

**Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR
konaného dne 20. 5. 2009**

OBSAH

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Daň z převodu nemovitostí (příspěvek projednaný na jednání KV KDP 14. 5. 2008)

238/09.04.08 – Osvobození od daně z převodu nemovitostí při úplatném převodu staveb a bytů str. 4

Příspěvky uzavřeny k 20. 5. 2009

Daň z příjmů

244/18.06.08 - Daňová účinnost vybraných položek prvotně upravených zákoníkem práce z pohledu jejich uplatnění ve zdaňovacím období 2007 a 2008 a navazující problémy str. 10

Předkládají: Ing. Radislav Tkáč
Ing. Jiří Hanák
Ing. Jiří Nesrovnal

DPH

261/18.03.09 - Daň z přidané hodnoty v případě poskytování pitné vody a ochranných nápojů zaměstnancům na pracovišti str. 26

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

Daň z příjmů

257/28.01.09 - Doplnění příspěvku č. 247/29.10.08 Některé aspekty zdaňování ekologických zdrojů energie z hlediska ZDP str. 32

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal
Ing. Radislav Tkáč

263/18.03.09 - Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení

..... str. 35

Předkládají: Mgr. Edita Ševcovicová
Ing. Ladislav Povr

265/18.03.09 - Reklasifikace úroků na podíly na zisku při platbách rezidentům EU, Norska a Islandu str. 41

Předkládá: Mgr. Zenon Folwarczny

266/18.03.09 - Výjimky z definice stálé provozovny (Čl. 5 odst. 4 Vzorové smlouvy OECD)

..... str. 48

Předkládá: Mgr.Ing. Pavel Fekar, LL.M.

267/18.03.09 - Daňové dopady změny právního důvodu pohledávky str. 60
Předkládá: JUDr. Martin Kopecký

271/20.04.09 - Tvorba daňových opravných položek k nepromlčeným pohledávkám v rámci
komisionářské struktury str. 70
Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová

DPH

276/20.05.09 - K výkladu pojmu služby z Přílohy č. 2 zákona o DPH - Oprava
zdravotnických prostředků uvedených v příloze č. 1 tomuto zákonu
..... str. 74
Předkládají: Olga Holubová
JUDr. Ing. Václav Pátek
Mgr. Milan Tomíček

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

Daň z příjmů

270/20.04.09 - Stanovení superhrubé mzdy po 1.1.2009..... str. 78
Předkládá: Ing. Robert Bezecný
Ing. Michal Dušek

275/20.05.09 - Daňová uznatelnost nákladů na mezinárodní pronájem pracovní síly
..... str. 87
Předkládá: JUDr. Martin Kopecký

DPH

272/20.04.09 - Nárok na odpočet u hmotného majetku pořízeného za účelem majetkového
vkladu v nepeněžitě podobě str. 91
Předkládá: Ing. Stanislav Kryl

274/20.05.09 - Úprava odpočtu daně podle § 78 zákona o DPH v případě technického
zhodnocení str. 94
Předkládají: Petr Toman
Klára Kameníková

Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

Daň z příjmů

277/24.06.09 - Problematika nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti..... str. 96

Předkládají: Mgr. Ing. Václav Baňka
Mgr. Ing. Martin Houska, Ph. D.
Ing. Jana Svobodová

278/24.06.09 - Sjednocení výkladu ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů
..... str. 100

Předkládají: Mgr. Zenon Folwarczny
JUDr. Martin Kopecký

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

Daň z příjmů

279/24.06.09 - Ukládání peněžních prostředků ve výši rezerv tvořených podle horního zákona na zvláštní vázaný účet

Předkládají: Jan Čapek
Jana Karásková

DPH

248/29.10.08 - Vymezení pojmu obrat ve vztahu k některým finančním činnostem osvobozeným od DPH a jejich zohlednění při výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH - Rozšíření příspěvku č. 184/27.06.07

Předkládají: Andrea Mojžíšová
Petra Pospíšilová

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Přehodnocení části stanoviska Ministerstva financí k příspěvku 238/09.04.08 – Osvobození od daně z převodu nemovitostí při úplatném převodu staveb a bytů

Příspěvek 238/09.04.08 – MF přehodnotilo část stanoviska, které bylo zveřejněno v zápise KV KDP, konaného dne 14. 5. 2008

238/09.04.08 - Osvobození od daně z převodu nemovitostí při úplatném převodu staveb a bytů z majetku fondu kvalifikovaných investorů (podílového fondu)

Předkládají: JUDr. Pavla Blažková, daňový poradce, č. osvědčení 3401
Ing. Helena Navrátilová, CSc., daňový poradce, č. osvědčení 133

Předmětem příspěvku je posouzení skutečnosti, zda a za jakých podmínek mohou být splněny podmínky pro osvobození od daně z převodu nemovitostí při úplatném převodu staveb a bytů z majetku podílového fondu, který (podle svého statutu) investuje převážně do nemovitostí.

Tento příspěvek navazuje na uzavřený příspěvek PhDr. Milana Skály, a Mgr. Ing. Radka Halíčka, FCCA, č. 146/06.09.06 – Zdanění speciálních fondů nemovitostí v investičních společnostech, který se mimo jiné zabýval otázkou poplatníka daně z převodu nemovitostí při úplatném převodu nebo přechodu vlastnictví k nemovitostem z majetku podílového fondu, a to speciálního fondu nemovitostí a fondu kvalifikovaných investorů. Dle stanoviska Ministerstva financí – Odboru legislativy majetkových daní a poplatků *je poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce (prodávající), tedy 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.*

1. Právní rámec

a) Podle § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „**zákon o trojdaní**“) je od daně z převodu nemovitostí osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k určitým novým stavbám, na něž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, dokončeným nebo rozestavěným novým stavbám nebo bytům v nové stavbě nebo vzniklým změnou dokončené stavby, které nebyly dosud užívány a v případě bytu, jde-li o převod dle zákona č. 72/1994 Sb., jestliže převodcem je fyzická či právnická osoba a převod je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo jejich předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů.

Kolektivní investování upravuje zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZKI**“).

Investiční společnost ZKI definuje jako právnickou osobu, jejímž předmětem podnikání je „*kolektivní investování spočívající ve vytváření a obhospodařování podílových fondů nebo v obhospodařování investičních fondů*“. Kolektivní investování dále definuje § 2 odst. 1 písm.

a) ZKI jako **podnikání** jehož předmětem je (i) shromažďování peněžních prostředků upisováním akcií investičního fondu nebo vydáváním podílových listů podílového fondu, (ii)

investování na principu rozložení rizika a (iii) další obhospodařování tohoto majetku (§ 2 odst. 1 písm. a) ZKI).

Podílový fond zákon definuje jako „*soubor majetku, který náleží všem vlastníkům podílových listů podílového fondu*“ (§ 6 odst. 2 ZKI). Na podílový fond, majetek v podílovém fondu, hospodaření s majetkem v podílovém fondu ani na další záležitosti týkající se podílového fondu se však nepoužijí ustanovení občanského zákoníku o spoluvlastnictví (§ 7 odst. 5 ZKI);

Podílový fond na rozdíl od investičního fondu nemá právní subjektivitu a není právnickou osobou (§ 6 odst. 2 ZKI). Podílový fond tedy představuje souhrn aktiv určených k realizaci závazné investiční strategie, která podrobně a v souladu s zákonnými požadavky¹ je popsána ve statutu fondu, který podléhá schválení Českou národní bankou.

Investiční společnost vystupuje formálně coby vlastník majetku v podílovém fondu (§ 7 odst. 2 ZKI), přičemž je sama zavázána z právních úkonů učiněných v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu (§ 7 odst. 3 ZKI), práva a povinnosti z takto založených závazků (včetně daňových a poplatkových povinností) plní svým jménem, avšak vždy na účet daného podílového fondu (resp. podílníků). V případě, že 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 (§ 7 odst. 2 ZKI).

Z výše uvedené právní úpravy vyplývá, že předmětem podnikání investičního fondu je investování jeho majetku způsobem stanoveným v jeho statutu (§ 4 ve spojení s § 2 odst. 1 písm. a) ZKI). Věcný obsah podnikání je v těchto případech dán nikoli samotným pojmem „investování“, ale právě obsahem takového investování, tj. do čeho je investováno, resp. s čím je obchodováno za účelem zisku (což je hlavním smyslem investování). Pokud investiční cíle a politika investičního fondu spočívají převážně ve výstavbě nebo prodeji staveb a bytů, pak nelze dojít k jinému závěru, než že předmětem podnikatelské činnosti investičního fondu je výstavba nebo prodej staveb a bytů, a v takovém případě může být první úplatný převod realizovaný investičním fondem podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani osvobozen od daně z převodu nemovitosti.

Ve vztahu k podílovému fondu pak nelze než dojít ke stejnému závěru, že předmětem podnikání investiční společnosti je též investování majetku v podílovém fondu (§14 ve spojení s § 2 odst. 1 písm. a) ZKI), přičemž způsob takového investování (především tedy hodnoty, do nichž je majetek fondu investován) je stanoven ve statutu daného podílového fondu. Pokud investiční cíle a politika podílového fondu, který vytváří a obhospodařuje investiční společnost, spočívají převážně ve výstavbě nebo prodeji staveb a bytů, pak podle našeho názoru též platí, že v případě, kdy jedná investiční společnost na účet tohoto podílového fondu, je předmětem podnikatelské činnosti investiční společnosti výstavba nebo prodej staveb a bytů, a v takovém případě může být první úplatný převod realizovaný investiční společností (resp. daným podílovým fondem, na jehož účet by byla bývala daňová povinnost plněna) podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani osvobozen od daně z převodu nemovitosti. Ke stejnému závěru lze dojít též za použití teleologického výkladu. Pokud by první úplatný převod nemovitosti z majetku nemovitostního podílového fondu podléhal dani z převodu nemovitostí, byla by daň hrazena z majetku v daném podílovém fondu, tedy z majetku podílníků. To odpovídá též tomu, že v daném případě nedochází ke změně v

¹ Srov. především § 51 a násl ZKI a vyhlášku č.482/2006 Sb., o minimálních náležitostech statutu a povinných náležitostech zjednodušeného statutu fondu kolektivního investování.

majetku (převodu nemovitosti) investiční společnosti, ale výhradně ke změně v majetku podílového fondu. Tento aspekt zvláštní právní povahy podílového fondu nachází výraz i v daňové oblasti, kdy např. v souladu se zákonem o daních z příjmů se nahlíží na podílový fond jako na samostatnou hospodářskou jednotku. Posuzujeme-li předmět podnikání ve vztahu k jednání na účet podílového fondu, je nutné v souladu s těmito principy brát v úvahu právě povahu „činnosti“ daného podílového fondu, přičemž právě tato povaha (určená předepsanou investiční strategií) musí být rozhodná i pro zvolený daňový režim.

Úprava kolektivního investování vychází ze skutečnosti, že investorům jsou k dispozici dva druhy fondů kolektivního investování - podílový fond a investiční fond, přičemž obě formy fondů kolektivního investování podléhají (s výjimkou specifických otázek týkajících se postavení investorů investičního fondu coby jeho akcionářů) principiálně shodné regulaci. Jak jsme uvedli výše, domníváme se, že nejsou žádné zvláštní pochybnosti o tom, že pokud by byl zřízen investiční fond (tj. fond kolektivního investování ve formě akciové společnosti - tedy fond se samostatnou právní subjektivitou), jehož předmětem činnosti by bylo kolektivní investování spočívající v investování do nemovitostí nebo do projektů na jejich výstavbu, pak by byla splněna podmínka předmětu podnikání podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani. Tento závěr by platil i v případě, že by majetek tohoto investičního fondu obhospodařovala investiční společnost na základě smlouvy podle § 17 ZKI, kdy by (na rozdíl od případů, kdy investiční společnost obhospodařuje podílový fond, který nemá právní subjektivitu) investiční společnost jednala jménem investičního fondu (jednalo by se tedy o zastoupení). Předmět činnosti nebo podnikání ve smyslu § 20 odst. 7 zákona o trojdani se posuzuje ve vztahu k převodci, nikoli ve vztahu k zástupci, který za převodce smlouvu podepsal. V souladu se zásadou daňové neutrality by pak stejné osvobození od daně z převodu nemovitostí nemělo být upřeno investorům do podílového fondu pouze proto, že zvolili jinou právní formu pro realizaci shodné činnosti (tj. kolektivního investování). Ve vztahu k převodu nemovitosti z majetku v podílovém fondu se jejich hospodářské postavení neliší od postavení investorů - akcionářů investičního fondu: v obou případech jde o převod nemovitosti z majetku fondu, při němž investiční společnost vystupuje v pozici pouhého administrátora - obhospodařovatele, a případná daň je hrazena z majetku fondu. Právní režim pro stejnou hospodářskou aktivitu by měl být stejný.

S odkazem na argumentaci uvedenou výše jsme přesvědčeni, že nemovitostní fondy kolektivního investování, ať již ve formě podílového fondu nebo investičního fondu, mohou být podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani osvobozen od daně z převodu nemovitosti.

Námi zastávaný názor pak také nejlépe odpovídá smyslu § 20 odst. 7 zákona o trojdani, kterým bylo nezatěžovat daní z převodu nemovitostí právě úplatné převody nemovitostí prováděné, pokud jde o právnické osoby, v přímé vazbě na faktický předmět činnosti, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, (developerská činnost), nebo prováděné obcemi. Obdobně to platí pro převody realizované fyzickými osobami se stejnou podnikatelskou činností. Skutečností je, že v současné době je značná část developerských projektů realizována za využití forem kolektivního investování, a to jak veřejných nemovitostních fondů, tak i fondů soukromého kapitálu. Novelou ZKI z roku 2006 dal český zákonodárce tím, že nově upravil jak veřejné nemovitostní fondy, tak tzv. fondy kvalifikovaných investorů, jednoznačně najevo svůj zájem a podporu rozvoji nemovitostních fondů obou typů. Bylo by proto zcela v rozporu s tímto záměrem, pokud by zároveň v oblasti daně z převodu nemovitostí touto daní v podstatě sankcionoval ty developerské projekty, které jsou realizovány právě z využitím podílových fondů. Z daňových důvodů by pak podílové fondy byly nuceny realizovat developerské projekty prostřednictvím účelově vytvářených

nemovitostních společností (většinou ve formě s.r.o.), což by zbytečně zvyšovalo jejich náklady a snižovalo konkurenceschopnost na trhu, aniž by to však vedlo k vyššímu výběru daně z převodu nemovitostí. V neposlední řadě by pak takový výklad vedl k poškození českého nemovitostního trhu a ke zvýšení odlivu jak zahraničních, tak tuzemských investic na konkurenční trhy do zahraničí.

b) Podmínkou, která musí být pro uplatnění osvobození od daně z převodu nemovitostí také splněna je, že se musí jednat o první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem uvedeným v § 20 odst. 7 zákona o trojdani.

Tato podmínka bude při převodu nemovitostí dle § 20 odst. 7 zákona o trojdani splněna zejména v případech, kdy do majetku nemovitostního fondu kolektivního investování :

- byly předmětné nemovitosti nabyty děděním nebo darováním;

- byla úplatně pořízena rozestavěná stavba, která byla následně dokončena;

- přešly předmětné nemovitosti při převzetí jmění společností ve smyslu § 69c zákona č. 513/1991 Sb., obchodní, zákoník ve znění pozdějších změn a doplňků.

2. Závěr

Z výše uvedených skutečností vyplývá, že investiční společnost, která vytvořila a obhospodařuje nemovitostní fond nebo fond kvalifikovaných investorů, jehož investiční cíle a politika spočívají převážně ve výstavbě nebo prodeji staveb a bytů, je pro účely § 20 odst. 7 zákona o trojdani právnickou osobou, jejíž podnikatelskou činností či předmětem činnosti při obhospodařování tohoto podílového fondu je výstavba nebo prodej staveb a bytů, a za splnění dalších podmínek stanovených v citovaném ustanovení lze tedy uplatnit u prvního úplatného převodu nebo přechodu vlastnictví ke stavbám a bytům osvobození od daně z převodu nemovitostí.

O první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem uvedeným v § 20 odst. 7 zákona o trojdani se jedná i tehdy, pokud do majetku nemovitostního fondu kolektivního investování byly před tímto úplatným převodem nabyty nemovitosti způsoby, které jsou uvedeny pod bodem 1. (b) výše.

Návrh opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

Ministerstvo financí souhlasí s tím, že od daně z převodu nemovitostí je osvobozen při splnění podmínek stanovených v ustanovení § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., v platném znění, první úplatný převod nemovitostí

a) z investiční společnosti, která obhospodařuje svým jménem a na účet podílníků majetek v podílovém fondu, pokud je úplatně převáděna nemovitost, která byla originálně

pořízena (nabyta) výstavbou v souladu s investičními cíli a politikou podílového fondu obsaženou ve statutu podílového fondu,

b) z investičního fondu, je-li předmětem podnikání v souladu se statutem investičního fondu kolektivní investování spočívající v originálním pořízení nemovitosti její výstavbou,

c) nabyté děděním nebo darováním, je-li úplatný převod nemovitosti v souladu s investičními cíli a politikou obsaženou ve statutu podílového fondu nebo investičního fondu.

MF nesouhlasí se závěrem předkladatele v části, podle které od daně z převodu nemovitostí je podle § 20 odst. 7 osvobozen úplatný převod nemovitosti v případě, kdy byla úplatně pořízena rozestavěná stavba, která byla následně dokončena a poté úplatně převedena nebo úplatný převod stavby v případě, kdy nemovitost přešla při převzetí jmění společnosti ve smyslu § 69c zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů na převodce nemovitosti. V těchto případech se jedná o druhý úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti, který není ve smyslu ustanovení § 20 odst. 7 od daně z převodu nemovitostí osvobozen.

Předkladatel dále doplnil příspěvek o rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 57/2005-61. V tomto judikátu NSS dovedl, že možnost uplatnit osvobození od daně z převodu nemovitostí při prvním úplatném převodu vlastnictví ke stavbě podle § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. se může vyčerpat jen takovým převodem, jehož účinky později nezaniknou, a jenž tedy splnil svůj ekonomický účel. Úplatný převod stavby či bytu je proto osvobozen od daně i tehdy, pokud táž věc byla již dříve předmětem kupní smlouvy, od níž převodce později odstoupil pro nezaplacení kupní ceny kupujícím. Podle názoru Ministerstva financí tento rozsudek není aplikovatelný na převody nebo přechody vlastnictví k nemovitostem uvedené v příspěvku pod bodem I. písm. b).

Problematika byla řešena v materiálu projednávaném s Komorou daňových poradců dne 14. 5. 2008. V závěru bylo mimo jiné uvedeno, že MF nesouhlasí se závěrem předkladatele v části, podle které od daně z převodu nemovitostí je podle § 20 odst. 7 daňového zákona osvobozen úplatný převod nemovitosti v případě, kdy nemovitost přešla při převzetí jmění společnosti ve smyslu § 69c zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů na převodce nemovitosti. V tomto případě se jedná o druhý úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti, který není ve smyslu ustanovení § 20 odst. 7 daňového zákona od daně z převodu nemovitostí osvobozen.“

Při zpracování stanoviska k uvedené problematice bylo vycházeno z Třetí směrnice rady ze dne 9. října 1978, založené na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o EHS, o fúzích akciových společností, která v článku 3, bodě 1. stanoví:

„Pro účely této směrnice se „fúzí sloučením“ rozumí operace, kterou jedna nebo více společností převádí v důsledku zrušení bez likvidace celé své obchodní jmění na jinou společnost výměnou za přidělení akcií nástupnické společnosti akcionářům jedné nebo více zanikajících společností a případně doplatek na dorovnání, který nepřekročí 10 % jmenovité hodnoty přidělených akcií, nebo nemají-li jmenovitou hodnotu, jejich účetní hodnoty.“

Kromě toho určitá forma úplaty by přicházela v úvahu, pokud schválení přeměny zakládá některému ze společníků právo na peněžité plnění, tj. právo na odkup akcií či majetkové vypořádání při ukončení účasti nesouhlasícího akcionáře.

Nicméně je třeba vzít v úvahu, že společníci nástupnické společnosti měli akcie či podíly na obchodní společnosti již před přeměnou. V některých případech se podíly či akcie při přeměně vůbec nemění. Pokud k výměně dochází, výměnný poměr akcií či podílů musí být vhodný a odůvodněný. Čili nástupnická společnost za přechod jmění neposkytuje větší účast společníků než tomu bylo na zanikající společnosti nebo na společnosti, z jejíhož jmění v důsledku odštěpení přechází část jmění na nástupnickou společnost. Nelze tedy v tomto případě jednoznačně dovést poskytnutí úplaty převodci nemovitosti, tedy zanikající obchodní společnosti.

Judikatura soudů k ustanovení § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. klade důraz na smysl a účel osvobození nových staveb a bytů, zejména na motivaci podnikatelské činnosti v oblasti výstavby a prodeje nemovitostí a naplnění cíle dosažitelnosti a dostupnosti bydlení. Čili zákonný text je interpretován ve prospěch osvobození převodů či přechodů nových staveb a bytů od daně z převodu nemovitostí.

Vzhledem k uvedenému Ministerstvo financí přehodnotilo své stanovisko v této části a je toho názoru, že úplatnému převodu nebo přechodu vlastnictví k nové stavbě nebo k bytu v nové stavbě a k bytu, který vznikl změnou dokončené stavby, pokud tyto nemovitosti přešly na převodce v rámci přeměny společností, lze poskytnout osvobození dle § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. Předpokladem je splnění dalších podmínek stanovených v cit. ustanovení zákona č. 357/1992 Sb.

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 244/18.06.08 – předkladatelé upravili příspěvek na žádost MF – MF předkládá stanovisko k přepracovanému příspěvku – příspěvek byl projednán na tripartitě 14. dubna 2009 – MF předkládá upravené stanovisko – UZAVŘENO S ROZPOREM

244/18.06.08 - Daňová účinnost vybraných položek prvotně upravených zákoníkem práce z pohledu jejich uplatnění ve zdaňovacím období 2007 a 2008 a navazující problémy

Komora doplnila své vyjádření ke stanovisku MF

Předkládají: Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

1. Výchozí situace

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZP“) řeší celou řadu oblastí a jednotlivostí, které se pak promítají jako náklady (výdaje) do účetnictví podnikatelů a v celé řadě případů vznikají otázky, zda jsou uvedené náklady (výdaje) daňově uznatelným nákladem z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2007 a 2008 (dále jen „ZDP“) a jak jsou uvedené položky posuzovány z pohledu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

V mnoha případech jsou to problémy, které se dotýkají velice širokého okruhu osob a jsou velice významné, jak z pohledu hodnotového, tak i z pohledu rozumného uspořádání vztahů mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem.

S ohledem na významnost uvedené problematiky předkládáme příspěvek, který řeší určité vybrané problémy v dané oblasti.

Příspěvek je zaměřen na problematiku:

A/ odborného rozvoje zaměstnanců

B/ cestovních náhrad při přijetí a přeložení zaměstnanců

Za účelem maximálně přesného a odborného výkladu náplně různých pojmů definovaných ZP se KDP ČR obrátila v polovině roku 2007 na právního experta v oblasti pracovního práva – JUDr. L. Jouzu, který odsouhlasil odborný názor zástupců KDP ČR na vymezení vybraných pojmů ze ZP.

S ohledem na složitost problematiky a snahu jejího věcného vyřešení následně proběhlo:

- a) byla vedena osobní jednání na Ministerstvu financí /dále také „MF“, a to i za účasti pracovníků Ministerstva práce a sociálních věcí /dále také „MPSV“/.
- b) MF vydalo Sdělením k aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod. 3 ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2008 (zveřejněno 26. 8. na www stránkách MF) – dále také „Sdělení MF“
- c) MF vydalo dne 1. 12. 2008 opravu Pokynu D-300, která se vztahuje k problematice vzdělávání (konkrétně řeší určité vybrané problémy u mateřských školek) – zveřejněno ve Finančním zpravodaji 9-10/2008
- d) v rámci jednání s MF bylo projednáváno i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 8 Afs 32/2006-72 ze dne 16.8.2007 související s problematikou vzdělávání.

S ohledem na proběhlá jednání na MF, následné písemné vyjádření MPSV a uvedené písemnosti vydané MF byl tento příspěvek předkladateli upravován a doplňován.

2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

A/ Daňová účinnost nákladů (výdajů) na odborný rozvoj zaměstnanců – viz. § 227 až 235, Hlava II, část desátá ZP; posuzování uvedené problematiky z pohledu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Zásadním problémem je určení, zda náklady (výdaje) vynaložené zaměstnavatelem na odborný rozvoj zaměstnanců dle uvedených ustanovení ZP jsou

- 1) daňově účinným nákladem (výdajem) u zaměstnavatele – viz. zejména ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a 5. a § 25 odst. 1 písm. h) a písm. k) ZDP
- 2) zdanitelným příjmem u zaměstnance z pohledu § 6 ZDP – viz. zejména § 6 odst. 9 písm. a) a písm. d) ZDP

Pro správné daňové posouzení je dle našeho názoru zásadní přesné a konkrétní určení náplně jednotlivých pojmů v rámci odborného rozvoje zaměstnanců. Zásadní je zejména odlišení náplně pojmu „zvyšování kvalifikace“ od ostatních forem odborného rozvoje zaměstnanců, tj. „zaškolení a zaučení“, „odborná praxe absolventů škol“ a „prohlubování kvalifikace“.

K určení náplně jednotlivých forem odborného rozvoje zaměstnanců byl v roce 2007 z pohledu ZP odsouhlasen JUDr. Jouzou tento odborný názor zástupců KDP ČR:

a) s ohledem na znění § 231 až § 235 ZP a navazujících právních norem ČR se za zvýšení kvalifikace považuje pouze studium na školách a školských zařízeních (viz. § 7 zákona č. 561/2004 Sb. školský zákon - Druhy škol jsou mateřská škola, základní škola, střední škola (gymnázium, střední odborná škola a střední odborné učiliště), konzervatoř, vyšší odborná škola, základní umělecká škola a jazyková škola s právem státní jazykové zkoušky.; dále pak viz. zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách), které končí příslušnou zkouškou, po jejímž úspěšném složení získá student příslušné vzdělání /např. maturita u středoškolského studia s maturitou/, přitom za zvýšení kvalifikace se považuje toto studium, kterým zaměstnanec získá stupeň vzdělání, který dosud neměl /tj. pokud magistr bude studovat jiný obor vysoké školy a získá druhý titul magistra nejedná se o zvýšení vzdělání – má neustále stejný stupeň vzdělání/. Aby se jednalo o zvýšení kvalifikace, musí se jednat o řádné studium realizované za účelem získání příslušné závěrečné zkoušky /tj. maturity, bakalářských zkoušek, apod./ - naopak o zvyšování kvalifikace se nejedná, pokud se studium nerealizuje za účelem získání příslušné závěrečné zkoušky a tedy nevede ani k získání příslušného stupně vzdělání /tj. středoškolské, bakalářské, magisterské, apod./, tj. zejména různé dlouhodobé kurzy a školení. Dle tohoto obecného závěru se pak za zvýšení kvalifikace nepovažuje získání řidičského průkazu, absolvování školení a kurzů jazykových, odborně ekonomických, atd.

b) s ohledem na znění § 231 ZP a § 108 odst. 1 zákona č. 435/2004 Sb. o zaměstnanosti se (dále cituji: „Rekvalifikací se rozumí získání nové kvalifikace a zvýšení, rozšíření nebo prohloubení dosavadní kvalifikace, včetně jejího udržování nebo obnovování. Za rekvalifikaci se považuje i získání kvalifikace pro pracovní uplatnění fyzické osoby, která dosud žádnou kvalifikaci nezískala. Při určování obsahu a rozsahu rekvalifikace se vychází z dosavadní kvalifikace, zdravotního stavu, schopností a zkušeností fyzické osoby, která má být rekvalifikována formou získání nových teoretických znalostí a praktických dovedností v rámci dalšího profesního vzdělávání.“) o zvýšení kvalifikace bude jednat i

v některých případech realizovaných rekvalifikací, které bude zajišťovat zaměstnavatel (dále cituji § 110 odst. 1 zákona o zaměstnanosti: „Rekvalifikace může být prováděna i u zaměstnavatele v zájmu dalšího pracovního uplatnění jeho zaměstnanců. Rekvalifikace zaměstnanců se provádí na základě dohody uzavřené mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem. O rekvalifikaci zaměstnanců spočívající v získání, zvýšení nebo rozšíření kvalifikace může úřad práce uzavřít se zaměstnavatelem dohodu. Pokud je rekvalifikace zaměstnanců prováděna na základě dohody s úřadem práce, mohou být zaměstnavateli nebo rekvalifikačnímu zařízení, které pro zaměstnavatele rekvalifikaci zaměstnanců zajišťuje, úřadem práce hrazeny náklady rekvalifikace zaměstnanců a náklady s ní spojené. Jestliže pro zaměstnavatele zabezpečuje rekvalifikaci zaměstnanců rekvalifikační zařízení, uzavírá se dohoda mezi zaměstnavatelem a rekvalifikačním zařízením, popřípadě mezi úřadem práce, zaměstnavatelem a rekvalifikačním zařízením.“)

MF i MPSV vyjádřilo v rámci projednávání tohoto příspěvku na KOOV nesouhlasné stanovisko k dílčím závěrům uvedeným výše pod písm. a) /např. k závěru, cit. „pokud magistr bude studovat jiný obor vysoké školy a získá druhý titul magistra nejedná se o zvýšení vzdělání – má neustále stejný stupeň vzdělání“/. Dodatečně bylo k problematice odborného rozvoje vyžádáno MF stanovisko MPSV jako jediného zpracovatele zákoníku práce v souladu s kompetenčním zákonem; na základě této žádosti poskytlo MPSV oficiální názor.

Z projednávání tohoto příspěvku na KOOV s MF a MPSV vyplynulo, že MPSV má na některé části platné právní úpravy v oblasti odborného rozvoje zaměstnanců jiný názor, než právní expert posuzující předmětnou problematiku pro KDP ČR v roce 2007. Na základě věcného obsahu proběhlých jednání však dle názoru předkladatelů tohoto příspěvku lze m.j. uvést:

- při posuzování konkrétního odborného rozvoje zaměstnance z pohledu, zda se jedná o zvýšení kvalifikace nebo o prohloubení kvalifikace nelze pomíjet ustanovení § 205 ZP, které z pohledu určení překážek v práci ze strany zaměstnance taktéž vymezuje oblast zvyšování kvalifikace,
- MPSV vyjádřilo nesouhlas s postupem, kdy vzdělávání ve formě „studia druhé vysoké školy“ /např. právní fakulty vedle již dosaženého vysokoškolského ekonomického vzdělání např. Ing./ by bylo považováno za prohlubování kvalifikace (dle MPSV se jedná o zvýšení kvalifikace),
- MPSV vyjádřilo názor, že pro posuzování, zda lze určité vzdělávání považovat za prohlubování či zvyšování kvalifikace může mít vliv i způsob sjednání druhu práce v pracovní smlouvě – při širokém vymezení druhu práce např. „řidič“ bude častěji docházet k prohlubování kvalifikace /např. provedení vzdělávání a následných zkoušek pro získání řidičského průkazu skupiny D bude prohloubením kvalifikace/ než při užším vymezení druhu práce např. „řidič osobního vozidla a dodávek do 3,5 tuny“ /v tomto případě bude provedení vzdělávání a následných zkoušek pro získání řidičského průkazu skupiny D považováno za zvýšení kvalifikace/.
- MPSV i Ministerstvo financí vyjádřilo v návaznosti na platný ZP a vydané Sdělení MF názor, že případné neposkytnutí mzdy za dobu realizace prohlubování kvalifikace je hrubým porušením ZP se všemi z toho plynoucími právními dopady avšak tato skutečnost nezpůsobuje to, že by náklady na prokazatelné prohlubování kvalifikace byly daňově neúčinným nákladem.

V souladu s projednáváním uvedeného příspěvku považujeme za důležité a podstatné, aby ve stanoviscích MF týkajících se uvedené problematiky dle právní úpravy platné do 31.12.2007 byl zohledněn názor NSS uvedený v rozsudku 8 Afs 32/2006-72 ze dne

16.8.2007 a MF se vyjádřilo, zda s uvedeným právním názorem souhlasí, a pokud ne, tak z jakého důvodu:

„...Jediným a rozhodujícím kritériem tedy musí být, zda tyto náklady přímo souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele a s pracovním zařazením příslušného zaměstnance a zda tedy jde o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu.....Nejvyšší správní soud nemůže akceptovat argument stěžovatele, že uvedeným způsobem by byly přenášeny náklady na středoškolské a vysokoškolské vzdělávání zaměstnanců na stát. Za prvé, zdaleka ne ve všech případech takového studia při zaměstnání je dána přímá souvislost s předmětem činnosti zaměstnavatele a s pracovním zařazením takového zaměstnance, za druhé, pokud zaměstnavatel přispívá na vzdělávání svého zaměstnance, činí tak v každém případě ze svých příjmů a jestliže se mu o tuto částku sníží základ daně, podílí se stát nepřímo na takovém financování vzdělávání pouze menší částí, za třetí, stát se podílí na financování vzdělávání, včetně soukromého školství, i jinými způsoby a účelem citovaného ustanovení zákona od daních z příjmů je právě podporovat vzdělávání a patřičnou vzdělanostní úroveň naší společnosti, která je bytostně ve veřejném zájmu, i formou uplatnění daňových nákladů vynaložených k tomuto účelu...“.

Za účelem srozumitelnosti dále navržených dílčích závěrů citujeme obsah zásadních ustanovení ZDP, a to ve znění účinném pro rok 2007 a 2008:

§ 6 odst. 9 písm. a) ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – provedena změna
(9) Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny a) částky vynaložené zaměstnavatelem na doškolení zaměstnanců, které souvisí s jeho podnikáním; toto osvobození se nevztahuje na částky vyplácené zaměstnancům jako náhrada za ušlý příjem,	(9) Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny a) částky vynaložené zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených s odborným rozvojem zaměstnanců a rekvalifikací, související s předmětem jeho činnosti, s výjimkou částek vynaložených na zvýšení kvalifikace; toto osvobození se nevztahuje na příjmy plynoucí zaměstnancům v této souvislosti jako mzda, plat, odměna nebo jako náhrada za ušlý příjem,
§ 6 odst. 9 písm. d) ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – bez změny
(9) Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny d) nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, 6a) ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní	(9) Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny d) nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, 6a) ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní

pořady a sportovní akce; jde-li však o poskytnutí rekreace včetně zájezdů, je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za kalendářní rok. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance,	pořady a sportovní akce; jde-li však o poskytnutí rekreace včetně zájezdů, je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za kalendářní rok. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance,
§ 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – provedena změna
(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na 3. provoz středních odborných učilišť a vzdělávacích zařízení, pokud je není povinen hradit příslušný orgán státní správy, nebo výdaje na výchovu žáků učilišť, vzdělávání a rekvalifikaci pracovníků zabezpečovanou jinými subjekty,	(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na 3. provoz vlastních vzdělávacích zařízení nebo výdaje (náklady) spojené s odborným rozvojem zaměstnanců a rekvalifikací zaměstnanců zabezpečované jinými subjekty, s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených na zvýšení kvalifikace,
§ 24 odst. 2 písm. j) 5. ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – bez změny
(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také 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,	(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také 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,
§ 25 odst. 1 písm. h) ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – nová úprava
<i>Pro rok 2007 uvedené ustanovení problematiku vzdělávání a vzdělávacích zařízení neřešilo.</i>	(1) Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména h) nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě 1. příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce, 2. možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení, s výjimkou zařízení uvedených v § 24 odst. 2 písm. j) bodech 1 až 3, nebo 3. poskytnutí rekreace, včetně zájezdů, které

	je u zaměstnance osvobozeno od daně podle § 6 odst. 9 písm. d),
§ 25 odst. 1 písm. k) ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – provedena změna
(1) Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména k) výdaje (náklady) převyšující příjmy v zařízeních k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob s výjimkou § 24 odst. 2 písm. j) a zu), přičemž výdaje (náklady) i příjmy se posuzují za každé zařízení samostatně,	(1) Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména k) výdaje (náklady) převyšující příjmy v zařízeních k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob s výjimkou § 24 odst. 2 písm. j) body 1 až 3 a s výjimkou výdajů (nákladů) na přechodné ubytování zaměstnanců, nejde-li o ubytování při pracovní cestě, poskytované jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnanci v souvislosti s výkonem práce, pokud obec přechodného ubytování není shodná s obcí, kde má zaměstnanec bydliště, přičemž výdaje (náklady) i příjmy se posuzují za každé zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob, samostatně,

S ohledem na citovanou právní úpravu je nutno dále upozornit, že pro konečné posouzení každé jednotlivé situace je nutno taktéž zohlednit skutečnost, zda plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnancům v oblasti odborného růstu je ve formě peněžité či nepeněžité. Dále zejména z pohledu § 6 odst. 9 písm. a) ZDP je nutno vždy prokázat, že částky vynaložené zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených s odborným rozvojem zaměstnanců a rekvalifikací /resp. v roce 2007 s doškolováním/, souvisí s předmětem jeho činnosti.

