

Ministerstvo financí
Letenská 15, Praha 1

**Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR
konaného dne 28. 1. 2009**

OBSAH

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 28. 1. 2009

Daň z příjmů

232/09.04.08 - Daňový režim českého daňového rezidenta – společníka zahraniční transparentní entity..... str. 4

Předkládá: Ing. Aleš Zídek

243/17.09.08 - Stanovení odpisů a zůstatkových cen při částečném vyřazení a případném technickém zhodnocení hmotného majetku str. 17

Předkládá: Ing. Petr Němec

255/28.01.09 - Změna živnostenského zákona a její dopady na živnostníky, kteří si uplatňují výdaje procentem z příjmů str. 26

Předkládají: Ing. Jiří Hanák
Ing. Jiří Nesrovnal

258/28.01.09 - Problematika osvobození dividend vyplácených českou dceřinou společností mateřské společnosti v průběhu přeměny mateřské společnosti str. 30

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc.
Ing. Jana Svobodová

DPH

251/04.12.08 - Vybrané DPH aspekty finančního pronájmu po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.).....str. 33

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc.
Ing. Pert Potomský

252/04.12.08 - Vybrané DPH aspekty finančního pronájmu po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.) - účtování pojistného leasingovou společností na leasingového nájemce..... str. 40

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc.
Ing. Pert Potomský

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

Daň z příjmů

221/13.02.08 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly str. 46

Předkládají: Ing. Otakar Machala
Ing. Jiří Hanák
Ing. Jana Tepperová

244/18.06.08 - Daňová účinnost vybraných položek prvotně upravených zákoníkem práce z pohledu jejich uplatnění ve zdaňovacím období 2007 a 2008 a navazující problémy str. 60

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

257/28.01.09 - Doplnění příspěvku č. 247/29.10.08 Některé aspekty zdaňování ekologických zdrojů energie z hlediska ZDP str. 75

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal
Ing. Radislav Tkáč

DPH

254/04.12.08 - Převod staveb, bytů a nebytových prostor po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.) str. 77

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

DPH

253/04.12.08 - Povinnost krátit odpočet DPH a aplikace ustanovení § 73 odst. 11 a § 104 odst. 3 po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.) str. 82

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl

256/28.01.09 - Dodání vybraných výrobků podléhajících spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od daně str. 86

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

Daň z příjmů

262/18.03.09 - Závazky po splatnosti déle než 36 měsíců v případě poplatníků fyzických osob s daňovou evidencí jako položka zvyšující základ daně – v podmínkách po novele ZDP zákonem č. 2/2009 Sb. str. 91

Předkládají: Ing. Zuzana Rylová
Ing. Pavel Vontor

264/18.03.09 - Daň z nemovitostí jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů fyzických osob str. 95

Předkládají: Ing. Jaroslav Postl
Bc. Eva Fibichová

DPH

259/18.03.09 - Uplatňování daně z přidané hodnoty při vymezení zón, ve kterých lze stát s motorovým vozidlem pouze za úplatu (placené státní) str. 97

Předkládají: Ing. Pavel Beran
Ing. Jiří Nekovář

268/18.03.09 - Vymezení přijatých zdanitelných plnění, u nichž lze uplatnit nárok na odpočet daně při změně režimu str.104

Předkládá: Olga Holubová

269/18.03.09 - Aplikace ustanovení §78 (2) ZDPH ve vazbě na nový tiskopis přiznání k DPH str.109

Předkládá: JUDr. Ing. Václav Pátek
Ing. Alena Jurič

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

Daň z příjmů

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

Předkládají: Mgr. Edita Ševcovicová
Ing. Ladislav Povr

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

Předkládá: Mgr. Zenon Folwarczny

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

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

267/18.03.09 - Daňové dopady změny právního důvodu pohledávky

Předkládá: JUDr. Martin Kopecký

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

260/18.03.09 - Vložení nepeněžitého vkladu ve světle novely zákona o DPH č. 302/2008 Sb.

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

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

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 28. 1. 2009

Příspěvek 232/09.04.08 – předkladatel doplnil příspěvek o konkrétní příklady – MF předložilo stanovisko – upravená konečná verze příspěvku – příspěvek uzavřen

232/09.04.08 - Daňový režim českého daňového rezidenta – společníka zahraniční transparentní entity

Předkládá: Ing. Aleš Zídek, daňový poradce, č. osvědčení 3016

1. Výchozí situace

Pokyny Ministerstva financí ČR (dále jen „**Ministerstvo**“) č. D-286 a D-269 a dále sdělení k nim Ministerstvem vydaná (dále jen „**Pokyny**“) řeší v návaznosti na § 39 písm. b) ZDP postup při zdanění příjmů zahraniční daňově transparentní entity (dále jen „**DTE**“) v případech, kdy tyto entity dosahují příjmy ze zdrojů na území České republiky a společníky takových entit jsou zahraniční společníci. Tento příspěvek se věnuje opačné situaci, a sice zdanění příjmů českých společníků zahraničních DTE.

Pro účely příspěvku předpokládáme, že český poplatník daně z příjmu právnických osob (dále jen „**Společník**“) je nebo se hodlá stát společníkem zahraniční entity, která je dle zahraničních daňových zákonů považována za daňově transparentní entitu (dále jen „**Společnost**“), tzn. příjem Společnosti je pro účely zdanění přiřazen jejím společníkům. Společnost je založena v zemi, s níž má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Podíly ve Společnosti nemají formu cenných papírů.

Předpokládáme dále, že Společnost může mít dle právního řádu dané země právní subjektivitu a nabývat majetek vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Vztahy mezi Společností a Společníkem, dalšími společníky, zjišťování a rozdělování zisku či ztráty, přistoupení a vystoupení společníků se řídí zahraničními právními předpisy a uzavřenou společenskou smlouvou. Jedná se o entitu, jejíž právní formu má na mysli čl. 1 sdělení k pokynu D-286.

Společnost dosahuje příjmy, např. příjmy z pronájmu majetku, různé druhy investičních příjmů, apod. které jsou pro účely zdanění rozděleny na společníky a mohou podléhat zdanění v zahraničí.

2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

2.1 Zdanění příjmů dosažených prostřednictvím zahraniční transparentní entity

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v pozdějším znění, (dále jen „**ZDP**“) zavádí obecnou definici poplatníka daně z příjmu právnických osob (§ 17 odst.1 ZDP), přičemž za takového poplatníka jsou považovány osoby, které nejsou fyzickými osobami, a i organizační složky státu dle zvláštního právního předpisu. Toto negativní vymezení poplatníka daně z příjmu právnických osob obsahuje i veřejnou obchodní společnost (dále jen „**v.o.s.**“) a komanditní společnost (dále jen „**k.s.**“) ve smyslu zákona č.513/1991 Sb., obchodní zákoník, v pozdějším znění, ovšem spadají do něj i všechny zahraniční subjekty s právní subjektivitou, které nejsou fyzickou osobou.

Daňová transparentnost je ZDP výslovně přiznávána pouze v.o.s. a k.s., a to pouze ve vztahu ke společníkům v.o.s. či komplementářům v k.s. (§ 18 odst. 11 a 12, § 20 odst. 5 a 6 ZDP).

V Pokynech se na principech skutečného vlastnictví příjmu a daňové transparentnosti dochází k závěru, že příjem zahraniční DTE se považuje za příjem zahraničního společníka DTE, a to při prokázání skutečného vlastnictví příjmu, daňové transparentnosti DTE a způsobu rozdělení příjmů DTE mezi společníky.

Jsme toho názoru, že definice předmětu daně z příjmů právnických osob v § 18 odst.1 ZDP je natolik široká, že při uplatnění stejné logiky jako v Pokynech a splnění obdobných podmínek a jejich prokázání musí být příjmy Společnosti považovány za zdanitelné příjmy Společníka. Těmito obdobnými podmínkami podle našeho názoru jsou:

- i. skutečné vlastnictví příjmu, tj. existence určitého právního nároku na příjem (např. vznik pohledávky na zaplacení části zisku Společnosti);
- ii. daňová transparentnost Společnosti dle příslušné zahraniční legislativy, tj. přičitatelnost příjmů Společnosti jejím společníkům pro účely zdanění;
- iii. zjištění výše příjmu Společnosti připadajícího na Společníka.

Příjmy Společnosti za dané období se pak u Společníka v České republice zdaní podle svého charakteru ve stejném období. Charakter příjmů Společnosti se v důsledku přičitatelnosti společníkům na jejich úrovni nemění.

Výše uvedené podmínky musí být poplatníkem (tj. v našem konkrétním případě Společníkem) prokázány postupem obdobným tomu popsanému v čl. 2 pokyn D - 286 a musí být zkoumány v každém jednotlivém případě. Za situace, kdy poplatník neprokáže splnění výše uvedených podmínek se na Společnosti bude pohlížet jako na kteroukoli jinou společnost a daňovou transparentnost nelze použít. V tom případě se bude uplatňovat postup zdanění příjmu u Společníka v okamžiku výplaty příjmu Společníkovi.

Dílčí závěr: Příjem Společnosti je za výše uvedených podmínek a při jejich prokázání považován za zdanitelný příjem Společníka.

2.2 Stanovení základu daně u příjmů Společnosti připadající na Společníka

Náklady (výdaje) vznikající na úrovni Společnosti je nutné přiřadit k příjmům dosahovaným prostřednictvím Společnosti poměrně podle podílu Společníka na zisku Společnosti. V souladu s Pokyny a ustálenou praxí v oblasti zdanění zahraničních příjmů je nutné tyto příjmy a náklady posuzovat podle znění ZDP.

Varianta 1

Společnost je zahraniční osobou, která na území České republiky nemá sídlo, nepodniká, ani zde neprovozuje jinou činnost podle zvláštních právních předpisů. Společnost tedy není účetní jednotkou a nemá povinnost vést účetnictví ve smyslu § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v pozdějším znění („ZoU“).

Vzhledem k tomu, že Společnost není účetní jednotkou a nemá povinnost vést účetnictví dle ZoU, bude se pro účely ZDP při zjišťování základu daně Společnosti připadající na Společníka vycházet z rozdílu mezi příjmy a výdaji dle § 23 odst. 2 písm. b). Příjmy a výdaje

časově a věcně souvisí s obdobím, ve kterém byly odpovídající peněžní prostředky přijaty nebo vydány.

Tento způsob tedy v zásadě znamená zdanění příjmů a výdajů dle jejich skutečné realizace, přičemž v souladu s obecnými principy je nutno, při absenci účetnictví dle ZoU, za okamžik realizace příjmu Společnosti považovat okamžik inkasa dané peněžní částky, tj. přijetí nebo vydání peněžních prostředků, obdobně jako např. u fyzických osob vedoucích daňovou evidenci dle § 7b ZDP.

Při analogickém postupu u fyzických osob, které nejsou účetními jednotkami s příjmy dle § 7 odst. 1 a 2 ZDP se příjmy a výdaje takového poplatníka stanoví na základě daňové evidence vedené dle § 7b ZDP. Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použije ZoU.

Pro stanovení základu daně dle § 23 odst. 2 písm. b) ZDP u Společnosti by se tedy mělo vycházet z evidence příjmů a výdajů v rozsahu obdobným požadavkům stanoveným v § 7b ZDP.

Varianta 2

I přesto, že Společnost není účetní jednotkou dle ZoU, je rozhodné postavení Společníka jako účetní jednotky dle ZoU. Proto je pro účely zjištění základu daně Společnosti připadajícího na Společníka nutné vycházet z výsledku hospodaření vycházejícího z účetnictví vedeného dle ZoU (včetně respektování věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů).

Teoreticky je možné, že Společnost bude vést účetnictví v rozsahu dle ZoU a při zjištění základu daně Společnosti připadajícího na Společníka vycházet z účetnictví vedeného v rozsahu dle ZoU bude jako evidence pro splnění daňových povinností použito toto účetnictví a dále dokumentace v obdobném rozsahu jako u poplatníků, kteří vedou účetnictví dle ZoU (např. sestava majetku pro uplatňování daňových odpisů). Prakticky však spíše bude docházet k situaci, že výsledek hospodaření dle ZoU bude moci být získán pouze úpravami výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví vedeného podle příslušných zahraničních předpisů tak, aby byl vyloučen vliv zahraničních účetních předpisů a bylo dosaženo souladu se ZoU.

Dílčí závěr:

Varianta I - Základ daně Společnosti připadající na Společníka bude vycházet z rozdílu příjmů a výdajů dle ustanovení § 23 odst. 2 písm. b) ZDP. V takovém případě jsou příjmy a výdaje zahrnuté do základu daně Společnosti přičitatelném Společníkovi ve zdaňovacím období, kdy dochází k inkasu daného příjmu nebo k zaplacení daného nákladu. Pro zjištění příjmů a výdajů Společnosti a pro následné stanovení základu daně Společnosti připadající na Společníka se bude vycházet z evidence příjmů a výdajů vedené v rozsahu obdobným požadavkům stanoveným v § 7b ZDP.

Varianta II – Základ daně Společnosti připadající na Společníka bude vycházet z výsledku hospodaření dle ZoU. V takovém případě jsou příjmy zahrnuté do základu daně při respektování účetních principů, zejména věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů. Pro zjištění příjmů a výdajů Společnosti a pro následné stanovení základu daně Společnosti připadající na Společníka se bude vycházet z účetnictví vedeného Společností podle ZoU nebo z účetnictví vedeného podle zahraničních předpisů s vyloučením vlivu zahraničních předpisů.

Výdaje Společníka související s dosažením, zajištěním a udržením příjmů Společnosti, vzniklé na úrovni samotného Společníka, by měly být daňově relevantními náklady v souladu s §24 odst. 1, při respektování dalších souvisejících zákonných omezení (např. u úroků ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) apod.).

Následný příjem plynoucí z distribuce zisku Společnosti Společníkovi již nepodléhá zdanění bez ohledu na to, zda je postupováno dle varianty 1 nebo 2, protože se jedná o příjem, který již byl na úrovni Společníka zdaněn. Ve smyslu § 23 odst. 4 písm. d) se základ daně Společníka sníží o podíl na zisku Společnosti vyplácený Společníkovi za období, za které byly příjmy Společnosti součástí základu daně Společníka podle předchozích odstavců.

Dílčí závěr:

Výdaje Společníka související s dosažením, zajištěním a udržením příjmů Společnosti, vzniklé na úrovni samotného Společníka, jsou daňově relevantními náklady v souladu s §24 odst. 1, při respektování dalších souvisejících zákonných omezení.

Následný příjem Společníka z přijetí podílu na zisku Společnosti, za které byly příjmy Společnosti součástí základu daně Společníka podle předchozích odstavců, již nepodléhá zdanění.

2.3 Uplatnění daňových odpisů z majetku Společnosti

V návaznosti na výše uvedené a v souladu s Pokyny se při uplatnění odpisů z majetku ve vlastnictví společnosti bude postupovat podle §26 – 32a ZDP, a to tak, že příslušná poměrná část odpisů majetku společnosti používaného pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, bude daňovým nákladem a bude tak snižovat základ daně přičitatelný Společníkovi podle předchozích odstavců.

Tento postup je v souladu s § 28 odst. 1, neboť vlastníkem majetku je Společnost, na jejíž úrovni se základ daně přičitatelný Společníkovi zjišťuje.

ZDP ani Pokyny neřeší, z jaké hodnoty majetku má Společnost při odpisování vycházet. Rovněž sporný může být postup, jakým způsobem má Společník při kalkulaci a uplatňování odpisů postupovat v případě, kdy vstoupí do Společnosti, jejíž majetek již byl v zahraničí po určitou dobu odpisován.

Obdobná problematika je v současné době řešena ve vládním návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o přeměnách obchodních společností a družstev, který je projednáván Poslaneckou sněmovnou jakožto sněmovní tisk č. 360 (dále jen „**Novela**“). Nicméně Novela se na situaci Společníka a Společnosti nedopadá.

Domníváme se však, že z ustanovení § 26 – 32a ZDP lze dovodit následující postup:

Za vstupní cenu dle § 29 odst.1 ZDP je možno považovat pořizovací cenu u Společnosti v případě úplatného pořízení (koupě) majetku. Pro účely přiřazení příjmů a výdajů, resp. vstupní ceny majetku se Společníkovi přiřadí poměrná část vstupní ceny připadající na Společníka ve stejném poměru v jakém jsou Společníkovi přičitatelné příjmy Společnosti. Společnost je dále oprávněna od svého základu daně přičitatelnému Společníkovi odečíst odpisy, které budou stanoveny způsobem a ve výši dle § 26 – 32a ZDP, jako by se jednalo o českého daňového poplatníka. Pokud je již majetek v zahraničí odpisován, Společnost je

oprávněna uplatnit odpisy jen po dobu a do celkové výše, která by mohla být uplatněna dle ZDP v případě, že by majetek od data svého pořízení byl v České republice odpisován.

Pokud by byl majetek Společností zcizen bude jeho zůstatková cena dle § 29 odst. 2 pro Společnost daňově uznatelným nákladem, který bude možno odečíst od příjmů Společnosti přičitatelným Společníkovi.

Dílčí závěr:

Při stanovení základu daně Společnosti přičitatelnému Společníkovi je možno uplatnit daňové odpisy a zůstatkovou cenu z majetku Společnosti v souladu s §26 – 32a. Za vstupní cenu dle § 29 odst.1 ZDP je možno považovat pořizovací cenu u Společnosti v případě úplatného pořízení (koupě) majetku. Výše odpisů a zůstatkové ceny tohoto majetku v daném období bude stanovena tak, jako by majetek byl Společností odepisován od svého pořízení v souladu se ZDP.

2.4 Vyloučení dvojího zdanění v České republice

Společnost vykonává v zahraničí činnost, ze které ji plynou příjmy. Za předpokladu uplatnění daňové transparentnosti a splnění dalších podmínek daných příslušnými mezinárodními smlouvami může Společníkovi v zahraničí vnikat stálá provozovna, jíž jsou tyto příjmy přiřazeny (obvykle čl. 7 smluv o zamezení dvojímu zdanění). V praxi může rovněž nastávat situace, že Společnost vlastní a pronajímá movitý nebo nemovitý majetek. Při uplatnění transparentnosti pak Společníkovi plyne příjem z pronájmu (obvykle čl. 6 či 12 smluv o zamezení dvojímu zdanění).

Je možné, že příjem Společnosti připadající na Společníka bude v zahraničí podroben zdanění podle zahraniční legislativy a v souladu s ustanoveními příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

V souladu s § 38f, odst. 1 lze pro vyloučení dvojího zdanění využít příslušné ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána. Přesný způsob eliminace dvojího zdanění tak bude záležet především na znění té které smlouvy, nicméně obecně je možno způsob zamezení dvojího zdanění předjímat například na základě interpretace Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění (dále jen „**Modelová smlouva**“).

Klíčovým aspektem je správná klasifikace příjmu Společnosti připadajícího na Společníka a jeho podřazení pod režim příslušného článku Modelové smlouvy. Z dostupných komentářů k čl. 7 Modelové smlouvy¹ vyplývá, že pokud je entita považována za daňově transparentní státem uplatňujícím příslušnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, měl by být příjem Společnosti přiřaditelný Společníkovi považovaný za příjem dosahovaný prostřednictvím stálé provozovny a zdaněn dle čl. 7 Zisky podniků. Domníváme se tedy, že ve většině případů bude příjem Společníka dosahovaný prostřednictvím Společnosti možné podřadit pod článek 7 Modelové smlouvy (Zisky podniků), kdy Společník dosahuje svých příjmů prostřednictvím své stálé provozovny v zahraničí vzniklé z titulu jeho účasti na Společnosti. Zahraniční stát by tedy měl být oprávněn zdanit příjmy Společníka, ovšem pouze do míry jejich přičitatelnosti ke Společníkově stálé provozovně. Česká republika by pak měla umožnit Společníkovy započíst či jinak zohlednit daň zaplacenou v zahraničí z jeho příjmů, které jsou rovněž předmětem zdanění v zemi Společníkovy rezidence.

¹ Např. „Klaus Vogel on Double Taxation Conventions“

Z komentářů dále vyplývá, že princip klasifikace poměrné části příjmů Společnosti jejímu Společníkovi jako příjmů dle čl. 7 Zisky podniků je dále možné rozšířit i na jakoukoliv stálou provozovnu transparentní entity (Společnosti) v zahraničí (třetím státě), a to bez ohledu na to, zda se Společník účastnil, či stále účastní na založení nebo činnosti stálé provozovny.

Problematická by ovšem mohla být situace, kdy by Česká republika pohlížela na daň zaplacenou v zahraničí jako na daň zaplacenou z příjmů a k tíži Společnosti, nikoliv Společníka. Modelová smlouva totiž neomezuje pravomoc smluvních států zdanit stejný příjem u dvou různých subjektů, byť se fakticky jedná o dvojí zdanění.

Domníváme se ale, že výše uvedený postup by nebyl správný ani v souladu s Pokyny, neboť v případě, kdy je Společnost dle zahraničního právního řádu považována za daňově transparentní a v dané zemi je tak zdaňován příjem Společníka dosažený prostřednictvím jeho stálé provozovny, měla by Česká republika tuto transparentnost respektovat. Pak by mělo být jednoznačné, že se v obou smluvních zemích jedná o zdanění téhož příjmu u téhož subjektu a mělo by být umožněno zamezení dvojího zdanění v souladu se zněním příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Dílčí závěr: V případě, že je příjem Společníka dosahovaný prostřednictvím Společnosti možno zdanit v zahraničí v souladu se zahraniční legislativou a s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, umožní Česká republika Společníkovi zohlednit tuto zahraniční daň způsobem a v rozsahu jak stanoví příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění.

V případě, že (i) Společnost má stálou provozovnu ve třetím státě, (ii) příjem přiřaditelný této provozovně je zdaněn v tomto třetím státě a (iii) existuje smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a tímto státěm, v němž se nachází stálá provozovna Společnosti, umožní Česká republika Společníkovi zohlednit tuto zahraniční daň způsobem a v rozsahu jak stanoví příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi Českou republikou a státěm, v němž se nachází stálá provozovna Společnosti.

2.5 Zdanění při vystoupení Společníka ze Společnosti

V případě vystoupení Společníka ze Společnosti, za což Společník obdrží vypořádací podíl (resp. jeho obdobu podle zahraničního práva), podléhá tento vypořádací podíl u Společníka zdanění. Není zcela zřejmé, zda by tento příjem měl být zdaňován v obecném nebo v samostatném základu daně. S ohledem na systematický výklad § 20b, podle kterého se do tohoto základu daně zahrnují příjmy z vypořádacího podílu na obchodních společnostech a družstvech, avšak nikoli obdobné podíly společníků resp. komplementářů na daňově transparentních společnostech v.o.s. a k.s., se přikláníme k závěru zdaňovat tyto příjmy v obecném základu daně.

V souladu s §23 odst. 4 písm. d) se však ta část vypořádacího podílu, která odpovídá ziskům za období, za která byly příjmy Společnosti zdaněny u Společníka v České republice, nezahrnuje do základu daně. Tuto část je nutné zjistit v každém konkrétním případě podle vhodného ekonomického kritéria, např. podle poměru výše zisku za toto období k celkovému vyplácenému zisku.

Zbývající část vypořádacího podílu je možné snížit o související výdaje včetně nabývací ceny podílu na Společnosti ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

Obdobně by se postupovalo i v případě likvidace Společnosti a výplaty podílu na likvidačním zůstatku.

Za předpokladu, že je možné dle zahraničních právních předpisů podíl na Společnosti prodat a Společník tak učiní, realizuje zdanitelný příjem z prodeje tohoto podílu. Tento příjem je možné snížit o související výdaje včetně nabývací ceny podílu na Společnosti ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

Dílní závěr:

Při vystoupení Společníka ze Společnosti podléhá zdanění v obecném základu daně pouze ta část vypořádacího podílu, která odpovídá ziskům Společnosti za období, za která nebyly příjmy Společnosti zdaněny u Společníka v České republice. Tuto část vypořádacího podílu lze dále snížit o související výdaje včetně nabývací ceny podílu.

Umožňuje-li zahraniční legislativa úplatný převod či prodej podílu Společníka ve Společnosti na třetí osobu, podléhá příjem z tohoto úplatného převodu či prodeje zdanění v České republice po snížení o související výdaje včetně nabývací ceny podílu na Společnosti.

3. Návrh opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí k jednotlivým dílním závěrům vhodným způsobem publikovat. Rovněž dáváme ke zvážení, zda by se tato problematika neměla s cílem zajištění jednotného postupu řešit způsobem předvídaným v §39 písm. b) resp. písm. d), obdobně jako tomu bylo v případě Pokynů D-269, 286 a souvisejících sdělení.

Stanovisko Ministerstva financí:

Je v zásadě velmi obtížné, z komplexního hlediska, podat k této problematice obecně platnou odpověď. Při řešení každého konkrétního případu je třeba vycházet z konkrétních podmínek, resp. je třeba vycházet z toho, že v různých zemích existují různé daňově transparentní entity, jejichž postavení se liší.

Jde o to, že příjem společníků, partnerů apod. pobíraný z titulu účasti na dané entitě může být pro daňové účely charakterizován jako „business income“ (analogie např. zahraničních společníků české v.o.s.), jako „capital income“, „investment income“, v případě jiných entit se charakter pobíraného příjmu z hlediska daňového nemění atd. V některých státech je entita považována za společnost, v jiném státě jiná entita nikoli apod.

Vždy je tedy třeba vycházet z charakteristik konkrétní jednotlivé entity a v návaznosti na to určovat charakter pobíraného příjmu, v kontextu smluv o zamezení dvojího zdanění posuzovat právo daného druhého státu (na základě konkrétního článku smlouvy) zdaňovat příjem českého daňového rezidenta apod., přičemž lze v každém případě využít institutu „řešení případů dohodou“, popř. jiných nástrojů mezinárodní spolupráce (např. výměna informací).

Z popisu situace nevyplývá označení (právní forma) zahraniční entity, ani konkrétní daňový režim daných příjmů. Pokud se charakter pobíraného příjmu pro účely zdanění příjmů samotného společníka nemění, v daném případě pravděpodobně dochází k aplikaci daňové smlouvy již v momentu výplaty konkrétního příjmu entitě samotné (aplikace srážkové daně, možnost uplatnění transparence i na národní úrovni), přitom u příjmů, u kterých nedochází k aplikaci daně vybírané srážkou jde samozřejmě rovněž o posouzení práva konkrétního druhého státu daný příjem českého daňového rezidenta zdaňovat (např. v návaznosti na

ustanovení daňové smlouvy). Usuzujeme tedy, že pokud takové právo druhému státu vzniká, český daňový rezident v druhé zemi podává daňové přiznání jako za situace, kdyby dané konkrétní příjmy realizoval přímo, tj., aniž by byl společníkem entity (samozřejmě za předpokladu, že dané příjmy nejsou např. v druhé zemi od daně osvobozeny dle tamních právních předpisů).

V tomto kontextu není příliš zřejmé, jak s tím souvisí poznámka o úpravě zdaňování příjmů stálé provozovny a jak se v kontextu výše uvedeného zahrnují do daňového přiznání např. dividendové a úrokové příjmy, u kterých (většinou) dochází k aplikaci institutu srážkové daně. Konkrétní daňový režim v zahraničí není zřejmý (vzniká českému společníkovi v zahraničí stálá provozovna?, zdaňuje příjmy pobírané z titulu své účasti na entitě jako příjmy ze stálé provozovny? atd.).

Vnitrostátní právní předpisy jsou irelevantní pro určení a stanovení toho, zda daná zahraniční entita je či není daňově transparentní. Takováto charakteristika musí vyplynout výlučně ze zahraničních právních předpisů, a to se všemi důsledky z toho vyplývajícími.

Pokud společníkem zahraniční daňově transparentní entity je český daňový rezident, jím pobírané příjmy z titulu účasti na dané entitě zcela jistě v ČR podléhají zdanění (neomezená daňová povinnost vůči našemu státu), přičemž u příjmů ze zdrojů ve státech, se kterými ČR uzavřela daňovou smlouvu, má ČR povinnost, za splnění všech předpokladů, vyloučit mezinárodní dvojí zdanění oněch příjmů.

Základ daně českého společníka z titulu účasti na zahraniční entitě, který bude v ČR přiznán ke zdanění, se z logiky věci musí odvíjet od skutečného stavu, který bude v tomto případě dán režimem zahraničních právních předpisů, tj. v ČR budou podléhat zdanění všechny příjmy, které českému rezidentovi z daného titulu ze zahraničí plynou, přičemž zde budou zdaněny výlučně v souladu s českými právními předpisy (ná vaznost na české účetnictví, umožnění odpočtu nákladů dle vnitrostátního zákona apod.).

Pokud česká právnická osoba vystoupí ze zahraniční daňově transparentní entity a prodává svůj podíl novému společníkovi, jde v kontextu aplikace mezinárodních daňových smluv a v kontextu práva státu zdroje daný příjem zdaňovat opět o to, ke zcizení čeho vlastně v daném případě dochází. Jde o prodej stálé provozovny?, jde o zcizení podílu na společnosti?, jde o prodej nemovitosti? atd.

Z výše uvedeného vyplývá, že k příspěvku nelze zaujmout zobecněné stanovisko. Obecně lze pouze uvést, že český společník by mohl uplatnit poměrnou část odpisů stanovenou podle § 26 až 32a zákona o daních z příjmů jen za předpokladu, že bude prokazatelně vlastníkem odpisovaného majetku ve smyslu § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Doplnění materiálu na Koordinační výbor s Komorou daňových poradců ČR ze dne 9.4. 2008

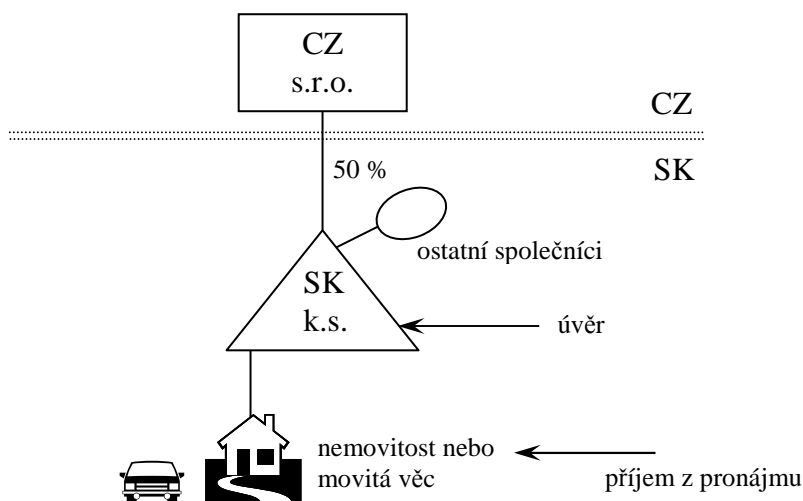
předkládá: Ing. Aleš Zídek, daňový poradce, č. osvědčení 3016

Vážení,

na základě výsledků předběžného projednávání mého příspěvku na zasedání výše uvedeného Koordinačního výboru vám níže dle dohody zasílám konkrétnější příklady pro situace, jejichž podrobná analýza a nastínění řešení je již obsažen v mém původním příspěvku.

S ohledem na povahu tohoto doplnění příspěvku je materiál koncipován stručně a přehledně. Veškeré postupy a závěry by měly vykládaty s ohledem na detailní řešení problému v původním příspěvku.

Situace A – Český komplementář ve slovenské komanditní společnosti



- výše odpisů pořizovací cena **1000**
 odpisy dle SK práva (20 let) **50**
 odpisy dle CZ práva (50 let) **20**

Výsledek roku 2007

	Celkem	Podíl CZ s.r.o.
zisk z účetní závěrky SK k.s.	100	50
podíl CZ s.r.o. na základu daně dle slovenských předpisů	160	80
CZ společník podává na Slovensku daňové přiznání a má daňovou povinnost (vzniká stálá provozovna) ve výši		15
základ daně dle českých pravidel pro účetnictví (včetně uplatnění odpisu)		120
základ daně dle českých pravidel – příjmy minus výdaje (včetně uplatnění odpisu)		130
distribuovaný zisk v roce 2007 (podíl na zisku za rok 2006)	200	100

Možné varianty zdanění u CZ s.r.o.

- (a) zdaňuje se pouze příjem plynoucí ve formě distribuovaného zisku (tedy princip zdanění na základě skutečně vyplaceného zisku/příjmu) = zdanění v roce 2007 podléhá **100**
- (b) zdaňuje se pouze příjem plynoucí za běžné zdaňovací období ve formě podílu na zisku = zdanění v roce 2007 podléhá **50**
- (c) zdaňuje se příjem plynoucí za běžné období, ale ve výši:
- | | |
|---|------------|
| i. základu daně dle SK pravidel | 80 |
| ii. základu daně dle CZ účetnictví | 120 |
| iii. základu daně dle CZ pravidel (příjmy minus výdaje) | 130 |
- (d) princip zdanění v této variantě je v podstatě shodný s postupem popsáním ve variantě (c)-ii nebo (c)-iii výše, ovšem s tím rozdílem, že zde CZ s.r.o. nemá možnost uplatnit odpisy z majetku ve výši např. 20. To znamená, že základ daně by byl **140, resp. 150**

Dle našeho názoru je nutno se přiklonit k variantám (a), (b) nebo (c). Z hlediska právní jistoty pro další budoucí transakce tímto žádáme o potvrzení ze strany Ministerstva financí, která varianta by měla být upřednostňována.

