná společnost nebyla zrušena bez likvidace a nadále existovala; dochází pouze k vyčlenění části jejího jmění a to buď do existující nebo nové společnosti.

Zákon o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb. zatím na výše uvedenou novelu obchodního zákoníku nereagoval. Vzniká tedy otázka, do jaké míry lze s přihlédnutím k tomu, že v rámci

rozdělení odštěpením rozdělovaná společnost nezaniká, na tuto formu rozdělení aplikovat § 94 odst. 4 a § 95 odst. 4 zákona o DPH.

Dále se domníváme, že by mohlo být sporné, zda přechod odštěpovaných položek obchodního majetku na nově založenou nebo existující společnost nepředstavuje dodání zboží nebo poskytnutí služby, a zda rozdělované společnosti nevyplývají v důsledku rozdělení odštěpením ohledně odštěpovaného majetku nějaké důsledky v oblasti nároku na odpočet.

Pro účely našeho komentáře vycházíme z předpokladu, že všechny zúčastněné společnosti (rozdělovaná společnost a společnost, na níž odštěpované položky přechází) uskutečňují plnění, u kterých mají plný nárok na odpočet DPH na vstupu.

2. Analýza problémů - navrhované řešení

2.1. Přechod majetku v rámci rozdělení odštěpením jako zdanitelné plnění

Podle § 2 odst. 1 zákona o DPH je předmětem daně mimo jiné i dodání zboží, převod nemovitosti nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování její ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.

Podle našeho názoru však v daném případě nedochází, pokud jde o odštěpované položky obchodního majetku, v rámci rozdělení odštěpením k dodání zboží či poskytnutí služby, které by bylo předmětem DPH. Domníváme se, že přechod majetku v rámci rozdělení odštěpením je transakcí, která spadá mimo oblast DPH, a to z následujících důvodů:

- při přeměnách obecně, tedy i při rozdělení odštěpením, dochází ne k převodu odštěpovaného majetku a závazků, ale k jejich přechodu na nástupnickou společnost v rámci právní sukcese
- v souvislosti s přechodem odštěpovaného majetku a závazků neobdrží rozdělovaná společnost ani od nástupnické společnosti, na kterou přechází daný majetek a závazky, ani od třetí osoby, žádnou úplatu; přičemž přechod majetku a závazků v rámci rozdělení odštěpením nepokrývá ani žádné z ustanovení § 13 odst. 4 nebo § 14 odst. 3 zákona o DPH.

Dílčí závěr: v souladu s výše uvedeným nevzniká rozdělované společnosti povinnost přiznat a zaplatit z majetku, který je předmětem odštěpení, DPH na výstupu. Rozdělení odštěpením nepředstavuje z pohledu rozdělované společnosti ani poskytnutí služby za úplatu. Rozdělení odštěpením by tedy nemělo pro rozdělovanou společnost mít žádné důsledky v oblasti DPH na výstupu.

2.2. Nárok na odpočet u odštěpovaného majetku

V praxi bude v naprosté většině případů odštěpení docházet k situacím, kdy u obchodního majetku, který je předmětem odštěpení, byl rozdělovanou společností při pořízení tohoto majetku v souladu se zákonem o DPH uplatněn odpočet DPH na vstupu. Vzniká tedy otázka, zda rozdělované společnosti nevzniká v důsledku rozdělení odštěpením povinnost vrátit (snížit) tento odpočet, resp. u odštěpovaného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku provést úpravu odpočtu podle § 78 zákona o DPH.

Podle našeho názoru z žádného ustanovení zákona o DPH nevyplývá povinnost plátce zpětně vrátit odpočet u přijatých plnění (obchodního majetku), u kterých byl v okamžiku jejich pořízení prokazatelně uplatněn nárok na odpočet v souladu se zákonem o DPH, z důvodu přechodu tohoto majetku na právního nástupce v rámci přeměny. Jak vyplývá z § 106 odst. 6 zákona o DPH, společnost zrušená bez likvidace (tedy např. v případě „běžného“ rozdělení) není povinna snižovat nárok na odpočet u majetku, který přechází na právního nástupce; není důvod, aby v případě rozdělení odštěpením pro rozdělovanou společnost vyplývaly jiné DPH dopady jen proto, že rozdělovaná společnost nezaniká.

Povinnost provést úpravu odpočtu u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku obecně vzniká pouze pokud plátce začne předmětný dlouhodobý majetek používat pro účely, pro které nemá nárok na odpočet podle § 75 odst. 1 zákona o DPH, tj. pro uskutečňování plnění osvobozených bez nároku na odpočet podle § 51 zákona o DPH.

Dílčí závěr: V případě, že rozdělovaná společnost v minulosti uplatnila u obchodního majetku při jeho pořízení nárok na odpočet v souladu se zákonem o DPH, není povinna vrátit (snižít) tento odpočet, resp. provést úpravu odpočtu u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku podle § 78 zákona o DPH.

2.1 Povinnost registrace nástupnické společnosti k DPH

Podle § 94 odst. 4 zákona o DPH se osoba povinná k dani se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, na kterou při přeměně společnosti přechází nebo je převáděno jmění zanikající společnosti, která byla plátcem, stává plátcem ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku a je v souladu s § 95 odst. 4 zákona o DPH povinna podat přihlášku k registraci.

Při striktním gramatickém výkladu výše uvedeného by se nástupnická společnost, na kterou přešlo v rámci rozdělení odštěpením jmění rozdělované společnosti, která je plátcem, nestala plátcem podle § 94 odst. 4 zákona o DPH, neboť společnost, jejíž jmění na nástupnickou společnost přechází, nezaniká. Domníváme se však, že DPH dopady by v případě rozdělení odštěpením měly obecně být obdobné jako v případě jiných typů přeměn.

Dílčí závěr: osoba povinná k dani se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v České republice, na kterou v rámci rozdělení odštěpením přechází jmění rozdělované společnosti, která je plátcem, se stává plátcem dnem zápisu rozdělení odštěpením do obchodního rejstříku, a je k tomuto datu povinna podat přihlášku k registraci.

Závěr

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

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas se závěry předkladatele.

Příspěvek 168/25.01.07 – MF žádá o odklad příspěvku

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

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

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

1. Popis situace

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Argumentace

3.1. Podmínky pro postup dle § 104 ZDPH

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

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

Uplatnění odpočtu daně v daňovém přiznání¹⁰ je skutečností, která je rozhodná pro stanovení daňové povinnosti. Ustanovení § 104 ZDPH se tak nepochybně vztahuje nejenom na plátcem uskutečněná zdanitelná plnění, ale i na uplatnění odpočtu daně z přijatých zdanitelných plnění.

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

Daňovou povinností je buď vlastní daňová povinnost nebo nadměrný odpočet. Daňová povinnost se vztahuje vždy ke konkrétnímu zdaňovacímu období¹¹. Ustanovení § 104 odst. 1 a 2 ZDPH nespecifikuje, ve kterém zdaňovacím období se má posuzovat snížení/nesnížení daňové povinnosti.

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

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

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

3.2. Důsledky postupu dle § 104 ZDPH

¹⁰ Podle ustanovení § 72 odst. 3 ZDPH se uplatněním odpočtu daně rozumí uvedení odpočtu daně v daňovém přiznání.

¹¹ Viz § 40 odst. 17 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Postup správce daně

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

Výše uvedené lze dovodit i z účelu ustanovení § 104 ZDPH. Vzhledem k tomu, že zdaňovací období jsou u DPH velmi krátká (kalendářní měsíc nebo čtvrtletí), velmi často dochází k vykázání skutečností rozhodných pro stanovení daně v nesprávném zdaňovacím období. Kdyby měly být všechna taková pochybení řádně opravena, bylo by nutné podávat současně dvě dodatečná daňová přiznání. Vzhledem k četnosti chyb by bylo nutné taková přiznání podávat opakovaně. To by vedlo k nadměrnému administrativnímu zatížení jak u plátců, tak správců daně. Legislativce proto připustil určité zjednodušení, které umožňuje správci daně ponechat skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti v tom zdaňovacím období, ve kterém byly plátcem vykázány a sankcionovat pouze takové situace, kdy dané pochybení vedlo k (byť dočasnému) krácení státního rozpočtu.

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

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

Takto však nelze postupovat po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být odpočet daně nejdříve uplatněn¹². Po uplynutí této lhůty již nárok na odpočet daně vůbec nelze uplatnit.

Stanovení sankce dle § 104 odst. 2 ZDPH

Podmínkou pro stanovení sankce dle § 104 odst. 2 ZDPH je, že v důsledku uvedení skutečností rozhodných pro stanovení daňové povinnosti v jiném zdaňovacím období došlo ke krácení státního rozpočtu. V případě odpočtu daně by docházelo k (dočasnému) krácení státního rozpočtu pouze tehdy, pokud by odpočet byl uplatněn v dřívějším zdaňovacím

¹² Viz ustanovení § 73 odst. 11 ZDPH, poslední věta

období, než ve kterém to umožňuje ustanovení § 73 odst. 2 ZDPH. Pokud je však odpočet uplatněn v pozdějším zdaňovacím období, nemůže být státní rozpočet nikdy zkrácen, naopak takové pozdní uplatnění odpočtu daně má na státní rozpočet pozitivní vliv (státní rozpočet je tak fakticky úvěrován).

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

4. Návrh řešení

Na základě výše uvedeného navrhuji přijmout následující závěr:

Pokud plátce daně, který má ve vztahu k přijatému zdanitelnému plnění plný nárok na odpočet daně, uplatní odpočet daně z tohoto plnění v přiznání za zdaňovací období některého z následujících kalendářních roků, než ve kterém se plnění uskutečnilo, správce daně odpočet daně ponechá ve zdaňovacím období, ve kterém byl odpočet daně uplatněn a ani nestanoví sankci dle § 104 odst. 2 ZDPH s výjimkou případů, kdy by byl odpočet daně uplatněn po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Správce daně rovněž neuloží pokutu za porušení povinnosti nepeněžitě povahy.

Stanovisko Ministerstva financí

Žádáme o přeložení na příští termín jednání.

Příspěvek 169/25.01.07 – příspěvek uzavřen

169/25.01.07 - Zjednodušený postup dle § 16, odst. 4 zákona o DPH

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

Cílem tohoto příspěvku je, v návaznosti na již projednané příspěvky týkající se „zjednodušených“ postupů ve smyslu § 16, odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „zákon o DPH“), sjednotit interpretaci zákona o DPH na níže popsané situace úzce související s touto problematikou.

