

Ministerstvo financí  
Letenská 15, Praha 1

## **Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 1.3. 2006**

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

- 1. Odsouhlasen zápis z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR konaného dne 25.1.2005.**
- 2. Projednání jednotlivých bodů programu z minulých Koordinačních výborů, příspěvky dosud neuzavřené**

### **DAŇ Z PŘÍJMŮ**

**Příspěvek 107/01.03.06 – dle domluvy z Koordinačního výboru 1.3.2006 bylo zasláno Doplnění příspěvku 107/01.03.06, včetně příloh. MF prostuduje předložené přílohy a z toho důvodu navrhuje odložení vypracování svého finálního stanoviska na příští jednání Koordinačního výboru**

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

Předkládají:

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

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

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

### **Vymezení a popis problému**

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

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

Obecně jsou závazky spolu s vlastním kapitálem zdrojem krytí aktiv podniku poplatníka, právnické osoby. Pasiva jako taková nemohou generovat příjmy a jejich existence, vznik a

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

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

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

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

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

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

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

úroků první společnosti (pokud nepůjde o výše zmíněné případy upravené v § 25 ZDP, či kapitalizaci úroků) nevzniknou žádné pochybnosti. V případě, že se druhá společnost rozhodne pro nahrazení vlastního kapitálu cizím, pochybnosti vznikají. Pokud by úroky v takovémto případě byly daňově uznatelné, jednalo by se o diskriminaci druhé společnosti. V obou případech totiž v době, kdy vznikají úroky, jsou aktiva kryta cizími zdroji a jedná se o náklad spojený s vlastnictvím aktiv, které generují příjmy.

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

### **Návrh na sjednocující závěr**

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

### **Návrh na opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru závěry vhodným způsobem publikovat.

## **DOPLNĚNÍ PŘÍSPĚVKU**

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

Předkládají:

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

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

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

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

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

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

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

#### **Závěr:**

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

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

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

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

Na podporu výše uvedeného názoru předkládáme následující materiály:

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

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

## Příloha č. 1

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

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

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

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

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

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

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

.....

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

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

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

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

V závěru kapitoly na straně 82 pak autor shrnuje:

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

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

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

*vliv daní ze zisku*

*vliv nákladů finanční tísně*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

*Table 15.1 – Financial Structure of Trans Am Corporation*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## Benefits

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

## Závěr.

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

## Příklad:

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

### Počáteční rozvaha společnosti

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

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

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

## **Varianta A**

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

## **Varianta B**

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

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

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

### Varianta A

#### 1. Výplata dividend ve výši 50

Aktiva	100	Základní kapitál	60
		Cizí zdroje	40

#### 2. Úvěr ve výši 50

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

#### 3. Realizace investice ve výši 50

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

### Varianta B

#### 1. Realizace investice ve výši 50

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

#### 2. Úvěr ve výši 50

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

#### 3. Výplata dividend ve výši 50

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

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

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

### Překlad informace společnosti RUB – Treurevision GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Essen

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

#### **A) Popis problému, východiska**

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

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

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

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

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

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

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

### III. Plánovaný záměr

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

## B) Stanovisko

### I. Hospodářský výsledek

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

### II. Kritika

#### 1. Svoboda financování

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

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

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

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

## **2. Všeobecné bilanční důsledky**

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

## **3. Absurdní výsledek**

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

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

## **III. Pojetí finanční daňové správy**

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

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

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

*Rozhodující proto jsou následující úvahy:*

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

### **C) Shrnutí, výsledek**

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

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

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

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

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



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

Basel, 20.03.06

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

Vážení kolegové,

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

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

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

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

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

Dürr + Partner



Dr. Frantisek J. Safarik

**Příspěvek 108/01.03.06 – finální verze stanovisko MF, příspěvek veden jako rozpor**

**108/01.03.06 - Možnost daňově relevantního umořování pohledávek nabytých z titulu vkladu podniku nebo jeho části v případech, na které se nevztahuje §**

## **23a zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“)**

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

### **1. Úvod - popis problému**

V tomto příspěvku se chceme zabývat problematikou možnosti daňově relevantního „umořování“ pohledávek (tj. tvorba zákonných opravných položek dle § 24 odst. 2 písm. i) ZDP nebo odpis pohledávek dle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP, případně dle Čl. II bodu 5 zákona č. 438/2003 Sb.) v případech, kdy je pohledávka nabyta z titulu vkladu podniku nebo jeho části, přičemž nejde o vklad podniku nebo jeho části, který splňuje kritéria dle § 23a ZDP (v těchto případech vyplývá možnost daňově relevantního „umořování“ pohledávek jednoznačně z ustanovení § 23a odst. 5 písm. a) ZDP).

### **2. Rozbor problému - vlastní problémové otázky**

V případech, kterým se chceme věnovat v tomto příspěvku vzniká otázka, zda daňově relevantnímu „umořování“ pohledávek nebrání některé zákonné omezení.

2a) Jako první připadá do úvahy ustanovení § 25 odst. 1 písm. zc) ZDP. Toto ustanovení vylučuje z daňově relevantních nákladů odpis a tvorbu zákonných opravných položek u pohledávek nabytých na základě vkladu uskutečněného od 1. července 1996. Domníváme se, že toto omezení se v předmětných případech neuplatní a to z těchto důvodů:

2a1) V daném případě je podle našeho názoru rozhodující to, že v případě vkladu podniku nebo jeho části nejde o situaci, kdy je vkládána pohledávka, nýbrž je vkládán podnik, případně jeho část. Domníváme se, že tento rozdíl je patrný taktéž porovnáním odstavců pátého a šestého § 69 obchodního zákoníku (dále také jen „ObchZ“). V daném případě jde tedy dle našeho názoru o situaci, kdy dochází k vkladu podniku nebo jeho části s tím, že smlouva o vkladu podniku nebo jeho části je jedním kompaktním celkem a nedochází tedy ke vkladu pohledávek, nýbrž k zákonnému přechodu (případně převodu) těchto pohledávek a to na základě smlouvy o vkladu podniku či jeho části. K obdobnému závěru dospěli právní experti také například v souvislosti s projednáváním problematiky prodeje podniku nebo jeho části na Koordinačním výboru v letech 1999 a 2000 (viz. společné Právní stanovisko prof. JUDr. Jana Dědiče, JUDr. Jana Bárty, CSc., VŠE v Praze a KDP ČR k problematice stanovení základu daně z titulu prodeje podniku - Bulletin speciál KDP ČR z května 2000 str. 53 – 59).

2a2) Domníváme se, že v daném případě není relevantní ani návaznost předmětného ustanovení § 25 odst. 1 písm. zc) ZDP na úpravu vkladu pohledávek v obchodním zákoníku. Jsme toho názoru, že předmětné ustanovení navazuje na již výše zmíněnou úpravu samostatného vkladu pohledávek dle § 59 odst. 6 ObchZ. Z této úpravy ve znění účinném právě od 1. 7. 1996 vyplývá, že společník, který převedl na společnost jako nepeněžitý vklad pohledávku, ručí za dobytost této pohledávky do výše jejího ocenění pro účely vkladu. Z výše uvedeného je zřejmé, že v daném případě, jak již bylo výše několikrát zdůrazněno, nejde o vklad pohledávky, nýbrž o vklad podniku nebo jeho části, který se řídí úpravou v § 59 odst. 5 ObchZ, jež odkazuje na přiměřené použití ustanovení o smlouvě o prodeji podniku (§ 476 a násl. ObchZ). Je tedy zřejmé, že v daném případě se z hlediska obchodního práva nepostupuje dle odstavce šestého, ale bude se postupovat dle odstavce pátého. To znamená, že je z výše uvedeného patrné, že v daném případě nejsou ani argumenty odůvodňující předmětnou restrikcí odkazem na úpravu v obchodním zákoníku.

2a3) V daném případě není možné postupovat ani tak, že by případné nedobytné pohledávky bylo možné vyloučit z vkladu. Aby se totiž jednalo o vklad podniku nebo jeho části, musí

přejít veškeré majetkové složky, které jsou součástí podniku, případně jeho části, tedy i veškeré případné nedobytné pohledávky. Na rozdíl od toho, v případě samotného vkladu pohledávek je možné nedobytné pohledávky z vkladu vyloučit. Z toho tedy vyplývá, že principiálně je vyloučena jakákoliv spekulace v této oblasti. Prioritně totiž musí jít o podnik, případně jeho část, jehož hodnota musí být oceněna znalcem jmenovaným soudem. Případné spekulativní vytváření podniků, které nebudou splňovat definici podniků či jejich částí dle obchodního zákoníku, je možné ze strany správce daně úspěšně napadnout s využitím § 2 odst. 7 ZSDP.

2b) Od 1. 1. 2006 může být otázkou, zda možnosti daňově relevantního umořování pohledávek nabytých z titulu vkladu podniku či jeho části nebrání nová omezující podmínka zakotvená do § 2 odst. 3 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách, pro zjištění základu daně (dále jen „ZoR“). Domníváme se, že možnost provádět daňově relevantní „umořování“ v těchto případech není od 1. 1. 2006 omezena ani touto novou úpravou (§ 2 odst. 3 ZoR ve znění zákona č.545/2005 Sb.), která stanovuje, že v případě nabytí pohledávky postoupením může postupník vytvářet opravné položky k rozvahové hodnotě pohledávky pokud uhradil její pořizovací cenu a to z těchto důvodů:

2b1) Jak již bylo výše zmíněno, v případě vkladu podniku nebo jeho části nejde o postoupení pohledávky, ale o její automatický přechod, a to na základě vkladu podniku nebo jeho části.

2b2) I pokud bychom připustili, že předmětná úprava na vklad podniku nebo jeho části dopadá, domníváme se, že daná podmínka § 2 odst. 3 ZoR bude splněna, neboť nabyvatel „uhradil“ pořizovací cenu předmětné pohledávky prostřednictvím emise akcií či obchodního podílu ve prospěch vkládajícího.

2b3) Pokud by daná podmínka měla skutečně dopadat i na vklad podniku či jeho části, musela by automaticky dopadat i na ty vklady podniků či části podniků, které splňují podmínky dle § 23a ZDP (předmětná podmínka dle § 2 odst. 3 ZoR neobsahuje omezení týkající se speciální úpravy v jiném zákoně). To by však znamenalo, že by toto omezení bylo v rozporu s komunitárním právem, konkrétně pak se směrnicí č. 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních a výměnách podílů.

### **3. Závěr**

Na základě výše uvedených skutečností se domníváme, že v případě nabytí pohledávek na základě vkladu podniku či jeho části je možné provádět na straně nabyvatele daňově relevantní „umořování“ těchto pohledávek i v případech, kdy nejsou splněny podmínky dle § 23a ZDP. Domníváme se, že tento závěr platil jak v době před 1. 5. 2004, tak platí v době od 1. 5. 2004 (kdy nabytá účinnosti úprava § 23a ZDP), a to i při zohlednění změn v ZoR provedených od 1. 1. 2006 (viz výše).

Je samozřejmé, že tato možnost se týká pouze pohledávek, k nimž je možné obecně vytvářet zákonné opravné položky, to znamená, u kterých v době vzniku byly splněny podmínky dle § 2 odst. 2 ZoR. Základna pro daňově relevantní umořování pohledávek bude odvislá od rozvahové hodnoty pohledávky (§ 2 odst. 2 ZoR), kdy podle použité metody účtování půjde buďto o ocenění předmětné pohledávky v účetnictví vkládajícího (§ 7 odst. 10 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.), nebo ocenění dle § 6 odst. 3 písm. d) Vyhlášky č. 500/2002 Sb..

### **4. Návrh řešení**

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, jak je uveden v části 3. *Závěr* zpracovat do některé do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

## Stanovisko Ministerstva financí

Pohledávky nabyté z titulu vkladu podniku nebo jeho části, který nesplňuje kritéria § 23a ZDP, nelze dle § 24 odst. 2 ZDP daňově řešit ani tvorbou opravných položek ani odpisem, neboť se nejedná o zdanitelný příjem.

## Příspěvek 109/01.03.06 – souhlas předkladatelů se stanoviskem MF

### 109/01.03.06 - Fúze a daňové odpisy hmotného majetku

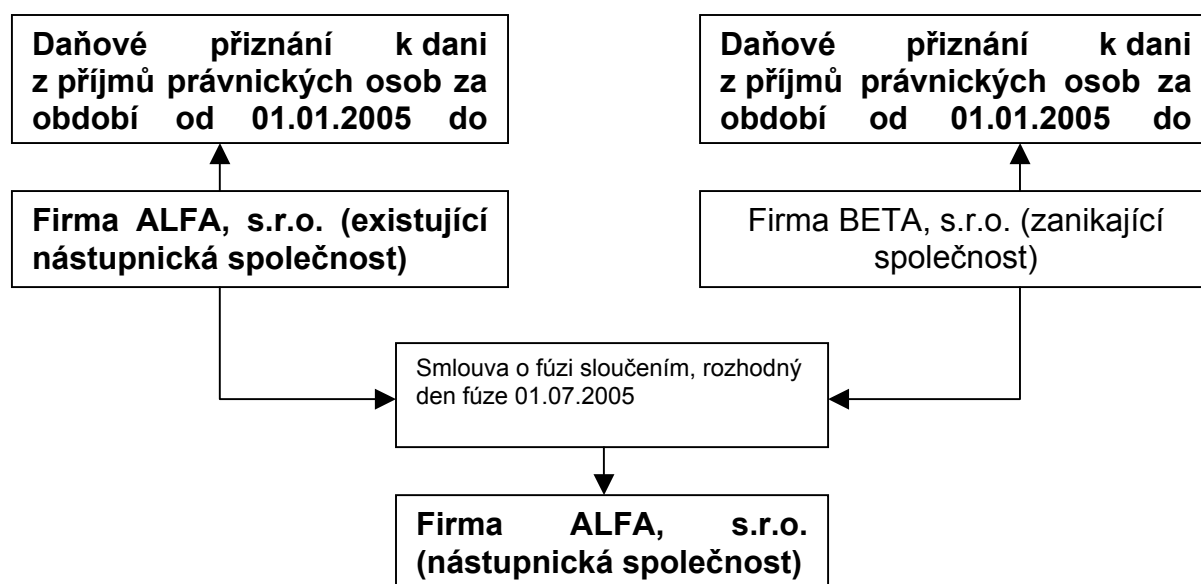
Předkládá: Ing. Luděk Pelcl, daňový poradce, č. osvědčení 1794

#### Popis problému

##### Příklad:

Předpokládejme následující modelovou situaci. Společnost ALFA, s.r.o. a společnost BETA, s.r.o. se dohodly na tom, že uzavřou smlouvu o fúzi. Konkrétně se jedná o fúzi sloučením ve smyslu § 69a odst.1 obch.zákoníku. Společnost ALFA, s.r.o. je “existující nástupnickou společností”, společnost BETA, s.r.o. je “zanikající společností“. Jako rozhodný den fúze byl určen den 1.7.2005. Návrh smlouvy o fúzi byl schválen valnou hromadou společníků společnosti ALFA, s.r.o. a valnou hromadou společníků společnosti BETA, s.r.o. dne 31.10.2005. Návrh na zápis fúze do obchodního rejstříku byl podán 7.11.2005, fúze byla zapsána do obchodního rejstříku dne 28.12.2005. U obou společností ALFA, s.r.o. a BETA, s.r.o. byl v předchozím roce 2004 zdaňovacím obdobím kalendářní rok, nejedná se tedy o případ, kdy by zdaňovacím obdobím byl tzv. “hospodářský rok”.