Dílní závěry:

Na základě výše uvedených skutečností a po provedeném rozboru problematiky lze dojít k následujícím závěrům:

Závěr č. I. – zajišťování zvyšování kvalifikace v nepeněžní formě /např. vysokoškolské studium za účelem získání titulu Mgr./ ve vlastním vzdělávacím zařízení	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a bod. 5. ZDP b) zdanitelný příjem v „ceně obvyklé“ (viz. § 6 odst. 3 ZDP), protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP (nejedná se ani o doškolování a nejsou splněny ani podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP), toto však platí jen za předpokladu, že ostatní studenti za výuku platí, jinak u	a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP; ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) a písm. k) ZDP se nepoužijí b) zdanitelný příjem v „ceně obvyklé“ (viz. § 6 odst. 3 ZDP), protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP (nejsou splněny ani podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP), toto však platí jen

zaměstnanec nevzniká zdanitelný příjem	za předpokladu, že ostatní studenti za výuku platí, jinak u zaměstnanec nevzniká zdanitelný příjem
	<p><i>Pozn.: daňová účinnost vyplývá z citovaných ustanovení:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 ZDP nelimituje daňovou účinnost nákladů na provoz vlastního vzdělávacího zařízení využívaného pro jakýkoli odborný růst zaměstnanců /tj. včetně zvyšování kvalifikace/ - ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) ZDP se na uvedená vlastní vzdělávací zařízení nevztahuje – viz. odkaz na §24 odst. 2 písm. j) bod 1. až 3 ZDP - ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) ZDP se na uvedená vlastní vzdělávací zařízení nevztahuje /vlastní zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců jsou řešena speciálně § 25 odst. 1 písm. k) ZDP/ - toto ustanovení se vztahuje jen na vzdělávací zařízení provozované jinými subjekty než je zaměstnavatel - tento závěr je potvrzen i Sdělením MF k aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. J) bod. 3 ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2008 (zveřejněno 26. 8. na www stránkách MF) – viz. výklad k podnikovým školám
Závěr č. II. a/ - zajišťování zvyšování kvalifikace v nepeněžní formě /např. vysokoškolské studium za účelem získání titulu Mgr./ prostřednictvím cizích subjektů – varianta preference daňové účinnosti nákladu v roce 2007	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<ul style="list-style-type: none"> a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a bod. 5. ZDP b) zdanitelný příjem v „ceně obvyklé“ (viz. § 6 odst. 3 ZDP), protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP (nejedná se ani o doškolování a nejsou splněny ani podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP) 	<ul style="list-style-type: none"> a) daňově neúčinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP ve spojení s § 25 odst. 1 písm. h) bod 2 ZDP b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP
Závěr č. II. b/ - zajišťování zvyšování kvalifikace v nepeněžní formě /např. vysokoškolské studium za účelem získání titulu Mgr./ prostřednictvím cizích subjektů – varianta preference osvobození příjmů u zaměstnanec v roce 2007	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<ul style="list-style-type: none"> a) daňově neúčinný náklad na základě rozhodnutí zaměstnavatele b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP 	<ul style="list-style-type: none"> a) daňově neúčinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP ve spojení s § 25 odst. 1 písm. h) bod 2 ZDP b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP

Závěr č. III. - zajišťování zvyšování kvalifikace v peněžní formě /např. peněžní příspěvek na vysokoškolské studium za účelem získání titulu Mgr./ prostřednictvím cizích subjektů	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<ul style="list-style-type: none"> a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP b) zdanitelný příjem ve výši peněžitého příspěvku, protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP 	<ul style="list-style-type: none"> a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5. ZDP; není limitováno § 25 odst. 1 písm. h) bod 2. ZDP b) zdanitelný příjem ve výši peněžitého příspěvku, protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP
	<i>Pozn.: důvodem daňové účinnosti je citované ustanovení a dále skutečnost, že v rámci zásady rovnosti není důvodné znevýhodňovat adresný peněžitý příspěvek na zvýšení kvalifikace od jiných peněžitých příspěvků na jiné sociální podmínky zaměstnanců</i>
Závěr č. IV. – zajišťování zvyšování kvalifikace ve vlastním vzdělávacím zařízení nebo prostřednictvím cizích subjektů avšak při uzavření kvalifikační dohody mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem, která zavazuje zaměstnance setrvat v zaměstnání po sjednanou dobu /max. 5 let/ nebo která jej zavazuje uhradit náklady spojené se zvýšením kvalifikace	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<ul style="list-style-type: none"> a) daňová účinnost v režimu a variantách výše uvedených b) nevzniká příjem dle § 6 ZDP – zaměstnanec je vázán a poskytuje protiplnění na základě kvalifikační dohody 	<ul style="list-style-type: none"> a) daňová účinnost v režimu a variantách výše uvedených b) nevzniká příjem dle § 6 ZDP – zaměstnanec je vázán a poskytuje protiplnění na základě kvalifikační dohody
Závěr č. V. – prohlubování kvalifikace zajišťované zaměstnavatelem v nepeněžní formě /např. jazykové kurzy, získání řídičského oprávnění, získání vyšší skupiny řídičského oprávnění, ekonomická školení,/, kdy se prohlubují odborné znalosti v rámci sjednaného druhu práce v pracovní smlouvě	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<ul style="list-style-type: none"> a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP 	<ul style="list-style-type: none"> a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP
Závěr VI. – zaškolení a zaučení zaměstnanců dle § 228 ZP zajišťované ve vlastním vzdělávacím zařízení nebo prostřednictvím cizích subjektů <i>/cit. § 228 ZP:</i>	
<i>(1) Zaměstnanec, který vstupuje do zaměstnání bez kvalifikace, je zaměstnavatel povinen zaškolit nebo zaučit; zaškolení nebo zaučení se považuje za výkon práce, za který přísluší zaměstnanci mzda nebo plat.</i>	
<i>(2) Zaměstnavatel je povinen zaškolit nebo zaučit zaměstnanec, který přechází z důvodů na straně zaměstnavatele na nové pracoviště nebo na nový druh práce, pokud je to nezbytné./</i>	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<ul style="list-style-type: none"> a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP (zdanitelným příjmem 	<ul style="list-style-type: none"> a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP (zdanitelným příjmem

zaměstnanec je však mzda nebo plat za dobu zaškolení a zaučení)	zaměstnanec je však mzda nebo plat za dobu zaškolení a zaučení)
---	---

B/ Daňová účinnost nákladů (výdajů) na cestovní náhrady při přijetí a přeložení – viz. § 77, § 152 písm. e), § 156 odst. 3, § 177 a § 178, Hlava I, II a III, část sedmá ZP – vybrané problémy

- a) Významným problémem, který se ohledem na rostoucí nároky na flexibilitu pracovní síly velice často řeší, je otázka možného poskytování cestovních náhrad při přijetí zaměstnance, ale nikoli do pracovního poměru, avšak v rámci dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr. Dost často tak vzniká zájem poskytovat těmto zaměstnancům náhrady při přijetí v rozsahu určeném § 165 ZP, na který odkazuje při poskytování náhrad při přijetí do pracovního poměru i § 177 u subjektů nepodnikatelské sféry. Část sedmá ZP, uvádí v ustanovení § 152 písm. e) a dále pak v rámci ustanovení § 177 a § 178 pouze náhrady při přijetí do zaměstnání v pracovním poměru. Dle našeho názoru je část sedmá ZP částí, která speciálně řeší náhrady výdajů poskytovaných zaměstnanci v souvislosti s výkonem práce. S ohledem na ustanovení § 77 odst. 1 a § 151 ZP se tedy veškeré náhrady řešené v části sedmé ZP vztahují i na zaměstnance pracující na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr, pokud není v části sedmé ZP výslovně stanoveno jinak /viz. např. § 155 ZP/.

Dílní závěr:

S ohledem na uvedenou právní úpravu zastáváme tento závěr:

je-li v dohodě o práci konané mimo pracovní poměr sjednáno poskytování cestovních náhrad při přijetí, je zaměstnavatel povinen a zaměstnanec má právo na cestovní náhrady určené § 152 písm. e) ZP, a to v rozsahu určeném v uzavřené dohodě o práci konané mimo pracovní poměr nebo ve vnitřním předpise zaměstnavatele.

Tento závěr dle našeho názoru plně platí i pro zaměstnance pracovních agentur, kterým by agentura práce poskytovala cestovní náhrady při přijetí v návaznosti na uzavřené dohody o práci konané mimo pracovní poměr.

Dále dle našeho názoru taktéž platí, že cestovní náhrady při přijetí může poskytovat zaměstnancům z dohod o práci konané mimo pracovní poměr i organizace „neziskového sektoru“ dle § 177 a § 178 ZP.

Ve všech uvedených případech jsou pak tyto cestovní náhrady poskytované při přijetí nebo přeložení daňově účinným nákladem dle § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP a zároveň se nejedná o zdanitelný příjem z pohledu § 6 ZDP u zaměstnanců /viz. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

- b) § 162 a 177 ZP - náhrada výdajů za ubytování v návaznosti na definici pojmu „přiměřený byt“

Podle § 177 ZP může zaměstnavatel poskytnout zaměstnanci při jeho přijetí či přeložení náhrady výdajů za ubytování dle § 162 ZP. Takové náhrady za ubytování může zaměstnavatel poskytovat do doby, kdy zaměstnanec získá v obci místa výkonu práce přiměřený byt.

V souvislosti s výše uvedeným vyvstává otázka, co lze považovat za „přiměřený byt“ a v jakém okamžiku zaměstnanec byt „získá“.

Domníváme se, že přiměřenost bytu musí být posuzována s ohledem na dohodnuté smluvní podmínky, za kterých zaměstnanec byt užívá, a na jeho rodinné poměry, tj. zda byt užívá sám či s rodinou. Dle našeho názoru byt v podnájmu nemůže být považován za přiměřený, pokud je například v nájemní smlouvě dohodnuta krátká (například měsíční) výpovědní lhůta. Rovněž byt nemůže být dle našeho názoru považován za přiměřený, pokud rozměry neodpovídá standardním potřebám rodiny zaměstnance.

Dále se domníváme, že získání přiměřeného bytu nemusí být podmíněno jeho vlastnictvím, tj. že za přiměřený byt lze považovat i byt zaměstnancem či ve prospěch zaměstnance pronajatý.

Dílčí závěr

V návaznosti na obecné vymezení právní úpravy pojmů „získat“ a „přiměřený byt“ platí závěr:

- pojem „získá“ je nutno v posuzovaném případě uplatňovat tak, že zaměstnanec získá právo užívání /např. na základě vlastnictví, zřízeného věcného břemene, nájmu, podnájmu/ k přiměřenému bytu na základě dostatečně jistého právního instrumentu /platný, účinný a písemný právní úkon, který nelze v krátké výpovědní lhůtě – např. měsíční - ukončit/
- pojem „přiměřený byt“ je nutno posuzovat vždy s ohledem na
 - a) dohodnuté smluvní podmínky, za kterých zaměstnanec byt užívá,
 - b) konkrétní rodinné poměry zaměstnance /a jeho případné rodiny/
 - c) standardní potřeby zaměstnance /a jeho rodiny/ - zejména v návaznosti na velikost bytu, atd.

Do doby výše vymezeného „získání přiměřeného bytu“ může zaměstnavatel oprávněně poskytovat cestovní náhradu výdajů za ubytování při přijetí nebo přeložení /max. však 4 roky/, přičemž tyto cestovní náhrady budou daňově účinným nákladem dle § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP a zároveň se nejedná o zdanitelný příjem z pohledu § 6 ZDP u zaměstnanců /viz.

§ 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

3. Návrh opatření

a) Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat, a to jako doplnění výše uvedeného sdělení MF.

b) Vzhledem k výrazným výkladovým problémům týkajícím se problematiky vzdělávání (které byly potvrzeny i při pojednávání tohoto příspěvku) doporučujeme pro daňovou uznatelnost a osvobozený příjem co nejrychleji (pokud možno ještě v rámci projednávané novely ZDP sněmovní tisk č. 563) do § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP a § 6 odst. 9 písm. a) ZDP zapracovat kritérium, zda dané vzdělávání souvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele (viz m.j. výše uvedený rozsudek NSS). Možný text § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP a § 6 odst. 9 písm. a) ZDP:

„3. náklady na vzdělávání, školení a rekvalifikace související s předmětem činnosti zaměstnavatele.“

„a) Částky vynaložené zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených se vzděláváním, školením a rekvalifikací související s předmětem činnosti zaměstnavatele.“

Stanovisko Ministerstva financí:

Příspěvek byl po formální stránce přepracován ve smyslu stanoviska MF projednávaného na KV KDP v prosinci 2008. K věcnému obsahu uvádíme:

K části A :

- návazně na příklady ohledně zvyšování či prohlubování kvalifikace u řidičů při rozšíření řidičského oprávnění požadujeme, aby byla v části 2/A na konci textu v písm. a) vypuštěna slova „získání řidičského průkazu“. Obdobně žádáme vypuštění tohoto textu v závorce Závěru č. V – prohlubování kvalifikace, neboť tento příklad považujeme za zavádějící. Jak vyplývá z vyjádření MPSV, je již pro posouzení rozšíření řidičského oprávnění z hlediska toho, zda jde o prohloubení či zvýšení kvalifikace, rozhodný způsob sjednání druhu práce v pracovní smlouvě (viz shodný názor předkladatelů uvedený ve třetím bodě v části 2/A na str. 32 materiálu). Jsme názoru, že když je problém u „rozšíření“ řidičského oprávnění, bude jistě obdobný problém i u posouzení při „získání“ řidičského průkazu. Uvedení tohoto příkladu jako jednoznačné prohlubování vzdělání nepovažujeme za správné,
- požadujeme, aby v převzaté části stanoviska MPSV v druhém bodě v části 2/A na str. 32 materiálu, který řeší problém „studia druhé vysoké školy“, byl v závorce na konci bodu doplněn text „kterým se rozumí změna hodnoty kvalifikace, její získání nebo rozšíření“ (– viz bod 2b. stanoviska MPSV), neboť neuvedení výčtu toho, co vše se rozumí zvyšováním kvalifikace, je v daném případě značně zavádějící,
- nesouhlasíme se zapracováním názoru NSS uvedeného v rozsudku 8 Afs 32/2006-72 ze dne 16. 8. 2007 do tohoto příspěvku z následujících důvodů:
Uvedený rozsudek řeší postup správce daně v roce 2005 a nikoliv problém roku 2007, kdy správce daně posoudil úhradu školného při studiu na soukromé střední škole dle již zrušeného výkladu publikovaného v Pokynu D-190 jako neuznatelný výdaj. Před koncem roku 2006 byl Pokyn D-190 nahrazen Pokynem D-300, kde se ve vysvětlivce k § 24 odst. 2 bodě 16 uvádí, že se za uznatelné výdaje na vzdělávání „považují výdaje (náklady), pokud souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele nebo s pracovním zařazením zaměstnance.“ Vzhledem k tomu, že předložený příspěvek řeší daňovou účinnost vybraných položek prvotně upravených zákoníkem práce z pohledu jejich uplatnění ve zdaňovacím období **2007 a 2008**, jsme názoru, že vysvětlivka v Pokynu D-300 platná v těchto zdaňovacích obdobích je v souladu s cit. částí rozsudku NSS, a tudíž zařazení rozsudku je pro řešení problémů v roce 2007 a 2008 opět značně zavádějící zejména proto, že to může být poplatníky vnímáno jako názor použitelný i v roce 2008! Domníváme se, že výklad ust. § 24 odst. 2 písm. j) bodu 3 ZDP, ve znění platném do konce roku 2007 je zcela zřejmý ze závěrů řady příkladů uvedených v tomto příspěvku.

K části B písm a) uvádíme oficiální stanovisko MPSV:

Ustanovení § 77 odst. 1 ZP začíná slovy "Není-li dále stanoveno jinak, vztahuje se na práci konanou na základě dohod...úprava pro výkon práce v pracovním poměru". A dále, právě v § 177 odst. 1, stanoveno jinak je. Podle § 155 se cestovní náhrady poskytují i při dohodách o pracích konaných mimo pracovní poměr, je-li to sjednáno, a je-li sjednáno pravidelné pracoviště. Všechny podmínky pro cestovní náhrady jsou proto obecné, protože všechny jsou společné pro všechny druhy hlavních pracovněprávních vztahů, právě s výjimkou § 152

písm. e) ZP a § 177, ve kterých se výslovně stanoví, že jde pouze o přijetí do zaměstnání v pracovním poměru. **Z toho vyplývá, že zaměstnavatel uvedený v § 109 odst. 3 ZP nemůže poskytovat cestovní náhrady při přijetí do zaměstnání na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr vůbec, a pokud je bude poskytovat zaměstnavatel, který není uvedený v § 109 odst. 3 ZP, potom se nebude ve smyslu § 156 odst. 3 ZP jednat o cestovní náhrady, protože za ty se považují pouze ty, které byly poskytnuty v souladu s § 152.**

Lze potvrdit, že takový byl i záměr zpracovatele. Stále platí, že zaměstnavatel má zajišťovat plnění svých úkolů především zaměstnanci v pracovním poměru (§ 74 odst. 1 ZP), protože jde o silnější vazbu a vyšší jistotu zaměstnance.

K části B písm. b) – souhlas.

Stanovisko MF k přepracovanému příspěvku č. 244/18.06.08 - Daňová účinnost vybraných položek prvotně upravených zákoníkem práce z pohledu jejich uplatnění ve zdaňovacím období 2007 a 2008 a navazující problémy, který byl předložen na KV KDP dne 28. 1. 2009

1. K dílčím závěrům uvádíme toto stanovisko:

a) Závěry č. I. až III. - **souhlas.**

b) Závěr č. IV. – **souhlas.** Zároveň doporučujeme do závěru IV. řešení pro rok 2008 doplnit poznámku, že v daném případě nemá uzavření kvalifikační dohody pro účely ZDP význam.

c) Závěr V. - **souhlas** s obecně platnými závěry, **ale nesouhlas** s uvedením příkladu v zadání ohledně zvyšování či prohlubování kvalifikace u řidičů při získání řidičského oprávnění (obdobně v části 2/A na konci textu v písm. a) příspěvku) z důvodu, že dle našeho názoru nelze považovat získání řidičského průkazu za prohloubení kvalifikace v rámci sjednaného druhu práce v pracovní smlouvě. Za přínosnější bychom považovali rozvedení v příspěvku na příkladu, za jakých podmínek se u rozšíření řidičského oprávnění jedná o prohloubení nebo naopak o zvýšení kvalifikace.

d) Závěr VI. – **souhlas.**

2. K požadovanému odůvodnění MF k nezpracování názoru NSS uvedeného v rozsudku 8 Afs 32/2006-72 ze dne 16. 8. 2007 do tohoto příspěvku uvádíme:

Nesouhlasíme s požadavkem předkladatelů, aby MF zohledňovalo ve stanoviscích týkajících se problematiky uznatelných výdajů na vzdělávání do 31. 12. 2007 názor NSS uvedený v rozsudku 8 Afs 32/2006-72 ze dne 16. 8. 2007 z následujících důvodů:

a) Uvedený **rozsudek řeší postup správce daně v roce 2005** a nikoliv problém roku 2007, kdy správce daně posoudil úhradu školného při studiu na soukromé střeň škole dle již zrušeného výkladu publikovaného v Pokynu D-190 jako neuznatelný výdaj.

b) Před koncem roku 2006 byl Pokyn D-190 nahrazen Pokynem D-300, kde se ve vysvětlivce k § 24 odst. 2 bodě 16 uvádí, že se za uznatelné výdaje na vzdělávání „považují výdaje (náklady), pokud souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele nebo s pracovním zařazením zaměstnance.“ což koresponduje i s názorem NSS uváděného rozsudku.

c) Předložený příspěvek řeší daňovou účinnost vybraných položek prvotně upravených zákoníkem práce z pohledu jejich uplatnění ve zdaňovacím období **2007 a 2008** a nikoliv let předchozích. Jsme názoru, že stačí odkaz na vysvětlivku v Pokynu D-300, který řeší projednávaná zdaňovací období.

K části B písm a) uvádíme oficiální stanovisko MPSV:

Ustanovení § 77 odst. 1 ZP začíná slovy "Není-li dále stanoveno jinak, vztahuje se na práci konanou na základě dohod...úprava pro výkon práce v pracovním poměru". A dále, právě v § 177 odst. 1, stanoveno jinak je. Podle § 155 se cestovní náhrady poskytují i při dohodách o pracích konaných mimo pracovní poměr, je-li to sjednáno, a je-li sjednáno pravidelné pracoviště. Všechny podmínky pro cestovní náhrady jsou proto obecné, protože všechny jsou společné pro všechny druhy hlavních pracovněprávních vztahů, právě s výjimkou § 152 písm. e) ZP a § 177, ve kterých se výslovně stanoví, že jde pouze o přijetí do zaměstnání v pracovním poměru. **Z toho vyplývá, že zaměstnavatel uvedený v § 109 odst. 3 ZP nemůže poskytovat cestovní náhrady při přijetí do zaměstnání na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr vůbec, a pokud je bude poskytovat zaměstnavatel, který není uvedený v § 109 odst. 3 ZP, potom se nebude ve smyslu § 156 odst. 3 ZP jednat o cestovní náhrady, protože za ty se považují pouze ty, které byly poskytnuty v souladu s § 152.**

Lze potvrdit, že takový byl i záměr zpracovatele. Pořád platí, že zaměstnavatel má zajišťovat plnění svých úkolů především zaměstnanci v pracovním poměru (§ 74 odst. 1 ZP), protože jde o silnější vazbu a vyšší jistotu zaměstnance.

K části B písm b) – souhlas.

Vyjádření Ministerstva financí:

Příspěvek byl projednán na tripartitě dne 14. dubna 2009 – snahou MF je provést úpravu prostřednictvím změny zákona použitelné pro období roku 2009 (pozměňovací návrh v rámci protikrizových opatření)

1. K dílčím závěrům části A uvádíme toto stanovisko:

a) Závěry č. I. až III. - **souhlas.**

b) Závěr č. IV. – **souhlas.** Zároveň doporučujeme do závěru IV. řešení pro rok 2008 doplnit poznámku, že v daném případě nemá uzavření kvalifikační dohody pro účely ZDP význam. U zaměstnance při nedodržení smluvních podmínek bude úhrada nákladů spojených se zvýšením kvalifikace posouzena jako vrácený příjem (mzda). Ke vzniku daňového přeplatku však dojde u zaměstnance jen v případě, že se jedná o vrácení příjmu, který byl při zúčtování zdaněn (nikoliv od daně osvobozen).

c) Závěr V. - **souhlas** s obecně platnými závěry, **ale nesouhlas** s uvedením příkladu v zadání ohledně zvyšování či prohlubování kvalifikace u řidičů při získání řídičského oprávnění (obdobně v části 2/A na konci textu v písm. a) příspěvku) z důvodu, že dle našeho názoru nelze považovat získání řídičského průkazu za prohloubení kvalifikace v rámci sjednaného druhu práce v pracovní smlouvě. Za přínosnější bychom považovali rozvedení v příspěvku na příkladu, za jakých podmínek se u rozšíření řídičského oprávnění jedná o prohloubení nebo naopak o zvýšení kvalifikace.

d) Závěr VI. – souhlas.

K posuzování vzdělávání z hlediska zákoníku práce se vyjádřilo MPSV z jehož stanoviska vyplývá:

Ministerstvo práce a sociálních věcí
odbor 43 - pracovněprávních vztahů

Č.j.: 2008/81421-43

1. Zaškolení a zaučení upravená v § 228 zákoníku práce nejsou druhem kvalifikace, které poskytují střední, vyšší odborné nebo vysoké školy. Zákony, které upravují studium na uvedených školách, tyto pojmy neužívají. Jde o nejnižší kvalifikaci, která není vyjádřena ani v předpokladech stanovených právními předpisy ani požadavky určenými zaměstnavatelem. Jde o průpravu, kterou je povinen poskytnout zaměstnanci zaměstnavatel, ať již prostřednictvím svých vedoucích zaměstnanců formou krátkodobého zácviku zaměřeného na výkon konkrétní pracovní činnosti, nebo formou různých typů školení a kurzů pořádaných zaměstnavatelem, například vstupní školení, nebo institucemi k tomu určenými. Jde o osvojení si nezbytného rozsahu informací a dovedností potřebných pro výkon sjednaného druhu práce zaměstnance bez kvalifikace, nebo zaměstnance, který z důvodu na straně zaměstnavatele přechází na nové pracoviště nebo nový druh práce, pokud zaškolit nebo zaučit k řádnému výkonu práce potřebuje. Druhem práce v takových případech bývají nejjednodušší manuální nebo technickoadministrativní činnosti nebo práce vyžadující obdobnou nebo podobnou kvalifikaci jako na původním místě zaměstnance.

Podle ustanovení § 228 odst. 1 zákoníku práce se zaškolení a zaučení považuje za výkon práce, za který přísluší mzda nebo plat. Je-li nutno provést zaškolení nebo zaučení mimo místo výkonu práce zaměstnance nebo pravidelné pracoviště zaměstnance, potom má zaměstnanec právo na cestovní náhrady [§ 151 a § 152 písm. a) a b) zákoníku práce].

2.a. Účast na školení, jiná forma přípravy nebo studium, v níž má zaměstnanec získat předpoklady stanovené právními předpisy nebo požadavky nezbytné pro řádný výkon sjednané práce, které je v souladu s potřebou zaměstnavatele, zasahuje-li do pracovní doby, je podle § 205 zákoníku práce překážkou v práci na straně zaměstnance, za kterou přísluší náhrada mzdy nebo platu – zasahuje-li do pracovní doby!. Jde tedy o případy, kdy zaměstnanec výjimečně vykonává druh práce, pro který nesplňuje předpoklady nebo požadavky, a zaměstnavatel má zájem na tom, aby tuto práci mohl nadále vykonávat s plnou kvalifikací. Ustanovení § 205 odkazuje na § 232 zákoníku práce, který stanoví minimální práva zaměstnance při zvyšování kvalifikace.

2.b. Zvýšením kvalifikace se podle § 231 zákoníku práce rozumí změna hodnoty kvalifikace, její získání nebo rozšíření. Toto ustanovení tedy upravuje případy, kdy mají zaměstnanec i zaměstnavatel zájem na tom, aby zaměstnanec mohl v budoucnu pro zaměstnavatele s plnou kvalifikací vykonávat práci jiného druhu, než má sjednán v pracovní smlouvě.

2.c. Ustanovení § 232 zákoníku práce předpokládá, že mohou být dohodnuta práva vyšší nebo další. Mezi těmito dohodnutými právy může být i úhrada cestovních výdajů spojených se zvyšováním kvalifikace mimo místo výkonu práce zaměstnance, popřípadě mimo místo jeho bydliště; taková úhrada však není poskytováním cestovních náhrad podle části sedmé zákoníku práce, protože zaměstnanec nevykonává práci (srov. § 151 a 152 zákoníku práce).

3. Prohlubování kvalifikace je povinnost uložená zaměstnanci v § 230 zákoníku práce. Jde o průběžné doplňování, udržování a obnovování kvalifikace potřebné pro sjednaný druh práce, kterými se nemění její podstata. Účast na školení nebo jiných formách přípravy anebo studiu za účelem prohloubení kvalifikace se považuje za výkon práce, za který přísluší zaměstnanci mzda nebo plat. Je-li nutno provést některou z forem prohloubení kvalifikace mimo místo výkonu práce zaměstnance nebo pravidelné pracoviště zaměstnance, potom má

zaměstnanec právo na cestovní náhrady [§ 151 a § 152 písm. a) a b) zákoníku práce].

V Praze dne 20. listopadu 2008

Vypracovala: JUDr. Úlehlová v. r.

Ředitel odboru 43: Ing. Stonawský v. r.

2. K požadovanému odůvodnění MF k nezpracování názoru NSS uvedeného v rozsudku 8 Afs 32/2006-72 ze dne 16. 8. 2007 do tohoto příspěvku uvádíme:

Nesouhlasíme s požadavkem předkladatelů, aby MF zohledňovalo ve stanoviscích týkajících se problematiky uznatelných výdajů na vzdělávání do 31. 12. 2007 názor NSS uvedený v rozsudku 8 Afs 32/2006-72 ze dne 16. 8. 2007 z následujících důvodů:

- e) Uvedený **rozsudek řeší postup správce daně v roce 2005** a nikoliv problém roku 2007, kdy správce daně posoudil úhradu školného při studiu na soukromé stření škole dle již zrušeného výkladu publikovaného v Pokynu D-190 jako neuznatelný výdaj.
- f) Před koncem roku 2006 byl Pokyn D-190 nahrazen Pokynem D-300, kde se ve vysvětlivce k § 24 odst. 2 bodě 16 uvádí, že se za uznatelné výdaje na vzdělávání „považují výdaje (náklady), pokud souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele nebo s pracovním zařazením zaměstnance.“ což koresponduje i s názorem NSS uváděného rozsudku.
- g) Předložený příspěvek řeší daňovou účinnost vybraných položek prvotně upravených zákoníkem práce z pohledu jejich uplatnění ve zdaňovacím období **2007 a 2008** a nikoliv let předchozích. Jsme názoru, že stačí odkaz na vysvětlivku v Pokynu D-300, který řeší projednávaná zdaňovací období.

K části B písm a) uvádíme oficiální stanovisko MPSV:

Ustanovení § 77 odst. 1 ZP začíná slovy "Není-li dále stanoveno jinak, vztahuje se na práci konanou na základě dohod...úprava pro výkon práce v pracovním poměru". A dále, právě v § 177 odst. 1, stanoveno jinak je. Podle § 155 se cestovní náhrady poskytují i při dohodách o pracích konaných mimo pracovní poměr, je-li to sjednáno, a je-li sjednáno pravidelné pracoviště. Všechny podmínky pro cestovní náhrady jsou proto obecné, protože všechny jsou společné pro všechny druhy hlavních pracovněprávních vztahů, právě s výjimkou § 152 písm. e) ZP a § 177, ve kterých se výslovně stanoví, že jde pouze o přijetí do zaměstnání v pracovního poměru. **Z toho vyplývá, že zaměstnavatel uvedený v § 109 odst. 3 ZP nemůže poskytovat cestovní náhrady při přijetí do zaměstnání na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr vůbec, a pokud je bude poskytovat zaměstnavatel, který není uvedený v § 109 odst. 3 ZP, potom se nebude ve smyslu § 156 odst. 3 ZP jednat o cestovní náhrady, protože za ty se považují pouze ty, které byly poskytnuty v souladu s § 152.**

Lze potvrdit, že takový byl i záměr zpracovatele. Pořád platí, že zaměstnavatel má zajišťovat plnění svých úkolů především zaměstnanci v pracovním poměru (§ 74 odst. 1 ZP), protože jde o silnější vazbu a vyšší jistotu zaměstnance.

K části B písm b) – souhlas.

Vyjádření KDP ČR

Vzhledem k současné ekonomické situaci trvá KDP ČR na tom, aby byla uvedená problematika řešena ve světle návrhu MF, zmíněném v zápise z jednání KV (to je daňově

uznatelný náklad zaměstnavatele a osvobozený příjem zaměstnance u všech typů a forem vzdělávání, pokud souvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele), a to ať již pro zdaňovací období započatá v roce 2008, a to jak retroaktivní změnou legislativy nebo výkladem k stávajícímu znění ZDP (návrh takového výkladu KDP zaslala na MF). Případá nám absurdní a v zásadním rozporu s koncepcí vlády týkající se řešení současné hospodářské krize, mimo jiné podporou vzdělávání zaměstnanců, aby předvídaví a prozíraví podnikatelé, kteří na ekonomickou situaci reagovali již v roce 2008, byli na tomto „danově bití“ a jejich daňový režim v této věci byl v některých případech nevýhodný.

KDP ČR upozorňuje, že v tomto duchu bude o dané problematice informovat odbornou i laickou veřejnost.

Stanovisko MF

Přes opakované požadavky KDP na řešení projednávané problematiky v souladu s úpravou navrženou do novely zákona o daních z příjmů již pro zdaňovací období započatá v roce 2008 opět konstatujeme, že MF nemá žádné zmocnění k odchylnému postupu od platné právní úpravy a nelze tedy přijímat žádná opatření nad její rámec. Připomínáme, že navržené řešení v novele ZDP počítá prostřednictvím přechodných ustanovení s použitím již pro zahájené zdaňovací období v roce 2009.

DPH

Příspěvek 261/18.03.09 – MF předkládá stanovisko – předkladatel upravil příspěvek ve smyslu požadavků MF – MF předkládá souhlasné stanovisko – PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

261/18.03.09 - Daň z přidané hodnoty v případě poskytování pitné vody a ochranných nápojů zaměstnancům na pracovišti

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

Cílem tohoto materiálu je sjednocení přístupu k uplatnění daně z přidané hodnoty při poskytnutí pitné vody a ochranných nápojů zaměstnancům na pracovišti a odstranění možné nejasnosti v souvislosti s úpravou daně problematiky. Příspěvek tak navazuje na uzavřený příspěvek č. 172/21.02.07 „Problémy při poskytování pitné vody a stravování zaměstnancům“, který se uvedenou problematikou zabýval v kontextu daní z příjmů fyzických a právnických osob.

Pitnou vodu a ochranné nápoje bude poskytovat plátce v rámci jeho hlavní ekonomické činnosti, u které má plný nárok na odpočet DPH.

1. Česká legislativa

Ustanovením § 53 Nařízení vlády č. 361/2007 Sb. (dále jen „Nařízení“) je zaměstnavateli stanovena povinnost zásobovat pracoviště pitnou vodou v množství postačujícím pro pokrytí potřeby pití zaměstnanců. Definice pitné vody vychází z ustanovení § 3 odst. 1 zákona č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví, ve znění pozdějších předpisů (nesmí se jednat o ochucenou nebo dosyčenou vodu).

Ustanovením § 8 Nařízení je stanovena zaměstnavateli povinnost poskytovat za předepsaných podmínek ochranné nápoje definované v daném ustanovení. Jako ochranný nápoj může sloužit jakýkoliv nealkoholický nápoj (nejenom pitná voda) včetně nízkoalkoholického piva.

Podle ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) je předmětem DPH dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku.

Za dodání zboží za úplatu se podle ustanovení § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH považuje také použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce. Ustanovení § 13 odst. 5 zákona o DPH dále specifikuje, že použitím hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností se rozumí trvalé použití obchodního majetku plátcem pro jeho osobní spotřebu nebo spotřebu jeho zaměstnanců, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně.

Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

Podle ustanovení § 72 odst. 2 zákona o DPH má plátce nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování

- a) zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu,
- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně,
- c) plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud u těchto přijatých zdanitelných plnění by plátce měl nárok na odpočet daně, pokud by se zdanitelná plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, nebo
- d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j) a l) až u) a v § 55 zákona o DPH pro zahraniční osobu, která neuskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží,
- e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 a v § 14 odst. 5 písm. a) až d) zákona o DPH.

2. Daně z příjmů - shrnutí

V rámci projednávání výše uvedeného příspěvku č. 172/21.02.07 bylo Ministerstvem financí ČR potvrzeno, že naplněním základních povinností zaměstnavatele je jakákoli forma zajištění pitné vody na pracovišti, tj. včetně nákupu balené pitné vody v PET lahvích nebo různých barelech. Náklady na pořízení pitné vody jsou pak daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele.

Stejně tak je základní povinností zaměstnavatele poskytnutí ochranných nápojů k ochraně zdraví před účinky zátěže teplem nebo chladem a náklady vynaložené na pořízení ochranných nápojů jsou daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele.

Poskytnutí pitné vody a ochranných nápojů není předmětem daně z příjmů zaměstnance dle § 6 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

3. Uplatnění DPH

Ze struktury zákona o DPH a i z textu samotného ustanovení § 13 odst. 5 zákona o DPH vyplývá, že dané ustanovení má specifikovat případy použití obchodního majetku, které se nepovažují za použití v rámci ekonomické činnosti plátce.

Poskytnutí pitné vody a ochranných nápojů představuje povinnost zaměstnavatele, která mu je uložena českými právními předpisy. Jedná se o splnění základních povinností zaměstnavatele, bez kterého by nemohla být jeho ekonomická činnost vůbec vykonávána. Dle názoru předkladatele poskytnutí pitné vody a ochranných nápojů zaměstnancům přímo souvisí s ekonomickou činností plátce / zaměstnavatele a jejich poskytnutí nelze považovat za soukromou spotřebu zaměstnance, ale spíše za „vnitropodnikovou“ spotřebu plátce.

V uvedeném případě docházíme k závěru, že poskytnutí pitné vody a ochranných nápojů není trvalým poskytnutím obchodního majetku pro soukromou spotřebu zaměstnance, a proto plátce není povinen uplatnit při jejich poskytnutí DPH, i když při jejich pořízení uplatnil nárok na odpočet DPH.

Výše uvedený názor také odpovídá přístupu Evropského soudního dvora („ESD“) k dané problematice (nicméně v oblasti služeb), který byl vyjádřen v rozsudku C-371/07 Danfoss A/S, AstraZeneca A/S (body 58, 62, 65).

4. Nárok na odpočet DPH

Poskytnutí pitné vody a ochranných nápojů zaměstnancům představuje základní povinnost zaměstnavatele. V případě nesplnění této povinnosti by plátce nemohl vykonávat svou ekonomickou činnost. Z této skutečnosti je zřejmé, že zdanitelná plnění přijatá zaměstnavatelem, která poskytuje zaměstnancům v souladu s Nařízením, jsou zaměstnavatelem použita pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH.

Daná přijatá zdanitelná plnění však nesouvisí se žádným konkrétním uskutečněným plněním podle § 72 odst. 2 zákona o DPH.

Dle ustálené judikatury ESD lze nárokovat DPH na vstupu i u přijatých zdanitelných plnění, která nemají přímou souvislost s konkrétním zdanitelným plněním plátce na výstupu, mají však přímou souvislost s ekonomickou činností plátce jako celkem. Dle ESD² tato přijatá zdanitelná plnění lze nárokovat v poměrné výši v rozsahu v jakém plátce uskutečňuje plnění na výstupu s nárokem na odpočet v porovnání s plněními, u kterých nemá nárok na odpočet.

Docházíme k závěru, že při nákupu vody a ochranných nápojů za výše uvedených podmínek plátce vykáže přijatá zdanitelná plnění jako plnění krácená. Plátce má v tomto případě nárok na odpočet DPH na vstupu stanovený za použití koeficientu vypočteného dle § 76 zákona o DPH.

5. Návrh závěru

Na spotřebu ochranných nápojů a pitné vody zaměstnanci na pracovišti by s ohledem na výše uvedené skutečnosti mělo být nahlíženo jako na „vnitropodnikovou spotřebu“, která souvisí s ekonomickou činností plátce. Poskytnutí balené pitné vody a ochranných nápojů pro pokrytí potřeby zaměstnanců na pracovišti tak není z pohledu zákona o DPH předmětem daně a povinnost odvést související DPH na výstupu plátcí nevzniká.