U zboží dodávaného přes konsignační sklad, u kterého byl plátcem uplatněn „zjednodušený“ postup ve smyslu § 16, odst. 4 zákona o DPH, může dojít k situaci, že u zboží je zjištěna nějaká vada, která nebyla zapříčiněna plátcem při skladování zboží v konsignačním skladu, a v důsledku zjištěných vad je zboží buďto vráceno zpět dodavateli do jiného členského státu či na náklady dodavatele zlikvidováno plátcem v České republice.

Jelikož k okamžiku zjištění dané vady nebylo ještě zboží odebráno z konsignačního skladu, není toto vadné zboží vůbec zachyceno v účetnictví plátce, resp. je zachyceno v souladu s bodem 5.6. Českého účetního standardu č. 015 “Zásoby” na podrozvahových účtech zásob plátce. Zboží není samozřejmě plátcem ani zapláceno.

Plátce však v souladu s § 16, odst. 4 zákona o DPH již přiznal daň a uplatnil nárok na odpočet daně na základě vystavené proforma faktury na zboží přemístěné do konsignačního skladu.

Vzhledem k tomu, že ještě nedošlo k „dodání“ zboží, dodavatel nevystaví dobropis na vadné zboží.

1. Zlikvidované zboží

Jestliže plátce zajistí likvidaci vadného zboží na území České republiky, poskytuje službu pro dodavatele zboží, jelikož k danému okamžiku se zboží stále nachází ve vlastnictví dodavatele. Tato služba představuje službu s místem plnění v České republice, na kterou musí plátce uplatňovat českou DPH ve výši 19%.

Co se týče původně přiznané daně a uplatněného nároku na odpočet daně, zákon o DPH bohužel neposkytuje návod, jak v tomto případě postupovat. V podstatě existují dle mého názoru dva následující možné přístupy řešení:

1.1 Varianta A

Tato varianta vychází z obecných pravidel uvedených v zákoně o DPH a struktury § 16 zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že:

- „zjednodušené“ postupy uvedené v § 16, odst. 4 zákona o DPH jsou považovány za pořízení zboží z jiného členského státu
- předmětem daně je dle § 2, odst. 1, písm. c) zákona o DPH „pouze“ pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu
- „zjednodušené“ postupy uvedené v § 16, odst. 4 zákona o DPH nejsou, na rozdíl od ustanovení § 16, odst. 5, písm. a) zákona o DPH, „automaticky“ považovány za pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu
- likvidací daného zboží logicky zaniká nárok na jakoukoli úplatu

plátce v konečném důsledku přiznal daň z pořízení zboží z jiného členského státu, které se ukázalo být pořízením bezúplatným, tj. plátce přiznal daň z plnění, které není předmětem daně.

Jelikož tedy plátcí v konečném důsledku nevznikla povinnost přiznat daň, nevznikl mu v souladu s §73, odst. 7 zákona o DPH nárok na odpočet, nemluvě o tom, že zřejmě není ani splněna podmínka použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečňování ekonomické činnosti plátce (plátce odvedl daň, ale plnění nepřijal).

Při aplikaci tohoto postupu by plátce v případě takto zlikvidovaného zboží měl upravit výši původně přiznané daně a uplatněného nároku na odpočet daně, a to ve zdaňovacím období, kdy došlo k likvidaci zboží, resp. v období, kdy o likvidaci bylo rozhodnuto, jestliže by k likvidaci došlo až ve zdaňovacích obdobích následujících po tomto rozhodnutí.

1.2 Varianta B

Tato varianta vychází z fikce, že přepravu zboží z jiného členského státu do konsignačního skladu je nutno chápat jako přemístění zboží z jiného členského státu do tuzemska ve smyslu § 16, odst. 5, písm. a) zákona o DPH, které podléhá dani, i když se jedná o bezúplatné plnění,

a kdy je plátce (předurčený příjemce zboží) „pouze“ osobou povinnou přiznat daň, kterou určil zákon o DPH v čl. 16, odst. 4 zákona o DPH.

V tomto případě tedy plátce postupoval v souladu se zákonem o DPH a povinnost přiznat daň zůstala zachována i poté, co nedošlo k faktickému využití daného zboží tímto příjemcem pro účely uskutečnění jeho ekonomických činností.

Zákon o DPH sice v tomto případě při striktním výkladu neposkytuje explicitní oporu pro uplatnění nároku na odpočet přiznané daně, ale podobně jako např. při vzniku škody na vlastním zboží (zásobách) by měl být zachován u plátce i tento nárok na odpočet daně.

Při aplikaci varianty B by tak plátce nebyl povinen jakýmkoli způsobem upravovat výši původně přiznané daně a uplatněného nároku na odpočet daně.

2. Vrácené zboží

V případě vadného zboží, které je vráceno zpět dodavateli do jiného členského státu a které nebylo plátcem zaplacené, je možno opět aplikovat dva následující rozdílné přístupy k řešení vzniklé situace.

2.1 Varianta A

Tato varianta vychází z postupu uvedeného výše pod bodem 1.1 tohoto příspěvku. Ze stejných důvodů, které jsou uvedeny výše pod bodem 1.1. se domnívám, že plátce je i v tomto případě povinen upravovat výši původně přiznané daně a uplatněného nároku na odpočet daně, a to ve zdaňovacím období, kdy došlo k vrácení zboží, resp. v období, kdy o vrácení bylo rozhodnuto, jestliže by k vrácení došlo až ve zdaňovacích obdobích následujících po tomto rozhodnutí.

Vzhledem k tomu, že nedošlo k zaplacení zboží umístěného v konsignačním skladě, nedošlo k pořízení zboží ve smyslu § 16, odst. 4 zákona o DPH. Tím ovšem není splněna ani podmínka pro aplikaci § 13, odst. 6, poslední věta, zákona o DPH, dle kterého se za dodání zboží do jiného členského státu považuje rovněž přemístění zboží, které bylo pořízeno daným českým plátcem v souladu se zjednodušenými postupy pro konsignační sklad uvedenými v § 16, odst. 4 zákona o DPH.

2.2 Varianta B

Tato varianta vychází z fikce, že plátce, coby osoba povinná k dani určená explicitně zákonem o DPH k přiznání daně, svoje povinnosti uvedené v zákoně o DPH splnil, a tím fakticky pořídil zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16, odst. 4 zákona o DPH.

V případě této varianty plátcem daně nevzniká povinnost povinen jakýmkoli způsobem upravovat výši původně přiznané daně a uplatněného nároku na odpočet daně. Zároveň může při vrácení zboží postupovat dle § 13 odst. 6, poslední věta zákona o DPH.

3. Vzorčky dodávané přes konsignační sklad

V některých průmyslových sektorech dodavatelé velice často dodávají svým odběratelům vedle standardních dodávek zboží za úplatu i totéž zboží jako vzorky, za které nepožadují úhradu.

V tomto případě, kdy je od počátku jasné, že zboží bude poskytnuto plátcí daně bezúplatně, se tedy z pohledu plátce (odběratele) jedná o pořízení zboží, avšak pořízení zboží bezúplatné, které není předmětem daně, a tudíž plátce není povinen z takto dodaných vzorků přiznat daň.

Tímto závěrem je však vyřešena pouze „daňová pozice“ plátce. Stále je tu však fakt, že došlo k přepravě zboží ve vlastnictví osoby z jiného členského státu do České republiky a je nutno posoudit, zda došlo k naplnění podmínek uvedených v § 16, odst. 5, písm. a) zákona o DPH či nikoliv, tj. zda došlo k „přemístění zboží plátcem pro účely uskutečňování ekonomických činností v tuzemsku....“, které se pro účely DPH považuje za pořízení zboží za úplatu, i když k žádné úplatě v tomto případě nedochází.

Jestliže by se jednalo o přemístění zboží ve smyslu výše uvedeného ustanovení, osobou povinnou přiznat daň by v tomto případě byl dodavatel daného zboží (podobný problém by mohl nastat např. i u vadného zboží).

Fakt, že dodavatel z jiného členského státu dodává výrobky plátcí přes konsignační sklad umístěný v České republice, není možno dle mého názoru vykládat tak, že by tento dodavatel uskutečňoval v České republice nějaké své ekonomické aktivity.

Jestliže tedy daný dodavatel na území České republiky nevyvíjí žádnou jinou činnost než diskutované dodávky zboží přes konsignační sklad, nelze ani bezúplatné přenechání vzorků plátcí považovat za ekonomickou činnost v České republice. Proto nevzniká dodavateli povinnost přiznat z takto poskytnutých vzorků daň z pořízení zboží z jiného členského státu.

Dalším argumentem je samotné znění § 16, odst. 5, písm. a) zákona o DPH, ve kterém se hovoří o „přemístění zboží plátcem“. Vzhledem k tomu, že dodavatel z jiného členského státu není plátcem ve smyslu ustanovení § 4, odst. 1, písm. s) zákona o DPH, nelze na něj aplikovat dané ustanovení.

Vzhledem k tomu, že zákon o DPH obsahuje v § 4, odst. 1), písm. s) pro účely aplikace daně z přidané hodnoty zcela jasnou definici slova „plátce“, není ani možné při výkladu výše uvedeného ustanovení přistoupit k eurokonformnímu výkladu zákona o DPH a vycházet z nepřímé účinnosti Šesté směrnice EU.

4. Závěr

Na základě výše uvedeného jsem došel k následujícím závěrům.

- 4.1. V případě, že zboží uložené v konsignačním skladu, u kterého plátce přiznal daň a uplatnil nárok na odpočet daně postupem uvedeným v § 16, odst. 4 zákona o DPH, bylo na náklady dodavatele zlikvidováno v České republice, popř. vráceno zpět do jiného členského státu (a nebylo plátcem uhrazeno), se jako jeví akceptovatelnější varianta, kdy plátce daně upraví výši původně přiznané daně a uplatněného nároku na odpočet daně, a to ve zdaňovacím období, kdy došlo k vrácení či likvidaci zboží, resp. v období, kdy o vrácení či likvidaci bylo rozhodnuto, jestliže by k vrácení či likvidaci

došlo až ve zdaňovacích obdobích následujících po tomto rozhodnutí. Nicméně, oporu lze v zákoně o DPH nalézt i pro varianty uvedené pod body B.

- 4.2. U vzorků dodávaných bezúplatně z jiného členského státu přes konsignační sklad plátcí nevzniká tomuto plátcí povinnost přiznat daň. Tato povinnost nevzniká ani dodavateli z jiného členského státu, jelikož není plátcem ve smyslu ustanovení § 4, odst. 1, písm. s) zákona o DPH a ani nelze bezúplatné poskytnutí vzorku považovat za ekonomickou činnost dodavatele na území České republiky.