Schématicky lze tuto situaci znázornit například takto:



↓

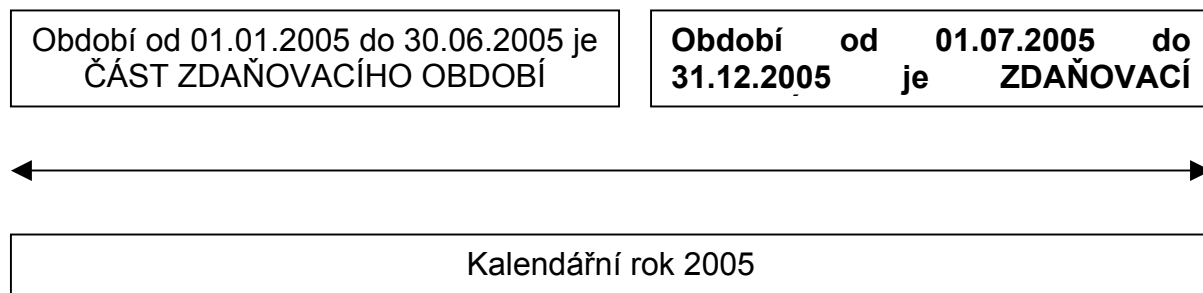
<b>Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 01.07.2005 do</b>
--

Jak vyplývá z tohoto příkladu, je nutné vyřešit problematiku sestavení a podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob:

- a) Nástupnické existující společnosti ALFA, s.r.o. za období od 1.1.2005 do 30.06.2005
- b) Zanikající společnosti BETA, s.r.o. za období od 1.1.2005 do 30.06.2005
- c) Nástupnické existující společnosti ALFA, s.r.o. za období od 01.07.2005 do 31.12.2005.

Uvedený postup týkající se povinnosti podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 01.01.2005 do 30.06.2005 vyplývá z ustanovení § 38m odst.3 písm.a) zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP) *“Daňové přiznání se kromě případů stanovených zvláštním právním předpisem podává také za období předcházející rozhodnému dni fúze za které nebylo dosud daňové přiznání podáno, není-li rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku”*.

Porovnáním s ustanovením § 17a ZDP, ve kterém je uvedena definice “zdaňovacího období”, lze zjistit, že **období od 01.01.2005 do 30.06.2005** není zdaňovacím obdobím, ale **“částí zdaňovacího období”**. Naproti tomu **období od 01.07.2005 do 31.12.2005** již **zdaňovacím obdobím** je. Vyplývá to z ustanovení § 17a písm.b) ZDP: *„zdaňovacím obdobím je období od rozhodného dne fúze do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byla fúze zapsána v obchodním rejstříku.“* Schématicky lze daňový pohled na kalendářní rok 2005 znázornit takto:



Lze si povšimnout, že v uvedeném případě nastává velmi zajímavá situace. Kalendářní rok 2005 se z daňového pohledu rozděluje na dvě části, z časového hlediska téměř identické (jejich délka je vždy 6 měsíců), avšak z daňového hlediska jsou tyto části posuzovány odlišně:

- První období od 01.01.2005 do 30.06.2005 je **částí zdaňovacího období** (nemůže se jednat o zdaňovací období, protože takto nezní definice zdaňovacího období uvedená v § 17a ZDP). Vzhledem k tomu, že se jedná o část zdaňovacího období, není příliš překvapující, že tato část zdaňovacího období je kratší než 12 měsíců (je kratší než kalendářní rok)
- Druhé období od 01.07.2005 do 31.12.2005 však **zdaňovacím obdobím** je, a zvláštností je skutečnost, že toto zdaňovací období je kratší než 12 měsíců (je kratší než kalendářní rok).

Problematika fúzí je jistě daňově složitá. Tento příspěvek je však zaměřen úzce, jen na daňové odpisy hmotného majetku.

Základní postup při uplatňování daňových odpisů ze hmotného majetku lze vyčíst z ustanovení § 26 odst.6 a 7 ZDP. Nejprve citace z ustanovení § 26 odst.6 ZDP: *“Odpis ve výši ročního odpisu vypočteného podle § 31 a § 32 lze uplatnit z hmotného majetku evidovaného u poplatníka ke konci příslušného zdaňovacího období s výjimkou uvedenou v § 26 odst.7 písm.b) až d). Ročním odpisem u poplatníků uvedených v § 17 (= právnické osoby) se rozumí odpis za zdaňovací období”.*

Obráceně a zjednodušeně řečeno to znamená, že v případě hmotného majetku, který je odpisován podle § 31 anebo podle § 32, nelze uplatnit odpis ve výši ročního odpisu tehdy, pokud tak stanoví § 26 odst.7 písm.b) až d), i když má poplatník tento hmotný majetek v evidenci ke konci zdaňovacího období.

Při analýze problematiky daňových odpisů hmotného majetku v případě přeměn společností je také nutno přihlídnout k tomu, že příslušná ustanovení ZDP, (např. § 26 odst.6 a 7 a § 28) byly v minulých letech několikrát novelizovány, konkrétně zákonem č.438/2003 Sb. a zákonem č.308/2002 Sb. Tento příspěvek tedy není zaměřen na stav, který platil před novelou provedenou zákonem č.438/2003 Sb.

### **Daňové odpisy hmotného majetku v období od 01.01.2005 do 30.06.2005:**

Předpokládejme, že společnost ALFA, s.r.o. má k 30.06.2005 ve své účetní evidenci jako vlastník:

- hmotný majetek, odpisovaný podle § 31 anebo podle § 32, uvedený do užívání před 1.1.2005.
- hmotný majetek, odpisovaný podle § 31 anebo podle § 32, uvedený do užívání v průběhu období od 01.01.2005 do 30.06.2005.
- hmotný majetek odpisovaný jinak, než podle § 31 a § 32 (například podle § 30 odst.4, 6, 7, 8)

Naprosto obdobně to platí pro zanikající společnost BETA, s.r.o., která může mít k 30.06.2005 ve své účetní evidenci jako vlastník:

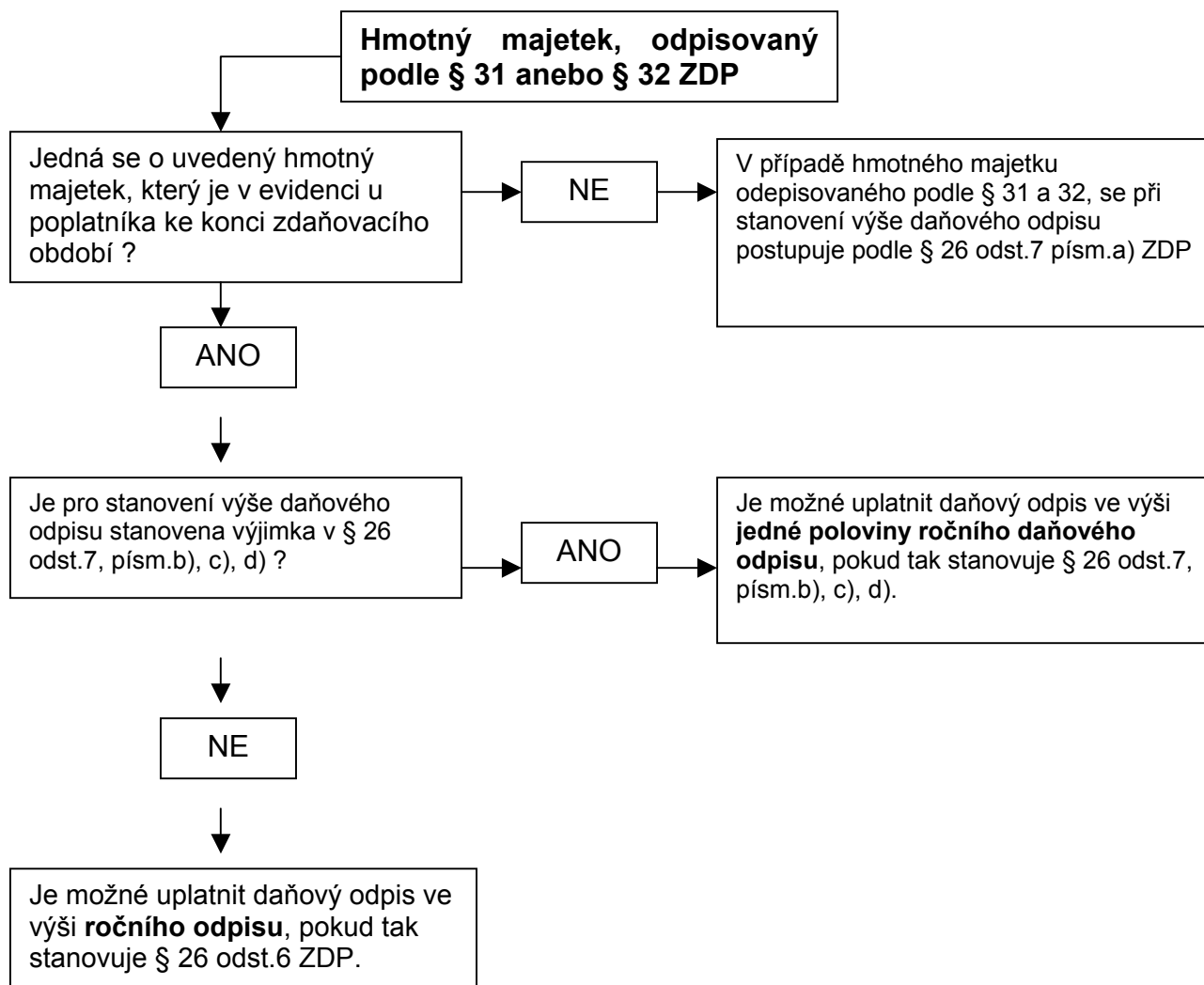
- hmotný majetek, odpisovaný podle § 31 anebo podle § 32, uvedený do užívání před 1.1.2005.
- hmotný majetek, odpisovaný podle § 31 anebo podle § 32, uvedený do užívání v průběhu období od 01.01.2005 do 30.06.2005.
- hmotný majetek odpisovaný jinak, než podle § 31 a § 32 (například podle § 30 odst.4, 6, 7, 8)

Jak nyní řešit problematiku daňových odpisů hmotného majetku za období od 01.01.2005 do 30.06.2005. Vzniká poněkud zajímavý problém, jak v tomto případě vůbec určit “konec zdaňovacího období”. **Den 30.06.2005 totiž není koncem zdaňovacího období (podle mého názoru).** Den 30.06.2005 je přesně vzato **posledním dnem části zdaňovacího období**, za které vznikla povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob na základě § 38m odst.3 písm.a) ZDP. Logicky vzato, nelze tedy uplatnit daňový odpis ve výši ročního odpisu podle § 26 odst.6 ZDP, protože nelze určit, že se jedná o hmotný majetek, který má poplatník v evidenci k poslednímu dni zdaňovacího období. Daňové přiznání se totiž v tomto případě týká pouze části zdaňovacího období.

Výjimka pro tento případ není stanovena ani v ustanovení § 26 odst.7 písm.b) až d) ZDP. Řešení pro určení výše daňových odpisů ze hmotného majetku se nachází v ustanovení v § 26 odst.7 písm.a) ZDP: *“Odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu vypočteného podle § 31 a § 32 lze uplatnit z hmotného majetku evidovaného u poplatníka na počátku příslušného zdaňovacího období, dojde-li v průběhu zdaňovacího období k přeměně, z majetku evidovaného ke dni předcházejícímu rozhodný den fúze”*.

Den 30.06.2005 tedy je pouze „dnem předcházejícím rozhodný den fúze“.

Postup více vynikne, pokud si situaci opět znázorníme prostřednictvím tohoto schématu:



Hmotný majetek, který měla společnost ALFA, s.r.o. (BETA, s.r.o.) v evidenci k 1.1.2005, uvedený do užívání před 1.1.2005:

V uvedeném případě nevzniká zřejmě složitý problém k řešení. Společnost ALFA, s.r.o., může uplatnit v daňovém priznání k dani z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 01.01.2005 do 30.06.2005 daňový odpis ve výši **1/2 ročního odpisu** v případě hmotného majetku, který je odepisován rovnoměrně podle § 31 anebo zrychleně podle § 32, a pokud se jedná o hmotný majetek, který měla společnost ALFA, s.r.o. ve své evidenci k 1.1.2005. V případě, že tento majetek je v evidenci i k 30.06.2005, uplatní se § 26 odst.7 písm.a) bod 3 ZDP. V případě, že tento majetek již není v evidenci k 30.06.2005, uplatní se §



26 odst.7 písm.a) bod 1 ZDP. Obdobně toto platí pro společnost BETA, s.r.o. Samozřejmě platí, že daňové odpisy z hmotného majetku ve vlastnictví společnosti ALFA, s.r.o. uplatní v daňovém přiznání společnost ALFA, s.r.o., a daňové odpisy z hmotného majetku ve vlastnictví společnosti BETA, s.r.o. uplatní ve svém daňovém přiznání společnost BETA, s.r.o.

Hmotný majetek, který měla společnost ALFA, s.r.o. (BETA, s.r.o.) v evidenci od 1.1.2005, uvedený do užívání v období od 1.1.2005 do 30.06.2005:

V případě, že se jedná o hmotný majetek uvedený do užívání společností ALFA, s.r.o. v průběhu období od 01.01.2005 do 30.06.2005, a odepisovaný rovnoměrně podle § 31, anebo zrychleně podle § 32, nelze v daňovém přiznání za období od 01.01.2005 do 30.06.2005 společností ALFA, s.r.o. uplatnit **žádný daňový odpis**. Obdobně to platí pro společnost BETA, s.r.o. Zdůvodnění:

- Ustanovení § 26 odst.6 ZDP neumožňuje u tohoto hmotného majetku uplatnit daňový odpis ve výši ročního odpisu. Jak již bylo zdůrazněno, den 30.06.2005 totiž není koncem zdaňovacího období. Nelze tedy použít argument, že se jedná o hmotný majetek evidovaný poplatníkem ke konci příslušného zdaňovacího období a využít § 26 odst.6, a současně argumentovat, že § 26 odst.7 písm.b), c), d) nestanoví jinak. Den 30.06.2005 je totiž posledním dnem části zdaňovacího období, které je ohraničeno dny 01.01.2005 a 30.06.2005, a nikoliv posledním dnem zdaňovacího období.
- Ustanovení § 26 odst.6 dále stanovuje, že výjimka pro uplatnění daňových odpisů nastává tehdy, pokud § 26 odst.7 písm.b) až d) stanoví jinak. Pro tento případ si lze povšimnout například ustanovení § 26 odst.7 písm.b) ZDP, které stanovuje toto: *“Odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu vypočteného podle § 31 a § 32 lze uplatnit z hmotného majetku nabytého v průběhu zdaňovacího období a evidovaného u poplatníka na konci zdaňovacího období, u něhož poplatník pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem podle § 30 odst.12 písm.a) až e), g) až m), a z hmotného movitého majetku, k němuž poplatník nabyl vlastnické právo v průběhu zdaňovacího období splněním závazku, který byl zajištěn převodem práva, a má tento majetek evidován na konci zdaňovacího období.”* Ovšem v uvedeném případě platí, že společnost ALFA, s.r.o. nepokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem. V případě společnosti ALFA, s.r.o. vůbec nedošlo ke změně vlastnického práva k dotyčnému majetku. Nelze tedy uvažovat o nějakém pokračování v odpisování, započatém původním vlastníkem. Společnost ALFA, s.r.o. tedy nemůže u hmotného majetku, odepisovaného podle § 31 anebo § 32 a uvedeného do užívání v období od 01.01.2005 do 30.06.2005 uplatnit ani ustanovení § 26 odst.7 písm.b) ZDP a nemůže tedy uplatnit daňový odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu. Obdobně nemůže společnost ALFA, s.r.o. uplatnit ani § 26 odst.7 písm.d) ZDP, protože období od 01.01.2005 do 30.06.2005 není zdaňovacím obdobím uvedeným v § 17a písm.c) ZDP.
- Ustanovení § 26 odst.7 písm.a) umožňuje uplatnit daňový odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu. Podmínkou je splnění skutečnosti, že se jedná o hmotný majetek, který má poplatník v evidenci na počátku zdaňovacího období (01.01.2005). Ovšem ani tato podmínka není splněna. Jedná se totiž o hmotný majetek uvedený do užívání až během období od 01.01.2005 do 30.06.2005 a nebyl tedy v evidenci u poplatníka ke dni 01.01.2005.
- Obdobné závěry platí i pro hmotný majetek, odepisovaný podle § 31 anebo § 32, uvedený do užívání během období od 01.01.2005 do 30.06.2005 ve společnosti BETA, s.r.o. Ani v případě společnosti BETA, s.r.o. neplatí, že pokračuje v odepisování započatém původním vlastníkem, protože v období od 01.01.2005 do 30.06.2005 nedošlo k žádné

změně vlastnického práva k dotyčnému majetku. Společnost BETA, s.r.o. fúzuje se společností ALFA, s.r.o. až od dne 01.07.2005 (= rozhodný den fúze).