Plátce má částečný nárok na odpočet DPH u souvisejících vstupů. Výše nároku na odpočet DPH na vstupu musí být stanovena za použití koeficientu vypočteného dle § 76 zákona o DPH.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas s návrhem závěrů předkladatele uvedeným v prvním odstavci části 5. Návrh závěru. Není zcela jasné, proč je ve druhém odstavci uveden text "Plátce má částečný nárok na odpočet DPH u souvisejících vstupů. Výše nároku na odpočet DPH na vstupu musí být stanovena za použití koeficientu vypočteného dle § 76 zákona o DPH.". Pokud plátce, který uskutečňuje jak plnění s nárokem na odpočet daně, tak plnění bez nároku na odpočet daně, je obecně povinen krátit nárok na odpočet daně koeficientem podle § 76, ale není zcela zřejmé, proč je tento závěr navržen, když vyplývá pro konkrétní plátce ze zákona o DPH.

² Např. rozsudek Evropského soudního dvora C-16/00 CIBO Participations SA (bod 27, 31, 35).

Předkladatel upravil příspěvek ve smyslu požadavků MF
Daň z přidané hodnoty v případě poskytování pitné vody a ochranných nápojů zaměstnancům na pracovišti

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

Cílem tohoto materiálu je sjednocení přístupu k uplatnění daně z přidané hodnoty při poskytnutí pitné vody a ochranných nápojů zaměstnancům na pracovišti a odstranění možné nejasnosti v souvislosti s úpravou dané problematiky. Příspěvek tak navazuje na uzavřený příspěvek č. 172/21.02.07 „Problémy při poskytování pitné vody a stravování zaměstnancům“, který se uvedenou problematikou zabýval v kontextu daní z příjmů fyzických a právnických osob.

Pitnou vodu a ochranné nápoje bude poskytovat plátce v rámci jeho hlavní ekonomické činnosti, u které má plný nárok na odpočet DPH.

1. Česká legislativa

Ustanovením § 53 Nařízení vlády č. 361/2007 Sb. (dále jen „Nařízení“) je zaměstnavateli stanovena povinnost zásobovat pracoviště pitnou vodou v množství postačujícím pro pokrytí potřeby pití zaměstnanců. Definice pitné vody vychází z ustanovení § 3 odst. 1 zákona č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví, ve znění pozdějších předpisů (nesmí se jednat o ochucenou nebo dosycenou vodu).

Ustanovením § 8 Nařízení je stanovena zaměstnavateli povinnost poskytovat za předepsaných podmínek ochranné nápoje definované v daném ustanovení. Jako ochranný nápoj může sloužit jakýkoliv nealkoholický nápoj (nejenom pitná voda) včetně nízkoalkoholického piva.

Podle ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) je předmětem DPH dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku.

Za dodání zboží za úplatu se podle ustanovení § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH považuje také použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce. Ustanovení § 13 odst. 5 zákona o DPH dále specifikuje, že použitím hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností se rozumí trvalé použití obchodního majetku plátcem pro jeho osobní spotřebu nebo spotřebu jeho zaměstnanců, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně.

Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

Podle ustanovení § 72 odst. 2 zákona o DPH má plátce nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování

- a) zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost priznat daň na výstupu,
- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně,
- c) plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud u těchto přijatých zdanitelných plnění by plátce měl nárok na odpočet daně, pokud by se zdanitelná plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, nebo

- d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j) a l) až u) a v § 55 zákona o DPH pro zahraniční osobu, která neuskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží,
- e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 a v § 14 odst. 5 písm. a) až d) zákona o DPH.

2. Daně z příjmů - shrnutí

V rámci projednávání výše uvedeného příspěvku č. 172/21.02.07 bylo Ministerstvem financí ČR potvrzeno, že naplněním základních povinností zaměstnavatele je jakákoli forma zajištění pitné vody na pracovišti, tj. včetně nákupu balené pitné vody v PET lahvích nebo různých barelech. Náklady na pořízení pitné vody jsou pak daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele.

Stejně tak je základní povinností zaměstnavatele poskytnutí ochranných nápojů k ochraně zdraví před účinky zátěže teplem nebo chladem a náklady vynaložené na pořízení ochranných nápojů jsou daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele.

Poskytnutí pitné vody a ochranných nápojů není předmětem daně z příjmů zaměstnance dle § 6 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

3. Uplatnění DPH

Ze struktury zákona o DPH a i z textu samotného ustanovení § 13 odst. 5 zákona o DPH vyplývá, že dané ustanovení má specifikovat případy použití obchodního majetku, které se nepovažují za použití v rámci ekonomické činnosti plátce.

Poskytnutí pitné vody a ochranných nápojů představuje povinnost zaměstnavatele, která mu je uložena českými právními předpisy. Jedná se o splnění základních povinností zaměstnavatele, bez kterého by nemohla být jeho ekonomická činnost vůbec vykonávána. Dle názoru předkladatele poskytnutí pitné vody a ochranných nápojů zaměstnancům přímo souvisí s ekonomickou činností plátce / zaměstnavatele a jejich poskytnutí nelze považovat za soukromou spotřebu zaměstnance, ale spíše za „vnitropodnikovou“ spotřebu plátce.

V uvedeném případě docházíme k závěru, že poskytnutí pitné vody a ochranných nápojů není trvalým poskytnutím obchodního majetku pro soukromou spotřebu zaměstnance, a proto plátce není povinen uplatnit při jejich poskytnutí DPH, i když při jejich pořízení uplatnil nárok na odpočet DPH.

Výše uvedený názor také odpovídá přístupu Evropského soudního dvora („ESD“) k dané problematice (nicméně v oblasti služeb), který byl vyjádřen v rozsudku C-371/07 Danfoss A/S, AstraZeneca A/S (body 58, 62, 65).

4. Nárok na odpočet DPH

Poskytnutí pitné vody a ochranných nápojů zaměstnancům představuje základní povinnost zaměstnavatele. V případě nesplnění této povinnosti by plátce nemohl vykonávat svou ekonomickou činnost. Z této skutečnosti je zřejmé, že zdanitelná plnění přijatá zaměstnavatelem, která poskytuje zaměstnancům v souladu s Nařízením, jsou zaměstnavatelem použita pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH.

Daná přijatá zdanitelná plnění však nesouvisí se žádným konkrétním uskutečněným plněním podle § 72 odst. 2 zákona o DPH.

Dle ustálené judikatury ESD lze nárokovat DPH na vstupu i u přijatých zdanitelných plnění, která nemají přímou souvislost s konkrétním zdanitelným plněním plátce na výstupu, mají však přímou souvislost s ekonomickou činností plátce jako celkem. Dle ESD³ tato přijatá zdanitelná plnění lze nárokovat v poměrné výši v rozsahu v jakém plátce uskutečňuje plnění na výstupu s nárokem na odpočet v porovnání s plněními, u kterých nemá nárok na odpočet.

Docházíme k závěru, že při nákupu vody a ochranných nápojů za výše uvedených podmínek má plátce plný nárok na odpočet DPH na vstupu. Plátce, který rovněž uskutečňuje plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet daně, postupuje dle § 72 odst. 4 a § 76 zákona o DPH. Plátce, který uskutečňuje výhradně plnění osvobozená bez nároku na odpočet DPH, nemá při nákupu pitné vody a ochranných nápojů nárok na odpočet DPH vůbec.

5. Návrh závěru

Na spotřebu ochranných nápojů a pitné vody zaměstnanci na pracovišti by s ohledem na výše uvedené skutečnosti mělo být nahlíženo jako na „vnitropodnikovou spotřebu“, která souvisí s ekonomickou činností plátce. Poskytnutí pitné vody a ochranných nápojů pro pokrytí potřeby zaměstnanců na pracovišti tak není z pohledu zákona o DPH předmětem daně a povinnost odvést související DPH na výstupu plátcí nevzniká.

Plátce má při nákupu pitné vody a ochranných nápojů plný nárok na odpočet DPH na vstupu. Plátce, který rovněž uskutečňuje plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet daně, postupuje dle § 72 odst. 4 a § 76 zákona o DPH. Plátce, který uskutečňuje výhradně plnění osvobozená bez nároku na odpočet DPH, nemá při nákupu pitné vody a ochranných nápojů nárok na odpočet DPH.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěry předkladatele po úpravě textu příspěvku a návrhů závěrů předkladatele (pokud jde o krácení nároku na odpočet daně), bude možno 20.5. uzavřít.

³ Např. rozsudek Evropského soudního dvora C-16/00 CIBO Participations SA (bod 27, 31, 35).

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 257/28.01.09 – MF předkládá doplňující stanovisko – příspěvek zařazen k diskusi

257/28.01.09 - Doplnění příspěvku č. 247/29.10.08 Některé aspekty zdaňování ekologických zdrojů energie z hlediska ZDP

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

1. Popis problému

V tomto příspěvku z důvodu odstranění případných výkladových problémů doplňujeme část 1.2. *Osvobození a daňové odpisy* původního příspěvku č. 247/29.10.08, a to pro případy, kdy ekologický zdroj elektrické energie má charakter dočasné stavby, která je odpisována dle § 30 odst. 4 ZDP. Domníváme se, že závěry uvedené v této části původního příspěvku (a potvrzené MF) v případě nezahájení odpisování platí také v případě dočasných staveb. To znamená, že také v tomto případě je možné také postupovat tak, že poplatník nezahájí daňové odpisování a po skončení osvobození začne odpisovat z původní vstupní ceny bez jakéhokoliv krácení daňových odpisů. V případě dočasné stavby budou odpisy stanoveny tak, že vstupní cena bude podělena dobou (v měsících), na něž je dočasná stavba povolena, poníženou o dobu (v měsících) uplatnění osvobození. Tento výklad vychází z toho, že ustanovení § 26 odst. 5 ZDP stanoví, kdy může poplatník nejdříve zahájit daňové odpisy. Nestanoví však, kdy nejpozději musí zahájit daňové odpisy. Mimo to není v případě osvobozených příjmů v ZDP stanoven princip, který například platí v případě uplatňování výdajů paušálem (viz § 26 odst. 8 ZDP), to je, že po dobu uplatnění výdajů paušálem by měl poplatník povinnost vést odpisy pouze evidenčně, tzn. neprodlužovat o dobu uplatnění výdajů paušálem dobu odpisování a de facto tak přijít o tyto daňové odpisy (viz. také Ing. Vlastimil Bachor, *Co lze očekávat od auditu osvobození příjmů od daně, Finanční, daňový a účetní bulletin III/2007, str. 19* či Eva Sedláková, *Příjmy osvobozené od daně z příjmů fyzických osob ve zdaňovacím období 1995 a 1996 (ASPI interní č. 5567 (LIT) část 5. Příjmy z provozu elektráren a jiných zařízení*). V daném případě neplatí omezení dle § 30 odst. 7 ZDP, kdy je i v souladu s uvedenými výklady nutné odlišit přerušování odpisování a jejich nezahájení (viz. také pokyn D-300 K 9 odst. 5).

2. Závěr – návrh řešení

Pokud po dobu, kdy je uplatňováno osvobození dle § 4 odst. 1 písm. e) ZDP, resp. § 19 odst. 1 písm. d) ZDP, nebude poplatník uplatňovat odpisy dočasné stavby dle § 30 odst. 4 ZDP z titulu jejich nezahájení o tyto odpisy z daňového hlediska „nepřijde“ (tzn. nemusí je vést evidenčně s nemožností jejich následného uplatnění po uplynutí osvobození) a může je uplatnit po skončení osvobození. Po skončení osvobození budou odpisy stanoveny tak, že vstupní cena bude podělena dobou (v měsících), na něž je dočasná stavba povolena poníženou o dobu (v měsících) uplatnění osvobození.

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, zpracovat do některého z pokynů rady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí:

S obsahem příspěvku ani s uvedeným závěrem nelze souhlasit, protože je v rozporu s ustanovením § 30 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb. Podle platného znění tohoto ustanovení se počínaje zdaňovacím obdobím 2008 roční odpis stanovený s přesností na dny nebo na celé měsíce uplatní počínaje následujícím měsícem pod dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování (viz § 26 odst. 5); přitom odpisování nelze přerušit.

Jsme názoru, že pokud poplatník odpisování nezačíná, nelze odpisy za zdaňovací období v nichž neodpisoval již nikdy uplatnit, protože přesun „kumulovaných odpisů“ do období od ukončení osvobození do doby trvání dočasné stavby by byl v rozporu se způsobem stanovení odpisů podle § 30 odst. 7 ZDP. V podstatě i v tomto případě je výsledek shodný jako u poplatníků, kteří uplatňují výdaje paušálem.

Odkazy na příspěvky publikované v odborné literatuře před rokem 2008 jsou, s ohledem na následující doplnění ZDP, irelevantní.

Vyjádření Ministerstva financí – doplňující stanovisko:

Doplnění příspěvku č. 257/29.10.08 - Některé aspekty zdaňování ekologických zdrojů energie z hlediska ZDP - **NESOUHLAS**

Na základě diskuze k problému možného nezačínání odpisování hmotného majetku, který je dočasnou stavbou požádal odbor 15 odbor legislativní (odbor 29) o stanovisko k problému a závěrům obsaženým v doplněném příspěvku č. 257/28.01.09. **Odbor legislativní potvrdil názor odboru 15 obsažený ve stanovisku předloženém na jednání KV KDP dne 28. 1. t.r. s tímto odůvodněním:**

„Podle § 30 odst. 4 ZDP se roční odpis dočasných staveb stanoví jako podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání. Je-li doba trvání dočasné stavby stanovena rozhodnutím stavebního úřadu, není možné, aby poplatník dobu trvání dočasné stavby „ponížil“ o dobu uplatnění osvobození od daně tak, jak je navrhováno v příspěvku KDP.

Podle § 30 odst. 7 se roční odpis u dočasné stavby stanoví s přesností na dny nebo na měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování; přitom odpisování nelze přerušit. V tomto ustanovení se sice výslovně nemluví o zahájení odpisování, je však jednoznačně uvedeno, od kdy a s jakou přesností se stanoví roční odpis. Je-li upraveno, od kdy se stanoví roční odpis dočasné stavby, není možné podle našeho názoru její odpisování odložit až na dobu, kdy uplyne osvobození příjmů podle § 19 odst. 1 písm. d) ZDP. Pokud jde o den, kdy byly splněny podmínky pro odpisování, je nutno ho určit podle § 26 odst. 5 ZDP.“

Z výše uvedeného vyplývá, že poplatník je povinen uplatňovat odpisy dočasné stavby i během období, po které má příjmy z provozu této dočasné stavby osvobozeny. Při stanovení základu daně z příjmů je však nutné podle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP o tyto odpisy zvyšovat

vykazovaný výsledek hospodaření. To znamená, že na konci stanovené doby trvání dočasné stavby bude vykázána daňová zůstatková cena ve výši nula.

K diskusi ohledně možného přerušení odpisování u hmotného majetku odpisovaného podle § 30 odst. 4 až 8 ZDP uvádíme, že vysvětlivka v Pokynu D-300 (bod 10 k § 26) byla zrušena - oprava Pokynu D-300 publikována ve Finančním zpravodaji č. 3/2009.

z hlediska daně z příjmů fyzických osob

Jedná-li se o poplatníky uvedené v § 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon), kteří uvedli do užívání hmotný majetek odpisovaný podle § 31 nebo § 32 zákona s tím, že využijí osvobození příjmů z jeho provozu v souladu s § 4 odst. 1 písm. e) zákona, a uvedený hmotný majetek vloží do obchodního majetku podle § 4 odst. 4 zákona po uplynutí zákonné lhůty daně § 4 odst. 1 písm. e) zákona, stanoví vstupní cenu hmotného majetku podle § 29 odst. 1 písm. d) zákona. Z této vstupní ceny zahájí odpisování podle § 31 nebo § 32 zákona.

Jedná-li se o poplatníky uvedené v § 2 zákona, kteří uvedli do užívání hmotný majetek odpisovaný podle § 30 zákona s tím, že uvedený hmotný majetek vloží do obchodního majetku podle § 4 odst. 4 zákona po uplynutí zákonné lhůty daně § 4 odst. 1 písm. e) zákona, musí v souladu s § 30 odst. 7 počítat odpisy od uvedení hmotného majetku do užívání s tím, že výši odpisů za zdaňovací období kdy hmotný majetek nebyl vložen do obchodního majetku podle § 4 odst. 4 zákona uplatní do daňových výdajů v souladu s § 24 odst. 2 písm. b) bod 2 zákona. Důvodem je skutečnost, že § 30 odst. 7 zákona nestanoví pro poplatníky uvedené v § 2, kteří nevložili hmotný majetek do obchodního majetku v době jeho uvedení do užívání, výjimku.

263/18.03.09 - Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení

Předkládají: Mgr. Edita Ševcovicová, daňová poradkyně, č. osvědčení 1840
Ing. Ladislav Povr, daňový poradce, č. osvědčení 3997

Úvod:

Zákonem č. 296/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů a některé zákony v souvislosti s jeho přijetím, v platném znění, byl novelizován zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen ZoR). Krom jiného, byl do textu ZoR doplněn nový text ustanovení § 8 Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení, kdy úprava v něm obsažená nabývá účinnosti 1.1.2008. Pro účely následného rozboru uvádíme doslovný text tohoto ustanovení:

„(1) Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů⁴, mohou vytvořit poplatníci daně z příjmů, kteří vedou účetnictví, až do výše rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek přihlášených u soudu ve lhůtě stanovené rozhodnutím soudu o úpadku, a to v období, za které se podává daňové přiznání a v němž byly přihlášeny. Byla-li povolena reorganizace, namísto přihlášky pohledávky postačí, že dlužník věřitelovu pohledávku správně uvedl v seznamu svých závazků podle zvláštního právního předpisu⁵. K pohledávkám přihlášeným po uplynutí lhůty stanovené v rozhodnutí soudu o úpadku a k pohledávkám vyloučeným v § 2 odst. 2 nelze tvořit opravné položky, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů¹) podle tohoto ustanovení.

(2) Opravné položky se zruší v návaznosti na výsledky insolvenčního řízení nebo v případě, že pohledávku účinně popřel insolvenční správce, věřitel nebo dlužník a zvláštní právní předpis² těmto osobám právo popřít pohledávku přiznává.

(3) Jestliže pominou důvody pro existenci opravné položky vytvořené podle tohoto ustanovení nebo na základě rozhodnutí poplatníka, je možné snížit vytvořenou opravnou položku na úroveň, která by mohla být vytvořena podle ustanovení § 8a. Poplatník pak pokračuje v tvorbě opravné položky podle § 8a.“

Podle důvodové zprávy je novelizace prováděna s tímto cílem: „Zohledňuje zvláštnosti nově zaváděného institutu reorganizace a přihlíží k legitimitaci označených osob popřít pohledávku v průběhu insolvenčního řízení, v celkovém kontextu však zachovává dosavadní koncepci k vytváření opravných položek za dlužníky, kteří jsou v úpadku.“

Popis problému:

Tvorba opravných položek k pohledávkám v insolvenčním řízení je možná při splnění obecných podmínek daných v ustanovení § 2 ZoR a dále podmínek stanovených přímo v textu novelizovaného ustanovení § 8 ZoR: opravné položky tedy mohou tvořit poplatníci, kteří (1) vedou účetnictví až do (2) rozvahové hodnoty nepromlčené pohledávky (3)

⁴ § 24 odst. 2 písm. i) zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

⁵ Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů

přihlášené ve lhůtě stanovené v rozhodnutí soudu o úpadku (4) v období za něž se podává daňové přiznání a v němž byly přihlášeny.

Výkladové problémy nebudou činit podmínky ad 1 a 2. Výkladové problémy však mohou nastat u podmínek ad 3 a 4.

Gramatickým (jazykovým) výkladem zkoumaného textu ustanovení § 8 odst. 1 ZoR lze podle našeho názoru dojít pouze k tomu, že opravnou položku na základě tohoto ustanovení lze tvořit pouze k pohledávce přihlášené u soudu ve lhůtě stanovené rozhodnutím o úpadku, a to v období, za které se podává daňové přiznání a v němž byla přihlášena. Aplikaci tohoto ustanovení vidíme jako problematickou, a to vzhledem k úpravě přihlašování pohledávek zákonem č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), v platném znění (dále jen IZ).

Přihlašování pohledávek v insolvenčním řízení:

Přihlašování pohledávek v insolvenčním řízení je možné pouze přihláškou.

Věřitel, který podává insolvenční návrh, je povinen již k návrhu připojit přihlášku pohledávky za dlužníkem⁶. Přihláška pohledávky musí být učiněna na předepsaném formuláři. Věřitelé jsou oprávněni podat přihlášku do insolvenčního řízení již od zahájení tohoto řízení⁷. Toto oprávnění věřitelé mají i v případě, že soud nevydá výzvu podle ustanovení § 110 IZ⁸. Konec lhůty k přihlašování pohledávek podle ustanovení § 110 IZ bude určen nikoli konkrétním datem, ale odkazem na okamžik vydání rozhodnutí o úpadku.

Pokud je osvědčením nebo dokazováním zjištěn úpadek dlužníka, vydá soud rozhodnutí o úpadku podle ustanovení § 136 IZ. Z hlediska přihlašování pohledávek do insolvenčního řízení je podstatné, že povinnou náležitostí rozhodnutí o úpadku je výzva, aby věřitelé, kteří dosud nepřihlásili své pohledávky, tak učinili ve stanovené lhůtě, s poučením o následcích jejího zmeškání. Lhůtu v souladu s ustanovením § 136 odst. 3 IZ smí soud stanovit v rozmezí 30 až 60 dnů od rozhodnutí o úpadku⁹.

Shrneme-li výše uvedené lze říci, že přihlašování pohledávek je v rámci insolvenčního řízení v zásadě možné již od zahájení tohoto řízení. Pro přihlašování pohledávek v insolvenčním řízení jsou stanoveny **dvě lhůty** - **první dispozitivní**, na základě ustanovení § 110 IZ – končí vydáním rozhodnutí o úpadku, **druhá navazující**, propadná lhůta stanovená rozhodnutím o úpadku v délce 30 – 60 dnů, počíná běžet od vydání rozhodnutí o úpadku a končí uplynutím 30 – 60 dnů po tomto dni. Pohledávky přihlášené ve lhůtě od zahájení insolvenčního řízení do vydání rozhodnutí o úpadku podle ustanovení § 110 IZ se již znovu nepřihlašují ve lhůtě stanovené soudem v rozhodnutí o úpadku podle ustanovení § 136 IZ

Možné výkladové problémy budeme demonstrovat na příkladu:

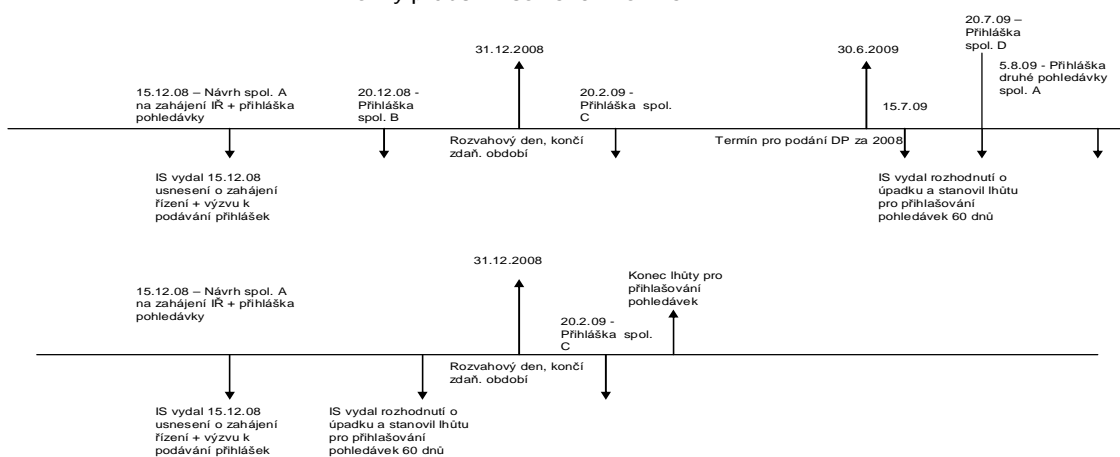
⁶ § 105 IZ „Podá-li insolvenční návrh věřitel, je povinen doložit, že má proti dlužníkovi splatnou pohledávku, a k návrhu připojit její přihlášku.

⁷ § 110 odst. 1 IZ „Věřitelé dlužníka jsou od zahájení insolvenčního řízení oprávněni uplatnit v něm své pohledávky přihláškou, a to i v případě, že insolvenční soud ještě nezveřejnil výzvu k podávání přihlášek“.

⁸ Insolvenční soud má v zásadě možnost tuto výzvu spojit již s oznámením o zahájení řízení podle ustanovení § 101 IZ, nebo ji vydat samostatně – v tom případě ji musí vydat do vydání rozhodnutí o úpadku.

⁹ V případě oddlužení je lhůta zákonem stanovena na 30 dnů viz § 136 odst. 4 IZ.

Možný průběh insolvenčního řízení



Z výše uvedených příkladů je zřejmé, že může v praxi docházet k situacím, kdy bude insolvenční řízení zahájeno v jednom zdaňovacím období, rozhodnutí o úpadku bude vydáno v následujícím zdaňovacím období¹⁰. Stejně tak je výše naznačeno přihlašování pohledávek v různé fázi insolvenčního řízení.

Otázkou je, jak přistoupit k tvorbě opravných položek za situace, kdy znění § 8 ZoR umožňuje tvorbu opravných položek pouze k pohledávkám přihlášeným ve lhůtě stanovené rozhodnutím o úpadku, když samotný IZ vyžaduje (u navrhovatele) či umožňuje přihlásit pohledávky již před vydáním rozhodnutí o úpadku, a takto přihlášené pohledávky se již ve lhůtě stanovené v rozhodnutí o úpadku znovu nepřihlašují, byť se insolvenčního řízení řádně účastní.

V praxi mohou nastat tyto varianty:

- 1) pohledávka je přihlášena ve lhůtě stanovené rozhodnutím o úpadku, které bylo vydáno v období za něž se podává daňové přiznání a v němž byla pohledávka přihlášena,
- 2) pohledávka je přihlášena ve lhůtě stanovené rozhodnutím o úpadku (lhůta zasahuje do dvou období), v období za něž se podává daňové přiznání, které následuje po období v němž bylo vydáno rozhodnutí o úpadku,
- 3) pohledávka je přihlášena ve lhůtě podle § 110 IZ v období za něž se podává daňové přiznání a v němž je následně vydáno i rozhodnutí o úpadku,
- 4) pohledávka je přihlášena ve lhůtě podle § 110 IZ v období za něž se podává daňové přiznání, rozhodnutí o úpadku je vydáno až v následujícím období do termínu pro podání přiznání k dani z příjmů,
- 5) pohledávka je přihlášena ve lhůtě podle § 110 IZ v období za něž se podává daňové přiznání, rozhodnutí o úpadku je vydáno až v následujícím období po termínu pro podání přiznání k dani z příjmů.

¹⁰ Obdobně platí i pro hospodářský rok.

Možné přístupy k řešení:

- A) Priorita rozhodnutí - považovat pohledávky přihlášené spolu s podáním návrhu na zahájení insolvenčního řízení a pohledávky přihlášené na základě ustanovení § 110 IZ za přihlášené ve lhůtě stanovené rozhodnutím o úpadku. To na základě toho, že takto přihlášené pohledávky se po vydání rozhodnutí o úpadku znovu nepřihlašují¹¹. Za přihlášené ve lhůtě stanovené rozhodnutím o úpadku mohou být považovány až po jeho vydání. Tedy tvorba opravných položek k pohledávkám přihlášeným při podání návrhu na zahájení insolvenčního řízení, ve lhůtě stanovené podle § 110 IZ a ve lhůtě stanovené podle § 136 IZ je možná pouze v období za něž se podává daňové přiznání, v němž bylo vydáno rozhodnutí o úpadku a v němž byly přihlášeny (jsou považovány za přihlášené – viz výše). Pokud bude lhůta stanovená v rozhodnutí o úpadku zasahovat do dvou období za něž se podává daňové přiznání, lze opravné položky k pohledávkám tvořit jen v období v němž byly nebo jsou považovány za přihlášené. Tvorba opravné položky musí být zaúčtována v souladu s účetními předpisy.
- B) Priorita přihlášení - umožnit tvorbu opravných položek v období v němž byly skutečně přihlášeny (spolu s návrhem, podle § 110 IZ). Pokud v následujícím období bude vydáno rozhodnutí o úpadku, není nutné měnit základ daně. V případě, že rozhodnutí o úpadku v následujícím období vydáno nebude, je nutné přistoupit k podání dodatečného daňového přiznání a o vytvořené opravné položky zvýšit základ daně. V takovém případě správce daně vyrozumí daňový subjekt o předpisu úroku z prodlení¹². Vydání rozhodnutí o úpadku je v této variantě považováno za věcnou nikoli časovou podmínku. Je podnikatelským rozhodnutím, zda o vytvořenou opravnou položku bude upraven základ daně v daňovém přiznání za situace, kdy do termínu pro jeho podání nebude vydáno rozhodnutí o úpadku. Daňový subjekt má možnost postupovat i tak, že zaúčtovaná opravná položka vytvořená v období skutečného přihlášení bude považována za opravnou položku účetní. V okamžiku, kdy bude vydáno rozhodnutí o úpadku bude vyhodnocena jako opravná položka vytvořená v souladu s ZoR. V případě, že rozhodnutí o úpadku bude vydáno až po termínu pro podání daňového přiznání za období v němž byla opravná položka přihláшена (zaúčtována), má daňový subjekt možnost podat dodatečné daňové přiznání na toto období a snížit základ daně v tomto období na základě překlasifikace účetní opravné položky na opravnou položku podle § 8 ZoR. Tento postup umožňuje eliminovat riziko sankčního úroku. Při postupu podle této varianty je také nutné, aby tvorba opravné položky v období kdy byla přihláшена byla i zaúčtována.

Navrhované řešení:

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Z důvodu potřebné právní jistoty navrhuje potvrdit jeden z možných přístupů, jako přístup akceptovaný. Po

¹¹ § 173 odst. 1 IZ „Věřitelé podávají přihlášky pohledávek u insolvenčního soudu od zahájení insolvenčního řízení až do uplynutí lhůty stanovené rozhodnutím o úpadku. K přihláškám, které jsou podány později, insolvenční soud nepřihlíží a takto uplatněné pohledávky se v insolvenčním řízení neuspokojují.“

¹² § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Podle důvodové zprávy k zákonu č. 296/2007 Sb. byly změny jak ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) bodů 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), tak ustanovení § 8 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoR“), provedeny z důvodu legislativně technického zpřesnění v souvislosti se zavedením nové terminologie. To znamená, že v celkovém kontextu zůstala zachována dosavadní koncepce jak k vytváření daňově uznatelných opravných položek (dále jen „OP“) za dlužníky v insolvenčním řízení, tak k možnosti daňového odpisu pohledávek, a proto konstatujeme:

Pro účely tvorby OP podle § 8 ZoR, lze za přihlášené považovat všechny pohledávky přihlášené v období od zahájení insolvenčního řízení (tj. včetně pohledávek přihlášených spolu s podáním návrhu na zahájení insolvenčního řízení) do konce lhůty stanovené v rozhodnutí soudu o úpadku. Přičemž tento postup lze uplatnit i pro zdaňovací období 2008. Úpravu schválenou ve sněmovním tisku 768 považuje proto MF pouze za potvrzující a vylučující pochybnosti o správnosti postupu poplatníků.

Tvorba OP musí být samozřejmě vždy zaúčtována v souladu s účetními předpisy.

V případě, kdy výše uvedené období pro přihlašování pohledávek zasahuje do dvou zdaňovacích období, lze při splnění všech podmínek stanovených v ZoR vytvořit dle § 8 ZoR OP k přihlášené pohledávce v tom zdaňovacím období, ve kterém byla skutečně přihlášena.

Pokud v následujícím zdaňovacím období nebude vydáno soudem rozhodnutí o úpadku (proces rozhodování o insolvenčním návrhu by neměl být ani při využití institutu moratoria delší než několik měsíců), je nutné v tomto zdaňovacím období zvýšit základ daně o vytvořenou OP. Obdobně bude postupovat poplatník i v případě, kdy soud rozhodne o insolvenčním návrhu tak, že bude aplikovat při svém rozhodování o podaném insolvenčním návrhu některou z variant, které jsou shrnuty v § 142 insolvenčního zákona podle okolností toho kterého případu.

V této souvislosti je nutné zdůraznit, že při vymezení pojmu „na základě výsledků insolvenčního řízení“ pro účely § 8 odst. 2 ZoR a § 24 odst. 2 písm. y) bod 2 ZDP po novele provedené s účinností od 1. 1. 2008 zákonem č. 296/2007 Sb. v návaznosti na přijetí insolvenčního zákona je třeba k uvedeným ustanovením přistupovat zcela odlišně, zejména s ohledem na jejich odlišnou filosofii „daňového řešení pohledávky“.

Zrušit OP k pohledávkám za dlužníkem v insolvenčním řízení podle § 8 odst. 2 ZoR je povinen poplatník vždy v případě, kdy insolvenční řízení již není možno dále vést, ať již z důvodů „subjektivních“ spočívajících zejména ve vadách či nedostatcích již samého insolvenčního návrhu, kterými v případě insolvenčního řízení mohou být odmítnutí insolvenčního návrhu pro vady podle § 128 insolvenčního zákona, zastavení řízení pro nedostatek podmínky řízení, který nelze odstranit nebo který se nepodařilo odstranit (nebo pro zpětvzetí insolvenčního návrhu podle § 130 insolvenčního zákona či zamítnutí insolvenčního návrhu proto, že nejsou splněny zákonem stanovené předpoklady pro vydání rozhodnutí o úpadku (nejčastěji z důvodů, že nebyl osvědčen úpadek dlužníka) podle § 143 insolvenčního

zákonu, anebo z „objektivních“ důvodů pro nedostatek majetku dlužníka podle § 144 insolvenčního zákona). Samozřejmostí je zrušení OP v případě vydání rozhodnutí o ukončení konkursu po splnění rozvrhového usnesení.

Uplatnění daňově účinného odpisu pohledávky za dlužníkem, který je v úpadku nebo jemuž úpadek hrozí, podle § 24 odst. 2 písm. y) bodu 2 ZDP je možné pouze v případě, kdy se jedná o dlužníka, u kterého byl úpadek osvědčen (tzn. bylo vydáno soudem rozhodnutí o úpadku podle § 136 insolvenčního zákona), a to na základě úspěšného insolvenčního návrhu, kterým bylo zahájeno insolvenční řízení. Postup podle uvedeného ustanovení představuje pro věřitele „definitivní řešení“ spočívající v odpisu pohledávky do daňově uznatelných nákladů, které následuje v okamžiku, kdy je již naprosto jasné, že byly vyčerpány veškeré možnosti na získání úhrady pohledávky některým ze způsobů řešení úpadku (konkursem, reorganizací či oddlužením) a je jisté, že pohledávka již nemůže být nikdy v rámci insolvenčního řízení vedeného na majetek dotčeného dlužníka uhrazena. To znamená, že za výsledek insolvenčního řízení pro účely § 24 odst. 2 písm. y) bodu 2 ZDP se považuje ukončení jednoho ze zvolených způsobů řešení úpadku dlužníka nebo zamítnutí insolvenčního návrhu pro nedostatek majetku dlužníka podle § 144 insolvenčního zákona. Z uvedeného také vyplývá, že pohledávku nelze podle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP daňově odepsat v případě „subjektivních“ důvodů uvedených výše (které jsou shrnuty v §142 písm. a), b) a c) insolvenčního zákona).

Pro úplnost ještě uvádíme, že ve zpracovatelem uvedeném příkladu bude u jednotlivých pohledávek možný následující postup:

Společnost A přihlásila první pohledávku 15.12.2008, a proto za předpokladu splnění všech podmínek ZoR může podle § 8 ZoR vytvořit k přihlášené pohledávce OP pouze ve zdaňovacím období 2008. Druhá pohledávka byla přihlášena 5.8.2009 (stále ještě v období pro přihlašování uvedeném výše), a proto za předpokladu splnění všech podmínek ZoR může podle § 8 ZoR vytvořit k přihlášené pohledávce OP pouze ve zdaňovacím období 2009.

Společnost B přihlásila pohledávku 20.12.2008 a v případě, že chce vytvořit ke své přihlášené pohledávce OP dle § 8 ZoR, musí postupovat stejně jako společnost A u první pohledávky, tj. vytvořit OP ve zdaňovacím období 2008.

Společnost C přihlásila pohledávku 20.2.2009, a proto za předpokladu splnění všech podmínek ZoR může podle § 8 ZoR vytvořit k přihlášené pohledávce OP pouze ve zdaňovacím období 2009.

Společnost D přihlásila pohledávku 20.7.2009 a v případě, že chce vytvořit ke své přihlášené pohledávce OP dle § 8 ZoR, musí postupovat stejně jako společnost C, tj. vytvořit OP ve zdaňovacím období 2009.

V příkladu končí lhůta k přihlášení pohledávek stanovená rozhodnutím soudu o úpadku 30.9.2009, tzn. k pohledávkám přihlášeným po 30.9.2009 již nelze vytvářet OP dle § 8 ZoR, protože lhůta stanovená rozhodnutím soudu o úpadku je lhůtou propadnou.

265/18.03.09 - Reklasifikace úroků na podíly na zisku při platbách rezidentům EU, Norska a Islandu

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

1. Úvod - popis problému

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), obsahuje ve svých ustanoveních (ust. § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 ZDP) speciální pravidla pro zdaňování tzv. nadlimitních úroků, tj. úroků, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w), zm) a zp) ZDP.¹³

Tyto nadlimitní úroky jsou dále u daňových nerezidentů (ust. § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP) považovány za příjem ze zdrojů v České republice, který jako takový podléhá v České republice dani z příjmů, a zvláštní fikcí jsou považovány za podíly na zisku. ZDP však neobsahuje podobné ustanovení, které by se týkalo českých daňových rezidentů, tudíž nadlimitní úroky, pokud je jejich příjemcem český daňový rezident, nejsou považovány na podíly na zisku.