Varianta (d) není v souladu se zákonem a je z hlediska logiky a správnosti postupu nevyhovující. Ve smyslu § 28-1 zákona totiž dochází k uplatnění odpisů na úrovni SK k.s., která je vlastníkem. Dále z důvodu potenciální diskriminace českých společníků/komplementářů v zahraničních transparentních entitách a porušení evropské zásady svobody pohybu kapitálu, kdy by v případě CZ s.r.o. na rozdíl od jiného slovenského komplementáře docházelo ke zdaňování příjmů na základě majetkového podílu v SK k.s. bez možnosti uplatnění souvisejících nákladů, tj. odpisů majetku.

V návaznosti na obchodní legislativu Slovenské republiky a společenskou smlouvu SK k.s. bude u CZ s.r.o. účtován pravděpodobně v roce 2007 do výnosů podíl na zisku za rok 2006 nebo již podíl na zisku běžného roku, tj. 2007. Tento rozdíl pravděpodobně rozhoduje mezi variantou (a) nebo (b). Otázkou zůstává, zda Ministerstvo financí ČR bude respektovat zaúčtování, či bude chtít použít vlastní pravidla pro daňové časové rozlišení souvisejících příjmů.

Varianta (c) je v podstatě obdobou daňového zacházení s příjmem společníka – komplementáře v české komanditní společnosti s tím, že variantně se stanoví základ daně dle lokálních nebo českých předpisů (§ 23-2-a, resp. § 23-2-b).

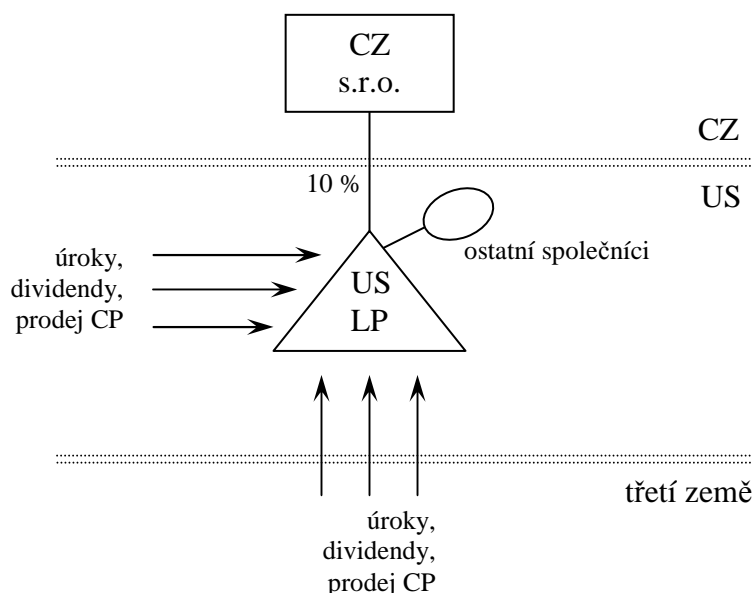
Bez ohledu na zvolenou variantu navrhuje potvrdit, že v případě, kdy by příjem CZ s.r.o. plynoucí z účasti v SK k.s. podléhal zdanění na Slovensku, bylo by CZ s.r.o. oprávněno v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění tuto slovenskou daň započíst vůči své daňové povinnosti v České republice.

Příklad pro jednoduchost zanedbává vliv kurzových rozdílů. Tuto otázku je vhodné řešit po upřesnění metody zdanění.

Situace B – Český společník v americké transparentní entitě

V této variantě je český daňový rezident společníkem v transparentní entitě se sídlem v USA. Její právní forma LP, LLP nebo LLC má následující korporátní a daňové charakteristiky:

- má právní subjektivitu a je způsobilá nabývat majetek
- omezené ručení společníků
- na konci zdaňovacího období vystaví společnost každému ze společníku potvrzení (K-1), kde je uvedeno, jaký druh příjmu, odčitatelných položek, apod. a v jaké výši připadající na daného společníka, byl společností v daném zdaňovacím období realizován (dle US daňového práva)
- s ohledem na daňovou transparentnost je většinou možné na část příjmů připadajících na českého společníka uplatnit příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi zemí zdroje příjmu a Českou republikou.



Výsledek roku 2007

	Celkem	Podíl CZ s.r.o.
dosažená ztráta ve výši 1000 (10% připadající na CZ s.r.o.)	1000	100
příjmy US LP za rok 2007 rozděleny na formuláři K-1 následovně:		
• úroky		10
• dividendy		10
• prodej cenných papírů		-50
rozdělení zisku za rok 2006 ve výši	2000	200

Možné varianty zdanění u CZ s.r.o.

- (a) zdanění podléhá pouze rozdělený zisk za rok 2006 ve výši = **200**
- (b) zdanění podléhá příjem (podíl) za rok 2007. US LP vznikla ztráta, ovšem CZ s.r.o. jakožto společník není povinen k její úhradě, tj. v tomto roce je základ daně US LP připadající na CZ s.r.o. = **0**
- (c) dani podléhá příjem plynoucí z LP za běžné období, ovšem ve výši:
- i. dle US předpisů, kdy se pro účely zdanění v ČR přebírá výše a charakter daného příjmu uvedený na formuláři K-1:
 - úroky (obecný základ daně) **10**
 - dividendy (samostatný základ daně) **10**
 - prodej cenných papírů (obecný zákl.daně) **-50**
 - ii. příjem připadající na CZ s.r.o. se přepočte dle českých předpisů s fikcí, že US LP je účetní jednotkou a vede účetnictví;
 - iii. příjem připadající na CZ s.r.o. se přepočte dle českých předpisů, přičemž základ daně US LP bude stanoven na bázi rozdílu příjmů a výdajů.
- (d) dani podléhá příjem plynoucí z US LP, který se zjistí jako celkový základ daně za běžné období bez ohledu na rozlišení příjmů tak, jak je stanoveno ve formuláři K-1, a to v následující výši:
- i. US LP dosáhlo dle US pravidel ve zdaňovacím období ztrátu = **-30**
 - ii. zdaňovat se bude celkový hospodářský výsledek přepočtený dle českých předpisů s fikcí, že US LLP je účetní jednotkou a vede účetnictví
 - iii. zdaňovat se bude celkový hospodářský výsledek přepočtený dle českých předpisů na bázi rozdílu mezi příjmy a výdaji

Dle našeho názoru je možné se přiklonit ke kterékoliv z variant (a) – (d) výše. Z hlediska právní jistoty pro další budoucí transakce tímto žádáme o potvrzení ze strany Ministerstva financí, která varianta by měla být upřednostňována a která následně nebude rozporována.

V této souvislosti vzniká otázka, jak se budou posuzovat náklady, popř. položky nezahrnované do základu daně, jejichž znatelnost je vázána na zaúčtování (např. §24-2-r a výše uvedená ztráta z prodeje cenných papírů). Domníváme se, že minimálně v případě varianty (c) (ii) resp. (d) (ii) by obecně podmínka zaúčtování měla být považována za splněnou.

Způsob zamezení dvojího zdanění příjmů CZ s.r.o. plynoucích z US LP by měl být stanoven v návaznosti na upřednostněný způsob zdanění v České republice. Obecně ale navrhuje potvrdit, že v případě, kdy by příjem CZ s.r.o. plynoucí z účasti v US LP podléhal zdanění v zahraničí v souladu s přísl. Smlouva o zamezení dvojího zdanění bylo by CZ s.r.o. oprávněno v souladu s příslušnou smlouvou tuto daň započíst vůči své daňové povinnosti v České republice, popř. dvojímu zdanění zamezit vynětím.

Situace C - Stejná situace jako A s tím rozdílem, že místo slovenské k.s. je US LP.

Platí stejné závěry jako v Situace A, s ohledem na způsob stanovení zdanitelného příjmu a uplatnění odpisů pronajímaného majetku? ⊕

Doplňující stanovisko Ministerstva financí k příspěvku 232/09.04.08 doplněného 22.5.2008:

Zahraniční základ daně je třeba u českých daňových rezidentů "transformovat" na české podmínky, tzn. uplatňovat zde náklady (výdaje) jen v takovém rozsahu, v jakém to umožňuje tuzemský zákon o daních z příjmů. To musí platit jak za situace, kdy český daňový rezident v zahraničí např. podniká přímo prostřednictvím stálé provozovny, tak za situace, kdy své příjmy generuje prostřednictvím zahraniční daňově - transparentní entity, kdy mu z tohoto titulu v zahraničí vzniká stálá provozovna (případ např. komplementáře slovenské k.s.), popř. nevzniká stálá provozovna (případ např. společníka americké LP, jak je naznačeno v doplnění příspěvku). Postup "transformace" na vnitrostátní podmínky je ve světě naprosto běžnou záležitostí, která je tak i mezinárodně uznávána.

Situace A:

Závěr c) - ii nebo c) - iii, v závislosti na tom, zda to je nebo není účetní jednotka. Problém uplatnění odpisů u osob, které nejsou vlastníkem majetku, bude v tuto chvíli řešen s použitím § 39 zákona o daních z příjmů - odstranění tvrdosti.

Samozřejmě, že nemůže být pochyb o tom, že v ČR musí dojít k vyloučení mezinárodního dvojího zdanění příjmů, u kterých to tak stanoví příslušná daňová smlouva.

Situace B:

Závěr c) - i.

Vydeme-li z toho, že se v daném případě charakter pobíraného příjmu pro účely zdaňování českého daňového rezidenta v zahraničí nemění, podléhá daný rezident zdanění v ČR právě ve vztahu k těmto pobíraným příjmům (u příjmů, kde to dává smysl je třeba samozřejmě uplatňovat transformaci na české podmínky).

Mezinárodní dvojí zdanění se opět samozřejmě bude za splnění všech podmínek vylučovat.

Situace C:

Nikdy nemůže být stejná jako situace A, pokud platí, že daňový režim slovenské k.s. je na Slovensku jiný, než daňový režim US LP v USA, což vyplývá z popisu situace A a B.

Výše uvedené závěry nelze bez dalšího aplikovat na fondy kolektivního investování. K problematice zdanění fondů kolektivního investování bude v lednu 2009 vytvořena pracovní skupina, která bude složena ze zástupců MF, regulátora, asociace a KDP ČR.

Stanovisko Ministerstva financí:

S ohledem na zřízení pracovní skupiny k problematice kolektivního investování pokládáme příspěvek za uzavřený.

243/17.09.08 Stanovení odpisů a zůstatkových cen při částečném vyřazení a případném technickém zhodnocení hmotného majetku

Předkládá: Ing. Petr Němec

Tento příspěvek se týká způsobu stanovení odpisů a zůstatkových cen při částečném vyřazení a případném technickém zhodnocení hmotného majetku. Jeho cílem je poukázat na některé nejasnosti vyplývající ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) a sjednotit výklad týkající se částečného vyřazení hmotného majetku a případného technického zhodnocení provedeného ve stejném zdaňovacím období na témže majetku.

1 VÝCHOZÍ SITUACE

Při částečném vyřazení hmotného majetku ustanovení ZDP jednoznačně neřeší způsob stanovení vstupní a zůstatkové ceny vyřazované části a případné stanovení odpisů daného zdaňovacího období z vyřazované části. Je tedy zřejmé, že nijak řešena není ani situace, kdy dojde v jednom zdaňovacím období k částečnému vyřazení a zároveň technickému zhodnocení téhož hmotného majetku.

Pro detailnější rozbor této problematiky uvádíme dvě hypotetické situace:

1. Společnost vlastní dlouhodobý hmotný majetek, který v daném zdaňovacím období částečně vyřadí, ale neprovede na něm v tomto období technické zhodnocení.
2. Společnost dále vlastní dlouhodobý hmotný majetek, který během jednoho zdaňovacího období:
 - a) částečně vyřadí a posléze technicky zhodnotí,
 - b) technicky zhodnotí a posléze částečně vyřadí.

Sporné ve výše popsanych situacích může být dle našeho názoru zejména:

- jak stanovit vstupní cenu vyřazované části majetku – tj. jaké kritérium zvolit pro stanovení hodnoty vyřazené části majetku,
- jak stanovit zůstatkovou cenu vyřazované části majetku (tj. zůstatkovou cenu vyřazované části před vypočtením odpisů této části majetku za dané zdaňovací období),
- jakou sazbu/koefficient (pro ne/zvýšenou vstupní cenu) použít pro stanovení poloviny odpisu vyřazované části majetku dle § 26 odst. 7 písm. a) bod 1. ZDP v případě technického zhodnocení a částečného vyřazení v témže zdaňovacím období a zda vůbec tento odpis uplatnit.

2 ROZBOR PROBLÉMU

2.1 Částečné vyřazení hmotného majetku bez technického zhodnocení v daném zdaňovacím období

Částečné vyřazení majetku ZDP řeší pouze obecně § 24 odst. 2 písm. b) v závěrečné části textu. Proto je nutno vycházet z tohoto ustanovení a dalších obecných principů odepisování stanovených ZDP.

2.1.1 Vstupní (zůstatková) cena majetku

Praktickým problémem částečného vyřazení je stanovení správné výše daňové a účetní vstupní resp. zůstatkové ceny trvale vyřazované části majetku. V praxi totiž mohlo v minulosti dojít např. k technickému zhodnocení majetku, které bylo provedeno pouze *na nevyřazované* (nebo naopak pouze *na vyřazované*) části majetku. Jsme však toho názoru, že v některých případech daňový subjekt není schopen objektivně stanovit přesnou hodnotu té které části majetku (i s ohledem na nerovnoměrnost odepsanosti majetku a dříve provedeného technického zhodnocení) a volí proto určité zjednodušení.

Dle našich zkušeností bývá obvykle postupováno tak, že je k okamžiku vyřazení určena poměrná část majetku určeného k vyřazení a poměrná část majetku sloužícího pro další užívání.

Tyto části resp. poměry bývají stanoveny k okamžiku vyřazení:

- a) buď procentním podílem, který reflektuje reálný (tj. fyzicky zjistitelný) poměr vyřazené části majetku na celku, pokud subjekt objektivně není schopen zjistit pořizovací ceny jednotlivých částí majetku. Např. pokud je vyřazeno 30 metrů ze silnice o celkové délce 100 metrů, odpovídá hodnotě vyřazované části majetku 30 % původní vstupní ceny silnice. Pokud nelze tento poměr stanovit takto jednoduchým způsobem, měl by být poměr stanoven kvalifikovaným odhadem (např. vyřazení části složitějšího stroje, který je zařazen pod jedním inventárním číslem jako jeden majetek s jednou vstupní cenou)
- b) nebo procentním podílem, který představuje vstupní cena vyřazené části na celkové vstupní ceně majetku v případě, že subjekt disponuje informacemi o ceně jednotlivých částí majetku (například cena počítače zabudovaného do stroje, cena stroje samotného, cena vstupní části stroje atd.), obdobně lze postupovat u vyřazení části souboru movitých věcí.

Zbylá hodnota pak představuje změněnou vstupní cenu majetku, který slouží k dalšímu užívání. Obdobně jako vstupní cena by měla být rozdělena i zůstatková cena a oprávky.

Tento způsob stanovení pořizovací (zůstatkové) ceny vyřazované části majetku představuje určité zjednodušení s ohledem na případná TZ provedená v minulosti a jejich odpis. Je zřejmé, že pokud bylo u vyřazované části majetku v minulosti provedeno TZ, v některých případech (např. pokud je poměr vyřazení zjištěn kvalifikovaným odhadem) nelze stanovit přesnou výši odpisů připadající na vyřazenou část majetku, pokud toto technické zhodnocení ovlivnilo výši odpisů za majetek jako celek a nikoliv pouze za vyřazovanou část. Nicméně jsme toho názoru, že popsání zjednodušení lze v tomto případě použít.

Domníváme se, že shodnou míru zjednodušení a stejný princip stanoví rovněž účetní předpisy. ČÚS 013 bod 3.7. (resp. 3.4. pro soubory movitých věcí) doporučuje při částečné likvidaci jednotlivého dlouhodobého hmotného majetku (části souboru), který má po vyřazení povahu samostatné movité věci, stanovit míru odepsanosti vyřazené části majetku (části

souboru) shodně s mírou odepsanosti původního majetku (souboru). Tento postup by mohl být přiměřeně použit bez ohledu na to, zda vyřazována část byla v minulosti předmětem samostatných technických zhodnocení (aniž by bylo technické zhodnocení provedeno i na zbylé části nevyřazovaného majetku), či nikoliv.

2.1.2 Vyřazení a odpis

2.1.2.1 *Náš názor*

Nelikvidovaný majetek bude dále evidován ve snížené vstupní ceně, resp. s poníženou zůstatkovou cenou. Na likvidovanou část majetku bude nahlíženo jako na vyřazovaný majetek ve vstupní, resp. zůstatkové ceně stanovené výše popsaným způsobem.

Domníváme se, že ustanovení § 26 odst. 7 písm. a) bod 1. ZDP lze aplikovat rovněž při částečném vyřazení hmotného majetku. To znamená, že při částečném vyřazení majetku je možno u vyřazené části stanovit odpis ve výši poloviny ročního odpisu dle § 31 nebo § 32 ZDP vypočteného ze vstupní (zůstatkové) ceny této vyřazované části. Tento náš názor opíráme především o jeden z argumentů logického výkladu práva „ad maiori ad minus“ – tj. výklad od většího k menšímu. To znamená, že pokud něco platí pro celek (tj. celý majetek a jeho vyřazení), mělo by to platit i pro jeho část (tj. částečné vyřazení majetku).

U nevyřazené části majetku bude dále postupováno dle § 29 odst. 7 ZDP – tj. bude stanoven odpis ze změněné vstupní (zůstatkové) ceny.

2.1.2.2 *Alternativa*

Alternativu k řešení uvedeném v bodě 2.1.2.1 představuje nemožnost uplatnění poloviční výše odpisu u vyřazované části majetku. Důvodem by mohla být skutečnost, že za majetek jako celek by měl být za zdaňovací období stanoven pouze jeden daňový odpis, a to ze změněné vstupní (zůstatkové) ceny dle § 29 odst. 7 ZDP.

2.2 **Souběh technického zhodnocení a částečného vyřazení v jednom zdaňovacím období**

Níže uvedené skutečnosti o souběhu částečného vyřazení a technického zhodnocení v jednom zdaňovacím období vychází z předpokladu, že částečné vyřazení a technické zhodnocení spolu nijak nesouvisí – tj. částečné vyřazení majetku není prováděno kvůli technickému zhodnocení.

Dle ustanovení § 29 odst. 3 ZDP zvyšuje technické zhodnocení vstupní (zůstatkovou) cenu majetku za zdaňovací období a stejně tak odpis nevyřazené, případně i vyřazené části majetku je počítán za zdaňovací období (viz ustanovení § 26 odst. 7 písm. a) bod 1. ZDP a § 31 a 32 ZDP).

Otázkou je zejména

- jakým způsobem stanovit vstupní (zůstatkovou) cenu vyřazované části majetku a
- jakou sazbu/koefficient (pro ne/zvýšenou vstupní cenu) použít pro stanovení poloviny odpisu vyřazované části majetku v případě, že přistoupíme na variantu možnosti uplatnění polovičního odpisu u vyřazované části (viz 2.1.2).

2.2.1 Částečné vyřazení majetku a následné technické zhodnocení

2.2.1.1 *Vstupní (zůstatková) cena vyřazované části majetku*

Vzhledem k tomu, že částečné vyřazení proběhne ještě před zvýšením vstupní (zůstatkové) ceny majetku o technické zhodnocení, do poměru vyřazená/nevyřazená část majetku nebude hodnota technického zhodnocení provedeného až po tomto vyřazení zahrnuta. Na částečné vyřazení budou aplikovány obecné principy částečného vyřazení uvedené výše.

2.2.1.2 *Odpis a sazba (koeficient)*

Pokud dojde v průběhu zdaňovacího období k technickému zhodnocení, roční odpis nevyřazeného majetku dle § 31 nebo 32 ZDP se počítá odpisovou sazbou (koeficientem) pro zvýšenou vstupní cenu.

V případě, že přistoupíme na variantu, že je možno uplatnit polovinu ročního odpisu z vyřazované části majetku, pak - jelikož § 26 odst. 7 písm. a) bod 1 ZDP týkající se vyřazení obsahuje přímý odkaz na § 31 nebo 32 ZDP - se domníváme, že se při stanovení odpisu u vyřazené části použije rovněž odpisová sazba (koeficient) pro zvýšenou vstupní cenu.

Pokud poloviční odpis u vyřazované části uplatněn nebude, není tato problematika relevantní.

2.2.1.3 *Shrnutí*

Výše uvedené lze demonstrovat na jednoduchém příkladu:

Hodnota majetku je 200, oprávky 100, v březnu došlo k částečnému vyřazení 30 % majetku a v srpnu k technickému zhodnocení 50. Předpokládáme, že je stanoven rovnoměrný odpis se sazbou 20 %, resp. po technickém zhodnocení se sazbou 10 %.

Vstupní cena vyřazované části majetku bude 60 (30 % z 200), k tomu přiřadíme stejnou část oprávek (tj. 30) a zůstatkové ceny (tj. 30). Roční odpis nevyřazené části majetku bude ve výši 19 – tj. $(140+50)*0,10$ a roční odpis vyřazované části – v případě jeho aplikace² - bude 3 – tj. $60*0,10/2$.

Účetní zachycení částečného vyřazení bude shodné s bodem 2.1 – viz ČÚS 013, bod 3.7., který při částečné likvidaci jednotlivého dlouhodobého hmotného majetku doporučuje stanovit míru odepsanosti vyřazené části majetku shodně s mírou odepsanosti původního majetku. Následně na zbývající části majetku bude standardně provedeno a zaúčtováno technické zhodnocení, které zvyšuje účetní pořizovací i zůstatkovou cenu majetku.

2.2.2 Technické zhodnocení majetku a následné částečné vyřazení

2.2.2.1 *Vstupní (zůstatková) cena vyřazované části majetku*

V tomto případě – oproti situaci popsané v bodě 2.2.1 - bude naopak nutno posuzovat, zda v důsledku částečného vyřazení hmotného majetku (ne)došlo i k částečnému vyřazení technického zhodnocení provedeného v daném zdaňovacím období.

- a) V případě, že vyřazovaná část byla alespoň částečně technicky zhodnocena v daném zdaňovacím období, měla by být ke vstupní ceně vyřazované části majetku přičtena odpovídající část hodnoty technického zhodnocení. Zůstatková cena vyřazované části

² Pokud by tento odpis nebyl aplikován (viz 2.1.2.2), u vyřazované části majetku by byla stanovována pouze její vstupní (zůstatková) cena.

majetku by byla složena ze dvou částí: (i) ze zůstatkové ceny vyřazované části majetku před technickým zhodnocením provedeným v daném zdaňovacím období, která se určí ve stejném poměru jako vstupní cena vyřazované části k celkové vstupní ceně (obě vstupní ceny před technickým zhodnocením) a (ii) z poměrné části hodnoty dosud neodepsovaného technického zhodnocení provedeného v daném zdaňovacím období, která ve skutečnosti připadá na vyřazovanou část majetku.

- b) V případě, že vyřazovaná část nebyla ani částečně technicky zhodnocena v daném zdaňovacím období, nebude ke vstupní ceně vyřazované části majetku přičtena žádná část hodnoty technického zhodnocení. Zůstatková cena vyřazované části nebude provedeným technickým zhodnocením vůbec ovlivněna. Situace bude obdobná stanovení pořizovací (zůstatkové) ceny vyřazené části hmotného majetku při prostém částečném vyřazení nehomogenního majetku popsaném výše.

2.2.2.2 Odpis a sazba (koeficient)

Domníváme se, že ani v tomto případě není pro použití odpisové sazby (koeficientu) podstatné, zda v průběhu jednoho zdaňovacího období dojde nejprve k částečnému vyřazení hmotného majetku a až následně k jeho technickému zhodnocení nebo naopak. Z toho vyplývá, že při stanovení odpisu jak pro nevyřazenou tak pro vyřazenou část majetku (pokud připustíme možnost aplikace tohoto odpisu³), bude použita odpisová sazba (koeficient) pro zvýšenou vstupní cenu.

2.2.2.3 Shrnutí

Stanovení vstupních a zůstatkových cen částečně vyřazovaného majetku by bylo závislé na možnosti přiřazení TZ k ne/vyřazované části majetku. Přičemž pokud by bylo v daném zdaňovacím období provedeno technické zhodnocení a toto TZ by z části bylo provedeno i na vyřazované části majetku, nebyla by část technického zhodnocení příslušná vyřazované části v daném zdaňovacím období vůbec odepisována.

Účetní zachycení technického zhodnocení bude standardní, tj. technické zhodnocení zvyšuje účetní pořizovací i zůstatkovou cenu majetku. Následně bude provedeno částečné vyřazení, jehož účetní zachycení bude shodné s bodem 2.1 – viz ČÚS 013, bod 3.7., který při částečné likvidaci jednotlivého dlouhodobého hmotného majetku doporučuje stanovit míru odepsanosti vyřazené části majetku shodně s mírou odepsanosti původního majetku. Toto je stanoveno bez ohledu na fakt, zda k tomuto částečnému vyřazení dojde v rámci stejného zdaňovacího období, ve kterém je provedeno technické zhodnocení tohoto majetku.

Zde je tedy zřejmé, že dochází k rozdílnému zachycení v účetnictví a daních z příjmů:

- účetnictví - technické zhodnocení ovlivní konkrétní majetek, na kterém je provedeno, okamžitě a tudíž v účetnictví by míra odepsanosti tohoto technického zhodnocení - při jeho následném vyřazení – měla být shodná s mírou odepsanosti celého majetku, bez ohledu na fakt, zda k tomuto vyřazení dojde v rámci stejného zdaňovacího období a zda TZ přímo ovlivnilo vyřazovanou část majetku.
- daně z příjmů – technické zhodnocení ovlivní konkrétní majetek, na kterém je provedeno, sice okamžitě, ale daňové odpisy jsou kalkulovány dle stavu ke konci zdaňovacího období a tudíž část technického zhodnocení, která je vyřazena ve stejném

³ Pokud nebude možno uplatnit polovinu ročního odpisu u vyřazované části majetku (viz 2.1.2.2), bude stanovena pouze vstupní (zůstatková) cena vyřazované části.

zdaňovacím období, by neměla být daňově odepisována a její míra odepsanosti tak není shodná s mírou odepsanosti celého majetku.

Stanovení odpisů by bylo při této variantě shodné jako v případě částečného vyřazení majetku a následného technické zhodnocení popsáném v bodě 2.2.1 výše.

2.2.3 Alternativní možnost

Domníváme se, že v daném případě (body 2.2.1 a 2.2.2) by mohlo být v daních z příjmů použito účetní řešení – tj. stanovit paušálně míru odepsanosti technického zhodnocení provedeného v daném zdaňovacím období shodnou s mírou odepsanosti celého majetku (obdobně jak je toto stanoveno pro technická zhodnocení minulých let). Tato alternativa by výrazně zjednodušila daňové řešení a přiblížila ho k účetnímu zachycení, jelikož výše popsaný postup kalkulace zůstatkových cen nemůže vždy vystihnout realitu odepsanosti majetku (o což se daňové odpisy ani nesnaží)⁴ a při mnohonásobných technických zhodnoceních a částečných vyřazeních může být pro daňové poplatníky extrémně obtížné provést tuto kalkulaci, domníváme se, že je možno provést následující zjednodušení.

Bez ohledu na to, zda je technické zhodnocení provedeno před částečným vyřazením nebo po něm, by daňová zůstatková cena vyřazené části majetku byla vždy vypočtena z celkové daňové zůstatkové ceny majetku (po technickém zhodnocení) ve stejném poměru jako je vstupní cena vyřazené části majetku k celkové vstupní ceně majetku (po technickém zhodnocení).

Jediný rozdíl oproti výše uvedeným bodům 2.2.1 a 2.2.2 je skutečnost, že zůstatková cena technického zhodnocení daného roku nebude v zůstatkové ceně vyřazované části zohledněna ve skutečné alokaci k vyřazované části, ale ovlivní zůstatkovou cenu vyřazované části ve stejném poměru jako je vstupní cena vyřazované části ku vstupní ceně celého majetku. Na druhou stranu tak bude mnohem snazší spočítat zůstatkovou cenu vyřazené části a nadto je tento způsob konzistentní s ohledem na technická zhodnocení provedená v předchozích letech.

Výše uvedenou alternativní možnost dále demonstrujeme na jednoduchém příkladu:

Hmotný majetek v pořizovací ceně 60

Oprávky 40

Zůstatková cena 20

V průběhu zdaňovacího období proběhne částečné vyřazení majetku v hodnotě 30 a následně technické zhodnocení v hodnotě 20 – níže uvedené platí bez ohledu na to, co nastane dříve a zda se v rámci částečného vyřazení vyřadí i část technického zhodnocení provedeného v daném zdaňovacím období.

Nejdříve zjistíme poměr vstupní ceny vyřazené části majetku k celkové vstupní ceně majetku:

$$\frac{30}{60 + 20} = 0,375$$

Dále zjistíme celkovou daňovou zůstatkovou cenu majetku:

$$(60 + 20) - 40 = 40$$

⁴ Například situace, kdy na již odepсанém majetku (lineární odepisování v první odpisové třídě) provedu na konci roku technické zhodnocení ve výši 40% vstupní ceny původního majetku (tj. 28,5% zvýšené vstupní ceny) – technické zhodnocení je okamžitě plně odepisováno a jeho zůstatková cena je nulová.

Tuto zůstatkovou cenu následně pomocí poměru vstupních cen rozpočteme na část připadající na vyřazený a nevyřazený majetek:

$40 * 0,375 = 15$ – tj. zůstatková cena vyřazované části majetku, ze které bude odečten odpis za aktuální zdaňovací období

$40 - 15 = 25$ – tj. zůstatková cena nevyřazené části majetku, ze které bude odečten odpis za aktuální zdaňovací období

3 ZÁVĚR

PROSTÉ ČÁSTEČNÉ VYŘAZENÍ

1. Při částečném vyřazení hmotného majetku bude vstupní cena vyřazované části stanovena
 - a) ve výši odpovídající reálnému⁵ poměru vyřazené části majetku k celku, případně odpovídající poměru stanoveném kvalifikovaným odhadem (pokud nelze objektivně zjistit pořizovací cenu vyřazované části) – viz 2.1.1 bod a),
 - b) nebo ve výši pořizovacích nákladů vyřazené části majetku včetně případných technických zhodnocení (pokud lze objektivně zjistit pořizovací cenu vyřazované části) – viz 2.1.1 bod b).

Zjištěným poměrem vstupní ceny vyřazované části k celku bude vypočtena i příslušná část zůstatkové ceny a oprávek – tj. shodným způsobem, jakým je tato situace řešena účetními předpisy (viz ČÚS 013 bod 3.7 nebo bod 3.4).

2. Následně bude uplatněn odpis ve výši poloviny ročního odpisu vypočteného ze vstupní (zůstatkové) ceny vyřazené části.

SOUBĚH ČÁSTEČNÉHO VYŘAZENÍ A TECHNICKÉHO ZHODNOCENÍ

3. Při souběhu technického zhodnocení a částečného vyřazení v jednom zdaňovacím období bude při vyřazení části hmotného majetku postupováno:
 - a) Částečné vyřazení majetku a následné technické zhodnocení – nejprve se provede částečné vyřazení jako v bodě 1) Závěru a následně bude standardně zohledněno technické zhodnocení. Tato alternativa nezpůsobuje vážnější problémy – viz 2.2.1.
 - b) Technické zhodnocení majetku a následné částečné vyřazení – Vstupní cena vyřazované části bude určena obdobně jako vstupní cena v bodě 1) Závěru, přičemž technické zhodnocení provedené v daném zdaňovacím období se v ní zohlední, pokud bylo (alespoň částečně) provedeno na vyřazované části. Zůstatková cena vyřazované části majetku by byla složena ze dvou částí: (i) ze zůstatkové ceny vyřazované části majetku před technickým zhodnocením provedeným v daném zdaňovacím období, která se určí ve stejném poměru jako vstupní cena vyřazované části k celkové vstupní ceně a (ii) z poměrné části hodnoty technického zhodnocení provedeného v daném zdaňovacím období, která ve skutečnosti připadá na vyřazovanou část majetku – viz 2.2.2.
4. Domnívám se, že v případě bodu 3 Závěru by mohlo být v daních z příjmů rovněž použito účetní řešení – tj. zůstatková cena vyřazované části majetku k zůstatkové ceně

⁵ tj. fyzicky určenému poměru – např. 30 metrů se 100-metrové silnice představuje 30 % majetku.

celého majetku by byla určena ve stejném poměru jako vstupní cena vyřazované části k vstupní ceně celého majetku, vše po technickém zhodnocení. Tato alternativa by výrazně zjednodušila daňové řešení a přiblížila ho k účetnímu zachycení (shodná míra odepsanosti celého majetku včetně technických zhodnocení daného zdaňovacího období).

5. Při souběhu technického zhodnocení a částečného vyřazení v jednom zdaňovacím období není pro použití odpisové sazby (koeficientu) podstatné, která z těchto skutečností nastane dříve. Jak řádný odpis nevyřazené části tak případná polovina ročního odpisu u vyřazené části bude stanovena za použití sazby (koeficientu) pro zvýšenou vstupní cenu.