PROBLÉM: Hmotný majetek, který měla společnost ALFA, s.r.o. (BETA, s.r.o.) v evidenci k 1.1.2005, a uvedený do užívání před 1.1.2005 a technické zhodnocení tohoto majetku, uvedené do užívání v období od 01.01.2005 do 30.06.2005:

**Problematické je daňové rozřešení otázky, jak posoudit technické zhodnocení hmotného majetku, které zvyšuje vstupní cenu již odpisovaného hmotného majetku podle § 31 anebo § 32 a jedná se o situaci, kdy dochází k fúzi společností. V tomto případě se jedná o situaci, kdy je hmotný majetek uveden do užívání před 01.01.2005, je daňově odpisován, avšak **technické zhodnocení tohoto majetku bylo uvedeno do užívání během období od 01.01.2005 do 30.06.2005. Jak stanovit výši daňových odpisů v uvedeném období ?****

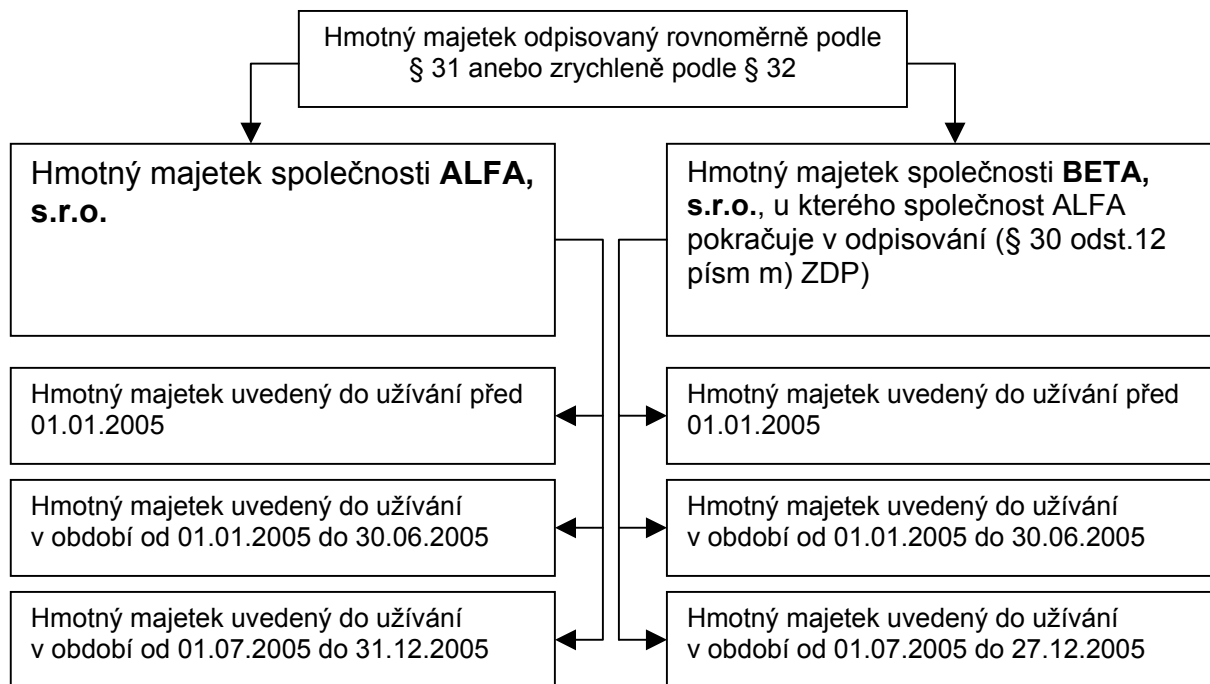
Nutno říci, že pro tento případ nemá ustanovení § 26 odst.6 a 7 ZDP zřetelné řešení. Pokud by se jednalo o samostatně odpisované technické zhodnocení, které je jiným majetkem ve smyslu § 26 odst.3 ZDP, nebyl by problém konstatovat, že v takovém případě nelze uplatnit u tohoto technického zhodnocení žádný daňový odpis v daňovém přiznání za období od 01.01.2005 do 30.06.2005. Ovšem v případě popsaném zde se jedná o situaci, kdy hmotný majetek byl uveden do užívání před 01.01.2005, byl daňově odepisován, a v období od 01.01.2005 do 30.06.2005 byla zvýšena vstupní cena tohoto majetku o výdaje na technické zhodnocení (pokud tak lze podle § 29 odst.3 ZDP). Lze tedy usuzovat, že je splněna podmínka, aby mohl být uplatněn daňový odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu, a to na základě ustanovení § 26 odst.7 písm.a) bod 3 ZDP; odpis bude uplatněn ze vstupní ceny zvýšené o výdaje na dokončené technické zhodnocení. Jedná se totiž o hmotný majetek odepisovaný podle § 31 anebo § 32, který byl evidován u poplatníka na počátku zdaňovacího období, v průběhu zdaňovacího období došlo k přeměně (= fúzi společností sloučením), a hmotný majetek byl v evidenci u poplatníka ke dni předcházejícímu rozhodný den fúze.

#### **Daňové odpisy hmotného majetku v období od 01.07.2005 do 31.12.2005:**

**Toto období je charakterizováno v § 17a písm.c) ZDP jako zdaňovací období, které je však v tomto případě specifické tím, že je kratší než 12 měsíců.** Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za toto období podává nástupnická existující společnost ALFA, s.r.o., a to na základě § 40 odst.3 zákona č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Společnost BETA, s.r.o. je zanikající společností a lze si připomenout ze zadání příkladu, že fúze těchto společností byla zapsána v obchodním rejstříku dne 28.12.2005.

Společnost ALFA, s.r.o. musí v daňovém přiznání za uvedené zdaňovací období vyřešit jednak problematiku daňových odpisů „svého vlastního hmotného majetku“, jednak problematiku daňových odpisů hmotného majetku, který společnost ALFA, s.r.o. nabyla od společnosti BETA, s.r.o., a to nejenom k rozhodnému datu fúze (01.07.2005). Právní účinky fúze nastávají až k datu zápisu do obchodního rejstříku (§ 69a odst.4 obch.zákoníku). Společnost ALFA, s.r.o. tedy musí také vyřešit otázku, jak naložit s hmotným majetkem, který nabude společnost BETA, s.r.o. od rozhodného data fúze do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku (28.12.2005).

Základní pohled na hmotný majetek, který má společnost ALFA, s.r.o. ve své evidenci k 31.12.2005 (= poslední den zdaňovacího období podle § 17a písm.c) ZDP) znázorňuje následující schéma:



Společnost ALFA, s.r.o. tak má ve své evidenci k 31.12.2005 hmotný majetek, odpisovaný podle § 31 anebo § 32:

- 1) který uvedla do užívání společnost ALFA, s.r.o. v období **před 01.01.2005**, a který byl až do dne předcházejícímu rozhodný den fúze v evidenci u společnosti ALFA, s.r.o., u tohoto majetku tedy nedošlo během fúze ke změně vlastníka,
- 2) který uvedla do užívání společnost BETA, s.r.o. v období **před 01.01.2005**, který byl až do dne předcházejícímu rozhodný den fúze v evidenci u společnosti BETA, s.r.o., a u tohoto majetku došlo během fúze ke změně vlastníka, novým vlastníkem se stala společnost ALFA, s.r.o.
- 3) který uvedla do užívání společnost ALFA, s.r.o. v období **od 01.01.2005 do 30.06.2005**, který byl až do dne předcházejícímu rozhodný den fúze v evidenci u společnosti ALFA, s.r.o., u tohoto majetku tedy nedošlo během fúze ke změně vlastníka,
- 4) který uvedla do užívání společnost BETA, s.r.o. v období **od 01.01.2005 do 30.06.2005**, který byl až do dne předcházejícímu rozhodný den fúze v evidenci u společnosti BETA, s.r.o. u tohoto majetku tedy došlo během fúze ke změně vlastníka, novým vlastníkem se stala společnost ALFA, s.r.o.,
- 5) který uvedla do užívání společnost ALFA, s.r.o. v období **od 01.07.2005 do 31.12.2005**, který byl v evidenci u společnosti ALFA, s.r.o., u tohoto majetku tedy nedošlo během fúze ke změně vlastníka,
- 6) který uvedla do užívání společnost BETA, s.r.o. v období **od 01.07.2005 do 27.12.2005**, který však již byl během tohoto období také v evidenci u společnosti ALFA, s.r.o. U tohoto majetku tedy došlo z pohledu obch. zákoníku během fúze ke změně vlastníka (právní účinky podle § 69a odst.4 obch.zákoníku nastávají ke dni zápisu fúze do obchodního rejstříku). Dále viz také § 28 odst.1 ZDP.

Uvedené možnosti nejsou samozřejmě úplným výčtem všech možností, které mohou nastat. Možnosti uvedené pod body 1) až 6) lze dále kombinovat. Například lze uvažovat též o tom, jaký by byl daňový postup, pokud by na tomto hmotném majetku bylo provedeno technické

zhodnocení, o které by se zvýšila vstupní cenu hmotného majetku, a to buď v období od 01.01.2005 do 30.06.2005, anebo v období od 01.07.2005 do 31.12.2005.

**Lze si povšimnout, že uvedené možnosti mají jedno společné. Ve všech případech se jedná o hmotný majetek, odpisovaný podle § 31 anebo § 32, který má společnost ALFA, s.r.o. v evidenci na konci zdaňovacího období.** Určit konec zdaňovacího období není v tomto případě nijak těžký úkol. Konec zdaňovacího období je den 31.12.2005. Začátek zdaňovacího období je 01.07.2005. Předchozí období od 01.01.2005 do 30.06.2005 tak zůstává částí zdaňovacího období, není však zdaňovacím obdobím, protože to neumožňuje definice uvedená v § 17a ZDP. Naproti tomu období od 01.07.2005 do 31.12.2005 zdaňovacím obdobím bezpochyby je. Je tedy nutné určit, zda lze uplatnit daňový odpis z hmotného majetku ve výši ročního odpisu podle § 26 odst.6 ZDP, anebo zda § 26 odst.7 písm.b), c) nebo d) nestanoví pro tento případ jiný postup.

Nyní k jednotlivým situacím, popsaným výše pod body 1) až 6):

K bodu 1):

Tato situace je z daňového hlediska poměrně snadná k vyřešení. V uvedeném případě není sporu o tom, že lze uplatnit daňový odpis pouze **ve výši 1/2 ročního daňového odpisu**. Oproti § 26 odst.6 je totiž jinak stanoveno v § 26 odst.7 písm.d) ZDP: „*Daňový odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu vypočteného podle § 31 a 32 lze uplatnit z hmotného majetku evidovaného u poplatníka uvedeného v § 17 za zdaňovací období vymezené v § 17a písm.c), je-li toto zdaňovací období kratší než 12 měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích*“.

K bodu 2):

I v tomto případě nebude zřejmě sporu o tom, že lze uplatnit pouze daňový odpis **ve výši 1/2 ročního daňového odpisu**. Lze jen přemítat o tom, zda se na tento případ vztahuje § 26 odst.7 písm.d), anebo § 26 odst.7 písm.b) ZDP. Lze si připomenout, že ustanovení § 26 odst.7 písm.d) ZDP má ještě dovětek, a zní takto: „*Daňový odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu vypočteného podle § 31 a 32 lze uplatnit z hmotného majetku evidovaného u poplatníka uvedeného v § 17 za zdaňovací období vymezené v § 17a písm.c), je-li toto zdaňovací období kratší než 12 měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích; toto se nepoužije u hmotného majetku zaevidovaného u poplatníka v průběhu tohoto zdaňovacího období nebo v průběhu části zdaňovacího období předcházející tomuto zdaňovacímu období, za kterou se podává daňové přiznání podle § 38m odst.3 písm.a)*“.

V uvedeném případě si lze povšimnout, že je splněna podmínka, že se jedná o hmotný majetek zaevidovaný u společnosti ALFA, s.r.o. v průběhu zdaňovacího období od 01.07.2005 do 31.12.2005. Přesněji řečeno, tento hmotný majetek zaevidovala společnost ALFA, s.r.o. ve své evidenci k datu 01.07.2005 (= rozhodný den fúze). Jedná se totiž o hmotný majetek, který byl až do dne 30.06.2005 v evidenci u společnosti BETA, s.r.o. Pokud bychom tedy vycházeli z dovětky, uvedeného v § 26 odst.7 písm.d), pak ustanovení § 26 odst.7 písm.d) se v tomto případě nepoužije. Ovšem nabízí se hned jako řešení využít § 26 odst.7 písm.b) ZDP: „*Daňový odpis pouze ve výši 1/2 ročního odpisu vypočteného podle § 31 a 32 lze uplatnit z hmotného majetku nabytého v průběhu zdaňovacího období a evidovaného u poplatníka na konci zdaňovacího období, u něhož **poplatník pokračuje v odpisování** započatém původním vlastníkem podle § 30 odst.12 písm.a) až e), g) až m)*“.

Zde se skutečně jedná o situaci, kdy společnost ALFA, s.r.o. má pokračovat v daňovém odepisování započatém původním vlastníkem (společností BETA, s.r.o.), a to konkrétně na základě § 30 odst.12 písm.m) ZDP. Výsledek: Společnost ALFA, s.r.o. může uplatnit daňový odpis pouze

ve výši **1/2 ročního daňového odpisu**, a to vzhledem k tomu, že oproti § 26 odst.6 stanoví jinak § 26 odst.7 písm.b) ZDP. Z ustanovení § 28 odst.1 ZDP vyplývá, že vlastníkem se stává společnost ALFA, s.r.o. Tudiž se uplatní ustanovení § 26 odst.7 písm.b) ZDP, kdy ALFA, s.r.o. pokračuje v odpisování podle § 30 odst.12 písm.m) ZDP.