Z výše uvedeného je jasně patrné, že rozdílné zacházení v klasifikaci nadlimitních úroků z pohledu daňové rezidence jejich příjemce již historicky vede k rozdílnému zdanění při výplatě této položky.

Možnosti zdanění při výplatě nadlimitních úroků dle ZDP jsou následující. V případě příjemců českých daňových rezidentů se jejich příjem při výplatě nedaní zvláštní sazbou daně (tzv. srážkovou daní). Naopak v případě příjemců českých daňových nerezidentů se jejich příjem při výplatě daní srážkovou daní dle ust. § 36 odst. 1 písm. b) bod 1. ZDP, pokud ZDP tuto výplatu neosvobozuje [k výplatě u mateřské společnosti definované dle ust. § 19 odst. 3 písm. b) ZDP viz zápis z Koordinačního výboru konaného dne 19.5. 2004 a 23.6. 2004 k příspěvku nazvaného Podíly na zisku a ustanovení § 19 odst. 1 písm. zf) a i) ZDP přeložený ing. Pavlem Fekarem].

Vzhledem k rozdílné klasifikaci a zdanění nadlimitních úroků dle ust. § 25 odst. 1 písm. w), zm) a zp) ZDP hrazených českými rezidenty (i) jiným českým rezidentům a (ii) českým nerezidentům mohou v této souvislosti vznikat pochybnosti, zda předmětné ustanovení ZDP je v souladu s legislativou Evropských společenství, a to především v otázce týkající se svobody usazování.

2. Analýza problému z hlediska rozsudku ESD C-105/07, *Lammers & Van Cleeff N.V.*

¹³ Z textu ust. § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3. ZDP je zřejmé, že kromě úroků nepodléhají ostatní finanční náklady dle ust. § 25 odst. 1 písm. w), zm) a zp) ZDP ve znění od 1. ledna 2008 režimu reklasifikace dle ust. § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 ZDP, přičemž se reklasifikace vztahuje pouze na úroky určené jako jakkoliv ekonomicky odůvodnitelně určena podmnožina finančních nákladů, a dále se vztahuje pouze na úroky placené spojeným osobám. Výše uvedené bylo potvrzeno i závěry Ministerstva financí (viz zápis Koordinačního výboru č. 191/27.11.07).

2.1. Všeobecná část

Jedním z hlavních pramenů primárního práva Evropské unie, k níž Česká republika od 1. května 2004 přistoupila, je Smlouva o založení Evropského společenství (dále též „Smlouva“). Tato Smlouva zakazuje členským státům Evropské unie uplatňovat jakákoliv omezení pohybu kapitálu (čl. 56 a následující) a svobody usazování (čl. 43 a následující). Svobodou usazování se rozumí právo osoby se sídlem v jednom členském státě zřizovat a řídit podniky v jiném členském státě za stejných podmínek jako osoby se sídlem v jiném členském státě.

Smlouva v článku 58 sice nezakazuje uplatňovat v rámci lokálních daňových předpisů rozdílná pravidla na osoby s rozdílným daňovým domicilem; tyto rozdíly však nesmějí představovat diskriminaci a omezení volnosti pohybu kapitálu.

Vzhledem k obecnosti výše uvedených pravidel týkajících se základních svobod a zákazu jejich omezování dle Smlouvy, jsou pro posouzení konkrétních dopadů zmíněných ustanovení Smlouvy na jednotlivé každodenní případy aplikace primárního práva důležitým korelativem a interpretačním vodítkem rozhodnutí Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“).

Podrobná analýza interpretace principů základních svobod v návaznosti na publikovanou rozhodnutí ESD v souvislosti s přímým zdaněním byla uvedena v příspěvku Koordinačního výboru z 13. února 2008, který předložily Ing. Marie Konečná a Ing. Jana Svobodová. Předkladatel se se závěry této analýzy plně ztotožňuje a pro potřeby tohoto příspěvku na ně odkazuje.

2.2. Podstata sporu v případě rozsudku ESD C-105/07, *Lammers & Van Cleeff N.V.*

Rozsudek ESD ze dne 17. 1. 2008, C-105/07, *Lammers & Van Cleeff N.V. v. Belgische Staat*,¹⁴ se týkal oprávněnosti členského státu EU (Belgie) zdanit úroky z půjčky poskytnuté mateřskou společností společností dceřině jako podílu na zisku v případě, kdy dceřinou společností je belgický rezident a mateřskou společností (a jedním ze statutárních orgánů) je rezident Nizozemí. Tyto úroky současně by nebyly překvalifikovávány a nebyly by zdaňovány v případě, kdyby byly uhrazeny členovi statutárního orgánu - belgickému rezidentovi.

Předmětný rozsudek v bodě 21 deklaroval, že „*společnosti řízené členem statutárního orgánu, který je společností-nerezidentem, jsou tedy předmětem méně výhodného daňového zacházení, než je zacházení se společnostmi, které jsou řízeny členem statutárního orgánu, který je společností-rezidentem*“.

V bodě 23 dospěl soud k závěru, že „*rozdílné zacházení se společnostmi-rezidenty v závislosti na místě usazení společnosti, která jim jakožto člen statutárního orgánu poskytla úvěr, představuje omezení svobody usazování*“.

Tuto úvahu rozvinul soud v bodě 25 až 27 konstatováním, že omezení svobody usazování lze připustit pouze, jestliže sleduje legitimní cíl slučitelný se Smlouvou, je-li současně odůvodněné naléhavými důvody obecného zájmu a „*pokud se vztahuje specificky na čistě*

¹⁴ Úř. věst. C 95, 28.4.2007

vykonstruované operace, jejichž cílem je uniknout uplatnění právních předpisů dotyčného členského státu“. Takovou operací však dle soudu nemůže být samotné poskytnutí úvěru spřízněnou osobou usazenou v jiném členském státě.

Soud svůj rozsudek uzavřel konstatováním, že „články 43 ES a 48 ES brání takovým vnitrostátním právním předpisům ...na základě nichž jsou úroky, které společnost-rezident určitého členského státu zaplatí členovi statutárního orgánu, který je společností usazenou v jiném členském státě, překvalifikovány na dividendy, a z tohoto důvodu jsou zdanitelné, ... zatímco jsou-li tyto úroky za stejných okolností zaplacený členovi statutárního orgánu, který je společností usazenou v toméž členském státě, tyto úroky nejsou překvalifikovány na dividendy, a z tohoto důvodu nejsou zdanitelné.“

3. Závěr

Reklasifikace nadlimitních úroků na podíly na zisku dle ZDP znevýhodňuje věřitele - české daňové rezidenty ve srovnání s věřiteli - českými daňovými rezidenty. Tato situace je prakticky identická se situací řešenou ve výše referovaném případě ESD, C-105/07, *Lammers & Van Cleeff N.V.* Jediným zjevným rozdílem je odlišný způsob výpočtu podílu neuznatelných nákladů, který ovšem nemá na vliv na samotnou podstatu daného případu.

Skutečnost, že právní závěr, ke kterému dospěl ESD ve výše citovaném rozsudku, prezentuje judikaturu tohoto soudu, dokládá mimo jiných i např. usnesení ESD ze dne 10.5. 2007, C-492/04, *Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH v. Finanzamt Emmendingen*¹⁵. Soud ve výroku tohoto usnesení dospěl k závěru, že „Vnitrostátní opatření, podle kterého jsou úroky z půjčky uhrazené kapitálovou společností-rezidentem akcionáři-nerezidentovi držícímu značný podíl na kapitálu této společnosti za určitých podmínek považovány za skrytou výplatu podílů na zisku, podléhající dani ze strany společnosti-dlužníka, **rozhodujícím způsobem ovlivňuje výkon svobody usazování ve smyslu článku 43 ES a následujících.**“

Příslušné ustanovení ZDP tak může odrazovat společnosti z jiných členských států od investování v České republice; z tohoto důvodu je dle judikatury ESD diskriminační ve vztahu k rezidentům EU, Islandu a Norska. V této souvislosti je nutno zdůraznit, že tato diskriminace navíc není ospravedlnitelná veřejným zájmem ani se nevztahuje pouze na vykonstruované transakce mající za cíl obcházení daňových zákonů (jak definoval ESD ve výše uvedeném rozhodnutí), nýbrž je stanovena generálně, a to pro všechny případy úrokům, které se dle ust. § 25 odst. 1 písm. w), zm) a zp) ZDP neuznávají jako výdaj.

Vzhledem k okolnosti, že uvedené rozhodnutí ESD plně aplikovatelné i na ZDP, je citované ust. § 22 odst. 1 písm. b) bodu 3. ZDP v rozporu se Smlouvou. Vnitrostátní orgány (České republiky) jsou v souladu v právem EU povinny toto ustanovení vykládat eurokonformně, tj. dle výše uvedeného rozsudku Evropského soudního dvora, neboť i na nich spočívá povinnost aplikovat právo Evropské unie. V dané věci je proto nutno na český daňový předpis (ZDP) hledět komunitárním úhlem pohledu ve smyslu vyloženém Evropským soudním dvorem, když je nutno zdůraznit, že ve sporných případech má komunitární právo obecnou aplikační přednost před právem národním.

¹⁵ Úř. věst. C 155, 07.07.2007, s.7

4. Navrhované řešení

Navrhujeme

- (i) potvrdit ve Sdělení nebo v Pokynu, že daňově neuznatelné úroky dle ust. § 25 odst. 1 písm. w), zm) a zp) ZDP nemusely a nemusejí být od 1. května 2004 považovány za podíly na zisku dle ust. § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP, pokud jsou vypláceny českým daňovým nerezidentům, kteří jsou současně daňovými rezidenty EU, Islandu či Norska; a
- (ii) novelizovat co nejdříve příslušná ustanovení ZDP tak, aby byla v souladu s primárním právem EU; do té doby umožnit prominutí takto stanovené daně, resp. umožnit její vrácení z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů.

Stanovisko Ministerstva financí:

k (i) nesouhlas, změnu přístupu je možné provést pouze novelizací zákona č. 586/1992 Sb. Zmíněnou judikaturu ESD považujeme za doporučující. Z důvodů právní jistoty není možné provést retroaktivní změnu od roku 2004, navíc pouze sdělením nebo pokynem, a to i s ohledem na datum vydání rozsudku ESD dne 17.1.2008.

k (ii) souhlas, v současné době je připraven pozměňovací návrh k tisku PSP č. 768, který obsahuje zrušení překvalifikace neuznatelných úroků a rozdílů mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou na trhu, a to s účinností od zdaňovacího období započatého v roce 2010.

Ad. závěr přijatý ministerstvem pod bodem (i)

Domníváme se, že se závěry uvedenými výše pod bodem i) není možno vyjádřit souhlas, neboť nerespektují judikaturu Evropského soudního dvora (dále též „ESD“) týkající se závaznosti práva Evropské Unie a jeho výkladu.

Přistoupením České republiky ke Smlouvě o založení Evropských společenství se totiž Česká republika vzdala části své národní suverenity ve prospěch orgánů ES/EU a současně mimo jiné podrobila svůj právní řád primátu právního řádu EU¹⁶. Jak totiž vyslovil ESD v rozhodnutí o předběžné otázce č. C 6/64, *Costa v. E.N.E.L.*, „*The EEC treaty has created its own legal system which ... became an integral part of the legal systems of the member states and which their courts are bound to apply,*“ a dále „*the law steamnig from the threaty ... could not be overridden by fomestic legal provisions.*“ Lze tudíž uzavřít tuto dílčí otázku konstatováním, že Evropská unie má vlastní právní řád, který je právním řádům členských států nadřazen¹⁷

Podle článku 220 Smlouvy o založení Evropských Společenství (dále též „smlouva“) zajišťuje Evropský soudní dvůr dodržování práva při výkladu a provádění této smlouvy; tedy je (jediným) orgánem v rámci Evropské unie, který má za úkol smlouvu závazně interpretovat. Za tímto účelem byla do smlouvy vtělena i úprava řízení o předběžné otázce (čl. 234 smlouvy).

¹⁶ „*The memeber states have limited their sovereign rights nad have thus created a body of law which binds both thier national and themselves*“ (rozhodnutí ESD č. C 6/64, *Costa v. E.N.E.L.*)

¹⁷ K tomu je nutné poznamenat, že dle recentní judikatury Ústavního soudu se primát práva EU nevztahuje na základní práva a svobody.

Rozhodnutím č. C 28-30/62, *Da Costa*, založil ESD tzv. precedenční princip, podle kterého jednou zodpovězená otázka o interpretaci komunitárního práva nemá být ESD znovu předkládána k (závazné) interpretaci, neboť již předchozí rozhodnutí má povahu precedentu. Interpretace daná ESD v rámci řízení o předběžné otázce proto není pouhým doporučením ESD vnitrostátnímu soudu, jak v dané věci interpretovat komunitární právo, ale závaznou interpretací.

Za okolností definovaných smlouvou mají soudy členských států povinnost se na ESD obrátit s žádostí o interpretaci komunitárního práva, která je pro ně závazná (cl. 234 ES). Jak již bylo uvedeno výše, současně se interpretací vytváří i precedent, který je třeba respektovat i v jiných, podobných případech, což je, jak se domnívám, i otázka, které se týká tento příspěvek. Rozsudek ESD v řízení o předběžné otázce tak proto má závazné účinky nejen ve vztahu k orgánu, který ESD předběžnou otázku položil, nýbrž i ve vztahu ke všem orgánům, které mají v obdobné věci rozhodovat.¹⁸ S ohledem na výše uvedené je formulace závěrů v bodě (i) o závaznosti judikatury ESD nesprávná.

V této souvislosti je nutno zdůraznit, že pro rozhodnutí ESD o předběžných otázkách týkajících se výkladu komunitárního práva platí, že mají účinky *ex tunc*, tedy od okamžiku, kdy vstoupilo v účinnost vykládané ustanovení komunitárního práva, nikoliv jak je uváděno v odpovědi MF až od jejich vydání. Tento princip je samotným ESD odůvodňován požadavkem jednotné interpretace a aplikace komunitárního práva, a to zejména jeho přímo aplikovatelných ustanovení.

Jak uvedl ESD v rozhodnutí č. C 61/79, *Denkavit*, výklad komunitárního práva, ke kterému je ESD díky pravomoci svěřené mu smlouvou nadán, totiž spočívá ve vyjasnění pravidel komunitárního práva, či definování významu a rozsahu příslušného ustanovení komunitárního práva tam, kde je tomu třeba. Dané ustanovení je třeba chápat a aplikovat ve významu vyloženém ESD od okamžiku jeho vstupu v účinnost. Z toho vyplývá, že dané ustanovení, tak jak je vyloženo, může a musí být aplikováno soudy dokonce na i právní vztahy, které vznikají či vznikly před vydáním rozhodnutím o předběžné otázce (ovšem za předpokladu, že v ostatních ohledech jsou podmínky, umožňující uskutečnění úkonu spojeného s aplikací tohoto ustanovení před soudy splněny). ESD v tomto rozsudku rovněž stanovil, že je věcí každého národního právního řádu, aby stanovil podmínky, za kterých se poplatníci mohou dožadovat vrácení neoprávněně stanovené povinnosti, které však nemohou být méně příznivé než podmínky mající poplatníci v případě nároku národní povahy, když rovněž není přípustné, aby tyto podmínky učinily nárok poplatníka nemožným vymáhat.

Je tak možno přijmout další dílčí závěr, že v případě týkajícím se tohoto příspěvku je nutno výklad daného ustanovení přijatého ESD aplikovat i na všechny ostatní případy, které jsou se souzenou věcí obdobné s tím, že takto je nutno dané ustanovení vykládat od účinnosti smlouvy, resp. v daném případě od našeho přistoupení k ES/EU (1. květen 2004).

S ohledem na výše uvedené lze zvážit vydání pokynu nebo sdělení k této problematice, které by uznalo diskriminační charakter ustanovení projednávaného v tomto příspěvku a umožnilo poplatníkům po splnění zákonných podmínek žádat o prominutí neoprávněně stanovené a vybrané daně dle postupu zakotveného v ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků, jelikož se evidentně jedná o nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů (zákonu o daních z příjmů a ustanovení smlouvy interpretovaných ESD). Jak rovněž vyplývá z výše citované judikatury ESD, členský stát je povinen umožnit daňovým subjektům nárokovat svá

¹⁸ k tomu blíže viz Simon D.: Komunitární právní řád. Praha: ASPI, 2005, str. 732 či Týč. V: Základy práva Evropských společenství pro ekonomy. Praha: Linde. 2. vydání, 2000, str. 66-72

práva vyplývající ze smlouvy; procesní institut prominutí daně se v tomto případě jeví jako nejvhodnější.

Další možností je nevyužít institutu prominutí daně ale napravit výše uvedený postup správců daně v režimu evidence daní. Jak vyplývá z ust. § 64 odst. 4 ZSDP mají poplatníci právo žádat o vrácení daňového přeplatku. V současnosti však na daňových účtech dotčených poplatníků žádný vratitelný přeplatek vyplývající z výše uvedené situace evidován není. Předpokladem využití této možnosti je tedy úkon (pokyn, resp. interní normativní instrukce) vydaný buď MF či jednotlivými finančními ředitelstvími, který by dotčeným správcům daně přikázal změnit údaj v ADISu v části evidence daní. Tímto způsobem by z úřední moci poplatníkům vznikl přeplatek, který by jim mohl být při splnění dalších podmínek vrácen. Dle mého názoru je tento postup komplikovanějším, proto ho nenavrhuji přijmout jako závěr, avšak dávám ho ke zvážení.

Navrhovaný závěr MF k bodu (i)

Vzhledem k okolnosti, že výklad Smlouvy o založení ES učiněný Evropským soudním dvorem, má účinky *ex tunc*, je s ohledem na jeho stanovisko prezentované v rozsudku C-105/07, *Lammers & Van Cleeff N.V.*, ust. § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 zákona o daních z příjmů o pro zdaňování tzv. nadlimitních úroků v rozporu se Smlouvou o založení ES, a to od 1. května 2004, kdy Česká republika přistoupila ke Smlouvě o založení ES/EU.

Z tohoto důvodu mohou poplatníci, kteří jsou rezidenty Evropské unie, Norska či Islandu, požádat o prominutí daně vybírané zvláštní sazbou dle ust. § 36 odst.1 písm.b) bod 1. zákona o daních z příjmů, a to postupem dle ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků. V případě splnění ostatních zákonných podmínek stanovených pro tento postup, bude jejich žádosti vyhověno.

Stanovisko Ministerstva financí:

Děkujeme předkladateli za komplexní rozbor zásady přednosti komunitárního právního řádu. Nicméně i když plně uznáváme obecnou aplikaci této zásady, nemůžeme akceptovat závěry, které navrhuje předkladatel.

I když právo společenství je samo o sobě závazné *ex tunc*, tedy od okamžiku, kdy vstoupilo v účinnost vykládané ustanovení komunitárního práva, je nutno mít na paměti specifický charakter přímých daní. Tento závěr potvrdil i ESD který ve věci C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, při posuzování odpovědnosti členského státu za škody způsobené jednotlivcům deklaroval, že“...v oblasti přímých daní musí vnitrostátní soud zohlednit skutečnost, že důsledky vyplývající z volného pohybu zaručeného Smlouvou vycházeli najevo pouze postupně...”

Legislativa v oblasti přímých daní spadá do pravomoci členských států a obecně nepodléhá na úrovni ES celkové harmonizaci (čl. 94 Smlouvy ES), což má za následek, že vedle sebe koexistuje 27 různých daňových systémů.

Tuto okolnost je nutno vzít v úvahu i při srovnávání rozsudku ve věci C-105/07, *Lammers & Van Cleeff N.V.*, který se dotýká daňové úpravy v Belgii, s českým právním řádem.

ESD v rozsudku judikoval, že právní předpisy členského státu, které zakládají omezení svobody usazování mohou být za určitých okolností odůvodněny na základě boje proti zneužívání, pokud nepřekračují meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.

V dotčeném případě podle rozsudku ESD belgická úprava tyto kritéria nespĺňovala, protože reklasifikaci vázala na to, že na začátku zdanitelného období celková výše zúročitelných záloh převyšovala splacený kapitál zvýšený o rezervní fondy podléhající dani, a proto ji ESD označil za rozpornou s právem ES.

Na rozdíl od toho, česká úprava rekvalifikace se vztahuje na případy, kdy se liší ceny mezi spojenými osobami a na případy vyloučení nákladů z titulu tzv. nízké kapitalizace pro případy nadlimitních úroků, které se dle ust. § 25 odst. 1 písm. w), zm) a zp) ZDP neuznávají jako výdaj. Je zde tedy rozdíl mezi českou a belgickou úpravou posuzovanou v konkrétním případě ESD. I když podle Vašeho názoru tento zjevný rozdíl nemá vliv na samotnou podstatu daného případu, nemůžeme se zcela ztotožnit s Vaším úsudkem a domníváme se, že je nedostatečným argumentem pro požadavek na zpětnou aplikaci nově navržené právní úpravy, a to až k datu přistoupení k ES/EU (1. květen 2004).

Na závěr je v této souvislosti nutno zmínit i další výrok ESD ve věci C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, podle kterého „...porušení práva Společenství je zjevně závažné, jestliže přetrvávalo i přes vyhlášení rozsudku v řízení o předběžné otázce nebo i přes ustálenou judikaturu Soudního dvora v dané oblasti, z nichž vyplývá protiprávní povaha dotčeného jednání...“ Lze tudíž uzavřít, že ESD přikládá jistou důležitost datu vydání rozsudku ESD zakládající výklad primárního práva při posuzování odpovědnosti členského státu za škody způsobené jednotlivcům.

Závěr

Ministerstvo financí po zvážení všech okolností přistoupilo k úpravě předmětných ustanovení tak, aby byly odstraněny veškeré nejasnosti a s tím související právní nejistota daňových poplatníků, a aby zcela pominuly jakékoliv potenciální důvody pro namítanou neslučitelnost s právem ES. Tyto kroky Ministerstvo financí učinilo i přesto, že existují nesporné odlišnosti mezi účinky stávající české legislativy a belgické legislativy. Závěry, které ESD přijal ve věci C-105/07, *Lammers & Van Cleeff N.V.* není možné v plném rozsahu uplatnit na situaci v ČR. U související novely zákona o daních z příjmů předpokládáme účinnost od zdaňovacího období započatého v roce 2010. Retroaktivita, kterou předkladatel požaduje, představuje v obecném měřítku prvek, který je v právním systému ČR nežádoucí a je třeba jej používat v co nejmenší možné míře, ve výjimečných a plně opodstatněných případech. Pokud by předkladatel trval na zpětném uplatnění v plném rozsahu, Ministerstvo financí je toho názoru, že k tomu by bylo nutné individuální rozhodnutí ESD ve věci vztahující se konkrétně k ustanovením českého zákona o daních z příjmů.

266/18.03.09 - Výjimky z definice stálé provozovny (Čl. 5 odst. 4 Vzorové smlouvy OECD)

Předkládá: Mgr. Ing. Pavel Fekar, LL.M., daňový poradce, číslo osvědčení 2237

1. ÚVOD

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění zpravidla obsahují ustanovení, které určité skutkové podstaty vyjímá z definice stálé provozovny. Tato ustanovení odpovídají zpravidla čl. 5 odst. 4 Vzorové smlouvy OECD.

Jako modelový příklad je možno uvést znění čl. 5 odst. 4 Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku mezi Českou republikou a Rakouskou republikou (vyhlášené sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 31/2007 Sb.m.s.) (dále jen „**Modelové znění**“)

„Bez ohledu na předchozí ustanovení tohoto článku se předpokládá, že výraz "stálá provozovna" nezahrnuje:

- a) *zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání^{19, 20} zboží patřícího podniku;*
- b) *zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání^{21, 22};*
- c) *zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem;*
- d) *trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik;*
- e) *trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakékoliv jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter²³;*

¹⁹ Smlouva mezi Českou republikou a Belgickým královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (vyhlášená Sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 95/2000 Sb.m.s.) postrádá termín „dodání“.

²⁰ Smlouva mezi Českou republikou a Státem Kuvajt o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (vyhlášená Sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 95/2000 Sb.m.s.) předpokládá výjimku u „příležitostného dodání“ („occasional delivery“).

²¹ Smlouva mezi Českou republikou a Belgickým královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (vyhlášená Sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 95/2000 Sb.m.s.) postrádá termín „dodání“.

²² Smlouva mezi Českou republikou a Státem Kuvajt o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (vyhlášená Sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 95/2000 Sb.m.s.) předpokládá výjimku u „příležitostného dodání“ („occasional delivery“).

²³ Smlouva mezi Českou republikou a Austrálií o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (vyhlášená Sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 5/1996 Sb.) a jiné jako příklad činností, které mají přípravný nebo pomocný charakter výslovně uvádí „reklamu, poskytování informací, vědecký výzkum nebo podobné činnosti“.

f) *trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze k vykonávání jakéhokoli spojení činností uvedených v písmenech a) až e), pokud celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je přípravného nebo pomocného charakteru.*^{24,25, 26 „27}

Odchytky od Modelového znění jsou ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění časté.

V praxi se množí případy, kdy není jasné, jakým způsobem toto ustanovení vykládat a aplikovat. V odborné literatuře zatím podrobnější výklad tohoto ustanovení schází²⁸ nebo není pro praktickou aplikaci dostatečně podrobný^{29, 30}. Autor příspěvku si je vědom toho, že v obecné rovině nelze u některých výjimek přesně ohraničit jejich rozsah. Tento příspěvek si však klade za cíl, alespoň v hrubých obrysech ohraničit rozsah tohoto ustanovení.

Tento příspěvek se zabývá výlučně aspekty smluv o zamezení dvojího zdanění bez ohledu na znění zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

2. PŘÍPRAVNÝ NEBO POMOCNÝ CHARAKTER

Modelové znění kvalifikuje jednotlivé skutkové podstaty podmínkou „*činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter*“ pouze u písmene e) a f). Modelové znění tuto kvalifikaci u ostatních skutkových podstat neobsahuje.

Komentář ke Vzorové smlouvě OECD sice naznačuje, že „*[s]polečným znakem těchto činností je, že jsou to, obecně, přípravné a pomocné činnosti. Toto je explicitně zakotveno v případě výjimky uvedené v písmenu e), která vlastně zahrnuje obecné omezení rozsahu definice obsažené v odst. 1. Dále písmeno f) stanoví, že kombinace činností uvedených v písmenech a) až e) ve stejném trvalém místě podnikání nebude považována za stálou provozovnu za předpokladu, že celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je přípravného nebo pomocného charakteru. Ustanovení odst. 4 jsou tedy vytvořena proto, aby podnik jednoho smluvního státu nebyl zdaněn v druhém státě, pokud v tomto druhém státě provozuje činnost která má pouze přípravný nebo pomocný charakter.*“ Sám Komentář ke Vzorové smlouvě OECD tedy připouští, že explicitní zakotvení podmínky „*činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter*“ Modelové znění postrádá. Navíc Komentář je Vzorové smlouvě OECD se vyhýbá jasnému vyjádření, zda charakter přípravné nebo pomocné činnosti musí být naplněn i u ustanovení písmen a), b), c) a d).

²⁴ Smlouva mezi Českou republikou a Austrálií o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (vyhlášená Sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 5/1996 Sb.) a mnohé další ustanovení tohoto písmena postrádají.

²⁵ Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku (vyhlášená Sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 32/1994 Sb.) postrádá podmínku „*pokud celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je přípravného nebo pomocného charakteru*“.

²⁶ Smlouva mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Čínské lidové republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (vyhlášená Sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 41/1988 Sb.) a jiné navíc obsahují výjimku pro „*montážní služby prováděné podnikem jednoho smluvního státu v souvislosti s prodejem strojů nebo zařízení z tohoto smluvního státu do druhého smluvního státu*“.

²⁷ Poznámkový aparát byl přidán autorem příspěvku.

²⁸ Např. Janoušek, L.: Daňový režim příjmů v případě nerezidentů ve stálých provozovnách a jejich zvláštní způsob zdanění, Daňový expert, 2006/3, s. 24 a následně.

²⁹ Báča, J., Tůma, J.: Zdaňování obchodních reprezentací, Profit 1994/4.

³⁰ Sojka, V.: Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. vydání s. 103 a následně.

Vezmeme-li v úvahu nepřipustnost požadavku na určité chování daňového subjektu pouhou (a) „pozdější dohodou“ navíc ještě nejasně vyjádřenou v Komentáři k Vzorové smlouvě OECD, pokud se nestane součástí mezinárodní smlouvy, podle níž je daňová povinnost posuzována (a tedy nebudou vnitrostátně právně závazné), či (b) „pozdější praxi“ jasně a závazně nevyjádřenou a navíc jsoucí v rozporu s definicí pojmů obsažených ve smlouvách³¹, pak nelze dojít k jinému závěru, než že písmena a), b), c) a d) Modelového znění nevyžadují, aby konkrétní činnost měla pro podnik přípravný nebo pomocný charakter.³²

Písmena a), b), c) a d) čl. 5 odst. 4 Modelového znění je třeba vyložit tak, že nevyžadují, aby konkrétní činnost měla pro podnik přípravný nebo pomocný charakter.

3. USKLADNĚNÍ, VYSTAVENÍ NEBO DODÁNÍ ZBOŽÍ

Znění písmen a) a b) Modelového znění předpokládá, že „výraz *stálá provozovna nezahrnuje zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku, a zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání*“.

Komentář ke Vzorové smlouvě OECD neposkytuje bližší vysvětlení tohoto ustanovení.

Jelikož samotná existence zásoby na území smluvního státu nenaplnuje obecnou definici stálé provozovny tj. trvalého zařízení pro podnikání, jehož prostřednictvím podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost, domníváme se, že ustanovení písmene b) má pouze potvrzující charakter k obecné definici stálé provozovny.

Domníváme se rovněž, že výraz „zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku“ bude zpravidla zahrnovat i:

- (i) existenci skladu nebo podobného zařízení (např. zásobník plynu) na území smluvního státu (bez ohledu na to, zda jde o vlastněný, pronajatý, provozovaný logistickým operátorem), a to včetně současného udržování stavu vlastního zboží v tomto zařízení (např. zásoby vlastního plynu v tomto zásobníku plynu),
- (ii) přítomnost souvisejících skladníků/operátorů na území České republiky a obecně všech osob podílejících se na provozu zařízení v rozsahu činností předpokládaných písmenem a) Modelového znění,
- (iii) existenci zařízení, které bude využíváno pro činnosti spojené s uskladněním, vystavením nebo dodáním zboží patřícího podniku, jako je například třídění a balení zboží nebo zasílání zboží zákazníkům (např. zřízení zásobníku plynu k jeho odběru zákazníkem), a to včetně současného udržování stavu vlastního zboží v tomto zařízení,

a to bez ohledu na to, zda jsou tyto činnosti podstatnými činnostmi podniku provozovanými bezprostředně za účelem dosažení zisku.

Na druhou stranu tento výraz nebude zpravidla zahrnovat

³¹ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. února 2005, 2 Afs 108/2004 – 106.

³² Pro opačný názor, bohužel však bez bližšího zdůvodnění, srov. Pražan, M.: Právní úprava přímého zdanění ve vzájemných vztazích mezi Českou a Slovenskou republikou, Otázky a odpovědi v praxi, 2006/2, s. 2 nebo Staněk, D.: Pojem stálé provozovny ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění s přihlédnutím k české právní úpravě, Rigorózní práce, Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2000, s. 64.

- (iv) zařízení přejímající a vyřizující objednávky od třetích osob³³,
- (v) přítomnost osob, které zboží nabízí nebo uzavírají kupní smlouvy, včetně např. čerpací stanice nebo prodejních automatů,
- (vi) sklad náhradních dílů pro zákazníky zahraničního zřizovatele, který se zabývá dodávkami strojů a jejich servisem³⁴.

Pokud znění konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění postrádá termín „dodání“³⁵, pak se předmětná výjimka nebude zpravidla vztahovat ani na zařízení, ze kterého jsou realizovány dodávky k zákazníkům v daném smluvním státě.

Pokud znění konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahuje termín „příležitostné dodání“³⁶, pak se předmětná výjimka nebude zpravidla na zařízení, ze kterého jsou realizovány pravidelné či opakující se dodávky k zákazníkům v daném smluvním státě.

4. ZÁSoba ZA ÚČELEM ZPRACOVÁNÍ JINÝM PODNIKEM

Znění písmene c) Modelového znění předpokládá, že „výraz *stálá provozovna nezahrnuje zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem*“.

Komentář ke Vzorové smlouvě OECD neposkytuje bližší vysvětlení tohoto ustanovení.

Jelikož samotná existence zásoby na území smluvního státu nenaplnuje obecnou definici stálé provozovny tj. trvalého zařízení pro podnikání, jehož prostřednictvím podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost, domníváme se, že ustanovení písmene c) má pouze potvrzující charakter k obecné definici stálé provozovny.

5. NÁKUP ZBOŽÍ NEBO SHROMAŽĎOVÁNÍ INFORMACÍ PRO PODNIK

Znění písmene d) Modelového znění předpokládá, že „výraz *stálá provozovna nezahrnuje trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik*“.

Komentář ke Vzorové smlouvě OECD neposkytuje bližší vysvětlení tohoto ustanovení. Konkrétně uvádí, že „[o]dkaz na *shromažďování informací v písmenu d) zamýšlí zahrnout případy novinářských kanceláří, které nemají jiný účel než jednat jako „chapadla“ zřizovatele; osvobození těchto kanceláří nerozšiřuje koncept „pouhého nákupu“*“.

Domníváme se rovněž, že výraz „*trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik*“ bude zpravidla zahrnovat i:

- (i) existenci skladu nebo podobného zařízení (např. zásobník plynu) na území smluvního státu (bez ohledu na to, zda jde o vlastněný, pronajatý, provozovaný logistickým

³³ V této souvislosti je možno hovořit o tzv. prodejním skladu, ve kterém je zboží také aktivně nabízeno zákazníkům a ve kterém jsou sjednávány podmínky prodeje, viz citace v poznámce 11.

³⁴ Viz citace v poznámce 11.

³⁵ Viz citace v poznámce 1.

³⁶ Viz citace v poznámce 2.

operátorem), a to včetně současného udržování stavu vlastního zboží v tomto zařízení (např. zásoby vlastního plynu v tomto zásobníku plynu),

- (ii) přítomnost souvisejících skladníků/operátorů na území České republiky a obecně všech osob podílejících se na provozu zařízení v rozsahu činností předpokládaných písmenem d) Modelového znění,
- (iii) přítomnost souvisejících nákupčích na území České republiky, kteří mohou mít oprávnění uzavírat jménem podniku smlouvy a kteří eventuálně mohou vhodné zboží i vyhledávat,
- (iv) přítomnost zpravodajů pokud údaje pouze shromažďují, dále je však nezpracovávají,
- (v) existenci zařízení pro výzkum veřejného mínění a sběr technických, ekonomických či jiných informací případně pro jiné podobné činnosti,

a to bez ohledu na to, zda jsou tyto činnosti hlavními činnostmi podniku provozovanými bezprostředně za účelem dosažení zisku.

Na druhou stranu tento výraz nebude zpravidla zahrnovat

- (vi) existenci zařízení, které mimo nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik (písmeno d) Modelového znění) slouží i k dalšímu prodeji zboží,
- (vii) zařízení, které slouží nejen ke sběru ale i ke zpracování informací přesahující jejich běžné zachycení v reprodukovatelné podobě.

6. ČINNOSTI, PŘÍPRAVNÉHO NEBO POMOCNÉHO CHARAKTERU

Znění písmene e) Modelového znění předpokládá, že „výraz *stálá provozovna nezahrnuje trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakékoliv jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter*“.

Komentář ke Vzorové smlouvě OECD neposkytuje zcela jasné vysvětlení tohoto ustanovení. Konkrétně uvádí např., že „[j]e uznáno, že takové místo podnikání může docela dobře přispívat k produktivitě podniku, ale služby, které takto vykonává jsou tak vzdálené konkrétnímu dosahování zisků, že je obtížné přiřadit takovému místu podnikání jakýkoliv zisk. Příklady jsou trvalé místo pro podnikání pouze za účelem reklamy, poskytování informací, vědeckého výzkumu nebo obsluhování licenční smlouvy, pokud tyto aktivity mají přípravný nebo pomocný charakter. Je často obtížné rozlišit mezi činnostmi, které mají přípravný nebo pomocný charakter, a těmi, který jej nemají. Rozhodujícími kritériem je, zda aktivity trvalého místa podnikání samotné tvoří nezbytnou³⁷ a podstatnou³⁸ část aktivit podniku jako celku. Každý jednotlivý případ musí být posuzován jednotlivě. V každém případě, trvalé místo pro podnikání, jehož účel je identický s obecným účelem podniku jako celkem, nevykonává pomocnou nebo přípravnou činnost.“

³⁷ V anglické verzi „essential“.

³⁸ V anglické verzi „significant“.