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, jak je uveden v závěrečné části tohoto příspěvku, vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

- 1) Likvidované zboží – souhlas s variantou A.
- 2) Vrácené zboží – dtto souhlas s variantou A. Vrácení zboží je již řešeno vydáním dobropisu podle § 42 v zápisu z KOOV KDP z 21.7.2004 (Režim DPH u konsignačních skladů – komplexní materiál jako bod 5).
- 3) Bezúplatné dodání vzorků – souhlas (nejedná se o předmět daně).

Příspěvek 170/25.01.07 – MF doplnilo stanovisko

170/25.01.07 - Dodání elektřiny obchodníkovi s organizační složkou

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

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu v případě určení místa plnění při dodání plynu a elektřiny vymezeného v § 7a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH). Konkrétně se jedná o případ dodání elektřiny českým plátcem obchodníkovi z jiného členského státu, který je osobou registrovanou k dani v tomto jiném členském státě (dále jen obchodník), přičemž tento obchodník má na území České republiky registrovanou organizační složku v obchodním rejstříku.

Popis problému

Český plátcé DPH dodává elektřinu obchodníkovi z jiného členského státu registrovanému k DPH v tomto členském státě, který má současně na území České republiky organizační složku. Tato dodávka však není určena pro českou organizační složku.

Legislativní východiska

Česká úprava

Podle § 7a odst. 1 ZDPH je místem plnění „...při dodání elektřiny obchodníkovi místo, kde má obchodník sídlo, místo podnikání nebo kde má provozovnu, pro kterou je toto zboží dodáno, popřípadě místo pobytu či místo, kde se obvykle zdržuje.“ Místo podnikání pak ZDPH definuje v § 4 odst. 1 písm. x) ZDPH: „místem podnikání u fyzických osob povinných k dani místo, kde uskutečňuje ekonomické činnosti,“

6. Směrnice ES

Určení místa dodání je v rámci Evropského společenství (ES) upraveno Směrnicí 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, nazývanou Šestá směrnice (dále jen 6.S). Tato směrnice v čl. 8 bodě 1 písm. d) definuje místo dodání „...v případě dodání elektrické energie obchodníkovi povinnému k dani: místo, kde má obchodník povinný k dani sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, pro niž se zboží dodává, nebo nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje.“

Abychom se vyhnuli chybnému výkladu výše uvedeného ustanovení v důsledku nepřesného překladu do českého jazyka, provedli jsme srovnání různých jazykových verzí 6. S, z kterého vyplývá, že oficiální český překlad není v rozporu s jinými jazykovými verzemi.

UK:

“(d) in the case of supply of gas through the natural gas distribution system, or of electricity, to a taxable dealer: the place where that taxable dealer has established his business or has a fixed establishment for which the goods are supplied, or, in the absence of such a place of business or fixed establishment, the place where he has his permanent address or usually resides.”

DE:

„d) für den Fall, dass Gas – über das Erdgasverteilungsnetz – oder Elektrizität an einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer geliefert wird: der Ort, an dem derjenige steuerpflichtige Wiederverkäufer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für die die Gegenstände geliefert werden oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer festen Niederlassung, sein Wohnort oder ein üblicher Aufenthaltsort.“

FR:

« d) dans le cas des livraisons de gaz, par le réseau de distribution de gaz naturel, ou d'électricité à un assujetti - revendeur: à l'endroit où cet assujetti revendeur a établi le siège de son activité économique ou possède un établissement stable pour lequel les biens sont livrés ou, en l'absence d'un tel siège ou établissement stable, à l'endroit où il a son domicile ou réside habituellement. »

Výklad dle českého ZDPH

Při extenzivním výkladu ZDPH by bylo možno v tomto případě považovat organizační složku obchodníka z jiného ČS za jeho místo podnikání na území České republiky. Důvodem je, že výše zmíněná definice místa podnikání v českém ZDPH říká, co se rozumí místem podnikání pro fyzickou osobu, ale nevymezuje tento pojem výhradně pro fyzické osoby.

Pokud by byla organizační složka tohoto obchodníka z jiného členského státu považována podle ZDPH za jeho místo podnikání na území České republiky, pak by místem plnění při dodání elektřiny českým plátcem obchodníkovi z jiného členského státu byla Česká republika a český dodavatel elektřiny by musel vystavit daňový doklad včetně české DPH a to bez ohledu na to, zda byla elektřina dodána organizační složce obchodníka či přímo tomuto obchodníkovi do jiného členského státu.

Závěr

Výše uvedená interpretace českého ZDPH při posuzování místa plnění při dodání elektřiny českým plátcem obchodníkovi z jiného členského státu, který má na území České republiky organizační složku vyplývá z nejednoznačnosti definice místa podnikání v českém ZDPH. Naproti tomu 6.Směrnice používá pouze pojem sídlo, který platí jak pro právnické tak pro fyzické osoby.

Návrh řešení

Doporučujeme, aby byl přijat následující sjednocující výklad: K pojmu „**místo podnikání**“ definovanému v § 4 odst. 1 písm. x ZDPH se pro účely § 7a ZDPH v případě osoby registrované v jiném členském státě, mající v ČR organizační složku ,nepřihlédne. Dodání elektřiny českým plátcem obchodníkovi do jiného členského státu pak není předmětem daně dle českého ZDPH v případě, že tento obchodník má na území České republiky organizační složku, pro kterou dodávka elektřiny není určena. Stejně se s pojmem „místo podnikání“ bude zacházet i v případě § 10 odst. 6 a odst. 7 ZDPH.

Stanovisko Ministerstva financí

V souladu s čl. 38 odst. 1 směrnice 2006/112/ES se považuje za místo dodání elektřiny obchodníku povinnému k dani „místo, kde má tento obchodník povinný k dani sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, pro niž se zboží dodává, nebo nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje“.

Předmětné ustanovení směrnice transponuje zákon o DPH č.. 235/2004 Sb., v aktuálním znění, v § 7a odst. 1, kdy je místem plnění při dodání elektřiny obchodníkovi „místo, kde má obchodník sídlo, místo podnikání nebo kde má provozovnu, pro kterou je toto zboží dodáno, popřípadě místo pobytu či místo, kde se obvykle zdržuje“.

Z uvedeného vyplývá, že pojem směrnice „sídlo ekonomické činnosti“ transponuje zákon o DPH jako „sídlo nebo místo podnikání“. Shodným způsobem je pojem používán v § 9 odst. 1 či § 10 odst. 6 zákona o DPH. Jelikož smyslem pravidel určujících místo plnění je jednoznačně určit, ve kterém státě bude každé zdanitelné plnění zdaněno, je nezbytné, aby dotyčný subjekt mohl mít buď sídlo nebo místo podnikání, v žádném případě však nemůže obsáhnout oba dva pojmy zároveň. Z koncepce subjektů právních vztahů tak vyplývá, že pojem sídla se vztahuje na právnické osoby a pojem místa podnikání na fyzické osoby povinné k dani.

V případech, kdy je obchodníkem s elektřinou právnická osoba tak není relevantní řešit otázku místa jejího podnikání.

Příspěvek 171/25.01.07 – příspěvek byl na žádost předkladatele stažen z jednání na Koordinačním výboru

171/25.01.07 - Aplikace podmínek stanovených ustanovením § 27 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty na povinnosti plátce při úschově dokladů, které vystavil pro jiné osoby

Předkládá: Ing. Pavel Černý, daňový poradce, č. osvědčení 369

Daň z převodu nemovitostí

Příspěvek 163/25.01.07 – MF doplnilo stanovisko

163/25.01.07 - Rozdělení odštěpením – dopady do daně z převodu nemovitostí

Předkládá: Ing. Marie Konečná, CSc., daňová poradkyně, č. osvědčení 294

1. Úvod – popis problému

Tento příspěvek navazuje na příspěvek PhDr. Milana Skály a Ing. Jany Skálové „*Daň z převodu nemovitostí při přeměnách společností*“ předložený na jednání Koordinačního výboru, které se konalo dne 27.6.2001.

Novelou obchodního zákoníku byla do českého právního řádu implementována nová forma přeměny - rozdělení odštěpením. Jedná se o tzv. rozdělení odštěpením se založením nové společnosti a rozdělení odštěpením sloučením s již existující společností. Tato forma přeměny umožňuje, aby rozdělovaná společnost nebyla zrušena bez likvidace a nadále existovala; dochází pouze k vyčlenění části jejího jmění.

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit názor na dopady přechodu majetku v rámci rozdělení odštěpením v oblasti daně z převodu nemovitostí.

2. Analýza problémů - navrhované řešení

2.2 Uplatnění osvobození od daně při rozdělení odštěpením

Podle § 20 odst. 6 písm. f) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Zákon“) jsou od daně darovací a daně z převodu nemovitostí osvobozeny převody a přechody majetku právnických osob při jejich sloučení, splynutí, rozdělení nebo přeměně.

Zákon neobsahuje vlastní definici pojmů „sloučení“, „splynutí“, „rozdělení“ ani „přeměna“. Citované ustanovení zákona se (na rozdíl např. od ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) Zákona) neodvolává na žádný jiný právní předpis. Uvedené pojmy jsou nejčastěji používány v kontextu společenstevního práva; nicméně některé z těchto pojmů mohou mít vlastní, odlišné definice pro účely jiných právních předpisů (např. zákon o daních z příjmů). Domníváme se, že v daném kontextu měl však zákonodárce na mysli přeměny obchodních společností, tedy fúze, převod jmění na společníka a rozdělení ve smyslu § 69 Obchodního zákoníku.

Navrhované řešení: Vzhledem k tomu, že rozdělení odštěpením představuje jednu z forem rozdělení podle obchodního zákoníku, jsme toho názoru, že při rozdělení odštěpením se uplatní § 20 odst. 6) písm. f) Zákona a přechod majetku na právního nástupce obchodní společnosti v důsledku jejího rozdělení odštěpením je osvobozen od daně darovací resp. od daně z převodu nemovitostí.