6. NÁVRH OPATŘENÍ

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Navrhované řešení a závěry vycházejí prvotně z mylného předpokladu, že se u vyřazované části zjišťuje „vstupní cena“, popř. její „zůstatková cena“ a díky tomu, nenachází předkladatel v ZDP ani v účetních předpisech příslušná řešení - odkaz na ČÚS 013 bod 3.7 řeší jen ocenění majetku v situaci, kdy před rokem 1995 byly součástí staveb i věci, které jsou od roku 1995 odpisovány jako samostatné movité věci a bod 3.4 řeší jen vyřazování věcí ze souboru movitých věcí, naopak ZDP zase v závěti § 24 odst. 2 písm. b) řeší stanovení zůstatkové ceny v případě vyřazení části hmotného majetku. Obě normy se vzájemně doplňují a používají se shodně pro daňové i účetní odpisování.

Podle § 26 a násl. ZDP se odpisuje hmotný majetek, který je konkrétně vymezen v § 26 odst. 2 ZDP a v žádném ustanovení není připuštěna možnost, že by se úprava pro takto vymezený majetek použila i pro část majetku. Obdobně je tomu v předpisech o účetnictví (vyřazovaná část DHM nemá „svou“ pořizovací cenu).

Při vyřazení části hmotného majetku lze uplatnit podle § 24 odst. 2 písm. b) ZDP poměrnou část zůstatkové ceny a nikoliv zůstatkovou cenu vyřazované části. Poměrnou část lze zjistit způsobem, který je popsán v Závěru v bodě 1., resp. v bodě 2.1.1 příspěvku, ale s tím rozdílem, že se u vyřazované části nezjišťuje vstupní cena, nýbrž poměr historické hodnoty vyřazované části ke vstupní ceně hmotného majetku. Vzhledem k tomu, že vyřazovaná část není sama o sobě hmotným majetkem, nelze ani použít ustanovení o uplatnění poloviny ročního odpisu podle § 26 odst. 7 písm. a) ZDP.

Jediné řešení v příspěvku, které je v souladu se ZDP, je v druhém odstavci tzv. alternativní možnosti v bodě 2.2.3. Toto řešení vychází z konstrukce daňových odpisů, podle které se roční odpis zjišťuje z ceny evidované na konci zdaňovacího období (vstupní, zvýšená vstupní, zůstatková, zvýšená zůstatková, změněná).

Vzhledem k tomu, že příspěvek včetně závěru vychází z toho, že vyřazovaná část má z hlediska ZDP „stejně zacházení“ jako jednotlivý hmotný majetek, což je v rozporu se ZDP a pro nezavěšeného čtenáře zavádějící, **nedoporučujeme příspěvek v tomto znění vůbec publikovat.**

Dodatek ke stanovisku MF k přepracovanému příspěvku č. 243/17.09.08

Ke stanovisku MF k příspěvku č. 243/17.09.08, ve kterém je řešen problém uplatnění poměrné části zůstatkové ceny hmotného majetku v případě, kdy dojde v průběhu zdaňovacího období k souběhu částečného vyřazení a technického zhodnocení hmotného majetku, doplňujeme algoritmus výpočtu poměrné výše zůstatkové ceny odpovídající

vyřazované části hmotného majetku a výpočet odpisů jak v roce „změn“ na hmotném majetku, tak v následujícím zdaňovacím období. Uváděný příklad v příspěvku v bodě 2.2.3 předkládaného příspěvku je podle našeho názoru chybný, protože vychází ze vstupní ceny pouze zvýšené o technické zhodnocení, ale nikoliv snížené o vyřazenou část majetku.

Při řešení výpočtu poměrné části zůstatkové ceny v případě, kdy během jednoho zdaňovacího období dojde jak k částečnému trvalému vyřazení hmotného majetku, tak k jeho technickému zhodnocení, bylo postupováno s využitím zejména těchto ustanovení ZDP: § 24 odst. 2 písm. b), § 26 odst. 2, § 26 odst. 6, § 29 odst. 2, § 29 odst. 3 a § 29 odst. 7.

Podle našeho názoru, odpovídá výše uvedeným ustanovením ZDP následující postup, ve kterém nerozhoduje počet ani pořadí provedených změn:

1. na konci příslušného zdaňovacího období, ve kterém byly provedeny výše uvedené zásahy do majetku, se vstupní cena evidovaná na počátku zdaňovacího období upraví o všechny úbytky a přírůstky (VC – „historická“ hodnota trvale vyřazovaných částí + hodnota technických zhodnocení). Tuto vstupní cenu lze označit jako „aktualizovanou“ vstupní cenu. Současně je nutné „aktualizovat“ i zůstatkovou cenu tak, aby vyjadřovala rozdíl mezi aktualizovanou vstupní cenou a dosud uplatněnými odpisy,
2. z aktualizované vstupní ceny se stanoví v procentech „historická“ hodnota vyřazované části a tímto procentem se vypočte poměrná část z aktualizované zůstatkové ceny připadající na vyřazenou část,
3. při výpočtu odpisu za příslušné zdaňovací období se vychází rovněž z aktualizované vstupní ceny; přitom došlo-li v průběhu zdaňovacího období k technickému zhodnocení, je nutné použít sazbu (koeficient) ze zvýšené vstupní (zůstatkové) ceny,
4. za příslušné zdaňovací období bude jako výdaj (náklad) uplatněn roční odpis z aktualizované vstupní (zůstatkové) ceny + poměrná část zůstatkové ceny zjištěné podle bodu 2,
5. na počátku následujícího zdaňovacího období se bude pro výpočet odpisů vycházet
 - ze vstupní ceny „aktualizované“ na konci předchozího zdaňovacího období (na základě provedených zásahů a v důsledku toho i změn VC)
 - ze zůstatkové ceny (zjištěné jako rozdíl mezi aktualizovanou vstupní cenou a dosud uplatněnými odpisy) snížené o jednorázově uplatněnou poměrnou část podle bodu 2.

255/28.01.08 - Změna živnostenského zákona a její dopady na živnostníky, kteří si uplatňují výdaje procentem z příjmů

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

V tomto příspěvku se zabýváme daňovými dopady, které souvisejí se změnami živnostenského zákona, které přinesl zákon č. 130/2008 Sb. Tento zákon upravuje základní tezi, kterou je „zjednodušení podnikání“ (např. jedna živnost volná). Změnou zákona došlo s účinností od 1.7.2008 k novému věcnému rozdělení živností, což má za následek přesun jednotlivých živností v rámci jednotlivých druhů živností, popř. i zrušení některých živností. ZDP v případě živnostníků (poplatníků fyzických osob) při uplatnění výdaje procentem z příjmů, výši procentuálního výdaje váže na druh živnosti (§ 7 odst. 7 písm. b) a c) ZDP), přičemž procentuální výdaj se uplatní za zdaňovací období. Změnou v členění jednotlivých živností, která nastala v průběhu roku, vznikají nejasnosti v souvislosti s uplatněním výše procentuálního výdaje.

1) Právní úprava provedena zákonem č. 130/2008

Zákon č. 130/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, provedl s účinností od 1.7.2008 následující změny ve vymezení jednotlivých živností.

a) Přesun vázaných živností do živností řemeslných - z pohledu výdajů procentem z příjmů dochází ke změně paušálních výdajů z původních 50% (§ 7 odst. 7 písm. c) ZDP) na 60% (§ 7 odst. 7 písm. b) ZDP).

Jedná se např. o tyto živnosti:

- ✓ montáž, opravy a revize a zkoušky elektrických zařízení
- ✓ montáž, opravy a rekonstrukce chladících zařízení a tepelných čerpadel
- ✓ montáž, opravy a revize a zkoušky plnění nádob plyny
- ✓ montáž, opravy a revize a zkoušky tlakových zařízení a nádob na plyn
- ✓ montáž, opravy a revize a zkoušky zdvihacích zařízení

b) Přesun řemeslných živností do živností volných - z pohledu výdajů procentem z příjmů dochází ke změně paušálních výdajů z původních 60% (§ 7 odst. 7 písm. b) ZDP) na 50% (§ 7 odst. 7 písm. c) ZDP).

Jedná se např. o tyto živnosti:

- ✓ polygrafická výroba

c) Projektování pozemkových úprav je živností vázanou. Zákonem č. 130/2008 Sb., bylo zrušeno ustanovení § 3 odst. 3 písm. x) ŽZ, tj., projektování úprav nebylo podle původní úpravy živností. Z pohledu výdajů procentem z příjmů dochází ke změně paušálních výdajů z původních 40% (§ 7 odst. 7 písm. d) ZDP) na 50% (§ 7 odst. 7 písm. c) ZDP).

d) Nájem již není živnost. Zákonem č. 130/2008 Sb., bylo zrušeno ustanovení § 4 ŽZ, tj., pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, pokud vedle pronájmu jsou pronajímatelem poskytovány i jiné než základní služby zajišťující řádný provoz nemovitostí, bytů a nebytových prostor, není živností. Z pohledu výdajů procentem z příjmů dochází ke změně paušálních výdajů z původních 50% (§ 7 odst. 7 písm. c) ZDP) na 30% (§9 odst. 4 ZDP).

Z přechodných a závěrečných ustanovení zákona č. 130/2008 Sb., k bodům a)-d) tohoto příspěvku vyplývá, že:

„2. Dosavadní živnostenská oprávnění zůstávají zachována. Právo provozovat živnost se prokazuje dosavadním průkazem živnostenského oprávnění až do doby vydání prvního výpisu podnikateli. Výpis vydá živnostenský úřad na žádost nebo na základě oznámení změny podle § 49 nebo 56 zákona č. 455/1991 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“

5. Došlo-li tímto zákonem ke změně vázané živnosti na živnost řemeslnou, doklady, kterými byla prokázána odborná způsobilost pro živnost vázanou, se považují za doklady podle zákona č. 455/1991 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“

„11. Oprávnění k projektování pozemkových úprav podle dosavadních právních předpisů zůstávají zachována. Podnikatel, který ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona provozoval uvedenou činnost a hodlá v jejím provozování pokračovat, je povinen tuto skutečnost oznámit do jednoho roku ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona písemně živnostenskému úřadu. Živnostenský úřad provede neprodleně zápis do živnostenského rejstříku a vydá podnikateli výpis. Marným uplynutím jednorozční lhůty právo provozovat tuto živnost zaniká.“

e) Zrušení směnářské činnosti jako živnosti koncesované (z 50% na 40%)

Dle § 3 odst. 3 písm. a) ŽZ živností není:

a) činnost bank, 11) institucí elektronických peněz 11a), provozovatelů platebních systémů 11b), činnost osob provádějících nebo zprostředkovávajících převody peněžních prostředků 11c), činnost osob podnikajících na základě registrace ke směnářské činnosti 11d),

11d) Zákon č. 219/1995 Sb., devizový zákon, ve znění pozdějších předpisů.

§ 3 zákona č. 219/1995 - Registrace ke směnářské činnosti

(1) Nabízet nebo provádět směnářskou činnost jako podnikání může pouze fyzická nebo právnická osoba, která byla k této činnosti předem registrována Českou národní bankou 5).

(3) Registraci provede Česká národní banka na žádost osoby, která hodlá směnářskou činnost vykonávat. Provedenou registraci nelze převést na jinou osobu, ani nepřechází na právního nástupce.

Čl. XXII - Přejídná ustanovení

1. Koncese pro směnárenskou činnost a devizové licence k prodeji cizí měny v hotovosti vydané podle dosavadních právních předpisů pozbývají platnosti uplynutím lhůty 18 měsíců ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, nebyla-li v této lhůtě podána České národní bance žádost o registraci ke směnárenské činnosti podle § 3 zákona č. 219/1995 Sb., devizový zákon, ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Do dne vydání rozhodnutí o registraci ke směnárenské činnosti podle § 3 zákona č. 219/1995 Sb., devizový zákon, ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupují držitelé koncesí pro směnárenskou činnost a podléhají devizové kontrole podle dosavadních právních předpisů. Nabytím právní moci rozhodnutí o registraci směnárenské činnosti zaniká koncese pro směnárenskou činnost vydaná podle dosavadních právních předpisů. Česká národní banka v přechodném období informuje živnostenské úřady o provedených registracích držitelů koncesních listin ke směnárenské činnosti.

2. Paušální výdaje z pohledu ZDP

2.1. ZDP v ustanovení § 7 odst. 7 upravuje výši paušálních výdajů, které je možné uplatnit k jednotlivým druhům příjmů. V případě poplatníka, který vykonává podnikatelskou činnost dle živnostenského zákona, ZDP váže výši paušálního výdaje na konkrétní druh živnosti, přičemž pouze v případě živnosti řemeslné umožňuje uplatnit vyšší paušální sazbu 60%. Z uvedeného důvodu změna živnostenského zákona provedená zákonem č 130/2008 Sb., má následující daňové dopady:

- ✓ **Přesun vázaných živností do živností řemeslných.** S účinností od 1.7.2008 se z živnosti vázané stává živnost řemeslná, a proto od tohoto data bude daňový subjekt uplatňovat výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 písm. b) ZDP ve výši 60%.
- ✓ **Přesun řemeslných živností do živností volných.** S účinností od 1.7.2008 se z živnosti řemeslné stává živnost volná, a proto od tohoto data bude daňový subjekt uplatňovat výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 písm. c) ZDP ve výši 50%.
- ✓ **Projektování pozemkových úprav.** S účinností od 1.7.2008 se jedná o živnost vázanou, a proto od tohoto data bude daňový subjekt uplatňovat výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 písm. c) ZDP ve výši 50%.
- ✓ **Nájem již není živností.** S ohledem na skutečnost, že z přechodných a závěrečných ustanovení zákona č. 130/2008 Sb., vyplývá, že dosavadní živnostenská oprávnění zůstávají zachována, je daňový subjekt oprávněn uplatnit po celé zdaňovací období roku 2008 paušální výdaj dle § 7 odst. 7 písm. c) ZDP ve výši 50%.
- ✓ **Zrušení směnárenské činnosti jako živnosti koncesované.** V souladu s čl. XXII. přechodných ustanovení zákona č. 254/2008 platí, že do dne vydání rozhodnutí o registraci ke směnárenské činnosti podle § 3 zákona č. 219/1995 Sb., devizového zákona (vydává na žádost), nejpozději však do 1.2.2010 (18 měsíců po účinnosti zákona č.245/2008), postupují držitelé koncesí pro směnárenskou činnost podle dosavadních právních předpisů. Nabytím právní moci rozhodnutí o registraci směnárenské činnosti zaniká koncese pro směnárenskou činnost vydaná podle dosavadních právních předpisů a tímto zaniká možnost uplatnit paušální výdaje dle § 7 odst. 7 písm. c) ZDP ve výši 50%.

2.2. Domníváme se však, že v dané věci nelze jako alternativní vyloučit ani řešení vycházející z toho, že poplatník bude pro celý rok 2008 uplatňovat ten paušál, který bude pro něj výhodnější (to je buďto ten, který vychází ze stavu k 1.1.2008 nebo ten, který vychází z uvedené novely ŽZ). Toto alternativní řešení je odůvodněno těmito skutečnostmi:

2.2.1. Daná úprava není zcela jednoznačná, chybí výslovné ustanovení v ZDP, které by popsanou situaci (obecně nebo v návaznosti na novelu ŽZ) řešilo. Pak by v souladu s ustálenou judikaturou NS a ÚS měla platit zásada v pochybnostech ve prospěch daňových subjektů, a to i za použití jiných než jazykových výkladů právní normy (viz. např. NSS 6 As 49/2003-46 ze dne 29.12.2004, NSS 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29.9.2005, ÚS I. ÚS 138/06 ze dne 10.8.2006, NSS 7 Afs 72/2005-81 ze dne 12.10.2006 NSS 5 Afs 68/2007-121 ze dne 28.2.2007, ÚS II. ÚS 136/06 ze dne 14.3.2007, ÚS IV. ÚS 650/05 ze dne 16.8.2007, NSS 7 Afs 22/2007-106 ze dne 27.9.2007, ÚS IV. ÚS 814/06 ze dne 11.1.2008 či ÚS II. ÚS 1773/07 ze dne 23.1.2008).

2.2.2. Změna výše paušálních výdajů v průběhu roku znamená nepřipustnou pravou retroaktivitu (Sbírka zákonů č. 145/2002 Sb, 5 Afs 28/2003-69 ze dne 31.8.2004 (č. 438/2005 Sb. NSS), 1 Afs 147/2004-50 ze dne 27.4.2006, 7 Afs 151/2006-67 ze dne 21.12.2006 (č.1524/2008 Sb. NSS), 1 Afs 87/2008-46 ze dne 18.6.2008). Proto v roce 2008 nelze použít nižší paušál než ten, který pro poplatníka platil na začátku zdaňovacího období.

2.2.3. Retroaktivita popsaná v bodě 2.2.2. je akceptovatelná pouze pokud je ve prospěch poplatníků, to je pokud je nový paušál pro poplatníka výhodnější. Zde lze naopak vyjít z toho, že podmínky pro zdanění se posuzují k 31.12. (5 Afs 174/2006-70, 5 Afs 143/2006-72 ze dne 17.8.2007), a proto po celý rok 2008 bude použit vyšší výhodnější paušál.

3. Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru.

Stanovisko ministerstva financí:

Souhlas se závěry předkladatelů uvedenými pod bodem 2.1. tohoto příspěvku.

258/28.01.09 Problematika osvobození dividend vypláčených českou dceřinou společností mateřské společnosti v průběhu přeměny mateřské společnosti

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc., daňová poradkyně, číslo osvědčení 294
Ing. Jana Svobodová, daňová poradkyně, číslo osvědčení 3852

1. Úvod – popis problému

Příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, které dceřiná společnost se sídlem nebo místem vedení na území České republiky vyplácí své mateřské společnosti, jsou podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) osvobozeny od daně z příjmů.

Toto platí za předpokladu, že jsou splněny podmínky § 19 odst. 3 ZDP, tedy pokud

- česká dceřiná společnost má stanovenou právní formu,
- mateřská společnost je daňovým rezidentem jiného členského státu ve smyslu § 19 odst. 3 písm. a) ZDP nebo společností se sídlem nebo místem vedení na území České republiky, a
- mateřská společnost má nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti.

V případě, že o výplatě dividend nebo jiných podílů na zisku je valnou hromadou dceřiné společnosti rozhodnuto v období, kdy se mateřská společnost nachází v procesu přeměny, konkrétně v období mezi rozhodným dnem a právní účinností přeměny, přičemž podíl v dceřiné společnosti vyplácející podíl na zisku přechází v důsledku přeměny z mateřské společnosti na nástupnickou společnost, mohou nastat nejasnosti ohledně splnění poslední z podmínek pro osvobození těchto dividend. Dále mohou nastat pochybnosti o charakteru výnosu ve výši dividend zaúčtovaného u nástupnické společnosti, pokud je tato poplatníkem podle § 17 odst. 3 ZDP.

Dochází totiž k situaci, že dividenda jakožto výnos související s obchodním podílem, který v rámci přeměny přechází z původní mateřské společnosti, u níž byly splněny podmínky osvobození dividend vypláčených dceřinou společností od daně z příjmů právnických osob, je z účetního hlediska následně považována za výnos nástupnické společnosti, která v době výplaty dividendy nebyla z právního hlediska mateřskou společností ve vztahu ke společnosti vyplácející tuto dividendu.

2. Analýza problému

Pro účely tohoto příspěvku předpokládáme, že dnem rozhodným pro uplatnění práva na dividendu nebo jiný podíl na zisku (dále jen „dividenda“) je v souladu s předpisy obchodního práva den rozhodnutí valné hromady dceřiné společnosti o rozdělení zisku. Dále předpokládáme, že nedochází k převodu práva na výplatu dividendy na třetí osobu, tj. že právo na dividendu má vždy vlastník obchodního podílu, na který dividenda připadá.

2.1 Okamžik rozhodný pro posouzení podmínek pro osvobození

Zákon o daních z příjmů výslovně nestanoví, ke kterému okamžiku by mělo být posuzováno, zda jsou splněny podmínky pro osvobození dividend podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1. ZDP. Z předpisů obchodního práva však lze podle názoru předkladatelek dovodit, že by tímto okamžikem měl být den, k němuž se stanoví, které osoby mají právo na dividendu, tedy

obecně den rozhodnutí valné hromady české dceřiné společnosti o rozdělení zisku. Tomuto závěru odpovídá též znění pokynu D-300, bodu 4. části k § 19 odst. 1 písm. ze) až zi) ZDP, podle kterého je pro uplatnění osvobození relevantní výše podílu příjemce dividend na základním kapitálu společnosti vyplácející dividendu nikoliv den výplaty dividendy, ale právě den rozhodnutí valné hromady o výplatě dividendy.

Dílčí závěr: okamžikem, ke kterému je posuzováno splnění podmínek pro osvobození dividend vyplácených českou dceřinou společností, je den rozhodnutí valné hromady české dceřiné společnosti o výplatě dividendy (popř. den rozhodný pro určení osob majících právo na dividendu, pokud je valnou hromadou dceřiné společnosti v souladu s předpisy obchodního práva stanoven k jinému dni než den rozhodnutí valné hromady o výplatě dividendy).

2.2 Posouzení podmínky vztahu mateřské a dceřiné společnosti

Dividendy vyplácené českou akciovou společností, společností s ručením omezeným nebo družstvem jsou vždy buďto příjmem osvobozeným od daně z příjmů právnických osob (podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1. ZDP) anebo příjmem podléhajícím zvláštní sazbě daně 15% podle § 36 ZDP (resp. sazbě snížené v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojímu zdanění).

V případě, že valná hromada dceřiné společnosti rozhodla o výplatě dividendy mateřské společnosti, přičemž v době rozhodnutí byly splněny všechny podmínky osvobození dividendy (právní forma dceřiné i mateřské společnosti, výše podílu na základním kapitálu a minimální délka držby tohoto podílu), neuplatní dceřiná společnost při výplatě dividendy srážkovou daň a dividendu bude v souladu s § 19 odst. 1 písm. ze) bodem 1. ZDP osvobozena od daně.

Toto platí bez ohledu na skutečnost, že z důvodu probíhající přeměny mateřské společnosti, v rámci které přechází podíl v dceřiné společnosti na nástupnickou společnost, bude výnos z této dividendy považován z účetního hlediska za výnos nástupnické společnosti, která v okamžiku rozhodnutí valné hromady o výplatě dividend není z pohledu společnosti vyplácející dividendu mateřskou společností. Z právního hlediska je totiž společníkem společnosti vyplácející dividendu původní mateřská společnost a tato mateřská společnost má také z právního hlediska na dividendu nárok.

Dílčí závěr: splnění podmínek osvobození dividend od srážkové daně je vždy posuzováno na úrovni české dceřiné společnosti, která vyplácí dividendu. Není přitom relevantní, že dividendu bude následně, v důsledku probíhající přeměny mateřské společnosti, představovat z účetního hlediska výnos nástupnické společnosti mateřské společnosti.

2.3 Posouzení charakteru příjmu u české nástupnické společnosti

Pokud v rámci přeměny mateřské společnosti dochází k přechodu obchodního podílu v dceřiné společnosti na nástupnickou společnost, představuje dividendu vážící se k tomuto obchodnímu podílu, o jejíž výplatě bylo rozhodnuto v období mezi rozhodným dnem přeměny mateřské společnosti a zápisem této přeměny do obchodního rejstříku, z účetního hlediska výnos této nástupnické společnosti. Je otázkou, jak by měl být z pohledu české nástupnické společnosti posouzen charakter tohoto příjmu a jak by tento příjem měl být zohledněn z pohledu daně z příjmů právnických osob.

V dané souvislosti by mohla vznikat nejasnost ohledně charakteru a daňového zohlednění uvedeného výnosu z pohledu nástupnické společnosti, a to zejména z důvodu, že v době výplaty dividendy nástupnická společnost nebyla z právního hlediska společníkem společnosti, která dividendu vyplácela. Dividenda však představuje z účetního hlediska výnos nástupnické společnosti, neboť podíl, se kterým dividendu souvisí, na nástupnickou společnost z účetního hlediska přešel k rozhodnému dni.

Podle názoru předkladatelek se i z pohledu nástupnické společnosti jedná o příjem z dividend, který je osvobozen podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1. ZDP, případně není zahrnován do obecného základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) ZDP. Pro toto posouzení lze nalézt zejména následující argumenty:

- Z hlediska účetnictví ani z hlediska daně z příjmů v důsledku přeměn obecně nedochází ke změně charakteru výnosů, které zanikající nebo rozdělovaná společnost realizuje v období mezi rozhodným dnem přeměny a dnem právní účinnosti přeměny. Transakce, které zanikající resp. rozdělovaná společnost od rozhodného dne realizuje, jsou pouze považovány z účetního hlediska za uskutečněné na účet nástupnické společnosti; charakter těchto transakcí však přeměnou zůstává nezměněn. Proto by ani výnosy z těchto transakcí neměly z důvodu přeměny měnit svůj charakter.
- Výše uvedený závěr předkladatelek odpovídá stanovisku Ministerstva financí ČR k příspěvku „*Problematika dividend a podílů na zisku při přeměnách společnosti dle § 69 a násl. obchodního zákoníku*“ předkladatelů Ing. Aleše Cechela, Ing. Ludka Vacíka a Ing. Jiřího Nesrovnala, který byl projednán na Koordinačním výboru dne 3.7.2002. Stanovisko Ministerstva financí ČR k uvedenému příspěvku je v podstatě založeno na principu, že v případě výplaty dividend vyplácených zanikající společností nástupnické společnosti v období mezi rozhodným dnem přeměny a zápisem přeměny do obchodního rejstříku se z pohledu srážkové daně stále jedná o dividendu (a to i přesto, že z účetního pohledu jde o vnitropodnikovou transakci představující pouhý přesun finančních prostředků z jednoho bankovního účtu na jiný bankovní účet).
- Daný závěr je v souladu s principem daňové neutrality přeměn, která vyplývá např. z preambule směrnice Rady 90/434/EHS či z deklarovaných závěrů Ministerstva financí ČR k pohledu na daňové aspekty přeměn (opačný závěr by *de facto* znamenal zdanění, jehož jedinou příčinou by byla právě přeměna).
- Pokud vyjdeme z výše popsaných stanovisek Ministerstva financí publikovaných v pokynu D-300 a závěrech koordinačního výboru, vychází Ministerstvo financí z toho, že charakter příjmů je posuzován k datu rozhodnutí valné hromady o výplatě podílu na zisku, a to bez zohlednění fikce rozhodného dne. Z toho tedy vyplývá, že pokud tento příjem má být osvobozen od srážkové daně z hlediska splnění stanovených podmínek k datu rozhodnutí valné hromady, nemůže jít zároveň o jiný příjem daňového subjektu právního nástupce.

Dílčí závěr: z pohledu nástupnické společnosti, která v souladu s účetními předpisy účtuje o výnosu, který odpovídá dividendě vyplacené zanikající nebo rozdělované mateřské společnosti českou společností v období mezi rozhodným dnem a zápisem přeměny do obchodního rejstříku, se jedná o výnos z dividend, který je osvobozen od daně z příjmů právnických osob podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1. ZDP, případně není zahrnován do obecného základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) ZDP.

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.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěry předkladatele.

Poznamenáváme, že MF nezaznamenalo v uvedené oblasti problémy, přitom se jedná o úpravu, která je v ZDP od roku 2004.

DPH

Příspěvek 251/04.12.08 – MF předkládá stanovisko – příspěvek uzavřen

251/04.12.08 - Vybrané DPH aspekty finančního pronájmu po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.)

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

Cílem příspěvku je sjednotit názor na DPH aspekty u vybraných oblastí finančního pronájmu v návaznosti na novelu zákona o DPH č. 302/2008 Sb.

1. Definice finančního pronájmu – srovnání s definicí dle Směrnice č. 112/2006 EC

S účinností od 1. ledna 2009 dochází novelou zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.) ke zrušení stávající, speciální definice finančního pronájmu. Od roku 2009 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) výslovně upravuje pouze smluvní ujednání, na základě kterých dochází k převodu práva užívat najaté zboží nebo najatou nemovitost na základě smlouvy, která stanoví povinnost nájemce nabýt zboží nebo nemovitost, které jsou předmětem smlouvy.

Dle § 13 (3) písm. d) ZDPH se „za dodání zboží nebo převod nemovitosti považuje převod práva užívat najaté zboží nebo najatou nemovitost na základě smlouvy, která stanoví povinnost nájemce nabýt zboží nebo nemovitost, které jsou předmětem smlouvy“.

Poskytnutí práva užívat za výše uvedených podmínek zboží (např. dopravní prostředky) bude tedy výslovně považováno za dodání zboží. Ostatní poskytnutí či převody práv užívat zboží, které nenaplní danou definici, nejsou výslovně v ZDPH upraveny a vzhledem ke svému charakteru by měly být považovány za poskytnutí služby.

Podle ustanovení článku 14 (2) písm. b) Směrnice č 112/2006 EC (dále jen „Směrnice“) se za dodání zboží považuje také „skutečné předání zboží na základě smlouvy o nájmu zboží na dobu určitou nebo o prodeji zboží s odložením platby, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky.“

Pro účely DPH tak lze v praxi očekávat, že mohou nastat v zásadě tři základní situace v oblasti převodu práva užívat najaté zboží:

- a) převod práva užívat najaté zboží na základě smlouvy, která stanoví **povinnost** nájemce nabýt zboží, které je předmětem smlouvy
- b) převod práva užívat najaté zboží na základě smlouvy, která stanoví **oprávnění** nájemce nabýt zboží, které je předmětem smlouvy
- c) převod práva užívat najaté zboží na základě smlouvy, která nestanoví **ani povinnost ani oprávnění** nájemce nabýt zboží, které je předmětem smlouvy.

1.1 Převod práva užívat najaté zboží s povinností nájemce nabýt zboží, které je předmětem smlouvy

Vzhledem k formulaci ustanovení § 13 (3) písm. d) ZDPH („převod práva užívat najaté zboží...“) lze dospět v zásadě ke třem zcela rozdílným výkladům:

1. Dané ustanovení se vztahuje na převod práva leasingovou společností na nájemce užívat zboží nebo nemovitost s budoucí povinností odkupu, a to i v případě, kdy je dané zboží nebo nemovitost ve vlastnictví leasingové společnosti, tj. není leasingovou společností „najato“.
2. Dané ustanovení se vztahuje pouze na převod práva leasingovou společností na nájemce užívat zboží nebo nemovitost s budoucí povinností odkupu, a to pouze v případě, kdy je dané zboží nebo nemovitost leasingovou společností najato (v zásadě „subleasing“).
3. Dané ustanovení se vztahuje pouze na převod práva stávajícího nájemce na nájemce nového užívat zboží nebo nemovitost s budoucí povinností odkupu (v zásadě cese stávající nájemní smlouvy z jednoho nájemce na druhého).

Při prosté aplikaci jazykového výkladu bez zohlednění znění důvodové zprávy či deklarovaného záměru zákonodárce se varianta č 3. nejvíce přibližuje textu daného ustanovení. Je zřejmé, že při akceptaci tohoto výkladu by praktická aplikace daného ustanovení byla v praxi omezena pouze na minimální počet transakcí, které by naplňovaly stanovené podmínky (cese nájemních smluv, u kterých by zároveň byla sjednána povinnost nového nájemce nabýt dané zboží).

Danou problematiku, tj. klasifikaci určitých forem dodání zboží prostřednictvím leasingové smlouvy, upravuje Směrnice Rady 2006/112/ES a to v článku 14 odst. 2, písm. b. Vzhledem k tomu, že toto ustanovení směrnice je podle našeho názoru v daném případě jednoznačné a dostatečně přesné („unconditional and sufficiently precise“), plátce může tato ustanovení využít namísto ustanovení národní legislativy (U. Becker v Finanzamt Münster-Innenstadt, ECJ Case 8/81), jestliže jsou tato ustanovení v rozporu se zněním směrnice.

Za účelem odstranění výše uvedených výkladových nejasností navrhuje následující sjednocující názor:

Dané ustanovení se vztahuje na převod práva leasingovou společností na nájemce užívat zboží nebo nemovitost s budoucí povinností odkupu, a to i v případě, kdy je dané zboží nebo nemovitost ve vlastnictví leasingové společnosti, tj. není leasingovou společností „najato“.

Datum uskutečnění zdanitelného plnění u takové dodání nastává v souladu s § 21 (3) písm. d) ZDPH ke dni vzniku práva užívat zboží nájemcem.

Povinnost pronajímatele daň odvést vzniká k datu uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí jakékoliv úplaty před datem uskutečnění zdanitelného plnění.

Základem daně je celková hodnota leasingové smlouvy, tj. celková suma splátek za finanční pronájem včetně částky představující kupní cenu, za kterou je resp. má být dané zboží nabyto nájemcem.

Daňovým dokladem je dle § 28 ZDPH běžný daňový doklad. Splátkový ani platební kalendář nelze v daném případě považovat za daňový doklad neboť nejsou splněny podmínky ustanovení § 28 (5) a 28 (9) ZDPH.

Pronajímatel (leasingová společnost) má obecně nárok na odpočet DPH na vstupu u osobních automobilů použitých k uskutečnění tohoto plnění.

1.2 Převod práva užívat najaté zboží s oprávněním nájemce nabyt zboží, které je předmětem smlouvy

Tento převod bude s účinností od 1. ledna 2009 považován za poskytnutí služby (např. dle § 14 (1) písm. b) ZDPH poskytnutí práva využití věci). Bude se přitom týkat všech druhů smluv bez jednoznačně stanovené povinnosti odkupu předmětu smlouvy.

Při ukončení smlouvy a odkoupení předmětu leasingu se bude jednat obecně o samostatné plnění - dodání zboží nebo převod nemovitosti dle § 13 (1) ZDPH.