Domníváme se rovněž, že výraz „trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakékoliv jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter“ bude zpravidla zahrnovat i:

- (viii) existenci zařízení udržovaného za účelem vykonávání reklamy, poskytování informací, vědeckého výzkum nebo podobné činnosti³⁹,
- (ix) existenci ubytovacího, kulturního, školícího, sportovního nebo rekreačního zařízení sloužícího výhradně pro potřeby vlastních zaměstnanců a jejich rodinných příslušníků (není přitom rozhodné, zda se sami zaměstnanci budou podílet na úhradě nákladů takového zařízení),
- (x) existenci zařízení sloužícího k vedení účetnictví, zpracování mzdové agendy, zpracování a archivaci jiných dokumentů,
- (xi) existenci zařízení udržovaného za účelem podpory prodeje v nižší části distribučního řetězce,
- (xii) existenci zařízení sloužícího ke kontrole zpracovávání zboží patřícího podniku, která je zpracovávána jiným podnikem,
- (xiii) přítomnost zaměstnanců poskytovatele licence za účelem předání know-how a zaškolení zaměstnanců příjemce licence, pokud tato činnost není významná ve vztahu k poskytované licenci a obecně všech osob podílejících se na provozu zařízení v rozsahu činností předpokládaných písmenem e) Modelového znění,
- (xiv) přítomnost zaměstnanců poskytovatele při přípravě na budoucí poskytování služeb,
- (xv) přítomnost reprezentace zahraniční banky za účelem předávání návrhů smluvní dokumentace, zprostředkování plnění informačních povinností,

pokud za tyto činnosti nejsou bezprostředně dosahovány příjmy o třetích osob včetně osob ze skupiny zřizovatele.

Na druhou stranu tento výraz nebude zpravidla zahrnovat

- (xvi) přítomnost serveru, prostřednictvím kterého jsou poskytovány placené služby, (pokud takovýto server naplní obecnou definici stále provozovny)
- (xvii) demoliční práce, geologický výzkum pro těžbu nerostných surovin.

7. KOMBINACE

Znění písmene f) Modelového znění předpokládá, že „výraz *stálá provozovna nezahrnuje trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze k vykonávání jakéhokoliv spojení činností uvedených v písmenech a) až e), pokud celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je přípravného nebo pomocného charakteru*“.

³⁹ Viz citace v poznámce 5.

Komentář ke Vzorové smlouvě OECD poskytuje následující vysvětlení tohoto ustanovení: „[...] dle písmena 4 odst. 4 skutečnost, že trvalé místo k podnikání kombinuje jakoukoliv z aktivit uvedených v písmenku a) až e) odst. 4 neznamená sama o sobě, že vzniká stálá provozovna. Pokud celková činnost takového trvalého místa pro podnikání má pouze přípravný nebo pomocný charakter, stálá provozovna nevznikne. Tyto kombinace není možno vnímat rigidně, ale vždy by měly být posouzeny ve světle konkrétních skutečností. Kritérium „přípravný nebo pomocný charakter“ je třeba vykládat stejně jako v případě písmena e). [...] Písmeno f) se nepoužije v případě, kdy má podnik několik míst k podnikání ve smyslu písmen a) až e) za předpokladu, že jsou od sebe místně a organizačně oddělena, jelikož je v takovém případě každé místo podnikání třeba vnímat zvlášť a odděleně pro účely rozhodnutí, zda vzniká stálá provozovna.

Domníváme se, že znění Komentáře ke Vzorové smlouvě OECD v tomto případě vystihuje podstatu tohoto ustanovení.

Pokud znění konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění postrádá termín „pokud celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je přípravného nebo pomocného charakteru“⁴⁰, pak se předmětná výjimka bude zpravidla vztahovat i na kombinace, které nemají ve vztahu k činnostem podniku přípravný nebo pomocný charakter.

8. ZÁVĚRY

S ohledem na výše uvedené doporučujeme přijmout následující závěry a zajistit jejich uplatňování ve správní praxi:

- (A) Písmena a), b), c) a d) čl. 5 odst. 4 Modelového znění je třeba vyložit tak, že nevyžadují, aby konkrétní činnost měla pro podnik přípravný nebo pomocný charakter.
- (B) Výraz „zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku“ bude zpravidla zahrnovat i:
 - (xviii) existenci skladu nebo podobného zařízení (např. zásobník plynu) na území smluvního státu (bez ohledu na to, zda jde o vlastněný, pronajatý, provozovaný logistickým operátorem), a to včetně současného udržování stavu vlastního zboží v tomto zařízení (např. zásoby vlastního plynu v tomto zásobníku plynu),
 - (xix) přítomnost souvisejících skladníků/operátorů na území České republiky a obecně všech osob podílejících se na provozu zařízení v rozsahu činností předpokládaných písmenem a) Modelového znění,
 - (xx) existenci zařízení, které bude využíváno pro činnosti spojené s uskladněním, vystavením nebo dodáním zboží patřícího podniku, jako je například třídění a balení zboží nebo zasílání zboží zákazníkům (např. zřízení zásobníku plynu k jeho odběru zákazníkem), a to včetně současného udržování stavu vlastního zboží v tomto zařízení,

⁴⁰

Viz citace v poznámce 7.

a to bez ohledu na to, zda jsou tyto činnosti podstatnými činnostmi podniku provozovanými bezprostředně za účelem dosažení zisku.

Na druhou stranu tento výraz nebude zpravidla zahrnovat

- (xxi) zařízení přejímající a vyřizující objednávky od třetích osob,
- (xxii) přítomnost osob, které zboží nabízí nebo uzavírají kupní smlouvy, včetně např. čerpací stanice nebo prodejních automatů,
- (xxiii) sklad náhradních dílů pro zákazníky zahraničního zřizovatele, který se zabývá dodávkami strojů a jejich servisem.

Pokud znění konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění postrádá termín „dodání“, pak se předmětná výjimka nebude zpravidla vztahovat ani na zařízení, ze kterého jsou realizovány dodávky k zákazníkům v daném smluvním státě.

Pokud znění konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahuje termín „příležitostné dodání“, pak se předmětná výjimka nebude zpravidla na zařízení, ze kterého jsou realizovány pravidelné či opakující se dodávky k zákazníkům v daném smluvním státě.

- (C) Výraz „trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik“ bude zpravidla zahrnovat i:

- (xxiv) existenci skladu nebo podobného zařízení (např. zásobník plynu) na území smluvního státu (bez ohledu na to, zda jde o vlastněný, pronajatý, provozovaný logistickým operátorem), a to včetně současného udržování stavu vlastního zboží v tomto zařízení (např. zásoby vlastního plynu v tomto zásobníku plynu),
- (xxv) přítomnost souvisejících skladníků na území České republiky a obecně všech osob podílejících se na provozu zařízení v rozsahu činností předpokládaných písmenem d) Modelového znění,
- (xxvi) přítomnost souvisejících nákupčích na území České republiky, kteří mohou mít oprávnění uzavírat jménem podniku smlouvy a kteří eventuálně mohou vhodné zboží i vyhledávat,
- (xxvii) přítomnost zpravodajů pokud údaje pouze shromažďují, dále je však nezpracovávají,
- (xxviii) existenci zařízení pro výzkum veřejného mínění a sběr technických, ekonomických či jiných informací případně pro jiné podobné činnosti,

a to bez ohledu na to, zda jsou tyto činnosti hlavními činnostmi podniku provozovanými bezprostředně za účelem dosažení zisku.

Na druhou stranu tento výraz nebude zpravidla zahrnovat

- (xxix) existenci zařízení, které mimo nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik (písmeno d) Modelového znění) slouží i k dalšímu prodeji zboží,
- (xxx) zařízení, které slouží nejen ke sběru ale i ke zpracování informací přesahující jejich běžné zachycení v reprodukovatelné podobě.
- (D) Výraz „*trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakékoliv jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter*“ bude zpravidla zahrnovat:

- (i) existenci zařízení udržovaného za účelem vykonávání reklamy, poskytování informací, vědeckého výzkum nebo podobné činností,
- (ii) existenci ubytovacího, kulturního, školícího, sportovního nebo rekreačního zařízení sloužícího výhradně pro potřeby vlastních zaměstnanců a jejich rodinných příslušníků (není přítom rozhodné, zda se sami zaměstnanci budou podílet na úhradě nákladů takového zařízení),
- (iii) existenci zařízení sloužícího k vedení účetnictví, zpracování mzdové agendy, zpracování a archivaci jiných dokumentů,
- (iv) existenci zařízení udržovaného za účelem podpory prodeje v nižší části distribučního řetězce,
- (v) existenci zařízení sloužícího ke kontrole zpracovávání zboží patřícího podniku, která je zpracovávána jiným podnikem,
- (vi) přítomnost zaměstnanců poskytovatele licence za účelem předání know-how a zaškolení zaměstnanců příjemce licence, pokud tato činnost není významná ve vztahu k poskytované licenci a obecně všech osob podílejících se na provozu zařízení v rozsahu činností předpokládaných písmenem e) Modelového znění,
- (vii) přítomnost zaměstnanců poskytovatele při přípravě na budoucí poskytování služeb,
- (viii) přítomnost reprezentace zahraniční banky za účelem předávání návrhů smluvní dokumentace, zprostředkování plnění informačních povinností,

pokud za tyto činnosti nejsou bezprostředně dosahovány příjmy o třetích osob včetně osob ze skupiny zřizovatele.

Na druhou stranu tento výraz nebude zpravidla zahrnovat

- (ix) přítomnost serveru, prostřednictvím kterého jsou poskytovány placené služby (pokud takovýto server naplní obecnou definici stále provozovny),
 - (x) demoliční práce, geologický výzkum pro těžbu nerostných surovin.
- (E) Pokud znění konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění postrádá termín „*pokud celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je přípravného nebo pomocného charakteru*“, pak se předmětná výjimka bude zpravidla

vztahovat i na kombinace, které nemají ve vztahu k činnostem podniku přípravný nebo pomocný charakter.

Konečné stanovisko Ministerstva financí:

Ad. 1. ÚVOD

Nelze než souhlasit s tím, že v 75 smlouvách o zamezení dvojího zdanění existuje několik variant textu předmětného ustanovení. Nelze tedy, z logiky věci, a to i v kontextu nekonečně mnoha možných případů, které mohou v praxi nastat, řešit dané problémy v obecné rovině. Bylo by tedy zcela jednoznačně vhodnější, kdyby předkladatel příspěvku vybral jeden, jak sám uvádí, „z množících se případů, kdy není jasné, jakým způsobem toto ustanovení vykládat a aplikovat“.

MF je tedy toho názoru, že by bylo daleko přínosnější řešit konkrétní případ konkrétního poplatníka, který vykonává konkrétní činnost na území ČR, a to za konkrétních podmínek a za aplikace konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterou je ČR vázána. Právě s ohledem na množství různých případů, situací a okolností a s ohledem na různá znění smluv je třeba vždy postupovat případ od případu a posuzovat každý případ individuálně. To ostatně vyplývá i z komentáře k OECD Modelu, na který se předkladatel odvolává.

Je zřejmé, že u rezidentů z bezesmluvních států tato problematika nemá opodstatnění, neboť tuzemský zákon o daních z příjmů nerozlišuje mezi činnostmi přípravného a pomocného charakteru a činnostmi jinými.

Ad. 2. PŘÍPRAVNÝ NEBO POMOCNÝ CHARAKTER

MF nesouhlasí s tím, že podmínka „přípravného nebo pomocného charakteru“ je obsažena pouze u písm. e) a f) modelového znění. MF nesouhlasí s tím, že Komentář ke vzorové smlouvě se vyhýbá jasnému vyjádření, zda charakter přípravné nebo pomocné činnosti musí být naplněn i u ustanovení písm. a), b), c) a d). Naopak, Komentář jasně stanoví, že „společným znakem těchto činností je to, že to obecně jsou činnosti přípravné nebo pomocné. Toto je výslovně stanoveno v písm. e)....“. MF je tedy toho názoru, že Komentář je v tomto smyslu jednoznačný a bylo by možné citovat některá další jeho ustanovení, ze kterých tato skutečnost vyplývá.

MF je tedy toho názoru, že zařazení spojení „přípravný nebo pomocný charakter“ v písm. e) a f) nelze omezovat pouze na tato písmena a je třeba jej vztahovat i na písm. a), b), c) a d).

Ad. 3. USKLADNĚNÍ, VYSTAVENÍ NEBO DODÁNÍ ZBOŽÍ

Je třeba uvést, že zařízení k uskladnění, vystavení nebo dodání zboží nebude stálou provozovnou podniku pouze v momentu, kdy půjde o přípravnou a pomocnou činnost takového podniku, tj. tedy v momentu, kdy v daném zařízení např. bude skladovat pouze a výlučně zboží, které mu patří, tj. tedy za situace, kdy uskladnění, vystavení nebo dodání zboží není vykonáváno pro další subjekty.

Pokud zahraniční podnik, jehož smyslem podnikání je např. poskytovat skladovací služby, má na území ČR svůj sklad a v něm skladuje zboží jiných podniků, pak má na území ČR stálou provozovnu. MF tedy nesouhlasí se stanoviskem, že pod dané ustanovení spadá „existence skladu nebo podobného zařízení (např. zásobník plynu) na území smluvního státu, a to včetně

současného udržování stavu vlastního zboží v tomto zařízení, a to bez ohledu na to, zda jsou tyto činnosti podstatnými činnostmi podniku provozovanými bezprostředně za účelem zisku“.

MF souhlasí, že i v dané souvislosti platí, že není rozhodující, zda dané zařízení podnik vlastní, či zda je mu pronajatý apod. Nicméně je třeba uvést, že právě zařízení „provozované logistickým operátorem“ ke vzniku stálé provozovny ve vztahu k tomuto operátorovi zcela jistě povede.

Nemůže být pochyb o tom, že pracovníci podniku, kteří se podílejí na činnosti podniku, která pro podnik nezakládá vznik stálé provozovny, nepracují ve stálé provozovně, což samozřejmě může, ale nemusí mít vliv na zdaňování jejich příjmů ve státě zdroje, tj. ve státě, kde závislou činnost pro podnik vykonávají.

Pokud jde o činnosti spojené s uskladněním, vystavením nebo dodáním zboží, jde o kombinaci činností, kdy se tedy v každém konkrétním případě musí řešit otázka, zda i tyto spojené činnosti jsou ještě činnostmi přípravného a pomocného charakteru dle písm. e). Pokud ano, není sporu o tom, že stálá provozovna nevzniká. Pokud by však některá z těchto činností již pomocného a přípravného charakteru nebyla, je zřejmé, že vzniká stálá provozovna, a to ve vztahu ke všem činnostem, které jsou v rámci daného místa podnikem vykonávány (viz uváděný příklad týkající se třídění, balení atd., který jednoznačně přesahuje pouhé uskladnění, vystavení či dodání dle písm. a) či b) a který by mohl naplňovat znaky stálé provozovny, pokud by se uvedené činnosti jevíly jako hlavní náplň činnosti podniku).

MF souhlasí s uvedenými příklady, které pod dané ustanovení nespadají.

Pokud znění konkrétní daňové smlouvy postrádá v písm. a) či b) odst. 4 čl. 5 termín „dodání“, MF nesouhlasí se závěrem, že se předmětná výjimka dle čl. 5 odst. 4 smlouvy neuplatní. V takovém případě totiž nadále platí, že pokud se bude jednat o pomocnou a přípravnou činnost podniku, uplatní se písm. e) odst. 4 čl. 5 smlouvy. To samé lze analogicky uvést v kontextu „příležitostného dodání“.

Ad. 4. ZÁSOBA ZA ÚČELEM ZPRACOVÁNÍ JINÝM PODNIKEM

Udržování takovéto zásoby zboží, která je na nějakém konkrétním místě umístěna a kterou ve prospěch podniku zpracovává jiný podnik, je jednou z činností, které nevedou ke vzniku stálé provozovny, neboť je přímo definována jako činnost pomocného a přípravného charakteru.

Ad. 5. NÁKUP ZBOŽÍ NEBO SHROMAŽĎOVÁNÍ INFORMACÍ PRO PODNIK

MF nesouhlasí s příklady uvedenými v příspěvku, u kterých předkladatel má za to, že jsou daným ustanovením pokryty, pokud jsou to hlavní činnosti podniku provozované bezprostředně za účelem dosažení zisku (to samozřejmě platí i pro ad 3.). Vyplývá to ostatně i z komentáře ke Vzorové smlouvě OECD.

Je však třeba podotknout, že je velmi obtížné si představit, že by hlavní činností podniku bylo pro sebe sama nakupování zboží či shromažďování informací, čímž je v podstatě vyloučena situace, že dané činnosti jsou vykonávány jako hlavní činnosti podniku provozované bezprostředně za účelem dosažení zisku. Dle MF je tedy ve většině myslitelných případů činnost pouhého nákupu nebo pouhého shromažďování informací pro podnik činností přípravného a pomocného charakteru, a to i v případě, že hlavní činnost takového podniku

zahrnuje následný prodej nakoupeného zboží či prodej shromážděných informací učiněný na úrovni ústředí podniku nebo jeho stálými provozovny mimo ČR (viz i čl. 7 smluv).

Platí, že

(i) uvedený sklad není zcela jednoznačně udržován pouze za účelem nákupu zboží pro podnik, tudíž se dané ustanovení nemůže použít, do úvahy tak přichází uplatnění písm. a) nebo f),

(ii) všichni pracovníci pracující v trvalém místě k výkonu činnosti, které je udržováno výlučně za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací nepracují ve stálé provozovně,

(iii) činnosti zástupce, které jsou omezeny na činnosti uvedené v odst. 4, nezakládají, za splnění všech podmínek, vznik stálé provozovny pro podnik (viz odst. 5 čl. 5), pokud by v rámci trvalého místa k výkonu činnosti působili jak nákupčí, tak prodejci, jednalo by se o stálou provozovnu, kdy by se ve vztahu k různým činnostem různě přisuzovali, resp. nepřisuzovali zisky (viz čl. 7 smluv),

(iv) viz ad (ii),

(v) existence zařízení pro výzkum veřejného mínění samozřejmě vede ke vzniku stálé provozovny pro podnik, který se výzkumy veřejného mínění zabývá.

MF souhlasí s uvedenými příklady, které nejsou pod dané ustanovení zahrnuty, i když u bodu (vii) nelze za určitých okolností vyloučit pomocný a přípravný charakter činnosti podle písm. f).

Ad. 6. ČINNOSTI PŘÍPRAVNÉHO NEBO POMOCNÉHO CHARAKTERU

Dané ustanovení potvrzuje, že výše uvedenými ustanoveními odst. 4 jsou pokryty pouze činnosti podniku, které mají pomocný a přípravný charakter ve vztahu k jeho činnosti.

Jak je již výše uvedeno, není možné tuto problematiku řešit komplexně na obecné úrovni. MF souhlasí s předkladatelem uváděnou obecnou podmínkou, že pro uplatnění výjimky nesmí být za takové činnosti bezprostředně dosahovány příjmy od třetích osob, včetně osob ze skupiny zřizovatele. Jako typický příklad se uvádí např. „vykonávání reklamy“, které např. není činností přípravného a pomocného charakteru u podniku, který se zabývá reklamou (reklamní agentura apod.), s výjimkou situace, kdyby si takový podnik dělal reklamu jen sám pro sebe.

Konkrétní řešení uváděných příkladů by záviselo na konkrétním skutkovém stavu, avšak je třeba jednoznačně uvést, a to ve vztahu k bodu (vi), že zaškolování zaměstnanců druhého podniku nemůže být nikdy chápáno jako činnost přípravného a pomocného charakteru podniku, který zaškolování provádí, a to ať se jedná o činnost významnou či nevýznamnou ve vztahu k poskytované licenci.

Ad. 7. KOMBINACE

MF souhlasí, viz i komentář ke Vzorové smlouvě OECD.

267/18.03.09 - Daňové dopady zmeny právneho dôvodu pohľadávky

Upravený príspevek predkladateľa dle diskuse na KV 20.5.2009

Predkladateľ: JUDr. Martin Kopecký, daňový poradca, č. osvědčení 3826

Úvod

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit daňové dopady při změně právního důvodu pohledávky.

Popis problému

V praxi dochází k případům, kdy se subjektivně nebo objektivně změní právní důvod určité pohledávky, popř. původní pohledávka je nahrazena pohledávkou novou. Přitom se však nezmění ekonomická podstata celé transakce, např. dodávka zboží nebo služeb za úplatu. V souvislosti s tím vzniká otázka, jaký má tato změna právního důvodu pohledávky u dodavatele (věřitele) vliv na zdanění původní resp. nové pohledávky z pohledu daně z příjmů podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“) a jaký je režim souvisejících daňových opravných položek vytvářených k pohledávce podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů („ZoR“).

Příklady situací, kdy objektivně nebo subjektivně dochází ke změně titulu k pohledávce, jsou uvedeny na následujících modelových situacích:

1. Bezdůvodné obohacení

Popis situace

Poplatník poskytne a vyfakturuje plnění, např. za zboží dodané na základě kupní smlouvy, a vyfakturovanou cenu zaúčtuje jako svůj výnos z prodaného zboží a příslušný zisk z této transakce následně zdaní.

Zákazník je následně v prodlení s placením dohodnuté kupní ceny a poplatník proto ve věci zaplacení příslušné pohledávky podá žalobu. Protože se poplatník řádně účastní vedeného soudního řízení, vytváří v souladu se ZoR daňové opravné položky postupně až do 100% rozvahové hodnoty nezaplacené pohledávky.

V průběhu soudního řízení však vyjde najevo, že uzavřená kupní smlouva je neplatná (např. smlouva byla uzavřena osobou bez jednatelského oprávnění nebo cena není určena dostatečně určitě). Proto soud v meritorním rozhodnutí určí, že uzavřená neplatná kupní smlouva není právním titulem pro zaplacení a namísto nároku z neplatné kupní smlouvy přizná poplatníkovi nárok na vrácení bezdůvodného obohacení včetně příslušenství. Toto vrácení může být provedeno buď ve formě vrácení původního plnění, nebo častěji ve formě náhrady v penězích.

V případě prisouzení peněžního nároku se nárok přiznaný soudem, který je určen např. na základě posudku soudem jmenovaného znalce, může lišit (a obvykle se liší) od ceny sjednané

v původní (neplatné) kupní smlouvě. Mezi uskutečněním původní dodávky (a jejím zdaněním) a následným pravomocným rozhodnutím soudu ve věci může uplynout více zdaňovacích období (tzn., že může dojít k marnému uplynutí lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání podle § 41 ZSDP).

Právní rozbor

Z § 451 občanského zákoníku plyne, že nárok na vydání bezdůvodného obohacení vzniká v okamžiku získání majetkového prospěchu bez právního důvodu, tzn. ve výše uvedené situaci již v okamžiku plnění (tj. dodání zboží) na základě neplatné kupní smlouvy, kdy absolutní neplatnost existovala objektivně již od počátku, tzn. následné soudní rozhodnutí je pouze deklaratorní⁴¹ (bez ohledu na to, kdy se strany subjektivně o této neplatnosti dozví).

Existence tohoto nároku není vázána na rozhodnutí soudu o existenci tohoto nároku (rozhodnutí soudu je svojí povahou deklaratorní, nikoliv konstitutivní) a soud v případném soudním řízení pouze autoritativně osvědčí existenci tohoto nároku a jeho výši.

V určitých případech však může být nejprve uzavřena platná smlouva a důvod pro její neplatnost může vzniknout až následně po uzavření platné smlouvy⁴² (např. odstoupením od smlouvy s účinky ex tunc ve smyslu § 48 odst. 2 ObčZ).

Účetní souvislosti

Právní předpisy účetní vyjádření bezdůvodného obohacení výslovně neřeší. Podle názoru předkladatele by účtování daného příjmu mělo sledovat jeho právní titul. Proto by příjem vyplývající z nároku na vrácení bezdůvodného obohacení měl být součástí ostatních provozních příjmů ve smyslu § 27 vyhlášky č. 500/2002 Sb. O bezdůvodném obohacení nelze účtovat v rámci obchodní marže podle § 20 vyhlášky, popř. jako součást výkonů podle § 21 vyhlášky, neboť prodej zboží, výrobků nebo služeb je podmíněn existencí příslušného právního titulu, tj. v tomto případě platné kupní smlouvy (i když z ekonomického pohledu není mezi nárokem z kupní smlouvy a nárokem z bezdůvodného obohacení žádný rozdíl).

Pokud je o původní dodávce zboží, výrobků nebo služeb účtováno v rámci obchodní marže nebo výkonů, pak v okamžiku, kdy se účetní jednotka dozví, že k dodávce došlo na základě neexistujícího nebo neplatného právního titulu, je povinna provést opravu účtování podle § 35 zákona o účetnictví.

Protože však oprava je provedena pouze v rámci jednotlivých složek výnosů, nemá tato oprava vliv na výsledek hospodaření účetní jednotky, a to bez ohledu na to, kdy bude oprava provedena (tzn., zda v rámci běžného účetního období nebo až v dalších účetních obdobích, pokud účetní závěrka za běžné účetní období již byla schválena a opravu již nelze provést).

Daňové souvislosti

Podle § 23 odst. 2 písm. a) a § 23 odst. 10 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření určeného z účetnictví daňového poplatníka, pokud pro konkrétní položku ZDP nestanoví zvláštní daňový režim odlišný od účetního režimu.

⁴¹ Jehlička, O., Švestka, J., Škárová, M. a kol. Občanský zákoník, Komentář. 6. vydání. Praha : C. H. Beck 2001, s. 675.

⁴² Viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ČSSR R 26/1975

Ve vztahu k bezdůvodnému obohacení ZDP žádný zvláštní daňový režim nestanoví. Proto jsou příjmy z bezdůvodného obohacení součástí příjmů z jednotlivých právních důvodů (smlouva, náhrada škody, bezdůvodné obohacení, zánik bez právního nástupce, atd.).

Podle bodu 4 písm. d) pokynu MF D-300 k § 23 ZDP (který lze považovat za kodifikovanou správní praxi daňové správy – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Ans 1/2005-57) se pro zjištění základu daně uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je například v návaznosti na absolutní neplatnost právního úkonu datum, kdy měl neplatný právní úkon původně vzniknout (tj. uzavření smlouvy, která je následně posouzena jako neplatná od samotného počátku⁴³).

V souvislosti s touto situací vznikají následující otázky:

- 1.1 Je třeba na základě soudního rozhodnutí o neplatnosti kupní smlouvy od jejího počátku a o přiznání nároku z bezdůvodného obohacení provést odpis původní pohledávky z neplatné kupní smlouvy a zaúčtovat novou pohledávku z titulu bezdůvodného obohacení, která však věcně a časově souvisí s obdobím, kdy bylo příslušné plnění dodáno a nikoliv v období, kdy o nároku z bezdůvodného obohacení pravomocně rozhodl soud?
- 1.2 Je třeba podat dodatečné daňové přiznání na pohledávku z bezdůvodného obohacení za zdaňovací období, kdy nárok z bezdůvodného obohacení vznikl?
- 1.3 Má změna titulu pro pohledávku vliv na tvorbu, resp. rozpuštění dosud vytvořených daňových opravných položek?

Názor předkladatele:

Předmětem daně z příjmu jsou ve smyslu § 18 odst. 1 ZDP všechny příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem bez ohledu na právní důvod těchto příjmů, pokud výslovně ZDP s určitým právním titulem pro pohledávku nespojuje vynětí ze zdanění, osvobození od daně nebo zvláštní podmínky zdanění (např. zdanění až na základě uhrazení pohledávky u pohledávek z titulu smluvních sankcí).

Pokud soud v nalézacím řízení pravomocně určí, že titulem pro pohledávku dodavatele zboží není neplatná kupní smlouva, ale nárok na vrácení bezdůvodného obohacení (tzn. dojde k subjektivní změně právního důvodu k pohledávce), pak se na ekonomické podstatě celé transakce nic nemění (za předkládám, že původní plnění již nelze vrátit, a předmětem nároku je finanční vyrovnání ve smyslu § 458 odst. 1 OZ). To znamená, že změna právního důvodu (pokud nejde o kvalifikovaný důvod - § 2 odst. 2 ZoR) nemá vliv na zdanění pohledávky, kterou dodavatel původně v dobré víře zaúčtoval jako pohledávku z prodaného zboží a následně na základě rozhodnutí soudu zjistí, že šlo o pohledávku z bezdůvodného obohacení. Jestliže soud rozhodne, že nárok z bezdůvodného obohacení je nižší než původní (zdaněná) pohledávka z kupní smlouvy, pak o tento rozdíl sníží poplatník své zdanitelné výnosy ve zdaňovacím období, kdy o neexistenci této části nároku pravomocně rozhodne soud. Pokud nárok z bezdůvodného obohacení bude vyšší než původní (zdaněná) pohledávky, pak analogicky tento rozdíl bude zdanitelným příjmem dodavatele, a to ve zdaňovacím období,

⁴³ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu, čj. 4 Afs 24/2004 – 95.

kdy o tomto nároku pravomocně rozhodne soud a kdy také bude poplatníkem zaúčtována do jeho výnosů⁴⁴.

I když je tímto postupem narušena věcná a časová souvislost vzniku příjmu a jeho zdanění, nelze po poplatníkovi spravedlivě žádat zdanění příjmu, kterého si nemohl být vědom ani při nejlepší vůli a který byl autoritativně zjištěn až následně v nalézacím soudním řízení. V tomto případě by nebylo možné vytvořit ani daňově relevantní dohadnou položku na kladný rozdíl mezi přiznaným nárokem z bezdůvodného obohacení a původním příjmem z (neplatné) kupní smlouvy, neboť v okamžiku vzniku pohledávky nebyla jistá jak její výše, tak i její existence⁴⁵.

Podmínkou pro tento postup je, že poplatník je v dobré víře⁴⁶ ohledně platnosti sporné smlouvy, jejíž neplatnost následně deklaruje soud. To znamená, že poplatník ani při náležité péči nemohl s dostatečnou jistotou seznat, že jde o neplatnou smlouvu a že hodnota plnění se může lišit od neplatně sjednané ceny. V takovém případě odpovídá principu legitimní očekávání poplatníka⁴⁷, že předmětem zdanění jsou pouze ty příjmy, kterých si poplatník mohl a měl být vědom při zachování řádné péče a s přihlédnutím ke všem relevantním okolnostem konkrétního případu.

Co se týče režimu daňových opravných položek, předkladatel je toho názoru, že rozhodnutí soudu o změně titulu k pohledávce (z kupní smlouvy na bezdůvodné obohacení), ke které byly tvořeny v minulosti opravné položky, nemá na existenci těchto opravných položek vliv, neboť pohledávky z bezdůvodného obohacení nejsou kvalifikovány v § 2 odst. 2 ZoR jako pohledávky, ke kterým daňové opravné položky nelze tvořit. Navíc rozhodnutí soudu, ze kterého vyplývá změna právního titulu k pohledávce, má deklaratorní povahu, tzn., že i když subjektivně ke změně titulu dojde až v okamžiku nabytí právní moci soudního rozhodnutí, objektivně jde už od počátku o pohledávku z titulu vrácení bezdůvodného obohacení (a nikoliv z titulu kupní smlouvy).

Pokud dodavatel tvořil z důvodu nezaplacené kupní ceny po lhůtě splatnosti daňové opravné položky v souladu se ZoR, nemá rozhodnutí soudu, kterým dojde k překvalifikaci na pohledávku z bezdůvodného obohacení, vliv na oprávněnost tvorby opravných položek v minulosti. Pokud soud rozhodne, že nárok z bezdůvodného obohacení poplatníka je nižší než původní nárok z neplatné kupní smlouvy, pak poplatník má povinnost na základě soudního rozhodnutí rozpustit příslušné opravné položky k této neexistující části pohledávky, a to ve zdaňovacím období, kdy soud pravomocně rozhodne o výši nároku, a současně o soudem nepřiznanou část sníží své zdanitelné výnosy.

2. Smlouva o narovnání

Daňové dopady smlouvy o narovnání byly již řešeny v příspěvku Ing. Petra Tomana⁴⁸, který však předmětnou otázku řešil pouze ve vztahu k závazku na straně dlužníka v případě, kdy dochází k nahrazení původního sporného nebo pochybného závazku závazkem novým.

⁴⁴ Viz rozsudek Nejvyššího správního, čj. 2 Afs 17/2004 – 92.

⁴⁵ Tento přístup odpovídá i bodu 4 písm. a) komentáře pokynu D-300 k 23, podle kterého se pro zjištění základu daně uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je např. v návaznosti na vydané rozhodnutí soudu datum nabytí právní moci tohoto rozhodnutí.

⁴⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 15/2008-100, rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 108/2007-78,

⁴⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 68/2007-366 včetně zde citované judikatury Ústavního soudu

⁴⁸ Příspěvek KV KDP ČR a MF ČR č. 05/26.01.05 – Daňové aspekty dohody o narovnání.

Předchozí příspěvek se však nezabýval dopadem dohody o narovnání na tvorbu a existenci souvisejících daňových opravných položek na straně věřitele.

Účetní zachycení

Účetní předpisy pro podnikatele dopady dohody o narovnání výslovně neřeší. Podle názoru předkladatele však dohoda o narovnání neznámá povinnost účetní jednotky provést opravu v účetnictví v případě, kdy původní sporná nebo pochybná pohledávka je ve smyslu § 585 občanského zákoníku nahrazena novou pohledávkou ve stejné výši.⁴⁹ Dohoda o narovnání totiž nemůže vystupovat sama o sobě, ale vztahuje se k předchozím sporným nebo pochybným právům (příčemž jejím účelem není zjistit, jak se věci skutečně mají a zda původní závazky jsou platné)⁵⁰.

Názor předkladatele

Podle názoru předkladatele má být na straně věřitele postupováno analogicky jako na straně dlužníka. To znamená, že výnosy ze sporných nebo pochybných pohledávek, které byly při jejich vzniku zdaněny, nejsou následnou dohodou o narovnání dotčeny. Nová pohledávka, která nahradila původní pohledávku, nadále nese daňový režim původní pohledávky, pokud jde o její věcnou a časovou souvislost s původním zdaňovacím obdobím.

Pouze pokud se liší výše původní sporné nebo pochybné pohledávky a výše nové pohledávky vyplývající z dohody o narovnání, pak tento rozdíl je účetním a daňovým případem ve zdaňovacím období, kdy nabyla účinnost smlouva o narovnání. Tento názor vychází z pokynu MF D-300 k § 23 ZDP bod 4 písm. h), podle kterého se pro zjištění základu daně uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je v návaznosti na dohodu o narovnání datum účinnosti dohody o narovnání nebo jiné obdobné smlouvy nebo dohody.

Pokud strany nebudou z objektivních důvodů v letech, kterých se bude dohoda o narovnání týkat, z důvodu opatrnosti účtovat o dohadných položkách (např. z důvodu problematické existence nedořešených vlastnických vztahů z titulu restitučních nároků, kdy v praxi dochází k uzavření případů často až po mnoha letech) pak v roce účinnosti dohody o narovnání provedou v účetnictví opravu účetních zápisů se zahrnutím v dohodě o narovnání sjednaných částek do nákladů a výnosů v souladu s ČÚS č. 19, popř. provedou opravu účetnictví proti výsledku minulých období. V souladu s pokynem D-300 daňový náklad, resp. výnos vzniká ke dni účinnosti dohody o narovnání.

Co se týká daňových opravných položek, nemá uzavření dohody o narovnání na tyto opravné položky žádný vliv, pokud ve smlouvě o narovnání není jinak upravena původní lhůta splatnosti sporných nebo pochybných pohledávek. To znamená, že pouze na základě dohody o narovnání není třeba původní opravné položky rozpouštět a začít tvořit nové opravné položky podle ZoR (tzn. po uzavření smlouvy o narovnání čekat alespoň 6 měsíců), byť došlo ke změně titulu této pohledávky⁵¹.

⁴⁹ Pokud by se výše původní pohledávky podle kupní smlouvy a nové pohledávky podle smlouvy o narovnání změnila, pak tento rozdíl by byl zaúčtován ve prospěch ostatních provozních výnosů, resp. na vrub ostatních provozních nákladů.

⁵⁰ Jehlička, O., Švestka, J., Škárová, M. a kol. Občanský zákoník, Komentář. 6. vydání. Praha : C. H. Beck 2001, s. 912.

⁵¹ Vliv na původní lhůtu splatnosti nemá, pokud je ve smlouvě o narovnání pouze určena náhradní lhůta k plnění, po jejímž marném uplynutí věřitel podá na dlužníka žalobu na plnění.

3. Zpětná účinnost smlouvy

Poplatník začne fakticky užívat nemovitost (např. od 1. 9. 2008) s tím, že si podmínky nájmu dohodne s vlastníkem nemovitosti v písemné smlouvě až následně. Po určité době (např. k 1. 9. 2009) uzavřou strany písemnou nájemní smlouvu se zpětnou účinností od 1. 9. 2008 včetně určení nájemného za užívání předmětné nemovitosti⁵².

Protože k 31. 12. 2008 nebyla ještě známa přesná výše nájemného, nemohli uživatel (nájemce) ani vlastník nemovitosti zaúčtovat příslušný náklad, resp. výnos z nájemného do svých daňových nákladů, resp. zdanitelných výnosů, popř. mohli toto nájemné zaúčtovat pouze na základě kvalifikovaného odhadu formou dohadné položky.

Pokud by nájemní smlouva uzavřena nebyla, došlo by na straně vlastníka k plnění bez právního důvodu a vzniknul by mu vůči uživateli (nájemci) nárok na vrácení bezdůvodného obohacení v penězích ve výši obvyklého nájemného. Následným uzavřením smlouvy však bude tato smlouva právním důvodem pro tento závazek za celou dobu užívání.

Názor předkladatele

Domnívám se, že následné uzavření smlouvy se zpětnou účinností nemá vliv na daňový režim již dříve zaúčtované pohledávky resp. závazku z platného právního vztahu s účinky ex tunc. Na tento závazek, resp. pohledávku se od počátku bude hledět jako na pohledávku, resp. závazek z následně uzavřené smlouvy.

To ve výše uvedeném případě znamená, že pokud strany budou již od 1. 9. 2008 účtovat na základě kvalifikovaného odhadu o výnosu, resp. nákladu z nájemného, pak uzavření smlouvy s platností od 1. 9. 2009 a účinností od 1. 9. 2008 nebude mít vliv na již dříve uplatněné zdanitelné výnosy, resp. daňově uznatelné náklady.

Pokud by vznikl rozdíl mezi odhadnutým nájemným a nájemným následně dohodnutým ve smlouvě, pak by šlo o účetní a daňový případ roku 2009, tj. období, kdy nastala platnost smlouvy (bez ohledu na to, kdy nastala účinnost smlouvy).