2.3 Vliv rozdělení odštěpením na podmíněné osvobození od daně podle § 20 odst. 6 písm. e) Zákona

V souvislosti s rozdělením odštěpením může nastat několik situací, v nichž je relevantní posouzení jejich vlivu na daň z převodu nemovitostí ve vazbě na ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) Zákona. Zejména se jedná o následující situace:

a) odštěpení části jmění zahrnující nemovitost nabytou vkladem do právního nástupce

Společnost A vloží nemovitost jako nepeněžitý vklad do základního kapitálu společnosti B, čímž společnost A získá nebo zvýší svůj podíl ve společnosti B. Vklad nemovitosti je v souladu s § 20 odst. 6 písm. e) Zákona podmíněně osvobozen od daně z převodu nemovitostí. Ve lhůtě pěti let od poskytnutí vkladu dojde k rozdělení společnosti B odštěpením části jejího jmění do společnosti C, přičemž do společnosti C v rámci rozdělení odštěpením přechází vložená nemovitost. Při rozdělení odštěpením nezanikne společnost A podíl ve společnosti B a navíc jí vznikne podíl v nově založené společnosti C. V této situaci nedojde k zániku společnosti A ani společnosti B, změní se však vlastník vkládané nemovitosti. Vzniká otázka, zda by pětiletý časový test pro účely podmíněného osvobození vkladu nemovitosti společností A měl být po rozdělení společnosti B odštěpením posuzován ve vztahu k držbě podílu ve společnosti B nebo ve vztahu k podílu ve společnosti C.

b) odštěpení části jmění zahrnující podíl na společnosti, do níž byla vložena nemovitost

Společnost A vloží nemovitost jako nepeněžitý vklad do základního kapitálu společnosti B, čímž společnost A získá nebo zvýší svůj podíl ve společnosti B. Vklad nemovitosti je v souladu s § 20 odst. 6 písm. e) Zákona podmíněně osvobozen od daně z převodu nemovitostí. Ve lhůtě pěti let od poskytnutí vkladu dojde k rozdělení společnosti A odštěpením části jejího jmění do společnosti C, přičemž do společnosti C v rámci rozdělení odštěpením přechází podíl ve společnosti B, do níž byla nemovitost společností A vložena. Výkladovým problémem může být, zda v tomto případě dochází k zániku účasti společníka A ve společnosti B a tím k porušení podmínek podmíněného osvobození podle § 20 odst. 6 písm. e) Zákona.

Navrhované řešení:

V této části odkazujeme v obecné rovině na již odsouhlasené závěry z jednání Koordinačního výboru ze dne 27.6.2001 k příspěvku PhDr. Milana Skály a Ing. Jany Skálové „*Daň z převodu nemovitostí při přeměnách společností*“.

Oba výše popsané případy by měly být posuzovány z hlediska právního nástupnictví a sukcese práv a povinností vzhledem k jednotlivým položkám odštěpované části jmění. Přesto, že odštěpovaná společnost nezaniká, stává se právním nástupcem vzhledem k odštěpované části jmění nástupnická společnost. Z tohoto důvodu se domníváme, že

b) pětiletý časový test pro účely podmíněného osvobození vkladu nemovitosti do základního kapitálu obchodní společnosti se v případě odštěpení části jmění společnosti – příjemce vkladu do nástupnické společnosti nepřerušuje, a to ani pokud odštěpovaná část zahrnuje vloženou nemovitost. V takovém případě se v období po rozdělení odštěpením

do časového testu započítává délka účasti společníka, který nemovitost vložil, v právním nástupci příjemce vkladu, na něhož nemovitost v důsledku rozdělení odštěpením přešla.

- c) pětiletý časový test pro účely podmíněného osvobození vkladu nemovitosti do základního kapitálu obchodní společnosti se v případě odštěpení části jmění společnosti, která nemovitost vložila, do nástupnické společnosti nepřerušuje, a to ani pokud odštěpovaná část jmění zahrnuje podíl na společnosti, do které byla nemovitost vložena. V takovém případě se v období po rozdělení odštěpením do časového testu započítává délka účasti nástupnické společnosti, na kterou v důsledku rozdělení odštěpením přešel podíl ve společnosti, do které byla nemovitost vložena.

3. Závěr

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

Stanovisko Ministerstva financí

1. Souhlas s osvobozením přechodu vlastnického práva k nemovitostem při rozdělení obchodní společnosti odštěpením podle § 20 odst. 6 písm. f) zákona č. 357/1992 Sb. V nadpise a v navrhovaném řešení doporučujeme vypustit slova „daně darovací“. (pozn. MF již upravilo v nadpise i v navrhovaném řešení) – zkontrolovat a zkonzultovat s Kratochvílovou).

2. Pokud při rozdělení obchodní společnosti odštěpením části jmění nezanikne podíl obchodní společnosti v obchodní společnosti, do které byla vložena nemovitost, je třeba pětiletý časový test pro účely podmíněného osvobození vkladu nemovitosti do základního kapitálu podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. posuzovat ve vztahu k držbě podílu v obchodní společnosti, do níž byla nemovitost vložena. Znamená to, že pětiletý test v případě uváděném pod písm. a) by měl být posuzován ve vztahu k držbě podílu obchodní společnosti A v obchodní společnosti B.

V návaznosti na výše uvedené stanovisko Ministerstvo financí navrhuje následující znění závěru:

Uvedené případy by měly být posuzovány následovně:

- a) pětiletý časový test pro účely podmíněného osvobození vkladu nemovitosti do základního kapitálu obchodní společnosti se v případě odštěpení části jmění společnosti – příjemce vkladu do nástupnické společnosti bude posuzovat ve vztahu k držbě podílu v obchodní společnosti, do níž byla nemovitost vložena (rozdělované obchodní společnosti), a to bez ohledu na to, zda vložená nemovitost zůstane ve vlastnictví této společnosti či v rámci odštěpení části jmění přejde do vlastnictví jiné společnosti.
- b) pětiletý časový test pro účely podmíněného osvobození vkladu nemovitosti do základního kapitálu obchodní společnosti se v případě odštěpení části jmění společnosti, která nemovitost vložila, do nástupnické společnosti nepřerušuje, a to ani pokud odštěpovaná část jmění zahrnuje podíl na společnosti, do které byla nemovitost

vložena. V takovém případě se v období po rozdělení odštěpením do časového testu započítává délka účasti nástupnické společnosti, na kterou v důsledku rozdělení odštěpením přešel podíl ve společnosti, do které byla nemovitost vložena. V rámci daňového řízení bude nezbytné, aby poplatník (právní nástupce) uvedenou transakcí majetku a trvání účasti správci daně hodnověrně prokázal.

O závěrech z projednání tohoto příspěvku bude MF informovat na nejbližší poradě s metodiky finančních ředitelství.

Správa daní a poplatků

Příspěvek 164/25.01.07 – **příspěvek uzavřen**

164/25.01.07 - Problematika stanovení pořadí priority uhrazení daňových povinností podle § 59 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. ledna 2007

Předkládá: JUDr. Jaroslav Kobík, daňový poradce, č. osvědčení 2373

Úvod

Cílem tohoto příspěvku je potřeba vyjasnit otázky spojené s použitím platby daňového dlužníka po zavedení nového sankčního systému, tj. od 1. ledna 2007.

Rozbor problému

S účinností od 1. ledna 2007 nabývá účinnosti ust. § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen "ZSDP"), jakož i novelizované ustanovení § 63 tohoto zákona. Touto novelou, která byla provedena zákonem č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, došlo ke změně sankčního systému uplatňovaného správci daně v tom smyslu, že se místo stávajícího penále uplatňují dvě nové sankce.

- * Nové penále podle § 37b ZSDP, které představuje sankci za zkrácení daňové povinnosti, a proto se u něho neuplatňuje časový test.
- * Úrok z prodlení podle novelizovaného znění § 63 ZSDP, který představuje cenu peněz, které stát požaduje za to, že daňový subjekt nepřiznal a neodvedl do státního rozpočtu daň v zákonné výši a v zákonem stanovené lhůtě.

Současně se mimo jiné mění i pořadí priority uhrazení jednotlivých daňových povinností podle § 59 odst. 5 ZSDP. K dnešnímu dni platí, že se úhrada daně použije na úhradu daňových povinností v tomto pořadí:

- a) náklady řízení,
- b) pokuty,
- c) zvýšení daně,
- d) nejstarší nedoplatky na dani,
- e) běžné platby daní,
- f) úrok,
- g) penále.

Podle novelizovaného ustanovení § 59 odst. 5 ZSDP se písmeno g) zrušuje a v písmenu b) se za slovo "pokuty" vkládají slova "a penále". Úhrada daně se tedy od 1. ledna 2007 použije na úhradu daňových povinností v tomto pořadí:

- a) náklady řízení,
- b) pokuty a penále,
- c) zvýšení daně,
- d) nejstarší nedoplatky na dani,
- e) běžné platby daní,
- f) úrok.

Podle přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. a podle jeho čl. XXI (účinnost) se právní úprava, obsažená v § 37b ZSDP, použije pro daně, u kterých lhůta pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování uplynula po 1. lednu 2007. Uplynula-li lhůta pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování do tohoto data, použije se § 63 ZSDP, ve znění účinném do 31. prosince 2006.

Na základě dosavadních zkušeností (např. diskuse na Konferenci ke správě daní, pořádané vzdělávací agenturou VOX ve dnech 12. až 14. prosince 2006, které se zúčastnili mimo daňových poradců i vedoucí pracovníci územních finančních orgánů) mám zato, že mezi odbornou veřejností není jasno, jak se tato novelizovaná ustanovení mají v praxi aplikovat, zejména pokud jde o pořadí úhrady penále, uplatňovaného podle § 63 ZSDP v jeho dosavadním znění. Ustanovení § 59 odst. 5 ZSDP ve znění platném a účinném od 1. ledna 2007 totiž nerozlišuje mezi "penále" podle § 63 dosavadního znění ZSDP a "penále" podle § 37b ZSDP ve znění od 1. ledna. Není tedy jasné, zda má úhrada penále u dosud vyměřených daní přednost před úhradou daně, jako tomu je u daní vyměřovaných po 1. lednu 2007, a pokud ne, tak podle čeho má správce daně při předřazení úhrady daňové povinnosti před úhradou penále postupovat, když jiná právní úprava neexistuje.

3. Závěr

Zákonodárce v přechodných ustanoveních zákona č. 230/2006 Sb. důsledně aplikoval zákaz retroaktivity. Z jeho čl. VI Přechodná ustanovení vyplývá následující:

- * Podle bodu 1 platí, že se úprava § 37b ZSDP, tedy nová právní úprava penále, použije pro daně, u kterých lhůta pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování uplynula po účinnosti tohoto zákona.
- * Podle bodu 3 platí, že se právní úprava obsažená v novém § 63 ZSDP, tedy úrok z prodlení, použije pro daně, jejichž původní den splatnosti nastane až po účinnosti tohoto zákona. Pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do účinnosti tohoto zákona, se použije § 63 ZSDP ve znění do účinnosti tohoto zákona. Tedy stávající právní úprava penále.
- * Podle bodu 4 přitom platí, že pokud obsahuje zvláštní daňový zákon ustanovení o penále, které bylo spravováno podle § 63 ZSDP ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona, spravuje se toto penále jako úrok z prodlení podle § 63 tohoto zákona.

