

**Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR
konaného dne 24. 6. 2009**

OBSAH

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 24. 6. 2009

Daň z příjmů

257/28.01.09 - Doplnění příspěvku č. 247/29.10.08 Některé aspekty zdaňování ekologických zdrojů energie z hlediska ZDP str. 4

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal
Ing. Radislav Tkáč

263/18.03.09 - Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení str. 7

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. 13

Předkládá: Mgr. Zenon Folwarczny

266/18.03.09 - Výjimky z definice stálé provozovny (Čl. 5 odst. 4 Vzorové smlouvy OECD) str. 17

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

271/20.04.09 - Tvorba daňových opravných položek k nepromlčeným pohledávkám v rámci komisionářské struktury str. 29

Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová

275/20.05.09 - Daňová uznatelnost nákladů na mezinárodní pronájem pracovní síly str. 33

Předkládá: JUDr. Martin Kopecký

277/24.06.09 - Problematika nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti..... str. 37

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. 41

Předkládají: Mgr. Zenon Folwarczny
JUDr. Martin Kopecký

DPH

272/20.04.09 - Nárok na odpočet u hmotného majetku pořízeného za účelem majetkového vkladu v nepeněžitě podobě str. 45
Předkládá: Ing. Stanislav Kryl

274/20.05.09 - Úprava odpočtu daně podle § 78 zákona o DPH v případě technického zhodnocení str. 48
Předkládají: Petr Toman
Klára Kameníková

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

Daň z příjmů

267/18.03.09 - Daňové dopady změny právního důvodu pohledávky str. 50
Předkládá: JUDr. Martin Kopecký

270/20.04.09 - Stanovení superhrubé mzdy po 1.1.2009 str. 60
Předkládá: Ing. Robert Bezcený
Ing. Michal Dušek

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. 71
Předkládají: Olga Holubová
JUDr. Ing. Václav Pátek
Mgr. Milan Tomíček

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

Daň z příjmů

279/24.06.09 - Ukládání peněžních prostředků ve výši rezerv tvořených podle horního zákona na zvláštní vázaný účet str. 75
Předkládají: Jan Čapek
Jana Karásková

Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

Daň z příjmů

280/16.09.09 - Vymezení pojmu „z titulu úvěrů, půjček“ pro účely zákonů č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů str. 84
Předkládá: Ing. Aleš Havlín

282/16.09.09 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u „malých“ zaměstnavatelů v roce 2010 str. 87
Předkládají: Ing. Otakar Machala
Ing. Jiří Hanák
Ing. Jana Tepperová

284/16.09.09 - Sjednocení výkladu ustanovení § 30a a § 24 odst. 15 zákona o daních z příjmů
..... str. 90

Předkládají: Simona Hornochová
Libor Frýzek

DPH

283/16.09.09 - Prodej osobního automobilu po 1. dubnu 2009 - výklad odstavce
3. přechodných ustanovení zákona č. 87/2009 Sb., kterým se mění zákon o DPH
.....str. 102

Předkládá: Olga Holubová

285/16.09.09 - Sjednocení přístupu k vystavování dobropisů z pohledu DPH ... str. 105

Předkladatel: Milan Tomíček

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

Daň z příjmů

281/16.09.09 - Paušální výdaj na dopravu

Předkládají: Ing. Otakar Machala
Ing. Jiří Hanák
Ing. Jiří Nesrovnal

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 Mojžišová
Petra Pospíšilová

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 24. 6. 2009

DAŇ Z PŘÍJMŮ

**Příspěvek 257/28.01.09 – MF předkládá doplňující stanovisko – příspěvek
zařazen k diskuzi – MF doplnilo stanovisko**

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM

**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, zapracovat 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 po 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 přerušeni 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 dané § 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 dané § 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.

Doplnění stanoviska MF k příspěvku č. 257/28.01.09

Na straně poplatníka uvedeného v § 2 zákona lze také akceptovat rovnoměrné odepsání hmotného majetku ze vstupní ceny, po zbývajících dobu trvání hmotného majetku.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

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 příjmů¹, 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 předpisu². 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

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

² Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů

v textu novelizovaného ustanovení § 8 ZoR: opravné položky tedy mohou tvořit poplatníci, kteří (1) vedou účetnictví až do (2) rozvahové hodnoty nepromlčené pohledávky (3) 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 dlužníkem³. Přihláška pohledávky musí být učiněna na předepsaném formuláři. Věřitelé jsou oprávněni podat přihlášku do insolvenčního řízení již od zahájení tohoto řízení⁴. Toto oprávnění věřitelé mají i v případě, že soud nevydá výzvu podle ustanovení § 110 IZ⁵. 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 úpadku⁶.

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

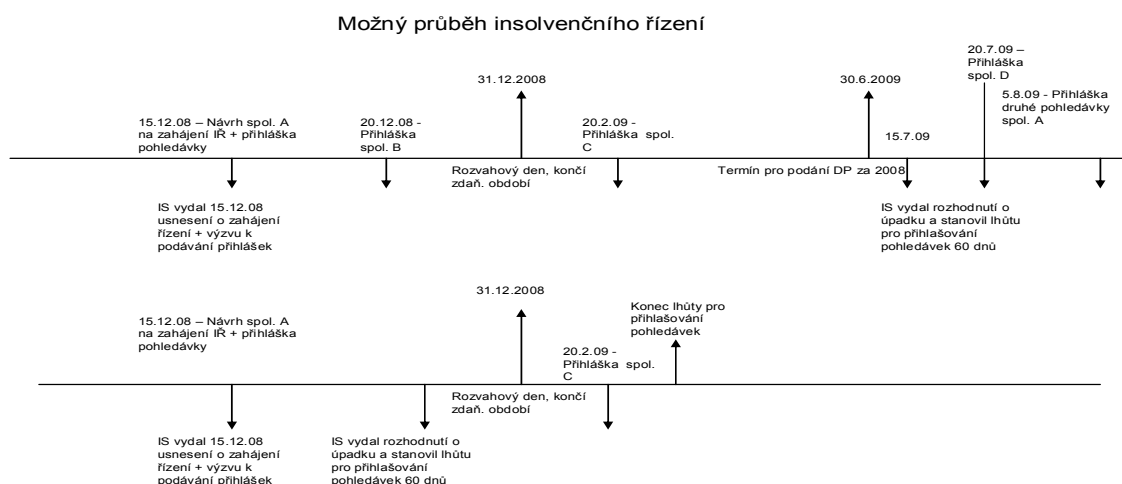
³ § 105 IZ „Podá-li insolvenční návrh věřitel, je povinen doložit, že má proti dlužníkovi splatnou pohledávku, a k návrhu připojit její přihlášku.

⁴ § 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“.

⁵ 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.

⁶ V případě oddlužení je lhůta zákonem stanovena na 30 dnů viz § 136 odst. 4 IZ.

Možné výkladové problémy budeme demonstrovat na příkladu:



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 období⁷. 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,

⁷ Obdobně platí i pro hospodářský rok.

- 5) pohledávka je přihlášena ve lhůtě podle § 110 IZ v období za nějž se podává daňové přiznání, rozhodnutí o úpadku je vydáno až v následujícím období po termínu pro podání přiznání k dani z příjmů.

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 nepřihlašují⁸. 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 nějž 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 nějž 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 prodlení⁹. 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 přihlášena (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 přihlášena byla i zaúčtována.

⁸ § 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.“

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

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 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 záúčtována 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 nedostacích 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 zákona, 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.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

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.¹⁰

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.

¹⁰ 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 odůvodnitelné 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. Analýza problému z hlediska rozsudku ESD C-105/07, *Lammers & Van Cleeff N.V.*

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 publikovaná 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*,¹¹ 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 překvalifikovány 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

¹¹ Úř. věst. C 95, 28.4.2007

odůvodněné naléhavými důvody obecného zájmu a „pokud se vztahuje specificky na čisté 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 tomtéž 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 nerezidenty 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*¹². 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, podléhajících 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.

¹² Úř. věst. C 155, 07.07.2007, s.7

4. Navrhované řešení

Navrhujeme novelizovat co nejdříve příslušná ustanovení ZDP tak, aby byla v souladu s primárním právem EU. Potvrdit, že daňoví nerezidenti mohou postupovat dle zákona o správě daní a poplatků při uplatňování svých nároků vyplývajících ze sražené daně českými plátcí v návaznosti na ustanovení § 22 odst. 1 písm. b) bodu 3. ZDP.

Stanovisko Ministerstva financí:

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 a závěry, které ESD přijal ve věci C-105/07, Lammers & Van Cleeff N.V. není možné v plném rozsahu uplatnit na situaci v ČR. Pozměňovací návrh k tisku PSP č. 768, který obsahuje zrušení překvalifikace neuznatelných úroků a rozdílů mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou na trhu byl již projednán a schválen oběma komorami Parlamentu ČR a v současné době čeká pouze na podpis prezidenta. U této novely zákona o daních z příjmů předpokládáme účinnost od zdaňovacího období započatého v roce 2010.

Poplatníci mají právo využít veškerých zákonných prostředků k uplatnění svých potenciálních nároků.

Názor předkladatele

Předkladatel se domnívá, že situace poplatníků nerezidentů ČR dle § 22 odst. 1 písm. b) bodu 3. ZDP a nerezidentů Belgie ve věci C-105/07, Lammers & Van Cleeff N.V. byla velice podobná, i když situace jako celek se samozřejmě v detailech lišila. Ke správnému posouzení otázky souladu § 22 odst. 1 písm. b) bodu 3. ZDP s právem EU není proto potřeba například individuálního rozhodnutí ESD ve věci vztahující se k § 22 odst. 1 písm. b) bodu 3. ZDP.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

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^{13, 14} zboží patřícího podniku;*
- b) *zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání^{15, 16};*
- 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 charakter¹⁷;*

¹³ 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“.

¹⁴ Smlouva mezi Českou republikou a Státem Kuvajit 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“).

¹⁵ 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“.

¹⁶ Smlouva mezi Českou republikou a Státem Kuvajit 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“).

f) *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.*^{18,19, 20,21}

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 schází²² nebo není pro praktickou aplikaci dostatečně podrobný^{23, 24}. 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.

¹⁷ 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*“.

¹⁸ 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.

¹⁹ 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*“.

²⁰ 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*“.

²¹ Poznámkový aparát byl přidán autorem příspěvku.

²² Např. Janoušek, L.: Daňový režim příjmů v případě nerezidentů ve stálých provozovnách a jejich zvláštní způsob zdanění, Daňový expert, 2006/3, s. 24 a násled.

²³ Báča, J., Tůma, J.: Zdaňování obchodních reprezentací, Profit 1994/4.

²⁴ Sojka, V.: Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. vydání s. 103 a násled.

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).

Vezmeme-li v úvahu nepřípustnost 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 praxí“ jasně a závazně nevyjádřenou a navíc jsoucí v rozporu s definicí pojmů obsažených ve smlouvách²⁵, 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.²⁶

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,

²⁵ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. února 2005, 2 Afs 108/2004 – 106.

²⁶ 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.

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

- (iv) zařízení přejímající a vyřizující objednávky od třetích osob²⁷,
- (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 servisem²⁸.

Pokud znění konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění postrádá termín „*dodání*“²⁹, 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*“³⁰, 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 „chlapadla“ zřizovatele; osvobození těchto kanceláří nerozšiřuje koncept „pouhého nákupu“*“.

²⁷ 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.

²⁸ Viz citace v poznámce 11.

²⁹ Viz citace v poznámce 1.

³⁰ Viz citace v poznámce 2.

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 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 nákup 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 nezbytnou³¹ a podstatnou³² část aktivit podniku jako celku. Každý jednotlivý případ musí být posuzován jednotlivě. V každém případě, trvalé

³¹ V anglické verzi „essential“.

³² V anglické verzi „significant“.

místo pro podnikání, jehož účel je identický s obecným účelem podniku jako celkem, nevykonává pomocnou nebo přípravnou činnost.“

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 činnosti³³,
- (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*

³³ Viz citace v poznámce 5.

činností uvedených v písmenech a) až e), pokud celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je přípravného nebo pomocného charakteru“.

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*“³⁴, 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

³⁴

Viz citace v poznámce 7.

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

- (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, školicího, 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),

(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 bezesmluvných 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 „provozané 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 nespádají.

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.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM

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 zúčtované 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 takovýmto postupem není naplněna zákonná podmínka pro vytváření opravných položek k neuhrazeným pohledávkám, kterou se rozumí zaúčtování pohledávky při jejím vzniku souvztažně 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 komitenta³⁵. 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.

³⁵ 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.

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 daně³⁶.

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 výborů³⁷. V průběhu času však došlo k zavedení právní úpravy pronájmu pracovní síly (včetně mezinárodního) i do českého práva³⁸ 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

³⁶ 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_danov_a_sprava_9520.html?year=#7

³⁷ 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.)

³⁸ Např. § 318 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, § 95 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti

může plynout jednak ze smlouvy o mezinárodním pronájmu pracovní smlouvy a jednak z českých pracovněprávních předpisů³⁹.

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. 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 přímý 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 zužovat⁴⁰. 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).⁴¹

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.

³⁹ § 319 odst. 1 zákoníku práce.

⁴⁰ 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 ...“

⁴¹ Rozhodnutí NSS čj. 7 Afs 142/2005-67

Podle názoru předkladatele není podstatné, zda benefity, které poskytuje český uživatel vyslanému zaměstnanci, jsou uvedeny v pracovní smlouvě mezi vyslaným zaměstnancem a 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 síly⁴².

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 pracovně-právní vztah, popř. zda smluvní vztah ve prospěch „zaměstnance“ je uzavřen mezi třetími osobami (např. mezi zahraničním zaměstnavatelem a českým uživatelem).

⁴² Rozhodnutí č. II. ÚS 685/05 Ústavního soudu ČR

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

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.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

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 vykoupit 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 podílu 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 úpravu⁴³. 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 analogii 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 podíl⁴⁴ 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.

⁴³ Viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.lj. 9 Afs 52/2008 - 57

⁴⁴ 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 ObchZ⁴⁵ 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 praxi⁴⁶ 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

⁴⁵ ZDP tyto pojmy nedefinuje

⁴⁶ 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 soudu⁴⁷ 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

⁴⁷ 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.

Dílčí 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.

DPH

Příspěvek 272/20.04.09 – MF předkládá upravený příspěvek se stanoviskem

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

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 plátcе 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)⁴⁸.

Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH má nárok na odpočet daně plátcе, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Podle § 72 odst. 2 zákona o DPH má plátcе (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 plátcе nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2.

⁴⁸ 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 činnosti⁴⁹. 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 daň⁵⁰. 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 transakcí⁵¹. 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 směrnicí.

⁴⁹ 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).

⁵⁰ Případ C-4/94 BLP Group, bod 24

⁵¹ 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 DPH⁵².

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 nepeněžitého 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.

⁵² 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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM

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.“

Příčemž 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 státy⁵³.

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 navrhuji 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 dovodit, 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.

⁵³ 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

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 267/18.03.09 – MF předkládá doplněné stanovisko

267/18.03.09 - Daňové dopady změny právního důvodu pohledávky

Předkladatel: JUDr. Martin Kopecký, daňový poradce, 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 přisouzení 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 deklaratorní⁵⁴ (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 smlouvy⁵⁵ (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).

⁵⁴ Jehlička, O., Švestka, J., Škárová, M. a kol. Občanský zákoník, Komentář. 6. vydání. Praha : C. H. Beck 2001, s. 675.

⁵⁵ Viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ČSSR R 26/1975

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.

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 počátku⁵⁶).

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.

⁵⁶ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu, čj. 4 Afs 24/2004 – 95.

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) pohledávka, pak analogicky tento rozdíl bude zdanitelným příjmem dodavatele, a to ve zdaňovacím období, kdy o tomto nároku pravomocně rozhodne soud a kdy také bude poplatníkem zaúčtována do jeho výnosů⁵⁷.

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 existence⁵⁸.

Podmínkou pro tento postup je, že poplatník je v dobré víře⁵⁹ 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 poplatníka⁶⁰, 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.

⁵⁷ Viz rozsudek Nejvyššího správního, čj. 2 Afs 17/2004 – 92.

⁵⁸ 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.

⁵⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 15/2008-100, rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 108/2007-78,

⁶⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 68/2007-366 včetně zde citované judikatury Ústavního soudu

2. Smlouva o narovnání

Daňové dopady smlouvy o narovnání byly již řešeny v příspěvku Ing. Petra Tomana⁶¹, 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. 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 neznamená 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.⁶² Dohoda o narovnání totiž nemůže vystupovat sama o sobě, ale vztahuje se k předchozím sporným nebo pochybným právním (přičemž jejím účelem není zjistit, jak se věci skutečně mají a zda původní závazky jsou platné)⁶³.