K bodu 3):

V uvedeném případě již nastává poněkud složitější situace. Lze si povšimnout, že v uvedeném případě nedošlo ke změně vlastníka. Vlastníkem je stále společnost ALFA, s.r.o. Lze tedy usuzovat, že na tento případ se nevztahuje § 26 odst.7 písm.b). Důvod je tento: Společnost ALFA, s.r.o. nepokračuje v daňovém odepisování započatém původním vlastníkem podle § 30 odst.12 písm.m). Ke změně vlastnického práva totiž ani nedošlo. Dokonce si lze povšimnout, že daňové odepisování ani zahájeno ještě být nemohlo, protože v uvedeném případě nebylo možné uplatnit daňové odpisy za období od 01.01.2005 do 30.06.2005 ani podle § 26 odst.7 písm.a) bod 3 ZDP ani podle § 26 odst.7 písm.a) bod 1 ZDP (hmotný majetek nebyl v evidenci ke dni 01.01.2005).

Nezbývá tedy, než uvažovat o použití **§ 26 odst.7 písm.d) ZDP**. Ovšem v tomto případě bude činit určité výkladové potíže dovětek, který zní:

**„toto se nepoužije u hmotného majetku zaevidovaného u poplatníka v průběhu tohoto zdaňovacího období nebo v průběhu části zdaňovacího období předcházejícího tomuto zdaňovacímu období, za kterou se podává daňové přiznání podle § 38m odst.3 písm.a) ZDP.**

Citovaný dovětek lze chápat ve dvojím smyslu:

První výklad spočívá v tom, že z dovětku vyplývá, že v tomto případě **nelze uplatnit ani poloviční daňový odpis**. Tento výklad se v praxi objevuje a je názorem některých daňových poradců (autor tohoto textu se s tímto prvním výkladem však neztotožňuje).

Druhý výklad spočívá v tom, že z dovětku vyplývá, že se ustanovení § 26 odst.7 písm.d) na tento případ nevztahuje (= nepoužije se). Což však v důsledku znamená, že § 26 odst.7 písm.b), c), d) nestanoví jinak. Pak tedy platí § 26 odst.6 a **lze uplatnit daňový odpis ve výši ročního odpisu**. Lze si také povšimnout definice „ročního odpisu“, uvedené v § 26 odst.6: „Ročním odpisem u poplatníků uvedených v § 17 se rozumí odpis za zdaňovací období“. A zde skutečně platí, že období od 01.07.2005 do 31.12.2005 je zdaňovacím obdobím. Pak je tedy daňový odpis za období od 01.07.2005 do 31.12.2005 ročním odpisem, i když toto období je kratší než 12 měsíců. Viz také ustanovení § 28 odst.1 ZDP (k tomuto je uveden komentář dále v textu k bodu 6)).

K bodu 4):

V tomto případě se jedná o případ, kdy společnost ALFA, s.r.o. zaevidovala tento hmotný majetek ke dni 01.07.2005 a pokračuje v daňovém odepisování, tak, jak by tento majetek odepisoval původní vlastník (společnost BETA, s.r.o.). Na druhou stranu platí, že společnost BETA, s.r.o. u tohoto majetku zahájit daňové odepisování v období od 01.01.2005 do 30.06.2005 ani nemohla. Přesto však lze podle mého názoru na tento případ vztáhnout ustanovení § 26 odst.7 písm.b) ZDP, a uplatnit **daňový odpis ve výši 1/2 ročního daňového odpisu**. Společnost ALFA, s.r.o. pokračuje v daňovém odepisování na základě § 30 odst.12 písm.m) ZDP. Ustanovení § 26 odst.7 písm.d) se podle mého názoru nepoužije, protože to vyplývá z již citovaného dovětku: „toto se **nepoužije** u hmotného majetku zaevidovaného u poplatníka v průběhu tohoto zdaňovacího období nebo v průběhu části zdaňovacího období předcházejícího tomuto zdaňovacímu období, za kterou se podává daňové přiznání podle § 38m odst.3 písm.a) ZDP. Viz také ustanovení § 28 odst.1 ZDP v komentáři k bodu 6).

Bylo by poněkud nelogické, aby nebylo možné uplatnit ani za období od 01.07.2005 do 31.12.2005 žádný daňový odpis, když ani v předchozím období od 01.01.2005 do 30.06.2005 nebylo možné uplatnit u tohoto hmotného majetku žádný daňový odpis.

K bodu 5):

Lze konstatovat, že opět se nejedná o situaci, kdy by došlo ke změně vlastníka. Společnost ALFA, s.r.o. uvedla tento hmotný majetek do užívání během období od 01.07.2005 do 31.12.2005. Jeví se tedy jako logické, že na tento případ se nevztahuje ustanovení § 26 odst.7 písm.b) ZDP (pokračování v odpisování započatém původním vlastníkem). Pokud však znovu přečteme ustanovení § 26 odst.7 písm.d) ZDP, je opět v nabídce dvojí řešení:

Za prvé: Chápat výše citovaný dovětek uvedený v § 26 odst.7 písm.d) jako naprostý **zákaz uplatnit daňové odpisy**. Tento výklad se v praxi objevuje ze strany některých daňových poradců (autor tohoto příspěvku se s tímto prvním výkladem neztotožňuje).

Za druhé: Chápat výše citovaný dovětek tak, že v uvedeném případě se § 26 odst.7 písm.d) nepoužije. Což však v důsledku znamená, že **lze uplatnit daňový odpis ve výši ročního odpisu**, na základě § 26 odst.6, a to odůvodněním, že § 26 odst.7, písm.b), c), d) nestanoví jinak.

K bodu 6):

V uvedeném případě je vhodné se seznámit také s ustanovením § 28 odst.1 ZDP: „*Pro účely tohoto zákona se při přeměnách podle zvláštního zákona (následuje odkaz na obch.zákoník) považuje za vlastníka hmotného majetku zanikající společnosti nebo družstva nástupnická společnost nebo družstva. To platí pro:*

- *hmotný majetek ve vlastnictví zanikající společnosti nebo družstva k rozhodnému dni fúze (zde k 01.07.2005)*
- *a hmotný majetek nabytý zanikající společností nebo družstvem od rozhodného dne do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku (zde 28.12.2005).*

Lze tedy bezpochyby zjistit, že úmyslem zákonodárce bylo umožnit uplatnit daňové odpisy i z tohoto majetku, který společnost BETA, s.r.o. měla ve vlastnictví ke dni 01.07.2005, popřípadě tento hmotný majetek nabyta až během období od 01.07.2005 do 28.12.2005. **Zákonodárce zde totiž oproti § 69a odst.4 obch.zákoníku stanovil právní fikci, že vlastníkem tohoto hmotného majetku pro účely daně z příjmů je v tomto období již společnost ALFA, s.r.o.**

**Navrhované řešení:**

S využitím konkrétních údajů uvedeného příkladu navrhuji toto výkladové řešení:

A) Varianta A1: V případě, pokud jde o **technické zhodnocení** uvedené do užívání v období od 01.01.2005 do 30.06.2005 na hmotném majetku, odpisovaném podle § 31 anebo § 32 a **tento hmotný majetek byl uveden do užívání před 1.1.2005**, a uvedené technické zhodnocení zvýšilo vstupní cenu tohoto hmotného majetku v období od 01.01.2005 do 30.06.2005, pak lze za tuto část zdaňovacího období (od 1.1.2005 do 30.06.2005) uplatnit v daňovém přiznání podaném podle § 38m odst.3 písm.a) ZDP **daňový odpis ve výši 1/2 ročního odpisu** na základě § 26 odst.7 písm.a) bod 3 ZDP, a to s využitím roční odpisové sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu v případě hmotného majetku odpisovaného podle § 31, anebo s využitím koeficientu pro zvýšenou zůstatkovou cenu v případě hmotného majetku odpisovaného podle § 32. Zdůvodnění: Hmotný majetek měl poplatník v evidenci na počátku zdaňovacího období, technické zhodnocení, které zvyšuje vstupní cenu není hmotným majetkem. Na základě ustanovení § 29 odst.3 ZDP *technické zhodnocení*

*zvýšuje vstupní cenu a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání (až na výjimky, které jsou uvedeny v § 29 odst.3 ZDP).*

Varianta A2: V uvedeném případě lze v daňovém přiznání za zdaňovací období uvedené v § 17a písm.c) ZDP (období od 01.07.2005 do 31.12.2005) **uplatnit daňový odpis ve výši 1/2 ročního odpisu podle § 26 odst.7 písm.d) ZDP**, a to s využitím roční odpisové sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu v případě hmotného majetku odpisovaného podle § 31, anebo s využitím koeficientu pro zvýšenou zůstatkovou cenu v případě hmotného majetku odpisovaného podle § 32. Toto platí pro případ technického zhodnocení provedeného u nástupnické existující společnosti ALFA, s.r.o. (v uvedeném případě nedošlo ke změně vlastníka, nelze tedy aplikovat § 26 odst.7 písm.b) ZDP) a § 30 odst.12 písm.m) ZDP). V případě technického zhodnocení provedeného na hmotném majetku u zanikající společnosti BETA, s.r.o., za uvedených podmínek, je opět možné uplatnit **daňový odpis ve výši 1/2 ročního daňového odpisu**, z důvodu, že jde o výjimku uvedenou v § 26 odst.7 písm.b) ZDP (pokračování v odpisování podle § 30 odst.12 písm.m) ZDP).

- B) V případě hmotného majetku, která uvedla **nástupnická existující společnost ALFA, s.r.o.** do užívání v období **od 01.01.2005 do 30.06.2005**, lze v daňovém přiznání společnosti ALFA, s.r.o., podaném za zdaňovací období uvedené v § 17a písm.c) ZDP (zde období od 01.07.2005 do 31.12.2005) uplatnit daňový odpis u tohoto hmotného majetku odpisovaného podle § 31 anebo § 32 **ve výši ročního odpisu pro první rok odpisování**, a to na základě § 26 odst.6 ZDP, z důvodu, že § 26 odst.7, písm.b), c), d) nestanoví jinak. Za období od 01.01.2005 do 30.06.2005 nemohl být uplatněn daňový odpis ani ve výši 1/2.
- C) V případě hmotného majetku, která uvedla **zanikající společnost BETA, s.r.o.** do užívání v období **od 01.01.2005 do 30.06.2005**, lze v daňovém přiznání společnosti ALFA, s.r.o., podaném za zdaňovací období uvedené v § 17a písm.c) ZDP (zde období od 01.07.2005 do 31.12.2005) uplatnit daňový odpis u tohoto hmotného majetku odpisovaného podle § 31 anebo § 32 **ve výši ročního odpisu pro první rok odpisování**, a to na základě § 26 odst.6 ZDP a § 28 odst.1 ZDP. Za období od 01.01.2005 do 30.06.2005 nemohl být uplatněn daňový odpis.
- D) V případě hmotného majetku, která uvedla **nástupnická existující společnost ALFA, s.r.o.** do užívání v období **od 01.07.2005 do 31.12.2005**, lze v daňovém přiznání společnosti ALFA, s.r.o., podaném za zdaňovací období uvedené v § 17a písm.c) ZDP (zde období od 01.07.2005 do 31.12.2005) uplatnit daňový odpis u tohoto hmotného majetku odpisovaného podle § 31 anebo § 32 **ve výši ročního odpisu pro první rok odpisování**, a to na základě § 26 odst.6 ZDP, z důvodu, že § 26 odst.7, písm.b), c), d) nestanoví jinak.
- E) V případě hmotného majetku, která uvedla **zanikající společnost BETA, s.r.o.** do užívání v období **od 01.07.2005 do dne zápisu fúze** do obchodního rejstříku (zde 28.12.2005), lze v daňovém přiznání společnosti ALFA, s.r.o., podaném za zdaňovací období uvedené v § 17a písm.c) ZDP (zde období od 01.07.2005 do 31.12.2005) uplatnit daňový odpis u tohoto hmotného majetku odpisovaného podle § 31 anebo § 32 **ve výši ročního odpisu pro první rok odpisování**, a to na základě § 26 odst.6 a § 28 odst.1 ZDP.
- F) V případě, pokud jde o **technické zhodnocení** uvedené do užívání v období od 01.07.2005 do 31.12.2005 na hmotném majetku, odpisovaném podle § 31 anebo § 32 **a tento hmotný majetek byl uveden do užívání před 1.1.2005** ve společnosti ALFA, s.r.o., a uvedené technické zhodnocení zvýšilo vstupní cenu tohoto hmotného majetku v období od 01.07.2005 do 31.12.2005, pak lze za toto zdaňovací období uplatnit v daňovém přiznání **daňový odpis ve výši 1/2 ročního odpisu** na základě § 26 odst.7

písm.d) ZDP, a to s využitím roční odpisové sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu v případě hmotného majetku odpisovaného podle § 31, anebo s využitím koeficientu pro zvýšenou zůstatkovou cenu v případě hmotného majetku odpisovaného podle § 32. Zdůvodnění: Na základě ustanovení § 29 odst.3 ZDP *technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání (až na výjimky, které jsou uvedeny v § 29 odst.3 ZDP)*. V uvedeném případě společnost ALFA, s.r.o. nepokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem, protože v průběhu fúze nedošlo ke změně vlastníka (vlastníkem uvedeného hmotného majetku je stále společnost ALFA, s.r.o.).

- G) V případě, pokud jde o **technické zhodnocení** uvedené do užívání v období od 01.07.2005 do 31.12.2005 na hmotném majetku, odpisovaném podle § 31 anebo § 32 a **tento hmotný majetek byl uveden do užívání před 1.1.2005** ve společnosti BETA, s.r.o., a uvedené technické zhodnocení zvýšilo vstupní cenu tohoto hmotného majetku v období od 01.07.2005 do 31.12.2005, pak lze za toto zdaňovací období uplatnit v daňovém přiznání **daňový odpis ve výši 1/2 ročního odpisu** na základě § 26 odst.7 písm.b) ZDP, a to s využitím roční odpisové sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu v případě hmotného majetku odpisovaného podle § 31, anebo s využitím koeficientu pro zvýšenou zůstatkovou cenu v případě hmotného majetku odpisovaného podle § 32. Zdůvodnění: Na základě ustanovení § 29 odst.3 ZDP *technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání (až na výjimky, které jsou uvedeny v § 29 odst.3 ZDP)*. V uvedeném případě společnost ALFA, s.r.o. pokračuje v odpisování započatém společností BETA, s.r.o.