Pokud bude v leasingové smlouvě definováno uskutečnění zdanitelného plnění v předem sjednaném rozsahu a lhůtách, jednotlivé splátky nájemného budou v souladu s § 21 (9) považovány za tzv. dílčí plnění. Zdanitelné plnění se tak bude považovat za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě. Povinnost pronajímatele daň odvést vzniká k datu uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí jakékoliv úplaty před datem uskutečnění zdanitelného plnění.

Daňovým dokladem může být běžný daňový doklad nebo splátkový kalendář, pokud je tento splátkový kalendář součástí dané smlouvy nebo je na něj ve smlouvě výslovně odkazováno.

Pronajímatel (leasingová společnost) má obecně nárok na odpočet DPH na vstupu u osobních automobilů použitých k uskutečnění tohoto plnění v případě, že je uživatel resp. nájemce oprávněn nabyt automobil nejpozději úhradou posledního závazku ze smlouvy (§ 75 (2) ZDPH).

1.3 Převod práva užívat najaté zboží bez úpravy povinnosti či oprávnění nájemce nabyt zboží

Tento převod bude shodně jako dle současné právní úpravy považován od 1. ledna 2009 za poskytnutí služby (např. dle § 14 (1) písm. b) ZDPH poskytnutí práva využití věci).

Při případném ukončení smlouvy a odkoupení předmětu leasingu se bude jednat obecně o samostatné dodání zboží nebo převod nemovitosti dle § 13 (1) ZDPH.

Pokud bude v leasingové smlouvě definováno uskutečnění zdanitelného plnění v předem sjednaném rozsahu a lhůtách, jednotlivé splátky nájemného budou v souladu s § 21 (9) považovány za tzv. dílčí plnění. Zdanitelné plnění se tak bude považovat za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě. Povinnost pronajímatele daň odvést vzniká k datu uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí jakékoliv úplaty před datem uskutečnění zdanitelného plnění.

Daňovým dokladem může být běžný daňový doklad nebo splátkový kalendář, pokud je tento splátkový kalendář součástí dané smlouvy nebo je na něj ve smlouvě výslovně odkazováno.

Pronajímatel nemá nárok na odpočet daně u osobních automobilů pořízených za účelem jejich pronájmu resp. převodu práva je užívat bez specifické úpravy povinnosti či oprávnění nájemce tento osobní automobil nabýt. Nájemce má obecně nárok na odpočet DPH při splnění podmínek stanovených v § 72 ZDPH.

Závěr k části 1

Na základě výše uvedeného shrnutí předkladatelé navrhují přijmout závěry uvedené v části 1.

2) Oprava základu daně a výše daně při změně ceny

ZDPH v § 42 odst. 9 předjímá situaci, kdy k odkoupení předmětu leasingu nemusí dojít, přestože je ve smlouvě povinnost odkupu sjednána. Tato situace může nastat např. v případě předčasného ukončení leasingové smlouvy (např. z důvodu platební neschopnosti nájemce) a vrácení předmětu leasingu leasingové společnosti.

§ 42 odst. 9 stanoví, že „Pokud nedojde při dodání zboží nebo převodu nemovitosti podle § 13 odst. 3 písm. d) k nabytí zboží nebo nemovitosti nájemcem, může plátce provést opravu výše daně podle odst. 1 písm. a), a to do 3 let od konce kalendářního roku, v němž nastala skutečnost, na jejímž základě nedošlo k nabytí zboží nebo nemovitosti nájemcem.“ Leasingová společnost tedy může provést opravu základu a výše daně v tříleté lhůtě, která začíná běžet od konce kalendářního roku, ve kterém došlo k předčasnému ukončení leasingu (např. z důvodu totální havárie nebo krádeže).

V praxi nicméně často dochází k případům, kdy se na základě podmínek sjednaných v leasingové smlouvě během doby trvání leasingu mění sjednaná leasingová cena, např. je sjednána pohyblivá složka leasingové ceny v závislosti na vývoji cen vstupů (např. úrokové sazby) leasingové společnosti.

Vzhledem ke schválenému znění § 42 odst. 9 ZDPH není možné v těchto případech § 42 odst. 9 ZDPH aplikovat (jak bylo zmíněno, dané ustanovení pokrývá pouze situace, kdy není předmět leasingu z různých důvodů dodán).

V zásadě lze postupovat pouze dle § 42 odst. 8, tj. lze základ a výši daně opravit pouze do tří let od konce zdaňovacího období, v němž se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, tj. od konce zdaňovacího období, kdy došlo ke vzniku práva užívat předmět leasingu nájemcem. V praxi běžně existují případy, kdy na základě sjednaných smluvních podmínek dochází ke změně základu daně a výše daně i po uplynutí této tříleté lhůty. Ke změně přitom může docházet oběma směry, tj. ke zvýšení i snížení základu daně.

Domníváme se, že vzhledem k délce leasingových smluv zejména v oblasti nemovitostí není § 42 odst. 8 ZDPH pro leasingové vztahy postačující. Neumožnění opravy základu daně po uplynutí tříleté lhůty směrem dolů by mohlo vést k porušení principu neutrality systému daně

z přidané hodnoty⁶. Absence povinnosti opravy základu daně směrem nahoru po tříleté lhůtě by naopak mohlo vést ke spekulacím při stanovování leasingové ceny.

V této souvislosti vzniká také otázka jak stanovit rozdíl mezi opraveným a původním základem daně (pro účely vystavení dobropisu či vrubopisu) v takových případech variabilních leasingových splátek, kdy je výše splátky stanovena na základě cen vstupů (zejména tedy úrokové sazby) a na základě jejich změny dochází pravidelně (i měsíčně) k přepočtu jednotlivých leasingových splátek. V takových případech dochází bezpochyby ke změně aktuální leasingové splátky, ale zároveň může dojít také k teoretickému přepočtu hodnoty všech ostatních leasingových splátek až doby ukončení leasingové smlouvy. S ohledem na způsob stanovení variabilních leasingových splátek je však výše všech dalších budoucích leasingových splátek i po takovém přepočtu v zásadě pouze orientační, neboť prakticky dojde k jejich změně vždy, když se změní hodnoty, na jejichž základě je jejich výše stanovena.

Domníváme se proto, že v daném případě dochází vždy pouze ke skutečné změně u dané leasingové splátky a nikoliv u všech dalších budoucích leasingových splátek, neboť parametry pro jejich výpočet nejsou v daném okamžiku ještě známy. Rozdíl mezi opraveným a původním základem daně pro vystavení dobropisu/vrubopisu by se pak v případě variabilních leasingových splátek stanovil jako rozdíl příslušné leasingové splátky a leasingové splátky za příslušné období určené při uzavření leasingové smlouvy, na jejímž základě byl stanoven původní základ daně u tohoto plnění. Takto by bylo postupováno u každé variabilní leasingové splátky samostatně.

Tento postup by se samozřejmě neuplatnil u pevných leasingových splátek, kde by došlo k jejich jednorázové změně na základě dodatku ke smlouvě či jiného ujednání a kde by výše budoucích splátek byla v době uzavření dodatku známa. Obdobně by se tento postup neuplatnil při změně výše leasingových splátek z jiných důvodů (například dohoda o zkrácení doby leasingu).

Závěr k části 2

Na základě výše uvedeného předkladatelé navrhují přijmout následující závěr.

S výjimkou situací pokrytých ustanovením § 42 odst. 9 ZDPH nelze dle znění ZDPH účinného od 1. ledna 2009 v případě převodů práv užití s povinností nájemce nabýt předmět pronájmu provést opravu základu daně a výše daně po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, kdy došlo ke dni vzniku práva užívat předmět leasingu nájemcem.

S ohledem na tuto skutečnost by bylo vhodné zvážit přípravu novely ZDPH, která umožní opravy základu daně provádět i po uplynutí této tříleté lhůty, pokud budou splněny § 42 odst. 1, 2 a 3 ZDPH pro provedení opravy základu daně a výše daně.

U variabilních leasingových splátek, kde dochází k jejich změně na základě stanovených parametrů (například úroková míra) je možno stanovit rozdíl mezi opraveným a původním základem daně vždy samostatně pro každou leasingovou splátku jak popsáno výše.

⁶ Princip neutrality je jedním ze základních principů, na kterých je společný systém daně z přidané hodnoty v Evropské Unii založen. Je zakotven ve Směrnici Rady 2006/112 ES a rovněž citován v mnoha rozsudcích Evropského soudního dvora (z poslední doby např. případ C-95/07 Ecotrade).

3) Přejchodné ustanovení u smluv uzavřených v roce 2008, kdy je předmět pronájmu předán v roce 2008

ZDPH obsahuje přechodné ustanovení, dle kterého se pro smluvní vztahy ze smluv o finančním pronájmu, které jsou uzavřeny a předmět pronájmu předán nájemci do konce roku 2008, použijí ustanovení zákona o DPH ve znění účinném do dne konce roku 2008.

V této souvislosti vzniká otázka, zda se toto přechodné ustanovení vztahuje na veškerá smluvní ujednání související s uzavřenou smlouvou o finančním pronájmu, tj. zda je možno podle legislativy platné v roce 2008 postupovat i např. v případě fakturace pojistného (ZDPH s účinností od 1. ledna 2009 ruší ustanovení § 51 odst. 3 upravující přefakturaci osvobozených plnění).

Smlouva o finančním pronájmu jako taková není upravena jako samostatný smluvní typ v českém soukromém právu. Z tohoto důvodu je ustálená praxe aplikovat pro leasingové vztahy tzv. smlouvu inominátní, v rámci které jsou smluvně upravena příslušná práva a povinnosti vztahující se k finančnímu pronájmu. Je obvyklé, že v rámci této inominátní smlouvy je samostatně řešena i problematika pojištění popř. poskytování dalších služeb, které jsou tak nedílnou součástí smluvního ujednání o finančním pronájmu.

Na základě této skutečnosti se domníváme, že pokud je v rámci smluvního ujednání týkajícího se smlouvy o finančním pronájmu řešena také problematika pojištění popř. dalších služeb, použijí se v souladu s přechodným ustanovením ustanovení zákona o DPH ve znění účinném do dne konce roku 2008 nejenom na samotný finanční pronájem, ale také na s ním související fakturaci pojistného a dalších služeb, pokud tato fakturace vyplývá ze smlouvy o finančním pronájmu.

Závěr k části 3

Na základě výše uvedeného předkladatelé navrhuji přijmout závěr, že přechodné ustanovení se vztahuje na veškerá smluvní ujednání vyplývající z uzavřené smlouvy o finančním pronájmu, tzn. včetně režimu přeúčtování resp. fakturace dalších služeb včetně pojistného a po projednání v rámci Koordinačního výboru KDP ČR přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko ministerstva financí:

1.1 Převod práva užívat najaté zboží s povinností nájemce nabýt zboží, které je předmětem smlouvy

Dodání zboží podle článku 5(1) směrnice musí být s ohledem na judikát C-320/88 (*SAFE*) vykládáno tak, že znamená převod práva nakládat s věcí jako vlastník, dokonce i když nedojde k převodu vlastnického práva k majetku. Je na národním soudu, aby v každém jednotlivém případě na základě relevantních skutečností určil, zda došlo k převodu práva nakládat s majetkem jako vlastník ve smyslu čl. 5(1) směrnice.

Ustanovení § 13 odst. 3 zákona o DPH se vztahuje na převod práva leasingovou společností na nájemce užívat zboží nebo nemovitost na základě smlouvy, ze které vyplývá povinnost

odkupu zboží nebo nemovitosti. Toto ustanovení se vztahuje na případy, kdy je dané zboží nebo nemovitost ve vlastnictví leasingové společnosti a také na případy, kdy je dané zboží nebo nemovitost leasingovou společností najato.

Povinnost priznat a zaplatit daň vyplývá z ustanovení § 21 odst. 1 ZDPH.

Zdanitelné plnění je podle § 21 odst. 3 písm. d) ZDPH uskutečněno dnem vzniku práva užívat zboží nájemcem.

Základem daně je podle § 36 odst. 1 ZDPH vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění (v tomto případě dodání zboží nebo převod nemovitosti) od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění.

Základem daně je tedy celková cena za dodání zboží nebo nemovitosti bez daně.

Daňovým dokladem je běžný daňový doklad podle § 28 ZDPH.

V případě nákupu osobního automobilu za účelem následného dodání, má plátce nárok na odpočet daně.

1.2 Převod práva užívat najaté zboží s oprávněním nájemce nabýt zboží, které je předmětem smlouvy

Jedná se o poskytnutí služby.

1.3 Převod práva užívat najaté zboží bez úpravy povinnosti či oprávnění nájemce nabýt zboží

Jedná se o poskytnutí služby.

2) Oprava základu daně a výše daně při změně ceny

Opravu základu daně provede plátce v souladu s ustanovením § 42 zákona o DPH.

3) Přejícné ustanovení u smluv uzavřených v roce 2008, kdy je předmět pronájmu předán v roce 2008

Podle Čl. II. přechodných ustanovení zákona o DPH se pro smluvní vztahy ze smluv o finančním pronájmu, které jsou uzavřeny do konce roku 2008 a předmět smlouvy je předán do konce roku 2008, použijí ustanovení zákona o DPH ve znění účinném do konce roku 2008.

Přejícné ustanovení se vztahuje na veškerá smluvní ujednání vyplývající z uzavřené smlouvy o finančním pronájmu.

252/04.12.08 - Vybrané DPH aspekty finančního pronájmu po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.) - účtování pojistného leasingovou společností na leasingového nájemce

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

Účtování pojistného leasingovou společností na leasingového nájemce

Cílem příspěvku je sjednotit výklad ZDPH v případě fakturace pojistného (zejména havarijní pojištění a povinné ručení, apod.) leasingovými pronajímateli na leasingové nájemce. Vhodnost takového sjednocení výkladu navazuje mimo jiné i na vypuštění ustanovení o přeúčtování plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně (§ 51 (3) ZDPH) a dále zrušení speciálních ustanovení týkajících se přeúčtování služeb.

V současné praxi se lze obecně setkat s celou řadou variant smluvních ujednání týkajících se pojištění u leasingu. Tyto varianty se liší nejenom tím, která ze smluvních stran figuruje jako pojistník či pojištěný, ale také např. tím, čím riziko je kryto, kdo je povinen hradit pojistné apod.

S ohledem na širokou škálu možných variant smluvních vztahů tak vzniká otázka, zda resp. kdy je možno považovat pojistné fakturované leasingovou společností za úplatu za poskytnutou pojišťovací službu osvobozenou od daně podle ustanovení § 55 ZDPH.

1.1 Definice pojišťovací služby

Podle ustanovení § 55 ZDPH se pojišťovací činností rozumí, mimo jiné, pojišťovací nebo zajišťovací činnost včetně činností souvisejících s pojišťovací nebo zajišťovací činností. Dřívější odkaz na poznámku pod čarou referující na zákon o pojišťovnictví v současném znění ZDPH již uveden není.

Samotná Směrnice Rady 2006/112/ES stanoví, že členské státy osvobodí „pojišťovací a zajišťovací činnosti včetně souvisejících služeb poskytovaných pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty“.

S ohledem na výše uvedené je tak zřejmé, že pro samotnou definici pojišťovací činnosti je nezbytné vyjít z příslušné judikatury Evropského soudního dvora.

Evropský soudní dvůr několikrát výslovně potvrdil chápání pojišťovací operace jako činnosti, kdy se pojišťovatel na základě předchozí úhrady pojistného zavazuje zajistit pojištěnému v případě, že dojde k pokrytému riziku, plnění dohodnuté při uzavření smlouvy⁷.

⁷ Např. ESD C-13/06, Komise Evropského společenství vs. Řecká republika, bod 10.

Domníváme se tak, že jako pojišťovací operace osvobozené od DPH lze chápat zejména situace, kdy jsou splněny následující znaky:

- osobě povinné k dani je hrazena úplata definována jako pojistné
- osoba povinná k dani se v souvislosti s přijetím této úplaty zavazuje přímo nebo zprostředkovaně poskytnout klientovi plnění sjednané ve smlouvě
- toto plnění je osoba povinná k dani povinna poskytnout v případě, že dojde k pokrytému riziku, které nese klient (nastane pojistná událost).

Domníváme se, že tento možný přístup k definici pojišťovací operace je v souladu s příslušnou judikaturou Evropského soudního dvora a je zároveň v souladu s návrhem novely Směrnice v oblasti finančních a pojišťovacích služeb a souvisejících dokumentů.

1.2 Praktická aplikace v případě finančních pronájmů

Jedním z charakteristických znaků leasingu jako takového je skutečnost, že leasingová společnost formálně zůstává právním vlastníkem předmětu leasingu po dobu trvání leasingové smlouvy, nicméně nájemce se stává ekonomickým vlastníkem předmětu leasingu a to se přímo promítá do práv a povinností v rámci leasingové smlouvy. Nájemce tak v podstatě získává práva resp. jsou na něj převedeny povinnosti vlastníka předmětu leasingu. Například je odpovědný za funkčnost poskytnutého předmětu leasingu a jeho uvedení do provozu, dále je povinen provádět opravy, je povinen uhradit zbylé nájemné i v případě, že předmět leasingu byl zničen nebo ukraden a je plně zodpovědný za provoz předmětu leasingu a případné škody způsobené provozem předmětu leasingu, Zjednodušeně lze říci, že nájemce je povinen předmět leasingu udržovat ve stavu, ve kterém mu byl předán, používat předmět leasingu v rozsahu a způsobem, ke kterému je určen, zabránit jeho znehodnocení nebo odcizení.

K výše uvedenému je nutno poznamenat, že oblast finančního leasingu je bohatá na různé modifikace, proto výše uvedené je nutné chápat jako příklady, které se v různých kombinacích v praxi vyskytují.

Tento princip ekonomického vlastnictví přitom platí obecně u všech leasingových vztahů jejímž záměrem je budoucí přechod právního vlastnictví k předmětu leasingu (tzn. leasingových smluv s povinností i právem koupě). Z výše uvedeného principu ekonomického vlastnictví zcela zřejmě plyne, že škody vzniklé při pojistných událostech jdou na vrub resp. k tíži nájemce, to znamená, že nájemce nese náklady v důsledku škod vzniklých v souvislosti se škodními (pojistnými) událostmi. Na druhé straně jsou též pojistná plnění spojená se škodami započítávána ve prospěch klientů.

Na základě tohoto principu ekonomického vlastnictví je tudíž v praxi pojištění předmětu leasingu účtováno leasingovou společností nájemci.

Vzhledem k výše uvedeným ekonomickým principům leasingu se domníváme, že při zodpovězení otázky, zda dochází ze strany leasingové společnosti k poskytnutí pojišťovací služby dle § 55 ZDPH nelze vycházet pouze ze znění smluv mezi pronájematelem a příslušnou pojišťovnou, tj. ze skutečnosti, zda je z právního hlediska nájemce uveden v pojistné smlouvě jako pojištěný či nikoliv, ale je nezbytné posoudit také vztah mezi pronájematelem a nájemcem, zda jsou nájemci skutečně poskytnuty služby pojištění dle § 55

ZDPH. Důvodem pro toto posouzení je skutečnost, že pronajímatel v mnoha případech plní z ekonomického hlediska roli určitého “zprostředkovaného poskytovatele pojištění”.

Při zodpovězení otázky jaký režim DPH použít pro účtování pojistného leasingovou společností na nájemce považujeme za významné následující otázky:

- 1) Lze považovat fakturaci pojistného leasingovou společností nájemci za úplatu za samostatné plnění a nikoliv za součást (vedlejší plnění) k poskytovanému leasingu?
- 2) Jestliže se jedná o samostatné plnění, lze toto plnění považovat za službu osvobozenou od daně dle § 55 ZDPH?

Samostatné vs. vedlejší plnění

Z hlediska určení, zda účtování pojištění představuje spolu s finančním pronájmem vedlejší plnění k plnění hlavnímu, kterým by byl samotný finanční pronájem, je třeba v návaznosti na příslušné rozsudky ESD zejména posoudit následující:

- zda pojištění je v tomto případě cílem samo o sobě nebo zda pouze slouží k lepšímu využití hlavního plnění a zároveň
- zda pojištění a finanční pronájem jsou plnění natolik úzce svázána, že samostatně nemají žádný praktický užitek pro průměrného spotřebitele.

Vzhledem k obvyklým podmínkám fungování leasingové smlouvy se domníváme, že pojištění vždy představuje pro nájemce cíl samo o sobě. Nájemce neuzavírá pojištění proto, aby jakkoliv lépe využil přijaté plnění v podobě leasingu. Důvody a motivy nájemce v přijetí pojišťovací služby spočívají zejména ve snaze zmírnit případné negativní dopady určitých pojistných událostí, tj. zejména předejít finanční ztrátě nájemce v případě krádeže či poškození předmětu pronájmu či v případě způsobení škody na majetku či zdraví třetích osob v souvislosti s provozováním předmětu pronájmu. Pokud tedy nastane pojistná událost, např. krádež předmětu pronájmu, přijetí pojistného nebo obdobného plnění nevede k lepšímu využití jiného plnění, ale vede ke zmírnění finančních dopadů na nájemce, což je právě cílem a výsledkem uzavření pojištění.

Dále lze podle našeho názoru argumentovat, že ani druhé kritérium pro vedlejší plnění nebude splněno. Finanční pronájem lze považovat pouze za jednu z řady alternativ pořízení zboží (např. automobilu) či nemovitosti. Zájemce o pořízení daného zboží obvykle zcela odděleně řeší jakou formou dané zboží pořídí (zejména přímý nákup, leasing či úvěrové financování) a vedle toho, zda si takto pořízené zboží pojistí či nikoliv. Pořízení zboží ve formě finančního leasingu a pojištění takto pořízeného zboží je tak podle našeho názoru nutno chápat jako dvě oddělená plnění, která nejsou vzájemně svázána a zároveň mají sama o sobě odlišný užitek pro jejich příjemce.

Zde je nutné také zdůraznit, že práva a povinnosti, tj. ekonomické vlastnictví, vede průměrně opatrného nájemce k nutnosti uzavřít pojistnou smlouvu. Nájemce má obecně na výběr, zda uzavře pojistnou smlouvu přímo s pojišťovnou, například proto, že podmínky jsou pro něj výhodnější. Nebo naopak využije nabídku pronajímatele, který vzhledem k objemu pojistných smluv je schopen dosahovat lepších pojistných podmínek než samotný nájemce. Z této obecné praxe lze dovodit, že průměrný nájemce nechápe pojištění jako nedílnou součást leasingu.

Podle názoru předkladatelů by neměl být rozdíl z hlediska uplatnění DPH mezi případy, kdy nájemce uzavře pojistnou smlouvu a pojištění je vinkulováno ve prospěch pronajímatele a mezi situacemi, kdy nájemce má nárok na pojistné plnění na základě leasingové smlouvy a tato pohledávka je případně zčásti nebo zcela započtena vůči závazkům nájemce vůči pronajímateli.

Pro úplnost si dále dovoluujeme zmínit, že ustanovení § 36 odst. 3 písm. e) ZDPH se v daném případě na fakturaci pojistného od pronajímatele na nájemce neaplikuje. Zahrnutí pojistného do základu daně tak, jak předpokládá toto ustanovení, je nutno chápat jako zohlednění pojistného hrazeného poskytovatelem jako kalkulační položky celkové úplaty za poskytnuté plnění. Jinými slovy, pojistné musí být (obdobně jako jiné vedlejší náklady typu balné či přepravní náklady) součástí celkového základu daně v případě, kdy plátce uskutečňující dané plnění dodává např. zboží a nikoliv již pojišťovací službu jako samostatné plnění. Plátcem uhrazené pojistné je tak nákladovou položkou prodávajícího a zákon pouze potvrzuje, že jako takové musí být zahrnuto do celkové úplaty za dodání zboží. V případě, že lze identifikovat poskytnutí pojišťovací služby jako samostatné plnění, je pojistné úplatou za toto samostatné plnění a nemůže být tedy součástí úplaty, resp. základu daně, plnění jiného.

Tento přístup podporuje také srovnání s běžným prodejem zboží na jehož úrovni je leasing pro účely uplatnění DPH postaven. V této souvislosti jenom pro úplnost uvádíme, že § 36 odst. 3 písm. e) zákona o DPH by se například mohl vztahovat na pojištění předmětu leasingu před jeho předáním nájemci, obdobně jako je tomu v případě pojištění nebo dopravy zboží před dodáním tohoto zboží kupujícímu.

S ohledem na výše uvedené a dále s ohledem na příslušnou judikaturu se domníváme, že přijetí pojišťovací služby nájemcem je možno klasifikovat jako samostatné plnění s tím, že má svůj vlastní režim odlišný od režimu samotného finančního pronájmu.

Klasifikace pojišťovací služby

Pro zodpovězení otázky, zda se obecně jedná o poskytnutí služby dle § 55 považujeme za rozhodující následující kritéria:

- Je nájemce na základě uzavřené leasingové smlouvy povinen hradit pojistné? (např. leasingová smlouva výslovně upravuje povinnost nájemce hradit pojistné)
- Je pronajímatel v souvislosti s přijetím této úplaty zavázán poskytnout nájemci plnění sjednané ve smlouvě? Jinými slovy, zavazuje se pronajímatel, že bude plnit nájemci ať už formou přímé platby finančních prostředků nebo formou zohlednění-zápočtu určité finanční částky v rámci celkového vypořádání smlouvy? (např. pokud dojde k pojistné události, bude za leasingovou smlouvou vymezených podmínek vyplaceno nájemci pojistné plnění, případně toto pojistné plnění bude zohledněno v rámci celkového vypořádání (zápočtu závazků a pohledávek mezi pronajímatelem a nájemcem) leasingové smlouvy jako je obvyklé např. u krádeže či totální havárie).
- Je pronajímatel toto plnění povinen plnit pouze v případě, že dojde k riziku krytému smlouvou či ujednáním, tj. pouze když nastane pojistná událost?

V případě, že lze na výše uvedená kritéria/otázky v daném případě odpovědět kladně, domníváme se, že jedním z možných přístupů k plnění poskytovaným leasingovou společností z hlediska DPH je posouzení tohoto plnění jako služby dle § 55 ZDPH a hodnota účtovaného pojistného je tudíž osvobozena od DPH.

V případě, že nelze účtování pojistného dle výše uvedených kritérií považovat za samostatné plnění, resp. za poskytnutí pojišťovací služby, hodnota pojistného je obecně součástí základu daně dodání zboží nebo poskytnutí služby na základě leasingové smlouvy.

Zároveň se domníváme, že možnost plátce za určitých podmínek posoudit účtování pojistného, které je součástí komplexní transakce, jako samostatného plnění včetně rozdělení základu daně a uplatnění osvobození od DPH zcela odpovídá přístupu sledovanému v rámci společného systému zdanění v Evropské Unii. S tímto přístupem se lze setkat například v návrhu novely Směrnice v oblasti finančních a pojišťovacích služeb a souvisejících dokumentů⁸

1.3 Praktická aplikace v případě finančních pronájmů

Relativně samostatnou variantu představuje situace, kdy jako pojistník a zároveň pojištěný vystupuje leasingový nájemce.

Z pohledu ZDPH se jedná o poskytnutí služby dle § 55 ZDPH přičemž poskytovatelem služby je příslušná pojišťovna a příjemcem služby nájemce. Leasingová společnost v takovém případě může vystupovat jako zprostředkovatel uzavření pojistné smlouvy. Případná provize hrazená leasingové společnosti by byla osvobozena od DPH v návaznosti na znění § 55 ZDPH.

Pokud by leasingová společnost přijímala od nájemce platbu pojistného, která přísluší pojišťovně, jednalo by o platbu, která nepodléhá DPH a to při splnění podmínek uvedených v ustanovení § 36 odst. 11 ZDPH. DPH by platba pojistného nepodléhala ani v případě, kdy by nájemce uhradil jednu částku, které by se skládala z platby nájemného a platby pojistného a to za předpokladu, že částka pojistného by následně byla leasingovou společností v souladu se smluvním ujednáním jménem a na účet nájemce uhrazena pojišťovně.

Závěr

Na základě výše uvedeného rozboru předkladatelé doporučují přijmout sjednocující závěry v bodech 1.1, 1.2 a 1.3 a po projednání v rámci Koordinačního výboru KDP ČR přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko ministerstva financí:

Pojem „pojišťovací činnosti“ není v zákoně o DPH ani ve Směrnici o DPH definován, při jeho výkladu je nutné vycházet z judikatury ESD (např. C-13/06 Komise vs. Řecká republika, bod 10). Pokud určitá činnost splňuje charakteristiky pojišťovací činnosti, je taková činnost dle § 55 zákona o DPH od daně osvobozena, a to bez ohledu na osobu jejího poskytovatele.

Konkrétní daňový režim je nutné posuzovat dle okolností jednotlivých případů. V praxi mohou nastat tyto varianty:

1. Služba pojištění je součástí plnění poskytovaného leasingovou společností. V takovém případě se aplikuje sazba daně platná pro poskytnuté plnění.

⁸ Viz např. Background Paper EC TAXUD/2414/08 – EN k návrhu novely Směrnice 112/2006 v oblasti finančních a pojišťovacích služeb, část 2.3 (bb), str. 20

2. Služba pojištění je poskytnuta jako samostatné plnění, které je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně.

V případě, že budou splněny podmínky pro uplatnění § 36 odst. 11 zákona o DPH, nezahrne se částka za poskytnuté plnění do základu daně.

Způsob úhrady není pro posouzení, zda se jedná o jedno či dvě plnění, rozhodující (C-349/96 Card Protection Plan, bod 31).

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 221/13.02.08 – příspěvek zůstává otevřen do doby, než se vyjasní situace ohledně MZd. a postoje zdravotních pojišťoven, KDP požádala o stanovisko Ústavu státu a práva-viz níže - MF předkládá stanovisko

221/13.02.08 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly

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

Již od roku 1997 platí ustanovení § 6 odst. 2 ZDP, podle kterého je zaměstnavatelem i daňový rezident, který zaměstnává pracovníky, kteří mají formálně právně uzavřen pracovní poměr s daňovým nerezidentem - pronajímatelem pracovní síly, jehož prostřednictvím jsou jim příjmy za práci vypláceny. Jde o tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly, kdy daňový nerezident poskytuje pracovníky na práci v České republice, ale práci sám neřídí, nezodpovídá za ni, nepřivlastňuje si a nepředává její výsledky.

Podle ZDP rovněž platí, že v případě, že v úhradách zaměstnavatele osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady.

Takto stanovená částka potom vstupuje do základu daně podle § 6 odst. 13 ZDP.

2. Obecný rozbor problému

Ze ZDP i jiných právních předpisů vyplývá, že se pojem zaměstnanec a zaměstnavatel definovaný v § 6 odst. 2 v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly použije pouze pro účely zákona o daních z příjmů. Tyto závěry byly potvrzeny i na jednání Koordinačního výboru k příspěvku 714/17.12.03 - Mezinárodní pronájem pracovní síly předloženém Ing. Danou Trezziovou dne 19. března 1997 a znovu projednaném na Koordinačním výboru dne 19. května 2004.

2.1. Superhrubý základ daně

Zahraničním zaměstnavatelům – agenturám práce vzniká v souvislosti s výkonem závislé činnosti jejich zaměstnanců povinnost hradit pojistné odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, případně povinné zahraniční pojištění stejného druhu. Pravidla pro hrazení tohoto pojistného určuje v rámci Evropské unie Nařízení Rady (EHS) 1408/71. Podle uvedených nařízení se povinnosti platby pojistného zpravidla týkají zahraničního zaměstnavatele, nikoliv tuzemských, tzv. ekonomických zaměstnavatelů.

V souvislosti s přijetím zákona č. 261/2007 Sb., o reformě veřejných financí došlo mj. ke změně vymezení základu daně (dílčího základu daně) z příjmů ze závislé činnosti v rámci

ustanovení § 6 odst. 13 a 14 ZDP. V případě příjmů ze zdrojů v tuzemsku je základ daně vymezen jako

*„...příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, 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 sám za sebe**, a u zaměstnance, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, zvýšené o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění.“*

Jestliže tedy pojistné na zahraniční pojištění, případně pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění je povinen hradit zahraniční zaměstnavatel – agentura práce, je v případě zaměstnanců, kteří jsou pro účely ZDP považováni za zaměstnance na základě § 6 odst. 2 ZDP základ daně podle § 6 odst. 13 ZDP roven příjmům ze závislé činnosti nebo funkčním požitkům s výjimkou uvedenou v § 6 odst. 4 a 5 ZDP. Tomu odpovídají i požadavky na obsah mzdových listů a následně i Potvrzení o příjmech ze závislé činnosti, kdy podle ustanovení § 38j odst. 2 písm. e) bod 3. ZDP mzdové listy obsahují „částku odpovídající pojistnému nebo příspěvkům na zahraniční pojištění, které je z úhrnu zúčtovaných mezd uvedených v bodě 1 povinen platit zaměstnavatel sám za sebe“.

2.1.1. Návrh řešení

Základem daně (díličím základem daně) z příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 13 ZDP je v případě zaměstnanců pronajatých v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly úhrn příjmů ze závislé činnosti rozúčtovaný z celkové úhrady zahraničnímu subjektu ve prospěch zaměstnanců v návaznosti na jejich kvalifikaci a rozsah pracovní činnosti. Zahrnuje-li úhrada i částku za zprostředkování, nemůže být částka připadající na příjem zaměstnanců nižší než 60 % úhrady.