Z citovaného podle mého názoru vyplývá, že u daní, u kterých uplynula lhůta pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování do 31. 12. 2006, bude správce daně i nadále postupovat podle § 63 ZSDP ve znění před novelou. Pokud jde o prioritu uhrazení penále, toto se bude spravovat jako úrok z prodlení podle nového znění § 59 odst. 5 ZSDP. Úhrada penále je v pořadí na posledním místě, tedy až za úhradou daně.

4. Navrhované řešení

Žádám o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Navrhuji, aby Ministerstvo financí vydalo v této věci metodický pokyn, anebo aby seznámilo odbornou veřejnost s výkladem novelizovaných ustanovení ZSDP jiným vhodným způsobem.

Stavenisko Ministerstvo financí

Ministerstvo financí souhlasí se závěry uvedeného stanoviska v **bodě 3.** příspěvku JUDr. Kobíka ve věci problematiky stanovení pořadí priority úhrady daňových povinností.

Zdůvodnění:

Ve smyslu Čl. VI bodu 3. zákona č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89 /1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony tj. přechodných ustanovení k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) bude i po účinnosti tohoto zákona, tj. od 1.1.2007 nadále zachována předcházející úprava penále podle § 63 ZSDP, ve znění platném **do 31. prosince 2006.** Použití této předchozí úpravy penále, což byla spojená sankce za nesplnění povinnosti tvrzení daně a úrok za prodlení s úhradou daně, se bude nadále výhradně týkat trvajících nedoplatků na daních, u nichž lhůta pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování a úhrady daně uplynula do uvedeného data, resp. do tohoto data nastal původní den splatnosti u daní bez současné povinnosti podat daňové přiznání. Na pořadí úhrady tohoto penále, které vzniklo podle § 63 ZSDP ve znění platném **do 31. prosince 2006,** se jako nedílná součást úpravy vzniku penále vztahuje i ustanovení § 59 odst. 5 ZSDP, a to rovněž ve znění platném **do 31. prosince 2006.**

K navrhovanému řešení v **bodě 4.** shora citovaného příspěvku JUDr. Jaroslava Kobíka se doporučuje o shora uvedený text rozšířit zveřejněnou Tiskovou zprávou o změnách příslušenství daně platných od 1. ledna 2007, kterou vydalo Ministerstvo financí dne 21. prosince 2006 a zveřejnilo na Internetu Ministerstva financí. Současně se zasílá řediteli 48 požadavek k zajištění doplnění textu předmětné tiskové zprávy na Internetu Ministerstva financí.

Komplexní problém

Příspěvek 146/06.09.06 – KDP vypracuje připomínky k legislativním návrhům novely

146/06.09.06 - Zdanění speciálních fondů nemovitostí v investičních společnostech

Předkládá: PhDr. Milan Skála, daňový poradce, č. osvědčení 14
Mgr. Ing. Radek Halíček, FCCA, advokát

Speciální fondy nemovitostí upravuje zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování. Jde o speciální otevřené podílové fondy (§ 53 a násl.) jako jednu z alternativ fondů kolektivního investování (§ 2 odst.1 písm. c). Obdobně může být ve formě podílového fondu založen i jiný typ speciálního fondu investující též do nemovitostí - fond kvalifikovaných investorů (§56 a násl.) Fond kvalifikovaných investorů může být založen i ve formě investičního fondu, tj. mající právní formu akciové společnosti.

Podílový fond (tedy i speciální fond nemovitostí a podílový fond kvalifikovaných investorů) je souborem majetku, který náleží všem vlastníkům podílových listů podílového fondu (dále jen "podílníci"), a to v poměru podle vlastněných podílových listů. Podílový fond není právnickou osobou (§ 6 odst. 2). Na podílový fond, majetek v podílovém fondu, hospodaření s majetkem v podílovém fondu ani na další záležitosti týkající se podílového fondu se nepoužijí ustanovení občanského zákoníku o spoluvlastnictví (§ 7 odst. 5).

Majetek v podílovém fondu obhospodařuje investiční společnost svým jménem na účet podílníků (§ 7 odst. 1). Z právních úkonů učiněných v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu je oprávněna a zavázána investiční společnost. Závazek vzniklý z obhospodařování majetku v podílovém fondu hradí investiční společnost z majetku v podílovém fondu (§ 7 odst. 3).

Ke zdanění investičních společností a speciálních fondů nemovitostí se vztahují některé výkladové problémy, které jsou předmětem tohoto příspěvku. Tyto problémy a navržené závěry se shodně vztahují i na fondy kvalifikovaných investorů ve formě podílového fondu (a v případě účtování a daně z příjmů též ve formě investičního fondu), které v souladu s zákonem o kolektivním investování též investují do nemovitostí.

1) Vybrané účetní aspekty – účtování o nemovitostech v majetku podílovém fondu

V souladu s § 16 zákona o kolektivním investování účtuje investiční společnost o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření s majetkem v podílovém fondu odděleně od předmětu účetnictví svého a ostatních podílových fondů a sestavuje účetní závěrku samostatně za každý jí obhospodařovaný podílový fond. Investiční společnost je účetní jednotkou, na kterou se, vedle zákona o účetnictví, vztahují speciální účetní předpisy pro banky a finanční instituce (prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví č. 501/2002 Sb., pro banky a jiné finanční instituce a České účetní standardy pro finanční instituce).

Zákon o účetnictví v § 27 odst. 1 písm. d) předepisuje požadavek ocenění majetku na reálnou hodnotu, pokud tak stanoví zvláštní právní předpis. V případě podílového fondu je tímto předpisem zákon o kolektivním investování, který v § 82 odst. 4 stanoví povinnost oceňovat majetek a závazky fondu z investiční činnosti reálnou hodnotou, přičemž ocenění musí být provedeno ve lhůtách uvedených ve statutu, nejméně jedenkrát ročně. Povinnost provést přecenění na reálnou hodnotu se týká veškerého majetku z investiční činnosti fondu, tedy kromě dlouhodobého majetku též například nedokončeného hmotného majetku či zásob.

Zjištění reálné hodnoty majetku fondu upravuje vyhláška Komise pro cenné papíry č. 270/2004 Sb. V případě nemovitostí předepisuje § 9 zmíněné vyhlášky povinnost ocenění majetku výnosovou nebo porovnávací metodou.

Zákon o účetnictví ani účetní předpisy pro banky a finanční instituce neupravují postup účetního zachycení přecenění majetku a závazků z investiční činnosti fondu na reálnou hodnotu, tedy zdali se jedná o zúčtování výsledkové ovlivňující základ daně či pouze bilanční, proti účtům vlastního kapitálu. Vyhláška č. 501/2002 Sb. upravuje pouze účtování o tzv. neprovozním dlouhodobém hmotném majetku, jímž je majetek, který účetní jednotka nevyužívá k výkonu svých hlavních činností. U toho majetku stanoví přímo vyhláška povinnost přecenění na reálnou hodnotu s tím, že vzniklé oceňovací rozdíly jsou zúčtovány ve prospěch vlastního kapitálu. U tzv. provozního dlouhodobého majetku vyhláška přecenění na reálnou hodnotu neupravuje a v praxi se jeho přecenění neprovádí.

Domníváme se, že veškerý majetek z investiční činnosti podílového fondu, včetně nemovitostí, by měl být jako neprovozní majetek přeceňován na reálnou hodnotu ve prospěch účtů vlastního kapitálu, nikoliv výsledkově.

Návrh na opatření:

Odsouhlasit uvedený výklad pro stávající znění předpisů o účetnictví.

2) Daň příjmů právnických osob

2.1 Odpisování hmotného majetku

Podle § 28 odst. 1 ZDP hmotný majetek (tj. i stavby jež jsou hmotným majetkem) odpisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo. Zákon umožňuje některé výjimky (zejména § 28 odst. 2 až 5 ZDPH). Mezi nimi ale není výslovně uvedeno odpisování staveb v majetku podílového fondu.

Vzhledem ke specifické formě a právní úpravě podílového fondu byl ZDP vytvořen koncept, na jehož základě je podílový fond pro účely daní z příjmů považován za subjekt podléhající dani. Vzhledem k potřebě spravovatelnosti je poplatníkem daně vždy investiční společnost, tedy právnická osoba obhospodařující příslušný podílový fond, která příslušnou daň vypočte, za fond sestaví a podá daňové přiznání a k tíži majetku v podílovém fondu daň odvede. Předmětem zdanění jsou však příjmy podílového fondu, podílový fond tedy ve své podstatě představuje fiktivního poplatníka, na kterého se aplikují jednotlivá pravidla ZDP upravující výpočet základu daně. Smyslem příslušných ustanovení ZDP je stanovení základu daně podílového fondu a nelze důvodně očekávat, že by v tomto ohledu měl být podílový fond být znevýhodněn oproti jiným poplatníkům.

Podle zákona o kolektivním investování je z právních úkonů učiněných v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu oprávněna a zavázána investiční společnost. Jako vlastník nemovitostí v podílovém fondu je v souladu se zákonem o kolektivním investování v katastru nemovitostí uveden podílový fond s údaji o investiční společnosti, která jej obhospodařuje. Podle našeho názoru je tedy třeba zákon v souladu se záměrem zákonodárce vykládat tak, že stavby v majetku podílového fondu odepisuje pro účely daní z příjmů investiční společnost. Odpisy jsou uplatněny v daňovém přiznání toho podílového fondu, v jehož majetku je o předmětné stavbě účtováno, a který je také jako vlastník uveden v katastru nemovitostí. Tento výklad je podle našeho názoru plně v souladu se základními zásadami daňového řízení, jakož i principem věcné a časové souvislosti, neboť příjmy z využití staveb (např. pronájmu) budou nepochybně součástí základu daně podílového fondu, v jehož majetku je o příslušné stavbě účtováno, a daňové odpisy staveb tudíž představují náklady na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů zdanitelných na úrovni podílového fondu podle obecného pravidla § 24 odst. 1 ZDP.

2.2 Tvorba rezerv na opravu hmotného majetku

Podle § 7 odst. zákona č. 593/1992 Sb. mohou rezervu na opravu hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří mají k hmotnému majetku vlastnické právo. Právo vlastnické k majetku ve speciálním fondu nemovitostí však mají jednotliví vlastníci podílových listů (investoři), kteří však nejsou z tohoto titulu poplatníkem daně z příjmů.