Uvedené možnosti, které jsou předmětem příspěvku jsou pro přehlednost uspořádány do následujících tabulek:

*Daňové přiznání společnost ALFA, s.r.o. za část zdaňovacího období od 01.01.2005 do 30.06.2005:*

<b>Hmotný majetek odpisovaný podle § 31 anebo § 32</b>			
<b>Uvedený do užívání</b>	<b>V evidenci u poplatníka</b>	<b>Roční daňový odpis</b>	<b>Podle ustanovení ZDP</b>
Před 01.01.2005	K 30.06.2005	Ve výši 1/2	§ 26/7 písm.a) bod 3
Před 01.01.2005	K 01.01.2005 (*)	Ve výši 1/2	§ 26/7 písm.a) bod 1
Od 01.01.2005 do 30.06.2005	K 30.06.2005	Ve výši 0 Kč	§ 26/6 , § 26/7
Technické zhodnocení v období od 01.01.2005 do 30.06.2005 (výše označeno jako varianta A1)	K 30.06.2005 (**)	Ve výši 1/2	§ 26/7 písm.a) bod 3 + § 29/3

(\*) v průběhu období od 01.01.2005 do 30.06.2005 došlo k vyřazení hmotného majetku (např.z důvodu prodeje)

(\*\*) technické zhodnocení zvýšilo vstupní cenu již odpisovaného hmotného majetku. Hmotný majetek byl uveden do užívání před 01.01.2005, technické zhodnocení bylo dokončeno a zvýšilo vstupní cenu v období od 01.01.2005 do 30.06.2005



*Daňové přiznání společnost BETA, s.r.o. za část zdaňovacího období od 01.01.2005 do 30.06.2005:*

<b>Hmotný majetek odpisovaný podle § 31 anebo § 32</b>			
<b>Uvedený do užívání</b>	<b>V evidenci u poplatníka</b>	<b>Roční daňový odpis</b>	<b>Podle ustanovení ZDP</b>
Před 01.01.2005	K 30.06.2005	Ve výši 1/2	§ 26/7 písm.a) bod 3
Před 01.01.2005	K 01.01.2005 (*)	Ve výši 1/2	§ 26/7 písm.a) bod 1
Od 01.01.2005 do 30.06.2005	K 30.06.2005	Ve výši 0 Kč	§ 26/6 , § 26/7
Technické zhodnocení v období od 01.01.2005 do 30.06.2005 (výše označeno jako varianta A1)	K 30.06.2005 (**)	Ve výši 1/2	§ 26/7 písm.a) bod 3 + § 29/3

(\*) v průběhu období od 01.01.2005 do 30.06.2005 došlo k vyřazení hmotného majetku

(\*\*) technické zhodnocení zvýšilo vstupní cenu již odpisovaného hmotného majetku. Hmotný majetek byl uveden do užívání před 01.01.2005, technické zhodnocení bylo dokončeno a zvýšilo vstupní cenu v období od 01.01.2005 do 30.06.2005.

*Daňové přiznání společnost ALFA, s.r.o. za zdaňovací období od 01.07.2005 do 31.12.2005:*

<b>Hmotný majetek odpisovaný podle § 31 anebo § 32</b>				
<b>Uvedený do užívání</b>	<b>V evidenci u ALFA, s.r.o.</b>	<b>Roční daňový odpis</b>	<b>Podle ustanovení ZDP</b>	<b>V daň.přiznání za 01.01.05-30.06.05</b>
Před 01.01.2005, v ALFA, s.r.o.	K 31.12.2005	Ve výši 1/2	§ 26/7 písm.d)	Daň.odpis ve výši 1/2
Před 01.01.2005 v BETA, s.r.o.	K 31.12.2005	Ve výši 1/2	§26/7 písm.b)	Daň.odpis ve výši 1/2
Od 01.01.2005 do 30.06.2005 v ALFA s.r.o. (výše označeno jako návrh řešení pod písmenem B)	K 31.12.2005	Ve výši ročního odpisu	§ 28 odst.1, § 26/6 , protože § 26/7 písm.b),c),d) nestanoví jinak	Daň.odpis ve výši 0 Kč
Od 01.01.2005 do 30.06.2005 v BETA, s.r.o. (výše označeno jako návrh řešení pod písmenem C)	K 31.12.2005	Ve výši ročního odpisu pro 1.rok odpisování	§ 28 odst.1, § 26 odst.6, nepoužije se § 26/7 písm.d)	Daň.odpis ve výši 0 Kč
Od 01.07.2005 do 31.12.2005 v ALFA, s.r.o. (výše označeno jako návrh řešení pod písmenem D)	K 31.12.2005	Ve výši ročního odpisu pro 1.rok odpisování	§ 26/6, protože se nepoužije § 26/7 písm.d)	Daň.odpis ve výši 0 Kč
Od 01.07.2005 do 27.12.2005 v BETA, s.r.o. (výše označeno jako	K 31.12.2005	Ve výši ročního odpisu pro 1.rok	§ 28 odst.1, § 26 odst.6, nepoužije se § 26/7 písm.d)	Daň.odpis ve výši 0 Kč

návrh řešení pod písmenem E)		odpisování		
Tech.zhodnocení dokončené od 01.01.2005 do 30.06.2005 v ALFA, s.r.o. na hmotném majetku uvedeném do užívání před 01.01.2005	K 31.12.2005	Ve výši 1/2 ze zvýš.vstupní ceny - §31 , (popř. ze zvýš.zůst.ceny - § 32) (výše označeno jako návrh řešení pod písmenem A2)	§ 26/7 písm.d)	Daň.odpis ve výši 1/2 ročního odpisu ze zvýš.vstupní ceny - §31 , (popř. ze zvýš.zůst.ceny - § 32 (výše označeno jako návrh řešení pod písmenem A1)
Technické zhodnocení dokončené od 01.01.2005 do 30.06.2005 v BETA, s.r.o. na hmotném majetku uvedeném do užívání před 01.01.2005 (výše označeno jako návrh řešení pod písmenem A2)	K 31.12.2005	Ve výši 1/2 ze zvýš.vstupní ceny - §31 , (popř. ze zvýš.zůst.ceny - § 32) (výše označeno jako návrh řešení pod písmenem A2)	§ 26/7 písm.b)	Daň.odpis ve výši 1/2 ročního odpisu ze zvýš.vstupní ceny - §31 , (popř. ze zvýš.zůst.ceny - § 32 (výše označeno jako návrh řešení pod písmenem A1)
Tech.zhodnocení dokončené od 01.07.2005 do 31.12.2005 v ALFA, s.r.o. na hmotném majetku uvedeném do užívání před 01.01.2005 (výše označeno jako návrh řešení pod písmenem F)	K 31.12.2005	Ve výši 1/2 ze zvýš.vstupní ceny - §31 , (popř. ze zvýš.zůst.ceny - § 32)	§ 26/7 písm.d)	Daň.odpis ve výši 1/2 ročního odpisu ze vstupní ceny - 31 (popř.ze zůst.ceny - § 32) (pokud nebylo před 1.1.2005 tech.zhodnocení)
Tech.zhodnocení dokončené od 01.07.2005 do 31.12.2005 v BETA, s.r.o. na hmotném majetku uvedeném do užívání před 01.01.2005 (výše označeno jako návrh řešení pod písmenem G)	K 31.12.2005	Ve výši 1/2 ze zvýš.vstupní ceny - §31 , (popř. ze zvýš.zůst.ceny - § 32)	§ 26/7 písm.b)	Daň.odpis ve výši 1/2 ročního odpisu ze vstupní ceny - 31 (popř.ze zůst.ceny - § 32 (pokud nebylo před 1.1.2005 tech.zhodnocení)

## Stanovisko Ministerstva financí

**Souhlas** se závěry učiněnými v písmenech A) až G); přitom v písmeni A souhlasíme s variantou A1 – zde by si autor usnadnil aplikaci zákona, pokud by si byl vědom ust. § 33 dost. 5 ZDP.

### Příspěvek 110/01.03.06 – MF doplnilo stanovisko k bodu ad 2.2

#### **110/01.03.06 - Změna podmínek pro tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů**

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

#### **1. Výchozí situace**

Zákonem č. 545/2005 Sb. byl mj. novelizován rovněž zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoR“). Kromě jiného došlo od 01.01.2006 ke zúžení skupiny nájemců hmotného majetku, kteří jsou oprávněni vytvářet rezervy na opravu jimi najatého majetku. Podle současného znění § 7 odst. 1 písm. b) ZoR tak mohou tyto rezervy tvořit, popř. v jejich tvorbě pokračovat, **pouze nájemci hmotného majetku na základě smlouvy o nájmu podniku**, jsou-li k opravám najatého majetku smluvně písemně zavázáni.

Z možnosti tvorby rezerv na opravu najatého majetku (dále jen „rezervy“) byla tedy touto novelizací vyloučena široká skupina nájemců, jež mají majetek najatý dle jiných smluv, než smlouvy o nájmu podniku. Podle přechodných ustanovení k novele ZoR (tj. článek V. zákona č. 545/2005 Sb.), mohou tito nájemci pokračovat v tvorbě rezerv, pokud nejpozději do 31.12.2005 uzavřeli smlouvu o nájmu podniku a součástí tohoto podniku nebo jeho části bude i majetek dosud užívaný na základě nájemní smlouvy. Poplatníci, kteří takovouto smlouvu neuzavřeli, jsou povinni rezervy vytvořené do dne účinnosti tohoto zákona, tj. do 1.1.2006, zrušit nejpozději ve zdaňovacím období, v němž předpokládali termín zahájení opravy.

Ustanovení § 4 odst. 1 ZoR definuje nově legislativní zkratku „nájem podniku“, a to tak, že pod tento pojem je zahrnut nájem podniku i nájem části podniku tvořící samostatnou organizační složku podle obchodního zákoníku.

#### **2. Rozbor problému**

Změna podmínek pro tvorbu rezerv vyvolává interpretační problémy ve vztahu k následujícím situacím.

##### **2.1. Počátek tvorby rezervy v roce 2005**

Poplatníci, kteří nejsou nájemci hmotného majetku na základě smlouvy o nájmu podniku a přitom začali vytvářet rezervu na opravu najatého hmotného majetku v roce 2005 v souladu s tehdy platným zněním zákona, nemohou dle novelizovaného znění § 7 odst. 1 písm. b) ZoR v tvorbě rezervy pokračovat. V důsledku změny zákona tak bez vlastního zavinění v roce

2006 poruší zákonnou podmínku, podle které nesmí být rezerva na opravu hmotného majetku tvořena pouze jedno zdaňovací období (§ 7 odst. 7 ZoR). Přechodná ustanovení k zákonu č. 545/2005 Sb. přitom postavení těchto poplatníků neřeší. Díky neexistenci přechodného ustanovení tak vzniká otázka, zda rezerva vytvořená v roce 2005 (při splnění všech podmínek pro její tvorbu platných k datu tvorby), byla vytvořena v souladu se zákonem či nikoli; tzn. zda je nutno za zdaňovací období, ve kterém k tvorbě rezervy došlo (tj. rok 2005) upravit základ daně v daňovém přiznání o tuto zákonnou rezervu vytvořenou poprvé za rok 2005.

Vzhledem k tomu, že poplatník při tvorbě rezervy postupoval zcela v souladu s tehdy platnou a tedy pro něj závaznou legislativou a k porušení těchto podmínek dochází až v následujícím zdaňovacím období, a to vlivem změny zákona (tedy fakticky ex lege), jsme toho názoru, že je na rezervu vytvořenou v roce 2005 třeba nahlížet i do budoucna jako na tzv. rezervu zákonnou, snižující základ daně v daném zdaňovacím období. Opačný přístup by zakládal nejistotu poplatníka, přičemž princip právní jistoty jakožto základní atribut právního státu, jímž Česká republika bezesporu je, představuje jeden ze základních pilířů, na němž spočívá český právní řád.

Tomuto postupu nasvědčuje i právní úprava obsažená v ustanovení § 3 odst. 2 ZoR, podle které je, cit.: „poplatník povinen v souvislosti s podáním daňového přiznání prověřit odůvodněnost tvorby rezerv a opravných položek a jejich skutečný stav porovnat s výší, kterou může poplatník uplatnit podle tohoto zákona (*roz. ZoR*) v základu daně z příjmů zjištěném podle zvláštního právního předpisu (*tj. zákon o daních z příjmů*)“. K datu 31. 12. 2005 prověřoval dle tohoto ustanovení výši vytvořené rezervy nájemce dle ZoR ve znění platném k 31. 12. 2005 – v tomto znění ZoR neexistovala v návaznosti na řešený problém žádná zákonná překážka. Z ustanovení § 4 odst. 1 věta první ZoR pak výslovně upravuje, cit.: „...; rezervy se zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny.“. Pokud tedy za zdaňovací období roku 2005 existovaly důvody pro tvorbu rezervy a i pro budoucnost je zachován věcný titul pro tvorbu rezervy (tj. nadále je plánováno provedení opravy), pak není zákonný důvod pro zrušení rezervy v roce 2005 a s ohledem na znění čl. V zákona č. 545/2005 Sb. není zákonný důvod zrušit rezervu ani v roce 2006 (viz níže); rezerva bude zrušena ve zdaňovacím období, v němž se předpokládá termín zahájení opravy, pokud nenastane zákonný důvod pro dřívější zrušení rezervy (tj. např. dřívější ukončení nájmu, apod.).

## **2.2. Uzavření smlouvy o nájmu podniku**

Nájemci, kteří před 1.1.2006 tvořili rezervy k najatému hmotnému majetku, mohou dle přechodného ustanovení k novele ZoR (tj. článek V. zákona č. 545/2005 Sb.) v jejich tvorbě pokračovat pouze za podmínky, že nejpozději do 31.12.2005 uzavřeli smlouvu o nájmu podniku a součástí tohoto podniku nebo jeho části bude i majetek dosud užívaný na základě nájemní smlouvy.

Ustanovení § 488b zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ObZ“), které je kogentní povahy, stanoví pro smlouvu o nájmu podniku písemnou formu, přičemž smlouva nemůže nabýt účinnosti přede dnem zveřejnění informace o jejím uložení do sbírky listin rejstříkového soudu v obchodním věstníku. Smluvní strany jsou však jejím obsahem vázány již od okamžiku jejího uzavření, kterým je třeba rozumět její podpis. Pokud k uzavření smlouvy o nájmu podniku dochází mezi obchodními společnostmi, což je nejčastější případ, musí proces jejího uzavření splňovat podmínky § 67a ObZ, tj. při jejím uzavření se musí postupovat obdobně jako při fúzi nebo rozdělení.

Vzhledem k tomu a ke skutečnosti, že novela ZoR byla vyhlášena ve Sbírce zákonů (tzn. nabyla platnosti) až dne 30.12.2005, je prakticky nemožné, aby poplatníci, kteří již před vyhlášením novely neměli v úmyslu změnit stávající nájemní vztah na smlouvu o nájmu podniku ve smyslu ObZ, splnili podmínku uzavření smlouvy o nájmu podniku nejpozději do 31.12.2005. Tím tito poplatníci byli, byť by v zájmu zachování tvorby zákonných rezerv chtěli využít možnosti stanovené novelizovaným zněním ZoR a smlouvu o nájmu podniku uzavřít, z využití této možnosti fakticky vyloučení. Žádný z těchto poplatníků totiž nemohl po publikaci novely uzavření smlouvy o nájmu podniku v novelou stanovené lhůtě stihnout.

Jsme však přesvědčeni, že tento důsledek nebyl zákonodárci při tvorbě novely zamýšlen. Naopak, z existence přechodného ustanovení je zřejmý úmysl zákonodárce ponechat poplatníkům na vůli, zda stávající smluvní vztah změni a budou i nadále moci využívat výhod tvorby daňově uznatelné rezervy či jej nezmění a k tvorbě této rezervy nadále nebudou oprávněni.

Z tohoto důvodu bychom navrhovali přechodné ustanovení k novele ZoR vykládat v tom smyslu, že nájemce může i nadále tvořit rezervy dle § 7 ZoR, pokud se nájemce s pronajímatelem do 31.12.2005 písemně dohodli na podmínkách (obsahu) smlouvy o nájmu podniku, které se posléze stanou obsahem platné a účinné smlouvy o nájmu podniku, na základě níž je nájemci majetek, k němuž je tvořena rezerva, přenechán do užívání

### **2.3. Rozpuštění rezervy vytvořené k najatému majetku, který není součástí najatého podniku**

Přechodné ustanovení k novele ZoR říká, že poplatník, který do 31.12.2005 neuzavřel na pronájem majetku smlouvu o nájmu podniku ve smyslu ObZ, není od 1.1.2006 oprávněn tvořit rezervy na opravu hmotného majetku dle § 7 ZoR a tyto rezervy vytvořené do 31.12.2005 je povinen rozpustit nejpozději ve zdaňovacím období, ve kterém předpokládal termín zahájení opravy. Vzhledem k provázanosti dikce přechodného ustanovení na nájem podniku není zcela zřejmé, zda se toto pravidlo „ponechání již vytvořené rezervy“ a jejího rozpuštění ve zdaňovacím období předpokládaného zahájení opravy vztahuje též na případy, kdy předmětem nájmu není podnik, ale například pouhý soubor majetku či dokonce jednotlivý hmotný majetek.