Pokud si strany ústně dohodnou výši nájemného a jeho splatnost, pak v případě prodlení na straně uživatele může vlastník (pronajimatel) začít tvořit opravné položky podle ZoR. Na překážku tvorby opravné položky není, že v okamžiku tvorby opravné položky neexistuje platná nájemní smlouva (z důvodu nedostatku formy) a tato platná nájemní smlouva je uzavřena až následně se zpětnou účinností.

Závěr

1. Bezdůvodné obohacení

Vzhledem k tomu, že podle § 23 odst. 10 ZDP zdanění primárně vychází z účetnictví, bude se změna právního důvodu pohledávky řídit jejím účetním zachycením při respektování věcné a časové souvislosti (viz pokyn D-300 k § 23 bod 4).

⁵² Možnost zpětné účinnosti soukromoprávních smluv judikoval Nejvyšší soud ČR ve svém rozhodnutí 28 Cdo 3033/2005 z 22. srpna 2007.

Protože důvod pro změnu zaúčtování pohledávky vznikl až v roce, kdy nabylo právní moci rozhodnutí, které závazně potvrdilo právní důvod vzniku pohledávky, je změna právního důvodu pohledávky účetním a daňovým případem roku, kdy rozhodnutí nabylo právní moci. To znamená, že poplatník se nevrací (např. formou dodatečného daňového přiznání) do zdaňovacího období, kdy původně právní titul k pohledávce vznikl. Není proto podstatné, zda lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání (§ 41 a § 47 ZSDP) pro původní zdaňovací období již uplynula nebo ne, protože poplatník povinnost k podání dodatečného daňového přiznání nemá.

Správný postup je zachycen na příkladu níže:

Věřitel

- | | | |
|--|--------|---------|
| • Vznik původní pohledávky z poskytnutí služby v roce 2004 (zdanitelný výnos) | 100 Kč | 311/601 |
| • Zánik původní pohledávky na základě rozhodnutí soudu v roce 2009 (daňově uznatelný náklad podle 24/2/zc) | 100 Kč | 546/311 |
| • Rozhodnutí soudu o bezdůvodném obohacení a vznik nové pohledávky | | |
| Alternativa A (vyšší nárok než původní cena) | 120 Kč | 315/648 |
| Alternativa B (nižší nárok než původní cena) | 80 Kč | 315/648 |

Výsledkem u věřitele **v roce 2009** je, že v případě Alternativy A bude základ daně ve výši 20 Kč (tzn. v souladu s § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP bude dodaněn pouze rozdíl mezi novou a původní již zdaněnou pohledávkou) a v případě Alternativy B bude daňová ztráta snižující základ daně z ostatních činností ve výši 20 Kč (náklad na účtu 546 bude daňově účinný dle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP do výše souvisejícího příjmu ve výši 80 Kč a zbývající část nákladu na účtu 546 ve výši 20 Kč bude připočitatelnou položkou na ř. 40 dle § 25 odst. 1 písm. z) ZDP a současně bude položkou snižující výsledek hospodaření na ř. 140 dle § 23 odst. 4 písm. d) ZDP – tato částka byla v roce 2004 již součástí zdanitelného výnosu ve výši 100 Kč, který byl účtován na účet 601).

U opravných položek vytvořených k původní pohledávce není třeba jejich přeúčtování (tj. rozpuštění a nová tvorba) a změna právního důvodu pohledávky na ně nemá vliv (s obecnými výjimkami pro tvorbu opravných položek podle ZoR).

Pokud původní pohledávka vznikla v roce 2007, bude účetní a daňový režim celého případu stejný (tzn., že věřitel nepodává v souvislosti se změnou právního důvodu pohledávky dodatečné daňové přiznání na rok 2007).

Dlužník

- | | | |
|--|--------|---------|
| • Vznik původního závazku z poskytnutí služby v roce 2004 (daňově uznatelný náklad podle 24/1 ZDP) | 100 Kč | 518/321 |
| • Zánik původního závazku na základě rozhodnutí soudu v roce 2009 (zdanitelný výnos) | 100 Kč | 321/648 |
| • Rozhodnutí soudu o bezdůvodném obohacení a vznik nového závazku | | |
| Alternativa A (vyšší nárok než původní cena) | 120 Kč | 548/325 |
| Alternativa B (nižší nárok než původní cena) | 80 Kč | 548/325 |

Výsledkem u dlužníka v roce 2009 je, že v případě Alternativy A bude daňová ztráta (snižující základ daně z ostatních činností) ve výši 20 Kč a v případě Alternativy B bude základ daně ve výši 20 Kč. Na daňový režim závazku s titulu náhrady bezdůvodného obohacení se uplatní režim § 24 odst. 1 a odst. 2 ZDP.

Pokud původní závazek vznikl v roce 2007, bude účetní a daňový režim celého případu stejný (tzn., že věřitel nepodává v souvislosti se změnou právního důvodu pohledávky dodatečné daňové příznání na rok 2007 na nižší daňovou povinnost).

2. Smlouva o narovnání

V roce nabytí účinnosti smlouvy o narovnání dochází k zániku původní pohledávky a vzniku nové pohledávky, která nahrazuje původní. Nová pohledávka však s sebou nese daňový režim původní pohledávky. Protože nová pohledávka vzniká nabytím účinnosti smlouvy o narovnání, poplatník se nevrací (např. formou dodatečného daňového příznání) do zdaňovacího období, kdy byla uzavřena původní smlouva a vznikl právní titul k původní pohledávce. Není proto podstatné, zda lhůta pro podání dodatečného daňového příznání (§ 41 a § 47 ZSDP) pro původní zdaňovací období již uplynula nebo ne.

Správný postup je zachycen na příkladu níže:

Věřitel

- | | | |
|---|--------|---------|
| • Vznik původní pohledávky z poskytnutí služby v roce 2004 (zdanitelný výnos) | 100 Kč | 311/601 |
| • Zánik původní pohledávky (daňově uznatelný náklad podle 24/2/zc) | 100 Kč | 546/311 |
| • Vznik nové pohledávky na základě dohody o narovnání | | |
| Alternativa A (vyšší cena než původní) | 120 Kč | 315/648 |
| Alternativa B (nižší cena než původní) | 80 Kč | 315/648 |

Výsledkem u věřitele v roce 2009 je, že v případě Alternativy A bude základ daně ve výši 20 Kč (tzn. v souladu s § 23 odst. 4 písm. d) ZDP bude dodaněn pouze rozdíl mezi novou a původní již zdaněnou pohledávkou) a v případě Alternativy B bude daňová ztráta (snižující základ daně z ostatních činností) ve výši 20 Kč.

U opravných položek vytvořených k původní pohledávce není třeba jejich přeúčtování (tj. rozpuštění a nová tvorba) a nahrazení původní pohledávky novou pohledávkou na ně nemá vliv (s obecnými výjimkami pro tvorbu opravných položek podle ZoR).

Pokud původní pohledávka vznikla v roce 2007, bude účetní a daňový režim celého případu stejný (tzn., že věřitel nepodává v souvislosti se zánikem původní pohledávky a vznikem nové pohledávky dodatečné daňové příznání na rok 2007).

Dlužník

- | | | |
|--|--------|---------|
| • Vznik původního závazku z poskytnutí služby v roce 2004 (daňově uznatelný náklad podle 24/1 ZDP) | 100 Kč | 518/321 |
| • Zánik původního závazku na základě dohody o narovnání v roce 2009 (zdanitelný výnos) | 100 Kč | 321/648 |
| • Vznik nového závazku | | |
| Alternativa A (vyšší cena než původní) | 120 Kč | 548/325 |
| Alternativa B (nižší cena než původní) | 80 Kč | 548/325 |

Výsledkem u dlužníka **v roce 2009** je, že v případě Alternativy A bude daňová ztráta (snižující základ daně z ostatních činností) ve výši 20 Kč a v případě Alternativy B bude základ daně ve výši 20 Kč.

Pokud původní závazek vznikl v roce 2007, bude účetní a daňový režim celého případu stejný (tzn., že věřitel nepodává v souvislosti se změnou právního důvodu pohledávky dodatelné daňové příznání na rok 2007).

3. Zpětná účinnost smlouvy

Zpětná účinnost smlouvy nemá žádné přímé účetní a daňové dopady za předpokladu, kdy již při nabytí platnosti smlouvy bylo o závazcích, resp. pohledávkách vyplývajících ze smlouvy účtováno, jako by již smlouva nabyla účinnosti.

Předkladatel navrhuje, aby ministerstvo financí potvrdilo výše uvedené závěry.

Stanovisko Ministerstva financí:

Obecně lze konstatovat, že pro možnost tvorby daňově uznatelných opravných položek (dále jen "OP") k pohledávkám je rozhodující splnění podmínek stanovených zákonem č. 593/192 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen "ZoR").

V ZoR můžeme identifikovat čtyři "okruhy" podmínek pro možnost zahájení tvorby OP:

1. podmínky, které musí být splněny při vzniku pohledávky,
2. tituly vzniku pohledávky, u kterých nelze k pohledávce vytvářet OP,
3. podmínky časové a
4. podmínky soudního řešení pohledávky.

Třetí ani čtvrtý okruh podmínek nejsou pro tento příspěvek relevantní.

První dva okruhy stanovují podmínky, které musí splněny při vzniku pohledávky.

Pro využití možnosti tvorby OP musí daná pohledávka vždy splňovat všechny podmínky stanovené ZoR, tzn. jak podmínky při vzniku pohledávky, tak i další dva okruhy, tj.

podmínku soudního řešení pohledávky či časový test, pokud jsou pro možnost tvorby OP tímto zákonem vyžadovány.

Pouhá změna titulu vzniku pohledávky tedy nemá na možnost tvorby OP k pohledávce žádný vliv pouze za předpokladu, že se nejedná o takový titul, ke kterému nelze podle ZoR vytvářet OP nebo neznamená porušení dalších podmínek stanovených ZoR.

Každý případ je však třeba posuzovat individuálně a jednoznačné univerzální řešení nelze stanovit.

Z hlediska daně z příjmů lze k jednotlivým uváděným případům uvést toto:

1. bezdůvodné obohacení

V případě rozhodnutí soudu o nároku na vrácení bezdůvodného obohacení vzniká nová pohledávka z titulu bezdůvodného obohacení, na kterou je jako na zcela nově vniklou nutné také pohlížet. Jak způsob zdanění, tak i případná možnost tvorby OP se tedy posuzují ve vztahu k této nové pohledávce (bez ohledu na pohledávku (-ky) původní) a vycházejí z jejího zaúčtování v souladu s účetními předpisy.

2. smlouva o narovnání

Při dohodě o narovnání vzniká nová pohledávka (jak co do její výše, tak i její splatnosti a právního důvodu). Pro její zdaňování platí stejná pravidla (podmínky), jaká jsou uvedena výše (viz. bezdůvodné obohacení).

3. zpětná účinnost smlouvy

K uvedenému příkladu lze konstatovat, že při zdaňování příjmů (výnosů) popřípadě uplatňování výdajů (nákladů) se vychází z výsledku hospodaření zjištěného v souladu s účetními předpisy, tzn. pro správné zjištění základu daně je vždy rozhodující správný postup v účetnictví.

271/20.04.09 - Tvorba daňových opravných položek k nepromlčeným pohledávkám v rámci komisionářské struktury

Předkladatel: JUDr. Ing. Dana Trezziová, daňová poradkyně, č. osvědčení 007

Předmětem tohoto příspěvku je posoudit možnost tvorby opravných položek k pohledávkám v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoR“), a to v souvislosti s nastavenou komisionářskou smlouvou, v rámci které komisionář dle interpretace Národní účetní rady má účtovat rozvahově.

1. Související právní úprava

V rámci komisionářské struktury obecně dochází ke vzniku neuhrazených pohledávek na straně komisionáře, a to z důvodu neuhrazení závazku konečným zákazníkem komisionáři.

Podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) jsou výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně také „*rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon (ZoR) a odstavec 9 pro případy, kdy pohledávka byla nabyta přeměnou s výjimkou rezerv vytvářených poplatníky v souvislosti s dosahováním příjmů plynoucích jim podle § 10 ZDP.*“

Výše uvedenými opravnými položkami se dle § 2 odst. 2 ZoR pro účely zjištění základu daně rozumí opravné položky „*...vytvořené k rozvahové hodnotě nepromlčených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994 a zaúčtované podle zvláštního právního předpisu (zákon č. 563/1991 Sb.)...*“ Podle stejného ustanovení pak lze opravné položky tvořit pouze k pohledávkám, „*... o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech a takto vzniklý příjem nebyl podle zvláštního právního předpisu (ZDP) příjmem osvobozeným od daně z příjmů nebo nezahrnovaným do základu daně z příjmů nebo zahrnovaným do samostatného základu daně z příjmů anebo základu daně pro zvláštní sazbu daně.*“

V případě, že budou komisionář a komitent považováni za spojené osoby dle § 23 odst. 7 ZDP, potom v souladu s ustanovením § 8a odst. 4 ZoR „*opravné položky podle odstavců 1 až 3 nelze uplatnit u pohledávek již odepsaných na vrub výsledku hospodaření a dále u pohledávek vzniklých*

- a) za společníky, akcionáři, členy družstev za upsaný vlastní kapitál,*
- b) mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů.*“

V takovém případě by nebyl oprávněn tvořit opravné položky ani komitent.

2. Rozbor problematiky ve vztahu ke komisionářské struktuře

Z výše uvedeného znění příslušných ustanovení ZoR a ZDP vyplývá, že daňový subjekt je oprávněn při splnění všech podmínek pro něj vyplývajících z platných právních předpisů České republiky tvořit opravnou položku k neuhrazené pohledávce za předpokladu, že o této pohledávce bylo při jejím vzniku účtováno ve výnosech. Komisionářská smlouva však

předpoklady pro vytváření opravných položek k nepromlčeným pohledávkám po splatnosti značně modifikuje, a to vzhledem k účetnímu zachycení pohybu zboží mezi komitentem, komisionářem a koncovým zákazníkem. V případě, že komitent a komisionář budou považováni za spojené osoby, potom nebude oprávněn tvořit opravné položky ani komitent.

Účtování nákupu a prodeje na základě komisionářské smlouvy není jednoznačně upraveno v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Nicméně k účtování komisionáře vydala např. Národní účetní rada interpretaci I-7 Komisionářské smlouvy z 20. února 2006. Ministerstvem financí ČR byl postup s touto interpretací potvrzen.

Z hlediska formálně právního se komisionář nestává majitelem převáděných aktiv, případně poskytovaných služeb nebo jiných plnění a nemůže tedy o jejich poskytnutí účtovat na svých nákladových ani výnosových účtech. Z formálního hlediska při prodeji vzniká komisionáři závazek vůči komitentovi ve výši prodejní ceny zboží a současně vzniká komisionářovi pohledávka vůči třetí osobě.

Dočasná správa nebo kontrola převáděných aktiv komisionářem by měla být zachycena pouze prostřednictvím podrozvahových účtů.

V souladu s výše uvedeným z pohledu komisionáře takovýto postupem není naplněna zákonná podmínka pro vytváření opravných položek k neuhrazeným pohledávkám, kterou se rozumí zaúčtování pohledávky při jejím vzniku souvztačně na výnosových účtech. Z hlediska účetního se na výnosových účtech projeví pouze komisionářem přijatá odměna, která mu náleží za zařízení obchodní záležitosti komitenta na jeho účet.

Vzhledem k charakteru a okolnostem, za kterých se uzavírá komisionářská smlouva, však ani postavení komitenta nezaručuje, že konečným zákazníkem neuhrazená pohledávka bude daňově efektivně zahrnuta do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení výnosů. Komitent jako osoba, jejíž spojení s konečným kupujícím je omezeno zejména na převod vlastnického práva k movitým věcem, má z hlediska účetního na svých aktivních účtech zachycenou pohledávku, která je pohledávkou za komisionářem, a komisionář je dle § 585 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ObchZ“) *„...povinen bez zbytečného odkladu převést na komitenta práva získaná při zařizování záležitostí a vydat mu vše, co přitom získal, a komitent je povinen je převzít.“*

Z výše uvedené citace ObchZ vyplývá, že splatnost pohledávky za komisionářem je odvozena od zaplacení pohledávky komisionáře konečným zákazníkem. Pokud tedy není v komisionářské smlouvě vzhledem k dispozitivnosti příslušného ustanovení uvedeno jinak, splatnost pohledávky komitenta za komisionářem je navázána na zaplacení konečným kupujícím.

Z podstaty a základních znaků komisionářské smlouvy vyplývá, že komisionář ve vztahu ke kupujícímu/odběrateli vystupuje vlastním jménem, jeho jednání jde však (až na výjimečné případy vymezené zákonem) na účet (tj. ve prospěch i k tíži) komitenta. V případě, kdy klient neuhradí svůj závazek komisionáři, potom by toto neuhrazení pohledávky komisionáře mělo jít k tíži komitenta⁵³. Z hlediska ekonomické podstaty komisionářské smlouvy komisionář totiž nenese prospěch ani podnikatelská rizika související s realizovanou transakcí (jedná na účet komitenta) a jeho odpovědnost je omezena pouze na poskytnutí příslušné komisionářské služby s odbornou péčí a v zájmu komitenta.

⁵³ V souladu s ustanovením § 582 ObchZ komitent může požadovat na komisionáři splnění závazku třetí osoby, aniž tato splnila svůj závazek vůči komisionáři, jen pokud komisionář tento závazek písemně převzal nebo jestliže porušil příkazy komitenta týkající se osoby, s níž měla být smlouva na účet komitenta uzavřena.

Vzhledem k výše uvedenému je tak osoba komitenta při tvorbě daňově účinných opravných položek k neuhrazené pohledávce za komisionářem omezena zejména z dvou uvedených důvodů:

- a) splatnost pohledávky komitenta je odvozena od zaplacení zákazníka;
- b) nemožnost tvořit opravné položky k pohledávkám mezi spojenými osobami.

3. Podpůrná argumentace

Z povahy obchodně závazkových vztahů mezi jednotlivými subjekty komisionářské struktury vyplývá, že při prodeji zboží konečnému zákazníkovi vzniká posloupnost dvou závazkových vztahů, které jsou však vzájemně a ekonomicky podmíněné. Tímto vztahem se rozumí, že úhrada závazku konečným zákazníkem komisionáři je nutnou a nezbytnou podmínkou k uhrazení závazku komisionáře převést na komitenta vše, co při zařizování obchodní záležitosti získal, aniž by mu při této operaci vzniklo jakékoliv obohacení (mimo komisionářské odměny).

Domníváme se, že z takového výkladu lze dovodit, že z pohledu výhradně ekonomického se za všech okolností vždy jedná pouze o jednu pohledávku komitenta, který nese všechna ekonomická rizika, která z možné neúhrady závazku kupujícího vyplývají. Podpůrným argumentem pro toto mínění je i skutečnost, že splatnost pohledávky komitenta za komisionářem je odvozena od splatnosti pohledávky komisionáře za konečným zákazníkem a pokud nebude tento nárok uhrazen, stává se ve skutečnosti i pohledávka komitenta za komisionářem nedobytnou.

Ze samotné definice komisionářského vztahu vyplývá, že předmětná obchodní činnost je vždy zařizována v plném svém rozsahu na účet komitenta. S tímto je úzce spojen i převod vlastnického práva k prodávaným věcem, který se děje přímo mezi komitentem a kupujícím, a to v okamžiku, kdy kupující věci nabude. Ekonomická rizika vyplývající z obchodování tak v nesrovnatelné míře převažují v pozici komitenta, zatímco pozice komisionáře je spojena pouze s povinností poskytnutí komisionářské služby s odbornou péčí a v zájmu komitenta.

Současné znění českých právních předpisů dává daňovým subjektům možnost volit alternativní postup při řešení této nepříznivé situace, který nabízí ustanovení § 586 ObchZ. Podle tohoto ustanovení platí, že *„Jestliže osoba, s kterou komisionář uzavřel smlouvu při zařizování záležitosti, poruší své závazky, je komisionář povinen na účet komitenta splnění těchto závazků vymáhat, nebo jestliže s tím komitent souhlasí, postoupit mu pohledávky odpovídající těmto závazkům.“* Možnost tvorby opravné položky k takto nabyté pohledávce je pak dána ustanovením § 2 odst. 4 ZoR, podle kterého *„V případě nabytí pohledávky postoupením může postupník tvořit opravné položky k rozvahové hodnotě pohledávky, pokud uhradil její pořizovací cenu.“* Z uvedeného znění příslušných předpisů tak vyplývá, že tento postup je podmíněn provedením nezbytných úkonů, které spočívají zejména v souhlasu komitenta a v postoupení předmětné pohledávky na jeho osobu.

4. Závěr

ZoR a ZDP dávají daňovým subjektům všeobecně možnost zmírnit nepříznivé důsledky situace, kdy nedojde k úhradě pohledávek za prodané zboží, ačkoliv daňové subjekty správně zahrnuly související výnosy z prodeje tohoto zboží v souladu s účetními a daňovými předpisy do základu daně a řádně jej zdanily.

Domníváme se, že z pozice komitenta dochází při nemožnosti tvorby opravné položky k neuhrazené pohledávce za komisionářem, která vyplývá z nedobytnosti pohledávky komisionáře za konečným zákazníkem, k neoprávněnému znevýhodnění soutěžitele. Zároveň se domníváme, že z pohledu výhradně ekonomického dochází při obchodování v rámci komisionářské struktury ke vzniku pouze jedné pohledávky, a to pohledávky komitenta za klientem, a to z důvodu jeho postavení v rámci takové struktury. Komitent nese všechna ekonomická rizika, která z možné neúhrady závazku kupujícího vyplývají a jako takový by měl být oprávněn tvořit za takovými pohledávkami daňové opravné položky, a to i v případě, že komisionářem je spojená osoba.

V souladu s výše uvedeným by tak omezení vyplývající ze vzájemného postavení komitenta a komisionáře v podobě spojených osob mělo být eliminováno, protože pohledávka fakticky vznikla za klientem, nikoliv za komisionářem. Komisionář pouze vyvíjí činnost k zajištění komisionářské služby, za kterou mu náleží úplata, která je zachycena výsledkově. Komitent by tak měl být v souladu s výše uvedeným oprávněn tvořit daňové opravné položky v souladu se ZoR, a to za pohledávkami, které sice vznikly mezi spojenými osobami (komisionář a komitent), nicméně povaha a režim takovéto pohledávky by měl odpovídat povaze pohledávky za konečným zákazníkem.

5. Navrhované řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Přijaté závěry doporučujeme vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

S výše uvedeným závěrem předkladatele nelze souhlasit.

V ustanovení § 8a odst. 4 zákona č. 593/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "ZoR"), je výslovně uvedeno, že daňově uznatelné opravné položky (dále jen "OP") nelze uplatnit u pohledávek vzniklých mezi spojenými osobami.

V případě, že komisionář a komitent jsou spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů, nemohou k pohledávkám vzniklým mezi nimi navzájem vytvářet OP dle ZoR.

V případě, že se ve vztahu komitent-komisionář nejedná o spojené osoby, je třeba, aby pohledávka splňovala všechny ostatní podmínky stanovené ZoR pro tvorbu OP, tj. mimo jiné také podmínku, že o pohledávce bylo při jejím vzniku účtováno ve výnosech.

V podmínkách komisionářské smlouvy je však účtováno rozvahově a tak ani při splnění podmínky, že pohledávka nevznikla mezi spojenými osobami, k ní nelze vytvářet OP.

DPH

Příspěvek 276/20.05.09 – MF předkládá stanovisko

276/20.05.09 - K výkladu pojmu služby z Přílohy č. 2 zákona o DPH - Oprava zdravotnických prostředků uvedených v příloze č. 1 tomuto zákonu

Předkládají: Olga Holubová, daňová poradkyně 367
JUDr. Ing. Václav Pátek, advokátní koncipient 32748, (daňový poradce 2279 - činnost přerušena)
Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce 1026

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu obsahu služby uvedené na prvním řádku přílohy č. 2 k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Současná příloha č. 2 na prvním řádku ze seznamu služeb podléhajících snížené sazbě uvádí službu „*Oprava zdravotnických prostředků uvedených v příloze č. 1 k tomuto zákonu*“. U této služby není uvedeno žádné SKP, ačkoliv podle první věty za seznamem se uvádí: „*Pro uplatnění snížené sazby daně se používá Standardní klasifikace produkce platná k 1. lednu 2003.*“

V průběhu doby se objevily nejasnosti ohledně obsahu pojmu této první položky podléhající snížené sazbě s ohledem na skutečnost, že k této položce není zákonodárcem uvedeno žádné číslo položky SKP, které by dávalo návod na určení přesnějšího obsahu této služby. Výkladové problémy se objevily v souvislosti s tím, že plátcí daně stejnému či podobnému obsahu služby přiřazují různé pojmenování. Největší problémy při účtování příslušné sazby DPH pak činí služby opravy ve vazbě na různé seřizování zdravotnických prostředků, jejich údržbu a ošetřování. Stejný problém pak činí různé periodické revize a zkoušky, jež jsou velmi často doprovázeny drobnými opravami a úpravami příslušného zdravotnického prostředku.

K pojmu zdravotnický prostředek

V případě zdravotnických prostředků je podstatné, že musí jít o zdravotnické prostředky, jež jsou uvedeny v příloze č. 1. Ve skutečnosti však příloha č. 1 žádné zdravotnické prostředky neuvádí, pouze v jejich případě odkazuje prostřednictvím odvolávky pod čarou č.⁷¹⁾ na zvláštní právní předpisy. Samotná odvolávka pod čarou pak mezi zvláštní právní předpisy zařazuje mimo jiné:

- Zákon č. 123/2000 Sb., o zdravotnických prostředcích a změně některých dalších zákonů (dále jen „**zákon č. 123/2000**“).
- Nařízení vlády č. 181/2001 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na zdravotnické prostředky, ve znění zákona č. 336/2001 Sb. a zákona č. 251/2003 Sb.⁵⁴.
- Nařízení vlády č. 191/2001 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na implantabilní zdravotnické prostředky ve znění zákona č. 337/2001 Sb. a zákona č. 251/2003 Sb.⁵⁵.

⁵⁴ Nařízení vlády č. 181/2001 Sb. bylo zrušeno nařízením vlády č. 25/2004 Sb., které pak bylo následně zrušeno dne 5. května 2004 nařízením vlády č. 336/2004 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na zdravotnické prostředky a kterým se mění nařízení vlády č. 251/2003 Sb., kterým se mění některá nařízení vlády vydaná k provedení zákona č. 22/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁵ Nařízení vlády č. 191/2001 Sb. bylo dne 17. března 2004 zrušeno a nahrazeno nařízením vlády č. 154/2004 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na aktivní implantabilní zdravotnické prostředky a kterým se mění nařízení vlády č. 251/2003

- Nařízení vlády č. 286/2001 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na diagnostické zdravotnické prostředky in vitro⁵⁶.

Pojem **zdravotnický prostředek** je pojmem zákona č. 123/2000 a jako takový je definován jako předmět, který je určen pro použití u člověka pro tímto zákonem stanovené účely. Zákonodárce plně v souladu s daňově harmonizačním předpisem stanovil, že dodání takovýchto zdravotnických prostředků (rozuměj určených svým účelem) bude podléhat snížené sazbě daně.

K výkladovým otázkám ohledně pojmu oprava

Jak výše uvedeno, zdravotnické prostředky jsou definovány především s ohledem na svůj účel právě zákonem č. 123/2000. Tento samotný zákon současně určuje další nakládání se zdravotnickými prostředky a to pod sankcí pokuty⁵⁷. Nakládání se zdravotnickými prostředky je v Části První, Hlavě V, ve které jsou uvedeny podmínky pro „*Instalaci, používání, údržbu, servis a evidenci zdravotnických prostředků*“.

Předmětem našeho posouzení a rozboru je řešení otázky, zda mezi služby podléhající snížené sazbě daně lze řadit všechny činnosti z hlavy V zákona č. 123/2000. Konkrétně se pak jedná o činnosti postupně rozváděné v:

- § 21 Informace pro uživatele,
- § 22 Instruktaž,
- Instalaci a Používání zdravotnických prostředků dle § 23 a § 24,
- § 25 Čištění, dezinfekce a sterilizace zdravotnických prostředků,
- § 27 Periodické bezpečnostně technické kontroly zdravotnických prostředků,
- § 28 Údržba a servis zdravotnických prostředků a
- § 30 Evidence zdravotnických prostředků.

Činnosti pod §§ 21 až 24 zákona č. 123/2000, budou zpravidla účtovány jako součást dodávky daného zboží a v takovémto případě by měly podléhat snížené sazbě jako součást plnění hlavního. Domníváme se, že v praxi nelze samostatně od poskytovatele na vlastníka či uživatele zdravotnického prostředku účtovat činnosti dle § 30 zákona č. 123/2000, které je poskytovatel povinen evidovat sám. Pro tyto účely neřešíme externí zadávání této činnosti u poskytovatele pro něho samého. V případě ostatních činností je právě na místě otázka, zda činnosti, jak je pojmenovává zákon č. 123/2000, lze podřadit pod pojem oprava, jak jej používá příloha č. 2 zákona o DPH. Stěžejní je pak hodnocení činností, jak zmiňuje § 28 zákona č. 123/2000, s ohledem na to, že některé ostatní činnosti ač mají samostatnou úpravu, jako je § 25 resp. § 27, se ve skutečnosti následně promítají pod činnosti právě ustanovení § 28. Činnosti jako čištění, dezinfekce a sterilizace zdravotnických prostředků lze totiž chápat jako součást činností udržování zdravotnických prostředků v řádném stavu. Periodické bezpečnostní kontroly dle § 27 jsou v kryty stejným pojmem v § 28.

Sb., kterým se mění některá nařízení vlády vydaná k provedení zákona č. 22/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁶Nařízení vlády č. 286/2001 Sb. bylo dne 7. července 2004 zrušeno a nahrazeno nařízením vlády č. 453/2004 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na diagnostické zdravotnické prostředky in vitro.

⁵⁷ Viz ustanovení § 46 zákona č. 123/2000

Porovnání pojmu oprava dle zákona o DPH a dle zákona č. 123/2000

Samotný pojem oprava v zákoně o DPH není nijak definován. Pojem oprava je použit v zákoně mnohokrát (příčemž pomíjíme samotné použití tohoto slova v názvech §§ 42 až 46a a § 49 zákona o DPH, kde jde o zcela jiný význam), např. v ustanovení § 48 ve spojení „v souvislosti s opravou těchto staveb“ a podobně i v § 48a zákona o DPH. Dále je pojem oprava použit v zákoně o DPH v ustanoveních § 68, kde je použit vedle slov údržba. Zákon o DPH tak pojmy oprava a údržba staví vedle sebe. Pojmy oprava a údržba samostatně nedefinovala pro účely DPH ani judikatura ESD. Při interpretaci takovéhoho obecného pojmu je nutné vycházet tedy z obecných zvyklostí. S ohledem na použití pojmu údržba v § 80 zákona o DPH ve spojení s nemovitostí se nelze divit, že v případě stavebních prací plnění jehož podstatou je údržba, ačkoliv tento pojem § 48, resp. § 48a zákona o DPH nezmiňují, sleduje u staveb stejný osud jako plnění opravy a podléhá snížené sazbě daně. Pojem oprava v zákoně o DPH lze tedy chápat poměrně široce, přičemž ne vždy se pod jedním a tím samým pojmem rozumí vždy stejný obsah činností.

V případě zákona č. 123/2000, je pojem oprava použit v ustanovení § 28 v rámci činností vztahujících se ke zdravotnickým prostředkům. Tak, jak je pojem oprava použit v tomto předpise, je jednoznačné, že jde o pojem, který je, spolu s dalšími pojmy jako jsou kontroly, ošetřování, seřizování a zkoušky, podmnožinou pojmu udržování, a který zákon č. 123/2000 dále definuje legislativní zkratkou jako servis. Pojem oprava v zákoně č. 123/2000 je pak v tomto smyslu pojmem velmi úzkým.

Aplikace snížené sazby dle zákona o DPH.

Zdravotnické prostředky jsou dodávány ve snížené sazbě s ohledem na záměr zákonodárce zvýhodnit oblast zdravotnictví. To byl patrně i důvod proč není ve snížené sazbě jen samotné dodání ale i opravy. Domníváme se, že v případě zdravotnických prostředků by se měl pojem oprava jak jej používá první řádek v příloze č. 2 zákona o DPH, vykládat spíše široce. Co se týče samotného pojmu oprava jak jej používá příloha č. 2 zákona o DPH, tak tento pojem plně odpovídá pojmu použitým ve směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty⁵⁸. Stejná úprava byla také obsahem Šesté směrnice, jejíž aktualizovaná verze po mnohých změnách byla podkladem pro směrnici Rady 2006/112/ES. Z hlediska výkladu pomocí logických výkladových metod, konkrétně logického výkladu *a maiori ad minus* (důkaz od většího k menšímu) se jeví podstatné, že zákonodárce (jak český tak i evropský) umožňuje, aby samotné dodání zdravotnických prostředků bylo ve snížené sazbě daně. V případě zdravotnických prostředků se však zákonodárce nespokojil jen s tím, že ve snížené sazbě bude dodání zdravotnického prostředku, ale doplnil dále, že snížené sazbě má podléhat i jeho oprava (v užším slova smyslu), aby zdravotnický prostředek fungoval i po případné poruše. Směrnice stejně jako zákon je psána podle pravidel pro tvorbu předpisů v obecné poloze aniž by byly popisovány všechny detailní situace. Tyto detailní situace pak podléhají interpretaci dané normy. Při naší interpretaci za pomoci logické argumentace je namístě dojít k závěru, aby snížené sazbě podléhalo i to co je menší, a to je seřízení a údržba zdravotnického prostředku. V tomto smyslu pod pojem oprava (v širším slova smyslu) lze logicky vztáhnout i úkony ještě někdy menší než samotná oprava (v úzkém slova smyslu), jako je údržba či seřízení apod., jak zmiňuje ustanovení § 28 zákona č. 123/2000.

⁵⁸ Viz příloha III, položka 4) lékařské vybavení, pomůcky a ostatní zařízení, která jsou obvykle určena k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků, pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených, **včetně oprav takovéhoho zboží**, jakož i dodání dětských sedaček do automobilu.

Návrh výkladu

Navrhujeme, aby se vzhledem ke zvláštnímu postavení zdravotnické oblasti pojem „*Oprava zdravotnických prostředků uvedených v příloze č. 1 k tomuto zákonu*“ tak jak jej používá příloha č. 2 zákona o DPH interpretoval ve smyslu činností, jež slouží k tomu, aby zdravotnické prostředky byly udržovány v řádném stavu podle ustanovení § 28 zákona č. 123/2000. To znamená, že by všechny činnosti, jež v sobě zahrnuje pojem servis (jako legislativní zkratka zákona č. 123/2000), byly chápány jako pojem oprava dle první položky z přílohy č. 2 zákona o DPH a podléhaly snížené sazbě daně.

S ohledem na skutečnost, že všechny činnosti, jak je zmiňuje ustanovení § 28 zákona č. 123/2000 podléhají samostatné detailní evidenci a sankcím ve smyslu tohoto zákona⁵⁹, nemělo by hrozit zneužití, že by snížené sazbě daně podléhaly činnosti v jiných případech, než ve vztahu ke skutečným zdravotnickým prostředkům.

Tímto výkladem bude zajištěno, že činnosti, jež jsou ve vztahu ke zdravotnickým prostředkům povinnosti danými veřejnoprávními předpisy, budou podléhat stejné snížené sazbě daně.

Stanovisko Ministerstva financí:

S navrhovaným výkladem nelze souhlasit. Přijetím navrhovaného výkladu by nastala nerovnost v přístupu k opravám a revizím některých jiných zařízení. Jedná se například o opravu výtahu v bytovém domě, která podléhá snížené sazbě daně, ale samostatná revize výtahu podléhá základní sazbě daně. U zdravotnických prostředků je nutno postupovat podle stejného principu. Argument, že revize zdravotnických prostředků jsou dány veřejnoprávními předpisy není podstatný, protože všechny povinné revize přístrojů a zařízení jsou dány veřejnoprávními předpisy. Není žádný relevantní důvod posuzovat z pohledu DPH revize zdravotnických prostředků odlišně.

Pojem oprava zdravotnického prostředku z přílohy č. 2 zákona o DPH a také z přílohy III směrnice 2006/112/ES nelze chápat jako celkový servis zdravotnického prostředku. Pokud je revize (popřípadě čištění, dezinfekce, sterilizace) zdravotnického prostředku prováděna samostatně, podléhá základní sazbě daně. V případě, že při opravě zdravotnického prostředku je nutné jeho čištění, dezinfekce, sterilizace a po jeho opravě je nutná revize, je tato revize (čištění, dezinfekce, sterilizace) součástí opravy a celá tato služba jako celek podléhá snížené sazbě daně.

⁵⁹ Viz ukládání pokut dle ustanovení § 46 odst. 1 písm d) a e) zákona č. 123/2000.

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 270/20.04.09 – MF předkládá stanovisko

270/20.04.09 - Stanovení superhrubé mzdy po 1.1.2009

Předkládají: Ing. Robert Bezecný, daňový poradce, č. osvědčení 3321
Ing. Michal Dušek, daňový poradce, č. osvědčení 4056

Cílem tohoto příspěvku je navázat na sdělení Ministerstva financí k praktické aplikaci ustanovení § 6, odst. 13 a 15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění platném od 1. ledna 2009 (dále jen „ZDP“) publikované na stránkách Ministerstva financí dne 20. ledna 2009 (dále jen „Sdělení MF“) a ujednotit postup při stanovení základu daně pro různé skupiny zaměstnanců.

1. Úvod

ZDP v § 6, odst. 13 stanoví, že základem daně jsou příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů povinen platit zaměstnavatel podle zvláštních právních předpisů. Takto definované pojistné je zahrnuto pod legislativní zkratku "povinné pojistné". Ve větě za středníkem pak ZDP v tomto ustanovení stanoví, že částka odpovídající povinnému pojistnému se připočte k základu daně i u zaměstnance, který povinnost platit povinné pojistné nemá.