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

⁶¹ Příspěvek KV KDP ČR a MF ČR č. 05/26.01.05 – Daňové aspekty dohody o narovnání.

⁶² 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.

⁶³ Jehlička, O., Švestka, J., Škárová, M. a kol. Občanský zákoník, Komentář. 6. vydání. Praha : C. H. Beck 2001, s. 912.

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 pohledávky⁶⁴.

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 nemovitosti⁶⁵.

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 dohodnout 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.

⁶⁴ 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.

⁶⁵ Možnost zpětné účinnosti soukromoprávních smluv judikoval Nejvyšší soud ČR ve svém rozhodnutí 28 Cdo 3033/2005 z 22. srpna 2007.

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).

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 přiznání 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 přiznání) do zdaňovacího období, kdy byla uzavřena původní smlouva a vznikl právní titul k původní pohledávce. Není proto podstatné, zda lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání (§ 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.

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.

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.

V případě dohody o narovnání, kdy jsou v rámci daného obchodního případu mezi smluvními stranami upravena pochybná a sporná práva a v důsledku toho je dosavadní závazek nahrazen závazkem novým, souhlasíme s názorem, že není nezbytné pro “daňové vypořádání” původní smlouvy podávat dodatečné daňové přiznání a “vracet se zpět”. V každém případě však tímto vznikne povinnost rozpustit OP vytvořené k původní pohledávce (která tímto zaniká) a je možno realizovat tvorbu OP k pohledávce nové. Pro úplnost uvádíme, že nová pohledávka má nejen “novou” splatnost, ale je i pohledávkou právně odlišnou. Pokud bylo v případě původní pohledávky zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení a v návaznosti na to byla v minulosti uplatněna vyšší tvorba OP, pak se nejedná o řízení spojené s novou pohledávkou, které by umožňovalo vyšší tvorbu OP k pohledávce nové.

Závěrem je nutné konstatovat, že každý případ je třeba posuzovat individuálně a uvedený popis systémového řešení nemůže představovat univerzální řešení konkrétních případů.

Příspěvek 270/20.04.09 – MF předkládá doplněné 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

Po konzultaci se zástupci MF byl příspěvek přepracován a doplněn o stanoviska

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 dovodit 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, u nichž se odvod pojistného neřídí právními předpisy České republiky a nebo se řídí podle právních předpisů příslušného (jiného) státu ve větě první uvedené za středníkem tak, aby částka (daňový ukazatel), o kterou se jejich příjmy zvyšují při stanovení základu daně (na tzv. superhrubou mzdu), **byla stejná**, jako u zaměstnanců, z jejichž příjmů má zaměstnavatel povinnost platit povinné pojistné (tj. u nichž se odvod povinného pojistného řídí právními předpisy České republiky). Způsob stanovení základu daně u zaměstnanců, z jejichž příjmů má zaměstnavatel povinnost platit tuzemské povinné pojistné, se přitom nezměnil. Pro zaměstnance, kteří jsou daňovými rezidenty ČR a plynou jim příjmy ze zdrojů ze zahraničí, je pak základ daně definován v § 6 odst. 14 ZDP s tím, že se zde postupuje obdobně.

V § 6 odst. 13 ZDP je přitom stejně jako v uplynulém roce (2008) 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 obě tato povinná pojistná placená podle tuzemských zvláštních předpisů o pojistném byla zavedena legislativní zkratka „*povinné pojistné*“, tzn. tuzemské povinné pojistné. Dále je zde nově uvedeno (v části věty první za středníkem), že *částka odpovídající povinnému pojistnému (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 (tuzemské) zaměstnavatel nemá*. Tzn. nikoliv jako v roce 2008, že u zaměstnance, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojistné stejného druhu (jako v ČR), se příjmy zvýší o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojistné.

Přítom se vychází z předpokladu, že zaměstnancem, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá, se rozumí zaměstnanec, u něhož se odvod pojistného neřídí podle zvláštních právních předpisů České republiky, nebo na kterého se zcela nebo alespoň částečně vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu.

Výše zmíněnými zvláštními právními předpisy jsou zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (pojistné na sociální zabezpečení přitom zahrnuje pojistné na důchodové pojištění upravené zákonem č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění a pojistné na nemocenské pojištění upravené zákonem č.187/2006 Sb.), a dále zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

Ke kumulaci obou tuzemských povinných pojistných

Tuzemským „povinným pojistným“, o které se při stanovení základu daně zvyšuje příjem zaměstnance, u něhož se odvod pojistného řídí právními předpisy České republiky (dle části definice základu daně uvedené v § 6 odst. 13 ZDP ve větě první před středníkem), se obecně rozumí **obě částky** tuzemského povinného pojistného povinně placeného z těchto příjmů zaměstnavatelem podle zvláštních právních předpisů. Tzn. že příjem zaměstnance se musí zvýšit (*kromě výjimek vymezených v tuzemských zákonech o pojistném – viz dále*), jednak o příslušné pojistné na sociální zabezpečení (na důchodové pojištění, na nemocenské pojištění a příspěvek státní politiku zaměstnanosti) a jednak o příslušné pojistné na všeobecné zdravotní pojištění.

U zaměstnance, u kterého zaměstnavatel povinnost platit tuzemské povinné pojistné (obě nebo jen jedno z nich) nemá, tj. u něhož se odvod pojistného neřídí právními předpisy České republiky a nebo se řídí podle právních předpisů příslušného státu, se musí postupovat stejně, tzn. i jeho příjem se musí rovněž zvýšit o „povinné pojistné“, tzn. o obě částky tuzemského povinného pojistného, i když pouze fiktivně pro daňové účely. Z výše uvedeného podle našeho názoru jednoznačně plyne, že za tuzemské povinné pojistné v části definice základu daně uvedené v § 6 odst. 13 ZDP ve větě první před středníkem **nelze označit** pouze jedno z těchto dvou tuzemských povinných pojistných. Resp. nelze souhlasit s názorem, že pokud se platí alespoň jedno tuzemské povinné pojistné, tak se u zaměstnance spadajícího do zahraničního pojistného systému v rámci druhého pojištění již nemůže postupovat při stanovení základu daně podle části věty první uvedené za středníkem (tj. že se pak již nepoužije příslušné fiktivní navýšení o druhé tuzemské povinné pojistné, které zaměstnavatel povinnost platit nemá). Například pokud se na zahraničního zaměstnance vztahuje pouze jeden z těchto tuzemských zvláštních předpisů o pojistném (tj. 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 předkladatelů, že podle nové definice základu daně (v části věty první uvedené v § 6 odst. 13 ZDP 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“. Podle této věty se podle našeho názoru postupuje u zaměstnanců, u nichž se odvod pojistného neřídí právními předpisy České republiky a nebo se řídí podle právních předpisů příslušného státu a vždy je třeba pamatovat na to, že „povinné pojistné“ v ČR se neskládá jen z jedné částky.

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.

Ke kterým skutečnostem a výjimkám v pojistných zákonech lze přihlédnout u zaměstnance při výpočtu „povinného pojistného“.

ZDP nestanoví podmínky, za kterých se tuzemské povinné pojistné vypočte a při stanovení částky odpovídající tomuto povinnému pojistnému (o něž se zvyšují příjmy zaměstnance při výpočtu základu daně) lze akceptovat i obecně platné výjimky z placení povinného pojistného vymezené v obou tuzemských zvláštních právních předpisech s tím, že se **musí jednat o výjimky** týkající se příjmů zaměstnanců, u nichž se odvod pojistného řídí právními předpisy České republiky. Nelze tedy přihlédnout k odchylkám legálně umožňujícím, aby se odvod pojistného u zaměstnance neřídil právními předpisy České republiky (i když příp. jen po určitou dobu), protože při stanovení základu daně u takového zaměstnance se v souladu s definicí základu daně uvedené ve větě první za středníkem, musí k jeho příjmu stejně připočítat tuzemské povinné pojistné (i když je zaměstnavatel povinnost platit nemá).

N a p ř í k l a d :

a) Při výpočtu částky povinného pojistného pro účely stanovení základu daně se **akceptuje** u obou skupin zaměstnanců:

- výše tuzemského povinného pojistného (nemocenského, důchodového a zdravotního), dále
- že pojistné se neplatí z příjmů zaměstnance, které nejsou předmětem daně a nebo jsou od daně osvobozeny a z taxativně vyjmenovaných příjmů v obou pojistných zákonech (které se nezahrnují do vyměřovacích pojistných základů),
- že ze zdravotního i sociálního pojištění jsou vyňati žáci a studenti s příjmy z praktického výcviku a zaměstnanci zaměstnavatelů, kteří obdrží plnění od třetí osoby v souvislosti s jejich závislou činností,
- že u smluvního zaměstnance je jeho vyměřovacím pojistným základem příjem zúčtovaný smluvním zaměstnavatelem,
- že nemocenské pojištění se neplatí z příjmů zaměstnanců činných na základě dohody o provedení práce, z odměn členů představenstva a dozorčí rady obchodní společnosti, prokuristů a likvidátorů, dále členů zastupitelstev odměňovaných jako neuvolnění členové, funkcionářů občanských sdružení včetně členů výboru společenství vlastníků bytových jednotek nebo pověřeného vlastníka (protože tyto osoby nejsou uvedeny v okruhu pojištěných osob v § 5 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění),
- že zdravotní pojištění se neplatí z příjmů zaměstnanců taxativně uvedených v § 5 písm. a) bodech 1 až 7 zákona č. 48/1997 Sb., o zdravotním pojištění (včetně dohod o provedení práce), resp. že se z vyjmenovaných příjmů platí zdravotní pojistné, jen pokud tyto příjmy dosáhnou započítatelného příjmu,
- že společníci a jednatelé s.r.o. a komanditisté komanditních společností jsou od 1.1.2009 za stanovených podmínek účastni pouze důchodového pojištění, tj. že v tomto případě se neplatí nemocenské pojištění,
- že zaměstnání malého rozsahu (včetně DPČ) založí účast na nemocenském pojištění jen v tom kal. měsíci, do něhož byl zúčtován započítatelný příjem alespoň ve výši 2.000 Kč,
- že zaměstnavatel přestane odvádět pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění z příjmů zaměstnance, pokud od začátku kal. roku dosáhl úhrn jeho příjmů vstupujících do pojistného vyměřovacího základu maximálního vyměřovacího základu, atd., atd.

b) **Nelze ale přihlédnout** k takovým odchylkám při placení tuzemského povinného pojistného, které se vztahují jen na zaměstnance, u něhož se odvod pojistného na sociální zabezpečení nebo na zdravotní pojištění neřídí právními předpisy České republiky a nebo se řídí podle právních předpisů příslušného státu. Např. jedná-li o zahraničního zaměstnance, který pracuje sice na území ČR, ale podle koordinačních nařízení EU je pojištěn po tuto dobu v jiném státě EU, nebo není pojištěn v ČR protože zatím neuběhla doba vyslání uvedená ve smlouvě o sociálním zabezpečení, nebo jedná-li se o smluvního zaměstnance, který je účasten důchodového pojištění v nesmluvním státě, ve kterém má jeho zaměstnavatel sídlo a zatím neuplynula doba 270 kalendářních dnů trvání zaměstnání na území ČR rozhodná pro účast na tuzemském nemocenském pojištění a nebo se jedná o zahraničního zaměstnance činného v ČR ve prospěch zahraničního zaměstnavatele, který se v ČR dobrovolně nepřihlásí k nemocenskému pojištění, apod.

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 jen upřesnit, že příjmy zaměstnanců plynoucí z pracovněprávního vztahu se nezvyšují automaticky vždy o 34 %, ale v příslušné výši

- jednak o částku odpovídající tuzemskému povinnému pojistnému placenému zaměstnavatelem ze zmíněných příjmů na sociální zabezpečení, a
- jednak o částku odpovídající tuzemskému povinnému pojistnému placenému zaměstnavatelem se zmíněných příjmů na tuzemské zdravotní pojištění,

tzn. 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, od které se princip tzv. superhrubé mzdy již nebude uplatňovat. Vzhledem k tomu, že výše maximálního vyměřovacího základu je u obou pojistných sice stejná, ale k jejímu dosažení vzhledem k odlišnostem při vybírání sociálního a zdravotního pojištění nemusí dojít ve stejném okamžiku, bude se i tato skutečnost promítat do částky povinného pojistného u zaměstnance při výpočtu základu daně.

Obdobně se pak bude postupovat při výpočtu základu daně u zaměstnance s příjmy plynoucími z pracovněprávního vztahu (i uzavřeného příp. podle zahraničních předpisů), u něhož se odvod povinného pojistného (jedné nebo i obou jeho složek) ve zdaňovacím období nebo po jeho část nebude řídit právními předpisy České republiky nebo se bude řídit podle právních předpisů příslušného (jiného) státu. Tzn. že také u zaměstnance, jemuž budou v průběhu roku plynout od téhož zaměstnavatele po určitou dobu příjmy podléhající tuzemskému povinnému pojistnému a po určitou dobu příjmy podléhající zahraničnímu

zákonnému pojistnému (které se budou v ČR jen pro daňové účely zvyšovat o tuzemské povinné pojistné), je třeba sledovat dosažení úhrnné výše ročních příjmů, od které se princip tzv. superhrubé mzdy již neuplatňuje, společně. Tzn., že od okamžiku dosažení shora zmíněné úhrnné výše ročních příjmů (odpovídající tuzemskému maximálnímu pojistnému základu), do které se započtou jak příjmy, z nichž se tuzemské povinné pojistné platí, tak i příjmy z nichž se platí např. zahraniční povinné pojistné a které jsou jen pro daňové účely zvýšené o tuzemské povinné pojistné, se dále ve zdaňovacím období příjem zaměstnance již na tzv. superhrubou mzdu navyšovat nebude.

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 předkladatelů, 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 %.

Je tomu tak proto, že se jedná se o výjimku, která je určena pro jednatele, u nichž se odvod pojistného řídí podle tuzemských právních předpisů. Obdobně by se pak postupovalo při stanovení základu daně též příp. u jednatelů českých s.r.o., u nichž by se příp. odvod pojistného neřídil právními předpisy České republiky a nebo se řídil podle právních předpisů příslušného (jiného) státu (zde by se také použila výše zmíněná sazba).

Lze souhlasit také s názorem, že obdobně by se postupovalo v případě jednatelů působících u zahraničních společností.

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 předkladatelů.

Jedná se o výjimku, která je určena pro zaměstnance, u nichž se odvod pojistného řídí právními předpisy České republiky, tedy kterou lze akceptovat též pro daňové účely. Obdobně se proto bude postupovat při stanovení základu daně u členů statutárních orgánů, u nichž by se odvod pojistného příp. neřídil právními předpisy České republiky a nebo se řídil podle právních předpisů jiného státu (tj. tyto odměny by se rovněž zvýšily jen o 9 %).

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:

Z příjmů plynoucích na základě **dohody o provedení práce** se neplatí pojistné na sociální zabezpečení, protože tyto osoby nejsou uvedeny v okruhu pojištěných osob v zákoně o nemocenském pojištění a rovněž ani zdravotní pojištění, protože osoby s těmito příjmy nejsou v zákoně o zdravotní pojištění prohlášeny „za zaměstnance“.

Tj. jedná se o výjimku z placení pojistného určenou pro osobu, u které se odvod pojistného řídí právními předpisy České republiky a tyto právní předpisy stanoví, že se z tohoto konkrétního příjmu pojistné v České republice neplatí (že neexistuje). Proto tento příjem není třeba ani při stanovení základu daně zvyšovat na tzv. superhrubou mzdu (tato skutečnost ale nevyplývá, jak se domnívají předkladatelé, z věty první uvedené za středníkem v § 6 odst. 13 ZDP, ale z tuzemských zvláštních předpisů o pojistném). Stejně se bude postupovat též u zahraničního zaměstnance, kterému poplynou v ČR příjmy na základě dohody o provedení práce, a to i pokud by byl na základě této „dohody“ účasten v systému zahraničního povinného pojistného.

V případě příjmu plynoucího zaměstnanci na základě **dohody o pracovní činnosti** nepřesahujícího výši započitatelného příjmu, souhlas s názorem předkladatelů. Je tomu tak proto, že se jedná se o výjimku určenou pro zaměstnance, u nichž se odvod pojistného řídí právními předpisy České republiky a která stanoví, že se z tohoto příjmu platí pojistné jen při naplnění stanovených podmínek.

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 dovést 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 nebylo oprávněno vydat. 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.