Jsme však přesvědčeni, že a contrario (tj. za pomoci výkladu opakem) k tomuto závěru můžeme dojít. Tj. (1) poplatník, který do 31.12.2005 uzavřel ohledně najatého majetku smlouvu o nájmu podniku, je i po tomto datu oprávněn tvořit rezervy na opravu hmotného majetku najatého v rámci nájmu podniku, (2) všichni ostatní poplatníci sice k pokračování v tvorbě daňově uznatelné rezervy oprávněni nejsou, již vytvořené rezervy však jsou oprávněni i nadále evidovat a zruší je až ve zdaňovacím období, v němž byla oprava provedena, resp. v němž předpokládali zahájení opravy.

### **2.4. Použití legislativní zkratky „nájem podniku“ obsažené v ustanovení § 4 odst. 1 ZoR i pro účely čl. V zákona č. 545/2005 Sb.**

Ustanovení § 4 odst. 1 ZoR obsahuje následující vymezení legislativní zkratky, cit.: „...nájmu podniku nebo části podniku tvořící samostatnou organizační složku podle zvláštního zákona<sup>21)</sup> (dále jen „nájem podniku), ...“. Dle našeho názoru se uvedená legislativní zkratka použije i pro účely ustanovení čl. V zákona č. 545/2005 Sb.; tento závěr vyplývá ze způsobu vymezení legislativní zkratky („dále jen“) a dále ze skutečnosti, že vymezení legislativní

zkratky i čl. V je součástí části druhé zákona č. 545/2005 Sb. – tj. „Změna zákona o rezervách“.

### **3. Závěr**

Vzhledem k výše uvedenému navrhuje následující řešení.

ad 2.1.

Tvorba rezervy na opravu hmotného majetku, resp. její části provedená v roce 2005 jakožto prvním roce tvorby v souladu se zněním ZoR účinným do 31.12.2005, představuje daňově uznatelný výdaj (náklad) poplatníka. Nemožnost pokračování v tvorbě rezervy po tomto datu v důsledku novelizace ZoR nepředstavuje porušení podmínky stanovené § 7 odst. 7 ZoR.

ad 2.2.

Podmínka uzavření smlouvy o nájmu podniku ve smyslu čl. V zákona č. 545/2005 Sb. je splněna, pokud se nájemce s pronajímatelem do 31.12.2005 písemně dohodli na podmínkách (obsahu) smlouvy o nájmu podniku, které se posléze stanou obsahem platné a účinné smlouvy o nájmu podniku, na základě níž je nájemci majetek, k němuž je tvořena rezerva, přenechán do užívání

ad 2.3.

Nájemce hmotného majetku, který v období do 31.12.2005 tvořil v souladu s § 7 ZoR rezervu na opravu najatého hmotného majetku a který do stejného data neuzavřel smlouvu o nájmu podniku není k pokračování v tvorbě daňově uznatelné rezervy oprávněn, již vytvořené rezervy však je oprávněn i nadále evidovat a zruší je až ve zdaňovacím období, v němž byla oprava provedena, resp. v němž nájemce předpokládal zahájení opravy. To platí jak pro nájemce, kteří smlouvu o nájmu podniku do uvedeného data neuzavřeli z vlastní vůle, tak pro nájemce, kteří tuto smlouvu do uvedeného data neuzavřeli z důvodů nemožnosti využití tohoto právního institutu pro nedostatek obsahu (předmětem nájmu není podnik ale jednotlivý hmotný majetek apod.).

ad 2.4.

Legislativní zkratka „nájem podniku“ a její obsahové vymezení dle ustanovení § 4 odst. 1 ZoR se použije i pro účely čl. V zákona č. 545/2005 Sb.

### **4. Návrh řešení**

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

#### **Stanovisko Ministerstva financí**

Souhlas s předkladatelem v bodech ad 2.1., ad 2.3, ad 2.4.

K bodu ad 2.2.: S ohledem na skutečnost, že zákon vstoupil v platnost až těsně před koncem roku 2005, lze mezní výklad KDP akceptovat ze strany MF pouze za podmínky, že do konce roku 2005 podepsané smlouvy o nájmu podniku (nebo jeho části) se stanou platnými a tedy pro poplatníka účinnými nejpozději do konce roku 2006. Pokud se tak nestane, nelze tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku uplatnit jako daňově účinný výdaj za zdaňovací období 2006 a následující.

## **Příspěvek 111/01.03.06 – souhlas s předkladatelem**

### **111/01.03.06 - Kontraktace – vzorky výrobků předané v rámci obchodních jednání**

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

#### **Popis problematiky**

V praxi řada obchodních společností poskytuje v rámci tzv. kontraktačních jednání svým stávajícím či potencionálním zákazníkům bezúplatně vzorky vlastních výrobků či zboží, které tato obchodní společnost prodává v rámci své podnikatelské činnosti. Jedná se o situace, kdy se obchodní společnost snaží v rámci podpory prodeje představit své nové produktové řady či se snaží získat nové odběratele tím, že jim poskytne vzorky svých nabízených produktů. Předání výrobků vzhledem k charakteru jednání není obvykle podloženo předávacími protokoly.

Příspěvek si klade za cíl sjednotit výkladová stanoviska k daňové uznatelnosti hodnoty vzorků zboží předaných v rámci kontraktačních jednání a k nim se vztahující DPH pro účely daně z příjmů právnických osob. Příspěvek zároveň navazuje na již uzavřený příspěvek 72/31.08.05 – *Bezúplatně poskytnuté vzorky a dárky malé hodnoty* (předložen panem Ing. Janem Čapkem a panem Ing. Stanislavem Krylem).

#### **Kontraktace - DPH aspekty**

Vzhledem k podmínkám a účelu předání daných výrobků stávajícím či potencionálním zákazníkům by toto dodání mělo být z pohledu DPH možno klasifikovat jako poskytnutí vzorku.

S odkazem na výše uvedený příspěvek *Bezúplatně poskytnuté vzorky a dárky malé hodnoty* by takovéto poskytnutí vzorku mohlo být plátcem považováno za plnění, které nepodléhá DPH<sup>1</sup>.

Na druhou stranu v praxi nelze vyloučit situace, kdy plátce postupuje striktně v souladu se současným zněním ZDPH a u předaných vzorků přiznává, resp. přiznal DPH na výstupu podle ustanovení § 13 (5) ZDPH.

#### **Kontraktace – aspekty daně z příjmů právnických osob**

Domníváme se, že náklady vztahující se k výše uvedeným kontraktačním jednáním by měly být pro obchodní společnost daňově uznatelné, tj. mělo by se jednat o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Důvody pro toto posouzení jsou zejména následující:

- Obchodní společnost poskytuje vzorky svých produktů za účelem propagace těchto výrobků a to ať už při příležitosti jejich uvedení na trh či při příležitosti získávání nového zákazníka. Jedná se tedy o náklady na reklamu, které jsou obecně daňově uznatelné.
- Poskytnutí vzorků výrobků je zaměřeno na následné zvýšení objemu jejich prodeje a tedy zvýšení zdanitelných příjmů. Tohoto zvýšení by mělo být dosaženo prostřednictvím buď vyšších objednávek stávajících zákazníků nebo získáním

---

<sup>1</sup> Vzhledem k rozporu ZDPH s Šestou směrnicí je plátce v případě bezúplatného poskytnutí vzorků oprávněn řídit se přímo ustanovením Šesté směrnice a toto dodání nezdaňovat DPH na výstupu.

objednávek výrobků od nově získaných zákazníků. Jedná se tedy o náklad vynaložený na dosažení nebo udržení zdanitelných příjmů.

- Obchodní společnost při poskytnutí vzorků jednoznačně očekává protiplnění ve formě následných objednávek zboží či získání nového zákazníka. Předané vzorky zboží by tak neměly být klasifikovány jako dar, jelikož není naplněn hlavní rys daru – absence protiplnění ze strany příjemce (viz např. závěry z jednání Koordinačního výboru u příspěvku paní Ing. Lenky Požárové „Daňová uznatelnost nákladů při tzv. ochutnávkových akcích, kdy propagované zboží je předmětem spotřební daně“). Ustanovení § 25 (1)(t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP) by tak nemělo být aplikovatelné.

Pro účely posouzení nákladů spojených s kontraktací jako daňově uznatelných nákladů je nutno především doložit, že byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Obchodní společnost by tak měla být schopna prokázat, že výrobky byly skutečně předány jako vzorky v rámci kontraktace stávajícím či potencionálním obchodním partnerům.

Vzhledem k charakteru kontraktačních jednání (absence předávacích protokolů), by doložení účelu použití výrobků mohlo být prokázáno nepřímo, např. pomocí přehledů připravených zástupci obchodní společnosti, kteří se kontraktačních jednání účastní. Tyto přehledy by obsahovaly zejména informace o místu a datu konání kontraktační akce, popis předaných výrobků a jejich počet, případně doplněné o zápis z jednání apod.

Co se týče DPH přiznané obchodní společností na výstupu (v případě postupu podle § 13 (5) ZDPH), je otázkou, zda je tato DPH stejně jako samotná hodnota předaných výrobků daňově uznatelným nákladem. DPH by obecně měla být v návaznosti na ustanovení § 24 (2)(ch) ZDP daňově uznatelným nákladem za předpokladu, že souvisí s daňově uznatelným nákladem/výdajem, a že ustanovení § 25 (1)(r) ZDP zároveň nestanoví jinak.

§ 25 (1)(r) ZDP definuje jako daňově neuznatelný náklad daň zaplacenou za jiného poplatníka. S účinností od 1. května 2004 ustanovení § 108 (1) (a) ZDPH definuje, že přiznat a zaplatit daň správci daně je povinen plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění, tedy nikoliv osoba, pro kterou se daně zdanitelné plnění uskutečňuje.

Ustanovení § 25 (1)(r) ZDP by tak nemělo být v případě DPH přiznané z předaných vzorků výrobků aplikovatelné. DPH přiznaná v souvislosti s předáním vzorků výrobku by tedy následovala daňový režim těchto vzorků a byla by také daňově uznatelným nákladem.

### **Návrh na sjednocující názor**

Náklady spojené s předáním výrobků v rámci kontraktačních jednání je za výše uvedených podmínek možno považovat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Případná DPH přiznaná v souvislosti s takto předanými výrobky podle § 13 (5) ZDPH není považována za daň zaplacenou za jiného poplatníka a souvisí s daňově uznatelným nákladem. Takto přiznaná DPH tak bude následovat daňový režim samotných vzorků, tj. bude se jednat o daňově uznatelný náklad.

### **Závěr**

Závěry z projednání příspěvku doporučujeme vhodným způsobem publikovat.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

Za daně z příjmů **souhlas** se závěry předkladatelů.



## DPH

### Příspěvek 84 – Odbor 18 se spojí s PhDr. Skálou a navrhnou společně závěr

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

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

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

Bytový dům je vymezený v 48 odst. 3 následovně:

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

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

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

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

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

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

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

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

Předkladatel se domnívá, že je plně v kompetenci ministerstva ve sporných případech zaujmout a veřejně prezentovat právní názor ve prospěch daňových subjektů (jak lze ostatně dovodit i z ustálené judikatury ÚS). Nástrojem k tomu ale nemůže být podle předkladatele nespecifikovaný text na serveru cds.mfcr.cz, bez identifikace, bez čj., bez uvedení referenta a

odpovědného pracovníka. Pokud jde o právní názor ustálený a konečný, měl by být vydán jako pokyn řady D nebo DS, aby došlo k odstranění pochybností o aplikaci § 48 odst. 3 ZDPH. V opačném případě doporučuje text odstranit ze stránek cds.mfcr.cz, nebo jej nahradit textem jiným.

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

### **Návrh na opatření:**

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

## **Príspevek 112/01.03.06 – MF předkládá doplnění svého stanoviska**

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

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

#### **Úvod**

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

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

#### **Popis problému**

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

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

#### ***Problematika dvojího zdanění***

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

z členských států Evropského společenství. Plátcem je osoba povinná k dani, která byla registrována k dani v tuzemsku podle § 95 zákona o DPH.

Řada osob registrovaných k dani v jiném členském státě a zahraničních osob povinných k dani jsou zároveň plátcí DPH v České republice, neboť jim vznikla povinnost přiznat daň za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku (např. poskytování služeb neplátcům či nákup a následný prodej zboží nacházejícího se v České republice). V takovémto případě splňuje daná osoba jak definici zahraniční osoby povinné k dani resp. osoby registrované v jiném členském státě, tak plátce ve smyslu § 4 odst. 1 písm. s) zákona o DPH.

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

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

### **Návrh na sjednocující názor**

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

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

### **Stanovisko MF:**

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

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

## **Doplnění stanoviska Ministerstva financí**

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

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

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

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

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

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

### **113/01.03.06 - Kompenzace ceny**

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

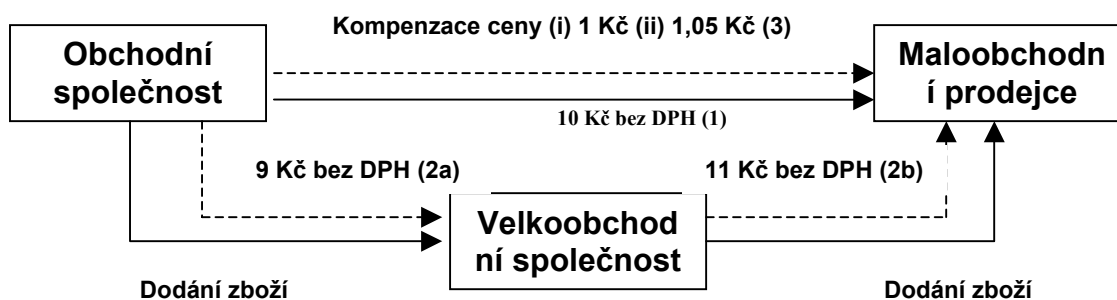
#### **Popis problematiky**

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

Jak je patrné z níže uvedeného náčrtu, jedná se o situace, kdy obchodní společnosti prodávají své zboží dvěma odlišným subjektům na trhu. Prvním subjektem je maloobchodní prodejce, kterému je v rámci transakce č. 1 (viz obrázek) obchodní společnosti zboží prodáno za cenu

např. 10 Kč bez DPH<sup>2</sup>. Druhým subjektem je velkoobchodní prodejce, který identické zboží nakoupí od obchodní společnosti např. za cenu 9 Kč bez DPH (transakce č. 2a) a toto zboží prodá stejnému maloobchodnímu prodejci za cenu 11 Kč bez DPH (transakce č. 2b). Obchodní společnost v rámci své snahy o rozvoj obchodní činnosti v určitých případech následně poskytne tomuto maloobchodnímu prodejci kompenzaci ceny zboží nakoupeného od velkoobchodní společnosti, tj. dorovná mu rozdíl mezi cenou, za kterou maloobchodní prodejce obvykle nakupuje zboží od obchodní společnosti a cenou, za kterou dané zboží nakoupil od velkoobchodu (transakce č. 3).

V praxi obchodní společnost maloobchodnímu prodejci uhradí rozdíl v cenách na úrovni bez DPH<sup>3</sup>. V některých případech je však ze strany maloobchodního prodejce požadována/zvažována kompenzace rozdílu na úrovni včetně DPH<sup>4</sup>.