Stanovisko Ministerstva financí:

Nelze souhlasit s navrhovanou definicí základu daně u zaměstnanců pronajatých daňovým nerezidentem ČR podle § 6 odst. 2 ZDP s následujícími důvody:

Lze se ztotožnit s tím, že povinnost platit povinné pojistné sociální a zdravotní (příspěvek) za pronajaté zaměstnance v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly má zahraniční formálně právní zaměstnavatel. Placení tohoto pojistného se řídí obvykle zahraničními právními předpisy o pojistném a zahraniční formálně právní zaměstnavatel nese za placení tohoto pojistného plnou odpovědnost. Z uvedeného plyne, že se v těchto případech jedná o zaměstnance, na které se vztahují zahraniční předpisy o povinném sociálním a zdravotním pojištění, tj. stejného druhu jako v ČR (viz § 6 odst. 13 a § 38h odst. 1 písm. b) ZDP).

Již od roku 1997 tuzemský daňový zákon vycházel při zdanění příjmů pronajatých zaměstnanců z toho, že jsou odměňováni na základě smluvního vztahu uzavřeného s jejich zahraničním formálně právním zaměstnavatelem a že se placení pojistného proto řídí předpisy platnými v zemi jejich rezidence. A i přesto od roku 1997 český daňový zákon umožňoval zohlednit jako výdaj při stanovení základu daně (základu pro výpočet zálohy) u pronajatých zaměstnanců i příspěvky na toto zahraniční pojištění - a nikým to nebylo zpochybňováno. To znamená od počátku se vycházelo z předpokladu, že toto pojistné sráží z jejich mzdy a hradí nikoliv tuzemský ekonomický zaměstnavatel, ale právě tento

zahraniční formálně právní zaměstnavatel. Tj., že o částky pojistného sražené ze mzdy pronajatého zaměstnance v zahraničí na povinné zahraniční pojištění za dobu, po kterou vykonával zaměstnání v ČR, se mu snížila do konce roku 2007 jeho hrubá mzda, tj. před zdaněním u tuzemského ekonomického zaměstnavatele (viz též pokyn MF č. D- 174). To znamená, že i dosud zahraniční pojistné srážené ze mzdy pronajatých zaměstnanců zahraničním formálně právním zaměstnavatelem zohledňoval tuzemský ekonomický zaměstnavatel při plnění povinností plátce daně.

Od roku 2008 se novelou ZDP obsaženou v zákoně č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů pouze stanovilo, že u zaměstnanců, na které se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu jako v ČR, se jejich příjmy zvýší o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění (není zde ale uvedeno, že se musí jednat o zahraniční pojistné, které platí zaměstnavatel „sám za sebe“, tj. z vlastních prostředků).

Podle § 6 odst. 13 a § 38h odst. 1 písm. b) ZDP se u poplatníka na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění, příjmy ze závislé činnosti zvyšují o částku odpovídající příspěvku zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění. Pro správné stanovení základu daně je tedy rozhodující:

a) právě existence takového zahraničního právního předpisu a dále

b) skutečnost, zda i podle tohoto zahraničního předpisu je z příjmů zaměstnance placeno povinné pojistné (příspěvek), které jde k tíži zaměstnavatele (ať již tuzemského nebo formálně právního).

Tak tomu je i v případě tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly realizovaného na území České republiky zahraničním zaměstnavatelem, který je v České republice daňovým nerezidentem (tzv. zahraniční agenturou práce). Zde je za zaměstnavatele, který má povinnosti plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 6 odst. 2 ZDP označena osoba se sídlem nebo s bydlištěm na území ČR (daňový rezident), tzn. tuzemský ekonomický zaměstnavatel (uživatel pracovní síly). Přestože příjmy za práci pro tuzemského ekonomického zaměstnavatele a příspěvek na povinné zahraniční pojištění z příjmů pronajatého zaměstnance jsou placeny v tomto případě prostřednictvím zahraničního (formálně právního) zaměstnavatele, musí je tuzemský ekonomický zaměstnavatel zdanit v souladu s českým ZDP, a to včetně správného stanovení základu daně (navýšení příjmu zaměstnance o částku odpovídající příspěvku zaměstnavatele na povinné zahraniční pojištění). Tuzemský ekonomický zaměstnavatel zde totiž jen podle § 6 odst. 2 ZDP plní povinnosti plátce daně (zdaňuje příjmy pronajatých zaměstnanců), které by jinak musel plnit v plném rozsahu zahraniční zaměstnavatel (resp. jeho stálá provozovna umístěná na území ČR).

2.2. Plnění vedle mzdy

Jestliže český „ekonomický“ zaměstnavatel vynaloží v souvislosti s působením pronajatých zaměstnanců další náklady (cestovní náhrady související se služebními cestami pronajatých pracovníků nařízené ekonomickým zaměstnavatelem, poskytnutí náradí, pracovních a ochranných pomůcek, přidělení služebního automobilu k soukromému a služebnímu použití, zajištění odborného rozvoje, poskytnutí přechodného ubytování a apod. (dále jen „plnění vedle mzdy“)), budou tato plnění vedle mzdy z hlediska daní z příjmů posuzována stejně jako náklady vynaložené na zaměstnance, se kterými zaměstnavatel uzavřel pracovněprávní vztah. Příkladem použitým a odsouhlaseným pracovníky Ministerstva financí v roce 1997

(Koordinační výbor k příspěvku 714/17.12.03 - Mezinárodní pronájem pracovní síly předloženém Ing. Danou Trezziovou ze dne 19. března 1997 a znovu projednaném na Koordinačním výboru dne 19. května 2004) byly cestovní náhrady, který ve stejném znění uvádíme:

„Přestože mezi českým „ekonomickým“ zaměstnavatelem a pronajatým zaměstnancem nebyl uzavřen pracovní-právní vztah, cestovní náklady hrazené českým zaměstnavatelem do výše limitů dle zákona č. 119/1992 Sb. ve znění p.p. jsou považovány za daňově uznatelné náklady „ekonomického“ zaměstnavatele a **současně tyto cestovní náklady a náhrady nejsou předmětem daně u pronajatého zaměstnance**“.

Z pohledu daňové uznatelnosti dále došlo k novelizaci pokynu D-300 k bodu 35, § 24 odst. 2 (Finanční zpravodaj 8-9/2007). Z této vyplývá potvrzení výše uvedených závěrů, tzn., že pokud bude ve smlouvě ujednáno, že plnění vedle mzdy ponese ekonomický zaměstnavatel, jsou tyto náklady daňově relevantní u ekonomického zaměstnavatele.

Z pohledu ekonomického (pronajatého) zaměstnance jsou plnění vedle mzdy posuzována obdobně jako u zaměstnance, se kterým zaměstnavatel uzavřel pracovní-právní vztah. Tzn., že pokud ekonomickému zaměstnanci jsou poskytována ekonomickým zaměstnavatelem plnění vedle mzdy, která mají charakter příjmů, které nejsou předmětem daně (§ 6 odst. 7 a 8 ZDP), či příjmů, které jsou od daně osvobozené (§ 6 odst. 9 ZDP), pak uvedená plnění vedle mzdy nevstupují do základu daně (superhrubé mzdy) dle § 6 odst. 13 ZDP pro výpočet daně ze závislé činnosti (§ 6 odst. 2 ZDP).

2.2.1. Návrh řešení

Z pohledu ekonomického zaměstnance jsou plnění vedle mzdy posuzována obdobně jako u zaměstnance, se kterým zaměstnavatel uzavřel pracovní-právní vztah, tzn., pokud nejsou předmětem daně nebo jsou osvobozená, nevstupují do superhrubé mzdy.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas.

2.3. Potvrzení příjmů ze závislé činnosti

V souladu s § 38j ZDP je český ekonomický zaměstnavatel povinen vést pro poplatníka (ekonomického zaměstnance) mzdové listy, jejichž obsah je přesně stanoven. Osobní údaje o pronajatém zaměstnanci získá český ekonomický zaměstnavatel z vyplněného formuláře „Prohlášení“ (§ 38k ZDP) od zaměstnance. Jednou z náležitostí Mzdového listu je „úhrn **zúčtovaných mezd**, bez ohledu zda jsou vyplaceny v penězích nebo v naturáliích“ (§38j odst. 2 písm. e) bod 1 ZDP).

Příčemž platí:

- ✓ základem pro výpočet zálohy na daň je úhrn **příjmů** ze závislé činnosti, **zúčtovaný** nebo vyplacený...(§38h odst. 1 ZDP),
- ✓ v případě, že v úhradách zaměstnavatele osobě se sídlem či bydlištěm v zahraničí, je částka za zprostředkování, považuje se za **příjem** zaměstnance nejméně 60% z celkové úhrady

Nastává otázka jaký úhrn příjmů ze závislé činnosti se uvádí do Mzdového listu a následně do „Potvrzení o sražené dani“ (§38d odst. 7 ZDP) v případech, kdy:

1. smlouva o zprostředkování pracovní síly upravuje přesnou výši příjmů u jednotlivých ekonomických zaměstnanců, kdy celková hodnota příjmů ze závislé činnosti bude minimálně 60% odměny požadované právním zaměstnavatelem,
2. smlouva nebude řešit výši příjmů ze závislé činnosti u jednotlivých ekonomických zaměstnanců ani výši provize právního zaměstnavatele,
3. smlouva upravuje výši příjmů ze závislé činnosti jednotlivých ekonomických zaměstnanců, přičemž tyto příjmy budou nižší než 60% odměny (§6 odst. 2 ZDP)

2.3.1. Návrh řešení

V případě, že je ve smlouvě o zprostředkování pracovní síly uvedena přesná specifikace výše příjmů u jednotlivých ekonomických zaměstnanců, či jakékoli jiné obdobné rozčlenění (např. dle profesí), kdy celková hodnota příjmů ze závislé činnosti bude minimálně 60% odměny požadované právním zaměstnavatelem, bude český ekonomický zaměstnavatel postupovat při stanovení výše příjmů ze závislé činnosti u jednotlivého zaměstnance podle smlouvy. Výše příjmů bude uvedena ve Mzdovém listu ekonomického zaměstnance dle smlouvy a tato bude podkladem pro „Potvrzení o sražené dani“ (§38d odst. 7 ZDP).

V případě, že smlouva nebude řešit výši příjmů ze závislé činnosti u jednotlivých ekonomických zaměstnanců ani výši provize právního zaměstnavatele, český zaměstnavatel rozpočítá částku mzdových nákladů na počet zaměstnanců s ohledem na délku působení jednotlivých zaměstnanců u českého ekonomického zaměstnavatele (dále jen „rozpočtená částka v hodnotě odměny“) a z této rozpočtené částky v hodnotě odměny odvede zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Rozpočítaná částka v hodnotě odměny bude uvedena ve Mzdovém listu ekonomického zaměstnance a tato bude podkladem pro Potvrzení o sražené dani.

V případě, že smlouva upravuje výši příjmů jednotlivých ekonomických zaměstnanců, přičemž příjmy ze závislé činnosti budou nižší než 60% odměny (§6 odst. 2 ZDP), český zaměstnavatel rozpočítá částku mzdových nákladů ve výši 60% odměny na počet zaměstnanců s ohledem na délku působení jednotlivých zaměstnanců u českého ekonomického zaměstnavatele (dále jen „rozpočtená částka“) a z této rozpočtené částky odvede zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Rozpočítaná částka bude uvedena ve Mzdovém listu ekonomického zaměstnance a tato bude podkladem pro Potvrzení o sražené dani.

Stanovisko Ministerstva financí:

V České republice podléhala zdanění u zaměstnanců dočasně přidělených (pronajatých) k tuzemskému ekonomickému zaměstnavateli vždy jejich skutečná výše příjmů ze závislé činnosti. Mzda za práci náležející pronajatým zaměstnancům nemůže ale činit v České republice méně, než 60 % z celkové úhrady za pronájem, ale může činit případně i více, neboli částka za zprostředkování může činit v České republice max. 40 % z celkové úhrady za pronájem, nikoliv však více. Je tedy na zvážení tuzemského ekonomického zaměstnavatele, zda při zúčtování mezd bude pak vycházet z deklarované výše mzdových

prostředků u jednotlivých zaměstnanců a nebo případně ze své interní evidence. S ohledem na výše uvedenou první větu, se na mzdovém listě pronajatého zaměstnance u ekonomického zaměstnavatele uvádí skutečná částka, která byla v jeho prospěch zúčtována ,tedy odměna, která mu v souladu s tuzemskými právními předpisy náleží. Údaje ze mzdového listu se následně uvedou v Potvrzení zaměstnavatele.

To znamená, že:

- Bude-li činit částka za zprostředkování více než 40 % z celkové úhrady za pronájem pracovní síly, nemůže být částka připadající na příjmy ze závislé činnosti zúčtovaná tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem ve prospěch pronajatých zaměstnanců (zdaněná v ČR) nižší, než 60 % z celkové úhrady.
- Bude-li činit částka za zprostředkování méně než 40 % z celkové úhrady za pronájem, pak částka připadající na příjmy ze závislé činnosti zúčtovaná tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem ve prospěch pronajatých zaměstnanců bude vyšší, než 60 % z celkové úhrady, tj. v ČR se zdaní skutečná výše příjmů ze závislé činnosti
- Nebude-li ale sjednána žádná částka za zprostředkování, bude celá úhrada za pronájem tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem zúčtována ve prospěch pronajatých zaměstnanců (jako mzda).

3. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Informace o sdělení k problematice definice „plátce příjmů“

Problematika definice "plátce příjmů" pro účely zdanění v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, byla projednávána i na jednání koordinačního výboru MF s KDP a mimo jiné zde proběhla i diskuse ve vztahu k vymezení povinnosti platby zdravotního pojištění. Z tohoto projednání vyplynulo určité nedorozumění, které vzniklo interpretací právě výše uvedeného pojmu "plátce příjmů".

V dubnu t.r. bylo na úrovni náměstků odpovězeno Ministerstvu zdravotnictví na dotaz, zda lze tuzemského ekonomického zaměstnavatele, který je prohlášen v § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů „zaměstnavatelem“, považovat za plátce příjmů podle § 6 zákona o daních z příjmů. Na tento dotaz MF sdělilo, že pro účely zákona o daních z příjmů tomu tak je. Tato odpověď, jak vyplynulo následně při jednání se zástupci Komory daňových poradců, vyvolala reakci zdravotních pojišťoven v tom smyslu, že ekonomický zaměstnavatel dle § 2 odst. 2 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění má zároveň srazit z příjmů pronajatých zaměstnanců zdravotní pojištění. MF se ale domnívá, že v tomto případě jde o nedorozumění, které bylo třeba urychleně uvést na správnou míru a proto bylo dříve vydané stanovisko MF upřesněno. Výše zmíněné sdělení bylo proto upřesněno takto:

Pojem „plátce příjmů“ daňové předpisy nedefinují, ale lze usuzovat, že je jím vždy právnická nebo fyzická osoba, která skutečně (fakticky) příjmy poplatníkům vyplácí nebo zúčtuje v jejich prospěch. Podle § 6 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní poplatků, ve znění pozdějších předpisů je daňovým subjektem poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby.

Povinnosti plátce daně jsou ekonomickému zaměstnavateli uloženy na základě daňové fikce zavedené v ust. § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), kde je jen uvedeno, že při zdanění příjmů zaměstnanců pronajatých v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly se postupuje tak, jako kdyby tyto příjmy byly vypláceny tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem.

Tzn., že i když tyto příjmy pronajatým zaměstnancům vyplácí jejich zahraniční formálně právní zaměstnavatel resp. jeho organizační složka (tj. plátcem příjmů je daňový nerezident ČR), má tento ekonomický zaměstnavatel (daňový rezident ČR) povinnosti plátce daně (tj. pod vlastní majetkovou odpovědností musí z příjmů pronajatých zaměstnanců odvádět správci daně daň nebo zálohu na daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům, a to podle § 38h a následujících ZDP).

Z výše uvedeného pak vyplývá, že dle § 6 odst. 2 ZDP se na příjmy vyplácené pronajatým zaměstnancům v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, avšak jen pro účely jejich zdanění, pohlíží jako na příjmy vyplácené tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem. V tomto ustanovení není ale uvedeno, že tento ekonomický zaměstnavatel je „plátcem příjmů“ ze závislé činnosti a funkčních požitků, tzn., že ekonomického zaměstnavatele nelze považovat podle zákona o daních z příjmů za plátce příjmů.

**ÚSTAV STÁTU A PRÁVA
AKADEMIE VĚD ČESKÉ REPUBLIKY, v. v. i.**

Národní 18, 116 00 Praha 1
Tel. ústř. 221 990 711, sekr. 224 933 494, fax 224 933 056
E-mail: ilaw@ilaw.cas.cz

Vážený pan
Ing. Jiří Nekovář
prezident
Komora daňový poradců ČR
Kozí 4
602 00 Brno

V Praze dne 28. listopadu 2008
Čj. 141/08/ST

Vážení,

podle Vašeho požadavku si dovoluujeme sdělit stanovisko k otázce základu daně z příjmů ze závislé činnosti při tzv. mezinárodním pronájmu pracovní síly.

Výkladový problém nastává z toho důvodu, že v zákoně č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů je s účinností od 1. ledna 2008 nově zavedena „superhrubá mzda“. Klade se otázka, zda se tato nová skutečnost nějakým způsobem dotýká i zdanění při mezinárodním pronájmu pracovní síly, které je již od dřívějšíka upraveno jiným a příslušnou novelizací nedotčeným ustanovením téhož zákona.

Celý výkladový problém se podle našeho názoru redukuje na dva odstavce § 6 zákona o daních z příjmů v nyní platném znění, a to odst. 2 a odst. 13.

Věta první v odst. 2 („Poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků je dále označen jako "zaměstnanec", plátce příjmu jako "zaměstnavatel".“) je v zákonu nezměněna od jeho původního znění z r. 1992, a dosud se nezdálo, že by měla činit výkladové potíže. Nemá sice formu legislativní zkratky tak jak se zavádí v souladu s legislativními pravidly, má však zcela jistě tentýž faktický význam. Z důvodů slohové návaznosti na

předcházející odst. 1 nebylo asi ani dost dobře možné zavést legislativní zkratku obvyklým způsobem „dále jen ...“, a bylo zvoleno slovní vyjádření takové jaké v zákoně je.

Je proto nepochybné, že zaměstnancem se i ve všech dalších výskytech v ZDP rozumí osoba, jež má příjmy ze závislé činnosti definované v § 6 odst. 1, a zaměstnavatelem se rozumí plátce téhož příjmu. Tyto termíny v ZDP tedy významově nejsou totožné se stejnými slovy „zaměstnavatel a zaměstnanec“ v Zákoníku práce, jsou oproti pracovní právním pojmům širší. Zahrnují různé možné právní vztahy mezi těmito subjekty, nikoliv jen vztahy pracovní právní. Hlavním kritériem bylo a je to, že příjemce takového příjmu je „povinen dbát příkazů plátce“.

Pojmy zaměstnanec a zaměstnavatel byly v ZDP v jeho původním znění zavedeny jako nové právě proto, že se lišily od pracovní právní terminologie, a nemohlo proto tehdy dojít k záměně (v době přijímání ZDP platil zákoník práce č. 65/1965 Sb. ve znění novel až po č. 231/1992 Sb., a účastníci pracovní právního vztahu se tehdy ještě podle něho jmenovali organizace a pracovník). Dnes, po změně pracovní právní terminologie, je už ovšem třeba připomínat, že zaměstnavatel podle ZDP není to samé co zaměstnavatel podle Zákoníku práce.

Věty druhá a třetí v odst. 2 už jsou doplněny novelou, a nedělají nic jiného, než že o nějaký nový jev (pronájem pracovníků) rozšiřují původní definici zaměstnavatele. Definice zaměstnance zde analogickým způsobem rozšířena není, protože to nebylo potřebné (definice příjmů ze závislé činnosti na ně dopadá už bez toho, a šlo jen o to daňové povinnosti zaměstnavatelů rozšířit na další osoby tak, aby i ony prováděly srážky daně).

Věta čtvrtá v odst. 2 pak už jen dává návod ke stanovení základu daně z příjmů ze závislé činnosti (nejméně 60% z celkové smluvní úhrady; to znamená, že lze pro tento účel od celkové úhrady částku za zprostředkování odečíst ve skutečné výši, nejvíce však 40%). Způsob určení základu daně tak byl stanoven celkem jednoznačným kritériem.

Celá tato novela (od r. 1997), pokud můžeme posoudit, plnila svůj fiskální účel dosti dobře.

Celkově je třeba říci, že věty druhá až čtvrtá v § 6 odst. 2 představují zvláštní daňový režim pro ekonomický jev „pronájem pracovníků“, který je jen určitým výhonkem režimu obecného (zaměstnavatelem je i ten, který příjemci žádné peníze neplatí, a příjem se finguje tak, aby zde byl základ daně z příjmů ze závislé činnosti; v pořádku, z hlediska teorie nic proti tomu).

Novela účinná od 1.1.2008 (vulgo „superhrubá mzda“) se žádným způsobem nedotkla shora pojednávaného § 6 odst. 2, a nově zavedla toto znění § 6 odst. 13:

Základem daně (dílním základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, 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 sám za sebe, a u zaměstnanče, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, zvýšené o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění.

Toto ustanovení navazuje na § 5, s nadpisem **Základ daně a daňová ztráta**, jenž ve svém odst. 1 stanoví jako výchozí obecné pravidlo: *Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak.*

„Jinak“ je, kromě jiných míst, stanoveno právě v odst. 13. Ten se skládá z jediné věty, která však obsahuje víc než jednu právní normu. Abychom se dobrali obsahu, považujeme za nutné shora citovaný obsah odst. 13 rozložit a komentovat per partes, takto:

Základem daně (dílním základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky,
Znamená jen tolik, že základem daně v tomto případě jsou příjmy nesnížené o výdaje.

s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5,

Pro účely tohoto výkladu je bez významu, odkazuje na zvláštní a zde nedůležité případy. Tato slova můžeme opomenout.

zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění,

Znamená navíc, že ke skutečnému příjmu ze závislé činnosti se připočítávají částky, které příjmem zaměstnance nejsou, základem daně je tedy částka dokonce vyšší než je příjem.

kteřé je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel sám za sebe,

Základ daně z příjmů ze závislé činnosti se zvyšuje o částku, která je nákladem zaměstnavatele. Za slovem „*předpisů*“ je totiž poznámka pod čarou č. 21, která odkazuje na zákon ČNR č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a na zákon ČNR č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

Nutno podotknout, že základ daně se jistě zvyšuje o částky, které je zaměstnavatel povinen zaplatit, ale které současně i skutečně platí. Nedávalo by smysl do superhrubé mzdy započítávat částky, k nimž je zaměstnavatel hmotněprávně povinen, protože to je vždy sporné, a výše povinnosti se prokáže až v nějakém vyměřovacím procesu.

a u zaměstnance, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, zvýšené o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění.

Jádro výkladového problému, který je jen zdánlivě složitý, je právě zde. Nesporně místo slova „zaměstnavatel“ je možno do této (části) normy dosadit podle § 6 odst. 2 plátce „*u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí*“. Tedy norma dopadá i na „ekonomického zaměstnavatele“, ovšem jen tehdy, jestliže ekonomický zaměstnavatel skutečně přispívá na zahraniční pojištění stejného druhu jako to, které je založeno zákonem č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, a zákonem č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění.

Ekonomický zaměstnavatel ovšem na takováto zahraniční pojištění v praxi nepřispívá: Není k

tomu (předpokládejme) podle zahraničních předpisů povinen, a provize zahraničnímu zaměstnavateli je právě proto tak vysoká, že tento zahraniční zaměstnavatel nese ve své zemi i náklady povinných veřejnoprávních pojištění.

Tato věta tedy ve skutečnosti dopadá jen na tuzemského zaměstnavatele, který vysílá do zahraničí svoje zaměstnance, a podle zahraničních předpisů musí platit analogická pojištění.

Na věc je třeba se podívat i z hlediska daňových předpisů procesních: Ekonomický zaměstnavatel prostě neví zda a kolik peněz se v zahraničí odvádí na povinných veřejnoprávních pojištěních za konkrétní osobu, která je podle našeho zákona příjemcem příjmů ze závislé činnosti. Nemohl by tudíž ani prokázat svoje tvrzení o této částce.

„Superhrubá mzda“ je daňový základ, jenž je součtem hrubé mzdy a částky 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 sám za sebe.

Zvláštní právní předpisy, tedy zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, a zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, povinnost platit příspěvky ukládají zaměstnavateli, nikoliv jiné osobě, která zaměstnavatelem podle těchto zákonů není.

Oba tyto citované předpisy totiž nemají nic podobného tomu, co je obsahem § 6 odst. 2 ZDP, totiž takového plátce, „u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí“. Norma v ZDP dopadá i na „ekonomického zaměstnavatele“, zatímco zákony č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, a zákon č. 592/1992 Sb. žádného „ekonomického zaměstnavatele“ neznají.

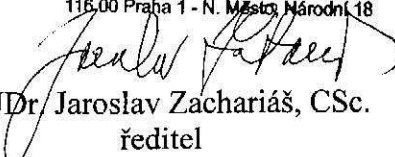
Rozdíl v definici daňového zákona na jedné straně, a citovaných zákonů o povinných pojištěních na druhé straně (zaměstnavatel je v ZDP pojmem širším než v obou zákonech o

pojištění) způsobuje toto: Do „superhrubé mzdy“ u ekonomického zaměstnavatele podle ZDP nelze započítávat částky pojištění, které je povinen platit skutečný, nikoliv ekonomický zaměstnavatel podle českých zákonů o povinných pojištěních, nebo dokonce které je povinen platit zahraniční zaměstnavatel podle obdobných zahraničních zákonů.

Nelze ekonomickému zaměstnavateli připočítat částky (analogických zahraničních pojištění), které nejenže není ani podle zahraničních zákonů povinen platit, ale skutečně je ani neplatí.

Závěr

Od 1. ledna 2008 nově zavedená „superhrubá mzda“ se nedotýká zdanění při mezinárodním pronájmu pracovní síly, protože základ daně v tomto případě se i nadále řídí jiným a příslušnou novelizací nedotčenými ustanovením téhož zákona. Částky, které na případná veřejnoprávní pojištění neplatí tuzemský ekonomický zaměstnavatel, nýbrž zahraniční právní zaměstnavatel, se k základu daně nepřipočítávají.

ÚSTAV STÁTU A PRÁVA
AKADEMIE VĚD ČESKÉ REPUBLIKY, v.v.i.
116,00 Praha 1 - N. Město, Národní 18

JUDr. Jaroslav Zachariáš, CSc.
ředitel

Zpracoval:
JUDr. Jan Bárta, CSc.
vedoucí odd. veřejného práva
ÚSP AV ČR, v. v. i.

Vyjádření ministerstva financí:

Při posledním projednávání zmíněného příspěvku bylo dohodnuto, že MF sdělí závěrečné stanovisko k dané věci až po prostudování stanoviska Ústavu státu a práva Akademie věd ČR, které bylo vyžádáno KV KVDP.

Pro prostudování obdrženého stanoviska ze dne 28. listopadu 2008 č.j. 141/08/ST, zpracovaného JUDr. Janem Bártou, CSc, vedoucím oddělení veřejného práva ÚSP AV ČR, považuje odbor 15 MF v předmětné věci za rozhodující tu část, ze které vyplývá, že postup podle § 6 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2008 (dále též „ZDP“), při stanovení základu daně u zaměstnanců pronajatých v režimu tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly dopadá na tuzemského ekonomického zaměstnavatele ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP jen tehdy, jestliže tento ekonomický zaměstnavatel skutečně přispívá na povinné zahraniční pojištění stejného druhu jako v ČR.

Přitom podle § 6 odst. 13 ZDP obecně platí, že při stanovení základu daně se u zaměstnance, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, se příjmy zvyšují o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění.

Odbor 15 MF tento závěr akceptuje, ale přitom zastává názor, že tato skutečnost sama o sobě neznamená, že způsob stanovení základu daně v případě dočasného přidělení zaměstnance k výkonu práce pro jinou právnickou nebo fyzickou osobu (zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti), resp. v případě tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly se řídí (jak je uvedeno v závěru stanoviska ÚSP AV), jiným příslušnou novelizací nedotčeným ustanovením zákona o daních z příjmů s tím, že částky, které na povinná pojištění neplatí ekonomický zaměstnavatel (nýbrž zahraniční formálně právní zaměstnavatel), se k základu daně u pronajatého zaměstnance nepřičítají. V tomto případě je rozhodující pouze skutečnost, zda tzv. ekonomický zaměstnavatel (tj. uživatel pracovní síly) na toto povinné zahraniční pojištění „přispívá“ (nikoliv, zda je toto zahraniční pojištění povinen platit „sám za sebe“ podle zvláštních zahraničních předpisů). Podle názoru odboru 15 MF tzv. ekonomický zaměstnavatel na toto zahraniční pojištění přispívá vždy, je-li tento „příspěvek“ hrazen tzv. ekonomickým zaměstnavatelem (uživatelem pracovní síly) v rámci úhrady za zprostředkování pracovní síly. Pokud ze smlouvy nebo jiných okolností vyplývá, že příspěvek v rámci úhrady za zprostředkování pracovní síly hrazen není, lze podle našeho názoru souhlasit s tím, že při stanovení základu daně v rámci pronájmu pracovní síly nebude ekonomický zaměstnavatel příjem navyšovat na tzv. superhrubou mzdu.

Na závěr upozorňujeme, že v případě povinnosti tzv. ekonomického (tuzemského) zaměstnavatele platit v ČR zdravotní pojištění podle § 2 odst. 2 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, MF respektuje konečné stanovisko Ministerstva zdravotnictví, že tento ekonomický zaměstnavatel je od 1. ledna 2008 považován pro účely zdravotního pojištění za zaměstnavatele.

Příspěvek 244/18.06.08 – předkladatelé upravili příspěvek na žádost MF – MF předkládá stanovisko k přepracovanému příspěvku

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

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

1. Výchozí situace

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

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

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

Příspěvek je zaměřen na problematiku:

A/ odborného rozvoje zaměstnanců

B/ cestovních náhrad při přijetí a přeložení zaměstnanců

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

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

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

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

2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

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

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

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

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

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

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

b) s ohledem na znění § 231 ZP a § 108 odst. 1 zákona č. 435/2004 Sb. o zaměstnanosti se (dále cituji: „Rekvalifikací se rozumí získání nové kvalifikace a zvýšení, rozšíření nebo prohloubení dosavadní kvalifikace, včetně jejího udržování nebo obnovování. Za rekvalifikaci se považuje i získání kvalifikace pro pracovní uplatnění fyzické osoby, která dosud žádnou kvalifikaci nezískala. Při určování obsahu a rozsahu rekvalifikace se vychází z dosavadní kvalifikace, zdravotního stavu, schopností a zkušeností fyzické osoby, která má být rekvalifikována formou získání nových teoretických znalostí a praktických dovedností v rámci dalšího profesního vzdělávání.“) o zvýšení kvalifikace bude jednat i v některých případech realizovaných rekvalifikací, které bude zajišťovat zaměstnavatel (dále cituji § 110 odst. 1 zákona o zaměstnanosti: „Rekvalifikace může být prováděna i u zaměstnavatele v zájmu dalšího pracovního uplatnění jeho zaměstnanců. Rekvalifikace

zaměstnanců se provádí na základě dohody uzavřené mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem. O rekvalifikaci zaměstnanců spočívající v získání, zvýšení nebo rozšíření kvalifikace může úřad práce uzavřít se zaměstnavatelem dohodu. Pokud je rekvalifikace zaměstnanců prováděna na základě dohody s úřadem práce, mohou být zaměstnavateli nebo rekvalifikačnímu zařízení, které pro zaměstnavatele rekvalifikaci zaměstnanců zajišťuje, úřadem práce hrazeny náklady rekvalifikace zaměstnanců a náklady s ní spojené. Jestliže pro zaměstnavatele zabezpečuje rekvalifikaci zaměstnanců rekvalifikační zařízení, uzavírá se dohoda mezi zaměstnavatelem a rekvalifikačním zařízením, popřípadě mezi úřadem práce, zaměstnavatelem a rekvalifikačním zařízením.“)

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

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

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

V souladu s projednáváním uvedeného příspěvku považujeme za důležité a podstatné, aby ve stanoviscích MF týkajících se uvedené problematiky dle právní úpravy platné do 31.12.2007 byl zohledněn názor NSS uvedený v rozsudku 8 Afs 32/2006-72 ze dne 16.8.2007 a MF se vyjádřilo, zda s uvedeným právním názorem souhlasí, a pokud ne, tak z jakého důvodu:

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

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

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

od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za kalendářní rok. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance,	od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za kalendářní rok. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance,
§ 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – provedena změna
(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na 3. provoz středních odborných učilišť a vzdělávacích zařízení, pokud je není povinen hradit příslušný orgán státní správy, nebo výdaje na výchovu žáků učilišť, vzdělávání a rekvalifikaci pracovníků zabezpečenou jinými subjekty,	(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na 3. provoz vlastních vzdělávacích zařízení nebo výdaje (náklady) spojené s odborným rozvojem zaměstnanců a rekvalifikací zaměstnanců zabezpečované jinými subjekty, s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených na zvýšení kvalifikace,
§ 24 odst. 2 písm. j) 5. ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – bez změny
(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na 5. práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak,	(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na 5. práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak,
§ 25 odst. 1 písm. h) ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – nová úprava
<i>Pro rok 2007 uvedené ustanovení problematiku vzdělávání a vzdělávacích zařízení neřešilo.</i>	(1) Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména h) nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě 1. příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce, 2. možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení, s výjimkou zařízení uvedených v § 24 odst. 2 písm. j) bodech 1 až 3, nebo 3. poskytnutí rekreace, včetně zájezdů, které je u zaměstnance osvobozeno od daně podle § 6 odst. 9 písm. d),
§ 25 odst. 1 písm. k) ZDP	

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

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

Dílčí závěry:

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

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

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

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

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

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

Dílčí závěr:

S ohledem na uvedenou právní úpravu zastáváme tento závěr:

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

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

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

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

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

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

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

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

výpovědní lhůta. Rovněž byt nemůže být dle našeho názoru považován za přiměřený, pokud rozměry neodpovídá standardním potřebám rodiny zaměstnance.