Výše uvedený postup při stanovení základu daně se uplatní z toho důvodu, že se nejedná o výjimku v pojistném zákoně, která je určena pro zaměstnance, u nichž se odvod pojistného řídí právními předpisy České republiky, ale o legální odchylku při placení tuzemského povinného pojistného na sociální zabezpečení vztahující se pouze na zaměstnance, u něhož se odvod pojistného po stanovenou dobu řídí podle předpisů příslušného (jiného) státu (podmínkou pro tuto odchylku je právě skutečnost, že tento zaměstnanec musí být po stanovenou dobu účasten důchodového pojištění ve státě, kde má sídlo jeho zaměstnavatel).

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 účastní 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:

Jedná-li o tzv. zahraničního zaměstnance činného v ČR ve prospěch zahraničního zaměstnavatele se sídlem v tzv. třetím (nesmluvním) státě,

- a) který se v ČR dobrovolně nepřihlásí k nemocenskému pojištění a u něhož se odvod tohoto pojistného nebude řídit podle tuzemských zvláštních právních předpisů, resp. se bude řídit podle právních předpisů příslušného (jiného) státu, se příjem z pracovněprávního vztahu zvýší o fiktivní částku odpovídající tuzemskému povinnému pojistnému na sociální zabezpečení, které by byl povinen platit z těchto příjmů zaměstnavatel v případě, že by se na tohoto zaměstnance vztahovalo tuzemské povinné pojistné (dle § 6 odst. 13 ZDP věty první uvedené za středníkem),
- b) který se v ČR dobrovolně přihlásí k nemocenskému pojištění a který tím bude mít povinnost si sám v ČR výše zmíněné pojistné platit (obdobně jako OSVČ), tj. u něhož se tak odvodová povinnost tohoto pojistného bude řídit tuzemským zvláštním předpisem, se příjem z pracovněprávního vztahu o „povinné pojistné“ fiktivně placené zaměstnavatelem na sociální zabezpečení nezvyšuje, protože pro tuto osobu je v tuzemském pojistném zákoně stanoven jiný pojistný režim (jako u OSVČ).

Ke zdravotnímu pojištění:

Nevztahuje-li se příp. na výše uvedeného zahraničního zaměstnance odvodová povinnost podle tuzemského zákona o veřejném zdravotním pojištění, resp. pokud se něj vztahují předpisy o zdravotním pojištění jiného státu, je třeba jeho příjem při stanovení základu daně podle § 6 odst. 13 ZDP vety první uvedené za středníkem zvýšit o fiktivní částku odpovídající povinnému pojistnému na zdravotní pojištění, které by měl povinnost platit zaměstnavatel, v případě že by se na tohoto zaměstnance vztahovalo tuzemské zdravotní pojištění, a to jak v případě uvedeném pod bodem a), tak i b).

Poznáváme, že žádné stanovisko ke výše zmíněné problematice MF prozatím nevydalo. Nutno také upozornit, že do kompetence MF nespadá výklad o sociálním a zdravotním pojištění, tj. příslušný pojistný režim u zmíněného zaměstnance je třeba příp. ještě zkontrolovat s kompetentním orgány a pak činit konečné závěry v daňové oblasti.

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 účastní 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 navýšen o povinné pojistné ve výši 25% odměny zaměstnance.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas s názorem předkladatelů uvedeným v prvním odstavci. U zaměstnanců, 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, se odvodová povinnost neřídí tuzemskými zvláštními předpisy o pojistném resp. se řídí předpisy příslušného státu, tj. zde se bude postupovat při stanovení základu daně podle § 6, odst. 13 ZDP, části věty první uvedené za středníkem.

Souhlas s názorem předkladatelů uvedeným ve druhém odstavci, tj. jsou-li tím např. myšleny odměny členů statutárních orgánů a dalších kolektivních orgánů právnických osob, ze kterých se v ČR platí pouze zdravotní pojištění (viz osoby uvedené pod písmenem c)).

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:

Nesouhlas s názorem předkladatelů.

Je třeba znovu uvést, že v otázkách týkajících se placení zdravotního pojištění v případě tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, je kompetentní Ministerstvo zdravotnictví a Všeobecná zdravotní pojišťovna a MF názor těchto kompetentních orgánů akceptuje.

U zaměstnance vykonávajícího závislou činnost v rámci tzv. **mezinárodního pronájmu pracovní síly**, u něhož by se platilo pouze pojistné na zdravotní pojištění podle tuzemského

zákona a odvodová povinnost na sociální zabezpečení by se řídila právním předpisem příslušného státu, se bude při stanovení základu daně postupovat:

- u částky odpovídající pojistnému placenému zaměstnavatelem na sociální zabezpečení (kde by se odvodová povinnost řídila právním předpisem příslušného státu), podle § 6 odst. 13 ZDP věty první uvedené za středníkem, a
- u částky odpovídající pojistnému placenému zaměstnavatelem na zdravotní pojištění (kde by se odvodová povinnost řídila tuzemským zákonem), podle § 6 odst. 13 ZDP věty první uvedené před středníkem.

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:

S ohledem na výše uvedené rekapitulujeme:

- a) nesouhlas se závěrem uvedeným v odstavci 1 ve větě první a pokud jde o větu druhou, odkazujeme na výše uvedené stanovisko MF k bodu 2.
- b) souhlas se závěrem uvedeným v odstavci 2.

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.⁶⁶.
- 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.⁶⁷.

⁶⁶ 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

⁶⁷ 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 vitro⁶⁸.

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 pokuty⁶⁹. 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.

⁶⁸Nařízení 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.

⁶⁹ 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 takového 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 použitému ve směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty⁷⁰. 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) umožňují, 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.

⁷⁰ 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 takového 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 zákona⁷¹, 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.

Stanovisko předložené MF na předcházející jednání KV bylo osobně s předkladateli projednáno, příspěvek nebyl ze strany předkladatelů upraven, MF na svém stanovisku trvá.

⁷¹ 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 279/24.06.09 – MF předkládá stanovisko

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

Předkládá: Jan Čapek, daňový poradce, číslo osvědčení 1310
Jana Karásková, daňový poradce, číslo osvědčení 2625

Cílem příspěvku je odstranit některé výkladové nejasnosti týkající se ukládání peněžních prostředků ve výši rezerv tvořených podle horního zákona⁷² a vymezených v § 10 odst. 2 zákona o rezervách⁷³ a souvisejícího čerpání těchto peněžních prostředků.

Přestože se příspěvek primárně zabývá rezervami tvořenými podle horního zákona, vzhledem ke srovnatelné právní úpravě (povinnost ukládat peněžní prostředky ve výši rezerv na zvláštní vázaný účet) lze níže uvedené závěry aplikovat rovněž i na další rezervy vytvářené podle § 9 a § 10 zákona o rezervách.

V příspěvku předpokládáme, že tvorba i čerpání předmětných rezerv je schváleno příslušným obvodním báňským úřadem a že peněžní prostředky jsou ukládány pouze na samostatný účet v bance se sídlem na území České republiky (dále jen „zvláštní vázaný účet“). Dále předpokládáme, že tvorba i čerpání rezerv je zaúčtováno v souladu s českými účetními předpisy. V příspěvku se nezabýváme rezervami vytvořenými do 31. prosince 2003.

1. Vymezení „účelu“ tvorby rezervy

Ustanovení § 31 odst. 6 horního zákona stanoví povinnost vytvářet rezervu finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených dobýváním. Ustanovení § 37a odst. 1 horního zákona stanoví povinnost vytvářet rezervu finančních prostředků na vypořádání důlních škod.

Zákon o rezervách v § 10 odst. 2 vymezuje (s odkazem na horní zákon) jako daňově uznatelnou také (i) rezervu finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou a (ii) rezervu na vypořádání důlních škod.

Ustanovení § 10a zákona o rezervách stanoví povinnost uložit peněžní prostředky ve výši rezerv vymezených v § 10 odst. 2 zákona o rezervách na zvláštní vázaný účet. Poplatník přitom pro jednotlivý účel tvorby rezervy zřídí vždy pouze jeden zvláštní vázaný účet, který je veden v českých korunách nebo v eurech.

⁷² Zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), ve znění pozdějších předpisů

⁷³ Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Podle ustanovení § 10a odst. 1 zákona o rezervách mohou být peněžní prostředky zvláštního vázaného účtu čerpány pouze *na účely*, na které byly rezervy vytvořeny.

Vymezení „účelu tvorby rezervy“ je tak mimo jiné nezbytné pro obhájení správného postupu v okamžiku čerpání rezervy (a souvisejících peněžních prostředků soustředěných na zvláštním vázaném účtu). Zákon o rezervách však pojem „účel tvorby rezervy“ blíže nespecifikuje.

Návrh řešení

V návaznosti na výše uvedený právní rámec doporučujeme přijmout následující dílčí sjednocující závěry:

- a) Pojem „účel tvorby rezervy“ ve smyslu § 10a zákona o rezervách odpovídá členění rezerv podle horního zákona, resp. zákona o rezervách. Obecně tak existují dva účely tvorby „horních“ rezerv, a to (i) sanace pozemků dotčených těžbou / dobýváním (zahrnující rekultivaci) a (ii) vypořádání důlních škod.
- b) Vzhledem k absenci specifické úpravy však poplatník může dle svého uvážení při vymezení „účelu tvorby rezervy“ použít také podrobnější členění, např. podle jednotlivých projektů (geograficky nebo jinak oddělených). V návaznosti na toto rozhodnutí poplatník zřídí zvláštní vázané účty podle jednotlivých účelů a toto rozdělení je povinen respektovat také při následném čerpání peněžních prostředků ze zvláštního vázaného účtu.

Stanovisko Ministerstva financí:

Účel tvorby rezervy je vymezen zvláštním předpisem. V uvedeném případě se jedná o horní zákon, který dle našeho názoru zná pouze dva účely tvorby rezervy, a to sanace pozemků dotčených těžbou nebo vypořádání důlních škod.

2. Počet zvláštních vázaných účtů pro jednotlivý účel

Při aplikaci pouze gramatického výkladu zákona o rezervách by bylo možné dovodit, že pro jednotlivý účel je poplatník povinen zřídit právě jeden zvláštní vázaný účet. Dle názorů autorů však použití pouze doslovného gramatického výkladu v této souvislosti nemůže obstát.

Domníváme se, že smyslem a účelem příslušného ustanovení zákona o rezervách nemohlo být, aby poplatník byl nucen deponovat zpravidla velmi významnou částku u jedné banky. Takový postup by, zejména v dnešní době, neúměrně zvyšoval expozici poplatníka vůči jedné bance, a tím také kreditní riziko nesené poplatníkem. Uvedený výklad by proto byl bezpochyby v přímém rozporu se smyslem příslušné zákonné úpravy, kterým je naopak zajištění odpovídajících zdrojů na odstranění následků činnosti, v souvislosti s nimiž byly rezervy vytvořeny⁷⁴.

V souladu s judikaturou Ústavního soudu, interpret právní normy by neměl vycházet pouze z doslovného znění příslušného zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku,

⁷⁴ Důvodová zpráva k zákonu č. 223/2006 Sb.

systematická souvislost nebo některý z principů, jenž mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku.

Návrh řešení

V návaznosti na výše uvedené doporučujeme přijmout dílčí sjednocující závěr, že poplatník je oprávněn zřídit pro jednotlivý účel rezervy i více zvláštních vázaných účtů, pokud je tento postup prokazatelně odůvodněn potřebou omezit expozici poplatníka vůči jedné bance.

Stanovisko Ministerstva financí:

Za předpokladu, že horní zákon zná pouze dva účely tvorby rezervy, může poplatník, který postupuje při tvorbě rezervy podle tohoto zákona, zřídit pro ukládání prostředků rezerv maximálně dva zvláštní vázané účty.

3. Úrokové výnosy z prostředků rezerv na zvláštním vázaném účtu

Podle ustanovení § 10a odst. 1 zákona o rezervách lze na zvláštní vázaný účet ukládat kromě samotných prostředků rezerv rovněž *výnosy z prostředků těchto rezerv*. Ty zákon definuje jako výnosy z peněžních prostředků vázaných na zvláštním vázaném účtu.

Výnosy z peněžních prostředků na zvláštním vázaném účtu jsou přitom osvobozeny od daně podle § 4 odst. 1 písm. zm) a § 19 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů, *stanou-li se příjmem zvláštního vázaného účtu podle zákona o rezervách*.

Zákon o rezervách v § 10a odst. 2 písm. a) dále stanoví, že tvorba rezerv je daňově uznatelným nákladem, pouze pokud budou peněžní prostředky ve výši zaúčtované tvorby rezervy převedeny na zvláštní vázaný účet nejpozději do termínu podání daňového přiznání.

Popis problému

Pokud poplatník každoročně převádí na zvláštní vázaný účet částku odpovídající právě výši vytvořených rezerv a tyto prostředky jsou na příslušném bankovním účtu dále úročeny (tj. banka o připsaný úrok zvyšuje zůstatek účtu), musí nutně nastat situace, že zůstatek zvláštního vázaného účtu převyšuje celkový stav vytvořených rezerv (o částku připsaného úroku).

Otázkou je, jak s tímto „přebytkem“ účtu naložit vzhledem k tomu, že prostředky na zvláštním vázaném účtu lze podle zákona použít pouze na účely, na které byly vytvořeny příslušné rezervy.

Zákon o rezervách výslovně neupravuje, z jakých zdrojů mají být peněžní prostředky ve výši vytvořených rezerv na zvláštní vázaný účet převedeny. Pokud tedy banka připsuje úroky z peněžních prostředků na zvláštním vázaném účtu na tento účet, lze tyto výnosy považovat rovněž za částku „převedenou na zvláštní vázaný účet“ ve smyslu § 10a odst. 2 písm. a) zákona o rezervách.

Dle autorů proto není v rozporu s právními předpisy postup, kdy poplatník o částku připsaného úroku sníží částku převáděnou na zvláštní vázaný účet v dalším období.

V důsledku tohoto postupu se zůstatek zvláštního vázaného účtu bude přesně rovnat zůstatku natvořených rezerv.⁷⁵

Alternativně lze s bankou dohodnout, aby úroky z prostředků uložených na zvláštním vázaném účtu nezvyšovaly zůstatek tohoto účtu, ale byly bankou připisovány na jiný (např. běžný) účet poplatníka. V takovém případě tyto výnosy nelze osvobodit od daně z příjmů. Zároveň však tyto výnosy nebudou vázány na účel tvorby rezervy a poplatník je může použít volně dle svého uvážení.

Návrh řešení:

Na základě výše uvedeného doporučujeme přijmout následující dílčí sjednocující závěry:

- a) výnosy z peněžních prostředků, které jsou příjmem zvláštního vázaného účtu, tj. jsou na něj připisovány bankou, jsou osvobozeny od daně z příjmů;
- b) o částku výnosů z peněžních prostředků, které zvyšují zůstatek zvláštního vázaného účtu, lze snížit částku peněžních prostředků povinně převáděných poplatníkem na zvláštní vázaný účet podle v § 10a odst. 2 písm. a) zákona o rezervách;
- c) pokud výnosy z peněžních prostředků nebudou připisovány na zvláštní vázaný účet, nelze tyto výnosy osvobodit od daně z příjmů a poplatník může tyto prostředky použít volně dle svého uvážení.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas s dílčími závěry označenými písmeny a) až c).
K závěru pod písmenem b) pro úplnost uvádíme, že rezerva musí být vytvářena v souladu s horním zákonem a ZoR pouze upravuje podmínky, za nichž je tato tvorba daňově uznatelným nákladem. Pokud tedy poplatník převede do stanoveného termínu na zvláštní vázaný účet peněžní prostředky ve výši zaúčtované tvorby rezervy (tj. ve výši podle horního zákona), pak lze při splnění všech podmínek ZoR tvorbu rezervy uplatnit jako daňově uznatelný náklad.

4. Čerpání výnosů z prostředků rezerv na zvláštním vázaném účtu

Dle závěru přijatém v předchozím bodě, pokud budou výnosy z prostředků na zvláštním vázaném účtu připisovány na tento účet, lze o jejich výši snížit částku peněžních prostředků povinně převáděných na zvláštní vázaný účet v souladu s § 10a odst. 2 písm. a) zákona o rezervách. Tak bude docíleno stavu, že zůstatek zvláštního vázaného účtu bude přesně odpovídat výši natvořených rezerv.

Tento postup však není možné použít, pokud výše tvorby rezervy v následujícím roce je nižší než částka připsaného úroku, resp. pokud již rezerva dále není vytvářena. Obdobný problém může dále nastat za situace, kdy dochází k rozpouštění rezerv pro nepotřebnost, např. z důvodu snížení předpokládaných nákladů na daný účel.