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

### Kompenzace - DPH aspekty - současné znění zákona o DPH

V souladu s ustanovením § 42 (1) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH) může plátce (obchodní společnost) v případě snížení základu daně (např. poskytnutí slevy) opravit výši daně. Z textu příslušných ustanovení ZDPH lze dovodit, že se tato možnost opravy vztahuje výhradně vůči přímému kupujícímu (obchodní společnost) a nikoliv vůči dalšímu subjektu v prodejním řetězci<sup>5</sup>.

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

### Kompenzace - DPH aspekty - principy stanovené Šestá směrnicí

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

<sup>2</sup> Pro účely našeho stanoviska předpokládáme, že se jedná o zboží podléhající snížené sazbě DPH ve výši 5%.

<sup>3</sup> V uvedené situaci by kompenzace ceny na úrovni bez DPH činila 1 Kč.

<sup>4</sup> V uvedené situaci by kompenzace ceny na úrovni včetně DPH činila 1,05 Kč.

<sup>5</sup> Např. ustanovení § 42 (1), § 42 (4)(a) či § 43 (4)(h)(1.) ZDPH

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

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

### **Kompenzace - DPH aspekty – rozhodnutí Evropského soudního dvora**

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

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

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

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

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

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

- Základním principem systému uplatňování DPH je zdanění finální spotřeby
- Základ daně nemůže být vyšší než je částka ve skutečnosti hrazená konečným zákazníkem
- Základem daně je částka skutečně přijatá v daném specifickém případě a nikoliv částka stanovená na základě objektivních kritérií (např. částka uvedená na faktuře)<sup>6</sup>
- Základem daně by u výrobce měla být částka rovnající se ceně, za kterou zboží prodal velkoobchodníkovi snížená o hodnotu proplacených kuponů<sup>7</sup>
- Snížení hodnoty původního základu daně je možno uskutečnit v návaznosti na znění článku 11 C. 1. Šesté směrnice.

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

---

<sup>6</sup> Bod 27 ECJ C-317/1994

<sup>7</sup> Bod 29 ECJ C-317/1994

## **Kompensace ceny - Praktická aplikace v návaznosti na český zákon o DPH**

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

Z tohoto důvodu by principy zmíněné v případě Elida Gibbs a možnost definovaná v článku 11 C. 1. Šesté směrnice mohly být aplikovány analogicky na transakce uskutečňované výše uvedenými obchodními společnostmi. Obchodní společnosti by tak obecně měly mít možnost provést opravu základu a výše daně u finančních kompenzací poskytovaných maloobchodním prodejčům.

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

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

### **Závěr**

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

### **Stanovisko Ministerstva financí**

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

---

## **Část nové příspěvky**

---

### **Daň z příjmů**

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

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

### **1. Úvod - popis problému**

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

Z výše zmíněných materiálů vyplývá, že v rámci zdaňovacího období započatého v roce 2004 jsou z hlediska zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) odlišně od zaúčtování řešeny pouze náklady a výnosy z titulů derivátů, které nejsou deriváty prokazatelně sjednanými za účelem zajištění (při prokazování, zda jde či nejde o derivát prokazatelně sjednaný za účelem zajištění platí výklad uvedený pod bodem 2.1. výše zmíněného stanoviska MF). Pouze v těchto případech bude postupováno dle § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP ve znění zákona č. 438/2005 Sb., to znamená případná celková účetní ztráta z titulu těchto derivátových obchodů bude daňově nerelevantní. Ve všech ostatních případech bude pro účely zdanění zcela relevantní, jak bude derivátový obchod zachycen v účetnictví.

Následnými novelami ZDP došlo v této oblasti k těmto změnám:

1) Novela ZDP - zákon č. 545/2005 Sb.

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

*"(17) U poplatníků, kteří vedou účetnictví, se výsledek hospodaření neupravuje o oceňovací rozdíl ze změny reálné hodnoty podle zvláštního právního předpisu<sup>20)</sup>*

*a) cenného papíru s výjimkou směnek,*

*b) derivátu a části majetku a závazku zajištěného derivátem,*

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

*d) finančního umístění a technických rezerv u poplatníků, kteří mají povolení k provozování pojišťovací nebo zajišťovací činnosti podle zvláštního právního předpisu<sup>89)</sup>."*

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

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

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



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

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

## **2. Rozbor problému - vlastní problémové otázky**

Z výše uvedeného (viz výše *1. Úvod - popis problému*) je dle našeho názoru zcela jednoznačné, že počínaje zdaňovacím obdobím započatým v roce 2006 se při zdaňování derivátových obchodů bude ve všech případech vycházet pouze z jejich zaúčtování a náklady a výnosy z derivátů tak budou v plné výši vstupovat do základu daně. Případnou daňově neuznatelnou ztrátu dle § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP ve znění zákona č. 438/2003 Sb. bude možné uplatnit proti obecnému základu daně.

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

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

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

*obdobích, za něž je podáváno daňové přiznání, bezprostředně následujících po vykázání tohoto rozdílu.*“

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

Pokud tedy vyjdeme z toho, že předmětný rozdíl je možné odečíst od základu daně již v rámci zdaňovacího období započatého v roce 2005, zbývá vyřešit otázku, v rámci kterého řádku daňového přiznání (vzor č.15) bude tento odečet uplatněn. Domníváme se, že jako nejvhodnější se jeví řádek č.241 se samostatným rozpisem ve speciální příloze (vycházíme z analogie obdobného uplatňování odpočtu z titulu ztrát z titulu obchodování s cennými papíry dle Čl. V bodu 2. zákona č. 260/2002 Sb.). Z výše uvedeného vyplývá, že ztrácí význam vyplňovat přílohu „D“ daňového přiznání (vzor. č.15).

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

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

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

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

### **3. Závěr**

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

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

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

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

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

#### **4. Návrh řešení**

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, jak je uveden v části 3. *Závěr*, zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

#### **Stanovisko Ministerstva financí**

Souhlasíme se závěry vyslovenými v příspěvku s výjimkou bodu označeného jako 3d) a předposledního odstavce (začínajícího slovy „Výše uvedené závěry platí pouze v případě, kdy nebude pro poplatníka postup dle § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP...“) bodu označeného jako 2b). Na otázku, zda znění zákona umožňuje ve zdaňovacím období, které započalo v roce 2005, namísto § 23 odst. 17 ZDP použít § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP ve znění účinném do 31. prosince 2005, je třeba odpovědět záporně. Fakt, že je přechodné ustanovení v čl. XXI bodu 4 zákona č. 56/2006 Sb. uvozeno slovy „pokud poplatník použil ustanovení § 23 odst. 17 (...)\", neznamená, že by poplatník mohl zvolit postup podle ustanovení jiného, konkrétně podle § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP. Zákon č. 545/2005 Sb. v čl. II bodu 7 totiž jasně stanoví, že ustanovení čl. I. mj. bodu 53 (ten obsahuje právě § 23 odst. 17) se *použijí* i pro zdaňovací období, které započalo v roce 2005, tedy nikoli že se „mohou použít“. Podmiňovací způsob použitý v čl. XXI bodu 4 zákona č. 56/2006 Sb. je vztažen k faktické situaci poplatníka, tj. rozhodující je, *zda* poplatník vstoupil ve zdaňovací období, které započalo v roce 2005, do určitých transakcí (zejména s cennými papíry a deriváty), jejichž daňové dopady nově řeší §

23 odst. 17 ZDP. *Pokud* do těchto transakcí vstoupil *a tudíž použil* (protože použit musel - čl. II bod 7 zákona č. 545/2005 Sb. mu to výslovně ukládá) určité ustanovení, nemůže použít ustanovení jiné. Tomu odpovídá také postup při vyplnění daňového přiznání, kdy bude použit pro uplatnění ztráty z operací z deriváty řádek 241, což je v souladu s obsahem příspěvku.

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

## **119/29.03.06 - Uplatňování položek odčitatelných od základu daně**

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

### **Úvod**

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

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

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

### **Popis problému**

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

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

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

Obdobné ustanovení platí ve zdaňovacím období započatém v roce 2005 jak v případě uplatnění zbylé části tzv. reinvestičního odpočtu (na základě bodu 9 přechodných ustanovení k zákonu č. 669/2004 Sb.), tak v případě uplatnění odpočtu nákladů na realizaci projektů výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 ZDP (§ 34 odst. 5 ZDP).

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

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

### **Návrh na sjednocující názor**

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

### **Stanovisko Ministerstva financí**

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

# DPH

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

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

### 1. Popis problému

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

V těchto případech je přitom cena periodika s přiloženým CD nebo DVD navýšena oproti běžné ceně periodika prodávaného bez CD nebo DVD. Nejedná se tedy o situaci, kdy by přiložené CD nebo DVD bylo poskytnuto zdarma. Přiložené CD nebo DVD nelze zakoupit samostatně, tj. nejedná se o samostatně prodejny film, dokument nebo zvukovou nahrávku.

### 2. Rozbor problematiky

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

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

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

Všeobecná pravidla pro výklad KN (Hlava I Nařízení Komise) jsou sestavena formou postupných na sebe navazujících rozhodovacích pravidel, tj. v případě, kdy nelze použít pro

zatřídění do příslušného číselného kódu pravidlo č. 1, postupuje se při zařazení dle pravidla č. 2 atd.

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

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

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

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

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

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

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

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

### 3. Návrh na sjednocující názor

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

#### **4. Závěr**

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

### **Stanovisko Ministerstva financí**

MF souhlasí se závěrem předkladatele.

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

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

### **1. Úvod**

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

### **2. Popis situace**

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

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

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

### **3. Analýza**



Ve vztahu k přijatému vyrovnání řeší česká společnost následující otázky:

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

#### Ad 1)

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

Definice služeb podle ZDPH neodpovídá přesně definici služeb obsažené v Šesté směrnici Rady 77/388/EHS ze 17. května 1977 o harmonizaci předpisů členských států o daních z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: společný vyměřovací základ („Šestá směrnice“). Podle čl. 6(1) Šesté směrnice „dodání služeb“ má znamenat jakoukoliv transakci, která nezakládá dodání zboží ve smyslu čl. 5 Šesté směrnice.

Zatímco činnost podle ZDPH je aktivita jednostranná, transakce může proběhnout minimálně mezi dvěma stranami. Poskytnutí příspěvku české společnosti její mateřskou společností tak nemůže být transakcí podle Šesté směrnice, ale pouze činností ve smyslu ZDPH. Převod peněžních prostředků však nepodléhá DPH, neboť peníze nejsou podle § 4 odst. 2 ZDPH zbožím. Proto také např. platba pojistného na základě pojistné smlouvy (transakce) je předmětem daně osvobozeným od daně, zatímco výplata pojistného plnění (činnost) není předmětem daně. Obdobně také není transakcí ani emise nových akcií nebo přijetí dividend, neboť jde pouze o příjmy v souvislosti s držbou majetku bez převodu jakýchkoliv práv na jinou osobu.<sup>8</sup>

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

Předkladatel je toho názoru, že pouze vůle a schopnost české společnosti poskytovat v rámci skupiny určité sdílené služby nelze považovat za ekonomickou činnost. Předmětem daně totiž může být pouze skutečná činnost, nikoliv pouhá vůle nebo schopnost určitou činnost vykonávat, neboť v takovém případě nejde o činnost ve smyslu ZDPH a ani o transakci ve smyslu Šesté směrnice, protože zde chybí druhá strana, která by z takovéto transakce měla faktický prospěch<sup>9</sup>. Proto ani nelze posoudit schopnost nebo vůli české společnosti poskytovat služby jako součást komplexního plnění<sup>10</sup>, neboť zde žádné plnění neexistuje.

<sup>8</sup> Rozhodnutí C-465/03 *Kretztechnik AG*, bod 18, rozhodnutí C-442/01 *KapHag Renditefonds*, bod 36.

<sup>9</sup> Rozhodnutí C-384/95 *Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG*, bod 23.

<sup>10</sup> Rozhodnutí C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien*, body 12 až 14, rozhodnutí C-494/03 *Ottmar Hermann*, bod 21, rozhodnutí C-41/04 *Levob Verzekeringen BV*, body 19 až 21.

O zdanitelné plnění jde pouze v případě, kdy jde o ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH, resp. čl. 4(2) Šesté směrnice, a je zde právní vztah mezi poskytovatelem služby a příjemcem, na základě kterého jsou poskytována vzájemná proplnění, tj. služba poskytnutá příjemci a odměna za tuto službu stanovující její hodnotu. Poskytnutí služby je zdanitelné plnění pouze v případě, kdy je zde přímý vztah mezi poskytnutou službou a přijatou úhradou.<sup>11</sup> Z rozhodovací praxe Soudního dvora Evropských společenství („ESD“) je zjevné, že koncept zdanitelného plnění za úhradu podle čl. 2(1) Šesté směrnice předpokládá existenci přímého vztahu mezi poskytnutou službou a přijatou úhradou.<sup>12</sup>

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

## Ad 2)

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

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

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

- Koncept úplaty v článku 11(A)(1)(a) Šesté směrnice musí být interpretován jako subjektivní hodnota, to znamená hodnota skutečně obdržená v každém konkrétním případě, nikoliv hodnota odhadnutá na základě objektivních kritérií<sup>13</sup>. To znamená, že úhrada za stejné plnění se může lišit případ od případu.
- Skutečnost, že část úhrady není zaplacená konečným zákazníkem, ale byla poskytnuta jménem zákazníka na účet třetí osoby, která nemá vztah ke konkrétní transakci, je bez významu pro určení základu daně u osoby poskytující plnění<sup>14</sup>. To znamená, že plnění poskytnuté třetí osobou je součástí základu daně i když mezi třetí osobou a příjemcem plnění nedochází následně k vyrovnání.

<sup>11</sup> Rozhodnutí C-16/93 *R.J. Tolsma*, body 12 až 14, rozhodnutí, rozhodnutí C-102/86 *Apple and Pear Development Council*, body 14 a 15, rozhodnutí C-498/99 *Town & Country Factors Ltd*, bod 18.

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

<sup>13</sup> Rozhodnutí C-317/94 *Elida Gibbs* body 26 až 28, rozhodnutí C-427/98 *Komice vs. Spolková republika Německo a Velká Británie*, bod 30.

<sup>14</sup> Rozhodnutí C-18/92 *Bally*, bod 17, rozhodnutí C-427/98 *Komice vs. Spolková republika Německo a Velká Británie*, bod 46, rozhodnutí C-398/99 *Yorkshire Co-operatives Ltd*, bod 18.

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

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

Podle § 42 ZDPH je plátce povinen opravit výši daně při zvýšení základu daně, ke kterému dojde po datu uskutečnění zdanitelného plnění. I když podle názoru předkladatele tato povinnost nevzniká v případě, kdy služby poskytované v rámci skupiny jsou službami, které na základě § 10 mají místo plnění mimo ČR a nejsou proto v tuzemsku předmětem daně, může česká společnost vydat podnikům ve skupině místo vrubopisu podle § 43 ZDPH doklad podle § 42 odst. 6 ZDPH, a to zejména na základě analogie s § 45 ZDPH. Tento doklad by měl být vydán ke dni přijetí platby českou společností a měl by obsahovat odkaz na původní doklad, který vystavila česká osoba jako poskytovatel služby. Přijetí příspěvku česká společnost uvede ve svém řádném daňovém přiznání k DPH za období, kdy příspěvek obdrží.<sup>15</sup>

#### **4. Závěr**

Na základě výše uvedeného navrhuje přijmout následující závěry:

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

#### **Stanovisko Ministerstva financí**

---

<sup>15</sup> Viz stanovisko MF ČR k příspěvku 98/21.12.05 Ing. Pavla Černého projednávanému na Koordinačním výboru KDP ČR a MF ČR dne 25. ledna 2006.