Při tom je zřejmé, že právě u speciálních fondů nemovitostí a fondů kvalifikovaných investorů jsou zákonné rezervy na opravu hmotného majetku žádoucí. Představují časové

rozlišení budoucích oprav i v daňové povinnosti investičních společností v části podílových fondů. Pokud zákonné rezervy nebudou tvořeny, vzniknou v roce oprav mimořádné jednorázové daňové, obvykle i účetní (při absenci účetních rezerv) výdaje, představující výkyvy v hospodaření, jež mohou podstatným způsobem ovlivnit důvěru investorů v kolektivní investování.

Vzhledem k tomu, že v souladu se zákonem o kolektivním investování je v katastru nemovitostí jako vlastník nemovitostí v podílovém fondu uveden podílový fond s údaji o investiční společnosti, která jej obhospodařuje, jsme názoru, že rezervy na opravu těchto nemovitostí v majetku podílového fondu může, při splnění obecných podmínek zákona o rezervách, tvořit investiční společnost. Odpisy investiční společnost uplatní v daňovém přiznání toho podílového fondu, v jehož majetku je o předmětné stavbě účtováno, a který je také jako vlastník uveden v katastru nemovitostí.

2.3 Prodej majetku z podílového fondu

Jak již bylo uvedeno výše, oceňovací rozdíly z titulu přecenění majetku z investiční činnosti podílového fondu na reálnou hodnotu jsou vykazovány v položce pasiv. Při úbytku tohoto majetku se celková výše přecenění zachycená v pasivech zúčtuje do nákladů nebo výnosů. V souladu s § 24 odst. 2 písm. b) ZDP je daňově uznatelným nákladem u prodaného hmotného majetku daňová zůstatková cena. Podle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP nejsou výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku daňově uznatelné.

Struktura výkazu zisků a ztrát z prodeje majetku fondu bude následující:

- (i) výnos z prodeje,
- (ii) výnos (náklad) ze zúčtování přecenění zachyceného v pasivech a
- (iii) náklad ve formě účetní hodnoty majetku.

Výnos z prodeje představuje nepochybně zdanitelný výnos.

Výnos či náklad charakteru oceňovacího rozdílu zúčtovaného z pasiv měl být podle názoru předkladatelů považován za daňový. Tento přístup je podpořen následujícími argumenty:

Podle § 23 odst. 2 písm. a) ZDP se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření. Vzhledem k tomu, že ZDP neobsahuje speciální ustanovení, které by ukládalo povinnost upravit základ daně o výnos či náklad ze zúčtování oceňovacího rozdílu k dlouhodobému hmotnému majetku z pasiv, je potřeba respektovat účetní zachycení této operace. Uvedený výnos či náklad je proto plně daňově uznatelný. Toto platí také s ohledem na přijatý závěr ministerstva financí ohledně obsahu pojmu „oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí“ v ustanoveních § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP, podle něhož tato ustanovení vylučují ze základu daně výhradně odpis oceňovacího rozdílu k nabytému majetku vzniklému z titulu vkladu podniku nebo jeho části, respektive přeměn.

Daňová zůstatková cena představuje daňový náklad v souladu s § 24 odst. 2 písm. b) ZDP.

Náklad v podobě účetní hodnoty prodaného majetku není v ZDP výslovně upraven. Lze nicméně argumentovat, že:

- (i) účetní hodnota do výše původních výdajů na pořízení hmotného majetku představuje dle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP nedaňový náklad, a

- (ii) případná část účetní hodnoty majetku převyšující původní výdaje na pořízení hmotného majetku představuje daňový náklad podle § 24 odst. 1, neboť úprava (zvýšení) pořizovací ceny byla spojena se zaúčtováním oceňovacího rozdílu, jehož zúčtování z pasiv při prodeji majetku je korespondujícím daňovým výnosem,

V průběhu všech zdaňovacích období od pořízení do vyřazení majetku bude oproti výnosu z prodeje do daňových nákladů uplatněna nejvýše pořizovací, tj. vstupní cena majetku, přičemž jeho mezitímní přecenění na reálnou hodnotu bude mít z hlediska základu daně neutrální dopad.

Obecně platí, že základem daně bude efektivně vždy právě a jen ekonomický výsledek prodeje majetku (myšlen tím rozdílem mezi prodejní a pořizovací cenou), upravený o daňové odpisy uplatněné v předcházejících obdobích.

Pokud jde o konkrétní účetní postup zajišťující zjištění správného základu daně, lze zvážit následující postup:

V případě, kdy byl majetek **přeceněn nahoru**, se základ daně zvýší pouze o rozdíl mezi daňovou zůstatkovou cenou a pořizovací cenou majetku (neboť nebyl účetně odepisován). Jak bylo uvedeno, část účetní hodnoty majetku převyšující pořizovací cenu hmotného majetku je daňovým nákladem a oceňovací rozdíl ve shodné výši zúčtovaný z pasiv je daňovým výnosem a základ daně se o ně neupravuje.

I v případě, kdy byl majetek **přeceněn dolů**, je potřeba základ daně upravit pouze o rozdíl mezi daňovou zůstatkovou cenou a pořizovací cenou majetku.

Úpravou základu daně o rozdíl mezi daňovou zůstatkovou cenou a pořizovací cenou majetku je zajištěno, že celkově (tj. v průběhu všech zdaňovacích období od pořízení do vyřazení majetku) je základ daně snížen pouze o pořizovací, tj. vstupní cenu majetku (prostřednictvím daňových odpisů nebo daňové zůstatkové ceny). Nedojde tedy k dvojitému uplatnění nákladu ve výši přecenění (v případě přecenění směrem dolů, kdy je rozdíl mezi daňovou zůstatkovou cenou a účetní cenou majetku o přecenění větší) či ke dvojitému zdanění výnosu ve výši přecenění (v případě přecenění směrem nahoru, kdy je rozdíl mezi daňovou zůstatkovou cenou a účetní cenou majetku o přecenění nižší).

Z matematického hlediska dojde k celkové úpravě základu daně právě o rozdíl mezi daňovou zůstatkovou cenou a pořizovací cenou majetku. Dopad do základu daně je tedy obdobný jako u standardního prodeje hmotného majetku, který není přeceňován na reálnou hodnotu, a celkový základ daně je roven vždy ekonomickému zisku či ztrátě z prodeje se zohledněním již uplatněných daňových odpisů.

Analogický postup by podle názoru předkladatelů měl být uplatněn i u daňově neodpisovaného majetku (pozemků a zásob) s tím rozdílem, že celkem za daňově uznatelný náklad z prodeje bude považována částka odpovídající pořizovací ceně (neboť majetek nebyl daňově odepisován). Vzhledem k tomu, že nevzniká rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou majetku při jeho prodeji, základ daně se v tomto případě nebude upravovat. U pozemků ovšem bude nutné respektovat ustanovení § 24 odst. 2 písm. t) ZDP, podle něhož je daňová uznatelnost pořizovací ceny limitována výnosem z prodeje majetku.

Základem daně při prodeji daňově neodpisovaného majetku bude proto v podstatě opět právě ekonomický výsledek transakce, tedy rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou s tou výjimkou, že případná ztráta z prodeje individuálních pozemků bude daňově neuznatelná.

2.4 Účast fondu na nemovitostní společnosti

V souladu s § 27 odst. 1 písm. d) zákona o účetnictví a § 82 odst. 4 zákona o kolektivním investování se účast v nemovitostní společnosti přeceňuje na reálnou hodnotu. Vyhláška č. 501/2002 Sb. ani české účetní standardy nicméně výslovně neupravují, jakým způsobem má být toto přecenění zachyceno. Vzhledem k tomu, že primárním účelem nemovitostní společnosti je nabývání a správa nemovitostí, mělo by přecenění účasti být v souladu s § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví zachyceno stejným způsobem, jako přecenění dlouhodobého hmotného majetku u fondů. Oceňovací rozdíl z přecenění účasti v nemovitostní společnosti na reálnou hodnotu bude tedy vykázán v položce pasiv. Při úbytku tohoto podílu se celková výše přecenění zachycená v pasivech zúčtuje do nákladů nebo výnosů.

V případě, že nemovitostní společnost má formu **akciové společnosti**, bude účetní hodnota zúčtovaná v okamžiku prodeje akcií (zvýšená o případné náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti, které byly nedaňové podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP) představovat daňový náklad v souladu s § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, neboť tyto akcie jsou přeceňovány na reálnou hodnotu.

Podle § 23 odst. 17 písm. a) ZDP bude výnos či náklad ze zúčtovaného přecenění zachyceného v pasivech daňový.

V případě, že nemovitostní společnost má formu **společnosti s ručením omezeným**, bude v okamžiku prodeje tohoto podílu daňovým výdajem ve smyslu § 24 odst. 2 písm. w) ZDP nabývací cena (případně zvýšená o náklady přímo související s držbou podílu, které byly nedaňové podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP), avšak pouze do výše výnosu z prodeje účasti.

Náklad v podobě účetní hodnoty prodaného podílu není v ZDP výslovně upraven. Nicméně lze dovodit, že pro účely stanovení základu daně z příjmů nebude za daňový náklad považována účetní hodnota podílu odúčtovaná do nákladů při prodeji, nýbrž právě jen jeho nabývací (pořizovací) cena podle § 24 odst. 2 písm. w) ZDP (do výše výnosu z prodeje).

Podle názoru předkladatelů by výnos či náklad charakteru oceňovacího rozdílu zúčtovaného z pasiv měl být považován za daňový v souladu s argumentací uvedenou výše v bodě 2.3, týkající se hmotného majetku fondu.

Opět tedy obecně platí, že základem daně při prodeji účasti v nemovitostní společnosti je právě a jen ekonomický výsledek transakce, tedy rozdíl mezi prodejní a nabývací (pořizovací) cenou účasti v nemovitostní společnosti (případně zvýšenou o náklady přímo související s držbou podílu, které byly nedaňové podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP) s tou výjimkou, že případná ztráta z prodeje účasti na nemovitostní společnosti ve formě společnosti s ručením omezeným bude daňově neuznatelná.

Návrh na opatření:

Odsouhlasit uvedený výklad pro stávající znění zákona o daních z příjmů a zákona o rezervách, případně navrhnout metodický postup vedoucí ke správnému stanovení základu daně ve smyslu základních zásad daňového řízení.

3) Daň z přidané hodnoty

Ve stávajícím zákoně o DPH je jediná zvláštní úprava pro kolektivní investování, to v § 54 odst. 1 písm. v) (finanční činnosti je i obhospodařování investičních fondů nebo podílových fondů podle zákona o kolektivním investování). Jinak platí obecný režim zákona o DPH.