Pro rozhodnutí o tom, kdy je potřeba navyšovat základ daně u zaměstnanců a o jakou částku je potřeba toto navýšení provést, je nezbytné se detailněji zabývat definicí povinného pojistného a následným uplatněním § 6, odst. 13 ZDP (části první věty uvedené za středníkem).

2. Popis problematiky

Definice povinného pojistného obsahuje jak pojistné na sociální zabezpečení tak i pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, které je povinen hradit zaměstnavatel. Otázkou tedy je, zda povinné pojistné zahrnuje vždy kumulativně pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, či zda zaměstnavatel platí povinné pojistné v situaci, kdy odvádí pouze pojistné na sociální zabezpečení nebo naopak pouze pojistné na zdravotní pojištění ve výši odpovídající jednotlivým pojistným. Zodpovězení této otázky je velmi důležité zejména s ohledem na aplikaci části první věty uvedené v § 6, odst. 13 ZDP za středníkem.

Domnívám se, že jakákoliv úhrada pojistného na sociální zabezpečení nebo na všeobecné zdravotní pojištění by sama o sobě měla být považována za povinné pojistné. Úmyslem zákonodárce bylo nepochybně navýšit základ daně o skutečně zaplacené pojistné na sociální zabezpečení a/nebo zdravotní pojištění (včetně omezení v maximální výši). V opačném

případě by zákonodárce jednoduše použil formulaci „základ daně zaměstnance se navyšuje o 34%“ a nevázal by navýšení základu daně na „povinné pojistné“.

Pokud tedy zaměstnavatel platí alespoň jedno z výše uvedených pojistných, mělo by toto pojistné být považováno za povinné pojistné (částka povinného pojistného bude odpovídat skutečně zaplacenému pojistnému) a ustanovení věty za středníkem by se v takovéto situaci nepoužilo. Zaměstnavatel je totiž povinen zvýšit základ daně o částku odpovídající zaplacenému povinnému pojistnému a věta za středníkem se uplatní pouze v případě, že zaměstnavatel povinnost platit povinné pojistné nemá. Tuto větu je nutné vykládat tak, jako by v tomto ustanovení bylo napsáno, že částka odpovídající povinnému pojistnému se k základu daně připočte u zaměstnance, u kterého zaměstnavatel povinnost platit povinné pojistné vůbec nemá. Částečné placení povinného pojistného tak vylučuje možnost aplikace části první věty ustanovení § 6, odst. 13 ZDP uvedené za středníkem. Takovouto interpretaci ustanovení § 6, odst. 13 ZDP lze dovést i ze Sdělení MF k bodu 2.

V případě, že zaměstnavatel povinnost hradit povinné pojistné nemá, vzniká mu povinnost navýšit základ daně zaměstnance o částku odpovídající povinnému pojistnému. Tato částka by však měla být vypočtena s ohledem na část věty před středníkem, tj. při výpočtu této částky by měl zaměstnavatel zjistit, jak vysoké povinné pojistné by se platilo z příjmu zaměstnance tvořící jeho základ daně dle zákona o pojistném na sociální zabezpečení a zákona o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění a o tuto částku by měl navýšit základ daně zaměstnance.

Stanovisko Ministerstva financí:

S účinností od r. 2009 byl v § 6 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) zjednodušen způsob stanovení základu daně u zaměstnanců, z jejichž příjmů nemá zaměstnavatel povinnost platit povinné pojistné na sociální zabezpečení a na všeobecné zdravotní pojištění podle tuzemských zvláštních předpisů, a to tak, aby částka, o kterou se jejich příjmy při výpočtu tzv. superhrubé mzdy zvyšují (ukazatel), **byla stejná**, jako u zaměstnanců, z jejichž příjmů toto tuzemské povinné pojistné zaměstnavatel má povinnost platit. Z daňového hlediska zmíněné povinné pojistné placené z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků zaměstnavatelem podle zvláštních právních předpisů **není u zaměstnance zdanitelným příjmem** (není u něj předmětem daně, protože je to povinnost uložená zaměstnavateli), tj. v § 6 odst. 13 ZDP se proto jedná pouze o daňovou fikci.

Ve výše citovaném ustanovení ZDP je jako doposud stanoveno, že *základem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel*; a pro toto povinné pojistné placené podle tuzemských zvláštních předpisů o pojistném byla zavedena legislativní zkratka „povinné pojistné“, tzn. tuzemské. Dále je zde nově uvedeno, že *částka odpovídající povinnému pojistnému (tj. tuzemskému) se při výpočtu základu daně připočte k příjmu ze závislé činnosti nebo k funkčnímu požitku i u zaměstnance, u kterého povinnost platit povinné pojistné (tj. tuzemské) zaměstnavatel nemá*.

Zvláštními právními předpisy jsou přitom dva tuzemské zákony, a to:

- **zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a dále**

- **zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.**

Povinným pojistným, o něž se od r. 2009 při stanovení základu daně zvyšuje příjem zaměstnance, jak vyplývá z výše uvedeného, se rozumí:

- jednak částka odpovídající tuzemskému povinnému pojistnému placenému zaměstnavatelem podle zákona o sociální zabezpečení, a
- jednak částka odpovídající tuzemskému povinnému pojistnému placenému zaměstnavatelem podle zákona o všeobecné zdravotní pojištění.

ZDP přitom nestanoví podmínky, za kterých se zmíněné povinné pojistné vypočte a **plně akceptuje** zvláštní právní úpravu v obou tuzemských zvláštních předpisech o pojistném, a to včetně výše pojistného a celé řady výjimek, podle kterých se např. u některých druhů příjmů u zaměstnance tuzemské povinné pojistné (jedno nebo i druhé) neplatí a nebo platí v jiné výši, než je běžné (např. odměny z dohod o provedení práce, odměny členů statutárních orgánů, jednatelů s.r.o., osoby zaměstnané na základě dohody o pracovní činnosti, jejichž hrubá mzda nepřesahuje výši započitatelného příjmu. atd.), dále např. ukončení povinnosti platit povinné pojistné při dosažení ročního maximálního vyměřovacího pojistného základu, apod. Tento princip **se od r. 2009 uplatní** též u zaměstnanců, u nichž ve skutečnosti žádné tuzemské povinné pojistné (jedno nebo i druhé) povinnost platit podle tuzemských zákonů o povinném pojistném zaměstnavatel nemá. Např. proto, že tito zaměstnanci spadají po určitou dobu ještě do systému zahraničního povinného pojistného, ale příp. i z jiného titulu. Za jakých podmínek se z konkrétního příjmu plynoucího takovým zaměstnancům zahraniční pojistné platí resp. neplatí, se od r. 2009 přitom již nezkoumá (na rozdíl od r. 2008, kdy se příjem ze závislé činnosti zvyšoval též o částku odpovídající zahraničnímu pojistnému placenému zaměstnavatelem, a to stejného druhu jako v ČR).

Zjednodušeně řečeno, nově se postupuje tak, jako kdyby se oba výše uvedené tuzemské zvláštní právní předpisy o pojistném vztahovaly vždy na každého zaměstnance. Tzn. rovněž na toho, z jehož příjmů zmíněné povinné pojistné vypočtené podle tuzemského zákona o sociálním zabezpečení a dále podle tuzemského zákona o zdravotním pojištění zaměstnavatel povinnost platit nemá. Důležité ovšem je, zda se z příjmů plynoucích zaměstnanci takové tuzemské povinné pojistné (sociální a zdravotní) vůbec platí (zda existuje).

Nově tedy při výpočtu základu daně a stanovení fiktivní částky odpovídající tuzemskému povinnému pojistnému u zaměstnance, z jehož příjmů se tuzemské povinné pojistné neplatí, je pouze třeba **odpovědět na otázku, jaké tuzemské povinné pojistné by z jeho příjmů zaměstnavatel v ČR platil, kdyby tento zaměstnanec spadl do systému tuzemského povinného pojistného (tj. sociálního a zdravotního).**

Jak vyplývá z výše uvedeného, podmínky pro navýšení příjmů o tuzemské povinné pojistné (sociální a zdravotní) se musí při výpočtu základu daně u zaměstnance (jako doposud) sledovat odděleně a to platí též u zaměstnance, který je jen fiktivně pro daňové účely zařazen do systému tuzemského povinného pojistného, tj.

- zvlášť pro placení povinného pojistného podle zákona o sociálním zabezpečení, a
- zvlášť pro placení povinného pojistného podle zákona o všeobecném zdravotním pojištění.

Z výše uvedeného podle našeho názoru jednoznačně plyne, že za tuzemské povinné pojistné nelze označit pouze jedno z těchto dvou tuzemských povinných pojistných, resp. že placení tuzemského povinného pojistného alespoň částečně (jen podle jednoho tuzemského zvláštního právního předpisu o pojistném), jak se domnívá zpracovatel, postačuje a povinnost platit druhé povinné pojistné, že se pak již nezkoumá. Právě obráceně, pokud se např. na

zahraničního zaměstnance vztahuje pouze jeden z těchto tuzemských zvláštních předpisů o pojistném (např. jen tuzemský zákon o sociálním zabezpečení nebo jen tuzemský zákon o zdravotním pojištění), postupuje se při výpočtu základu daně u takového zaměstnance tak, jako kdyby se na něj vztahoval i druhý tuzemský pojistný zákon, i když toto druhé tuzemské pojistné zaměstnavatel ve skutečnosti neplatí, resp. i pokud zaměstnavatel platí za takového zaměstnance druhé povinné pojistné do zahraničního pojistného systému.

Nesouhlasíme tedy s názorem předkladatele, že dle nové definice základu daně (části věty v § 6 odst. 13 ZDP uvedené za středníkem) se částka odpovídající tuzemskému „povinnému pojistnému“ připočte k příjmu jen u takového zaměstnance, u kterého povinnost platit tuzemské povinné pojistné zaměstnavatel vůbec nemá, resp. že postačuje, aby takové povinné tuzemské pojistné bylo placeno alespoň částečně.

Také upozorňujeme, že úmyslem zákonodárce nebylo v žádném případě navýšit příjem zaměstnance jen o „skutečně“ zaplacené tuzemské pojistné. Poznáváme, že ani u zaměstnance, z jehož příjmů tuzemské povinné pojistné zaměstnavatel má povinnost platit, se nezkoumá, zda je zaměstnavatelem řádně placeno.

3. Návrh řešení

Vzhledem k výše zmíněnému mohou v praxi nastat některé sporné situace při stanovení výše základu daně zaměstnance.

a) Zaměstnanci v pracovně právním vztahu

Pro účely stanovení základu daně těchto zaměstnanců se hrubá mzda zaměstnanců bude navyšovat o povinné pojistné, tj. o 34% jejich hrubé odměny do okamžiku, než jejich hrubá odměna přesáhne maximální vyměřovací základ pro výpočet odvodů pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

Stanovisko Ministerstva financí:

Je třeba upřesnit, že příjem zaměstnanců plynoucí z pracovněprávního vztahu se nezvyšuje automaticky vždy o 34 %, ale v příslušné výši

- jednak o částku odpovídající tuzemskému povinnému pojistnému placenému zaměstnavatelem ze zmíněných příjmů na sociální zabezpečení (o 25 %) a
- dále v příslušné výši o částku odpovídající tuzemskému povinnému pojistnému placenému zaměstnavatelem se zmíněných příjmů na tuzemské zdravotní pojištění (o 9 %).

tj. **vždy o celé tzv. tuzemské povinné pojistné**. Samozřejmě ve zdaňovacím období v obou případech až do dosažení výše ročních příjmů odpovídajících maximálnímu vyměřovacímu pojistnému základu vymezenému v tuzemských zvláštních prepisech o pojistném. Je třeba také upozornit, že jeho výše je u obou pojistných sice stejná, ale k jejímu dosažení vzhledem k odlišnostem při vybírání sociálního a zdravotního pojištění nemusí dojít ve stejném okamžiku.

b) Jednatelé

S účinností od 1. ledna 2009 činí sazba pojistného na sociální zabezpečení pro jednatele 21,5%. Spolu s odvodem pojistného na zdravotní pojištění tak bude povinné pojistné u těchto zaměstnanců činit pouze 30,5%. Základ daně jednatele se tak bude navyšovat pouze o 30,5%

odměny jednatele odpovídající povinnému pojistnému, které je společnost povinna uhradit z příjmů jednatele.

Obdobně by se mělo postupovat i v případě jednatelů působících u zahraničních společností (viz písm. g).

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas s názorem předkladatele, že u jednatele s.r.o. se při stanovení základu daně akceptuje zvláštní právní úprava zavedená od r. 2009 v oblasti tuzemského pojistného placeného na sociální zabezpečení, tj. i sazba ve výši 21,5 %.

Lze souhlasit také s názorem, že obdobně by se postupovalo při stanovení základu daně u jednatelů působících případně v zahraničních společnostech s ručením omezeným, tj. nebudou-li tyto osoby účastny v systému tuzemského pojistného na sociální zabezpečení a za předpokladu, že taková obchodní společnost bude v jiném státě založena.

c) Členové statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob

Tyto osoby jsou povinně účastny pouze v systému všeobecného zdravotního pojištění a tak jejich základ daně bude navýšen pouze o 9% jejich odměny. Obdobně by se mělo postupovat i v případě členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob působících u zahraničních společností (viz písm. g).

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas s názorem předkladatele.

d) Dohody o provedení práce

Jelikož příjem vyplacený na základě dohody o provedení práce nepodléhá odvodům pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, zaměstnavatel nenavýší základ daně zaměstnance o skutečně zaplacené povinné pojistné. Dojde tak k uplatnění ustanovení ZDP § 6, odst. 13 věty první za středníkem. Jelikož však částka odpovídající povinnému pojistnému je v souladu se zákonem o pojistném na sociální zabezpečení a zákonem o pojistném na zdravotní pojištění rovna nule, nebude se základ daně tohoto zaměstnance navyšovat.

Obdobně se bude postupovat u osob zaměstnaných na základě dohody o pracovní činnosti, jejichž příjem nepřesahuje započitatelný příjem.

Tento závěr vyplývá též ze Sdělení MF, které stanoví, že je třeba při aplikaci ustanovení § 6, odst. 13 ZDP pouze zkoumat, zda se z konkrétního druhu příjmů ze závislé činnosti platí či neplatí povinné pojistné dle zákona o pojistném na sociální zabezpečení a zákona o pojistném na zdravotní pojištění.

Stanovisko Ministerstva financí:

Zaměstnanec činný na základě **dohody o provedení práce** není podle tuzemského zákona o pojistném na sociální zabezpečení a ani podle tuzemského zákona o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění považován „za zaměstnance“. Tj. pokud se tuzemské povinné pojistné (sociální a ani zdravotní) z tohoto příjmu neplatí (neexistuje), není třeba tento příjem ani při stanovení základu daně u poplatníka zvyšovat na tzv. superhrubou mzdu (to ale

nevyplývá, jak se domnívá předkladatel, z věty za středníkem v § 6 odst. 13 ZDP, ale jedná se o výjimku upravenou v tuzemských zvláštních předpisech o pojistném, která se akceptuje též pro daňové účely). Tzn. že obdobně se bude postupovat též u zahraničního zaměstnance, kterému poplynou příjmy na základě dohody o provedení práce, bude-li po tuto dobu např. spadat do systému zahraničního povinného pojistného.

Bude-li se jednat o příjem plynoucí zaměstnanci na základě **dohody o pracovní činnosti** nepřesahující výši započitatelného příjmu, souhlas s názorem předkladatele.

e) Smluvní zaměstnanci

Zaměstnanci vyslaní do ČR na základě mezinárodního pronájmu pracovní síly zaměstnavatelem, jehož sídlo je na území státu, s nímž ČR neuzavřela mezinárodní smlouvu o sociálním zabezpečení, jsou považováni za tzv. „smluvní zaměstnance“ (§ 3, písm. o) zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění). Smluvní zaměstnavatelé těchto zaměstnanců mají povinnost přispívat za tyto zaměstnance do českého systému sociálního zabezpečení. Nicméně, příjmy těchto zaměstnanců nepodléhají odvodům pojistného na všeobecné zdravotní pojištění (viz předchozí sdělení MF k této věci). Základ daně smluvních zaměstnanců tak bude navýšen pouze o odvedené povinné pojistné na sociální zabezpečení.

V případě, že smluvní zaměstnanec je zároveň účasten v zahraničním systému a tuto skutečnost řádně doloží, vznikne povinnost platit povinné pojistné smluvnímu zaměstnavateli až po uplynutí 270 dnů. V tomto případě tak vznikne povinnost smluvního zaměstnavatele navyšovat základ daně smluvního zaměstnance o povinné pojistné až po uplynutí 270 dnů. Do té doby, než uplyne prvních 270 dnů pracovního pobytu takového zaměstnance v České republice, bude povinné pojistné rovno nule, a podobně jako u zaměstnanců pracujících na základě dohody o provedení práce, nebude základ daně smluvních zaměstnanců navyšován.

Takovouto interpretaci ustanovení § 6, odst. 13 ZDP lze dovodit i ze Sdělení MF, které stanoví, že postup obdobný postupu u zaměstnanců zaměstnaných na základě dohody o provedení práce se uplatní i v případech, kdy povinnost platit tuzemské pojistné zaměstnavatel nemá. Zaměstnavatel v tomto případě má povinnost platit povinné pojistné, ale až po uplynutí 270 dnů.

Stanovisko Ministerstva financí:

Do kompetence MF **nepadá** výklad zákona o všeobecném zdravotním pojištění, a proto v této oblasti zcela akceptujeme výklad MZ a VZP. Žádné oficiální stanovisko /sdělení/ o placení zdravotního pojištění v případě zaměstnanců činných v ČR v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly MF nevydalo a ani vydat nemohlo. Poznáváme, že v r. 2008 MF pouze odpovědělo MZ na jeho dotaz týkající se ustanovení § 6 odst. 2 ZDP.

V případě, že v rámci **tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly** vznikne tuzemskému ekonomickému zaměstnavateli z příjmu pronajatého zahraničního zaměstnance povinnost platit tuzemské povinné pojistné na sociální zabezpečení až po uplynutí 270 dnů (protože tento zaměstnanec je zároveň účasten v zahraničním systému sociálního pojištění a tato skutečnost bude v ČR řádně doložena), postupuje se po tuto dobu u takového zaměstnance při stanovení základu daně podle části věty uvedené v § 6 odst. 13 ZDP za středníkem, tj. tak, jako kdyby se na něj toto tuzemské sociální pojištění vztahovalo. Jeho příjem se tedy musí zvýšit i po tuto dobu o částku odpovídající tuzemskému povinnému pojistnému placenému zaměstnavatelem na sociální zabezpečení, i když je zaměstnavatel ve

skutečnosti povinnost platit nemá, resp. i pokud se z příjmů zmíněného pronajatého zaměstnance bude platit v ČR ve skutečnosti jen povinné pojistné podle tuzemského zákona o zdravotním pojištění.

V této souvislosti také upozorňujeme, že u zaměstnanců vykonávajících závislou činnost v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly u tuzemského ekonomického zaměstnavatele je rozhodující pro stanovení základu daně právě skutečnost, že těmto zaměstnancům plyne příjem na základě pracovněprávního vztahu, ze kterého se v ČR za stanovených podmínek v tuzemských pojistných zákonech platí obě povinná pojistná.

f) Zahraniční zaměstnanci

Zaměstnanci vyslaní do ČR na základě smlouvy o poskytování služeb zaměstnavatelem, jehož sídlo je na území státu, s nímž Česká republika neuzavřela mezinárodní smlouvu o sociálním zabezpečení, jsou považováni za tzv. „zahraniční zaměstnance“ (§ 3, písm. q) zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění). Tito zaměstnanci jsou v souladu s § 2, písm. b) zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění účastni nemocenského pojištění pouze v případě, že se dobrovolně přihlásí k účasti na tomto pojištění.

Pokud tedy tito zaměstnanci nevyužijí možnosti přihlásit se dobrovolně k nemocenskému pojištění, nebude podléhat jejich příjem odvodům pojistného na sociální zabezpečení. Jelikož za tyto zaměstnance nemá zaměstnavatel povinnost hradit ani pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, základ daně zahraničních zaměstnanců se tak nebude navyšovat, neboť jejich povinné pojistné stanovené zákony o pojistném na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění je rovno nule. Tento závěr vyplývá také ze Sdělení MF.

Stanovisko Ministerstva financí:

Příjem zaměstnance vyslaného k výkonu závislé činnosti svým zahraničním zaměstnavatelem na území ČR v rámci poskytování služeb a podléhající v ČR zdanění, je třeba při stanovení základu daně rovněž zvýšit o částku odpovídající tuzemskému povinnému pojistnému (sociálnímu i zdravotnímu), i když toto tuzemské povinné pojistné zahraniční zaměstnavatel ve skutečnosti nebude mít povinnost platit. Zde se bude postupovat podle § 6 odst. 13 ZDP části definice základu daně uvedené za středníkem, tj. tak, jako kdyby se na zmíněného zaměstnance toto tuzemské povinné pojistné vztahovalo. Obdobně se bude postupovat u zaměstnance, jestliže se dobrovolně přihlásí k účasti na tomto tuzemském povinném pojištění (tj. dle § 6 odst. 13 ZDP).

Poznamenáváme, že žádné stanovisko v dané věci MF prozatím nevydalo.

g) Zaměstnanci účastní v “nečeském” systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

Do této kategorie zaměstnanců spadají zaměstnanci, kteří jsou buď na základě mezinárodní smlouvy o sociálním zabezpečení nebo na základě Nařízení Rady (EEC) 1408/71 účastni v jiném než českém systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. Tyto osoby neplatí povinné pojistné, a tudíž se na tyto osoby bude vztahovat fikce stanovená v § 6, odst. 13 ZDP, v části věty první za středníkem. Základ daně těchto osob se bude navyšovat tak, jako kdyby tyto osoby ze svých příjmů tvořících základ daně přispívaly do českého systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, tj. o 34% jejich odměny, nejvýše však do částky pojistného vypočteného z maximálního vyměřovacího základu.

Nicméně, v případě, že by tito zaměstnanci byli povinni přispívat např. pouze do českého systému zdravotního pojištění, částka odpovídající povinnému pojistnému těchto zaměstnanců by, podobně jako u osob uvedených pod písm. b), byla rovna pouze tomuto pojistnému na zdravotní pojištění a základ daně zaměstnanců by se tak navyšoval pouze o 9% jejich odměny.

V případě, že by došlo k situaci, kdy by zaměstnanec byl účasten naopak pouze systému sociálního zabezpečení (např. pokud mezinárodní smlouva o sociálním zabezpečení nepokrývá zdravotní pojištění a zároveň v souladu s českými předpisy nevzniká zaměstnanci povinná účast v českém systému zdravotního pojištění), bude vyměřovací základ zaměstnance navyšen o povinné pojistné ve výši 25% odměny zaměstnance.

Stanovisko Ministerstva financí:

U zaměstnance, který je účasten v systému zahraničního povinného pojistného, se při stanovení základu daně částka odpovídající tuzemskému povinnému pojistnému (sociálnímu i zdravotnímu) rovněž připočte k příjmu ze závislé činnosti, i když povinnost platit toto tuzemské povinné pojistné zaměstnavatel ve skutečnosti nemá (postupuje se podle § 6 odst. 13 ZDP části definice základu daně za středníkem). Obdobně se musí postupovat u zaměstnance, který by byl účasten pouze v systému tuzemského sociálního pojištění, tj. jeho příjem se musí rovněž zvýšit o částku odpovídající tuzemskému zdravotnímu pojištění placenému zaměstnavatelem, i když je zaměstnavatel ve skutečnosti povinnost platit nemá.

Pokud by se ale z konkrétního příjmu plynoucího takovému zaměstnanci platilo v ČR jen tuzemské zdravotní pojištění, tak by se příjem zvýšil jen o 9 % (viz odměny členů statutárních orgánů právnických osob) a nikoliv též o částku odpovídající tuzemskému povinnému pojistnému placenému zaměstnavatelem na sociální zabezpečení, protože toto tuzemské pojistné ve zmíněném případě neexistuje.

Komplikovanější situace by mohla nastat v případě, pokud by zaměstnanec vyslaný ze státu, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o sociálním zabezpečení, která však nekryje zdravotní pojištění (viz výše) a zároveň by česká společnost, ke které je zaměstnanec vyslán (ekonomický zaměstnavatel) platila za tohoto zaměstnance zdravotní pojištění v souladu s doporučeními představitelů Všeobecné zdravotní pojišťovny. V tomto případě, přestože dle mého názoru vyjádření představitelů Všeobecné zdravotní pojišťovny nemá oporu v zákoně, by zdravotní pojištění vymáhané v této situaci zdravotními pojišťovnami i přes zřejmé stanovisko Ministerstva financí k této věci mělo být považováno za povinné pojistné a základ daně zaměstnance by se navyšoval jen o 9% odměny tohoto zaměstnance (část ustanovení první věty § 6, odst. 13 ZDP za středníkem by se nepoužila).

Stanovisko Ministerstva financí:

U zahraničního zaměstnance vykonávajícího závislou činnost v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly se musí při stanovení základu daně zvýšit příjem plynoucí na základě pracovněprávního vztahu nejen o částku odpovídající tuzemskému povinnému pojistnému placenému zaměstnavatelem na sociální zabezpečení, ale též o částku odpovídající povinnému pojistnému placenému zaměstnavatelem na tuzemské zdravotní pojištění (ve výši stanovené v tuzemských zvláštních předpisech, tj. v zákoně o sociálním zabezpečení a v zákoně o všeobecném zdravotním pojištění). To platí i za okolností, že po určitou dobu by např. tuzemské povinné pojistné na sociální zabezpečení neměl tzv.

ekonomický zaměstnavatel ve skutečnosti povinnost platit, resp. i když by po tuto dobu platil povinné pojistné jen na tuzemské zdravotní pojištění (viz stanovisko k legislativní zkratce „povinné pojistné“).

4. Závěr

V případě, že zaměstnavatel hradí za zaměstnance pouze část povinného pojistného, navýší se základ daně zaměstnance pouze o takto skutečně zaplacené povinné pojistné. Pokud se jedná o zaměstnance, z jehož příjmů není v souladu se zákonem o pojistném na sociální zabezpečení a zákonem o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění zaměstnavatel povinen odvádět povinné pojistné, nebude se hrubá mzda zaměstnance pro účely zdanění navyšovat.

V případě, že na základě mezinárodní smlouvy o sociálním zabezpečení nebo na základě Nařízení Rady (EEC) 1408/71 budou zaměstnanci účastni v jiném než českém systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, bude se základ daně těchto osob navyšovat tak, jako kdyby tyto osoby přispívaly do českého systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, tj. o 34% jejich odměny, nejvýše však do částky pojistného vypočteného z maximálního vyměřovacího základu.

Stanovisko Ministerstva financí:

Povinným pojistným se rozumí částka odpovídající povinnému pojistnému placenému zaměstnavatelem podle tuzemských zvláštních právních předpisů, tj. jak podle zákona o sociálním zabezpečení a státní politice zaměstnanosti, tak i podle zákona o všeobecném zdravotním pojištění. Žádné „částečné“ hrazení tuzemského povinného pojistného ZDP nezná. Tj. u zaměstnance, na kterého se tuzemské povinné pojistné nevztahuje v plném rozsahu, se postupuje tak, jako kdyby se na něj toto tuzemské povinné pojistné v plném rozsahu vztahovalo. Poznáváme, že pro daňové účely není rozhodující, zda zaměstnanec spadá do systému zahraničního povinného pojistného na základě mezinárodní smlouvy o pojistném nebo z jiného titulu a ani skutečnost, zda zaměstnavatel takové tuzemské povinné pojistné řádně hradí. Od r. 2009 platí, že částka odpovídající tuzemskému povinnému pojistnému se při výpočtu základu daně připočte k příjmu ze závislé činnosti nebo k funkčnímu požitku též u zaměstnance, u kterého povinnost platit toto tuzemské povinné pojistné zaměstnavatel nemá.

Jak je výše uvedeno, ZDP nestanoví podmínky, za kterých se zmíněné povinné pojistné vypočte a plně akceptuje zvláštní právní úpravu v obou tuzemských zvláštních předpisech o pojistném. Pro úplnost poznáváme, že příjem zaměstnance se při stanovení základu daně i v r. 2009 zvyšuje o tuzemské povinné pojistné jen do výše ročních příjmů odpovídajících maximálnímu vyměřovacímu pojistnému základu vymezenému v tuzemských zvláštních předpisech o pojistném, a to platí též u zaměstnance, z jehož příjmů toto tuzemské povinné pojistné zaměstnavatel nebude mít povinnost platit, resp. z jehož příjmů toto tuzemské povinné pojistné nebude mít povinnost platit jen po část zdaňovacího období a po část roku tomu bude naopak, kdy v takovém případě bude třeba sledovat dosažení výše uvedené úhrnné výše ročních příjmů, od které se princip tzv. superhrubé mzdy již neuplatňuje, společně. Tzn., že od okamžiku dosažení cit. úhrnné výše ročních příjmů, do níž se započtou jak příjmy podléhající tak i nepodléhající povinnému tuzemskému pojistnému, se dále ve zdaňovacím období příjem zaměstnance již na tzv. superhrubou mzdu nebude navyšovat.

275/20.05.09 - Daňová uznatelnost nákladů na mezinárodní pronájem pracovní síly

Předkladatel: JUDr. Ing. Martin Kopecký, ev. č. 3826

1. Úvod

Tento příspěvek navazuje na příspěvek Ing. Jiřího Hanáka č. 240/14.05.08 – Povinnosti plátce zdanit nadlimitní plnění pronajatých zaměstnanců, řeší však daňovou uznatelnost na straně českého uživatele zahraničního pronajatého zaměstnance.

Přestože ministerstvo financí souhlasilo s názory předkladatele uvedeným v jeho příspěvku, následně na svých oficiálních webových stránkách uveřejnilo odlišný názor správce daně⁶⁰.

Cílem příspěvku je zvýšit jistotu poplatníků a s konečnou platností vyjasnit daňovou uznatelnost nákladů, které vynaloží český uživatel (ekonomický zaměstnavatel) v souvislosti se svými ekonomickými zaměstnanci, kteří jsou k němu vysláni v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly zahraničním zaměstnavatelem.

2. Popis problému

Mezinárodní pronájem pracovní síly je jednou ze struktur, na základě které jsou zaměstnanci v pracovněprávním vztahu se zahraničním zaměstnavatelem vysláni svým zaměstnavatelem k výkonu práce pro český subjekt (uživatel), aby zde pracovali podle jejich pokynů. Český subjekt (uživatel) sráží svým ekonomických zaměstnanců z jejich příjmu za práci pro něho zálohy na daň z příjmů podle § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP”).

V minulosti již problematika mezinárodního pronájmu pracovní síly byla diskutována v rámci Koordinačních výborů⁶¹. V průběhu času však došlo k zavedení právní úpravy pronájmu pracovní síly (včetně mezinárodního) i do českého práva⁶² a též k několika novelizacím ZDP.

Obvyklými podmínkami, za kterých mezinárodní pronájem pracovní síly probíhá, je, že český uživatel nese část nákladů na vyslané zaměstnance zprostředkovaně formou odměny za pronajatého zaměstnance placené jeho zaměstnavateli (obsahující zejména mzdové náklady zaměstnance a náklady spojené s vysláním) a část nákladů nese přímo ((např. ve formě zajištění ubytování, nadlimitních cestovních náhrad, služebního vozidla k použití i pro soukromé účely, zajištění vzdělání pro děti pronajatého zaměstnance, výplaty kapesného pronajatému zaměstnanci, apod.). Povinnost českého subjektu k poskytování těchto benefitů může plynout jednak ze smlouvy o mezinárodním pronájmu pracovní smlouvy a jednak z českých pracovněprávních předpisů⁶³.

⁶⁰ Materiál Vybrané nálezy z kontrol FÚ (Únor 2009), část „Daň z příjmů právnických osob – Dohoda o technické podpoře“ uveřejněný na internetové stránce České daňové správy

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846C-964FEE6/cds/xsl/ceska_danova_sprava_9520.html?year=#7

⁶¹ Příspěvek Ing. Dany Trezziové č. 714/17.12.03 – Mezinárodní pronájem pracovní síly; příspěvek Ing. Otakara Machaly, Ing. Jiřího Hanáka a Ing. Jany Tepperové č. 221/13.02.08 – Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly (souhlasné stanovisko MF k bodu 2.2.1.)

⁶² Např. § 318 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, § 95 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti

⁶³ § 319 odst. 1 zákoníku práce.

Český uživatel je přitom povinen podle § 6 odst. 2 ZDP srážet z příjmů přijatého zaměstnance zálohu na daň z příjmů, přičemž příjmem zaměstnance jsou jak příjmy vyplácené zaměstnanci jeho zahraničním zaměstnavatelem, tak i příjmy vyplácené mu (v peněžní i nepeněžní formě) českým uživatelem.

Otázkou je, zda náklady vynaložené českým uživatelem na zaměstnance pronajatého zahraničním zaměstnavatelem jsou pro uživatele daňově uznatelným nákladem na základě § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP, popř. podle § 24 odst. 1 ZDP.

3. Stanovisko předkladatele

Podle § 6 odst. 2 ZDP je poplatník s příjmy ze závislé činnosti dále označen jako „zaměstnanec“ a plátce příjmu jako „zaměstnavatel“. ZDP neomezuje použití legislativní zkratky „zaměstnanec“ a „zaměstnavatel“ pouze na § 6 ZDP. To znamená, že zaměstnancem pro účely ZDP je také fyzická osoba (česká nebo zahraniční), která vykonává práci pro český subjekt (uživatele), i když je v pracovněprávním vztahu se zahraničním zaměstnavatelem, mezi českým uživatelem a zahraničním zaměstnavatelem je uzavřena dohoda o mezinárodním pronájmu pracovní síly a mezi českým uživatelem a vyslaným zaměstnancem žádný právní vztah není.

Podle názoru předkladatele je třeba při výkladu ustanovení ZDP zachovávat terminologickou jednotnost, tzn., že jeden právní termín musí mít v rámci daného právního předpisu vždy stejný význam (pokud obsah právního pojmu příslušný předpis neomezuje pouze na vymezená ustanovení) a tento význam nelze pro jednotlivá ustanovení daného předpisu účelově rozšiřovat nebo zužovat⁶⁴. Opačný přístup by narušoval princip právní jistoty adresátů předpisu a byl by v rozporu s konstantní judikaturou ve věci výkladu právních pojmů.

Z tohoto důvodu lze podle názoru předkladatele definici pojmu „zaměstnanec“ uvedenou v § 6 odst. 2 ZDP použít i pro účely § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP a nelze ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP omezovat pouze na pracovně-právní vztahy. ZDP sice používá pojem „závislá činnost“, tento pojem však není totožný s pracovněprávním pojmem „závislá práce“ (nájem pracovní síly za odměnu). Užitím legislativní zkratky tak byl zákonem vymezen okruh subjektů, který je pro účely daně z příjmů podroben určitému způsobu zdanění, a to ať již příjem plyne z právního vztahu jakéhokoliv charakteru (občanskoprávního, obchodněprávního, pracovněprávního, popř. jiného).⁶⁵

Výdaj na benefity poskytované uživatelem jsou nepochybně výdajem na pracovní a sociální podmínky vyslaného zaměstnance. Povinnost uživatele zajistit tyto podmínky vychází ze smlouvy o mezinárodním pronájmu pracovní síly. ZDP nestanoví, že právo zaměstnance na plnění nemůže stanovit smlouva mezi třetími stranami, kde zaměstnanec není stranou této smlouvy. Přitom možnost uzavření smlouvy ve prospěch třetí osoby je obecně možná.

Podle názoru předkladatele není podstatné, zda benefity, které poskytuje český uživatel vyslanému zaměstnanci, jsou uvedeny v pracovní smlouvě mezi vyslaným zaměstnancem a

⁶⁴ Jak konstatoval Ústavní soud ČR v rozhodnutí č. II. ÚS 422/97, „...je třeba vyjít z obvyklé zásady, že pro pojem platí definice, která je již v textu zákona obsažena a že stejné termíny označují pojmy se stejným obsahem a významem, pokud zákonodárce nedal dostatečně jasně najevo svůj úmysl, aby byly chápány odlišně ...“

⁶⁵ Rozhodnutí NSS čj. 7 Afs 142/2005-67

jeho zahraničním zaměstnavatelem (tzn., že český uživatel fakticky poskytuje benefity jménem zahraničnímu zaměstnavateli) nebo zda jdou poskytnuté benefity nad rámec příslušné pracovní smlouvy a povinnost uživatele k jejich poskytnutí je založena pouze smlouvou o mezinárodním pronájmu pracovní síly (v praxi obvykle český uživatel příslušnou pracovní smlouvu ani nemá k dispozici). Na straně uživatele jde nepochybně o náklad vynaložený na zajištění podmínek umožňujících mu splnit závazek vyplývající pro něj ze smlouvy o mezinárodním pronájmu pracovní síly⁶⁶.

Opačný výklad by vedl k nesprávnému závěru, že pro daňovou uznatelnost nákladů na benefity poskytované vyslanému zaměstnanci je rozhodné, zda je poskytuje jeho zahraniční zaměstnavatel nebo český uživatel. To by z daňových důvodů vylučovalo, aby náklady vzniklé při plnění závazku ze smlouvy o mezinárodním pronájmu pracovní síly nesl přímo uživatel, což nepochybně nebylo úmyslem zákonodárce.

Pokud by totiž všechny benefity byly poskytovány přímo zahraničním zaměstnavatelem a související náklady byly obsaženy v odměně placené za vyslané zaměstnance zahraničnímu zaměstnavateli českým uživatelem (popř. by byly vyúčtovány samostatně jako náklady související s vysláním), pak by šlo nepochybně při splnění obecné podmínky daňové uznatelnosti podle § 24 odst. 1 ZDP na straně uživatele o daňově uznatelné náklady spojené se zajištěním služby od zahraničního subjektu. Poskytování benefitů vyslaným zaměstnancům jejich českým uživatelem totiž není specificky vyloučeno z daňově uznatelných nákladů v § 25 odst. 1 ZDP.