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

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

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

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

#### **K závěru předkladatele:**

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

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

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

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

## **117/29.03.06 - Uplatňování DPH u oprav prováděných výměnným způsobem**

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

### **1. Úvod**

V některých oblastech podnikání se stává standardem provádět opravy vadných zařízení výměnným způsobem. Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit správný režim těchto oprav

z pohledu DPH, a to zejména v případech, kdy se servisní činnost vykonává v rámci EU a ve vztahu k třetím zemím.<sup>16</sup>

## 2. Popis situace

### 2.1 Servisní společnost v jiném členském státu EU

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

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

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

### 2.2 Servisní společnost v ČR

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

## 3. Analýza

### 3.1 Obecně

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

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

---

<sup>16</sup> Tento příspěvek navazuje na příspěvek DPH při reklamaci zboží autorů Mgr. Milana Tomička a Ing. Marie Konečné, CSc. projednávaný na koordinačním výboru č. 7/2004.

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

Ani ZDPH a ani Šestá směrnice neobsahují jasná pravidla pro uplatňování DPH při provádění oprav výměnným způsobem<sup>17</sup>. Proto je třeba při určení charakteru tohoto způsobu provádění oprav vycházet z obecných definic dodání zboží a poskytnutí služby v ZDPH a potažmo v Šesté směrnici, jakož i z obecných principů uplatňování DPH tak, jak byly vyloženy v rozhodnutích Soudního dvoru Evropských společenství („ESD“). Přitom však ani ESD dosud přímo neřešil otázku charakteru oprav prováděných výměnným způsobem z hlediska správného uplatňování DPH.

Podle informací dostupných předkladateli se otázkou oprav zabýval pouze Výbor EU pro DPH na svém 41. zasedání konaném od 28. února do 1. března 1994. Výbor konstatoval, že opravy prováděné výměnným způsobem by měly být považovány za jediné plnění, nikoliv za vzájemné dodání zboží. Závěry Výboru však nejsou obecně závazné<sup>18</sup>, jejich oficiální znění není publikováno a navíc je sporné, zda mohou být brány v úvahu závěry z jednání, kterého se neúčastnila Česká republika.

ESD se však několikrát zabýval obecnou otázkou rozlišení mezi dodáním zboží a poskytnutím služby<sup>19</sup> i povahou tzv. komplexních plnění. ESD konstatoval, že pokud je plnění tvořeno souborem dílčích úkonů, měly by se vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k danému plnění, aby bylo možno určit jednak zda se jedná o jediné plnění nebo o dvě či více samostatných plnění, a jednak zda toto jediné plnění má být kvalifikováno jako poskytnutí služeb.<sup>20</sup>

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

---

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

<sup>18</sup> Nezávaznost závěrů Výboru EU pro DPH založeného na základě čl. 29 Šesté směrnice pro rozhodování ESD byl nedávno znovu potvrzen ve stanovisku Generálního advokáta k případu C-41/04 *Levob Verzekeringen BV*, bod 23.

<sup>19</sup> Rozhodnutí ESD C-41/04 *Levob Verzekeringen BV*, body 18 až 22.

<sup>20</sup> Rozhodnutí ESD C-349/96 *Card Protection Plan Ltd.*, body 27 až 29.

<sup>21</sup> Rozhodnutí ESD C-173/88 *Morten Henriksen*, bod 11 a 12.

<sup>22</sup> Rozhodnutí ESD C-34/99 *Primaback Ltd.*, bod 45.

činnost jako celek a nikoliv ji uměle rozdělovat na několik samostatných plnění, které by sami o sobě byly dodáním zboží, avšak jako celek jsou službou.<sup>23</sup>

Ze znění ZDPH i Šesté směrnice ve světle jejího výkladu ESD je zřejmé, že pro účely DPH je dána přednost materiálnímu pojetí transakce před ryze formálním pohledem na její jednotlivé části. Přitom není podstatný charakter transakce z pohledu právní úpravy příslušného členského státu EU.<sup>24</sup> Práním zákazníka je, aby měl vadné zařízení co nejrychleji opraveno a mohl jej dále používat pro své podnikání. Pro zákazníka není podstatné, zda po opravě obdrží totožné zařízení, které k opravě poskytl, nebo pouze zařízení stejného typu nebo se stejnými vlastnostmi.

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

Úmyslem zákazníka není vadné zařízení servisní společnosti prodat a koupit od servisní společnosti jiné zařízení stejného druhu, tzn. nejde o výkup vadných zařízení se současným prodejem zařízení stejného druhu. Proto odměna za prováděnou údržbu, resp. opravu nezohledňuje a ani nemá zohledňovat cenu celého zařízení (neboť zařízení se neprodává ani nenakupuje).<sup>25</sup> Servisní společnost také neoceňuje jednotlivá přijatá vadná zařízení z pohledu jejich tržní ceny (obvykle se provede pouze odhad nákladů na opravu).

Z hlediska DPH nemá být podstatné, jak je určitá služba poskytnuta, ale co je jejím výsledkem (pokud lze prokázat, že smyslem transakce je poskytnout službu a nikoliv dodat zboží). V případě opravy provedené „klasický“ i opravy provedené výměnným způsobem je výsledek stejný, tj. zákazník má k dispozici zařízení určitého typu bez vad. Proto by i způsob uplatnění DPH měl být stejný. Předkladateli není znám žádný členský stát EU, kde by oprava provedená výměnným způsobem byla principiálně považována za vzájemné dodání zboží. Naopak např. v Rakousku je oprava výměnným způsobem považována za období služby spojené se zpracováním druhově určené věci.<sup>26</sup> Obdobné závěry byly přijaty i v Nizozemsku.

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

<sup>23</sup> Rozhodnutí ESD C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien A/S*, body 12 až 14.

<sup>24</sup> Rozhodnutí ESD C-185/01 *Auto Lease Holland BV*, článek 32, rozhodnutí C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, body 7 a 8 rozhodnutí ESD C-435/03 *British American Tobacco Newman*, bod 35 a 36

<sup>25</sup> Rozhodnutí ESD C-258/95 *Julius Fillibeck Sohne*, body 12 a 13, rozhodnutí C-102/86 *Apple and Pear Development Council*, bod 12, rozhodnutí C-154/80 *Cooperatieve Aardeppelenbewaarpats*, bod 13, rozhodnutí C-230/87 *Naturally Yours Cosmetics*, bod 16, rozhodnutí C-126/88 *Boots Company*, bod 19, rozhodnutí C-38/93 *Glawe*, bod 8, rozhodnutí C-33/93 *Empire Stores*, bod 18, rozhodnutí C-288/94 *Argos Distributors*, bod 16.

<sup>26</sup> Příkladem zpracování druhově určené věci je např. dodání obilí k umletí v případě, kdy je současně odebrána mouka v množství odpovídajícím dodanému obilí. Tato činnost je považována za poskytnutí jediné služby – umletí obilí a nikoliv za dvě vzájemná dodání zboží - obilí a mouky. Obdobně lze použít příklad výroby ovocných destilátů z domácích výpěstků v pěstitelských pálenicích, kdy do pálenice je zákazníkem dodán polotovár (kvas) nebo ovoce, a zákazník odebere příslušné množství destilátu. Je přitom technicky prakticky nemožné zjistit, zda destilát odebraný zákazníkem byl vyroben z polotovaru nebo ovoce dodaného zákazníkem.

předanou věcí.<sup>27</sup> Vedle faktických problémů by tento postup byl i v rozporu s výše uvedenými rozhodnutími ESD.

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

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

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

### 3.2 Servisní společnost v jiném členském státu EU

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

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

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

Pokud český zákazník předá své české DIČ servisní společnosti a servisní společnost prokáže, že vadné zařízení převzaté od českého zákazníka je přemístěno k opravě z ČR do jiného členského státu EU, český zákazník dostane jiné zařízení stejného druhu, které bylo fyzicky opraveno v jiném členském státu EU a následně přemístěno z jiného členského státu EU do

---

<sup>27</sup> Například při přepravě a skladování určitých substrátů (např. pohonné hmoty), kdy je skladovateli/dopravci předáno určité množství substrátu s tím, že skladovatel/přepravce vyskladní stejné množství téhož substrátu v určitém čase či na určitém odlišném místě. Skladovatel/přepravce není schopen zajistit vydání identického substrátu, jaký mu byl předán. Navíc smísením předaného substrátu se substráty předanými skladovateli/přepravci jinými jeho zákazníky získá skladovatel/přepravce vlastnické právo k tomuto substrátu.



ČR, pak je tato oprava zdanitelným plněním s místem plnění v ČR. Daň na výstupu je podle § 108 odst. 1 písm. f) ZDPH povinen přiznat a zaplatit plátce, kterému byla tato služba poskytnuta, tzn. český zákazník. Pro posouzení splnění podmínky odeslání zařízení z členského státu EU, ve kterém byla provedena oprava, je rozhodující, že výměnou za přijaté vadné zabylo odesláno opravené zařízení, nikoliv zda v budoucnu po provedení opravy bude odesláno přijaté vadné zařízení přijaté od zákazníka (v případě, kdy lze pohyb jednotlivých zařízení sledovat).

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

### 3.3 Servisní společnost v ČR

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

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

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

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

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

#### 4. Závěr

Na základě výše uvedených argumentů navrhuje přijmout následující závěr:

- (i) Provedení opravy výměnným způsobem se pro účely DPH považuje za poskytnutí jediného plnění servisní společností zákazníkovi.
- (ii) Podstatou tohoto plnění je poskytnutí služby, která spočívá v provedení práce na movité věci podle § 10 odst. 4 písm. c), resp. § 10 odst. 5 ZDPH. Místo plnění se stanoví jako místo, kde byla fyzicky vykonána oprava zařízení, které je zákazníkovi vyměněno za přijaté vadné zařízení (nikoliv jako místo, kde byla následně provedena oprava vadného zařízení přijatého od zákazníka).
- (iii) V případě, kdy je oprava výměnným způsobem provedena pro českého plátce osobou se sídlem v jiném členském státu EU, vadné zařízení je odesláno z ČR do jiného členského státu EU a jiné zařízení stejného typu již dříve opravené je odesláno z jiného členského státu EU do ČR, je místo plnění této služby podle § 10 odst. 5 ZDPH v ČR a podle § 108 odst. 1 písm. f) ZDPH je daň na výstupu povinen priznat a zaplatit český plátce, pro kterého byla služba poskytnuta.
- (iv) V případě, kdy opravu výměnným způsobem provádí česká servisní společnost pro zákazníka se sídlem v jiném členském státu EU, místem plnění je členský stát EU, který vydal daňové identifikační číslo, které zákazník poskytl české servisní společnosti při poskytnutí služby. Servisní společnost však musí prokázat, že za vadné zařízení přijaté k opravě a přemístěné do ČR z jiného členského státu EU bylo výměnou z ČR do jiného členského státu EU odesláno zákazníkovi jiné zařízení, které bylo již dříve fyzicky opraveno na území ČR.
- (v) V případě, kdy opravu provádí česká servisní společnost pro zákazníka se sídlem mimo EU, jedná se o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet podle § 67 odst. 2 ZDPH. Servisní společnost však musí prokázat, že za vadné zařízení přijaté k opravě a přemístěné do ČR ze třetího státu bylo výměnou z ČR do třetího státu odesláno zákazníkovi jiné zařízení, které bylo již dříve fyzicky opraveno na území ČR.

#### Stanovisko Ministerstva financí

Odbor 18 navrhuje odložení na příští jednání KOOV.

#### 118/29.03.06 - Bezúplatné poskytování služeb

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

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

## 1. Popis problému

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

Pro účely tohoto příspěvku lze služby poskytované zdarma rozlišit následovně:

- i) Služby poskytnuté za účelem jejich vyzkoušení potenciálními zákazníky  
  
Potenciální zákazníci si mohou poskytovanou službu zdarma vyzkoušet a rozhodnout se, zda chtějí danou službu i nadále přijímat za úplatu. Typickým příkladem může být zapojení kabelové televize na jeden měsíc zdarma.
- ii) Služby související s poskytováním vlastních zdanitelných plnění plátce  
  
Jedná se o služby odlišné od plnění, která plátce běžně poskytuje za úplatu. Typickým příkladem může být zajišťování autobusové dopravy pro potenciální zákazníky plátce od stanice metra do obchodního centra, které jinak není jednoduše dostupné městskou hromadnou dopravou.

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

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

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

## 2. Česká legislativa

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

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

## 3. Šestá směrnice

Zákonem o DPH byla do českého právního řádu implementována směrnice Rady 77/388/EHS (dále jen „Šestá směrnice“). Oficiální české znění Šesté směrnice nebylo dosud zveřejněno. Proto jsme vycházeli z českého překladu Šesté směrnice zveřejněného na internetových stránkách Evropské unie<sup>28</sup>.

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

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

Pro posouzení případných rozdílů mezi neoficiálním českým zněním Šesté směrnice a ostatními jazykovými verzemi jsme porovnali české znění článku 6 odst. 2 písm. b) Šesté směrnice se zněním anglickým<sup>29</sup> a německým<sup>30</sup>. Jednotlivé jazykové verze článku 6 odst. 2 písm. b) Šesté směrnice se významově shodují.<sup>31</sup>

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

Služba poskytnutá zdarma tedy nebude podléhat dani, pokud plátce prokáže, že služba byla poskytnuta s cílem zvýšit nebo udržet objem zdanitelných plnění poskytovaných plátcem.

U kategorie služeb poskytovaných na zkoušku lze k výše uvedenému závěru dospět také na základě daňového režimu vzorků zboží poskytovaných zdarma. Pokud Šestá směrnice umožňuje poskytnout bezúplatně vzorek zboží, aniž vznikne povinnost odvést daň<sup>32</sup>, není možné s ohledem na jeden ze základních principů DPH (neutralita zdanění) dojít u služeb k jinému závěru.

#### 4. Judikatura Evropského soudního dvora

---

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

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

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

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

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

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

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

Na druhé straně však existuje rozsáhlá judikatura ESD zabývající se souvislostí přijatých zdanitelných plnění s ekonomickou činností podniku např. v kontextu uplatnění nároku na odpočet daně. Ustálená judikatura ESD jednoznačně svědčí o tom, že na základě Šesté směrnice je nutné podmínku souvislosti s ekonomickou činností vykládat velmi široce<sup>33</sup>.

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

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

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

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

Srovnatelné případy byly (před lety) řešeny také na úrovni národních soudů v jiných členských státech EU. Jako příklad uvádíme Velkou Británii<sup>34, 35</sup> a Německo<sup>36</sup>. Uvedené příklady jasně ilustrují, že soudy v těchto státech postupují v duchu výše uvedených závěrů.

---

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

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

## 5. Implementace v jiných členských státech

Navrhovaný postup je v souladu s praktickou aplikací ustanovení článku 6 odst. 2 písm. b) Šesté směrnice v členských státech EU. Pro podrobnosti lze odkázat např. na oficiální postupy daňové správy ve Velké Británii<sup>37</sup>, Německu<sup>38</sup> a Polsku<sup>39</sup>.

## 6. Výkladová pravidla

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

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

---

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

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

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

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

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

doložit například kalkulací prokazující, že náklady na bezplatně poskytovanou službu vstupují do kalkulace ceny uskutečňovaných plnění.

## **7. Závěr**

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

### **Stanovisko Ministerstva financí**

#### **Návrh stanoviska:**

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

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

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