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

Dílčí závěr

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

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

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

§ 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

3. Návrh opatření

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

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

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

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

Stanovisko Ministerstva financí:

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

K části A :

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

K části B písm a) uvádíme oficiální stanovisko MPSV:

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

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

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

K části B písm. b) – souhlas.

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

1. K dílčím závěrům uvádíme toto stanovisko:

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

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

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

d) Závěr VI. – **souhlas.**

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

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

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

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

c) Předložený příspěvek řeší daňovou účinnost vybraných položek prvotně upravených zákoníkem práce z pohledu jejich uplatnění ve zdaňovacím období **2007 a 2008** a

nikoliv let předchozích. Jsme názoru, že stačí odkaz na vysvětlivku v Pokynu D-300, který řeší projednávaná zdaňovací období.

K části B písm a) uvádíme oficiální stanovisko MPSV:

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

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

K části B písm b) – souhlas.

Vyjádření Ministerstva financí:

1. K dílčím závěrům části A uvádíme toto stanovisko:

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

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

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

d) Závěr VI. – **souhlas.**

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

Ministerstvo práce a sociálních věcí
odbor 43 - pracovněprávních vztahů
Č.j.: 2008/81421-43

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

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

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

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

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

3. Prohlubování kvalifikace je povinnost uložena zaměstnanci v § 230 zákoníku práce. Jde o průběžné doplňování, udržování a obnovování kvalifikace

potřebné pro sjednaný druh práce, kterými se nemění její podstata. Účast na školení nebo jiných formách přípravy anebo studiu za účelem prohloubení kvalifikace se považuje za výkon práce, za který přísluší zaměstnanci mzda nebo plat. Je-li nutno provést některou z forem prohloubení kvalifikace mimo místo výkonu práce zaměstnance nebo pravidelné pracoviště zaměstnance, potom má zaměstnanec právo na cestovní náhrady [§ 151 a § 152 písm. a) a b) zákoníku práce].

V Praze dne 20. listopadu 2008

Vypracovala: JUDr. Úlehlová v. r.

Ředitel odboru 43: Ing. Stonawský v. r.

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

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

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

K části B písm a) uvádíme oficiální stanovisko MPSV:

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

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

K části B písm b) – souhlas.

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. Osвобоzení 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 pod dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování (viz § 26 odst. 5); přitom odpisování nelze přerušit.

Jsme názoru, že pokud poplatník odpisování nezahájí, 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:

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

Na základě diskuze k problému možného nezahájení 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.“

K diskusi ohledně možného přerušování 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.

DPH

Příspěvek 254/04.12.08 – MF předkládá upravené stanovisko

254/04.12.08 Převod staveb, bytů a nebytových prostor po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.)

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

Cílem příspěvku je sjednotit názor na DPH aspekty při převodu staveb, bytů a nebytových prostor v návaznosti na novelu zákona o DPH č. 302/2008 Sb.

1. Právní rámec

V souladu s § 56 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 302/2008 Sb., (dále jen „**novelizovaný zákon o DPH**“) je osvobozen od daně převod staveb, bytů a nebytových prostor po uplynutí tří let od „*vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby* 39), a to k tomu dni, který nastane dříve“.

Odkaz 39 se odkazuje na zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění zákona č. 68/2007 Sb. (dále jen „**stavební zákon**“).

2. Výklad

Jak vyplývá i z důvodové zprávy k novelizovanému zákonu o DPH, zdanitelným plněním bude pouze první převod uskutečněný ve tříleté lhůtě po vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo uskutečněný ve tříleté lhůtě, jejímž počátkem je datum, kdy bylo první užívání stavby započato.

Určitý výkladový problém může činit termín „*stavba*“ použitý ve výše uvedeném ustanovení.

Vzhledem k tomu, že dané ustanovení vymezuje podmínky pro osvobození při převodu „*staveb, bytů a nebytových prostor*“, přičemž však při vymezení samotných podmínek pro osvobození používá v téže větě pojem „*stavba*“, nemůže mít pojem „*stavba*“ v druhé části této věty stejný význam jako pojem „*stavba*“ uvedený v první části věty, jinak by se lhůta (minimálně) prvního užívání stavby nevztahovala vůbec na „*byt*“ a „*nebytový prostor*“. Zároveň lze z výše uvedeného dovodit, že pojem „*stavba*“ při vymezení podmínek pro osvobození od daně v sobě zahrnuje jak stavby, tak byty a nebytové prostory.

Pro účely vymezení výkladu pojmu „*stavba*“ v druhé části dané věty je odkaz na stavební zákon.

V souladu s § 2 odst. 3 a 4 stavebního zákona se stavbou rozumí „*veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání*. Pokud se v tomto (rozuměj ve stavebním) zákoně používá pojmu stavba, rozumí se tím podle okolností i její část nebo změna dokončené stavby.

Vycházejí z této definice stavby jako konkrétního stavebního díla, které vzniklo stavební nebo montážní technologií a kterou, pokud vyžadovala stavební povolení nebo ohlášení stavebnímu úřadu, lze v souladu s § 119 stavebního zákona užívat pouze na základě oznámení stavebnímu úřadu nebo kolaudačního souhlasu, je nutno pojem „stavba“ chápat pro účely § 56 odst. 1 novelizovaného zákona o DPH jako konkrétní stavební dílo, které je možno k okamžiku převodu používat pro účely, na které byl vydán kolaudační souhlas nebo byly uvedeny v oznámení stavebnímu úřadu, nebo i nástavbu, přístavbu či stavební úpravu.

Jestliže tedy § 56 odst. 1 novelizovaného zákona o DPH hovoří o prvním užívání stavby, rozumí tímto dle mého názoru první užívání stavby pro účely, pro které může být daná stavba v době převodu v souladu s platným kolaudačním souhlasem (či v souladu s oznámením) používána. Jestliže tedy plátce provede na starší budově nástavbu a vzniknou tak nové, dosud nepoužívané jednotky, bude vydán kolaudační souhlas s používáním těchto jednotek, nikoli s používáním jednotek stávajících, jelikož se posuzují jednotlivé „typy“ staveb samostatně.

Obdobně koupí-li plátce starou budovu tovární haly, která původně byla zkolaudována či sloužila jako tovární hala, a tuto halu zrekonstruuje na byty a tyto prodává, rozumí se „*prvním kolaudačním souhlasem*“ a „*prvním užíváním stavby*“ okamžik, kdy byly převáděné byty zkolaudovány jako byty a kdy budou převáděné byty poprvé užívány jako byty a nikoliv okamžik, kdy byla tovární hala poprvé zkolaudována jako tovární hala nebo byla využita pro výrobní účely. Plátce totiž převádí stavbu – byty a nikoliv stavbu –tovární halu.

Na druhou stranu jestliže je tovární hala celkově zrekonstruována a po rekonstrukci je zkolaudována opět jako tovární hala, prvním kolaudačním souhlasem se rozumí „původní“ kolaudační souhlas a nikoliv kolaudační souhlas související s provedenou rekonstrukcí.

Ve světle výše uvedeného je zřejmě možno dojít i k závěru, že v případě, kdy dojde k rozdělení již zkolaudovaného domu pro bydlení na bytové jednotky, kdy není nutná kolaudace bytových jednotek, začíná tříletá lhůta běžet od okamžiku první kolaudace domu jako domu pro bydlení nebo od okamžiku prvního užívání bytu jako bytové jednotky. Jestliže „v souvislosti“ s rozdělením domu na bytové jednotky dojde k rekonstrukci domu a následné kolaudaci, začíná tříletá lhůta běžet od okamžiku kolaudace domu provedené v souvislosti s rekonstrukcí a rozdělením domu na bytové jednotky nebo od okamžiku prvního užívání bytu jako bytové jednotky.

Použití jiných výkladů by mohlo vést např. k situaci, kdy plátce koupí starou budovu, která sloužila původně jako továrna, tuto budovu zrekonstruuje tím způsobem, že ponechá jen obvodové zdi a v daných prostorách postaví byty, jejichž převod by při aplikaci jiných výkladů byl osvobozen od daně.

Pro uvedený výklad svědčí i právní názor Ministerstva financí vyplývající z jednání koordinačního výboru č. 230/12.03.08 (předkladatel Olga Holubová): „Pokud stavebními pracemi v rodinném domě nebo bytovém domě rozděleném na jednotky vznikne byt ve smyslu jednotky podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, jedná se o vznik bytu jako samostatné věci v právním smyslu. V takovém případě se již nejedná o změnu dokončené stavby, ale jedná se o výstavbu (judikát Městského soudu v Praze č.28 Ca 307/98-30).“

Rovněž je nutno vzít v potaz, že toto vymezení stavby odkazem na stavební zákon je v § 56 odst. 1 novelizovaného zákona o DPH zaváděno nově, což může rovněž svědčit o úmyslu zákonodárce změnit současné chápání stavby pro účely tohoto ustanovení.

Přechodná ustanovení

V případě, že převod stavby bude uskutečněn počínaje 1. lednem 2009, přičemž plátce pořídil tuto stavbu před 1. lednem 2009, použijí se pro posouzení, zda daný převod stavby bude osvobozen od daně či nikoliv, vzhledem k absenci konkrétních přechodných ustanovení, podmínky § 56 novelizovaného zákona o DPH (tj. ve znění platném pro rok 2009).

Přechodné období

Jestliže však dojde k situaci, že převod stavby bude uskutečněn v roce 2008 a k doručení listin z katastru nemovitostí a zaplacení dojde až v roce 2009, je nutno v souladu s „obecným“ ustanovením článku 1 Přechodných ustanovení na takový převod aplikovat ustanovení současného znění zákona o DPH (tj. ve znění platném pro rok 2008).

3. Závěr

1. Prvním užíváním stavby ve smyslu § 56 odst. 1 novelizovaného zákona se rozumí první užívání stavby pro účely, pro které může být daná stavba v souladu s platným kolaudačním souhlasem (či v souladu s oznámením) používána k okamžiku převodu

2. Prvním kolaudačním souhlasem se rozumí první kolaudační souhlas umožňující současný daný způsob využití převáděné stavby. Jestliže jsou převáděny byty, je rozhodující okamžik vydání prvního kolaudačního souhlasu k využití daných prostor jako byty, i když byty vznikly rekonstrukcí původních nebytových prostor zkolaudovaných před mnoha desetiletími.

3. U převodů staveb uskutečněných po 1. lednu 2009 se pro posouzení, zda daný převod stavby bude osvobozen od daně či nikoliv, použijí podmínky § 56 novelizovaného zákona o DPH.

4. U převodů staveb uskutečněných před 1. lednem 2009 se použijí ustanovení současného znění zákona.

Stanovisko ministerstva financí:

V souladu s ustanovením § 56 odst. 1 zákona o DPH je převod staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně po uplynutí tří let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby³⁹), a to k tomu dni, který nastane dříve.

Podle § 2 odst. 3 a 4 stavebního zákona se stavbou rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání.

Tříletá lhůta se posuzuje od data kolaudačního souhlasu, který byl v pořadí jako první poskytnut k nově vzniklé jednotce nebo od data, kdy bylo započato první užívání jednotky. Pokud nedochází ke změně jednotky, posuzuje se tříletá lhůta vždy od tohoto prvního data.

V případě vzniku nové jednotky, se tříletá lhůta posuzuje od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání této jednotky.

Kolaudační souhlas je podle § 122 stavebního zákona požadován u staveb, jejíž vlastnosti nemohou budoucí uživatelé ovlivnit, například nemocnice, škola, nájemní bytový dům, stavba pro obchod a průmysl, stavba pro shromažďování většího počtu osob, stavba dopravní a občanské infrastruktury, stavba pro ubytování odsouzených a obviněných, dále stavba, u které bylo stanoveno provedení zkušebního provozu, a změna stavby, která je kulturní památkou, může být užívána pouze na základě kolaudačního souhlasu.

U staveb, které nevyžadují kolaudační souhlas, se počátek běhu tříleté lhůty posuzuje od okamžiku, kdy bylo započato první užívání stavby.

Po drobných slovních úpravách MF navrhuje tento závěr:

1. Prvním užíváním stavby ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o DPH se rozumí první užívání stavby pro účely, pro které může být daná stavba v souladu s oznámením užívána.

2. Prvním kolaudačním souhlasem se rozumí vydání prvního kolaudačního souhlasu, který umožňuje současný daný způsob využití převáděné stavby. Jestliže jsou převáděny byty, je rozhodující okamžik vydání prvního kolaudačního souhlasu k využití daných prostor jako byty.

U bodů 3 a 4 souhlasné stanovisko.

UPRAVENÉ STANOVISKO MINISTERSTVA FINANCÍ:

V souladu s ustanovením § 56 odst. 1 zákona o DPH je převod staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně po uplynutí tří let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby³⁹⁾, a to k tomu dni, který nastane dříve.

Podle § 2 odst. 3 a 4 stavebního zákona se stavbou rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání.

Tříletá lhůta se posuzuje od data kolaudačního souhlasu, který byl v pořadí jako první poskytnut k nově vzniklé stavbě nebo od data, kdy bylo započato první užívání nově vzniklé stavby.

Kolaudační souhlas je podle § 122 stavebního zákona požadován u staveb, jejíž vlastnosti nemohou budoucí uživatelé ovlivnit, například nemocnice, škola, nájemní bytový dům, stavba pro obchod a průmysl, stavba pro shromažďování většího počtu osob, stavba dopravní a občanské infrastruktury, stavba pro ubytování odsouzených a obviněných, dále stavba, u které bylo stanoveno provedení zkušebního provozu, a změna stavby, která je kulturní památkou, může být užívána pouze na základě kolaudačního souhlasu.

U staveb, které nevyžadují kolaudační souhlas, se počátek běhu tříleté lhůty posuzuje od okamžiku, kdy bylo započato první užívání stavby.

Stanovisko MF k jednotlivým bodům navržených v závěru:

1. Prvním užíváním stavby ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o DPH se rozumí první užívání stavby pro účely, pro které může být daná stavba v souladu s oznámením či s kolaudačním souhlasem k okamžiku převodu užívána.

2. Prvním kolaudačním souhlasem se rozumí vydání prvního kolaudačního souhlasu, který umožňuje současný daný způsob využití převáděné stavby. Jestliže jsou převáděny bytové jednotky, je rozhodující okamžik vydání prvního kolaudačního souhlasu k využití daných prostor jako bytových jednotek.

U bodů 3 a 4 souhlasné stanovisko.

Dále MF navrhuje do závěru doplnit odstavec 5:

5. Počátek běhu lhůty se u staveb, bytů a nebytových prostor, které vyžadují kolaudační souhlas, stanoví od data vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby, a to od toho data, který nastane dříve.

U staveb, které kolaudační souhlas nevyžadují, se počátek běhu lhůty stanoví vždy od data, kdy bylo započato první užívání stavby.

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

DPH

Příspěvek 253/12.04.08 – MF předkládá stanovisko

253/12.04.08 - Povinnost krátit odpočet DPH a aplikace ustanovení § 73 odst. 11 a § 104 odst. 3 po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.)

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

Cílem příspěvku je sjednotit názor na aplikaci ustanovení § 104 odst. 3 zákona č. **235/2004 Sb.**, o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), novelizovaného zákonem č. 302/2008 Sb. (dále jen „novela zákona o DPH“), které se vztahuje na plátce, kteří jsou povinni krátit odpočet daně v souladu s ustanovením § 72 odst. 4 zákona o DPH.

V tomto příspěvku navazuji na uzavřený příspěvek č. 125/25.04.06 - Uplatňování sankce podle § 104 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH. Příspěvek se tak zabývá výhradně situací, kdy plátce, který byl povinen krátit odpočet daně podle § 72 odst. 4 zákona o DPH, uplatňuje daň na výstupu a související nárok na odpočet daně u služeb poskytnutých osobou registrovanou k DPH v jiném členském státě EU nebo zahraniční osobou, případně u zboží pořízeného z jiného členského státu EU (dále jen „Přijaté plnění“), v daňovém přiznání za pozdější zdaňovací období, které spadá do jiného kalendářního roku, než kdy by podle § 24, resp. § 25 zákona o DPH měla být daň přiznána a související odpočet daně mohl být uplatněn. Další podmínkou je, že Přijaté plnění jsou plátcem použita výhradně k uskutečňování plnění vymezených v § 72 odst. 2 zákona o DPH, tj. k plněním, u kterých má plátce nárok na odpočet daně v plné výši (tj. nejedná se o krácená plnění ve smyslu § 76 odst. 1 zákona o DPH).

1. Situace

Novela zákona o DPH nově upravuje v ustanovení § 104 odst. 3, že se neuplatní postup uvedený v odstavci 1 nebo 2 (tj. postup, kdy za určitých okolností správce daně daň dodatečně nevyměří), pokud plátce, který byl povinen krátit odpočet daně podle § 72 odst. 4 zákona o DPH ve zdaňovacím období, do kterého skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti příslušely, uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti v daňovém přiznání za nesprávné zdaňovací období a zdaňovací období, do kterého příslušely, bylo v jiném kalendářním roce.

Pokud plátce daně, který je povinen krátit nárok na odpočet daně, po podání přiznání za poslední zdaňovací období předchozího kalendářního roku zjistí, že přijal Přijaté plnění, nemohl by postupovat podle § 104 odst. 1 a 2 zákona o DPH a byl by povinen podat dodatečné přiznání. Pokud plátce ve stejné situaci zahrne např. omylem Přijaté plnění do přiznání za zdaňovací období následujícího roku (uplatní daň na výstupu a ve stejném období uplatní její odpočet), hrozilo by mu, že správce daně doměří daň na výstupu do správného

zdaňovacího období a stanoví penále ve výši 20 % z doměřené daně a příslušný úrok z prodlení.

2. Argumentace

Důvodem, proč byl do zákona o DPH v § 104 zaveden nový odstavec 3, bylo zamezení možným spekulacím s uplatněním nároku na odpočet daně u plátců, kteří jsou povinni krátit odpočet DPH. K ovlivnění nároku na odpočet daně u krácených plnění by mohlo dojít dvojitým způsobem:

- Uskutečněné plnění (zdanitelné či osvobozené) je vykázáno v jiném kalendářním roce. Vzhledem k tomu, že vypořádací koeficient pro krácení odpočtu daně se stanovuje z údajů o uskutečněných plněních za celý kalendářní rok, došlo by ke stanovení vypořádacího koeficientu v nesprávné výši.
- Odpočet DPH u kráceného plnění je uplatněn v jiném kalendářním roce, než v kterém mohl být odpočet daně uplatněn. V tomto jiném roce může být vypořádací koeficient jiný (pro plátce výhodnější).

Úmysl zákonodárce je podpořen i důvodovou zprávou k novele zákona o DPH. K bodu 294 (§ 104 odst. 3) se zpráva odkazuje na ustanovení § 73 odst. 11 (chápeme, že uvedený odkaz na § 73 odst. 13 je administrativní chybou), kde k bodu 197 (§ 73 odst. 11) uvádí, že omezení pro uplatnění nároku na odpočet daně u krácených plnění prostřednictvím řádného přiznání se zavádí proto, aby nedocházelo k ovlivnění výše nároku na odpočet daně.

K tomuto je na místě uvést, že vykázáním Přijatých plnění v pozdějším zdaňovacím období, které spadá do jiného kalendářního roku, nemůže výši nároku na odpočet daně u krácených plnění žádným způsobem ovlivnit. Přijatá plnění neovlivňují výši vypořádacího koeficientu, protože se nejedná o plnění uskutečněná plátcem (plnění uskutečnil dodavatel těchto plnění). Zároveň bylo v úvodu tohoto příspěvku omezeno jeho použití pouze na Přijatá plnění, u kterých má plátce nárok na odpočet DPH v plné výši (nejedná se tedy o krácená plnění). U takových přijatých plnění může plátce uplatnit nárok na odpočet daně v přiznání za kterékoliv zdaňovací období v průběhu tří let. Pro postup podle § 104 odst. 3 zákona o DPH tedy není žádný důvod.

Postup podle § 104 odst. 3 zákona o DPH by tak byl v rozporu se zásadou přiměřenosti obsažené v ustanovení § 2 odst. 2 zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, podle které správci daně při vyžadování plnění povinností daňovými subjekty volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (zahrnutím daně na výstupu a souvisejícího odpočtu na vstupu do zdaňovacího období jiného kalendářního roku nemůže dojít ke zkrácení daňových příjmů).

Postup podle § 104 odst. 3 zákona o DPH by byl rovněž diskriminační vůči ostatním plátcům. Plátce, který neměl (ani nemá) povinnost krátit odpočet daně dle § 72 odst. 4 a vykáže Přijaté plnění, z např. z důvodu opožděného přijetí faktury, ve zdaňovacím období jiného kalendářního roku, než ve kterém mělo být toto Přijaté plnění vykázáno, správce daně daň dodatečně nevyměří (tzn. nevyměří ani penále), a v souladu se závěry příspěvku č. 125/25.04.06 neuloží ani sankci podle § 104 odst. 2 zákona o DPH. Naproti tomu plátci, který je povinen krátit nárok na odpočet daně, hrozí, že správce daně doměří daň na výstupu

do zdaňovacího období kalendářního roku, do kterého daň příslušela, spolu s příslušnou částkou penále⁹ a úroku. Přitom oba dva plátcí jsou v naprosto stejné situaci, tj. vykázáním Přijatých plnění v jiném kalendářním roce nezkrátili daňové příjmy.

Stejně tak by taková situace byla v rozporu se zásadou hospodárnosti daňového řízení, neboť plátcí daně, kteří byli povinni krátit, nicméně nekrátící odpočet daně u Přijatých plnění, by měli povinnost po skončení kalendářního roku tato Přijatá plnění týkající se předchozího roku zahrnout do dodatečných daňových přiznání. To by mělo za následek zvýšení četnosti podání učiněných plátcí daně, což by představovalo zvýšení nákladů na administrativu jak na straně daňových subjektů tak na straně správců daně. Je přitom zřejmé, že tato situace by nepřinesla žádný dodatečný daňový příjem pro státní rozpočet, a tudíž se její přínos jeví jako negativní.

3. Závěr

Z výše uvedených důvodů navrhuji přijmout a publikovat sjednocující výklad, podle kterého v případě, že plátcí, který měl povinnost krátit odpočet daně podle § 72 odst. 4 zákona o DPH ve zdaňovacím období, ve kterém měla být vykázána daň na výstupu za Přijatá plnění, u nichž má plný nárok na odpočet daně, přizná daň na výstupu a uplatní související odpočet daně u těchto Přijatých plnění, v pozdějším zdaňovacím období, které spadá do jiného kalendářního roku, se ustanovení § 104 odst. 3 novely zákona o DPH nepoužije a neuloží se ani sankce podle § 104 odst. 2 zákona o DPH. U Přijatých plnění se tak nadále bude postupovat podle závěrů přijatých u příspěvku č. 125/25.04.06 - Uplatňování sankce podle § 104 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH.

Stanovisko Ministerstva financí:

Návrh stanoviska MF:

Novelou od 1.1.2009 byly schváleny dvě změny v § 73 odst. 11 a v § 104 odst. 3, které spolu úzce souvisejí a které jsou předmětem příspěvku.

a) Podle § 73 odst. 11: "Plátcí, který je povinen krátit odpočet daně podle § 72 odst. 4, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně u krácených plnění nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku, v jehož některém ze zdaňovacích období mohl být nárok uplatněn nejdříve."

Cílem novely v tomto ustanovení bylo to, aby plátcí, který je povinen krátit nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 4 (tedy koeficientem podle § 76, v případě, že plátcí přijatá zdanitelná plnění použije jak k uskutečnění plnění s nárokem na odpočet daně, tak i plnění, u nichž nemá nárok na odpočet daně), nárok na odpočet daně u krácených plnění uplatnil nejpozději v daňovém přiznání za IV. čtvrtletí nebo prosinec běžného kalendářního roku. Krácenými plněními se přitom rozumí přijatá zdanitelná plnění, u nichž plátcí použije koeficient podle § 76, a to i tehdy, pokud koeficient je 0,95 a větší, takže je fakticky roven 1. Nicméně krácená plnění se i v daňovém přiznání samostatně uvádí, i když fakticky ke zkrácení nedochází.

b) Podle § 104 odst. 3: "Postup podle odstavce 1 nebo 2 se neuplatní, pokud plátcí, který byl povinen krátit odpočet daně podle § 72 odst. 4 ve zdaňovacím období, do kterého skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti příslušely, uvedl skutečnosti

⁹ viz. § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

rozhodné pro stanovení daňové povinnosti v daňovém přiznání za nesprávné zdaňovací období a zdaňovací období, do kterého příslušely, bylo v jiném kalendářním roce.”

Ustanovení § 104 odst. 3 se týká obecně všech skutečností ovlivňujících daňovou povinnost (jak uskutečněných plnění, tak přijatých zdanitelných plnění a daně na vstupu I daně na výstupu), zatímco § 73 odst. 11 se týká pouze uplatnění nároku na odpočet daně.

Z navrženého závěru předkladatele vyplývá, že se mu jedná o to, aby plátce, který sice má povinnost krátit nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 4 (§ 76), ale má přijatá plnění, u nichž mu vzniká povinnost přiznat daň na výstupu a přitom má právo uplatnit u těchto plnění plný nárok na odpočet daně, aby se na tyto plátce a na tato plnění § 104 odst. 3 nevztahoval a v případě, že uvedou daň na výstupu do jiného zdaňovacího období v jiném kalendářním roce spolu s nárokem na odpočet daně, byl tento postup posouzen podle § 104 odst. 1 a daň se nevyměřila.

MF souhlasí s tím, aby se v případě, že plátce, který sice má povinnost krátit nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 4 (§ 76), ale má přijatá plnění, u nichž mu vzniká povinnost přiznat daň na výstupu a přitom má právo uplatnit u těchto plnění plný nárok na odpočet daně, na tohoto plátce a na tato plnění ustanovení § 104 odst. 3 nevztahovalo. Jestliže plátce uvede u plnění, u kterých plátcí vzniká povinnost přiznat daň na výstupu, daň na výstupu do daňového přiznání za jiné zdaňovacího období v jiném kalendářním roce, než mu podle zákona o DPH povinnost vznikla a současně uplatní nárok na odpočet daně v plné výši, se tento postup posuzuje podle § 104 odst. 1 a daň se nevyměří.

256/28.01.09 - Dodání vybraných výrobků podléhajících spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od daně

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

Cílem příspěvku je sjednotit názor na DPH aspekty při prodeji vybraných výrobků podléhajících spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od daně dle níže uvedených ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění platném jak pro rok 2008 tak ve znění platném k 1. lednu 2009, která jsou dle našeho názoru jednak částečně ve vzájemném rozporu, a při použití „jazykového“ výkladu i v rozporu se základními pravidly fungování systému daně z přidané hodnoty.

Společnost se sídlem na území České republiky (dále jen „**plátce**“) je provozovatelem daňového skladu, ve kterém skladuje jak vlastní zboží tak zboží ve vlastnictví třetích osob. Plátce prodává (dodává) vybrané výrobky, které se v rámci daňového skladu nacházejí v režimu podmíněného osvobození od daně, aniž by zboží v souvislosti s tímto dodáním opustilo daňový sklad (prodej zboží v režimu podmíněného osvobození od daně není zatížen spotřební daní).

Plátce v tomto případě vystaví fakturu – daňový doklad na kupujícího. Vzhledem k tomu, že povinnost zaplatit spotřební daň vzniká Plátci jako provozovateli daňového skladu i při budoucím „vyskladnění“ a uvedení zboží do volného daňového oběhu, které je ve vlastnictví třetí osoby, požaduje Plátce od kupujícího rovněž zajištění budoucí spotřební daně, kterou plátce musí zaplatit při uvedení zboží z daňového skladu do volného daňového oběhu. Plátce na toto zajištění vystavuje separátní doklad. Plátce přijatá zajištění zachycuje ve svém účetnictví na rozvahových účtech.

1. Právní rámec

V souladu s § 36 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „**zákon o DPH**“) je základem daně vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění.

Dále je v § 36 odst. 3 zákona o DPH upřesněno, že do základu daně se, mimo jiné, zahrnuje také „*spotřební daň, pokud zákon nestanoví jinak v § 41*“.

Paragraf 41 zákona o DPH vymezuje v prvních třech odstavcích případy, kdy spotřební daň nevstupuje do základu daně a naopak v posledním, čtvrtém odstavci, uvádí situaci, kdy spotřební daň do základu daně vstupuje.

V souladu s odst. 3 tohoto paragrafu „*u zboží, které je vyrobeno v tuzemsku v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a v tomto režimu je dodáno, se základ daně stanoví podle § 36 bez zahrnutí spotřební daně*“.

Podmíněným osvobozením od spotřební daně se rozumí v souladu s §3 písm. d) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění (dále jen „zákon o SD“) „*odklad povinnosti přiznat, vyměřit a zaplatit daň (spotřební) do dne uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu*“.

V souladu s § 19 odst. 1 písm. a) zákona o SD se vybraný výrobek nachází v režimu podmíněného osvobození od daně, „*jestliže je umístěn v daňovém skladu*“. Daňový sklad je definován v § 3 písm. f) zákona o SD

Daňovým skladem je prostorově ohraničené místo na daňovém území České republiky, ve kterém provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených tímto zákonem vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá, pokud zákon o SD nestanoví jinak, přičemž hranice takového místa nesmějí být přerušeny s výjimkou případu, kdy tímto místem prochází veřejná komunikace.

2. Interpretace §41 odst. 3 zákona o DPH

Jazykový výklad

Při striktním jazykovém výkladu ustanovení zákona o DPH uvedených výše lze teoreticky dojít k závěru, že při prodeji vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně nevstupuje spotřební daň do základu daně pouze v tom případě, že se jedná o zboží původně vyrobené v režimu podmíněného osvobození na území České republiky.

To by však znamenalo, že do základu daně vybraných výrobky stejného druhu, které byly pořízeny z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a umístěny v tomto režimu do daňového skladu a v tomto režimu uvnitř daňového skladu i prodány (tj. za zcela identických podmínek a ve stejném daňovém režimu z pohledu spotřební daně), by při prodeji v daňovém skladu měla spotřební daň vstupovat do základu daně. A stejné nerovnoprávné postavení by se týkalo těchto vybraných výrobků, jestliže by byly po dovozu z nečlenské země EU rovněž v režimu podmíněného osvobození od daně umístěny do daňového skladu a zde prodány.

Tento jazykový výklad by tedy vedl k takové interpretaci zákona o DPH, která je dle mého názoru v rozporu jak se záměry zákonodárce, tak s obecnými pravidly uplatňování daně z přidané hodnoty, s principy rovného zacházení a ani neumožňuje jeho realizaci v praxi.

Zároveň je nutno vzít v potaz i to, že dle závěrů Ústavního soudu jazykový výklad nemusí být vždy rozhodující, jelikož výklad zákona je nutno provádět i v kontextu různých druhů společenských zájmů a je nutno při něm hledat cíl, proč takový zákon a v takovém znění byl přijat.

Záměry zákonodárce

Záměry zákonodárce, které hrají významnou úlohu při interpretaci všech právních předpisů, lze najít v důvodové zprávě k danému zákonu. V důvodové zprávě vážící se k přijetí současného zákona o DPH je k § 36 uvedeno, že „*v určitých případech definovaných v § 41 nevstupuje do základu daně spotřební daň, protože toto zboží je od spotřební daně po dobu podmíněného osvobození od spotřební daně osvobozeno.*“

Dále důvodová zpráva uvádí k § 41, že „Právní úprava reaguje na institut daňových skladů (podmíněné osvobození od daně), které existují při oběhu zboží, které podléhá spotřebním daním a jsou upraveny v zákoně o spotřebních daních. Návrh zavádí částečné osvobození od DPH, a to v případě dovozu, pořízení nebo při výrobě zboží v tuzemsku, kdy do základu pro výpočet daně nebude započítávána spotřební daň, která v důsledku osvobození nebude vybrána. Pokud dochází k prodeji zboží až po ukončení režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně je stanovena povinnost plátců daně, aby při prodeji takového zboží uplatnil na výstupu daň a její základ stanovil obvyklým způsobem, tj. započítal spotřební daň do základu daně.“

V důvodové zprávě lze tedy dle našeho názoru najít jasný úmysl zákonodárce nezahrnovat do základu daně při prodeji vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně samotnou spotřební daň, a to z toho důvodu, že tato daň není v souvislosti s tímto prodejem vybrána. Tento princip by se tedy měl uplatnit na veškerá plnění s vybranými výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně, a nejenom na vybrané výrobky vyrobené v tuzemsku.

Vzájemný vztah § 36 a § 41 zákona o DPH

Výše uvedenému výkladu svědčí i následující argumentace.

Ustanovení §36 odst. 2 písm. b) zákona o DPH sice stanoví, že základ daně zahrnuje také spotřební daň, pokud §41 tohoto zákona nestanoví jinak, ale § 41 popisuje nejenom případy, kdy spotřební daň nevstupuje do základu daně, ale i situaci, kdy naopak do základu daně vstupuje (§ 41 odst. 4). Přitom to byl dle důvodové zprávy zřejmý úmysl zahrnout do § 41 oba typy daňových režimů.