⁷⁵ Specifická situace může nastat, pokud částka tvorby rezervy v dalším období nedosahuje ani výše připsaného úroku. Touto situací se zabýváme v části 4. Čerpání výnosů prostředků rezerv.

Podle našeho názoru mohou být v takových případech „přebytečné“ peněžní prostředky převedeny ze zvláštního vázaného účtu a poplatník může tyto prostředky použít pro jiné účely, než na které je tvořena příslušná rezerva. Částka přebytečných peněžních prostředků se stanoví jako rozdíl mezi celkovou výší peněžních prostředků, včetně připsaných výnosů, na zvláštním vázaném účtu a celkovým stavem natvořené rezervy pro daný účel (po zohlednění souvisejícího čerpání a rozpuštění) k poslednímu dni termínu pro podání daňového přiznání.

V případě převedení výnosů ze zvláštního vázaného účtu, které jsou osvobozeny podle § 4 odst. 1 písm. zm), příp. § 19 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů, zůstane toto osvobození zachováno. Uvedená ustanovení totiž podmiňují osvobození výnosů z peněžních prostředků pouze tím, že tyto výnosy jsou příjmem zvláštního vázaného účtu.

Návrh řešení:

Na základě výše uvedeného doporučujeme přijmout následující dílčí sjednocující závěry:

- a) v případě existence „přebytečných“ peněžních prostředků z důvodů popsaných výše lze tyto peněžní prostředky převést ze zvláštního vázaného účtu a použít je pro jiné účely, než na které byla vytvořena příslušná rezerva;
- b) osvobození výnosů z peněžních prostředků na zvláštním vázaném účtu zůstává zachováno.

Stanovisko Ministerstva financí:

Peněžní prostředky zvláštního vázaného účtu nelze použít na jiné účely, než na které byly vytvořeny. Pokud již byly provedeny veškeré činnosti, na jejichž úhradu byla rezerva vytvořena, lze zůstatek rezervy se souhlasem příslušného OBÚ zrušit.

5. Zvláštní vázaný účet v EUR

V souladu s § 10a odst. 1 zákona o rezervách může poplatník zřídit pro jednotlivý účel tvorby rezervy zvláštní vázaný účet v českých korunách (CZK) nebo v eurech (EUR). Pro volbu měny účtu zákon žádné další požadavky ani kritéria nestanoví a ponechává tak toto rozhodnutí zcela na uvážení poplatníka. Poplatník proto může ukládat prostředky rezerv na zvláštním vázaném účtu vedeném v EUR i v případě, že výdaje, na které je rezerva tvořena, budou vynaloženy v českých korunách.

Vzhledem k tomu, že měna účtu nemá přímou provázanost na měnu očekávaného výdaje, lze rovněž připustit, aby poplatník pro jednotlivý účel rezervy otevřel jeden účet v CZK a současně druhý účet v EUR. Uložení peněžních prostředků současně na účtu vedeném v CZK a účtu vedeném v EUR nijak neohrožuje dostatečné krytí rezerv peněžními prostředky. Opačný výklad, totiž že poplatník může zřídit účet pouze jeden účet, a to buď v CZK nebo EUR, je podle našeho názoru neopodstatněně restriktivní a zabraňuje poplatníkovi účinně řídit měnové riziko vyplývající z pohybu kurzu CZK.

Návrh řešení:

Na základě výše uvedeného doporučujeme přijmout následující dílčí sjednocující závěry:

- a) volba měny zvláštního vázaného účtu závisí pouze na uvážení poplatníka, toto rozhodnutí přitom není vázáno na měnu očekávaného čerpání peněžních prostředků;
- b) peněžní prostředky na jeden účel tvorby rezervy mohou být současně uloženy na dvou zvláštních vázaných účtech, jeden vedený v CZK a jeden vedený v EUR;
- c) převody peněžních prostředků mezi zvláštními vázanými účty zřízenými na jeden účel (tj. mezi účtem vedeným v EUR a účtem vedeným v CZK) mohou být prováděny podle uvážení poplatníka a nejedná se přitom o čerpání rezerv.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem pod písmenem a).
Na každý účel tvorby rezervy musí být zřízen jeden zvláštní vázaný účet, a proto nelze souhlasit s dílčími závěry uvedenými pod písmeny b) a c).

6. Kurz rozhodný pro „plnění“ a čerpání prostředků zvláštního vázaného účtu

Zákon o rezervách ukládá povinnost převést na zvláštní vázaný účet peněžní prostředky ve výši zaúčtované tvorby rezerv. Dle účetních předpisů pro podnikatele je však tvorba rezerv účtována vždy pouze v české měně, zatímco zvláštní vázaný účet může být veden také v EUR. Vzniká proto otázka, jak určit kurz rozhodný pro převod prostředků na zvláštní vázaný účet tak, aby byly splněny požadavky zákona o rezervách (výše prostředků na zvláštním vázaném účtu je rovna stavu vytvořených rezerv).

Obdobná otázka se týká situace, kdy je zvláštní vázaný účet veden v EUR, ale čerpání rezervy probíhá v českých korunách.

Kurz rozhodný pro převod prostředků na zvláštní vázaný účet

Zákon o rezervách problematiku kurzů pro účely posouzení, zda peněžní prostředky byly převedeny na zvláštní vázaný účet ve výši zaúčtované tvorby rezervy v souladu s § 10a odst. 2 zákona o rezervách, výslovně neřeší.

Podle našeho názoru je logickým a správným řešením vycházet z účetního kurzu použitého účetní jednotkou ke dni podání příkazu k převodu peněžních prostředků (EUR) na zvláštní vázaný účet. V případě nákupu EUR pak lze rovněž použít kurz, za který byla příslušná cizí měna nakoupena.⁷⁶ Pokud by převod peněžních prostředků na zvláštní vázaný účet probíhal ve více platbách, byl by rozhodným kurzem na základě stejné logiky účetní kurz dne, kdy byl podán poslední příkaz k převodu.

K případným následným pohybům kurzu mezi dnem podání příkazu k převodu peněžních prostředků od poplatníka a posledním dnem termínu pro podání daňového přiznání by se již pro účely posouzení oprávněnosti daňové tvorby za běžné období nepřihlíželo.

Alternativní možností je vycházet z účetního kurzu k poslednímu dni termínu pro podání daňového přiznání. Takový výklad je však prakticky nerealizovatelný vzhledem k časovému posunu mezi podáním příkazu k úhradě a převedením peněžních prostředků. Pokud by

⁷⁶ Ustanovení § 24 odst. 6 poslední věta zákona č. 563/1992 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

poplatník čekal s převodem peněžních prostředků až do okamžiku zjištění příslušného kurzu (posledního dne termínu pro podání daňového přiznání), nebylo by již možné ve stejný den podmínku převodu prostředků na zvláštní vázaný účet splnit. Pokud by naopak poplatník převod peněžních prostředků provedl s dostatečným předstihem, zjistil by (v případě poklesu kurzu EUR) částku daňově neznatelné rezervy až v poslední den termínu pro podání daňového přiznání.

Výše uvedený výklad neobstojí jednomu ze základních požadavků na právní předpisy, totiž jejich předvídatelnosti a seznatelnosti následků, které mohou vyvolat.

Kurz rozhodný pro čerpání prostředků ze zvláštního vázaného účtu

Obdobná otázka týkající se stanovení rozhodného kurzu vyvstává v situaci, kdy je zvláštní vázaný účet veden v EUR, ale náklady, na které byla tvořena rezerva, jsou vynaloženy v CZK.

Hodnota použitého kurzu totiž ovlivňuje, jaká částka EUR může být při čerpání peněžních prostředků uvolněna ze zvláštního vázaného účtu (zákon o rezervách stanoví, že peněžní prostředky mohou být čerpány pouze na účely, na které byly rezervy vytvořeny).

Domníváme se, že v uvedeném případě by ze zvláštního vázaného účtu měla být čerpána právě taková částka v EUR, která odpovídá částce nákladů v CZK ke dni čerpání prostředků ze zvláštního vázaného účtu za použití účetního kurzu ke dni podání příkazu k převodu peněžních prostředků (EUR) ze zvláštního vázaného účtu. V případě prodeje EUR za CZK pak lze rovněž použít kurz, za který byla příslušná cizí měna prodána.

Návrh řešení:

Na základě výše uvedeného doporučujeme přijmout následující dílčí sjednocující závěry:

- a) kurz rozhodný pro posouzení, zda částka převedená na zvláštní vázaný účet odpovídá tvorbě rezerv ve smyslu § 10a odst. 2 písm. a) zákona o rezervách, je účetní kurz ke dni podání příkazu k převodu peněžních prostředků (EUR) na zvláštní vázaný účet (podání posledního příkazu k převodu);
- b) k případnému pohybu kurzu mezi dnem podání příkazu k převodu prostředků a posledním dnem termínu pro podání daňového přiznání se pro účely posouzení, zda částka převedená na zvláštní vázaný účet odpovídá tvorbě rezerv ve smyslu § 10a odst. 2 písm. a) zákona o rezervách, nepřihlíží;
- c) v případě čerpání peněžních prostředků ze zvláštního vázaného účtu vedeného v EUR na úhradu příslušných nákladů vynaložených v CZK, by měla být čerpána taková částka v EUR, která odpovídá částce nákladů v CZK za použití účetního kurzu ke dni podání příkazu k převodu prostředků ze zvláštního vázaného účtu.

Stanovisko Ministerstva financí:

Opět je zde nutné připomenout, že tvorba rezervy, její výše i čerpání podléhá schválení příslušného obvodního báňského úřadu.

Z hlediska ZoR lze s dílčími závěry uvedenými pod písmeny a) až c) souhlasit.

7. Kurzové rozdíly z peněžních prostředků na zvláštním vázaném účtu

Další nejasnosti se týkají posouzení kurzových rozdílů vznikajících při přepočtu EUR uložených na zvláštním vázaném účtu na českou měnu v následujících obdobích.

Pro ilustraci uvádíme následující příklad. V období 1 je natvořena rezerva ve výši 1 000 CZK. Poplatník v období 2 převede ke krytí této rezervy na zvláštní vázaný účet částku 40 EUR (kurz ke dni podání příkazu k převodu 25 CZK/EUR). K poslednímu dni období 2 je kurz ČNB 27 CZK/EUR. Poplatník v souladu s účetními předpisy zaúčtuje kurzový zisk ve výši 80 CZK. Zůstatek zvláštního vázaného účtu k poslednímu dni období 2 je roven částce 1 080 CZK.

První otázkou vztahující se k zaúčtovaným kurzovým rozdílům je jejich daňové ošetření. Domníváme se, že tyto kurzové rozdíly by měly být daňově účinné, tj. zdanitelné v případě kurzových zisků a daňově uznatelné v případě kurzových ztrát ve výši zaúčtované v účetnictví poplatníka.

Druhá otázka se týká obdobného problému jaký byl řešen v části 3 tohoto příspěvku. Jak vyplývá z výše uvedeného ilustrativního příkladu, v důsledku pohybu kurzu EUR a skutečnosti, že tvorba rezerv se účtuje pouze v CZK bude docházet k tomu, že zůstatek zvláštního vázaného účtu vedeného v EUR bude po aktuálním přepočtu na CZK vyšší (v případě kurzových zisků) nebo nižší (v případě kurzových ztrát) než celkový stav vytvořených rezerv.

Podle našeho názoru by poplatník (stejně jako v případě připisovaných úrokových výnosů) měl o tyto kurzové rozdíly upravovat výši peněžních prostředků povinně převáděných na zvláštní vázaný účet podle v § 10a odst. 2 písm. a) zákona o rezervách. Pokud by výsledkem pohybu kurzu byla kurzová ztráta, měl by poplatník o příslušnou částku příspěvek převáděný na zvláštní vázaný účet navýšit. V případě realizace kurzového zisku by bylo možné o příslušnou částku příspěvek převáděný na zvláštní vázaný účet snížit.

Související otázkou zůstává, k jakému datu použít kurz pro výpočet tohoto kurzového rozdílu. Podle našeho názoru by v tomto případě mělo být postupováno stejným způsobem, jako tomu je v případě posouzení splnění povinnosti ve smyslu § 10a odst. 2 písm. a) zákona o rezervách, tj. použít účetní kurz ke dni podání příkazu k převodu peněžních prostředků na zvláštní vázaný účet (resp. podání posledního příkazu k převodu).

Návrh řešení:

Na základě výše uvedeného doporučujeme přijmout následující dílčí sjednocující závěry:

- a) kurzové zisky, resp. ztráty, z peněžních prostředků uložených na zvláštním vázaném účtu vedeném v EUR jsou daňově účinné (zdanitelné, daňově uznatelné) ve výši zaúčtované poplatníkem v souladu s účetními předpisy;
- b) o částky kurzových zisků a ztrát realizovaných z peněžních prostředků uložených na zvláštním vázaném účtu vedeném v EUR lze snížit, resp. zvýšit, částku peněžních prostředků převáděných na zvláštní vázaný účet v souladu s § 10a odst. 2 písm. a) zákona o rezervách;

- c) pro výpočet těchto kurzových rozdílů se použije účetní kurz ke dni podání příkazu k převodu peněžních prostředků na zvláštní vázaný účet (resp. podání posledního příkazu k převodu).

Stanovisko Ministerstva financí:

Se závěry lze souhlasit.

V uvedené souvislosti je nutné k písmenu b) dodat, že vždy musí být splněna podmínka uvedená ve stanovisku MF k dílčímu závěru k bodu 3 uvedenému pod písmenem b) (viz. výše).

Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 280/16.09.09 – MF předkládá stanovisko

280/16.09.09 Vymezení pojmu „z titulu úvěrů, půjček“ pro účely zákonů č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

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

1. Výchozí situace

Podle § 2 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně v platném znění (dále jen ZoR) lze vytvářet daňové opravné položky (dále jen OP) pouze k pohledávkám, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech a takto vzniklý příjem nebyl podle zvláštního právního předpisu příjmem osvobozeným od daně z příjmů nebo zahrnovaným do základu daně z příjmů nebo zahrnovaným do samostatného základu daně z příjmů anebo základu daně pro zvláštní sazbu daně. Dále mimo jiné nelze tvořit OP k pohledávkám vzniklých z *titulu úvěrů, půjček*, pokud ZoR nestanoví něco jiného.

Podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) je poplatník povinen zvýšit svůj základ daně o částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela....Toto se nevztahuje u ostatních poplatníků mimo jiné na závazky z *titulu úvěrů, půjček*....

2. Rozbor

a) Z historie novelizací ZoR:

Novela 132/1995 Sb., doplnila do ZoR nový § 8a s tím, že v odstavci 3 bylo stanoveno, že opravné položky nelze tvořit u pohledávek vzniklých z titulu úvěru, půjček, záloh (bod d).

Dle důvodové zprávy: „*K bodu 13 ...Z vytváření opravné položky jsou vyloučeny pohledávky, které při svém vzniku neovlivnily základ daně, tj. pohledávky z titulu půjček a záloh a dále pohledávky za společníky...*“

Novelou 492/2000 Sb., došlo k převedení tohoto omezení tvorby OP do obecného § 2 odst. 2 ZoR a rozšíření limitace tvorby na tituly ručení, smluvních pokut, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů, které dle důvodové zprávy „...*reagovalo na změny v zákoně o účetnictví (nové účtování o smluvních pokutách, poplatcích z prodlení, penále a jiných položkách)*“

Novela 438/2003 Sb., rozšířila omezení tvorby OP na „... opravné položky se netvoří k pohledávkám vzniklým z titulu cenných papírů a ostatních investičních instrumentů, úvěrů, půjček, ručení, záloh, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti,

smluvních úroků a pokut, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů a dále k pohledávkám, o kterých nebylo účtováno ve výnosech podle zvláštního právního předpisu a které nebyly zahrnuty do základu daně z příjmů zjištěného podle zvláštního právního předpisu, a k pohledávkám nabytým bezúplatně...“ Dle důvodové zprávy „...*Současně se jednoznačněji vymezuje možnost tvorby opravných položek pouze k pohledávkám, o nichž bylo účtováno ve výnosech a vztahují se k příjmům zdaňovaným v základu daně...*“

Další novely ZoR již nepřinesly žádnou věcnou změnu.

Z výše uvedeného lze vyvodit jednoznačnou snahu zákonodárce omezit tvorbu daňových OP pouze na pohledávky, které byly při vzniku zachyceny ve zdanitelných výnosech poplatníka.

b) V rámci závěru koordinačního výboru ze dne 13.2.2008 (příspěvek 205/17.12.07 - Aplikace ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 a písm. c) bod 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona 261/2007 Sb. – „dodaňování polhůtných a promlčených závazků“ Autoři: Ing. Radislav Tkáč, Ing. Jiří Nesrovnal, Ing. Jiří Hanák) zaujalo MF mimo jiné následující stanovisko k možnosti tvorby daňových OP z titulu úroků:

„Lze souhlasit se závěrem, není možno souhlasit s jeho zdůvodněním (tj. že dodanění závazků recipročně navazuje na úpravu v § 2 odst. 2 ZoR).

Souhlas MF se závěrem předkladatele tak vychází pouze z uplatňování stejného výkladu obsahu pojmu „z titulu úvěru a půjček“. MF tímto potvrzuje již v minulosti sjednané a v praxi užívané pravidlo, že úrok je právně odlišitelným pojmem od kategorie jistiny.

Stejný výklad je již uplatňován např. i u pohledávek v rámci tvorby zákonných opravných položek dle § 8 až § 8c ZoR.

Obecně tedy platí, že v případě jistiny nelze daňové OP uplatňovat, neuhrazený závazek z jistiny úvěru či půjčky je proto výslovně vyčleněn ze závazků dodaňovaných a naopak úrokové výnosy představují zdanitelné příjmy zdaňované v základu daně, a proto budou také závazky z titulu úroků při splnění zákonných podmínek dodaňovány.

Dle výše citovaného stanoviska MF je výklad pojmu „z titulu úvěru a půjček“ vztažen pouze na jistinu úvěru či půjčky. Úroky plynoucí z úvěru či půjčky pak již nezapadají pod tento pojem. Toto stanovisko je plně v souladu se zásadou a snahou tvořit daňové OP pouze k pohledávkám, které prošly při vzniku zdanitelnými výnosy poplatníka dle § 2 odst. 2 ZoR.

Domníváme se, že stejný přístup jaký je aplikován na úroky by měl být aplikován na veškeré další pohledávky, které mohou v souvislosti s poskytnutým úvěrem či půjčkou vzniknout. Jedná se zejména o různé poplatky nesankčního charakteru (např. za vedení účtu, vydání karty, za zasilání výpisu, za výběr za bankomatu atd.) a další možné pohledávky.

Pokud tyto pohledávky, vzniklé v souvislosti s poskytnutým úvěrem či půjčkou, prošly při svém vzniku zdanitelnými výnosy poplatníka, a nejedná-li se o sankční pohledávky výslovně uvedené v § 2 odst. 2 ZoR či jiné pohledávky zde uvedené, mělo by být s nimi zacházeno stejně jako s úrokovými pohledávkami. Měla by tak existovat možnost poplatníka k takovým pohledávkám vzniklým v souvislosti s poskytnutým úvěrem či půjčkou tvořit daňové OP dle § 8 až 8c ZoR.

Současně však tyto závazky vzniklé v souvislosti s úvěrem či půjčkou budou při splnění zákonných podmínek dodáno dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. ZDP.

3. Závěr

Pojem „z titulu úvěru a půjček“ se pro účely ZoR a ZDP vztahuje pouze na jistinu úvěru či půjčky. Tento pojem nezahrnuje mimo úrokových i další pohledávky vzniklé v souvislosti s úvěrem či půjčkou. Pokud tyto pohledávky, vzniklé v souvislosti s poskytnutým úvěrem či půjčkou, prošly při svém vzniku zdanitelnými výnosy poplatníka, a nejedná-li se o sankční pohledávky výslovně uvedené v § 2 odst. 2 ZoR či jiné pohledávky zde uvedené, má poplatník možnost tvořit k nim daňové OP dle § 8 až § 8c ZoR.

Současně však tyto závazky vzniklé v souvislosti s úvěrem či půjčkou budou při splnění zákonných podmínek dodáno dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. ZDP.

Navrhujeme potvrdit výše uvedené závěry a příslušným způsobem je publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

MF i nadále trvá na svém výkladu, že jistina a úrok jsou dvě právně odlišitelné kategorie.

Pokud se v § 2 odst. 2 ZoR či v § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP hovoří o pohledávkách z titulu úvěrů či půjček, rozumí se pohledávky vzniklé z titulu jistiny úvěru.

Pokud tedy pohledávky nevznikly z titulu jistiny úvěru či půjčky a splňují všechny ostatní podmínky stanovené v ZoR, lze k nim vytvářet daňově uznatelné opravné položky dle § 8 až § 8c tohoto zákona.

Stejný přístup bude uplatňován i pro ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP.

282/16.09.09 Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u „malých“ zaměstnavatelů v roce 2010

Předkládají: Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č. osvědčení 2252
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701
Ing. Jana Tepperová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3885

1. Úvod

Tento příspěvek se vztahuje k problematice stanovení základu daně z příjmů ze závislé činnosti v podobě tzv. „superhrubé mzdy“ a do jisté míry navazuje na předchozí již projednávané příspěvky.

Cílem příspěvku je předem upozornit na problém, který vznikne v důsledku přijatých legislativních změn od 1. ledna 2010 a navrhnout jeho řešení.

2. Obecný rozbor problému

V ustanovení § 6 odst. 13 ZDP je 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*. Pro toto pojistné placené podle tuzemských zvláštních předpisů o pojistném byla zavedena legislativní zkratka „*povinné pojistné*“.

Jedním ze zmíněných zvláštních předpisů je zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSP“).

Ze závěrů k předchozím příspěvkům na téma „superhrubé mzdy“ (např. příspěvek 270/20.04.09 - Stanovení superhrubé mzdy po 1.1.2009) vyplývá výklad, že ZDP nestanoví podmínky, za kterých se zmíněné povinné pojistné vypočte a plně akceptuje zvláštní právní úpravu v obou tuzemských zvláštních předpisech o pojistném.

Zákon č. 189/2006 Sb., kterým byl novelizován mj. i ZSP, přináší v ustanovení § 7 odst. 1 písm. a) bod 2. a § 7 odst. 3 ZSP s účinností od 1. ledna 2010 zaměstnavatelům s průměrným měsíčním počtem zaměstnanců nižším než 51 zaměstnanců možnost hradit vyšší sazbu pojistného na nemocenské pojištění zaměstnanců, pokud si tuto sazbu takový zaměstnavatel sám stanoví. Vyšší sazba platí vždy pro jednotlivý kalendářní rok pro zaměstnavatele na základě jeho písemného oznámení příslušné okresní správě sociálního zabezpečení nejpozději do 20. ledna kalendářního roku, pro který si tuto sazbu stanovil.

Poskytnutou výhodou za toto dobrovolné navýšení sazby pojistného je právo odečíst počínaje rokem 2010 z částky pojistného polovinu částky, kterou v kalendářním měsíci takový zaměstnavatel zúčtoval zaměstnancům se zdravotním postižením na náhradě mzdy za dobu dočasně pracovní neschopnosti.

Tito zaměstnavatelé se tedy od 1. ledna 2010 mohou rozhodnout, zda v souvislosti s náhradou mzdy při pracovní neschopnosti zaměstnanců v prvních 14 dnech pracovní neschopnosti nastoupí nový režim, kdy stát nebude nahrazovat ani část těchto výdajů a budou platit za zaměstnance nemocenské pojištění sazbou 1,4 % nebo zůstanou v režimu roku 2009, kdy stát nahrazuje 50 % vyplacených náhrad, ale budou dobrovolně platit nemocenské pojištění ve výši 3,3 %.

Pokud by se základ daně z příjmů ze závislé činnosti stanovil tak, že se příjmy ze závislé činnosti zvýší o skutečně hrazené pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, nastala by situace, kdy zaměstnanci dvou zaměstnavatelů při příjmu ze závislé činnosti 20 000 Kč budou mít základ daně před uplatněním slev v jednom případě ve výši 26 620 Kč (20 000 + 33,1 % pojistného) a ve druhém případě 27 000 Kč (20 000 + 35 % pojistného).

Zaměstnanci v naprosto stejném zaměstnaneckém poměru, se stejným příjmem ze závislé činnosti by v takovém případě hradily státu rozdílnou výši daně z příjmů fyzických osob pouze v závislosti na rozhodnutí svého zaměstnavatele. Takový stav by dle našeho názoru byl v rozporu se základními principy právní jistoty a rovného postavení občanů.

V daném případě se domníváme, že za současného znění ZDP nemusí k této situaci dojít. Ustanovení § 6 odst. 13 ZDP ukládá zvýšit základ daně o částku odpovídající pojistnému, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel. Dle ZSP je ovšem povinností zaměstnavatele hradit pouze 1,4 % pojistného na nemocenské pojištění. Vyšší sazbu je pouze oprávněn si zvolit.

Domníváme se, že tato argumentace je použitelná i po rozšíření ustanovení § 6 odst. 13 ZDP zákonem č. 221/2009 Sb. účinným od 1. srpna 2009, podle kterého se při výpočtu základu daně podle věty první při stanovení částky povinného pojistného nepřihlíží ke slevám nebo k mimořádným slevám na pojistném u zaměstnavatele a ani k jiným částkám, o které si zaměstnavatel snižuje odvody povinného pojistného. Povinné pojistné je totiž nutné v tomto případě chápat v rámci prvního kroku uskutečnění volby mezi sazbou 1,4 % a 3,3 % a nikoliv až v rámci druhého kroku, kdy zaměstnavatel při volbě vyšší sazby odečítá 50 % náhrady mzdy.

Návrh řešení:

Pro účely stanovení základu daně z příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 13 ZDP se od roku 2010 v případě nemocenského pojištění za součást povinného pojistného považuje maximálně částka odpovídající 1,4 % vyměřovacího základu zaměstnance. K případnému rozhodnutí zaměstnavatele hradit vyšší sazbu pojistného podle § 7 odst. 1 písm. a) bod 2. a § 7 odst. 3 ZSP se nepřihlíží.

3. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat a zvážit případné návrhy na úpravu textu zákona.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas s návrhem předkladatelů.

MF souhlasí se závěry uvedenými v předloženém příspěvku, že pro účely stanovení základu daně u poplatníků s příjmy ze závislé činnosti a funkčními požitky podle § 6 odst. 13 ZDP je od roku 2010 za součást povinného pojistného nutné považovat i u tzv. malých zaměstnavatelů (s průměrným počtem zaměstnanců nižším než 51), v případě nemocenského pojištění maximálně částku odpovídající zákonné povinnosti zaměstnavatele, tj. pojistné ve výši 1,4 % z vyměřovacího základu zaměstnance, které je stanoveno v § 7 odst. 1 písm. a) bod 1 zákona č. 589/1992 Sb., ve znění platném pro rok 2010. K případnému rozhodnutí zaměstnavatele, kterým si „sám stanoví“ úhradu vyšší sazby pojistného (ve výši 3,3 %) v souladu § 7 odst. 1 písm. a) bod 2. a § 7 odst. 3 ZSP, se vzhledem k tomu, že jde o svobodnou volbu zaměstnavatele a nikoliv o jeho zákonnou povinnost, při stanovení základu daně u zaměstnanců nepřihlíží. Tj. příjem zaměstnanců se i ve zmíněném případě při navýšení na tzv. superhrubou mzdu, pokud jde o nemocenské pojištění, zvýší pouze o 1,4 % (tj. celkem o 33,1 %).

Za účelem posílení právní jistoty daňových subjektů by bylo dle našeho mínění vhodné v nejbližším možném termínu upřesnit ust. § 6 odst. 13 ZDP, a to větu poslední doplněnou do tohoto paragrafu zákonem č. 221/2009 Sb. v tom smyslu, že při výpočtu základu daně při stanovení částky povinného pojistného se nepřihlíží nejen ke slevám nebo k mimořádným slevám na pojistném u zaměstnavatele a k jiným částkám, o které si zaměstnavatel snižuje odvody povinného pojistného, ale ani k obdobným částkám, o které si zaměstnavatel odvody pojistného sám zvyšuje (např. volbou vyšší sazby).

Příspěvek 284/16.09.09 – MF předkládá odsouhlasené dílčí závěry k bodům A, B.1., B. 2., B.4. až B.9., které se již nebudou měnit. Body B.3. a B.10. budou předmětem dalšího jednání na KV KDP.

284/16.09.09 Sjednocení výkladu ustanovení § 30a a § 24 odst. 15 zákona o daních z příjmů

Předkládají: Simona Hornochová, daňový poradce, č. osvědčení 2550
Libor Frýzek, daňový poradce, č. osvědčení 2119

Cílem tohoto příspěvku je sjednocení výkladu ustanovení § 30a a souvisejícího ustanovení § 24 odst. 15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“), které stanoví podmínky pro uplatnění tzv. mimořádných odpisů, resp. tzv. mimořádných leasingových splátek.

A. Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP

1.1. Výklad pojmu pořízení

§ 30a ZDP podmiňuje uplatnění mimořádných odpisů splněním následujících základních podmínek:

- hmotný majetek zařazený v 1. resp. 2. odpisové skupině musí být **pořízen** v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010 a poplatník musí být jeho prvním vlastníkem a
- odpisování musí být zahájeno počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly **splněny podmínky pro odpisování**.

ZDP ani účetní předpisy pojem pořízení přímo nedefinují. V účetních předpisech se význam pojmu pořízení mění dle kontextu a v závislosti na vidu slovesa, předpisy rozlišují mezi pořízením a pořizováním. Používání tohoto pojmu však nemá vysledovatelnou logiku.⁷⁷

Pojem pořízení tak lze v zásadě vykládat dvěma základními způsoby:

(i) Jazykový výklad

Při použití jazykového výkladu lze pojem pořízení chápat obecně jako okamžik nabytí majetku. Majetek nabytý v období 1. 1. 2009 - 30. 6. 2010, ale uvedený do užívání až po 30. 6. 2010, by při takovém výkladu splnil podmínky pro uplatnění mimořádných odpisů.

Argumenty pro výklad (i)

- § 30a ZDP používá v odst. 1 resp. 2 a 3 dva různé pojmy - pořízení a splnění podmínek pro odpisování. Zákon tedy předpokládá splnění dvou rozdílných podmínek. Ztotožnění obou pojmů by znamenalo porušení předpokladu racionality právní normy a úspornosti množství pojmů používaných zákonodárcem pro označení téže skutečnosti.

⁷⁷ § 7 odst. 8 resp. 11 a § 47 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. („Vyhláška“) zmiňuje pořizování majetku, tj. průběžný proces předcházející uvedení majetku do stavu způsobilého pro užívání. § 47 odst. 1 Vyhlášky však zároveň stanoví, že součástí ocenění majetku je i cena, za kterou byl pořízen a další související náklady. V tomto případě pořízení implikuje dílčí úkon, který je součástí celkového procesu pořizování majetku.

- Formulace podmínky v § 30a odst. 3 ZDP („poplatník má povinnost zahájit odpisování...“) indikuje, že mezi pořízením a splněním podmínek pro odpisování (tj. uvedením do užívání) může dojít k časové prodlevě. Při ztotožnění obou pojmů by podmínka v § 30a odst. 3 byla nadbytečná, resp. by mohla být racionálně řešena odkazem na (nemožnost uplatnění) § 26 odst. 8 ZDP.

- Výklad pojmu pořízení ve smyslu prvotního nabytí je v souladu se smyslem novely deklarovaným v důvodové zprávě, která jako hlavní cíl zdůrazňuje stimulaci daňových poplatníků k pořízení hmotného majetku (a tím i zvýšení odbytu u výrobců). Pokud by režim odpisů byl vázán až na okamžik uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání, tento cíl by byl naplněn pouze nepřímo, v případě majetku nabytého ještě v roce 2008 a uvedeného do užívání až po 1. 1. 2009 pak zřejmě vůbec.

(ii) Výklad ve smyslu účetních a daňových předpisů

Pojem pořízení lze chápat, v návaznosti na způsob jeho používání v účetních a daňových předpisech⁷⁸, jako okamžik uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání. Majetek nabytý před 1. 1. 2009, ale uvedený do užívání až v období 1. 1. 2009 - 30. 6. 2010, by v takovém případě splnil podmínky pro uplatnění mimořádných odpisů.

Argumenty pro výklad (ii)

- V souvislosti s hmotným majetkem účetní i daňové předpisy zavádějí množství pojmů, které se v závislosti na kontextu částečně překrývají (pořizování i pořízení majetku, uvedení do užívání, splnění podmínek pro odpisování atd.). Zdánlivá pojmová nejednotnost § 30a ZDP proto odráží celkovou terminologickou nejednotnost daňových a účetních předpisů v této oblasti a nelze ji považovat za zásadní argument pro použití prvního výkladu.

- Naplnění smyslu novely deklarovaného v důvodové zprávě lze spatřovat i v podpoře poplatníků formou umožnění urychleného zohlednění vstupní ceny nově pořízeného hmotného majetku v nákladech, tedy možnosti snížení daňové povinnosti a zmírnění negativních vlivů ekonomické krize zlepšením finanční situace v daném období.

- Podmínku v § 30a odst. 3 ZDP lze chápat jako povinnost zahájit odpisování a vyloučit tak možnost mimořádné odpisy „spekulativně“ odložit do budoucích zdaňovacích období.

- Chápání pojmu pořízení ve smyslu nabytí otvírá velký okruh dalších interpretačních problémů, zejména v případě složitějších způsobů nabytí majetku (např. postupné budování

⁷⁸ Viz. např. § 47 odst. 1 Vyhlášky, která stanoví, že součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení s ohledem na povahu pořizovaného majetku a způsob jeho pořízení do doby stanovené v § 6 odst. 8 nebo v § 7 odst. 11 je cena, za kterou byl majetek pořízen a zejména náklady na (výčet případů).

§ 7 odst. 8 Vyhlášky stanovuje, že položka "B.II.7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek" obsahuje pořizovaný dlouhodobý hmotný majetek po dobu jeho pořizování do uvedení do stavu způsobilého k užívání.

§ 7 odst. 11 Vyhlášky stanoví, že dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu).

§ 26 odst. 10 ZDP stanoví, že hmotným majetkem se stávají věci uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.

majetku, pořízení vlastní činností, dílčí dodávky, postupná instalace apod.). Výklad založený na ztotožnění pojmu pořízení s pojmem uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání proto vede k jednoznačnému, objektivnímu a racionálnímu výsledku. Správci daně i poplatníci jsou obecně s pojmem uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání dobře obeznámeni a jeho použití by proto v praxi nemělo způsobovat interpretační problémy. Tento výklad tak značně zvyšuje právní jistotu poplatníků a je zároveň snadno spravovatelný pro správce daně.

Struktura ustanovení § 30a ZDP zároveň nepodporuje kombinovaný výklad, který by vedl k nutnosti současného splnění obou výše popsaných interpretací (tedy nabytí i uvedení do užívání) ve lhůtě stanovené v odst. 1 pro pořízení majetku, když splnění podmínek pro odpisování je upraveno v jiném odstavci bez jakékoli vazby na zmíněnou lhůtu. Takový restriktivní výklad by byl zároveň v rozporu se záměrem vlády a zákonodárců v rámci národního protikrizového plánu stimulovat prostřednictvím daňové úlevy poplatníky zasažené důsledky ekonomické krize.

1.2. Shrnutí a závěr

Klíčový pro správnou aplikaci ustanovení § 30a ZDP je pojem pořízení, který účetní ani daňové předpisy jednoznačně nedefinují. Existují dva základní možné výklady, a to výklad jazykový a výklad založený na používání pojmu v účetních a daňových předpisech.⁷⁹

Výklad ztotožňující pořízení s prvotním nabytím vede při přihlédnutí k dalším interpretačním prostředkům k logičtějšímu výsledku, zároveň ale otvírá velký okruh dalších interpretačních problémů.

Naopak výklad pojmu ztotožňující pořízení s uvedením majetku do užívání vede k objektivnějšímu výsledku, který zvyšuje právní jistotu poplatníka a z pohledu následné kontroly splnění podmínek je spravovatelnější i z hlediska správců daně.

Navrhujeme proto přijmout závěr, že pojem pořízení je nutné vykládat ve světle účetních a daňových předpisů pouze jako okamžik uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem předkladatele. Jednoznačným záměrem úpravy bylo umožnit mimořádné odpisy pouze u hmotného majetku, který ve vymezeném období splňuje definici § 26 odst. 10 ZDP.

B. Další interpretační otázky

B.1. Opakované technické zhodnocení téhož majetku v režimu § 30a ZDP

§ 30a odst. 5 ZDP stanoví, že technické zhodnocení hmotného majetku odpisovaného podle odstavců 1 a 2 nezvyšuje jeho vstupní cenu. Ukončené technické zhodnocení se zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn hmotný majetek, na kterém je technické zhodnocení provedeno, a odpisuje se jako hmotný majetek podle § 26 až 30 a § 31 až 33 ZDP.

⁷⁹ Domníváme se, že případný další výklad, který by požadoval ve vymezeném období např. fyzické nakoupení majetku i jeho následné uvedení do užívání, popř. dovozoval nutnost splnění dalších podmínek (např. nutnost zaplacení pořizovaného majetku), by byl nad rámec zákona a vedl by k porušení předpokladu racionálního zákonodárce dbajícího na jednoznačnost právní normy.

Vzhledem ke speciální úpravě v § 30a ZDP představuje technické zhodnocení majetku odpisovaného v režimu mimořádných odpisů „jiný majetek“ ve smyslu § 26 odst. 3 písm. a) ZDP (tedy hmotný majetek podle § 26 odst. 2 písm. f) ZDP), a to včetně technického zhodnocení provedeného v prvním roce odpisování.

V návaznosti na podmínku § 29 odst. 3 ZDP zvyšuje každé další technické zhodnocení majetku odpisovaného v režimu dle § 30a ZDP vstupní (zůstatkovou) cenu prvního technického zhodnocení („jiného majetku“). Pro výpočet daňového odpisu při následném technickém zhodnocení se použije sazba (koeficient) pro zvýšenou vstupní cenu, s výjimkou technického zhodnocení provedeného v prvním roce odpisování tohoto „jiného majetku“.

Závěr

Technické zhodnocení majetku odpisovaného v režimu mimořádných odpisů představuje „jiný majetek“ ve smyslu § 26 odst. 3 písm. a) ZDP. U toho majetku se uplatní standardní pravidla pro hmotný majetek, tedy i možnost zvýšení odpisu v prvním roce odpisování. Technické zhodnocení, které je provedeno na hmotném majetku odpisovaném podle § 30a ZDP, nezvyšuje vstupní cenu tohoto hmotného majetku. Součet výdajů (hodnot) na provedená technická zhodnocení, která budou dokončena a uvedena do stavu způsobilého k užívání v prvním roce odpisování, bude vstupní cenou samostatně evidovaného technického zhodnocení jako jiného hmotného majetku a při jeho odpisování se použije sazba (koeficient) pro první rok odpisování tj. § 31 odst. 1 ZDP a § 32 odst. 1 ZDP.

V případě zvýšení vstupní ceny samostatně evidovaného technického zhodnocení hmotného majetku v důsledku opakovaného technického zhodnocení provedeného v dalších letech, se pro odpisování tohoto technického zhodnocení použije sazba (koeficient) pro zvýšenou vstupní cenu resp. zvýšenou zůstatkovou cenu.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem předkladatele.

B.2. Zvýšení vstupní (zůstatkové) ceny majetku z jiného důvodu než technické zhodnocení v režimu dle § 30a ZDP

§ 29 odst. 7 ZDP stanoví, že při zvýšení nebo snížení vstupní ceny, ke kterému dochází u již odpisovaného majetku z jiného důvodu, než je jeho technické zhodnocení, se odpis stanoví ze změněné vstupní (zůstatkové) ceny při zachování platné sazby (koeficientu) podle § 31 nebo § 32 ZDP.

§ 30a ZDP problematiku upravenou v § 29 odst. 7 ZDP speciálně neřeší.

Změna vstupní ceny dle § 29 odst. 7 ZDP může v praxi způsobit komplikace u majetku odpisovaného dle § 30a ZDP zařazeného ve 2. odpisové skupině. V důsledku změny vstupní ceny by mohlo být prakticky obtížné zachovat rozvržení odpisů v poměru 60 / 40 ve dvou zdaňovacích obdobích. Za účelem zachování konzistentnosti přístupu k zohledňování následných změn a s cílem omezení administrativní zátěže vyvolané nutností podávat dodatečná daňová přiznání proto navrhuje potvrdit, že v případě změny vstupní ceny dle § 29 odst. 7 ZDP se nová (změněná) zůstatková cena majetku zařazeného v 1. i 2. odpisové skupině odpisovaného v režimu dle § 30a ZDP doodepíše rovnoměrně po zbývajících dobu odpisování.

Zároveň navrhuje potvrdit, že pokud ke změně vstupní (zůstatkové) ceny majetku z důvodu jiného než je jeho technické zhodnocení dojde až v době, kdy je majetek zcela odepsán, celková částka změny vstupní ceny se odepíše jednorázově. Zákon pro takový případ neobsahuje žádné prodloužení či určení nové doby odpisování.

Závěr

V případě změny vstupní (zůstatkové) ceny majetku odpisovaného dle § 30a ZDP z důvodu jiného než je technické zhodnocení se uplatní zásada uvedená v § 29 odst. 7 ZDP s ohledem na měsíční způsob odpisování (tj. odpis se stanoví ze změněné vstupní (zůstatkové) ceny od měsíce následujícího po měsíci, ve kterém ke zvýšení nebo snížení vstupní (zůstatkové) ceny hmotného majetku došlo). Při změně vstupní ceny majetku odpisovaného dle § 30a ZDP se zůstatková cena majetku doodepíše rovnoměrně po zbývajících dobu odpisování (případně jednorázově, je-li majetek již plně odepsán), a to jak v případě majetku zařazeného v 1. odpisové skupině, tak u majetku zařazeného ve 2. odpisové skupině.

Příklad k bodu B.2. Postup při změně vstupní ceny.

- zůstatková cena majetku (dosud neodepsaná část vstupní ceny) se změní (zvýší či sníží v závislosti na druhu změny) počínaje měsícem následujícím poté, co ke změně došlo
- změna nebude zohledňována zpětně, změněná zůstatková cena se doodepíše rovnoměrně po dobu, která ještě zbývá z celkové doby odpisování příslušného majetku (ve zbývajících měsících)
- poměr odpisů 60/40% v případě majetku zařazeného ve 2. odpisové skupině musí být splněn při zahájení odpisování, následná změna vstupní ceny zohledněná spolu s dosud neodepsanou částí vstupní ceny rovnoměrně ve zbývajících měsících odpisování (a tím i změna ve výši a poměru odpisů) nebude považována za porušení této podmínky

Příklad:

Majetek zařazený ve 2. odpisové skupině, uvedený do užívání v únoru 2009, v červnu 2009 dojde ke snížení vstupní ceny v důsledku reklamace.

Vstupní cena (VC) v okamžiku uvedení do užívání	120 000 Kč
Měsíční odpis od března 2009 (odpis do 60 % VC za prvních 12 měsíců; $120\,000 \times 0,6 / 12$)	6 000 Kč
Snížení vstupní ceny v červnu 2009	- 16 000 Kč
Do doby snížení vstupní ceny uplatněny 4 měsíční odpisy (březen – červen 2009)	- 24 000 Kč
Změněná zůstatková cena od července 2009 ($120\,000 - 24\,000 - 16\,000$ Kč)	80 000 Kč
Měsíční odpis od července 2009 (zbývá 20 měsíců)	4 000 Kč

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem předkladatele i s předloženým příkladem na snížení vstupní (zůstatkové) ceny hmotného majetku.

MF upřednostňuje z důvodu jednoduchosti postup podle příkladu s tím, že pro účely zjištění základu daně budou akceptovány i případné další možné postupy v souladu s platnou právní úpravou.

B.3. Návaznost § 24 odst. 15 ZDP na režim odpisů dle § 30a ZDP u vlastníka (pronajímatele)

§ 24 odst. 15 ZDP mj. stanoví, že nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku odpisovaného podle § 30a ZDP se uznává jako daňově uznatelný náklad za podmínky, že doba nájmu u hmotného majetku odpisovaného vlastníkem (pronajímatelem) podle § 30a ZDP trvá 12, resp. 24 měsíců.

Odkaz na majetek odpisovaný dle § 30a ZDP lze vykládat dvojím způsobem:

- (i) podmínkou pro uplatnění režimu dle § 24 odst. 15 ZDP je využití odpisů dle § 30a ZDP vlastníkem (pronajímatelem);
- (ii) odkaz na § 30a racionálním způsobem vymezuje okruh majetku, u kterého je možné využít režim dle § 24 odst. 15 ZDP.

Výklad (i) vede k neracionálním a nelogickým důsledkům. S ohledem na deklarovaný smysl a dobrovolnost uplatnění výhod právní úpravy není logické, aby zákonodárce nutil pronajímatele uplatnit režim zvýhodněných odpisů dle § 30a ZDP. Zároveň nelze za racionální označit výklad, který by zakládal povinnost nájemce prokazovat podmínku, u níž by mu zároveň zákon nedával právně vymahatelnou možnost její splnění ověřit. Nájemce by tak pozbyl jakoukoliv právní jistotu, neboť splnění podmínky § 24 odst. 15 ZDP, resp. ověření, že pronajímatel režim odpisů dle § 30a ZDP skutečně uplatňuje, by bylo závislé na subjektu, jehož chování nájemce nemůže ovlivnit. Tento výklad by byl také diskriminační pro nájemce, kteří by uzavřeli smlouvu o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku se zahraničním vlastníkem (pronajímatelem), který neuplatňuje odpisy podle českých daňových předpisů.

Z výše uvedených důvodů je podmínku „hmotného majetku odpisovaného podle §30a ZDP“ nutné vykládat v kontextu objektivního vymezení majetku, tj. musí se jednat o majetek zařazený v 1. resp. 2. odpisové skupině pořízený pronajímatelem v příslušném období, jehož je pronajímatel prvním vlastníkem. Nájemce by měl mít zachovanou možnost uplatnit mimořádné leasingové splátky dle § 24 odst. 15 ZDP bez ohledu na způsob uplatňování odpisů pronajímaného majetku vlastníkem (pronajímatelem).

Závěr

Nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku lze u nájemce uplatnit jako daňově uznatelný náklad způsobem stanoveným v § 24 odst. 15 ZDP u majetku vymezeného v § 30a ZDP. Není rozhodující, zda tento majetek pronajímatel skutečně odpisuje v režimu dle § 30a ZDP. Pronajímatelem může být i zahraniční subjekt, který neviduje majetek a neuplatňuje jeho odpisy podle českého zákona o daních z příjmů.

Stanovisko Ministerstva financí:

Finální stanovisko bude zasláno po projednání.

B.4. Návaznost § 24 odst. 15 ZDP na splnění podmínky prvního vlastnictví u vlastníka (pronajímatele)

Možnost uplatnění mimořádných leasingových splátek podle § 24 odst. 15 ZDP je obecně dána u majetku odpisovaného podle § 30a ZDP. Jednou ze základních podmínek zařazení majetku do této kategorie je skutečnost, že jde o majetek prvního vlastníka pořízený v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010. Zákon v § 24 odst. 15 nestanoví obdobnou podmínku „prvního nájemce“, v přechodných ustanoveních pouze uvádí, že toto ustanovení nelze použít na dodatky ke smlouvám o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku uzavřeným do dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

Závěr

Pokud je pronajímatel prvním vlastníkem majetku zařazeného v 1. resp. 2. odpisové skupině a tento majetek pořídil v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010, pro možnost uplatnění § 24 odst. 15 ZDP nájemcem není rozhodující, zda se jedná o první pronájem nebo byl předmětný majetek již nějakou formou užíván či pronajat.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem předkladatele, byť se nejedná o záměr zákonodárce.

B.5. Uplatnění § 30a ZDP v režimu investičních pobídek

V souvislosti se zavedením možnosti použití mimořádných odpisů může vyvstat otázka, zda je poplatník, který čerpá investiční pobídky formou slevy na dani, povinen tento režim využít na základě podmínky v § 35a odst. 2 písm. a) bodu 1 ZDP.

Stejně jako v případě volby mezi rovnoměrným a zrychleným způsobem odpisování by i režim mimořádných odpisů měl být čistě volbou poplatníka.

Závěr

Mimořádné odpisy dle § 30a ZDP je nutné chápat jako rovnocenný způsob odpisování vedle běžného režimu rovnoměrných, resp. zrychlených odpisů. Nevyužití režimu odpisů dle § 30a ZDP poplatníkem čerpajícím investiční pobídky formou slevy na dani se proto nepovažuje za porušení podmínky v § 35a odst. 2 písm. a) bodu 1 ZDP.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem předkladatele.

B.6. Souvislost ustanovení § 24 odst. 4 ZDP a § 24 odst. 15 ZDP

V souvislosti se zavedením možnosti uplatnění mimořádných leasingových splátek dle § 24 odst. 15 ZDP bylo novelizováno i ustanovení § 24 odst. 2 písm. h) bodu 2, které nově stanoví, že nájemné u finančního leasingu lze uplatnit jako daňově uznatelný náklad při splnění podmínek v § 24 odst. 4 a 15.

Vzhledem k odlišným a vzájemně se vylučujícím pravidlům pro uplatnění nájemného dle § 24 odst. 4 a § 24 odst. 15 není možné docílit splnění podmínek obou ustanovení zároveň. Proto je zřejmé, že cílem novelizace § 24 odst. 2. písm. h) bodu 2 bylo stanovit možnost uplatnění nájemného na základě podmínek dle § 24 odst. 4 nebo § 24 odst. 15 ZDP.

Závěr

Nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého majetku, který lze odpisovat dle ZDP, představuje daňově uznatelný náklad ve výši a za podmínek uvedených v odstavci § 24 odst. 4 nebo 15 ZDP.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem předkladatele.

B.7. Předčasné ukončení finančního leasingu podle § 24 odst. 15 ZDP

Ustanovení § 24 odst. 6 ZDP v části před středníkem obecně uvádí, že pokud je smlouva o finančním pronájmu předčasně ukončena, považuje se od data uzavření za nájemní smlouvu, kdy se po skončení najatý majetek vrací pronajímateli. Nájemné je pak daňově uznatelným výdajem podle § 24 odst. 2 písm. h) bod 1. ZDP. § 24 odst. 5 ZDP dále stanoví podmínky pro daňovou uznatelnost nájemného v případě, kdy se najatý majetek po ukončení nájemní smlouvy prodává nájemci.

§ 24 odst. 6 ZDP v části za středníkem dále obsahuje omezující podmínku, podle níž „výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů je pouze poměrná část nájemného, které je výdajem (nákladem) podle odst. 4, připadající ze sjednané doby nájmu na skutečnou dobu nájmu nebo skutečně zaplacené nájemné, je-li nižší než poměrná část nájemného, které je výdajem (nákladem) podle odst. 4, připadající na skutečnou dobu nájmu“.

Podle § 29 odst. 1 ZDP pak lze do vstupní ceny hmotného majetku při nesplnění podmínek podle § 24 odst. 4 a 5 ZDP zahrnout veškeré uhrazené nájemné, které nebylo výdajem podle § 24 ZDP.

Jazykovým výkladem zmíněných ustanovení lze dospět k závěru, že část § 24 odst. 6 ZDP uvedená za středníkem se nevztahuje na situaci, kdy bude předčasně ukončena smlouva o finančním pronájmu, u níž je nájemné výdajem podle § 24 odst. 15 ZDP. Lze tak dospět k závěru, že v případě nerovnoměrně rozložených leasingových splátek (například z důvodu vyšší první splátky) by pak bylo daňově uznatelným výdajem to nájemné, o kterém nájemce do doby předčasného ukončení smlouvy účtoval jako o závazku, i když by neodpovídalo poměrné části připadající na skutečnou dobu nájmu. Nájemce, který vede účetnictví, by tak v případě předčasného ukončení smlouvy rozpustil případné časově rozlišené nájemné

(náklady příštích období) na vrub nákladů, v případě daňové evidence by považoval veškeré zaúčtované náklady z titulu leasingových splátek za daňově uznatelné.

V případě následného odkoupení majetku, při kterém by nebyly splněny podmínky uvedené v § 24 odst. 5 ZDP, by pak bylo veškeré nájemné nedaňovým nákladem, který by zvyšoval vstupní cenu majetku pořízeného nájemcem.

Podle důvodové zprávy však úmyslem zákonodárce zjevně nebylo zavést „nový druh“ finančního pronájmu, který bude podléhat odlišným daňovým pravidlům, navržené ustanovení § 24 odst. 15 ZDP mělo za cíl pouze v rámci protikrizových opatření umožnit sjednání kratší doby finančního pronájmu. Výše zmíněný jazykový výklad by tak podle našeho názoru nebyl v souladu se smyslem a cílem navržené úpravy ani legitimně očekávanou racionalitou zákonodárce.

S ohledem na úmysl deklarovaný v důvodové zprávě a racionální očekávání znalých adresátů právního předpisu si lze podle našeho názoru představit alternativní výklad, podle něhož budou obecné principy zakotvené v § 24 odst. 6 a navazujícím ustanovení § 29 odst. 1 ZDP aplikovány shodně pro oba druhy finančního pronájmu, tedy jak pro případ, kdy se nájemné uznává jako výdaj podle § 24 odst. 4, tak v pro případ nájemného podle § 24 odst. 15 ZDP. V případě předčasného ukončení smlouvy o finančním pronájmu uzavřené podle § 24 odst. 15 ZDP by se pak jako výdaj ve smyslu § 24 odst. 6 ZDP (část za středníkem) uznávala pouze poměrná část nájemného připadající na skutečnou dobu nájmu, i když se tato podmínka na nájemné podle odst. 15 výslovně nevztahuje. O případnou daňově neuznatelnou část nájemného by zároveň mohla být navýšena vstupní cena najatého majetku, přestože z hlediska čistě jazykového ani toto ustanovení výslovný odkaz na nájemné podle odst. 15 neobsahuje.

Závěr

Podle jazykového výkladu je v případě předčasného ukončení smlouvy o finančním pronájmu uzavřené podle § 24 odst. 15 ZDP (a splnění podmínek § 24 odst. 5 ZDP při odkoupení majetku nájemcem) daňově uznatelným výdajem to nájemné, o kterém nájemce do doby předčasného ukončení smlouvy účtoval jako o závazku (evidoval jako výdaj v případě daňové evidence), i by když neodpovídalo poměrné části připadající na skutečnou dobu nájmu.

S ohledem na smysl a cíl navržené úpravy, racionální očekávání znalých adresátů právního předpisu a zejména z důvodu aplikace shodných daňových principů na všechny smluvní vztahy, které mají povahu finančního pronájmu, by však podle našeho názoru bylo vhodné přijmout alternativní výklad. Podle tohoto výkladu by se stejně jako v případě smlouvy o finančním pronájmu uzavřené podle § 24 odst. 4 ZDP jako výdaj uznávala pouze poměrná část nájemného připadající na skutečnou dobu nájmu, o případnou daňově neuznatelnou část nájemného ve smyslu § 24 odst. 6 část za středníkem by zároveň mohla být navýšena vstupní cena majetku, přestože příslušná ustanovení výslovný odkaz na nájemné podle odst. 15 neobsahují.

Stanovisko Ministerstva financí :

Souhlas se závěry předkladatele. V případě, že na smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku uzavřené podle § 24 odst. 4 ZDP i podle § 24 odst. 15 ZDP bude při předčasném ukončení těchto smluv aplikováno ustanovení § 24 odst. 5 ZDP nebo § 24 odst. 6 ZDP, ale jen v případě ustanovení § 24 odst. 5 lze navýšit vstupní cenu hmotného

majetku o daňově neuznatelnou část uhrazeného nájemného do data ukončení smlouvy podle § 29 odst. 1 písm. a) ZDP.

B.8. Rezervy na opravy majetku odpisovaného dle § 30a ZDP

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ("ZoR") stanoví v § 7, že rezervu lze tvořit na opravy hmotného majetku, jehož doba odpisování stanovená v ZDP je pět a více let. Podmínku doby odpisování je třeba chápat jako obecnou charakteristiku majetku s ohledem na jeho očekávanou průměrnou životnost a tedy racionalitu tvorby rezervy na jeho opravy. Průměrná životnost majetku je v zásadě zohledněna jeho zařazením do odpisové skupiny podle přílohy č. 1 k ZDP.

Ustanovení § 30a ZDP představuje speciální (dočasný) režim vůči ostatním ustanovením ZDP. Proto v případě majetku zařazeného v 2. odpisové skupině odpisovaného dle § 30a ZDP zůstává možnost tvorby rezerv na opravy zachována.

Závěr

Rezervy na opravy dle § 7 ZoR lze tvořit k hmotnému majetku zařazenému ve 2. odpisové skupině, odpisovanému dle § 30a ZDP.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem předkladatele. MF pouze připomíná, že dotčená tvorba rezerv na opravy se již bude řídit novým režimem (povinnost deponování prostředků na samostatném účtu) platným pro rezervy, jejichž tvorba bude zahájena v roce 2009.

B.9. Uplatnění mimořádného odpisu v měsíci vyřazení majetku

V případě vyřazení majetku odpisovaného v režimu dle § 30a ZDP např. v důsledku škody může nastat otázka, kdy uplatnit poslední mimořádný odpis.

§ 30a ZDP v odst. 3 stanoví povinnost zahájit odpisování v měsíci následujícím po dni, kdy došlo ke splnění podmínek pro odpisování. Obdobné pravidlo by se proto mělo uplatnit i při vyřazení takto odpisovaného majetku (tj. neuplatnění odpisu až od měsíce následujícího po vyřazení).

Závěr

V případě vyřazení majetku odpisovaného dle § 30a ZDP lze poslední odpis uplatnit v měsíci, ve kterém je majetek vyřazen (v celkové poměrné měsíční výši).

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem předkladatele.

B.10. Použití režimu dle § 30a ZDP v období, které není zdaňovací, ale za které se podává daňové přiznání, v hospodářském roce a v případě přeměny

§ 30a odst. 3 ZDP stanoví, že při zahájení nebo ukončení odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období.

Vyvstává otázka, zda lze režim dle § 30a ZDP použít v případě, že ke splnění podmínek pro odpisování příslušného majetku dojde v období, za které se podává přiznání, které ale není zdaňovacím obdobím. V praxi se může jednat např. o období od prvního dne zdaňovacího období do rozhodného dne přeměny (pokud nepřipadá na první den následujícího zdaňovacího období). Možnost použití režimu dle § 30a ZDP by měla být v této situaci zachována, v opačném případě by došlo k diskriminaci určité skupiny poplatníků, která by byla v rozporu s deklarovaným účelem zákona.

Podle § 30 odst. 10 ZDP pokračuje právní nástupce poplatníka v odpisování započatém původním vlastníkem, a to ze vstupní ceny a při zachování způsobu odpisování. Toto ustanovení lze považovat za speciální k § 30a ZDP pro případ přeměny. Pokud tedy zanikající nebo rozdělovaná společnost splnila podmínky pro odpisování podle § 30a ZDP (majetek pořídila v příslušném období a byla jeho prvním vlastníkem), nástupnická společnost v případě fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení bude u daného majetku pokračovat v odpisování podle § 30a ZDP (přestože se od rozhodného dne považuje pro účely ZDP za vlastníka hmotného majetku nabytého zanikající nebo rozdělovanou společností a je tedy druhým vlastníkem)⁸⁰.

Závěr

B.10.1. Režim odpisů dle § 30a ZDP lze použít i v období, které není vymezeno jako zdaňovací, ale za které se podává daňové přiznání, pokud dojde ke splnění všech ostatních podmínek pro uplatnění těchto odpisů.

B.10.2. Pokud období, které není vymezeno jako zdaňovací, skončilo před datem účinnosti novely, může poplatník při splnění všech podmínek odpisy dle § 30a ZDP uplatnit prostřednictvím dodatečného daňového přiznání.

B.10.3. Totéž platí pro uplatnění odpisů dle § 30a ZDP u poplatníka, jehož zdaňovacím obdobím je hospodářský rok, který je stanovený odlišně od roku kalendářního, a to i v případě hospodářského roku započatého v roce 2008.

B.10.4. Pokud zanikající nebo rozdělovaná společnost splnila podmínky pro uplatnění odpisů v režimu § 30a ZDP, nástupnická společnost jako právní nástupce bude ve smyslu § 30 odst. 10 ZDP u příslušného majetku uplatňovat od rozhodného dne fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení odpisy podle § 30a ZDP.

Stanovisko Ministerstva financí:

Finální stanovisko bude zasláno po projednání.

⁸⁰ Vzhledem k existenci speciálního ustanovení § 30 odst. 10 ZDP, které stanoví povinnost pokračování v odpisování pro právního nástupce, se jedná o odlišnou situaci než byla řešena v příspěvku 120/25.04.06 - Uplatňování mimořádného daňového odpisu v první roce daňového odpisování v případě přeměn, Ing. Jiří Nesrovnal

C. Návrh řešení

Navrhujeme, aby byl přijat sjednocující výklad dle výše uvedených závěrů a případně tyto závěry byly publikovány v pokynu řady D nebo ve sdělení Ministerstva financí.

DPH

Příspěvek 283/16.09.09 – MF předkládá stanovisko

283/16.09.09 Prodej osobního automobilu po 1. dubnu 2009 - výklad odstavce 3. přechodných ustanovení zákona č. 87/2009 Sb., kterým se mění zákon o DPH⁸¹

Předkládá: Olga Holubová, daňový poradce č. 367

I. Úvod

Novela zákona o DPH účinná k 1. dubnu 2009 umožňuje při splnění obecných zákonných podmínek uplatnění odpočtu daně na vstupu u osobních automobilů. Přechod na nový režim upravují celkem tři odstavce přechodných ustanovení. Cílem příspěvku je sjednotit výklad třetího odstavce, který za určitých okolností osvobozuje prodej osobního automobilu nakoupeného bez možnosti uplatnit odpočet daně na vstupu.

II. Zákaz odpočtu u osobních automobilů a jejich technického zhodnocení

Podle odstavců 1. a 2. přechodných ustanovení se při nákupu, pořízení či dovozu osobních automobilů a jejich technických zhodnocení postupuje podle §§ 72 – 79 účinných před 1. dubnem 2009. Obdobně se tato ustanovení použijí i v případě, že je osobní automobil pořizován formou finančního pronájmu, je-li předán do užívání před uvedeným datem. Prakticky to znamená, že odpočet je zakázán u všech osobních automobilů a jejich technických zhodnocení, byly-li nakoupeny (resp. pořízeny či dovezeny a v případě finančního pronájmu předány do užívání) do konce března 2009.

III. Prodej shora uvedených osobních automobilů

Sporný odstavec 3. přechodného ustanovení zákona č. 87/2009 Sb. zní:

„3. U osobního automobilu a u technického zhodnocení osobního automobilu⁸², vymezeného podle bodů 1 a 2 přechodných ustanovení, se po datu účinnosti tohoto zákona použije pro povinnost přiznat uskutečnění plnění osvobozené od daně ustanovení § 62 odst. 2 ve znění platném do dne předcházejícímu dni nabytí účinnosti tohoto zákona.“

Výklady uvedeného ustanovení nejsou jednotné. Podle jednoho je osvobozen prodej osobního automobilu pouze v případě, že nárok na odpočet daně nemohl při jeho nákupu uplatnit sám současný prodávající, podle druhého je osvobozen prodej osobního automobilu vždy, jestliže byl automobil kdykoli dříve nakoupen bez nároku na odpočet daně podle § 75 odst. 2 zákona o DPH ve znění před účinností zákona 87/2009 Sb., a to i tehdy jedná-li se o další prodeje v řadě uskutečněné jinými plátcí.

IV. Rozbor

Ustanovení odkazuje výslovně na automobily vymezené v předchozích dvou odstavcích, tj. na automobily, u nichž nemohl být uplatněn nárok na odpočet daně na vstupu podle § 75 odst. 2 zákona o DPH, a nikoli na daňový režim, který při nákupu automobilu uplatnil konkrétní plátec, jenž automobil aktuálně prodává. Kdyby měl zákonodárce v úmyslu vázat osvobození prodeje na daňový režim uplatněný při nákupu vozidla současným

⁸¹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

⁸² § 33 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění zákona č. 259/1994 Sb., zákona č. 149/1995 Sb. a zákona č. 168/1998 Sb.

prodávajícím, mohl to zajistit například touto formulací: „...*dodání osobního automobilu je osvobozeno od daně podle § 62 odst. 2 ve znění platném do dne předcházejícímu dni nabytí účinnosti tohoto zákona, jestliže plátce, který automobil dodává, neměl při jeho nákupu nárok na odpočet podle odst. 1 a 2 přechodných ustanovení...*“ To však zákonodárce neučinil. Z platného znění zákona lze naopak dovodit, že osvobození prodeje není podmíněno zákazem nároku na odpočet při nákupu automobilu u prodávajícího, ale že se váže na předmět prodeje, tj. na samotný automobil: „*U osobního automobilu a u technického zhodnocení osobního automobilu, vymezeného podle bodů 1 a 2 přechodných ustanovení...*“

Příklad:

Plátci A byl dodán osobní automobil v březnu 2009, proto jde o automobil vymezený v odstavci 1 přechodných ustanovení (tj. bez nároku na odpočet). Plátce A prodá tento automobil v listopadu 2009 plátci B. Transakce bude osvobozena od daně podle třetího odstavce přechodných ustanovení. Plátce B automobil dále prodá plátci C. Vzhledem k tomu, že předmět prodeje má neustále status automobilu vymezeného v odstavci 1 přechodných ustanovení (byl nakoupen bez nároku na odpočet daně na vstupu, byť plátcem A, což není pro účely osvobození, jak jsem uvedla výše, podstatné), je i toto druhé dodání v řadě osvobozeno od daně podle odstavce 3 přechodných ustanovení.

V. Komunitární aspekt

Podle článku 136 písm. b) Směrnice⁸³ „osvobodí členské státy od daně dodání zboží, při jehož pořízení nebo použití v souladu s čl. 176 nevznikl nárok na odpočet daně“. Důvodem osvobození je zamezení kumulace daně⁸⁴ na konkrétním jednotlivém zboží, nebo jinak – zamezení dvojího zdanění. Dvojí zdanění je v rozporu se základním principem fungování daně z přidané hodnoty, který je zakotven v čl. 1 Směrnice, jímž je princip neutrality. Ten zaručuje osobám povinným k dani, tj. osobám uvnitř distribučního a výrobního řetězce, že nebudou daní z přidané hodnoty zatíženy, neboť její břemeno nese konečný spotřebitel⁸⁵ (DPH je daní ze spotřeby).

⁸³ Směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty

⁸⁴ 33 Article 17(6) refers to certain expenditure described in general terms as 'that on luxuries, amusements or entertainment', (...) which is not strictly business expenditure and which is not eligible for the deduction of VAT by the taxable person. As in relation to the first ground of the application, the taxable person purchasing items of this kind acts as the final consumer, who is the true taxpayer.

34 The counterpart of this restriction of the right of deduction should be, as with the first ground of the application, exemption from VAT when the taxable person resells - or, in general, transfers - goods of this kind. Otherwise, **there would again be double taxation, which is contrary to the principles of the Sixth Directive and which Article 13 tries to avoid by means of the contested exemption.** (ze stanoviska generálního advokáta Jarabo-Colomera v případě C-45/95 Komise v. Itálie)

⁸⁵ (21) Systém odpočtů je proto určen k zamezení kumulativního efektu, jestliže DPH už je vybrána ze zboží a/nebo služeb použitých za účelem jejich dalšího poskytnutí nebo, jinými slovy, k zamezení opětovnému vybrání daně již jednou vybrané. V narůstajícím řetězci transakcí je splatná čistá částka (tj. celková částka splatná s ohledem na předmětné plnění, minus částky již vybrané na vstupech) vážící se ke každému článku specifi kována podílem přidané hodnoty na tomto stupni. Když řetězec skončí poskytnutím plnění konečnému spotřebiteli, celková vybraná částka, která je v závěru k tíži tohoto spotřebitele, neboť obchodníci v řetězci mohou uplatnit nárok na odpočet z částek, které zaplatili, bude odpovídat konečné ceně. (C-497/01 Zita Modes, stanovisko generálního advokáta Jacobse)

Způsob výkladu, který v předchozích odstavcích obhajují, je tedy v souladu se Směrnicí a související judikaturou ESD. Druhá výkladová varianta, jež podle dikce předmětného přechodného ustanovení přichází v úvahu a podle níž je osvobozeno dodání osobního automobilu pouze u prodávajícího, který jej nakoupil před 31.3.2009 bez nároku na odpočet, je naopak ve světle komunitárního práva neudržitelná. Jejím respektováním by došlo k dvojímu zdanění, protože osobní automobil, u něhož nemohl být podle obecně platného ustanovení (§ 75 odst. 2 zákona o DPH účinný před 1.4.2009) uplatněn odpočet, by byl při dalším prodeji zdaněn podruhé.

Příklad:

Plátci A byl dodán osobní automobil v březnu 2009, proto jde o automobil vymezený v odstavci 1 přechodných ustanovení (tj. bez nároku na odpočet). Plátce A prodá tento automobil v listopadu 2009 plátci B. Transakce bude osvobozena od daně podle třetího odstavce přechodných ustanovení. Plátce B automobil dále prodá plátci C. Bude-li tento další prodej zdaněn, bude daň z přidané hodnoty uplatněna znovu na zboží, na němž už stejná daň vázne, což není, jak výše uvádím, v souladu s principem neutrality.

V. Závěr

Navrhují takový výklad třetího odstavce přechodného ustanovení zákona 87/2009 Sb., který je v souladu se Směrnicí a ctí základní princip fungování DPH – princip neutrality: **podle tohoto ustanovení je osvobozen prodej osobního automobilu, u něhož nemohl být uplatněn nárok na odpočet daně na vstupu podle § 75 odst. 2 zákona o DPH účinného před 1.4.2009, a to jak první, tak jakýkoli následující prodej, neboť automobil neztrácí dalším prodejem svůj status (tj. vymezení v bodech 1 a 2 přechodných ustanovení).** Splnění zákonné podmínky pro osvobození je plátce povinen přiměřeným způsobem prokázat.

Stanovisko Ministerstva financí:

S předkladatelkou projednána úprava textu závěru příspěvku (osvobození prodeje osobního automobilu, u něhož nemohl být uplatněn nárok na odpočet podle § 75 odst. 2). Po této úpravě závěru MF souhlasí s návrhem závěrů předkladatelky.

285/16.09.09 Sjednocení přístupu k vystavování dobropisů z pohledu DPH

Předkládá: Milan Tomíček, daňový poradce č. 1026

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad § 42 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „**zákon o DPH**“) a s tím výklad souvisejícího nároku na odpočet na straně kupujícího (příjemce zdanitelného plnění).

Stále častěji využívají plátcí možnost vystavit namísto daňového dobropisu ve smyslu § 43 zákona o DPH tak zvaný „finanční dobropis“, který neobsahuje na rozdíl od daňového dobropisu DPH.

K této variantě přistupují především plátcí, kteří poskytují větší množství dobropisů a evidence o doručování těchto dobropisů nutné pro naplnění § 42 odst. 4 zákona o DPH pro ně znamená nemalé dodatečné administrativní a finanční zatížení.

Některé finanční úřady však nechtějí tento postup akceptovat, a to především s odůvodněním, že příjemce nemá v tomto případě nárok na odpočet daně z celé částky DPH uvedené na původním daňovém dokladu, jelikož dle jejich názoru nebude splněna základní podmínka nároku na odpočet daně, a to, že plátce použije přijatá zdanitelná plnění pro svou ekonomickou činnost.

Rozbor situace

Vystavení dobropisu

V souladu s § 42 odst. 1 zákona o DPH plátce **může** opravit výši daně, mimo jiné, (i) při snížení základu daně na základě sjednaných podmínek a rovněž při (ii) vrácení celého nebo části zdanitelného plnění.

Zákon o DPH tak dává plátcí možnost si vybrat, zda při splnění některé z těchto podmínek opraví původní výši daně či nikoliv formou vystavení daňového dobropisu ve smyslu § 43 zákona o DPH. Zákon o DPH přitom staví obě situace (snížení základu daně, tj. např. poskytnutí slevy, i vrácení zdanitelného plnění) na stejnou úroveň a nečiní mezi nimi pro tyto účely žádné rozdíly, ani neklade žádné dodatečné podmínky pro jejich aplikaci. Ustanovení § 42 odst. 1 zákona o DPH tak může být stejnou měrou využito pro obě situace. Jestliže by zákonodárce chtěl činit mezi oběma situacemi nějaký rozdíl v aplikaci tohoto ustanovení, mohl situaci, kdy dochází k vrácení části nebo celého zdanitelného plnění, přiřadit k některým dalším odstavcům téhož paragrafu, kde je již používáno spojení „*plátce je povinen*“.

Jestliže se plátce rozhodne opravit výši daně, je povinen to provést prostřednictvím daňového dobropisu, který obsahuje DPH. Plátce se však může také rozhodnout, že sice odběrateli vrátí část nebo celou cenu dodaného zboží, ale neopraví původní výši priznané daně. V tomto případě nemusí logicky vystavit daňový dobropis s daní, nýbrž vystaví doklad, který má podobu dobropisu, ale neobsahuje daň (dále jen „**finanční dobropis**“).

V tomto případě nelze ani aplikovat ustanovení § 42 odst. 3 zákona o DPH, jelikož se nejedná o situaci, kdy došlo k přijetí úplaty bez následného uskutečnění zdanitelného plnění.

Zákon o DPH tedy zcela jednoznačně umožňuje vystavit tak zvaný finanční dobropis, a to jak v případě, že plátce snížil základ daně (poskytl slevu z původní ceny), tak v případě vrácení části nebo celého zdanitelného plnění (zákazník část zboží vrátí z důvodu jeho reklamace, popř. někteří prodejci umožňují v určité, časově omezené době vrátit zboží bez udání důvodu).

Uplatnění nároku na odpočet daně

Podrobnější výklad k otázce uplatňování nároku na odpočet lze najít především v rozsudcích Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“), který se k této otázce již mnohokrát vyjadřoval a jehož rozsudky představují oficiální výklad směrnice a jednotlivých pravidel uplatňování DPH v EU i České republice.

Podle ustálené judikatury ESD (např. rozsudek C-368/06 v řízení Cedilac SA proti Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie) je nárok na odpočet stanovený v článku 17 a následujících šesté směrnice (a nově čl. 167 a následujících Směrnice 2006/112/ES) nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se zejména uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu.

Jak dále ESD již mnohokrát judikoval, účelem úpravy odpočtů je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH (např. rozsudek C-465/0, v řízení Kretztechnik AG proti Finanzamt Linz).

Zároveň z ustálené judikatury ESD vyplývá, že je to pořízení zboží nebo služby osobou povinnou k dani, které vedou k aplikaci DPH systému a proto i ke spuštění mechanismu vrácení daně. Účel, pro který byly zboží či služby použity (nebo budou použity), určuje pouze rozsah vrácení daně, ke kterému je oprávněna osoba povinná k dani dle čl. 17 šesté směrnice. To potvrzuje i znění článku 17(1) šesté směrnice, dle kterého nárok na odpočet daně vzniká v okamžiku povinnosti tuto daň přiznat na straně dodavatele.

V případě, že se nejedná o podvod či zneužití, princip DPH neutrality vyžaduje, aby právo na nárok na odpočet daně, jestliže jednou vzniklo, bylo ponecháno i v případě, kdy finanční orgány vědí již od okamžiku prvního vyměření daně, že zamýšlené ekonomické aktivity, které vedly k uskutečnění zdanitelného plnění, nebudou realizovány (např. Ve věci C-400/98 v řízení Finanzamt Goslar proti Brigitte Breitsohl).

Z výše uvedených rozsudků dle našeho názoru lze zcela jasně dovodit, že nárok na odpočet vzniká k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění (popř. přijetím úplaty), v našem případě okamžikem dodání zboží např. v obchodě, a v tomto okamžiku uplatněný nárok na odpočet daně (přičemž byly splněny podmínky pro jeho uplatnění dané zákonem o DPH) následně nezaniká ani v případě, že z určitých specifických důvodů nebylo přijaté zdanitelné plnění využito pro ekonomické činnosti plátce. A pro tyto účely není rozhodující, zda přijaté zdanitelné plnění nebylo plátcem využito z toho důvodu, že např. došlo k jeho poškození nebo že se použití přijatého zdanitelného plnění ukázalo jako nerentabilní nebo bylo reklamováno a vráceno dodavateli.

Ke stejným principům dospěl ESD i ve věci C-110/94 v řízení INZO, ve kterém uvedl, že nárok na odpočet daně zůstává zachován, i když se plátce později rozhodne, že s přihlédnutím k výsledkům studie rentability nezahájí provozní fázi a dotčená společnost vstoupí do likvidace, takže předpokládaná hospodářská činnost nevede ke vzniku zdanitelných plnění.

Tomuto výkladu svědčí i další rozsudek ESD, a to ve věci C-32/03 v řízení I/S Fini H proti Skatteministeriet, ve kterém ESD došel k závěru, že čl. 4 odst. 1 až 3 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že osoba, která přestala vykonávat obchodní činnost, ale pokračuje v placení nájmu a poplatků spojených s prostory sloužícími k této činnosti, neboť nájemní smlouva obsahuje ustanovení o nemožnosti výpovědi, je považována za osobou povinnou k dani ve smyslu tohoto článku, a může v důsledku toho odečítat DPH z částek takto uhrazených, pokud existuje přímý a bezprostřední vztah mezi provedenými platbami a obchodní činností a je prokázána neexistence podvodného úmyslu nebo zneužití.

ESD tudíž i v těchto případech potvrdil, že plátce má za podmínek uvedených výše nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění přímo souvisejících s obchodní činností plátce, i když je nikdy nevyužije pro svoji ekonomickou činnost.

Kromě toho, jelikož zákon o DPH zcela explicitně umožňuje plátcům, který poskytl zdanitelné plnění, aby se sám rozhodl, zda ve vymezených příkladech opraví základ daně (a vystaví daňový dobropis) či nikoliv, může se příjemce tohoto zdanitelného plnění dostat do situace, kdy např. v rámci dvouleté záruční opravy vrátí po 18 měsících používaní pořízené zboží či jeho část a dodavatel mu vystaví zcela v souladu se zákonem o DPH „pouze“ finanční dobropis. Bez zachování nároku na odpočet daně by byl plátce, příjemce zdanitelného plnění, v pozici, že si uplatnil oprávněně nárok na odpočet daně z titulu pořízení zboží a po 16 měsících by zjistil, že nárok na odpočet nemá, přičemž opravu odpočtu daně provést nemůže, jelikož dle § 77 odst. 1 zákona o DPH „*opravu odpočtu daně provede plátce za zdaňovací období, ve kterém obdržel daňový doklad, popřípadě jiný doklad související s opravou základu daně*“.

Princip daňové neutrality

Nelze akceptovat ani názor, že vystavením finančního dobropisu by mohlo dojít ke krácení státního rozpočtu. Vzhledem ke konstrukci systému DPH oba způsoby vystavování dobropisů vedou k zachování základního principu neutrality DPH na straně obou zúčastněných stran a rovněž z pohledu výběru DPH (jedná se o nepřímou daň, kdy poplatníky jsou koneční spotřebitelé a plátcem daně zajišťují „jen“ výběr této daně) se celkové dopady pro státní rozpočet nemění.

V případě daňového dobropisu si odběratel musí o hodnotu daně uvedenou na tomto dobropisu snížit původně uplatněný nárok na odpočet daně a dodavatel je naopak oprávněn si snížit svoji daňovou povinnost. V případě finančního dobropisu neprovádí ani dodavatel ani odběratel žádné úpravy svých odpočtů/daňových povinností.

Závěr

Zákon o DPH umožňuje namísto daňového dobropisu vystavit tak zvaný finanční dobropis, který neobsahuje DPH, a to jak v případě, že plátce snížil základ daně (poskytl slevu z původní ceny), tak v případě vrácení části nebo celého zdanitelného plnění (zákazník část

zboží vrátí z důvodu jeho reklamace, popř. někteří prodejci umožňují v určité, časově omezené době vrátit zboží bez udání důvodu).

Nárok na odpočet vzniká k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění (popř. přijetím úplaty) a v tomto okamžiku uplatněný nárok na odpočet daně (přičemž byly splněny podmínky pro jeho uplatnění dané zákonem o DPH) následně nezaniká ani v případě, že z nějakého důvodu nebylo přijaté zdanitelné plnění využito v plné výši či částečně (jestliže dojde k vrácení jen části původně uskutečněného zdanitelného plnění) pro ekonomické činnosti plátce. A pro tyto účely není rozhodující, zda přijaté zdanitelné plnění, a to celé zdanitelné plnění nebo jeho část, nebylo plátcem využito z toho důvodu, že např. došlo k jeho poškození nebo že se použití přijatého zdanitelného plnění ukázalo jako nerentabilní nebo bylo reklamováno a vráceno dodavateli.

Plátce má za podmínek uvedených výše nárok na odpočet daně uvedené na původním daňovém dokladu vázícím se k dodanému zboží, ke kterému je vystaven finanční dobropis, v plné výši, i když přijaté zdanitelné plnění přímo související s obchodní činností plátce (dodané zboží) nikdy nevyužije pro svoji ekonomickou činnost, jelikož došlo k vrácení části či celého zdanitelného plnění (např. z důvodů reklamace či v souladu s dodacími podmínkami prodávajícího) a prodávající vystavil v souladu se zákonem o DPH finanční dobropis bez DPH.

Stanovisko Ministerstva financí:

Příspěvek bude s předkladatelem projednán dne 14.9.2009, stanovisko MF bude poté předloženo na jednání KV.

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

Daň z příjmů

281/16.09.09 Paušální výdaj na dopravu

Předkládají: Ing. Otakar Machala

Ing. Jiří Hanák

Ing. Jiří Nesrovnal

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