Předkladatelé jsou toho názoru, že většinu specifík investičních společností a speciálních fondů nemovitostí lze v principu pokrýt pomocí výkladů obecného režimu zákona č. 235/2004 Sb.

Při stávajícím znění zákona o DPH je osobou povinnou k dani investiční společnost a nikoli podílový fond bez právní subjektivity. Investiční společnost bude běžně osobou povinnou k dani (§ 5 a 6). Z pohledu zákona o DPH bude mít dva druhy výnosů, a to

- a) Výnosy za obhospodařování podílových fondů, případně investičních fondů. Jde o výnosy osvobozené podle § 54 odst. 1 písm. v) ZDPH bez nároku na odpočet DPH.
- b) Výnosy z nakládání či držby majetku v podílových fondech. Podle povahy podílového fondu a jeho majetku může jít o výnosy s různými dopady na DPH: výnosy za zdanitelná plnění (například při neosvobozeném prodeji stavby nebo při nájmu za podmínek § 56 odst. 5 ZDPH), nebo o výnosy osvobozené s různými dopady na koeficient podle § 76 odst. 2 ZDPH (například při prodeji cenných papírů, při prodeji stavby za podmínek § 65 odst. 1, při prodeji nestavebního pozemku, nebo při nájmu podle § 56 odst. 4 ZDPH).

Při prodeji nemovitosti ve speciálním fondu nemovitostí je pro účely zákona o DPH investiční společnost převodcem a uskutečňuje zdanitelné plnění či plnění. Při nabytí nemovitosti do speciálního fondu nemovitostí je pro účely DPH investiční společnost nabyvatelem, který přijímá zdanitelná plnění (plnění) a při odpočtu daně běžně postupuje způsobem podle § 72 a násl. zákona o DPH. Při opravě nemovitosti jde o zdanitelné plnění mezi zhotovitelem a investičním fondem ve prospěch speciálního fondu nemovitostí a při odpočtu daně investiční společnost běžně postupuje způsobem podle § 72 a násl. zákona o DPH.

Jako problém nepřeklenutelný výkladem se jeví v současném znění zákona o DPH jediný koeficient podle § 76 odst. 2 zákona o DPH pro celou investiční společnost. Lze reálně předpokládat situace, kdy jedna investiční společnost bude obhospodařovat jak speciální fondy nemovitostí, tak i fondy jiné (např. speciální fondy cenných papírů). Při existenci jednoho koeficientu pro celou investiční společnost bude tento koeficient podstatně ovlivněn jak finančními činnostmi podílových fondů provádějících finanční činnosti, tak i vlastní činností investičního fondu. Snížený koeficient z titulu těchto činností pak bude používán i při obhospodařování speciálních fondů nemovitostí, což bude mít za následek ztrátu podstatné části nároku na odpočet při pořízení těch stavebních nemovitostí, na které se vztahuje částečný nárok na odpočet při pořízení. Obdobně v případě stavebních úprav, oprav a dalších režijních výdajů spojených s provozem nemovitostí.

Tato situace podle názoru předkladatelů nekoresponduje plně se směrnicí č. 85/611/EHS ve znění novel směrnicemi č. 2001/107/ES a 2001/108/ES, která předvídá hospodářskou samostatnost jednotlivých podílových fondů. Stávající zákon o DPH však vytváří situaci, kdy například fond cenných papírů fakticky ovlivňuje hospodaření nemovitostního fondu prostřednictvím koeficientu.

Problém lze řešit podle názoru předkladatelů jen změnou zákona o DPH s použitím Čl. 17 odst. 5 písm. a) a b) VI. Směrnice tak, že by se pro každý z podílových fondů i pro investiční společnost uplatňoval samostatný koeficient, který by neovlivňoval ostatní činnosti. Jinou možností je podílové fondy vymezit jako samostatné osoby podléhající dani a investiční společnost by za ně předkládala samostatná daňová přiznání.

Návrh na opatření:

- a) Odsouhlasit výše uvedené výklady pro stávající znění zákona o DPH. Předkladatelé se přiklání k názoru, že by byl vhodný i metodický pokyn Ministerstva financí pro

kolektivní investování po významné novele zákona č. 189/2004 Sb. zákonem č. 224/2006 Sb.

- b) De lege ferenda upravit v zákoně o DPH samostatný výpočet koeficientu podle § 76 odst. 2 zvlášť pro každý podílový fond a investiční společnost, nebo vymezit podílové fondy jako samostatné osoby podléhající dani, přičemž investiční společnost by za ně předkládala samostatná daňová přiznání.

4) Daň z převodu nemovitostí

Předkladatelé jsou toho názoru, že ustanovení zákona č. 357/1992 Sb. dostatečně pokrývají zvláštnosti zdanění investičních společností a speciálních nemovitostních fondů. Poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce (prodávající), tedy investiční společnost bez ohledu na to, že vlastníkem převáděných nemovitostí jsou vlastníci podílových listů.

Návrh na opatření: bez návrhu na opatření

5) Daň z nemovitostí

Poplatníkem daně z pozemku i daně ze staveb je obvykle vlastník (§ 3 a § 8 zákona č. 338/1992 Sb.). Vlastníkem nemovitostí ve speciálním fondu nemovitostí jsou vlastníci podílových listů (§ 6 odst. 2 zákona č. 189/2004 Sb.).

Teoreticky je možné, aby suma investorů otevřeného podílového fondu poplatníkem daně z nemovitostí fakticky byla, s použitím ustanovení § 3 odst. 5, § 8 odst. 5 a § 13a odst. 4 případně 5 zákona o dani z nemovitostí a § 10 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. V praxi je ale takové řešení neproveditelné, nespravovatelné a v rozporu se záměry zákona o kolektivním investování. Stěží si lze představit tisíc obměňujících se vlastníků podílových listů, kteří se vzájemně neznají, jak mezi sebou vyřizují daňové povinnosti nepeněžité a peněžité povahy, vztahující se ke stovce různých nemovitostí v působnosti různých správců daně.

Předkladatelé jsou toho názoru, že osoba poplatníka daně z nemovitostí je sporná. Lze však preferovat teleologický výklad záměrem zákonodárce před výkladem jazykovým ((viz např. SJS 498/2005 (S 3401/2004-62), Pl. ÚS 5/05)) s přihlédnutím k ustanovení § 7 odst. 3 zákona o kolektivním investování, podle kterého z právních úkonů učiněných v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu je oprávněna a zavázána investiční společnost. Při takovém výkladu platí, že poplatníkem daně z převodu nemovitostí je investiční společnost, která i platí daň z nemovitostí k tíži podílového fondu.

Návrh na opatření:

- a) Odsouhlasit uvedený výklad pro stávající znění zákona o trojdani
- b) De lege ferenda upravit zákon o dani z nemovitostí tak, že poplatníkem daně z nemovitostí ve speciálním fondu nemovitostí či fondu kvalifikovaných investorů bude investiční společnost, obhospodařující příslušný podílový fond.

Stanovisko Ministerstva financí

Odbor Legislativa daní z příjmů

Platná právní úprava odpisování ani tvorbu rezerv u podílového fondu neumožňuje. Ministerstvo financí však problematiku řeší. V současnosti je připraven návrh na legislativní

úpravu doplněním možnosti odpisovat také u podílového fondu, stejně jako umožnit zde tvorbu rezervy. Vzhledem k tomu, že činnost nemovitostních fondů podléhá licenčnímu řízení, mohou některé fondy vykázat aktivity až v závěru roku 2006 a tudíž uvažovaná úprava ZDP v § 28 a ZoR v § 7 při použití i za zdaňovací období, které započalo v roce 2006, by problematiku komplexně vyřešila. Komplexnější návrh na řešení problematiky nemovitostních, resp. podílových fondů bude v nejbližší době projednáván na úrovni sekce ministerstva.

K prodeji majetku z podílového fondu - část 2.3.

Při aplikaci závěrů MF k obsahu pojmu oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí v ustanoveních § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP bude při prodeji nemovitosti z NPF pro správné stanovení základu daně rozhodující správné zaúčtování této operace. Z toho vyplývá, že součástí základu daně bude jak výnos ve výši oceňovacího rozdílu, tak i náklad z oceňovacího rozdílu promítnutý do účetní hodnoty nemovitosti. Vyjdeme-li z doplněného příkladu, výsledek hospodaření i základ daně bude činit 50, a to jako rozdíl výnosů ve výši 160 /tržba z prodeje 150 + OR 10) a nákladů ve výši 110 – účetní hodnota nemovitosti (100 pořizovací cena+10 OR).

Pokud by uvedený závěr k obsahu OR nebyl aplikován, bylo by nutné vyloučit při zjištění základu daně jak OR účtovaný ve prospěch výnosů (10), tak OR účtovaný ve prospěch účetní hodnoty nemovitosti (10). V takovém případě by základ daně činil rovněž 50, ale jako rozdíl daňových výnosů ve výši 150 a daňových nákladů ve výši 100 (pořizovací cena nemovitosti).

MF zastává názor, že v krajní situaci, kdy OR promítnutý do účetní hodnoty nemovitosti by nebyl pro účely zjištění základu daně akceptován, ale OR účtovaný ve prospěch výnosů by akceptován byl, v souladu se zákonnou úpravou by bylo pro daný případ využití postupu podle § 24 odst. 2 písm. zc) a OR ovlivňující účetní hodnotu nemovitosti by byl uznatelný do výše OR zaúčtovaného ve prospěch výnosů.

Z toho vyplývá, že zákonná úprava vylučuje situaci, aby byl pro daňové účely zohledněn pouze OR účtovaný ve prospěch výnosů a nikoliv již OR ovlivňující výši účetní hodnoty nemovitosti.

Vzhledem k tomu, že platná právní úprava prozatím neumožňuje NPF uplatňovat odpisy, MF požaduje, aby příspěvek v části 2.3. v případě jeho zveřejnění byl příslušně upraven a doplněn předkladateli o zpracovaný příklad.

Odbor Legislativa DPH

MF souhlasí s tím, že z hlediska DPH zákon neobsahuje zvláštní úpravu pro tyto fondy, proto je nutné vycházet při výkladu z obecných ustanovení zákona. MF zváží návrhy předkladatele na zvláštní úpravu pro tyto fondy (předkladatel požaduje změnu zákona o DPH, doporučují sjednotit přístup k novelám, až bude vyřešeno postavení fondů, mělo být nejprve uzavřeno z hlediska účetnictví a následně daně). Doporučujeme sladit stanoviska ostatních daňových odborů zejména pokud jde o případné změny v jednotlivých zákonech.