Poskytování benefitů českým uživatelem lze pokládat za nákladů spojené se zajištěním podmínek pro poskytnutí služby třetí stranou. Z ekonomického pohledu není podstatné, zda uživatelem zajistí podmínky sám na své náklady a o to sníží odměnu placenou za poskytnutou službu (což s sebou obvykle nese i úsporu souvisejících administrativních nákladů), nebo nechá zajištění podmínek pro poskytnutí služby plně na poskytovateli této služby a za to zaplatí vyšší cenu služby.

4. Závěr

Pokud náklady na určitou službu (zde ve formě mezinárodního pronájmu pracovní síly) jsou daňově uznatelné podle § 24 odst. 1 ZDP, pak musí být daňově uznatelné i náklady, které v přímé spojitosti s touto službou vynaloží její příjemce a které jsou podle smlouvy mezi poskytovatelem a příjemcem služby podmínkou pro poskytnutí služby.

V případě mezinárodního pronájmu pracovní síly je daňová uznatelnost navíc zaručena ustanovením § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP, který stanoví daňovou uznatelnost pro všechna smluvní plnění mezi subjekty, které naplní definici „zaměstnance“, resp. „zaměstnavatele“ ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP. Pro daňovou uznatelnost mezi podstatné, zda mezi těmito subjekty je uzavřen pracovní-právní vztah, popř. zda smluvní vztah ve prospěch „zaměstnance“ je uzavřen mezi třetími osobami (např. mezi zahraničním zaměstnavatelem a českým uživatelem).

Navrhuji, aby ministerstvo výše uvedené závěry potvrdilo a interní cestou informovalo o těchto závěrech správce daně.

⁶⁶ Rozhodnutí č. II. ÚS 685/05 Ústavního soudu ČR

Stanovisko Ministerstva financí:

Při posuzování daňového režimu v případě mezinárodního pronájmu pracovní síly je ekonomický zaměstnavatel ve stejném postavení jako standardní zaměstnavatel, který uzavírá pracovní smlouvy.

Z toho vyplývá, že veškeré náklady, které vynakládá ekonomický zaměstnavatel v souvislosti s mezinárodním pronájmem pracovní síly, se posuzují shodně jako ustanovení § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů v případě nákladů vynakládaných zaměstnavatelem ve vztahu k jeho kmenovým zaměstnancům.

Tento výše uvedený přístup je obecně platný a uplatní se tedy i v případě poskytování tzv. benefitů v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly.

Závěrem k této problematice konstatujeme souhlas s tím, že pojem „jiná smlouva“ uvedený v § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. zákona o daních z příjmů lze vztáhnout i na situaci, kdy existuje pouze smluvní vztah mezi zahraničním zaměstnavatelem a českým ekonomickým zaměstnavatelem.

Co se týče v příspěvku zmíněné Dohody o technické podpoře, zastáváme názor, že je vždy striktně nutné posuzovat každou smlouvu jednotlivě a vycházet z konkrétních informací a souvislostí, která se k předmětnému problému vztahují. Posouzení aplikace daňových předpisů v konkrétním případě je zcela v kompetenci příslušného správce daně, který má k dispozici podrobnější údaje k danému případu.

DPH

Příspěvek 272/20.04.09 – MF předkládá upravený příspěvek se stanoviskem

272/20.04.09 - Nárok na odpočet u hmotného majetku pořízeného za účelem majetkového vkladu v nepeněžitě podobě

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

Cílem tohoto materiálu je objasnění otázky nároku na odpočet DPH v souvislosti s novelizovaným zněním ustanovení § 13 odst. 4 písm. f) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) účinného od 1. ledna 2009.

1. Situace

Osoba podléhající dani, český plátce daně (dále jen „Vkladatel“) uskutečňuje ekonomickou činnost, u které má plný nárok na odpočet DPH. Vkladatel pořídí hmotný majetek, který je zbožím ve smyslu § 4 odst. 2 zákona o DPH („Vkládaný majetek“) za účelem jeho následného vložení do dceřiné společnosti (plátce DPH) ve formě nepeněžitě vkladu. Jedná se o vklad Vkládaného majetku, který není součástí vkladu podniku nebo jeho části, tvořící organizační složku podniku.

Vkládaný majetek může sloužit Vkladateli pro uskutečňování běžné ekonomické činnosti (například by mohl být pronajímán). Z charakteru majetku nelze usuzovat na jeho budoucí užití (vklad či běžná ekonomická činnost). Při pořízení Vkládaného majetku vkladatel zaplatí českou DPH.

Dceřiná společnost využije vložený majetek pro vlastní ekonomickou činnost.

2. Právní rámec

S účinností od 1. ledna 2009 se podle § 13 odst. 4 písm. f) zákona o DPH za dodání zboží za úplatu rovněž považuje vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku, pokud vkladatel při nabytí majetku nebo u jeho části uplatnil odpočet daně (s výjimkou hmotného majetku, který je součástí vkladu podniku nebo jeho části, tvořící organizační složku podniku)⁶⁷.

Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Podle § 72 odst. 2 zákona o DPH má plátce (mimo jiné) nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu. Podle § 72 odst. 4 má plátce nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2.

⁶⁷ Do 31. prosince 2008 se toto ustanovení vztahovalo pouze na nepeněžitě vklady do neplátce daně.

3. Rozbor problematiky

Z výše uvedeného vyplývá, že Vkladatel má obecně nárok na odpočet DPH u přijatých plnění, která použije pro uskutečňování své ekonomické činnosti⁶⁸. V souladu s ustálenou judikaturou Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“) by posuzování úmyslu, k jakému účelu použije osoba podléhající dani přijaté plnění, bylo nad rámec požadavku na uplatnění daně na základě objektivních skutečností a na zajištění právní jistoty subjektů uplatňujících daň⁶⁹. Vzhledem k tomu, že Vkládaný majetek je nakoupen v rámci běžné ekonomické činnosti Vkladatele, jsem toho názoru, že podmínka pro uplatnění odpočtu DPH dle § 72 odst. 1 zákona o DPH je splněna.

Dále je třeba posoudit, zda Vkladatel má nárok na odpočet DPH v plné výši ve smyslu ustanovení § 72 odst. 4 zákona o DPH.

Podle ustálené judikatury má plátce nárok na odpočet DPH, pokud pořízené zboží a služby mají přímý a bezprostřední vztah se zdaňovanou transakcí⁷⁰. Jsem toho názoru, že takový vztah zde existuje. Vkladatel použije pořízený Vkládaný majetek výlučně k uskutečnění zdanitelného plnění (tj. uskuteční majetkový vklad v nepeněžitě podobě dle § 13 odst. 4 písm. f) zákona o DPH), u kterého je podle § 108 odst. 1 písm. a) zákona o DPH povinen přiznat daň na výstupu.

Vkladatel tedy použije pořízený Vkládaný majetek pro uskutečnění plnění vymezeného v § 72 odst. 2 písm. a) zákona o DPH. Proto jsou u vkladatele, který uskutečňuje ekonomickou činnost, u které má nárok na odpočet DPH v plné výši, splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle ustanovení § 72 odst. 4 zákona o DPH v plné výši.

Tím je zachována v maximální možné míře neutralita daně, neboť DPH je v řetězci od výrobce k přijímající společnosti průběžnou položkou a přijímající společnost si uplatní odpočet DPH na základě daňového dokladu (tj. doklad o použití podle ustanovení § 29 odst. 1, 2 zákona o DPH) vystaveného Vkladatelem z Vkládaného majetku nabytého vkladem v tom rozsahu, v jakém ho bude používat pro vlastní zdanitelnou ekonomickou činnost.

4. Legislativa Evropské unie

Otázka nároku na odpočet DPH u vkladu byla rovněž řešena ESD v případě C-137/02 Faxworld GbR. Jednalo se o společnost, jejíž jedinou činností bylo pořízení majetku, který byl následně vložen do právního nástupce, společnosti Faxworld AG, přičemž vklad nepodléhal DPH.

ESD nejprve v bodu 37 zopakoval, že systém odpočtu DPH je zaveden za účelem zbavení osob podléhajících dani zátěže DPH v rámci jejich ekonomické činnosti. Systém odpočtu daně tak zajišťuje neutralitu zdanění všech ekonomických aktivit bez ohledu na jejich účel či výsledek, pokud jsou v principu předmětem daně. Vzhledem k obecné povaze tohoto práva jakákoliv jeho omezení jsou možná pouze v případech výslovně uvedených směrnici.

⁶⁸ Viz např. rozhodnutí C-60/90 Polysar, C-142/99 Floridienne a Berginvest, C-16/00 Cibo Participations, stanovisko generálního advokáta v případě AB SKF (C-29/08).

⁶⁹ Případ C-4/94 BLP Group, bod 24

⁷⁰ Např. případ C-4/94 BLP Group, bod 19

ESD z důvodu zachování neutrality daně přiznal nárok na odpočet DPH u společnosti Faxworld GbR, která sama nevyvíjela ekonomickou činnost ani neuskutečnila žádné zdanitelné plnění, když přijatá plnění byla použita pro uskutečnění zdanitelných plnění až jejím právním nástupcem, společností Faxworld AG.

Tím spíše musí mít Vkladatel, uskutečňující ekonomickou činnost, u které má nárok na odpočet DPH v plné výši, nárok na odpočet DPH rovněž u Vkládaného majetku, pokud samotný vklad dani podléhá, Vložený majetek bude nabyvatelem použit pro svoji vlastní ekonomickou činnost a odpočet DPH bude nabyvatelem uplatněn v poměru podle užití pro činnosti vymezené v § 72 odst. 2 zákona o DPH.

Pro úplnost dodávám, že podmínka právního nástupnictví není v posuzované situaci relevantní. V případě Faxworld AG přijímající společnost nabyla vkládaný majetek bez DPH. Bylo proto třeba zachovat, na rozdíl od posuzované situace, právní kontinuitu pro účely úpravy či vyrovnání odpočtu DPH⁷¹.

Závěry uvedené v části 4 výše jsou tedy v souladu s legislativou Evropské unie.

5. Sjednocující závěr

Z výše uvedeného vyplývá, že Vkladatel má plný nárok na odpočet daně u hmotného majetku, který je zbožím ve smyslu § 4 odst. 2 zákona o DPH, pořízeného za účelem jeho následného nepeněžitěho vkladu v podobě hmotného majetku do přijímající společnosti (s výjimkou vložení majetku, který je součástí vkladu podniku nebo jeho části, tvořící organizační složku podniku, kterým se tento příspěvek nezabývá), pokud uskutečňuje ekonomickou činnost, u které má plný nárok na odpočet DPH.

Doporučujeme přijmout výše uvedený sjednocující závěr a po projednání v rámci Koordinačního výboru KDP ČR přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěry předkladatele.

⁷¹ Viz analogicky ustanovení § 78 odst. 11 a § 79 odst. 5 zákona o DPH ve znění platném od 1. ledna 2009

Příspěvek 274/20.05.09 – MF předkládá stanovisko

274/20.05.09 - Úprava odpočtu daně podle § 78 zákona o DPH v případě technického zhodnocení

Předkladatelé: Petr Toman, daňový poradce č. 3466

Klára Kameníková, daňový poradce č. 4183

Východisko

Cílem tohoto příspěvku je vymezit okruh technických zhodnocení, který podléhá úpravě odpočtu daně podle § 78 (případně vyrovnání odpočtu podle § 79) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) ve znění účinném od 1. ledna 2009, a to z pohledu okamžiku provedení daného technického zhodnocení.

Novela ZDPH platná od 1. ledna 2009 (zákon č. 302/2008 Sb.) mění vymezení majetku, na který se vztahuje povinnost/možnost provést úpravu odpočtu daně. Podle § 78 odst. 2 novelizovaného znění ZDPH se úprava odpočtu daně provede u:

„... hmotného majetku, odpisovaného hmotného majetku nebo pozemků, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem. Pro účely tohoto ustanovení se technické zhodnocení považuje za samostatný majetek.“

Přičemž jednotlivé typy majetku jsou blíže vymezené odkazem na §§ 26 až 32a, 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) a zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

V porovnání s vymezením majetku v § 78 ZDPH ve znění platném do 31. prosince 2008 dochází novelizací ke zpřesnění a rozšíření okruhu majetku, na který se institut úpravy odpočtu daně vztahuje. V předchozím znění ZDPH nebylo výslovně řešeno provádění úpravy odpočtu daně v případě technického zhodnocení. V rámci koordinačního výboru ze dne 8. června 2005 však bylo odsouhlaseno, že úprava odpočtu daně se podle tehdy platného znění ZDPH nevztahuje na technické zhodnocení provedené na vlastním majetku. Znění odpovídající tomuto výkladu bylo účinné do konce roku 2008. Novela ZDPH platná od 1. ledna 2009 tento přístup mění a výslovně stanoví, že uplatnění úpravy odpočtu daně se vztahuje na veškerá technická zhodnocení.

Vzhledem k absenci přechodných ustanovení upravujících tuto konkrétní problematiku vzniká otázka, podle kterého znění ZDPH by se mělo postupovat u technického zhodnocení provedeného na vlastním majetku před 1. lednem 2009, pokud ke změně v nároku na odpočet daně v důsledku změny účelu použití daného majetku dojde po 31. prosinci 2008.

Návrh řešení

Přechodná ustanovení k novele ZDPH účinné od 1. ledna 2009 (Čl. II zákona č. 302/2008 Sb.) stanoví, že se pro uplatnění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti této novely, jakož i pro uplatnění práv a povinností s tím souvisejících, použijí dosavadní právní předpisy (ZDPH ve znění platném do 31. prosince 2008).

Pokud tedy bylo technické zhodnocení na vlastním majetku provedeno ve zdaňovacím období před 1. lednem 2009 a daňovému subjektu tak vzniklo právo uplatnit si nárok na odpočet ve zdaňovacím období přede dnem nabytí účinnosti výše uvedené novely ZDPH, domníváme se, že v souladu s výše uvedeným přechodným ustanovením by se mělo toto

právo posuzovat podle ZDPH ve znění platném do 31. prosince 2008. Uplatněný odpočet DPH z pořízení technického zhodnocení, který byl vznikl před 1. lednem 2009, by tedy neměl podléhat úpravě odpočtu daně podle § 78 ZDPH. Obdobně to platí také pro vyrovnání odpočtu daně podle § 79 ZDPH.

Domníváme se, že v opačném případě by změna v přístupu k úpravě odpočtu daně u technického zhodnocení vlastního majetku by mohla být chápána jako porušení zásady ochrany legitimního očekávání a právní jistoty. Při provedení technického zhodnocení vlastního majetku před 1. lednem 2009 totiž daňový subjekt postupoval podle tehdy platného znění ZDPH, které nepožadovalo toto technické zhodnocení samostatně sledovat a následně případně upravovat nárok na odpočet daně uplatněný při provedení tohoto technického zhodnocení. Legitimním očekáváním daňového subjektu v okamžiku provedení technického zhodnocení tedy bylo, že uplatněný nárok je již ve finální výši a nepodléhá dalším úpravám. Požadavek na úpravu nároku na odpočet by tedy v tomto případě byl v rozporu s legitimním očekáváním daňového subjektu.

Jak bylo v minulosti opakovaně judikováno Evropským soudním dvorem, zásady ochrany legitimního očekávání a právní jistoty jsou součástí právního řádu Společenství a z tohoto důvodu musejí být dodržovány jak orgány Společenství tak jednotlivými členskými státy⁷².

Uplatnění novelizovaného znění § 78 ZDPH na veškerá technická zhodnocení by zároveň mohlo být problematické z důvodu nedostatku vstupních informací nezbytných pro provedení úpravy odpočtu daně. Jelikož si daňový subjekt v okamžiku pořízení technického zhodnocení nebyl vědom toho, že by měl evidovat údaje o technickém zhodnocení v takové struktuře, která by mu umožnila sledovat toto technické zhodnocení z pohledu povinnosti/možnosti úpravy odpočtu daně a případně na základě těchto údajů provést úpravu, je pravděpodobné, že tyto údaje nemusí mít daňové subjekty k dispozici.

Závěr

Z těchto důvodů se domníváme, že by se v případě nároku na odpočet DPH u technického zhodnocení, který vznikl před 1. lednem 2009, mělo postupovat podle § 78 ZDPH (případně § 79 ZDPH) ve znění účinném do 31. prosince 2008.

Na základě výše uvedeného předkladatelé navrhují přijmout závěr, že se úprava (či vyrovnání) odpočtu daně podle znění ZDPH účinného od 1. ledna 2009 nevztahuje na nárok na odpočet DPH u technického zhodnocení, který vznikl do 31. prosince 2008, tedy z přijatých zdanitelných plnění, která byla uskutečněna do tohoto data.

Stanovisko Ministerstva financí:

Nesouhlas MF. Právě vzhledem k absenci přechodných ustanovení upravujících tuto problematiku lze dovést, že úprava (vyrovnání) odpočtu daně se vztahuje i na nárok na odpočet daně u technického zhodnocení, který vznikl do 31. 12. 2008, tedy z přijatých zdanitelných plnění, která byla uskutečněna do tohoto data.

⁷² Viz např. ESD C-316/86 Krücken, bod 22, ESD C-31/91 – 44/91 Lageder and Others, bod 33, ESD C-381/97 Belgocodex, bod 26, ESD C-396/98 Schloßstraße, bod 44

Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 277/24.06.09 – MF předkládá stanovisko

277/24.06.09 - Problematika nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti

Předkládají: Mgr. Ing. Václav Baňka, daňový poradce, č.osvědčení 891
Mgr. Ing. Martin Houska, Ph. D. daňový poradce, č.osvědčení 2959
Ing. Jana Svobodová, daňový poradce, č.osvědčení 3852

1. Úvod – popis problému

Tento příspěvek z části navazuje na příspěvek č. 695/17.03.04 předkladatelů J. Škampy, J. Nesrovnala a D. Staňka „Problematika ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění zákona č. 438/2003“.

Přestože ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) je v platnosti již téměř pět let, existuje v souvislosti s uplatňováním tohoto ustanovení několik otázek a nejasností. Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad vybraných aspektů uplatňování tohoto ustanovení, a to zejména detailněji ujasnit:

- vymezení nákladů souvisejících s držbou podílu
- vymezení přímých a nepřímých nákladů souvisejících s držbou podílu
- způsoby vyčíslení a prokazování výše režijních (nepřímých) nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti

2. Analýza problému

Podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP jsou daňově neuznatelné výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Případné režijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti se v souladu s tímto ustanovením omezují výší 5% příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů je nižší.

2.1 Vymezení nákladů mateřské společnosti souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti

Do kategorie nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti spadají podle názoru předkladatelů výlučně náklady, které jsou přímo vyvolány samotnou skutečností, že mateřská společnost je společníkem dceřiné společnosti.

Jak vyplývá ze znění ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP a ze znění pokynu D-300 v části k § 25, bodu 10 a odkazu na tento bod v následujících ustanoveních pokynu, bude se – s výjimkou výslovně upravených úroků z úvěrů a půjček - jednat o náklady, které souvisejí s výkonem akcionářských práv akcionářů uvedených v Dílu 3 Oddílu 5 Obchodního zákoníku č. 531/1992 Sb. (právo na podíl na zisku, právo účasti na valné hromadě, právo vykoupenit

účastnické cenné papíry) nebo obdobných práv společníků ve společnostech s ručením omezeným. Tyto náklady se potom dělí na přímé a nepřímé.

Naproti tomu do nákladů souvisejících s držbou podílu ve smyslu § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP nebudou z podstaty věci spadat náklady mateřské společnosti na činnosti vykonávané ve prospěch dceřiné společnosti ani jiné náklady, které ekonomicky přísluší dceřiné společnosti (např. poměrná část nákladů za služby nakupované mateřskou společností, které jsou třetí stranou poskytovány ve prospěch mateřské i dceřiné společnosti), neboť tyto náklady přímo s držbou podílu v dceřiné společnosti nesouvisejí; tyto činnosti mohou být vykonávány i jinou společností než mateřskou. Daňovou uznatelnost těchto nákladů je z pohledu mateřské společnosti potřeba posuzovat podle obecných pravidel stanovených v § 24 odst. 1 ZDP.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas s názorem předkladatele. Problematika nákladů, které přísluší dceřiné společnosti, které ale v určitých případech hradí mateřská společnost, byla již řešena ve zmíněném příspěvku č. 695/17.03.04. Tyto náklady nespádají do režimu § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, právě proto, že se nejedná o náklady mateřské společnosti, tudíž se nejedná ani o náklady související s držbou podílu. Pokud je mateřská společnost uhradí, nejsou u ní tyto náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Pokud je však dceřiná společnost mateřské společnosti uhradí lze využít ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP.

2.2 Vymezení přímých a nepřímých nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti

Přímé náklady související s držbou podílu

Vedle úroků z úvěrů a půjček, které jsou v § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP výslovně upraveny, se tedy jedná o náklady výlučně a přímo související s výkonem práva společníka resp. akcionáře dceřiné společnosti, které jsou držbě konkrétního podílu přímo přiřaditelné. Typicky se bude jednat například o správní poplatky za vedení majetkového účtu ve Středisku cenných papírů či o odměny osobám zmocněným k jednání za mateřskou společnost na valné hromadě dceřiné společnosti.

Případné režijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu

Pokud jde o režijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti, jedná se podle názoru předkladatelů obecně o poměrnou část nákladů mateřské společnosti, které souvisí jednak s držbou podílu a jednak i s ostatními činnostmi společnosti, přičemž náklady na držbu podílu se opět omezují na náklady související s výkonem práv akcionářů nebo společníků.

Nepřímá souvislost mezi těmito náklady a držbou podílu je vyjádřena skutečností, že tyto náklady nejsou držbě konkrétního podílu přímo přiřaditelné a neexistuje přímý vztah mezi výší těchto nákladů a držbou podílu v dceřiné společnosti (např. osobní náklady na zaměstnance mateřské společnosti, který vedle správy podílu v dceřiné společnosti vykonává ještě další činnosti, v případě zániku účasti mateřské společnosti v dceřiné společnosti, zcela nepřestanou být vynakládány). Jedná se tedy o náklady, které souvisejí s více činnostmi a které je nutné pro účely přiřazení těmto jednotlivým činnostem určitým způsobem a s použitím určitých kritérií rozklíčovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas.

2.3 Způsoby vyčíslení a prokazování výše režijních (nepřímých) nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP týkající se režijních (nepřímých) nákladů je poměrně obecné; stanoví, že výše těchto režijních (nepřímých) nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti se omezuje na 5% příjmů z dividend vyplácených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto výdajů byla nižší.

Z příslušného ustanovení ZDP ani pokynu D-300 nevyplývá definice režijních (nepřímých) nákladů ani není stanoveno, jakým způsobem by měly být tyto režijní (nepřímé) náklady mateřskou společností vyčísleny a prokazovány. Na základě analýzy ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP však lze učinit řadu praktických závěrů, které jsou uvedeny níže.

Z poslední věty § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP lze dovodit následující:

1. pokud poplatník výši režijních (nepřímých) nákladů neprokáže, bude za daňově neuznatelný náklad považována částka ve výši 5% z dividend, o kterých bylo mateřskou společností v daném období v souladu s účetními předpisy účtováno ve výnosech; to platí i v případě, že skutečná výše režijních (nepřímých) nákladů byla vyšší než 5% z dividend
2. pokud poplatník skutečnou výši režijních (nepřímých) nákladů neprokáže a v daném zdaňovacím období tento poplatník z titulu držby podílu v dané dceřiné společnosti neobdrží dividendu (resp. nebude o ní v souladu s účetními předpisy účtovat), bude výše daňově neuznatelných režijních (nepřímých) nákladů souvisejících s držbou daného podílu nulová
3. poplatník může prokázat skutečnou výši režijních (nepřímých) nákladů; vzhledem k tomu, že ZDP nestanoví způsob vyčíslení režijních (nepřímých) nákladů příp. jejich alokace k jednotlivým podílům, akceptuje správce daně jakýkoliv způsob vyčíslení uplatněný poplatníkem za předpokladu, že tento způsob je založen na vhodném ekonomicky zdůvodnitelném kritériu (kritériích)
4. poplatník si může v rámci jednoho zdaňovacího období zvolit způsob stanovení výše daňově neuznatelných režijních (nepřímých) nákladů rozdílně pro každou dceřinou společnost, jejíž podíly vlastní – tedy např. u jedné dceřiné společnosti v daném období může vyčíslit režijní (nepřímé) náklady ve skutečné výši a u jiné dceřiné společnosti stanovit režijní (nepřímé) náklady ve výši 5% z dividend, o kterých bylo mateřskou společností v daném období v souladu s účetními předpisy účtováno ve výnosech
5. způsob stanovení výše daňově neuznatelných režijních (nepřímých) nákladů souvisejících s držbou podílu v určité dceřiné společnosti zvolený v jednom zdaňovacím období lze v následujícím zdaňovacím období změnit – tedy např. u jedné dceřiné společnosti v daném období může vyčíslit režijní (nepřímé) náklady ve skutečné výši a u stejné dceřiné společnosti v následujícím zdaňovacím období stanovit režijní (nepřímé) náklady ve výši 5% z dividend, o kterých bylo mateřskou společností v daném období v souladu s účetními předpisy účtováno ve výnosech

Stanovisko Ministerstva financí:

V zásadě souhlasíme se závěry,

- pokud poplatník při uplatnění skutečných režijních (nepřímých) nákladů na držbu podílu prokazování režijních (nepřímých) nákladů zvolí kritérium „ekonomicky zdůvodnitelné“, pak toto není v relaci s vymezením povinnosti akceptace pro správce daně „jakéhokoliv způsobu vyčíslení“, přičemž nelze opominout existenci § 31 zákona o správě daní a poplatků.

- k problematice ve čtvrtém odseku doplňujeme, že danou situaci považujeme za vysoce teoretickou. Domníváme se, že obecně je velice obtížné prokazovat skutečné režijní (nepřímé) náklady na držbu podílu nebo podílů, pokud poplatník drží podílů více, natož ještě ve druhém případě prokazovat skutečné režijní (nepřímé) náklady na jeden podíl, když se v souvislosti s držbou druhého podílu vyloučí náklady ve výši 5% z obdržené dividendy.

3. Navrhované řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Navrhujeme potvrdit dílčí závěry obsažené v bodech 2.1 až 2.3 tohoto příspěvku. Po projednání na Koordinačním výboru navrhujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí odpovídajícím způsobem publikovat.

278/24.06.09 Sjednocení výkladu ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů

Předkládají:

Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osvědčení 3661

Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu nového ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů („ZDP“) v případě vkladu podílů v obchodních společnostech nebo družstvech, které mají sídlo na území České republiky, uskutečněného mezi českými daňovými nerezidenty.

1. Popis problému

Dle ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) ZDP se za příjem ze zdroje na území České republiky považuje i příjem z převodu podílů v obchodních společnostech nebo družstvech se sídlem na území České republiky. V praxi se vyskytly pochybnosti o tom, zda lze za příjem z převodu podílů v české obchodní společnosti chápat i nabytí nebo zvýšení účasti ve společnosti B v důsledku vkladu podílu v české obchodní společnosti C zahraniční společností (A) do jiné zahraniční společnosti (B), tzn. zda společnost A v důsledku převodu účasti ve společnosti C realizuje příjem se zdrojem na území České republiky.

2. Komentář

2.1. Právní rámec – výklad relevantních pojmů

a) Pojem „převod“

Obsahy pojmů „převod“ a „vklad“ podílů v obchodních společnostech nejsou specificky definovány v ZDP. Protože jde o soukromoprávní pojmy, které mají svůj odraz ve veřejném právu, měl by ZDP i pro účely zdanění respektovat soukromoprávní úpravu⁷³. I přesto, že v uvedeném případě se vklad podílu ve společnosti C do společnosti B nebude řídit českým právem, lze pro účely tohoto příspěvku použít analogií s úpravou vkladu v § 59 a násl. obchodního zákoníku („ObchZ“).

Pojem „převod“ se v ObchZ objevuje v různých jeho ustanoveních. V případě převodu podílu ve společnosti C společností A do společnosti B jde sice o převod na základě smlouvy, ale primárním důvodem pro tento převod není získání společností A protihodnoty za podíl ve společnosti C ve formě podílů na společnosti B, ale splacení pohledávky společnosti B vůči společnosti A z upsaného vkladu, který představuje podíl⁷⁴ na společnosti B. To vyplývá i ze systematického členění úpravy vkladů, která je zařazena v části druhé ObchZ – obchodní společnosti a družstva a nikoliv v části třetí – obchodní závazkové vztahy.

⁷³ Viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.lj. 9 Afs 52/2008 - 57

⁷⁴ K pojmu „podíl“ viz např. komentář k § 61 ObchZ in Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol. Obchodní zákoník, Komentář. 11. vydání. Praha : C.H.Beck, 2006.

Vzhledem k tomu, že při vkladu podílu v obchodní společnosti nebo družstvu se mezi vkladatelem a přijímající společností uzavírá smlouva o vkladu, většinou se „vklad“ podílu (tzn. převod podílu pro účely splacení upsaného vkladu) považuje za jeden z možných druhů převodu podílu.

Dílčí závěr k bodu 2.1. a): Pojem převod zahrnuje posuzovanou transakci (tj. vklad podílu do zahraniční společnosti).

a) Pojem „směna“

V případě směny jde dvoustranný synallagmatický obligační závazek ze smlouvy – obě strany se zavazují dát nějakou věc výměnou za jinou věc. Jde o obdobu kupní smlouvy, kde na jedné straně není předmětem smlouvy věc, ale peníze (viz úprava směnné smlouvy § 611 občanského zákoníku a § 261 odst. 6 ObchZ).

V případě vkladu však nejde o poskytnutí podílu v C výměnou za podíl v B, neboť společnost B žádný podíl sama v sobě nevlastní a proto jej nemůže „vyměnit“ za podíl ve společnosti C.

S ohledem na vymezení směny a vkladu v ObchZ⁷⁵ lze dojít k jednoznačnému závěru, že se jedná o zcela odlišné právní instituty, které mají každý svou specifickou úpravu. Jejich daňový režim pak nelze považovat za shodný, tzn., že pro účely ZDP nelze vklad považovat za specifickou formu směny.

Dílčí závěr k bodu 2.1. b): Pro účely ZDP nelze vklad považovat za specifickou formu směny.

2.2. Zákon o daních z příjmů

a) Předmět daně – obecný úvod

Dle § 18 odst. 1 ZDP jsou předmětem daně příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak. Přičemž dle § 23 odst. 6 ZDP se za příjmy považují jak peněžní plnění, tak i nepeněžní plnění, oceněné podle zvláštního právního předpisu, pokud tento zákon nestanoví jinak; přitom se příjmy získané směnou posuzují pro účely zákona obdobně jako příjmy získané prodejem. Obdobná úprava je v ZDP obsažena i pro fyzické osoby, kdy podle § 3 odst. 2 ZDP se příjmem, který je předmětem daně z příjmů fyzických osob, rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnnou.

Vzhledem k tomu, že vklad není považován za směnu, je nutno posoudit, zda představuje nepeněžní příjem ve smyslu ZDP.

b) Historický výklad

Předmět daně z příjmů je definován obecně v § 3 a § 18 ZDP jak pro rezidenty (§ 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 ZDP) tak pro nerezidenty (§ 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP). Vklad prováděný rezidentem, respektive obdržení obchodní podíl, nebyly nikdy v praxi⁷⁶ považovány za zdanitelný příjem vkladatele (přičemž pojem „převod“ je v § 10 odst. 1 písm. b) ZDP použit). Přitom bylo bez významu, zda vkládajícím byl poplatník zdaňující na základě příjmů nebo

⁷⁵ ZDP tyto pojmy nedefinuje

⁷⁶ K významu a vázanosti správního orgánu správní praxí viz např. náleží Ústavního soudu ČR č. III. ÚS 2822/07

poplatník zdaňující na základě výnosů. V případě zdanění na základě výnosů navíc zdanění bránila skutečnost, že z účetního pohledu žádné příjmy realizovány nejsou, neboť úpis nepeněžního vkladu a jeho splacení převodem podílu v obchodní společnosti jsou pouze rozvahové operace bez vlivu na hospodářský výsledek.

Nelze tedy dojít k jinému závěru než k tomu, že vklad provedený nerezidentem musí mít stejný daňový režim jako vklad provedený rezidentem, tj. obchodní podíl obdrženy z titulu vkladu podílu na společnosti nepředstavuje (zdanitelný) příjem. V opačném případě by byla narušena systematika ZDP, kdy § 22 ZDP upravující zdroj příjmu by obsahoval širší vymezení příjmu než § 18 ZDP obsahující předmět daně. Smyslem § 22 je totiž vymežit ty příjmy českých daňových nerezidentů, které lze zdanit v České republice. Aby mohl být příjem uveden v § 22 ZDP, musí být nejprve obsažen v § 18 ZDP (tzn. § 22 ZDP je podmnožinou § 18 ZDP).

c) Nepeněžní příjem – judikatura NSS

Převodem podílu ve společnosti C na společnost B není sama o sobě splněna podmínka § 18 ZDP, tzn. realizace příjmu, který je předmětem daně. Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu⁷⁷ je třeba za příjem podléhající dani z příjmů pokládat navýšení majetku daňového poplatníka. Musí se však jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé." V případě vkladu podílu na české obchodní společnosti a nabytí vydaných akcií/podílů se nejedná o reálné navýšení majetku poplatníka a tedy zdanitelný příjem ve smyslu uvedené judikatury.

V případě vkladu se o žádný reálný příjem nejedná, ale jde pouze o „transformaci“ podílu ve společnosti C do podílu ve společnosti B. Případné ocenění podílu ve společnosti C pro účely vkladu do společnosti B je bez významu, protože pouze určuje podíl, resp. míru účasti společnosti A na společnosti B.

d) Nepeněžní příjem – ZDP

ZDP pojem nepeněžní příjem nedefinuje. ZDP obsahuje nicméně ustanovení, na základě kterých lze dovodit, že podíl obdrženy z titulu nepeněžního vkladu nepředstavuje (zdanitelný) nepeněžní příjem.

Nepeněžní vklad do společnosti s výplatou vkladateli

V souladu s § 5 odst. 10 písm. d) ZDP) se rozdíl mezi příjmy a výnosy zvyšuje o částku rozdílu mezi oceněním nepeněžitého vkladu a vkladem, která je vyplácen obchodní společností společníkovi. Obdobně se postupuje dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 8. ZDP u poplatníků uvedených v § 17 za předpokladu, že tento rozdíl (nebo jeho část) nesnižuje nabývací cenu u vkladatele dle § 24 odst. 7 ZDP. Tato ustanovení ZDP pokrývají situace, které jsou u vkladů řídicích se obchodním zákoníkem upraveny v § 163a odst. 3 ObchZ (případně § 109 odst. 3 ObchZ). Pokud by vklad (respektive obdrženy podíl a případné ostatní hodnoty – v tomto případě rozdíl mezi oceněním nepeněžitého vkladu a vkladem) představoval nepeněžní příjem pro vkladatele, nebylo by nutno tyto případy specificky

⁷⁷ Rozsudek NSS čj. 2 Afs 42/2005-136 a rozsudek NSS čj. 5 Afs 114/2006-56.

upravovat v ZDP. Argumentací „a contrario“ lze tedy opět dovodit, že podíl obdrženy z titulu nepeněžního vkladu nepředstavuje (zdanitelný) nepeněžní příjem.

Nabývací cena

Koncept nabývací ceny je obecně u nepeněžních vkladů v § 24 odst. 7 ZDP postaven tak, že nabývací cena u vkladatele není rovna ocenění vkládaného majetku pro účely vkladu (ani jinému „tržnímu“ ocenění). Přístup ZDP k nabývací ceně opět potvrzuje závěr, že podíl obdrženy z titulu nepeněžního vkladu nepředstavuje (zdanitelný) nepeněžní příjem.

Je nicméně vhodné uvést, že výjimkou z výše uvedeného konceptu nabývací ceny, je stanovení nabývací ceny u nepeněžního vkladu provedeného českým daňovým nerezidentem. V tomto případě je podle § 24 odst. 7 písm. b) bod 3 ZDP nabývací cena rovna ceně vkládaného majetku, jakou byl oceněn pro vklad. Tato úprava byla do ZDP začleněna novelou č. 260/2002 Sb., a to na základě poslaneckého návrhu předneseného ve 2. čtení (tj. bez důvodové zprávy). Domníváme se, že tato skutečnost nemůže mít vliv na obecnou definici předmětu daně, neboť ten je definován shodně jak pro českého daňového rezidenta, tak pro českého daňového nerezidenta.

Dílní závěr k bodu 2.2.: Dle ZDP nepředstavuje podíl obdrženy z titulu nepeněžního vkladu (zdanitelný) nepeněžní příjem pro vkladatele.

3. Závěr

Na základě výše uvedeného lze dospět k závěru, že:

- Pokud ke vkladu podílu ve společnosti C dochází na základě smlouvy mezi převodcem – společností A (vkladatelem) a nabyvatelem – společností B, jedná se o „převod“ dle ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) ZDP.
- V případě vkladu podílu ve společnosti C společností A do společnosti B však tento převod není předmětem daně dle ZDP.

4. Návrh řešení

Doporučujeme, aby byl přijat následující sjednocující výklad v duchu výše uvedeného závěru a případně tento závěr publikován v pokynu řady D nebo ve sdělení Ministerstva financí.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěry předkladatele.

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

Daň z příjmů

279/24.06.09 - Ukládání peněžních prostředků ve výši rezerv tvořených podle horního zákona na zvláštní vázaný účet

Předkládají: Jan Čapek
Jana Karásková

DPH

248/29.10.08 - Vymezení pojmu obrat ve vztahu k některým finančním činnostem osvobozeným od DPH a jejich zohlednění při výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH - Rozšíření příspěvku č. 184/27.06.07

Předkládají: Andrea Mojžíšová
Petra Pospíšilová