Lze tedy tvrdit, že ustanovení § 41 nelze považovat za množinu výjimek (nezahrnutí spotřební daně do základu daně), kdy by všechny ostatní případy měly do základu daně zohlednit spotřební daň, ale souhrn různých plnění s tím, že uvádí, kdy spotřební daň do základu daně vstupuje a kdy nikoliv. Prodej zboží např. pořízeného z jiného členského státu, přepraveného v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, umístěného do daňového skladu a zde prodaného nelze podřadit pod žádný z případů uvedených v § 41, nicméně nejvíce se blíží odst. 3 tohoto paragrafu, tj. prodeji vybraných výrobků vyrobených v tuzemsku a prodaných v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, tj. případu, kdy by spotřební daň neměla vstupovat do základu daně.

Kromě toho, je nutno vzít v potaz, že základem daně je primárně vždy úplata, kterou má plátcé obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění, takže i spotřební daň musí být součástí úplaty za dodané zboží, aby vůbec mohla vstoupit v souladu s §36 odst. 2 písm. b) zákona o DPH do základu daně. Domníváme se, že toto ustanovení nelze vykládat tak, že by do základu daně měla vstoupit jakási imaginární daň, kterou poskytovatel od svého odběratele v souvislosti s dodáním zboží nepožaduje, přestože by k takovému výkladu mohl svádět fakt, že v návěští tohoto odstavce je uvedeno slovo „také“ (na rozdíl od čl. 78 Směrnice EU).

Přitom zajištění ve výši budoucí splatné spotřební daně, kterou požaduje Společnost od svého odběratele, nelze považovat za úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění (prodej v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození), nýbrž za zajištění spotřební daně až ve vztahu k vyskladnění vybraných výrobků z daňového skladu v režimu podmíněného osvobození. Vyskladnění zboží z daňového skladu může být provedeno odběratelem a nebo také jinou

osobou, která zboží odkoupí v daňovém skladu od tohoto dodavatele, a tak osoba, která musí Společnosti uhradit spotřební daň může být různá (Společnost je povinna uhradit spotřební daň při vyskladnění vybraných výrobků z daňového skladu v režimu podmíněného osvobození z pozice provozovatele daňového skladu, a nikoliv z pozice prodávajícího).

Praktická realizace daných ustanovení

V praxi nemusí být ani možné stanovit, zda Společnost dodává vybrané výrobky naskladněné produktovodem či cisternami od domácích výrobců či zda se jedná o vybrané výrobky dovezené či pořízené z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

Ani v případě, že by Společnost nakoupila vybrané výrobky na území České republiky od někoho jiného než od místních rafinérií, nelze vždy stoprocentně říci, kde byly vybrané výrobky vyrobeny.

Výše uvedený zúžený jazykový výklad by tak byl v rozporu se základními právními pravidly, jako je např. pravidlo právní jistoty. Rovněž by tento výklad mohl vést k diskriminačnímu postavení zahraničních vybraných výrobků.

Princip daňové neutrality

Situace, kdy plátce daně dodává shodné zboží za shodných podmínek a ve stejném režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a kdy v jednom případě by základ daně měl zahrnovat spotřební daň a v druhém nikoliv, by dle našeho názoru vedla rovněž k porušení jednoho ze základních pravidel a cílů systému DPH, a to zásady rovného zacházení, která je v oblasti DPH vyjádřena zásadou daňové neutrality.

A jak vyplývá i z ustálené judikatury Evropského soudního dvora, „obecná zásada rovného zacházení vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně, není-li taková odlišnost objektivně odůvodněna“ (např. C-309/06, Marks & Spencer plc proti Commissioners of Customs & Excise, bod 51).

Členské státy by měly přijímat jen taková opatření, která dodržují zásadu daňové neutrality, na které je systém DPH založen. Kromě toho jsou členské státy povinny uplatňovat Směrnici EU, i když se domnívají, že ji lze zdokonalit.

3. Závěr

Při aplikaci striktního jazykového výkladu relevantních ustanovení zákona o DPH lze sice teoreticky dojít k závěru, že při prodeji vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození spotřební daně nevstupuje do základu daně spotřební daň pouze v tom případě, že se jedná o zboží původně vyrobené v režimu podmíněného osvobození na území České republiky.

Při výkladu těchto relevantních ustanovení zákona o DPH je však dle našeho názoru využít i dalších možných způsobů výkladu (především teleologického) dle kterých je možno uplatnit stejný postup (spotřební daň nevstupuje do základu daně) i na prodej vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v daňovém skladu, i když tyto výrobky nebyly vyrobeny v tuzemsku.

Navrhujeme odpovídajícím způsobem publikovat výše uvedené závěry.

Stanovisko Ministerstva financí:

MF souhlasí s názorem předkladatele, že ustanovení § 41 obsahuje v odst. 1 až 3 výčet těch plnění, u nichž se do základu spotřební daň nezahrnuje a v odst. 4 plnění, u kterého se spotřební daň do základu daně pro DPH naopak zahrnuje. Nedomnívá se však, že by takto formulovaný text byl v zásadě v rozporu s úmyslem, nezahrnovat spotřební daň u zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně jak při dodání zboží v tuzemsku, tak při pořízení zboží z jiného členského státu, i při dovozu zboží (což uvádí ve svém příspěvku i předkladatel). Pokud se jedná o ustanovení odst. 1 a 2 úmyslem bylo řešit dovoz zboží i pořízení zboží z jiného členského státu umístěného do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

MF není známo, že by aplikace ustanovení § 41 v praxi (tak jak je v současné době formulováno) působila nějaké problémy, např. požadavek správců daně na zahrnutí spotřební daně do základu pro DPH např. u výrobků pořízených z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. MF tedy potvrzuje výklad § 41 odst. 1 až 3 v tom smyslu, že se nevztahuje pouze na výrobky vyrobené v tuzemsku v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a v tomto režimu dodané, ale i na výrobky pořízené z jiného členského státu i na výrobky dovezené.

Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 262/18.03.09 – MF předkládá stanovisko

262/18.03.09 Závazky po splatnosti déle než 36 měsíců v případě poplatníků fyzických osob s daňovou evidencí jako položka zvyšující základ daně – v podmínkách po novele ZDP zákonem č. 2/2009 Sb.

Předkládají: Ing. Zuzana Rylová, Ph.D., daňová poradkyně, č. osvědčení 3912
Ing. Pavel Vontor, daňový poradce, č. osvědčení 3610

1. Výchozí situace

Zákon č. 2/2009 Sb. s účinností od 1. 1. 2009 upravuje v § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů pravidla pro dodanování polhůtních a promlčených závazků u fyzických osob – poplatníků s příjmy dle § 7 nebo 9, kteří nevedou účetnictví a výdaje uplatňují podle § 24.

§ 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 zní:

„12. částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, a dále o částku závazku zachyceného v rozvaze, který zanikl jinak než jeho splněním, započtením, splynutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní závazek nahrazuje závazkem novým nebo narovnáním podle zvláštního právního předpisu⁸⁸⁾, pokud nebyla podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾ zaučtována ve prospěch výnosů nebo se o tuto částku závazku nezvyšuje výsledek hospodaření podle bodu 10. Toto se nevztahuje na závazky dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu^{41c)}, ¹²⁷⁾ a u ostatních poplatníků na závazky z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů⁷¹⁾, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, úvěrů, půjček, ručení, záloh, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů a dále na závazky, z jejichž titulu vznikl výdaj (náklad), ale je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byl zaplacen. Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a dále na závazky, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva, a to až do doby pravomocného rozhodnutí. Za závazky se pro účely tohoto ustanovení v případě poplatníků, kteří vedou účetnictví, nepovažují dohadné položky pasivní nebo rezervy zachycené v účetnictví poplatníka v souladu se zvláštním právním předpisem²⁰⁾. Poplatníci s příjmy podle § 7 nebo 9, kteří nevedou účetnictví a výdaje uplatňují podle § 24, zvýší rozdíl mezi příjmy a výdaji o částku neuhrazeného závazku odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, s výjimkou závazku dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu^{19a)},

127), a u ostatních poplatníků s výjimkou závazků z titulu úvěru, půjček, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí,

2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

Rok 2008

V rámci KOOV KDP č. 201/27.11.07 autorů Ing. Hanáka a Ing. Vontora vydaného dne 8. 12. 2007, který řešil aplikaci ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 ZDP pro zdaňovací období 2008 (tedy před přijetím novely č. 2/2009), byl přijat závěr že ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 ve znění zdaňovacího období 2008 se nevztahuje na fyzické osoby neúčetní jednotky s výjimkou případů, kdy závazek lze uplatnit do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů bez ohledu na platbu.

Základním zdůvodněním tohoto přístupu bylo, že z důvodové zprávy k zákonu č. 261/2007 Sb. s účinností od 1. 1. 2008 vyplývá, že nové ustanovení ZDP mělo postihnout ty dlužníky, kteří nezaplatili, spotřebovali a uplatnili závazky jako daňový výdaj, jelikož naproti tomu jsou věřitelé, kteří uplatňují k pohledávkám daňově relevantní opravné položky. Uvedený záměr měla potvrdit i třetí věta nového ustanovení, která vyjímá okruh závazků, na které se citované ustanovení nevztahuje...“Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů...“.

Za fyzické osoby neúčetní jednotky (tzn. daňové subjekty z řad fyzických osob, na které se tento přístup v roce 2008 vztahoval) byli považováni poplatníci vedoucí daňovou evidenci dle § 7b ZDP, poplatníci uplatňující výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 ZDP nebo § 9 odst. 5 ZDP a poplatníci uplatňující skutečné výdaje dle § 9 odst. 6 ZDP. Všechny tyto skupiny poplatníků nemají při zjišťování základu daně za příslušné zdaňovací období ve výdajích částky (hodnoty) neuhrazených závazků, protože tyto se stávají výdajem až okamžikem zaplacení (s výjimkou nájemného z titulu finančního pronájmu dle § 24 odst. 2 písm. h) ZDP (za podmínek dle § 24 odst. 4 ZDP), které poplatník s příjmy dle § 7 ZDP uplatňuje do výdajů v poměrné výši bez ohledu na platbu a s výjimkou závazků z titulu pořízení hmotného majetku, který lze odpisovat podle ZDP, které mohly být uplatněny částečně ve výši odpisů.

Rok 2009

Poplatníci s příjmy podle § 7 nebo 9, kteří nevedou účetnictví a výdaje uplatňují podle § 24 - zákon č. 2/2009 blíže upravil pro zdaňovací období roku 2009 ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP pro fyzické osoby nově doplněnou poslední větou, která z režimu dodaňování polhůtních a promlčených závazků vyloučila skupinu poplatníků uplatňujících výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 ZDP nebo § 9 odst. 5 ZDP. Nově vložená poslední věta se tak týká jen jasné skupiny poplatníků, kteří vedou daňovou evidenci pro účely stanovení dílčího základu daně podle § 7 ZDP nebo evidenci příjmů a výdajů pro účely stanovení dílčího základu daně podle § 9 ZDP, neboť jen ti nevedou účetnictví a uplatňují výdaje podle § 24 ZDP.

Z uvedené citace lze rovněž dovodit, že pokud poplatník s příjmy podle § 7 nebo 9 ZDP přerušil nebo ukončil činnost, a lhůta 36 měsíců nebo promlčení nastane až po datu ukončení nebo přerušování činnosti, tak se povinnost zvýšení základu daně již na tohoto poplatníka nevztahuje, protože již není poplatníkem uplatňujícím výdaje podle § 24 ZDP, a to i

v případě, že k uplynutí lhůty dojde ve stejném zdaňovacím období, v němž byla činnost přerušena nebo ukončena.

Příklad: poplatník ukončil činnost k datu 30. 6. 2009. Dne 15. 11. 2009 uplynulo 36 měsíců od splatnosti závazku ve výši 100. K datu 30. 6. se základ daně sníží o závazek 100 (při úhradě by byl daňově uznatelný) ve smyslu § 23 odst. 8 ZDP, ale k datu 15. 11. 2009 se základ daně ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 12) ZDP již nezvýší.

Dílčí závěr č. 1:

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

Ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 se i pro úpravě zákonem č. 2/2009 Sb. nevztahuje na fyzické osoby - neúčtní jednotky, které neuplatňují skutečné výdaje nebo u nichž došlo k ukončení nebo přerušeni činnosti před stanovenou lhůtou 36 měsíců.

Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu **nebyl uplatněn výdaj** (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a dále na závazky, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva, a to až do doby pravomocného rozhodnutí.

Třetí věta původního ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 ze zákona č. 261/2007, která vyjímá okruh závazků, na něž se citované ustanovení nevztahuje, zůstala nadále součástí samostatného bodu 12 v § 23 odst. 3 písm. a) ZDP. Dle našeho názoru toto nadále potvrzuje, že pro fyzické osoby s daňovou evidencí uplatňující prokázané výdaje dle § 24 ZDP platí, že **dodaňování** polhůtních a promlčených závazků ve zdaňovacím období 2009 se **dále nevztahuje** na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů...“.

V případě, že by tento výklad nebyl správný a uvedený text by se na fyzické osoby, které nevedou účetnictví, nevztahoval, pak není z textu odstavce zřejmé, zda se povinnost zvýšení základu daně týká stejně jako u fyzických osob vedoucích účetnictví jen závazků ovlivňujících základ daně nebo všech závazků s výjimkou výslovně uvedených, tzn. závazku dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu, a u ostatních poplatníků s výjimkou závazků z titulu úvěru, půjček, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí. Pokud by se však uvedený text fyzických osob, které nevedou účetnictví netýkal, pak by nově přijatá zákonná úprava byla diskriminační, neboť z povinnosti dodanění závazků by nebyly vyňaty závazky, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, a to ani v případě, že se ho poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva. Domníváme se, že s ohledem na řízení vedené ve věci výše závazků by zvýšení základu daně o celou jeho hodnotu bylo nepřipustné.

Dílčí závěr č. 2:

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

Ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 se i pro úpravě zákonem č. 2/2009 Sb. dále nevztahuje na fyzické osoby - neúčtní jednotky s výjimkou případů, kdy u poplatníků s příjmy dle § 7 nebo § 9 ZDP, kteří nevedou účetnictví a výdaje uplatňují dle § 24 ZDP, lze závazek uplatnit do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů bez ohledu na platbu.

Dílčí závěr č. 3:

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

V případě plátce DPH se dořadování polhůtních a promlčených závazků **nevztahuje** na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tzn., že daň z přidané hodnoty, která je součástí závazku není položkou zvyšující základ daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12.

3. Návrh opatření

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Dílčí závěr 1:

Souhlasíme s názorem, že ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 se po úpravě zákonem č. 2/2009 Sb. nevztahuje na fyzické osoby - neúčtní jednotky, které neuplatňují skutečné výdaje.

Nesouhlasíme s tím, že ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 se nevztahuje na poplatníky, kteří ukončili nebo přerušili činnost před zákonem stanovenou 36 měsíční lhůtou splatnosti závazku. Důvodem je skutečnost, že poplatník měl v daném zdaňovacím období příjmy podle § 7 nebo § 9 zákona, jak stanoví poslední věta § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 zákona o daních z příjmů.

Dílčí závěr 2:

Souhlas.

Dílčí závěr 3:

Stanovisko k doplnění příspěvku dotýkajícího se dodunění závazků v případě plátců DPH bude stanovisko sděleno po projednání s odborem metodiky a výkonu daní z příjmů MF.

264/18.03.09 Daň z nemovitostí jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů fyzických osob

Předkládají : Ing. Jaroslav Postl, daňový poradce, č. osvědčení 139
Bc. Eva Fibichová, daňová poradkyně, č. osvědčení 2579

1. Výchozí situace

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů upravuje daně z nemovitostí jako daňově uznatelné výdaje (náklady) v § 24.

§ 24, odst. 2, písm. ch) zní :

„(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také

ch) daň z převodu nemovitostí, a to i v případě zaplacení ručitelem za původního vlastníka,^{26ch)} a **daň z nemovitostí**, jen pokud byly zaplacený, dále ostatní daně a poplatky s výjimkami uvedenými v § 25. Daň z příjmů zaplacená v zahraničí je u poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2 a v § 17 odst. 3 výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně podle § 20b, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f. Tento výdaj (náklad) se uplatní ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, následujícím po zdaňovacím období, nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, jehož se týká zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku;“

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů dále upravuje daně z nemovitostí naopak jako daňově neuznatelné uznatelné náklady (výdaje) v § 25.

§ 25.odst. 1, písm. r) zní :

„(1) Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména

r) daně zaplacené za jiného poplatníka s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. ch) a u);

2. Rozbor problematiky a závěr

Dle § 24, odst. 2, písm. ch) je výdajem (nákladem) také **daň z nemovitostí** a to jen pokud byla zaplacená, s výjimkami uvedenými v § 25. Dle § 25, odst. 1, písm. r) nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména daně zaplacené za jiného poplatníka s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. ch).

V zákoně č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů v dalších ustanoveních § 24 není nikde uvedena podmínka, že daň z nemovitostí je daňově uznatelným výdajem (nákladem) pouze za podmínky, že nemovitost, ze které je daň z nemovitostí stanovena, musí být zahrnuta v obchodním majetku poplatníka. V zákoně v § 25 není naopak uvedeno, že pro daňové účely nelze jako výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů uznat daně z nemovitostí z majetku poplatníka, který není zahrnut v obchodním majetku.

Příklad: Poplatník provozující v rámci podnikatelské a jiné samostatně výdělečné činnosti zemědělství, má příjmy z této činnosti a zdaňuje jako příjmy dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů. Přitom nemovitosti (pozemky), **jejichž je vlastníkem** a na kterých uvedených příjmů dosahuje, nemá zahrnuty v obchodním majetku. V souladu se zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, dle § 2 a násl. platí daň z těchto pozemků. Takto zaplacenou daň nemovitostí uplatňuje v daňové evidenci jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Závěr :

Na základě výše uvedeného rozboru si poplatník, fyzická osoba, který vede daňovou evidenci případně je účetní jednotkou, může uplatnit mimo jiné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24, odst. 2, písm. ch) zaplacenou daň z nemovitostí, pokud tuto nemovitost používá k podnikání s příjmy dle § 7 a to i v případě, kdy tuto nemovitost nemá zahrnutou v obchodním majetku. Obdobně toto platí i pro poplatníka s příjmy dle § 9.

3. Návrh opatření

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlasné stanovisko.

DPH

Příspěvek 259/18.03.09 – MF předkládá stanovisko

259/18.03.09 Uplatňování daně z přidané hodnoty při vymezení zón, ve kterých lze stát s motorovým vozidlem pouze za úplatu (placené státní)

Předkládají: Ing. Pavel Beran, daňový poradce, č. osvědčení 2855
Ing. Jiří Nekovář, daňový poradce, č. osvědčení 0002

1. Úvod

Ministerstvo financí zveřejnilo na svých internetových stránkách postupně tři stanoviska, která mají určitý vliv na výklad aplikace daně z přidané hodnoty ve vztahu k příjmům z výkonu veřejnoprávních činností.

I. Informace o uplatňování DPH u neziskových subjektů ze dne 28. ledna 2005

1. Veřejnoprávní subjekt, který je definován v § 4 odst. 1 písm. y) ZDPH (obec, kraj, organizační složka státu a jiné právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu) se nepovažuje za osobu povinnou k dani, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy, a to i v případě, kdy za tento výkon přijímá úhradu. Úhradou za výkon veřejné správy se rozumí zejména správní nebo místní poplatky nebo poplatky, které veřejnoprávní subjekt vybírá podle zvláštního právního předpisu, např. zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech.

Mezi výkony veřejné správy patří rovněž:

a) nakládání obce s odpady, tj. organizování shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálního odpadu, kdy za tuto činnost obec vybírá poplatek od občanů a organizování zpětného odběru a recyklace odpadů z obalů, za který dostává úhradu od autorizované společnosti EKO-KOM, a.s.,

b) organizování dopravy, kdy nařízením obce jsou vymezeny místní komunikace nebo jejich určené úseky pro stání silničních motorových vozidel na časově omezenou dobu (zákon č.13/1997 Sb., o provozu na pozemních komunikacích), za cenu sjednanou v souladu s cenovými předpisy,

c) provozování veřejného pohřebiště obcí, které zahrnuje nájem hrobového místa a služeb souvisejících s pronájmem, včetně výkopu hrobu a uložení do hrobu, uložení urny nebo rozptýlu a vsypu zpopelněných lidských pozůstatků (zákon č. 256/2001 Sb., o pohřebnictví), za cenu sjednanou v souladu s cenovými předpisy. V souladu se zákonem o pohřebnictví může být provozování veřejného pohřebiště zajišťováno prostřednictvím jiné právnické nebo fyzické osoby, která se nestává přenesením takového výkonu veřejnoprávním subjektem, avšak pokud např. vybírá pro obec poplatek za nájem hrobového místa a služby související od třetích osob, nepovažuje se vybraná částka za úhradu za ekonomickou činnost. Ekonomickou činností soukromoprávního subjektu je činnost, za kterou obdrží od veřejnoprávního subjektu úhradu za zajištění těchto výkonů. V případě, že by však pověřený plátce (např. pohřební služba) úhradu za uvedené výkony (např. výkop hrobu) zahrnul do ceny za uskutečněné zdanitelné plnění, vstupovala by tato úhrada do základu daně.

II. Informace k uplatňování DPH při vymezení místní komunikace k stání motorového vozidla ze dne 27.prosince 2007

1. *Služby související s provozováním parkovišť* (SKP 63.21.24), které zahrnují krátkodobé parkovací služby poskytované pro automobily, motocykly a jízdní kola parkovišti, parkovacími místy a garážemi zastřešenými i nezastřešenými, placené parkování na ulicích a veřejných prostranstvích a služby odtažných parkovišť, jsou z hlediska ZDPH poskytováním parkovací služby s uplatněním základní sazby daně.

2. **Vymezení místní komunikace** nebo jejího určeného úseku, **na dobu časově omezenou**, nejvýše na dobu 24 hodin, kdy v souladu s § 23 zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů, obec pro účely organizování dopravy ve svém nařízení vymezí oblasti, ve kterých lze místní komunikace nebo jejich určené úseky užít za cenu sjednanou v souladu s cenovými předpisy, se z hlediska ZDPH považuje za **výkon působnosti v oblasti veřejné správy**. Vybraná částka nevstupuje obci do obratu pro registraci.

(V Praze se např. jedná o vymezení oranžové a zelené zóny s parkovacími hodinami pro omezené stání maximálně na 2 hodiny nebo 6 hodin).

III. Č.j. 18/106 802/2008- 181 - Informace k uplatňování DPH pro územně samosprávné celky ze dne 22.12.2008

S účinností od 1.1.2009 vstupuje v platnost zákon č. 302/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH). Hlavním důvodem provedených úprav je zajištění aplikace Směrnice Rady 2006/112/ ES o společném systému daně z přidané hodnoty, se kterou je ZDPH harmonizován. Novelou také dochází ke změnám ve stanovení obratu pro účely registrace a ve vymezení veřejnoprávních subjektů.

1. Základní pojmy

Novelou zákona je zrušen pojem „veřejnoprávní subjekt“ a jeho definice a dochází k úpravě § 5 odst. 3 ZDPH. Podle tohoto ustanovení mají **specifické postavení** - stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu, které se **při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani**, a to i v případě, kdy za tento výkon přijímají úplatu.

V případech, kdy se vyjmenované subjekty považují za osoby nepovinné k dani, je třeba při hodnocení uskutečňovaných činností přihlížet k tomu, aby provádění činností uvedenými osobami nepovinnými k dani nevedlo k výraznému narušení **hospodářské soutěže**.

Územně samosprávné celky (dále jen obec) **nejsou osobou povinnou k dani**, pokud **vykonávají působnost v oblasti veřejné správy**, kdy vystupují jako správní orgány, a to i v případě, kdy za takovou činnost vybírají úhradu, ve formě místních, správních nebo jiných poplatků stanovených zvláštním právním předpisem. Jedná se o výkon působnosti v oblasti veřejné správy, kterou obec vykonává v rámci samostatné nebo přenesené působnosti.

Pokud obec prodává vlastní majetek nebo majetek, ke kterému má právo hospodaření a nakládá s ním jako vlastník, který používala k veřejnoprávní činnosti, nezapočítává se jí

úplata do obratu, protože prodej takového majetku není předmětem daně. Obec takový majetek pořizovala a prodává jako osoba nepovinná k dani.

Obec, která vedle výkonu působností v oblasti veřejné správy, uskutečňuje ekonomickou činnost, např. dodání zboží, poskytnutí služby, převod nemovitosti, nebo soustavné využívání hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmu, je osobou povinnou k dani, která sleduje obrat a při překročení stanoveného obratu je povinna se registrovat.

Obec se vždy považuje za osobu povinnou k dani, pokud uskutečňuje plnění uvedené v příloze č. 3 ZDPH. Výčet plnění není vyčerpávající, protože uskutečnění ekonomické činnosti, která není uvedena v příloze (např. hospodaření s lesem, včetně prodeje výsledků z hospodaření – dřeva), je pro obec činností, kterou uskutečňuje jako osoba povinná k dani.

Obratem obce je souhrn úplat, částek, které jí náleží, tzn., které obdržela nebo má obdržet, za ekonomickou činnost (tj. za uskutečněná plnění v tuzemsku), bez ohledu na to, jak o nich účtuje (na výnosech nebo rozpočtových příjmech).

Některé příklady, kdy úplata za uskutečněné plnění vstupuje do obratu

- úplata za hlášení v místním rozhlase,
- úplata za dodání zboží v informačním centru – prodej map, pohlednic, dárkových předmětů,
- úplata z prodeje místních novin,
- úplata za poskytování parkovacích služeb,
- úplata za prodej stavebního pozemku (pro účely ZDPH se stavebním pozemkem rozumí nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba spojená se zemí pevným základem. Nezastavěným pozemkem se rozumí pozemek, na kterém není stavba jako věc.
- úplata za poskytnutí věcného břemene,
- úplata za prodej nalezených věcí, které nejsou „investičním majetkem“,
- úplata za pronájem hmotného movitého majetku,
- úplata za soustavné využívání hmotného nemovitého majetku - pronájem pozemku, pronájem staveb, bytů, nebytových prostor.

Některé příklady, kdy úplata za uskutečněné plnění nevstupuje do obratu:

- úplata za zapůjčení hřiště, tělocvičny - pokud se jedná o zapůjčení hřiště osobám, které sportovní činnost vykonávají nebo právnickým osobám pro výkon sportovní činnosti jejich zaměstnanců, či členů (TVJ), nikoliv zapůjčení hřiště právnickým nebo fyzickým osobám k uskutečňování jejich ekonomické činnosti (jedná se o poskytování služby úzce související se sportem nebo tělesnou výchovou podle 61d) ZDPH,
- úplata z provozování koupaliště – poskytování služby úzce související se sportem nebo tělesnou výchovou osobám, které sportovní nebo tělovýchovnou činnost vykonávají,
- úplata ze vstupného do kina – provozování kulturního zařízení a prodej vstupenek (poskytnutí kulturních služeb a dodání souvisejícího zboží podle §61e) ZDPH

- úplata z půjčování knih – činnost knihovny patří mezi poskytování kulturních služeb,
- úplata za prodej „investičního“ majetku, který je obchodním majetkem.

Jestliže obec uskutečňuje pouze plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 51 ZDPH, není podle § 95 odst. 10 ZDPH oprávněna podat přihlášku k registraci. Jakmile začne uskutečňovat zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené s nárokem na odpočet daně, je povinna podat přihlášku k registraci, pokud její celkový obrat za plnění, která se do obratu započítávají, překročí 1 mil. Kč.

Příklad

Pokud obec uskutečňuje ekonomickou činnost, která je plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně, např. pronajímá byty, provozuje koupaliště a kino, sleduje obrat za pronájem bytů, ale není povinna se registrovat (i když by obrat za pronájem dosáhl 1 mil. Kč). Jakmile vedle pronájmu bytů uskuteční zdanitelné plnění s nárokem na odpočet daně (např. poskytnutí reklamy) je povinna se registrovat, jakmile obrat za pronájem bytů a poskytnutí reklamy v součtu překročí 1 mil. Kč.

3. Obec jako plátce

Pokud se obec stane plátcem je povinna uplatňovat daň u uskutečněných plnění, která jsou předmětem daně (§ 2 ZDPH). V souladu se ZDPH vystavuje doklady a uplatňuje správnou sazbu daně (snížená ve výši 9%, základní ve výši 19 %) nebo osvobození od daně.

O údajích vztahujících se k její daňové povinnosti vede evidenci pro daňové účely (§100 ZDPH). Podle stanoveného zdaňovacího období (měsíční nebo čtvrtletní) podává daňové přiznání na formuláři ministerstva financí a daň je splatná ve stejné lhůtě jako podání daňového přiznání.

6. Obec jako osoba identifikovaná k dani

Obec je osobou identifikovanou k dani, pokud jako právnická osoba nepovinná k dani (neuskutečňuje ekonomickou činnost), pořizuje zboží z jiného členského státu v tuzemsku a hodnota pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce překročí částku 326 tis. Kč. Podle § 97 odst. 1 ZDPH je osoba identifikovaná povinna podat místně příslušnému správci daně přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne překročení uvedené částky. Pokud obec pořizuje z jiného členského státu nový dopravní prostředek nebo zboží, které je předmětem spotřební daně, je povinna se také zaregistrovat a osobou identifikovanou k dani se stává dnem prvního dodání tohoto zboží. Podle § 97 je osoba identifikovaná k dani, která pořizuje nový dopravní prostředek nebo zboží, které je předmětem spotřební daně povinna předložit přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne prvního pořízení tohoto zboží. Jako osoba identifikovaná k dani (§ 96 ZDPH) je povinna přiznat a zaplatit daň správci daně podle § 108 ZDPH.

V případě, kdy je obec osobou identifikovanou k dani a začne uskutečňovat ekonomickou činnost, stává se podle § 94 odst.16 ZDPH plátcem dnem zahájení ekonomické činnosti.

V poslední době je, zejména v důsledku formulace druhého ze zmíněných stanovisek,

opakovaně kladena otázka, zda prostředky, které získá veřejnoprávní orgán z vymezených zón placeného stání, podléhají dani z přidané hodnoty, či zda jsou od daně osvobozeny nebo jí nepodléhají. Tento příspěvek si klade za cíl potvrzení výkladu aplikace zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, dosud uplatňovaného při vybírání úplat či úhrad za parkování ve vymezených zónách podle § 23 odst. 1 písm. c) zákona o pozemních komunikacích

2. Rozbor problematiky

I. Právním základem veřejnoprávní pravomoci obce s jejímž využitím obec rozhodne o uplatnění této pravomoci tím, že vymezí v nařízení obce pro účely organizování dopravy na svém území zvláštní režim pro některé úseky místních komunikací

a) k stání silničního motorového vozidla v obci na dobu časově omezenou, nejvýše však na dobu 24 hodin,

b) k odstavení nákladního vozidla nebo jízdní soupravy v obci na dobu potřebnou k zajištění celního odbavení,

c) k stání silničního motorového vozidla provozovaného právníkem nebo fyzickou osobou za účelem podnikání podle zvláštního právního předpisu, která má sídlo nebo provozovnu ve vymezené oblasti obce, nebo k stání silničního motorového vozidla fyzické osoby, která má místo trvalého pobytu nebo je vlastníkem nemovitosti ve vymezené oblasti obce,

je zákon č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů. Ustanovením § 23¹⁾ citovaného zákona se obce zmocňují, aby za zde stanovených podmínek vydaly nařízení obce, a tak působily na organizování dopravy na svém území. Tentýž zákon v ustanovení § 40²⁾ jednoznačně vymezuje výkon kompetencí založených tímto zákonem jako výkon státní správy, což je nedílnou součástí veřejné správy.

II. Nařízení obce je v souladu s ustanovením § 11 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů, nástroj, kterým vykonávají obce své pravomoci, pokud působí v přenesené působnosti³⁾ státní pravomoci na místní úrovni.

III. Pokud se jedná o to, zda veřejnoprávní subjekt, tedy obec konající za stát státní správu, je povinen z prostředků získaných při výkonu veřejné správy odvádět daň z přidané hodnoty, tak ustanovení § 5 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění před novelou provedenou zákonem č. 302/2008 Sb.,⁴⁾ poměrně zřetelně stanovil, že se veřejnoprávní subjekt nepovažuje při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy za osobu povinnou k dani, a to ani tehdy, kdy v rámci tohoto výkonu přijímá úhradu. Na zřetelnosti textu tohoto ustanovení nic nemění ani změna tohoto ustanovení⁵⁾, přijatá zákonem č. 302/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, která pouze přesně definovala, kdo je považován za veřejnoprávní subjekt. Ani v tomto výčtu obec nechybí. Další změna, která byla v předmětném ustanovení provedena, je změna pojmu úhrada za pojem úplata.