Odbor Legislativa majetkových daní a poplatků

Právní rámec:

V § 3 odst. 2 zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o kolektivním investování) se uvádí: „Povinnosti uložené tímto zákonem

podílovému fondu nebo práva přiznaná tímto zákonem podílovému fondu jsou povinnostmi a právy investiční společnosti.“

Podle § 6 odst. 1 a 2 zákona o kolektivním investování, peněžní prostředky shromažďuje do podílového fondu investiční společnost vydáváním podílových listů podílového fondu. Podílový fond je souborem majetku, který náleží všem vlastníkům podílových listů podílového fondu, a to v poměru podle vlastněných podílových listů.

Podle § 7 odst. 1, 2 a 3 zákona o kolektivním investování, majetek v podílovém fondu obhospodařuje investiční společnost svým jménem na účet podílníků. Jestliže zvláštní právní předpis nebo právní úkon vyžadují údaj o osobě vlastníka, nahradí se údaje o všech podílnících názvem podílového fondu a údaji o investiční společnosti, která jej obhospodařuje. Z právních úkonů učiněných v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu je oprávněna a zavázána investiční společnost. Závazek vzniklý z obhospodařování majetku v podílovém fondu hradí investiční společnost z majetku v podílovém fondu.

Dále ve smyslu ustanovení § 7 odst. 5 na podílový fond, majetek v podílovém fondu, hospodaření s majetkem v podílovém fondu ani na další záležitosti týkající se podílového fondu se nepoužijí ustanovení občanského zákoníku o spoluvlastnictví.

Podle § 14 odst. 1 zákona o kolektivním investování, investiční společnost je právnická osoba, jejímž předmětem podnikání je kolektivní investování spočívající

- a) ve vytváření a obhospodařování podílových fondů, nebo
- b) v obhospodařování investičních fondů na základě smlouvy o obhospodařování.

Podle § 16 odst. 1 zákona o kolektivním investování, investiční společnost účtuje o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření s majetkem v podílovém fondu odděleně od předmětu účetnictví svého a ostatních podílových fondů.

K bodu 4) Daň z převodu nemovitostí

V návaznosti na výše uvedené doporučujeme ve druhé větě v bodě 4) upřesnit formulaci takto:

„Poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce (prodávající), tedy investiční společnost, která v souladu se zákonem č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o kolektivním investování), obhospodařuje majetek v podílovém fondu svým jménem na účet podílníků.“

K bodu 5) Daň z nemovitostí

Současná právní úprava poplatníka daně z nemovitostí vychází z principu vlastnického práva; poplatníkem daně z nemovitostí je zpravidla vlastník nemovitosti. Rozhodující je stav uvedený v katastru nemovitostí.

S ohledem na právní úpravu speciálního fondu nemovitostí v § 53 - § 53b zákona o kolektivním investování je MF názoru, že se na něj také vztahují příslušná ustanovení o podílovém fondu a investiční společnost je vůči němu ve stejné právní pozici jako k jiným podílovým fondům. Lze předpokládat, že katastrální úřad zapíše do katastru nemovitostí investiční společnost, která v souladu se zákonem č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování,

ve znění pozdějších předpisů, obhospodařuje majetek v podílovém fondu svým jménem na účet podílníků, a která by stala se poplatníkem daně z nemovitostí.

Závěr: Dle názoru MF je poplatníkem daně z nemovitostí je investiční společnost z majetku v podílovém fondu. MF souhlasí s tím, že zákon o dani z nemovitostí neobsahuje zvláštní právní úpravu poplatníka daně pro případ speciálního fondu nemovitostí a v rámci komplexního řešení problematiky nemovitostních fondů na MF zváží též úpravu zákona o dani z nemovitostí dle návrhu předkladatele.

Odbor Účetnictví a audit

1. Účtování nemovitostí v podílovém fondu

Podle § 68a vyhlášky č. 501/2002 Sb., v platném znění se přecenění na reálnou hodnotu neprovozního dlouhodobého hmotného majetku vykáže v příslušné položce pasiv. Až teprve v okamžiku úbytku tohoto majetku se výsledný oceňovací rozdíl vykáže v příslušné položce výkazu zisku a ztráty. Dále platí, že tento neprovozní dlouhodobý hmotný majetek se neodpisuje.

Neprovozním dlouhodobým hmotným majetkem se podle § 13 odst. 2 rozumí majetek, který účetní jednotka nevyužívá při výkonu svých hlavních činností, tzn. majetek, který nevyužívá pro svou provozní činnost. Účetní jednotky (banky, penzijní fondy, podílové fondy, apod.) zde vykazují majetek, do kterého investovaly.

Závěr

V souladu s výše uvedenými skutečnostmi platí, že neprovozním dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí investice speciálního fondu nemovitostí do nemovitého dlouhodobého hmotného majetku. Investiční společnost v souladu s vyhláškou č. 501/2002 Sb., v platném znění vykáže přecenění na reálnou hodnotu za jí obhospodařovaný speciální fond nemovitostí v příslušné položce pasiv a tento majetek neodpisuje.

2. Účast fondu na nemovitostní společnosti

Podle ust. § 82 odst. 4 zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů, se majetek a závazky z investiční činnosti podílového fondu se oceňují reálnou hodnotou. V ust. § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), je uvedena povinnost oceňovat reálnou hodnotou i v případech, kdy to ukládá zvláštní právní předpis.

Vyhláška č. 501/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, výslovně neupravuje postup účtování, resp. „vykazování“ oceňovacích rozdílů z přecenění účastí na reálnou hodnotu. Vzhledem ke skutečnosti, že vyhláška tento problém explicitně neřeší, měla by účetní jednotka zvolit takový postup, aby byl dodržen zákon o účetnictví a ostatní právní předpisy a byl podán věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Závěr

Pokud se při aplikaci ust. § 8 odst. 2 zákona o účetnictví a ust. § 53 d odst. 1, § 82 odst. 4 a dalších zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů, se

bude vycházet z předpokladu, že držba účasti v nemovitostních společnostech má být chápána jako dlouhodobý majetek (z investiční činnosti), potom by za účelem zajištění věrného a poctivého obrazu (předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky) měly být oceňovací rozdíly z těchto „účástí“ vykázány v příslušné položce pasiv Rozvahy. V případě úbytku těchto „podílů“ by oceňovací rozdíl byl vykázán v příslušné položce výkazu zisku nebo ztráty.

Část nové příspěvky

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

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

1. Poskytování pitné vody zaměstnancům na pracovišti

§101 odst. 1 zákona 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen zákoník práce) zaměstnavateli stanoví obecnou povinnost zajistit bezpečnost a ochranu zdraví zaměstnanců při práci. Přičemž Nařízení vlády č. 178/2001 Sb. (dále jen Nařízení) stanoví podmínky ochrany zdraví zaměstnanců při práci.

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

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

Dopady na straně zaměstnance

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

Dopady na straně zaměstnavatele

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

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

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

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

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

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

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

Dopady na straně zaměstnance

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

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

Dopady na straně zaměstnavatele

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

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

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

Aplikace tohoto ustanovení je podle našeho názoru umožněna i tím, že daňová uznatelnost těchto výdajů není v ZDP omezena. Výdaje na zajištěné stravování po dobu školení nejsou omezeny v §25 ani v §24 odst. 2 písm j) bod 3 ZDP, které stanoví, že daňovým nákladem jsou výdaje na vzdělání a rekvalifikaci pracovníků zabezpečovanou jinými subjekty a ani v §24 odst. 2 písm k) ZDP, které stanoví, že daňovým nákladem jsou mimo jiné výdaje na pracovní cesty (příčemž omezující podmínky stanovené dále v tomto ustanovení se vztahují pouze na poplatníky s příjmy podle §7).

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

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

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

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

Dopady na straně zaměstnance

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

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

Dopady na straně zaměstnavatele

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

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

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

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

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

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

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

Při striktním postupu podle výše uvedeného Pokynu D-300 bychom tak mohli dojít k závěrům, které by byly v rozporu se zněním výše uvedeného ustanovení §24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP. Pokud by zaměstnavatel poskytoval stravenky např. v hodnotě 30 Kč, znamenalo

by to, že pro účely daňové uznatelnosti by se mělo vycházet z ceny jídla rovněž ve výši 30 Kč, což naprosto neodpovídá realitě.

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

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

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

Návrh na opatření:

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

Stanovisko Ministerstva financí

1. Pitná voda představuje samostatnou kategorii definovanou v § 3 zákona č. 258/2000 Sb., o zdraví lidu a nelze ji proto podřazovat pod kategorii nealkoholických nápojů. Zákon o daních z příjmů také výslovně neupravuje daňovou uznatelnost a současně osvobození na straně zaměstnanců výdajů (nákladů) zaměstnavatele na vytápění, osvětlení, klimatizaci apod. pracovišť. V uvedených případech stejně jako při zajištění pitné vody se jedná o zákonné povinnosti zaměstnavatele a proto ani případné doplnění zákona v § 6 odst. 7 písm. b) a současně § 24 odst. 2 písm. j) bod 1 o slova „pitné vody“ nepovažuje Ministerstvo financí za nutné.

2. Do konce roku 2006 nelze aplikovat zákon o cestovních náhradách a od 1.1. 2007 část sedmou zákoníku práce, neboť v daném případě se podle stanoviska MPSV v žádném případě nejedná o náhradu cestovních výdajů. Proto do daňových nákladů nelze zahrnovat podle § 24 odst. 2 písm. zh). Odbor 15 zastává názor že uvedená problematika musí být řešena shodně jak ve veřejném sektoru, tak i v soukromém sektoru. Proto bylo vyžádáno stanovisko odboru státního rozpočtu ke správné aplikaci rozpočtových pravidel. Pokud ve veřejném sektoru bude dotčené stravování považováno za součást školení, bude shodný postup uplatněn i v soukromém sektoru.

3. Úprava obsažená v pokynu D-300 byla doslovně převzata z pokynu D-190 a dosud nebyly při praktické aplikaci identifikovány žádné problémy a spory s poplatníky. Historické stanovisko vychází ze skutečnosti, že provize představuje součást pořizovací ceny stravenky. Obdobný postup je uplatňován také ve veřejném sektoru.

Pokud zákon stanoví, že dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP jsou uznatelným nákladem „.....příspěvky na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů, a poskytované do výše 55% ceny jednoho jídla za jednu směnu, maximálně však“ je text pokynu D-300 plně v souladu se zákonem. Pouze za předpokladu, že na hodnotu stravenky příspěl zaměstnavatel i zaměstnanec, jsou splněny podmínky stanovené ZDP pro daňovou uznatelnost.