Oba tyto pojmy lze přitom vnímat synonymicky. Postupně byly zaváděny do právního řádu jako určitý ekvivalent nedefinovaných poplatků vznikajících při výkonu veřejné moci, který měl jednoznačně vyjádřit, že se nejedná u konkrétního peněžitého plnění o cenu, která podléhá cenovým předpisům. Z tohoto pohledu je legislativně nedůsledné, že od doby přijetí zákona č.13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, v znění pozdějších předpisů, je v ustanovení § 23 odstavec 1 písm. a) a c), tedy v ustanovení, které zakládá působnost k výkonu tohoto typu veřejné správy, pro peněžité plnění uložené veřejnou mocí užít pojem „cena sjednané dohodou“. Tento pojem zde zůstává i v době, kdy novelou citovaného zákona bylo ustanovení § 23 systematicky zařazeno pod pojem mýtné, jehož veřejnoprávní charakter není zatím předmětem žádné diskuse.

Pokud se jedná o transpozici evropského práva, tak text jak Směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o systému daně z přidané hodnoty, čl. 13., tak i původní Směrnice 77/388/EHS - ŠESTÁ SMĚRNICE RADY ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty, jednotný základ daně v čl. 4. bod 5., nenasvědčují tomu, že předmětný výkon státní správy by byl považován za službu, která podléhá dani z přidané hodnoty.

Věcí se zabýval také již Soudní dvůr, a to z pohledu podstatné podmínky vynětí veřejnoprávního výkonu ze zdanění daní z přidané hodnoty, tj. narušení hospodářské soutěže. Jedná se např. o ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu) ze dne 16. září 2008 ve věci „Šestá směrnice o DPH – Článek 4 odst. 5 – Činnosti vykonávané veřejnoprávním subjektem – Provozování placených parkovišť – Narušení hospodářské soutěže – Význam výrazů ‚vedlo-li by‘ a ‚výraznému‘“, který se primárně zabývá podmínkami narušení hospodářské soutěže.

V tomto rozhodnutí Soudní dvůr připomíná, že nepodléhání veřejnoprávních subjektů DPH na základě čl. 4 odst. 5 prvního pododstavce šesté směrnice představuje odchylku od obecného pravidla, podle něžž veškeré činnosti hospodářské povahy DPH podléhají, a že je tedy třeba toto ustanovení vykládat striktně. Pokud jde přitom o čl. 4 odst. 5 druhý pododstavec této směrnice, je třeba konstatovat, že toto ustanovení obnovuje uvedené obecné pravidlo, aby bylo zabráněno tomu, že nepodléhání těchto subjektů dani povede k výraznému narušení hospodářské soutěže. K vynětí úplat získaných při výkonu veřejné správy z výjimky ze zdanění daní z přidané hodnoty, lze evidentně přistoupit pouze tehdy, pokud pro činnost právnické osoby zřízené za účelem výkonu veřejného práva neexistuje trh, který má vliv na hospodářskou soutěž. **Pro předmětné peněžité plnění platí, že vzhledem k tomu, že se jedná o výlučný výkon veřejnoprávní pravomoci vymezené zákonem a vykonávané prostředky určenými k tomuto výkonu (nařízení, které lze vydat pouze při výkonu přenesené působnosti státu na územní orgán, např. podle § 11 odst. 1 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích) neexistuje hospodářská soutěž, která by umožňovala konkurenci soukromoprávních subjektů s veřejnoprávním orgánem regulujícím užívání veřejných komunikací, což je podstatné kritérium pro věcné, nikoliv z formy způsobu regulace, posouzení vynětí ze zdanění.**

Při posuzování předmětu dotazu nelze přehlédnout ani tu elementární okolnost, která jednoznačně svědčí tomu, že se nejedná o cenu sjednanou dohodou, a to je způsob postupu, který následuje po nezaplacení předmětné peněžité částky. V takových případech se nejedná o pohledávku, která bude následně vymáhána, ale o nesplnění povinnosti stanovené obecně závazným právním předpisem. Tento důsledek *expressis verbis* vyjadřuje např. vyhláška hl. m. Prahy, 42/2000, kterou se vymezují oblasti hl.m. Prahy, ve kterých lze místní komunikace nebo jejich určené úseky užít za cenu sjednanou v souladu s cenovými předpisy (i zde se projevuje vadná dikce zákona), ve znění nařízení 19/2005, v čl. 6 tak, že při nezaplacení požadované částky následuje postih podle přestupkového práva přímým odkazem na zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích. Pokud není tento důsledek v nařízení obce vyjádřen, předpokládá se odvození aplikace zákona o přestupcích z podstaty věci.

3. Závěr

Ministerstvo financí souhlasí s tím, že státní správa vykonávaná v souladu s ustanovením § 23 odst. 1 písm. a) až c) zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů, se i nadále považuje za činnost vykonávanou veřejnoprávním subjektem, kterým se rozumí v předmětné věci v souladu

se zákonem stát, kraj, obec, organizační složka státu, kraje a obce, hlavní město Praha a jeho městské části, popřípadě právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu k výkonu této působnosti, a tedy částky, které tyto subjekty vybírají při takové činnosti nepodléhají dani z přidané, neboť nenaplňují znaky poskytovaných parkovacích služeb a neexistuje subjekt, který by byl postižen narušením pravidel hospodářské soutěže. Není důvodné, aby výkon veřejnoprávních činností, které umožňuje právo EU liberovat od daně z přidané hodnoty, byly zdaňovány a staly se tak součástí základu pro odvod prostředků do rozpočtu EU.

Stanovisko Ministerstva financí:

Z hlediska zákona o DPH (ZDPH) se vybrané subjekty nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi úplaty.

Činnosti, při kterých veřejnoprávní subjekt vystupuje jako orgán veřejné moci (správy), jsou přitom judikaturou ESD definovány tak, že se jedná o činnosti, které podléhají speciálnímu právnímu režimu, a nezahrnují činnosti vykonávané za stejných právních podmínek, které platí pro soukromé subjekty¹⁰. Mělo by se jednat o činnosti, které jsou takové osobě svěřeny z titulu jejího postavení jako veřejnoprávního subjektu, taková osoba je povinna tyto činnosti vykonávat, při výkonu těchto činností by měla být nadána určitými specifickými právy, které nevyplývají z obecné právní úpravy, a tyto pravomoci by neměly být svěřeny jiné osobě¹¹.

Pokud tedy obec vymezí dle §23 odst. 1 zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích místní komunikace k stání, a k této činnosti jsou dle citovaného zákona zmocněny pouze obce v rámci přenesené působnosti výkonu státní správy, jedná se v tomto případě o činnosti, které nejsou předmětem daně (výkon v rámci veřejné správy).

Nicméně pokud bude v daném případě kýmkoli namítáno, že uskutečňováním tohoto výkonu veřejné moci dochází k narušení hospodářské soutěže a dojde k potvrzení této skutečnosti rozhodnutím příslušného orgánu, nejedná se o výkon veřejné správy, ale o zdanitelnou činnost.

¹⁰ Shrnutí spojeného rozhodnutí 231/87 a 129/88

¹¹ viz odst. 59 názoru generálního advokáta ke spojeným případům 231/87 a 129/88

Příspěvek 268/18.03.09 – MF předkládá stanovisko

268/18.03.09 Vymezení přijatých zdanitelných plnění, u nichž lze uplatnit nárok na odpočet daně při změně režimu

Předkládá: Olga Holubová, daňový poradce, č. osvědčení 367

Cílem příspěvku je vyjasnit rozsah přijatých plnění týkajících se hmotného majetku, u nichž lze při změně režimu uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu a která jsou uvedena v § 74 odst. 1 a odst. 2 zákona o DPH¹².

Oprávnění k uzákonění § 74 dává České republice čl. 192 Směrnice¹³:

„Přejde-li osoba povinná k dani z běžného režimu DPH do některého zvláštního režimu nebo opačně, mohou členské státy přijmout veškerá opatření nezbytná k zajištění toho, že tato osoba povinná k dani není neoprávněně zvýhodněna ani poškozena¹⁴.“

Vzhledem k tomu, že uvedený článek Směrnice je velmi obecný, k výkladu § 74 významně nepřispívá. Plátce může pouze předpokládat, že bylo-li ustanovení Směrnice do zákona o DPH implementováno, bylo záměrem zákonodárce zamezit neoprávněnému zvýhodnění či poškození osob povinných k dani v důsledku změny režimu.

1. Zboží

Aktuální znění § 74 odst. 1:

„Plátce má nárok na odpočet daně u zboží pořízeného za posledních 12 měsíců před datem registrace, které je k datu registrace jeho obchodním majetkem. Plátce má nárok na odpočet daně i u zboží pořízeného za posledních 12 měsíců před datem registrace, které k datu registrace již samostatně jeho obchodním majetkem není, pokud se stalo součástí hmotného majetku^{7c)}, odpisovaného nehmotného majetku^{7c)}, pozemků nebo zásob, které k datu registrace jeho obchodním majetkem jsou. Obdobně má plátce nárok na odpočet daně při dovozu zboží a při pořízení nemovitosti.“

7c) § 26 až 32a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Nejistotu vzbuzuje druhá věta uvedeného ustanovení, a to formulace *„pokud se stalo součástí hmotného majetku,....“*. Podle § 120 občanského zákoníku je součástí věci vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila. Z dikce komentovaného ustanovení zákona o DPH lze tedy dovodit, že nárok na odpočet lze uplatnit nejen u zboží, kdy důsledkem jeho zabudování do majetku je technické zhodnocení majetku (příklad 1), ale i u zboží, které bylo použito k opravám majetku (příklad 2).

Příklady:

¹² Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v účinném znění

¹³ Směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty

¹⁴ V anglické verzi: *Where a taxable person transfers from being taxed in the normal way to a special scheme or vice versa, Member States may take all measures necessary to ensure that the taxable person does not enjoy unjustified advantage or sustain unjustified harm.*

1. *Plátce nakoupí stavební materiál 12 měsíců před datem registrace a ještě před registrací jej použije k technickému zhodnocení nemovitostí, která je jeho obchodním majetkem. K datu registrace je zboží jak **součástí** jeho obchodního majetku (ve smyslu občanského zákoníku), tak **součástí ocenění** obchodního majetku (ve smyslu zákona o daních z příjmů a účetních předpisů).*
2. *Plátce nakoupí plastová okna 12 měsíců před datem registrace a ještě před registrací je použije k opravě nemovitosti, která je jeho obchodním majetkem. K datu registrace je zboží **součástí** jeho obchodního majetku (ve smyslu občanského zákoníku), ale **není součástí ocenění** tohoto majetku (ve smyslu zákona o daních z příjmů a účetních předpisů).*

Z uvedených příkladů vyplývá, že stavební materiál je v obou případech **součástí obchodního majetku**, avšak pouze použije-li se k technickému zhodnocení, je také **součástí ocenění tohoto majetku**. V obou případech však byl do nemovitosti zabudován stavební materiál a bylo by nelogické, kdyby pouze klasifikace povahy stavebního zásahu podle účetních předpisů a zákona o daních z příjmů měla rozhodovat o možnosti uplatnit odpočet, když v obou případech bude takto zabudovaný materiál (spolu se stavbou) sloužit k ekonomické činnosti.

Lze předpokládat, že kdyby měl zákonodárce v úmyslu omezit výše uvedeným způsobem nárok na odpočet pouze na některé kategorie zboží, do zákona by to uvedl. Místo „*pokud se stalo součástí hmotného majetku,....*“ by do textu dotčeného ustanovení uvedl „*pokud se stalo součástí **ocenění** (příp. vstupní nebo pořizovací ceny) hmotného majetku,....*“ To však v předmětném ustanovení uvedeno není, proto není důvodu k tak zúženému výkladu.

Dílčí závěr:

Nárok na odpočet lze při registraci k DPH uplatnit za podmínek uvedených v § 74 odst. 1 u zboží, které se **stalo součástí tam uvedeného obchodního majetku ve smyslu součástí věci dle občanského zákoníku**.

2. Služby

Aktuální znění § 74 odst. 2:

„Plátce má nárok na odpočet daně u služeb pořízených za posledních 12 měsíců před datem registrace, které jsou k datu registrace obchodním majetkem plátce. Plátce má nárok na odpočet daně i u služeb, které mu byly poskytnuty za posledních 12 měsíců před datem registrace, které k datu registrace již samostatně obchodním majetkem plátce nejsou, pokud se staly součástí hmotného majetku^{7c)}, odpisovaného nehmotného majetku^{7c)}, pozemků nebo zásob, které k datu registrace obchodním majetkem plátce jsou.“

7c) § 26 až 32a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

2.1. V druhé větě druhého odstavce vznikají výkladové nejasnosti u dvou formulací. První z nich je „*které k datu registrace již samostatně obchodním majetkem plátce nejsou*“. Z tohoto ustanovení by bylo možno dovodit, že předmětné služby v nějakém dřívějším okamžiku samostatně obchodním majetkem byly. Pak vyvstává otázka, co to znamená **být samostatně obchodním majetkem**.

Podle § 4 odst. 3 písm. c) zákona o DPH je „*obchodním majetkem souhrn majetkových hodnot, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani k uskutečňování ekonomických činností a o kterém je tato osoba povinna účtovat nebo jej evidovat*“. Zákonodárce měl tedy pravděpodobně na mysli některou z majetkových hodnot, která spadá do tohoto souhrnu. Je nepochybné, že kromě služeb - nehmotného majetku, jakým je např. software nebo různé

licence, je takovou majetkovou hodnotou i např. projekt pořízený za účelem plánovaného technického zhodnocení nebo nedokončené technické zhodnocení. Tyto hodnoty totiž tvoří v účetnictví či v evidenci samostatnou majetkovou položku, jak je z účetních předpisů zřejmé a jak dále shrnuji:

V účetnictví se účtuje o pořizovaném technickém zhodnocení na majetkových účtech ve skupině 04-Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, konkrétně v třímístné soustavě syntetických účtů na účtu 041-Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek a 042-Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek.

V ročních účetních výkazech, konkrétně v rozvaze, je v dlouhodobém majetku na ř. B.I.7. vykazován nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek a v ř. B.II.7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Součástí těchto položek je i nedokončené technické zhodnocení, které ještě nezvýšilo pořizovací cenu dlouhodobého majetku, u dlouhodobého hmotného majetku se jedná o položky B.II. 2, 3, příp. 6.

V daňové evidenci podle § 7b ZDP¹⁵ se eviduje pořizování dlouhodobého hmotného majetku i jeho technického zhodnocení v pomocné knize majetku, resp. na inventárních kartách majetku. V příloze č. 1 přiznání k dani z příjmů fyzických osob, tabulce D, ř. 1 se uvádí údaje o dlouhodobém hmotném majetku (na začátku a na konci zdaňovacího období). Uvádí se zůstatkové ceny dlouhodobého hmotného majetku a vstupní cena nedokončeného majetku, která obsahuje i pořizované technické zhodnocení. Tato tabulka D, narozdíl od rozvahy, neobsahuje samostatné řádky pro dlouhodobý hmotný majetek dokončený a nedokončený. Zdrojem pro získání těchto podrobnějších údajů je kniha majetku a inventární karty majetku.

Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že do okamžiku uvedení do provozu je technické zhodnocení evidováno jako samostatná majetková hodnota, která je součástí obchodního majetku ve smyslu zákona o DPH.

Dílčí závěr 1:

Přijaté služby, jejichž výsledkem je technické zhodnocení, odpovídají požadavkům druhé věty, aby v určitém okamžiku byly **samostatně** obchodním majetkem.

2.2. Druhou problematickou pasáží je „...pokud se (služby) staly součástí hmotného majetku,...“. Ze soukromoprávního pohledu (§ 120 obč. zák.) služba nemůže být součástí věci. Jen z tohoto důvodu však není možno považovat celé ustanovení za nepoužitelné či mrtvé, protože jazykový výklad je pouze prvním přiblížením se k právní normě a nelze jej aplikovat mechanicky bez ujasnění si jejího smyslu a účelu, k čemuž slouží i ostatní výkladové metody.¹⁶ Je proto nutné zjistit, co tímto souslovím zákonodárce zamýšlel, a podle toho je pak interpretovat.

Je třeba vzít v úvahu systém, který zákonodárce k 1. lednu zavádí a na jehož základě se pro účely některých ustanovení považuje technické zhodnocení za samostatný majetek (§ 78 odst. 2), a při zrušení registrace ukládá plátcí povinnost snížit nárok na odpočet z tohoto majetku.

¹⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹⁶ Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně nebo v důsledku nevdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity. (Pl. ÚS 33/97)

Je proto nanejvýš logická úprava, podle níž má plátce také nárok na odpočet daně z technického zhodnocení při registraci. Jedině tak je nastolena rovnováha, při níž není plátce v žádném případě neoprávněně poškozen, jak požaduje Směrnice a jedině tak nebude předmětné ustanovení mrtvé. Podle mého názoru je takový výklad v souladu se Směrnicí i systematikou zákona a použije se právě proto, že výklad čistě jazykový selhává.

Dílčí závěr 2:

Nárok na odpočet daně na vstupu lze uplatnit i u služeb, jejichž výsledkem je technické zhodnocení majetku. Přijatá služba se v těchto případech stává „součástí“ majetku nikoli v úzkém pojetí dle občanského zákoníku, ale v obecné rovině.

2.3. Jak jsem již uvedla v první části, kdyby měla být služba, obdobně jako zboží, součástí *ocenění* majetku, byl by to zákonodárce do textu předmětného ustanovení uvedl, což neudělal. Z tohoto důvodu a dále též z důvodu **naprosto shodné formulace v prvním i druhém odstavci** § 74 se nabízí výklad, podle něhož měl zákonodárce v úmyslu nastavit shodný daňový režim pro situace, kdy plátce ve lhůtě 12 měsíců před registrací nakoupí zboží (např. materiál), které ještě před datem registrace použije k opravě hmotného majetku na straně jedné (příklad 1), a situace, kdy v téže lhůtě nakoupí službu opravy hmotného majetku, tj. nechá si majetek opravit dodavatelsky, na straně druhé (příklad 2).

Příklady:

- 1. Plátce nakoupí plastová okna 12 měsíců před datem registrace a ještě před registrací je použije k opravě nemovitosti, která je jeho obchodním majetkem. K datu registrace je zboží součástí jeho obchodního majetku. Plátce má nárok na odpočet daně při změně režimu podle odst. 1.*
- 2. Plátce nakoupí 12 měsíců před registrací službu, která spočívá ve výměně plastových oken. Výsledek této transakce je zcela shodný s výsledkem uvedeným v předchozím příkladu. V obou případech jsou jím nová plastová okna zabudovaná do nemovitosti jako její součást, která budou spolu s nemovitostí používána pro ekonomickou činnost plátce.*

Nebylo by logické aby byl uplatněn odlišný daňový režim pro dvě věcně naprosto shodné situace pouze pro jejich odlišnost formální (v uvedeném příkladu 1 zboží-materiál nakoupené zvlášť nebo naopak zahrnuté do ceny služby-stavebních prací v příkladu 2). Přikláním se proto z těchto důvodů a rovněž i z důvodu shodné formulace použité v prvním (zboží) i druhém (služby) odstavci § 74 k tomu, že výraz *„...pokud se (služby) staly součástí hmotného majetku,...“* se vztahuje i na služby oprav majetku, zejména má-li oprava hmotně zachytitelný výsledek (např. výměnu součástí majetku, apod.). Tomuto názoru odpovídá i dikce druhého odstavce, kde zákonodárce (patrně úmyslně) uplatnění odpočtu podmínil tím, že služba je *součástí hmotného majetku*, nikoli *součástí jeho ocenění*.

Proti tomuto způsobu výkladu však hovoří fakt, že při zrušení registrace plátce nesnižuje odpočet z přijatých služeb, které představují opravy hmotného majetku. Odpočet se snižuje pouze u majetku uvedeného v odstavci sedmém způsobem popsáním v § 78 odst. 5. Z toho důvodu snížení nepostihne opravy provedené na tomto majetku přede dnem zrušení registrace. Pokud by tedy byl při registraci odpočet z přijatých služeb – oprav majetku umožněn, nebude zachována rovnováha mezi rozsahem práv při registraci a rozsahem povinností při zrušení registrace,

Na druhou stranu však je tato rovnováha narušena ve prospěch plátce již současnými pravidly, která například při registraci umožňují uplatnění odpočtu z drobného majetku, aniž by měl plátce povinnost tento odpočet při zrušení registrace snížit. Stejně tak plátce uplatňuje při registraci nárok na odpočet z majetku bez úpravy odpočtu podle § 78 odst. 5, zatímco při zrušení registrace se odpočet před jeho snížením dle § 78 odst. 5 upraví. Z uvedeného je patrné, že zákonodárce byl ochoten plátce v určitých případech mírně zvýhodnit. Proto se domnívám, že výklad, podle něhož má plátce při registraci nárok na odpočet daně i z přijatých oprav majetku, není v zásadním rozporu s úmyslem zákonodárce.

Dílčí závěr 3:

Nárok na odpočet daně na vstupu lze uplatnit i u služeb oprav majetku. Přijatá služba se v těchto případech stává „součástí“ majetku nikoli v úzkém pojetí dle občanského zákoníku, ale v obecné rovině.

Závěrem navrhuji tento výklad § 74 odst. 1 a odst. 2:

Nárok na odpočet lze při registraci k DPH uplatnit za podmínek uvedených v § 74 odst. 1 u zboží, které se stalo součástí tam uvedeného obchodního majetku ve smyslu součásti věci dle občanského zákoníku.

Nárok na odpočet daně na vstupu lze uplatnit i u přijatých služeb oprav a technického zhodnocení hmotného majetku. Přijatá služba se v těchto případech stává „součástí“ majetku nikoli v úzkém pojetí dle občanského zákoníku, ale v obecné rovině.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlasné stanovisko s navrženým závěrem předkladatele. Za podmínek uvedených v § 74 zákona o DPH se použije stejný režim jak při uplatnění nároku na odpočet daně u zboží pořízeného za posledních 12 měsíců před datem registrace (viz. § 74 odst. 1 zákona o DPH) tak u služeb pořízených za posledních 12 měsíců před datem registrace (§ 74 odst. 2 zákona o DPH).

269/18.03.09 Aplikace ustanovení §78 (2) ZDPH ve vazbě na nový tiskopis přiznání k DPH

Předkládají: JUDr. Ing. Václav Pátek, advokátní koncipient 32748, (daňový poradce č. osv. 2279 - činnost přerušena)
Ing. Alena Jurič, daňový poradce č. osv. 4182

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu novely zákona o DPH a nového vzoru tiskopisu přiznání k DPH. Od 1. ledna 2009 nabyl účinnosti zákon č. 302/2007 Sb., kterým došlo k novelizaci zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „**Novela ZDPH**“). Novelou ZDPH byl změněn § 78, ve kterém je samostatně vymezen majetek podléhající úpravě odpočtu daně. Současně Ministerstvo financí vydalo nový tiskopis Přiznání k DPH, 25 5401 MFin 5401 – vzor č. 15 (dále jen „**Přiznání DPH 2009**“). K novému tiskopisu byly vydány nové Pokyny k vyplnění přiznání k DPH, 25 5412 MFin 5412 – vzor č. 11 (dále jen „**Pokyny**“).

Předmětem příspěvku je otázka postupu při vyplňování Přiznání DPH 2009, konkrétně údajů, které se mají uvádět do řádku 48 tiskopisu ve vazbě na požadavky Novely ZDPH. Novelou ZDPH v jeho ustanovení § 78 odst. 1 se pro účely úpravy odpočtu daně vymezuje v odst. 2 majetek, který podléhá *úpravě odpočtu daně*. Majetkem, který dle tohoto ustanovení úpravě podléhá je:

- (i) hmotný majetek (tj. majetek dle ust. § 26 až 32 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů);
- (ii) odepisovaný nehmotný majetek (tj. majetek dle ust. § 26 až 32a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů);
- (iii) pozemky, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem (dle zákona 563/1991 Sb., o účetnictví);
- (iv) technické zhodnocení (dle ust. § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) jako samostatný majetek pro účely § 78 Novely ZDPH.

Návazně stejný majetek podléhá i *vyrovnání odpočtu daně* podle ustanovení § 79 Novely ZDPH.

Výkladové problémy jsou spatřovány v nesouladu mezi požadavky na vykazování údajů v Přiznání DPH 2009 a pravidly pro účtování o přijatých zdanitelných plněních a účtování o majetku.

Možnost úpravy odpočtu daně dle § 78 a vyrovnání odpočtu daně dle § 79 Novely ZDPH je dána ustanovením článků 184 až 192 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „**Směrnice**“). Směrnice obdobně jako Novela ZDPH zmiňuje možnost opravy odpočtů u investičního majetku.

Výkladové problémy jsou spatřovány v případě majetku pořizovaného po dobu delší než jeden kalendářní rok, přičemž určité problémy s vykazováním můžou nastat i u majetku pořizovaného v období přesahujícím zdaňovací období (největší problémy jsou pak s majetkem pořizovaným na přelomu konce kalendářního roku). Je skutečností, že údaje uváděné v řádcích 40 až 47 se vztahují na přijaté zdanitelné plnění, což v případě pořizovaného majetku (investičního majetku) mohou být údaje odpovídající přijetí poskytované služby či dodaného zboží (v tuzemsku, analogicky pak lze zacházet i z plněními z jiného členského

státy resp. z dovozu), aniž by se jednalo o situaci, kdy tato přijatá zdanitelná plnění jsou přímo majetkem. Zpravidla půjde ve smyslu účetních předpisů o položky, jež se účtují na účtovou třídu 04, na rozdíl od majetku, který odpovídá ustanovení § 78 odst. 2 Novely ZDPH, který se účtuje na účtovou třídu 01 až 03. Z uvedeného tedy vyplývá, že údaje v řádku 48 Přiznání DPH 2009 nemusí odpovídat údajům z řádků 40 až 47 Přiznání DPH 2009, ačkoliv dle Pokynů má jít o údaje z těchto řádků (viz text k ř. 48 Pokynů „z toho“).

Nápomocí pro výklad, jak řádek č. 48 Přiznání DPH 2009 vyplnit, nemůže být informace z Pokynů, kde se uvádí „pro majetek vytvořený vlastní činností“, že údaje o základu daně a dani na vstupu lze uvést nejpozději v přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém byl majetek převeden do užívání. Z tohoto textu je zřejmé, že si tvůrce Přiznání DPH 2009 byl vědom určitého rozdílu mezi pojmy přijaté zdanitelné plnění a zařazení majetku do užívání majetku.

Na okraj lze poznamenat, že požadavek na vykazování údajů na řádku č. 48 Přiznání DPH 2009 je obtížné zavést v praxi do účetních systémů. Důvodem obtížnosti sledování požadavků formuláře je skutečnost, že plátce uplatňuje odpočet daně z přijatých daňových dokladů (zdanitelných plnění) v době jejich účtování na příslušné účty, aniž by docházelo ke skutečnému zařazení majetku do užívání (k tomu může dojít v jiném zdaňovacím období či dokonce v jiném kalendářním roce za existence jiného koeficientu pro uplatnění nároku na odpočet daně).

Na základě požadavku Přiznání DPH 2009 však vyšla najevo nesrovnalost zákonodárcem zavedené úpravy odpočtu daně a vyrovnání odpočtu daně. Podle příslušných zákonných ustanovení se úprava a vyrovnání odpočtu provádí podle koeficientu platného v době zařazení majetku do užívání. Je však skutečností, že v případě dlouhodobě pořizované investice může dojít k situaci, kdy přijatá zdanitelná plnění jsou podrobena jiné hodnotě koeficientu pro stanovení odpočtu daně, než je hodnota koeficientu v okamžiku zařazení pořizovaného majetku do užívání. Tímto způsobem pak může docházet k situacím, kdy úprava odpočtu daně resp. vyrovnání odpočtu daně by se provádělo i ve vztahu k přijatým zdanitelným plněním, která byla v okamžiku uplatnění odpočtu daně podrobena jiné výši koeficientu pro odpočet daně než je výše koeficientu v okamžiku zařazení majetku do užívání.

Př.

Plátce pořizuje majetek vymezený v § 78 odst. 2 ZDPH a v prvním roce pořízení uplatňuje koeficient ve výši $k=0,22$. Ve druhém roce, kdy dojde k zařazení majetku do užívání, uplatňuje plátce koeficient ve výši $k=0,35$. Od roku dva pak plátce začne sledovat rozdíl mezi koeficientem v době zařazení majetku do užívání ($k=0,35$) a koeficientem v následujících čtyřech letech. Pokud bude rozdíl mezi koeficientem v roce zařazení majetku do užívání (v našem případě $k=0,35$) vyšší o více než 10 procentních bodů proti koeficientu ve sledovaném roce, je plátce povinen provést příslušnou úpravu odpočtu resp. vyrovnání. Pokud by tedy v druhém roce používání majetku došlo k situaci, že koeficient bude ve výši $k=0,24$, měl by plátce provést úpravu odpočtu a vrátit část DPH z přijatých zdanitelných plnění v prvním roce pořízení majetku (kdy koeficient činil $0,22$), kterou ve skutečnosti ani nenárokoval. Je zřejmé, že zákonný požadavek je proti smyslu principu DPH. Stejná nesprávná situace by nastala, pokud by koeficient ve sledovaném roce byl ve výši $k=0,45$ a vyrovnání by plátce neměl provést, ačkoliv ve skutečnosti rozdíl mezi koeficientem v prvním roce pořízení majetku ($k=0,22$) a koeficientem ve sledovaném roce ($k=0,45$) byl vyšší než zákonodárcem stanovených 10 procentních bodů.

Vzhledem k tomu, že podle ZDPH se má provést úprava odpočtu daně resp. vyrovnání odpočtu daně, v návaznosti na výši koeficientu z doby zařazení majetku do užívání, plátce by měl být oprávněn provést úpravu či vyrovnání odpočtu daně podle skutečně použitého koeficientu v době přijatého plnění a koeficientu v době, kdy tento převýší zákonem stanovenou hranici 10 procentních bodů.

Závěr

Požadavek, aby plátce evidoval na řádku 48 údaje o základu daně a dani jako údaje z řádků 40 až 47 Příznání DPH 2009 je pro plátce systémově obtížně proveditelný. Plátce daně neuvádí v řádcích 40 až 47 údaje o majetku, ale údaje o přijatých zdanitelných plněních. Je navrhováno, aby plátce mohl do řádku 48 vyplnit takové údaje, které je schopen, s ohledem na jím používaný systém, zachytit. Plátce tak může v řádku uvádět jak údaje ve vazbě na přijaté faktury, tak i ve vazbě na zařazení majetku do užívání. V praxi budou akceptovány situace, kdy plátce bude uvádět na řádku 48 hodnotu odpovídající majetku zařazeného do užívání a tato hodnota převýší údaje z řádků 40 až 47.

S ohledem na nesoulad mezi zákonným požadavkem na *úpravy odpočtu daně* a *vyrovnání odpočtu daně* u majetku a ve skutečnosti provedeným odpočtem daně z přijatých zdanitelných plnění (faktur) se navrhuje, aby plátce prováděl *úpravy odpočtu daně* resp. *vyrovnání odpočtu daně* podle dat odpovídající skutečně uplatněnému odpočtu daně.

Dále se navrhuje, aby při nejbližší novelizaci zákona byla přijata úprava, která odstraní nesrovnalost, jež vzniká z důvodů, že pravidlo pro provedení *úpravy odpočtu daně* resp. *vyrovnání odpočtu daně* vychází z rozdílů mezi koeficienty z doby zařazení majetku do užívání a následujících let, když ve skutečnosti plátce uplatnil odpočet dle koeficientu v době přijatého zdanitelného plnění. Z hlediska pravidel daňové neutrality, na kterých je DPH postavena, nelze po plátcovi spravedlivě žádat, aby vrátil daň, kterou si ve skutečnosti nenárokoval.

Naproti tomu nelze po plátcovi požadovat, aby sám v rozporu se zákonem vrátil daň tam, kde rozdíl mezi koeficientem v době zařazení majetku do užívání a koeficientem ve sledovaném roce nepřesahuje požadovaných 10 procentních bodů, protože rozdíl koeficientu v době přijetí plnění a koeficientu ve sledovaném roce činí více jak 10 procentních bodů.

Stanovisko Ministerstva financí:

Údaj na ř. 48 nového daňového příznání má evidenční charakter a v rámci daňového příznání dále neovlivňuje výpočty výsledné daňové povinnosti.

Do řádku 48 daňového příznání je uváděna hodnota základu daně a daně na vstupu u majetku vymezeného v § 78 odst. 2 ZDPH, a to najednou v daňovém příznání za zdaňovací období, kdy byl převeden do užívání. Do řádku 48 se tedy neuvádějí zálohy nebo přijaté dílčí plnění při pořizování majetku vlastní činností.

Lze připustit, že ze současného znění textu k ř. 48 formuláře „Pokyny k vyplnění daňového příznání k dani z přidané hodnoty“ není text v pokynech jednoznačný a proto bude vhodnou formou upraven tak, aby byl patrný jednoznačný závěr.

S ohledem na výše uvedené bude správce daně do doby, než bude provedena změna pokynů, tolerovat na ř. 48 i vykazování průběžné, tj. i vykázané hodnoty o základu daně a dani u pořizovaného majetku, který nebyl v daném zdaňovacím období převeden do užívání.

MF zváží námět na změnu § 78 týkající se použití koeficientů pro vypořádání odpočtu daně v rámci novely, která se bude týkat odpočtu daně.

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

DAŇ Z PŘÍJMŮ

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

Předkládají: Mgr. Edita Ševcovicová
Ing. Ladislav Povr

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

Předkládá: Mgr. Zenon Folwarczny

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

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

267/18.03.09 Daňové dopady změny právního důvodu pohledávky

Předkládá: JUDr. Martin Kopecný

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

260/18.03.09 - Vložení nepeněžitého vkladu ve světle novely zákona o DPH č. 302/2008 Sb.

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

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

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl