

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 22.4.2015

PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN S ROZPOREM

Daň z příjmů

451/22.04.15 Zahrnutí náhrad za dovolenou v rámci odpočtu na výzkum a vývoje 14

Předkládají: Mgr. Jaroslav Škvrna, daňový poradce, číslo osvědčení 2843
Ing. Kateřina Novotná, daňová poradkyně, číslo osvědčení 4659,
Ing. Vlastimil Řehák daňový poradce, číslo osvědčení 4300

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

Daň z příjmů

448/18.03.15 Daňový režim výplaty oceňovacích rozdílů

Předkládají: Bc. René Kulínský, daňový poradce, č. osvědčení 1159
Ing. Vladimír Sopkuliak, daňový poradce, č. osvědčení 4049

452/22.04.15 Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce č. osv. 3680
Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252
Ing. Petr Toman, daňový poradce č. osv. 3466

DPH

450/18.03.15 Uplatnění DPH v případě pobídek v nájemních vztazích

Předkládají: Ing. Martin Šandera, daňový poradce, č. osvědčení 4446
Ing. Bc. Michala Darebná, daňový poradce, č. osvědčení 4909

453/22.04.15 Zveřejnění účtu vedeného (i) nebankovní institucí a zveřejnění účtu vedeného (ii) prostřednictvím tzv. virtuální banky

Předkládá: Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osvědčení 3466
Ing. David Krch, daňový poradce, č. osvědčení 3560

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

448/18.03.15 Daňový režim výplat oceňovacích rozdílů

Předkládají: Bc. René Kulínský, daňový poradce, č. osvědčení 1159

Ing. Vladimír Sopkuliak, daňový poradce, číslo osvědčení 4049

Přístup k daňovému ošetření výplat oceňovacích rozdílů se v praxi různí. Vzhledem k rozdílným názorům a rovněž s ohledem na změny zákona o dani z příjmů ("ZDP") účinné od 1.1.2015 je cílem autorů tohoto příspěvku názory na tuto problematiku sjednotit a formulovat srozumitelný závěr akceptovaný daňovou správou.

Situace:

- Máme dvě české společnosti s ručením omezeným - Společnosti A a B.
- Společnost A má dva společníky, přičemž každý společník vlastní 50% podíl.
- Společnost B má shodné dva společníky se shodnými podíly (tj. vlastnická struktura je shodná s vlastnickou strukturou Společnosti A).
- Společník X je německá společnost GmbH, která je daňovým rezidentem Německa, podléhá německé korporátní dani a není daňovým rezidentem mimo EU podle ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění se třetím státem.
- Společník Y je česká společnost s ručením omezeným, která je daňovým rezidentem ČR, přičemž není daňovým rezidentem mimo ČR podle žádné smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené ČR.
- V roce 2011 – v rámci restrukturalizace s cílem zjednodušení a zefektivnění řízení aktivit v ČR – došlo k fúzi Společností A a B splynutím se vznikem nástupnické společnosti C. Společníci X a Y tak nově drží své podíly v nástupnické společnosti C (každý stále 50%).
- V rámci této fúze došlo v souladu se zákonem o přeměnách k ocenění jmění zanikajících Společností A a B a tedy k zaúčtování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku souvztažně s účtem oceňovacích rozdílů z přecenění. Ocenění jmění Společností A a B bylo provedeno výnosovým způsobem.
- V roce 2015 se společnost C rozhodla část těchto oceňovacích rozdílů vyplatit svým společníkům – tedy společníkům X a Y (ti stále drží své 50% podíly v této společnosti bez přerušení).
- Společnosti A, B či C za svou existenci nikdy nevytvořily záporný výsledek hospodaření – každý rok své existence generovaly stabilní zisk, nicméně po zohlednění účetního odpisu oceňovacího rozdílu k nabytému majetku vzniklého přeceněním majetku při fúzi byl konečný výsledek hospodaření Společnosti C od roku 2011 nulový.
- Zisk vytvořený Společnostmi A a B do roku 2011 byl pravidelně distribuován Společníkům X a Y, přičemž tyto výplaty byly vždy osvobozeným příjmem dle ustanovení ZDP implementujících Směrnici EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností („Směrnice EU“)

Otázka 1:

Jaký je daňový režim výplaty daných oceňovacích rozdílů?

Komentář:

- Společnost C a její společníci X a Y splňují veškeré podmínky stanovené v §19/3 ZDP.

- Výplata daných oceňovacích rozdílů je tedy osvobozeným příjmem (u obou společníků) a to buď dle §19/1/ze/1 ZDP (jakožto de facto podíl na zisku) či §19/1/zf ZDP (jakožto příjem z rozpuštění fondu obdobného rezervnímu fondu).

- Výše uvedená ustanovení totiž implementují principy Směrnice EU, přičemž hlavním principem Směrnice EU je eliminovat ekonomické dvojí zdanění zisků.

- Pokud by totiž výplata oceňovacích rozdílů, které de facto představují budoucí – a několik let po přeměně zčásti rovněž již fakticky dosažené – zisky Společnosti C, podléhala zdanění, pak by docházelo ke dvojímu ekonomickému zdanění (korporátní daní a zároveň daní srážkovou) a nebyl by naplněn účel Směrnice EU.

- Jinými slovy – pokud by výplaty oceňovacích rozdílů nemohly požívat osvobození – vedlo by toto k absurdnímu výsledku, kdy je podnik, u kterého došlo dle zákona k přecenění a zaúčtování oceňovacích rozdílů, nuceně odsouzen k dvojímu ekonomickému zdanění svých zisků (do výše daného přecenění) ve srovnání se situací, kdy by k přecenění nedošlo.

- Sama Směrnice EU v bodě 3 preambule stanoví, že výše zmíněné principy je třeba aplikovat nejen na dividendy, ale i jiné formy rozdělování zisku.

- V této souvislosti bychom rovněž chtěli poukázat na Důvodovou zprávu („Explanatory memorandum“) k novele Směrnice EU č. 2005/19/ES o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států („Směrnice EU o fúzích“), která v bodě 24 k článku 7 odst. 2 konstatuje, že v případě fúzí společností rovněž může docházet k transferu zisku (Směrnice EU o fúzích hovoří široce o nevydistribuovaných ziscích či skrytých kapitálových ziscích – obecněji pak o rozdílu mezi hodnotou převáděného jmění zanikající společnosti a hodnotou zrušeného podílu z pohledu mateřské společnosti), a pokud tedy dochází k fúzím mezi společnostmi splňujícími podmínky Směrnice EU, měly by i takovéto transfery požívat osvobození dle Směrnice EU.

- Jistě rovněž stojí za povšimnutí, že daňová správa širší pojetí zisku uplatnila v případě rozdílu mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou a v případě úroků neuznaných jako náklad dle pravidel nízké kapitalizace a souhlasila i u těchto typů transferu zisku s aplikací Směrnice EU.

- Vše výše uvedené potvrzuje závěr, že Směrnici EU je nutno aplikovat tak, aby byl naplněn její hlavní princip – tj. zamezit dvojímu ekonomickému zdanění distribucí zisku, které mohou nabývat různých podob a není možno se tedy formalisticky omezit na úzce vymezené preferované formy.

Navrhovaný závěr 1:

V souladu s principy Směrnice EU je při splnění podmínek v §19/3 ZDP výplata oceňovacích rozdílů dceřinou společností osvobozeným příjmem mateřské společnosti.

Otázka 2:

Změnil by se daňový režim výplaty daných oceňovacích rozdílů za situace, pokud v rámci fúze byla předmětná částka oceňovacích rozdílů v souladu s projektem fúze převzata a zaúčtována nástupnickou společností na účet nerozděleného zisku minulých let?

Komentář:

- Dle našeho názoru by výše naznačený způsob zaúčtování u vyplácející společnosti závěry ohledně daňového režimu dané výplaty neměl měnit.

Navrhovaný závěr 2:

V souladu s principy Směrnice EU je při splnění podmínek v §19/3 ZDP výplata oceňovacích rozdílů – v daném případě u dceřiné společnosti zaúčtovaných na účtu nerozděleného zisku minulých let - osvobozeným příjmem mateřské společnosti.

Stanovisko GFR

Odloženo

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

450/18.03.15 Uplatnění DPH v případě pobídek v nájemních vztazích

Předkládají: Ing. Martin Šandera, daňový poradce č. 4446
Ing. Bc. Michala Darebná, daňový poradce č. 4909

1. Úvod

Předmětem tohoto příspěvku je vyjasnění otázky správné aplikace daně z přidané hodnoty („DPH“) na pobídky v nájemních vztazích v podobě finančního příspěvku ze strany pronajímatele nájemci.

2. Popis situace

Při uzavírání nájemních smluv pronajímatelé často poskytují nájemcům určité výhody, například v podobě sníženého nájemného v počáteční fázi nájemního vztahu, nebo také poskytnutí obvykle jednorázového finančního příspěvku nájemci v počátku nájemního vztahu. Účelem takového příspěvku může být jak částečná či úplná kompenzace souvisejících nákladů nájemce (například na přestěhování do pronajímaných prostor, úpravy těchto prostor či odstupné za předčasné ukončení předchozího nájmu), tak i motivace potenciálního nájemce vůbec vstoupit do nájemního vztahu s tímto novým pronajímatelem, respektive motivace stávajícího nájemce zůstat v nájemním vztahu i nadále. V praxi přitom mohou nastat i situace, kdy je v nájemní smlouvě výslovně uvedeno například to, že bez poskytnutí pobídky by nájemce nájemní vztah neuzavřel (resp. neprodloužil), nebo také povinnost vrátit pronajímateli odpovídající část pobídky, pokud nájemce nedodrží smlouvenou dobu nájmu.

V případě takovýchto finančních příspěvků ze strany pronajímatele nájemci potom často vzniká otázka, zda předmětná úhrada má či nemá podléhat DPH.

3. Analýza

Klíčem k vyřešení nejasností ohledně správné aplikace DPH u nájemní pobídky v podobě jednorázového finančního příspěvku by mělo být správné vymezení jejího věcného obsahu, tj. v zásadě zda se jedná o úhradu za samostatné zdanitelné plnění v podobě poskytnutí určité služby nájemcem pronajímateli, nebo zda se naopak jedná o pouhou slevu z nájemného, tedy o snížení celkové úplaty za služby poskytované pronajímatelem nájemci.

3.1. Pobídka coby úhrada za poskytnutí samostatné služby

Poskytnutí služby pro účely DPH je vymezeno v § 14 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („ZDPH“). Podle § 14 odst. 1 ZDPH se poskytnutím služby rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním

zboží, a to včetně zavázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.¹

Uzavření nájemní smlouvy a vstup do nájemního vztahu s sebou nese řadu práv a povinností obou smluvních stran, např. závazek pronajímatele přenechat předmět nájmu k užití nájemci, zdržet se výkonu užívacích práv k předmětu nájmu, strpět nájemce ve svých prostorách, nebo naopak závazek nájemce dodržovat sjednaná „pravidla“ či strpět například návštěvy pronajímatele v najatých prostorách. Všechna tato práva a povinnosti vyplývající z uzavřeného nájemního vztahu jsou integrální součástí tohoto nájemního vztahu a tudíž komponentou poskytnuté služby pronájmu jakožto celku. Úplatou za tuto službu jakožto celek je sjednané nájemné, které by mělo plně reflektovat veškerá práva a povinnosti obou smluvních stran utvářející nájemní vztah.

Při posuzování, zda poskytnutí pobídky v podobě jednorázového finančního příspěvku pronajímatele nájemci představuje úplatu za poskytnutou službu či nikoliv, a zda tedy je či není předmětem DPH, by mělo být tudíž zkoumáno, zda pronajímatel získá vstupem konkrétního nájemce do nájemního vztahu jakýchkoliv dodatečných výhod či užitků, které lze vymezit, mimo těch, které přímo vyplývají z nájemní smlouvy. Tuto logiku a přístup zaujal i Evropský soudní dvůr („ESD“) v rozsudku k případu C-409/98 Mirror Group. Uvedený judikát se primárně zabýval otázkou osvobození pobídky od DPH. Otázce ohledně osvobození nicméně předchází otázka, zda se jedná vůbec o poskytnutí služby a tudíž zda je pobídka předmětem DPH. K tomuto ESD v 26. bodě rozsudku uvedl, že *„plátce daně, který pouze provádí úhradu finančních prostředků v souvislosti s poskytovanou službou, resp. který se k takovéto výplatě zavázal, ještě sám o sobě neuskutečňuje poskytování služeb podle článku 2 odst. 1 Šesté směrnice. Je zřejmé, že nájemce, který se zavazuje (i za přijetí úplaty od pronajímatele) pouze stát se nájemcem a hradit nájemné, tímto samotným úkonem neposkytuje pronajímateli služby.“* ESD tímto tedy vyslovuje tezi, že jak samotným vstupem do nájemního vztahu, tak i hrazením nájemného a tím pádem i dalším setrváváním v nájemním vztahu nájemce ještě neposkytuje služby ve smyslu Šesté směrnice, a tudíž plnění, které by bylo předmětem daně. K otázce, zda by pobídka měla či neměla být předmětem DPH, ESD dále v 27. bodě rozsudku uvedl, že budoucí nájemce by naopak uskutečnil poskytnutí služby za úplatu, pokud by pronajímatel za předpokladu zvýšení atraktivity nabízených prostor díky přítomnosti takového nájemce měl tomuto nájemci poukázat úplatu za jeho závazek přesunout své podnikání do předmětné budovy.

Poskytne-li tedy nájemce pronajímateli vstupem do nájmu či setrváním v nájmu jakékoliv další samostatné plnění (například zvýší-li samotným vstupem do nájmu atraktivitu nabízených prostor pro ostatní potenciální nájemce), potom je pobídka úplatou za toto samostatné plnění a tudíž předmětem DPH.

Je-li věcným obsahem pobídky naopak pouhý stimul ke zvýšení motivace nájemce stát se či zůstat i nadále nájemcem, případně kompenzace jeho nákladů

¹ § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH

souvisejících se vstupem do nájemního vztahu, přičemž pronajímatel v důsledku poskytnuté pobídky nedosáhne žádných vymezitelných sekundárních výhod či užiteků mimo těch přímo vyplývajících z nájemní smlouvy, potom pobídka nepředstavuje úplatu za poskytnutou službu. Takováto pobídka má přímou souvislost pouze s nájmem samotným, a proto na ni nelze nahlížet jinak než jako na snížení celkové výše úplaty za toto plnění, tj. slevu z nájemného. Tento přístup je koneckonců i v souladu s její ekonomickou podstatou. Správné ošetření takovéto pobídky z pohledu DPH je zároveň předmětem analýzy v dalším textu tohoto příspěvku.

3.2. Pobídka coby sleva z budoucího nájemného

Tento druh pobídky představuje poskytnutí finančních prostředků v celkové výši pobídky, které je buďto bezodkladně anebo až následně doprovázeno vznikem právního nároku příjemce pobídky na ponechání těchto finančních prostředků (zcela či zčásti), a to na základě splnění případně sjednaných odkládacích podmínek (např. v podobě splnění minimální sjednané doby nájmu).

Jelikož okamžik poskytnutí těchto finančních prostředků předchází poskytnutí samotné nájemní služby, ke které je pobídka slevou, vznikají otázky ohledně charakteru předmětné úhrady provedené směrem k nájemci včetně jejího správného ošetření z pohledu DPH v okamžiku úhrady, a analogicky ohledně způsobu zohlednění pobídky (slevy) při následném předepisování nájemného v průběhu trvání nájemního vztahu.

3.2.1. Zdanění slevy (pobídky) daní na výstupu

Ke splnění odkládacích podmínek pro konečné přiznání slevy může v závislosti na podobě smluvního ujednání docházet jak průběžně díky setrvávání v nájmu (má-li nájemce povinnost vrátit poměrnou část pobídky v případě předčasného ukončení nájmu), tak i jednorázově (má-li nájemce povinnost vrátit v případě předčasného ukončení nájmu pobídku v plné výši). Nejsou-li sjednány žádné odkládací podmínky, potom je sleva přiznána již v okamžiku poskytnutí finančních prostředků.

U běžných forem poskytnutých slev v zásadě platí, že:

- Je-li sleva poskytnuta již ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, potom je základ daně v souladu s § 36 odst. 5 ZDPH snížen o tuto slevu, tj. základem daně je částka po slevě.
- Pokud je sleva poskytnuta po dni uskutečnění zdanitelného plnění, provede plátce daně (dodavatel) opravu základu daně podle § 42 ZDPH a vystaví opravný daňový doklad, měl-li původně povinnost vystavit daňový doklad. V celkovém pohledu je tedy daň opět vypočtena a odvedena ze základu daně odpovídající částce po slevě.

Zcela jistě není pochyb o tom, že ani v situaci, kdy poskytnutí slevy z ceny plnění předchází samotnému uskutečnění tohoto plnění, by měl být zachován přístup konzistentní s výše popsanými situacemi, a sice že v celkovém pohledu by opět měla být DPH odvedena pouze z částky po slevě. Tento přístup potvrzuje i důvodová zpráva ZDPH ve vztahu k prvotnímu znění ustanovení § 36 odst. 5

ZDPH, podle které jsou v tomto ustanovení „*uvedeny položky, které se do základu daně nezahrnují. Částka, kterou obdržel plátce ... a sleva z ceny, která je poskytnuta nejpozději k datu uskutečnění zdanitelného plnění.*“ Z uvedeného zcela zjevně vyplývá záměr zákonodárce postupovat podle § 36 odst. 5 ZDPH (tj. zdaňovat pouze částku po slevě) i v případě slev poskytnutých ještě před datem (resp. dnem) uskutečnění zdanitelného plnění, ke kterému se sleva váže. Na tomto výkladu nic nemění ani několik novelizací uvedeného ustanovení uskutečněných od data první účinnosti ZDPH, jelikož předmětné pravidlo je v prakticky nezměněné podobě zachováno doposud.

Lze tedy shrnout, že ve výsledku je základem daně vždy pouze cena po slevě. Otázkou je však správný časový okamžik zohlednění slevy v základu daně, a to právě s ohledem na případně sjednané odkládací podmínky.

Samotný transfer peněžních prostředků ve výši nájemní pobídky od pronajímatele nájemci v popisovaném případě nepředstavuje úplatu za zdanitelné plnění a k datu jejich převodu nevzniká titul pro uplatnění daně na výstupu na straně nájemce. S ohledem na skutečnost, že v okamžiku poskytnutí peněžních prostředků ve výši pobídky ještě nebylo pronajímatelem uskutečněno žádné související zdanitelné plnění, ke kterému by pobídka mohla být považována za slevu, není v souladu se zněním § 42 odst. 5 ZDPH možné a nedává ani smysl opravovat budoucí základ daně a výši daně a snižovat tak daň na výstupu z budoucího nájemného na straně pronajímatele. Navíc jak již bylo uvedeno výše, s ohledem na podobu případných odkládacích podmínek nemusí nájemci k datu poskytnutí peněžních prostředků ještě vzniknout právní nárok na nájemní pobídku (tj. na slevu z nájemného). Úhrada pobídky nájemci proto v daný okamžik představuje pouhé poskytnutí finančních prostředků určených k dalšímu zúčtování, a to buď formou zápočtu na budoucí pohledávky z nájemného při budoucím přiznání slevy, anebo formou jejich plného nebo částečného vrácení zpět v situaci, kdy nájemce nesplní podmínky pro přiznání slevy. V okamžiku poskytnutí peněžních prostředků ve výši pobídky tudíž nevzniká povinnost odvést z částky přijaté nájemcem DPH ani jedné ze smluvních stran.

3.2.2. Zohlednění slevy při následném předepisování nájemného

Praktický postup v průběhu trvání nájmu bude s ohledem na skutečnost, že uvedená pobídka představuje slevu z budoucího nájemného, a to navíc s případnými odkládacími podmínkami, odvislý od existence takovýchto odkládacích podmínek a zároveň od jejich případného plnění či neplnění ze strany nájemce.

Situace 1: Sleva (pobídka) je poskytnuta s odkládací podmínkou v podobě povinnosti nájemce vrátit poměrnou část pobídky při nedodržení minimální sjednané doby nájmu

V takovémto případě je výše částky finálně přiznané slevy odvislá od doby setrvání v nájmu, a tudíž podmínky pro vznik nároku nájemce na slevu jsou naplňovány průběžně a souběžně se vznikem nároku pronajímatele na samotné

nájemné, ke kterému se sleva váže. Z tohoto důvodu by měla být sleva přiznávána průběžně přímo z předepisovaného nájemného.

Nájemci tudíž bude účtována a zároveň nájemcem bude hrazena plná výše nájemného, tedy částka nájemného před slevou, a to z toho důvodu, že sleva již byla nájemci uhrazena dříve formou pobídky. Do základu DPH však vstoupí pouze částka na úrovni nájemného po slevě, a to v souladu s § 36 odst. 5 ZDPH. Příslušný doklad bude obsahovat zúčtování odpovídající proporcionální části poskytnutých finančních prostředků k započtení proti přiznané slevě. To prakticky znamená, že pokud bude například za dané zúčtovací období na daňovém dokladu přiznána sleva z nájemného v určité výši a o tuto slevu bude zároveň snížen základ daně, bude pronajímatelem celková výše nájemného včetně DPH (tj. celková pohledávka pronajímatele) navýšena ještě o tuto slevu odpovídající alikvotní části z již poskytnuté finanční pobídky, nicméně v úrovni bez DPH (viz odstavec 3.2.1.).

Příklad

Zadání:

Pobídka ve výši 480 poskytnuta na počátku nájemního vztahu, minimální sjednaná doba nájmu 24 měsíců, měsíční nájemné 100 bez DPH, osvobození dle § 56a ZDPH neuplatňováno.

Řešení:

Každý měsíc v průběhu prvních 24 měsíců doby nájmu	
Základ daně:	$100 - (480/24) = 100 - 20 = 80$
DPH 21 %:	16,8
Bez DPH:	$480/24 = 20$
K úhradě celkem:	$80 + 16,8 + 20 = 116,8$
Každý měsíc po uplynutí prvních 24 měsíců doby nájmu	
Základ daně:	100
DPH 21 %:	21
Bez DPH:	0
K úhradě celkem:	121

Situace 2: Sleva (pobídka) je poskytnuta s odkládací podmínkou v podobě povinnosti nájemce vrátit celou částku pobídky při nedodržení minimální sjednané doby nájmu

Je-li konečné přiznání plné výše slevy navázáno na splnění stanovených podmínek k určitému pozdějšímu okamžiku v průběhu nájmu, potom nelze v období před splněním těchto podmínek postupovat podle § 36 odst. 5 ZDPH, jelikož sleva ještě nebyla ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (nájmu za jednotlivá zúčtovací období) finálně přiznána. Pro účely opravy základu daně a výše daně u již uskutečněných zdanitelných plnění naopak slouží ustanovení § 42 ZDPH, a to konkrétně odst. 1 písm. b).

Prakticky by tato situace měla být řešena tak, že po dobu předcházející okamžik splnění odkládací podmínky pro přiznání slevy bude nájemné předepisováno a

nájemcem hrazeno v plné výši, přičemž této plné výši bude odpovídat i základ daně a daň. V okamžiku splnění podmínek pro konečné přiznání slevy (pobídky) jako celku pronajímatel vystaví v souladu s § 45 odst. 4 ZDPH souhrnný opravný daňový doklad ke všem předchozím daňovým dokladům k jednotlivým platbám nájemného za dobu předcházející okamžik splnění sjednaných odkládacích podmínek. Naopak v případě nesplnění odkládacích podmínek bude pronajímateli vrácena plná částka pobídky, a to bez jakýchkoliv dopadů z pohledu DPH.

Určitou potíž nicméně může v tomto případě představovat znění § 42 odst. 5 ZDPH, které omezuje aplikovatelnost opravy základu daně a výše daně pouze na ta zdanitelná plnění, u kterých ještě neuplynula lhůta 3 let od konce zdaňovacího období vzniku povinnosti přiznat u nich daň. Pokud by byl okamžik konečného přiznání slevy navázán na splnění podmínek v období delším než 3 roky (pokud by podmínkou bylo například setrvání v nájmu po dobu alespoň 5 let), potom by při postupování zcela a pouze podle textu zákona nebylo možné u části dříve uskutečněných zdanitelných plnění opravu provést. V zájmu snahy o nalezení takového řešení této situace, které bude proveditelné, svými dopady v zásadě konzistentní s dopady při sjednání kratší doby lhůty pro odkládací podmínky a bude zároveň co nejméně administrativně zatěžující jak pro správce daně, tak i pro daňové poplatníky, proto navrhuje pro tyto případy přípustnost i takového praktického postupu, v jehož rámci by předmětem opravy základu daně a výše daně podle § 42 ZDPH byla plná výše slevy (pobídky), avšak pouze ve vztahu k těm relevantním předchozím základům daně a částkám daně, u kterých je to s ohledem na ustanovení § 42 odst. 5 ZDPH v období provedení opravy ještě možné.

Příklad

Pobídka ve výši 480 poskytnuta na počátku nájemního vztahu, minimální sjednaná doba nájmu 24 měsíců, měsíční nájemné 100 bez DPH, osvobození dle § 56a ZDPH neuplatňováno.

Řešení:

Každý měsíc v průběhu prvních 23 měsíců doby nájmu	
Základ daně:	100
DPH 21 %:	21
Bez DPH:	0
K úhradě celkem:	121
24. měsíc doby nájmu – při splnění odkládací podmínky	
Základ daně:	$100 - (480/24) = 100 - 20 = 80$
DPH 21 %:	16,8
Bez DPH:	$480/24 = 20$
K úhradě celkem:	$80 + 16,8 + 20 = 116,8$
+ souhrnný opravný doklad k předchozím 23 měsícům	
Každý měsíc po uplynutí prvních 24 měsíců doby nájmu	
Základ daně:	100
DPH 21 %:	21
Bez DPH:	0
K úhradě celkem:	121

Situace 3: Sleva (pobídka) je poskytnuta bez odkládací podmínky

V takovémto případě je sleva v plné výši finálně přiznána ještě před dnem uskutečnění zdanitelného plnění, ke kterému se váže, a tak se bude postupovat podle § 36 odst. 5 ZDPH, podle kterého sleva poskytnutá nejpozději ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nevstupuje do základu daně.

Po praktické stránce by tudíž tato situace měla být řešena tak, že nájemci je v průběhu nájmu účtovávána a zároveň nájemcem hrazena plná výše nájemného, tedy částka nájemného před slevou, a to z toho důvodu, že sleva již byla nájemci uhrazena dříve formou pobídky. Do základu DPH však až do úplného „vyčerpání“ již dříve poskytnuté slevy (pobídky) předepsané nájemné nevstoupí, a to opět v souladu s § 36 odst. 5 ZDPH. Příslušný daňový doklad tedy bude až do okamžiku vyčerpání pobídky vždy obsahovat plnou výši nájemného, která bude zároveň plně pokryta korespondující slevou z nájemného v podobě již poskytnuté pobídky (základ daně a daň tedy v nulové výši), a toto dále navýšeno odpovídající částku slevy, avšak na úrovni bez DPH – viz 3.2.1. V posledním relevantním období, ve kterém dojde k zúčtování poskytnuté slevy, se bude postupovat analogicky ve vztahu k té části nájemného, která je pokryta slevou ve formě pobídky.

Příklad

Pobídka ve výši 480 poskytnuta na počátku nájemního vztahu, minimální sjednaná doba nájmu nesjednána, měsíční nájemné 100 bez DPH, osvobození neuplatňováno.

Řešení:

Každý měsíc v průběhu prvních 4 měsíců doby nájmu	
Základ daně:	0
DPH 21 %:	0
Bez DPH:	100
K úhradě celkem:	100
5. měsíc doby nájmu	
Základ daně:	$(5 \times 100) - 480 = 500 - 480 = 20$
DPH 21 %:	4,2
Bez DPH:	$100 - ((5 \times 100) - 480) = 100 - 20 = 80$
K úhradě celkem:	104,2
Každý měsíc po uplynutí prvních 5 měsíců doby nájmu	
Základ daně:	100
DPH 21 %:	21
Bez DPH:	0
K úhradě celkem:	121

Případy takových smluvních ujednání, v rámci kterých by nájemce zároveň mohl v dané situaci opustit a také opustil nájemní vztah ještě před úplným „vyčerpáním“ slevy v podobě pobídky, v důsledku čehož by částka poskytnuté slevy (pobídky) nakonec převýšila celkovou výši inkasovaného nájemného, považujeme za spíše ojedinělé a charakter pobídky včetně jejího ošetření z pohledu DPH by potom měl být zkoumán individuálně v návaznosti na

konkrétní okolnosti transakce. Z tohoto důvodu nejsou takovéto situace ani předmětem tohoto příspěvku.

4. Závěr

Na základě výše uvedeného navrhuje přijetí následujících sjednocujících závěrů:

- 1) Poskytne-li nájemce pronajímateli vstupem do nájmu či setrváním v nájmu jakékoliv samostatné vymezené plnění, které není již přímým obsahem nájemního vztahu jakožto celku (například zvýší-li samotným vstupem do nájmu atraktivitu nabízených prostor pro ostatní potenciální nájemce), potom je pobídka úplatou za toto samostatné plnění a tudíž předmětem DPH.
- 2) Je-li věcným obsahem pobídky naopak pouhý stimul ke zvýšení motivace nájemce stát se či zůstat i nadále nájemcem, případně kompenzace jeho nákladů souvisejících se vstupem do nájemního vztahu, přičemž pronajímatel v důsledku poskytnuté pobídky nedosáhne žádných vymezených dodatečných výhod či užitků mimo těch přímo vyplývajících z nájemní smlouvy, potom pobídka nepředstavuje úplatu za poskytnutou službu, ale pouhou slevu z budoucího nájemného.
- 3) V okamžiku poskytnutí finančních prostředků ve výši pobídky nevzniká povinnost odvést z této úhrady DPH ani jedné ze smluvních stran, a to bez ohledu na existenci případných odkládacích podmínek pro konečné přiznání slevy a jejich formu.
- 4) Je-li sleva poskytnuta s odkládací podmínkou v podobě povinnosti nájemce vrátit poměrnou část pobídky při nedodržení minimální sjednané doby nájmu, bude sleva považována za poskytnutou průběžně přímo z předepisovaného nájemného. Nájemci bude předepisována a zároveň nájemcem bude hrazena částka nájemného před slevou (jelikož sleva již byla nájemci poukázána dříve), nicméně do základu DPH vstoupí pouze částka na úrovni nájemného po slevě, a to v souladu s § 36 odst. 5 ZDPH.
- 5) Pokud je sleva poskytnuta s odkládací podmínkou v podobě povinnosti nájemce vrátit plnou výši pobídky při nedodržení minimální sjednané doby nájmu, potom po dobu předcházející okamžik splnění odkládací podmínky bude nájemné předepisováno a nájemcem hrazeno v plné výši, přičemž této plné výši bude odpovídat i základ daně a daň. V okamžiku splnění odkládací podmínky (tedy poskytnutí slevy) pronajímatel vystaví v souladu s § 45 odst. 4 ZDPH souhrnný opravný daňový doklad ke všem předchozím platbám nájemného za dobu předcházející tento okamžik splnění sjednaných odkládacích podmínek.
Uplyne-li od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat uskutečnění původních zdanitelných plnění, již více než 3 roky, bude v takovémto případě přípustné provedení opravy základu daně a výše daně v plné výši pobídky i pouze ve vztahu ke zdanitelným plněním, u kterých je provedení opravy základu daně a výše daně ještě v souladu s § 42 odst. 5 ZDPH možné.
- 6) Je-li sleva ve formě pobídky poskytnuta bez povinnosti nájemce pobídku zcela či částečně vrátit pronajímateli v případě nesplnění minimální sjednané doby nájmu, je sleva v plné výši finálně přiznána ještě před dnem uskutečnění zdanitelného plnění, a tak bude základ daně v souladu s § 36 odst. 5 ZDPH

stanoven pouze na úrovni nájemného po slevě. Nájemci bude v průběhu nájmu předepisována a zároveň nájemcem bude hrazena částka nájemného před slevou (jelikož sleva již byla nájemci poukázána dříve), nicméně do základu DPH až do úplného „vyčerpání“ poskytnuté slevy (pobídky) předepsané nájemné nevstoupí.

5. Návrh opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Generálního finančního ředitelství vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GFR

Odloženo

PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN S ROZPOREM

Daň z příjmů

451/22.04.15 Zahrnutí náhrad za dovolenou v rámci odpočtu na výzkum a vývoje

Předkladatelé: Mgr. Jaroslav Škvřna, daňový poradce, číslo osvědčení 2843
Ing. Kateřina Novotná, daňová poradkyně, číslo osvědčení 4659,
Ing. Vlastimil Řehák daňový poradce, číslo osvědčení 4300

a) Popis problematiky

Cílem tohoto příspěvku je potvrdit možnost zahrnování náhrad mezd za dovolenou v rámci odpočtu na výzkum a vývoje dle § 34 odst. 4 a 5 a § 34a až 34e zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.

b) Odůvodnění

V souladu s textem zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“ nebo „Zákon“), je do odpočtu na výzkum a vývoj možné zahrnout výdaje (náklady), které poplatník vynaložil při realizaci projektu výzkumu a vývoje, za současného splnění podmínek uvedených v ustanovení § 34b odst. 1, tedy že se jedná o náklady vynaložené na způsobilé činnosti, jedná se o výdaje (náklady) na dosažení zajištění a udržení příjmů a tyto výdaje (náklady) jsou evidovány odděleně. V ustanovení §34b odst. 2 ZDP jsou dále vyjmenovány výdaje (náklady), které není možné v odpočtu uplatnit. Z textu zákona je tedy zřejmé, že mimo množiny výslovně uvedených nákladů, které nelze v odpočtu uplatnit, mohou být veškeré daňově uznatelné náklady vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnuty do odpočtu na výzkum a vývoj.

Náhrada mzdy za dovolenou není v ZDP výslovně uvedena jako náklad, který není možné uplatnit v rámci odpočtu na výzkum a vývoj, a zároveň představuje daňově uznatelný náklad. Pokyn D – 288 Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve znění Sdělení k Pokynu č. D – 288 ze dne 3. října 2014 (dále jen „Pokyn“), stanoví, že výdaji (náklady) vynaloženými při realizaci projektů výzkumu a vývoje jsou osobní výdaje a jim odpovídající povinné odvody. Pokyn tedy ve výčtu vybraných osobních nákladů, které je možné zahrnout do odpočtu na výzkum a vývoj, uvádí mzdu či plat, náhradu mzdy za dovolenou neuvádí. Zároveň však v žádné jiné části Pokyn výslovně neuvádí, že náhradu mzdy za dovolenou nelze uplatnit v rámci odpočtu na výzkum a vývoj. V této souvislosti bychom však chtěli uvést, že Pokyn není obecně právně závazný vůči daňovým poplatníkům, je pouze určitým návodem pro postup správce daně a je nepřipustné, aby přesahoval rámec Zákona.

Náhrada mzdy za čerpanou dovolenou podle ustanovení § 212 a následujících zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v platném znění (dále jen „ZP“), přísluší každému zaměstnanci, který za nepřetržitého trvání pracovního poměru k témuž zaměstnavateli vykonával práci alespoň 60 dnů v kalendářním roce, (dovolená za

kalendářní rok), přičemž výměra dovolené činí nejméně 4 týdny v kalendářním roce. Výměru dovolené lze prodloužit pomocí pracovních smluv se zaměstnanci, kolektivní smlouvou nebo vnitřním předpisem zaměstnavatele. Právo na dovolenou zahrnuje jak právo na pracovní volno, tak i poskytování náhrady mzdy či platu po dobu jejího čerpání. „Dovolená představuje právo zaměstnance, který práci koná v pracovním poměru, na dlouhodobý odpočinek v kalendářním roce a jejím účelem je zajistit poskytnutí minimálního volna k reprodukci pracovní síly zaměstnance“², je tedy zřejmé, že čerpání dovolené je pro zaměstnance nezbytný čas odpočinku, který mu napomáhá plnit přiřazené pracovní úkoly. Neposkytnutí dovolené trestá právní řád jako správní delikt, za který hrozí zaměstnavateli pokuta.³ Náhradu mzdy za čerpanou dovolenou tedy nelze chápat jako zaměstnanecký benefit.

Domníváme se, že podstatný je zejména fakt, že náhrada mzdy za dovolenou představuje pro poplatníka povinný zákonný náklad práce, který lze postavit na roveň s povinnými zákonnými odvody na sociální a zdravotní pojištění. Lze se proto domnívat, že náhradu mzdy za dovolenou by mělo být možné ošetřit v rámci odpočtu stejným způsobem jako povinné zákonné odvody.

Jak je zmíněno výše, primárním účelem poskytnuté dovolené je poskytnutí odpočinku, který zaměstnanci napomáhá plnit přiřazené pracovní úkoly. V případě zaměstnance, který ve zdaňovacím období vykonává pouze činnosti výzkumu a vývoje, lze proto konstatovat, že čas strávený tímto zaměstnancem na dovolené mu napomáhá plnit přiřazené pracovní úkoly při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Náhradu mzdy za čerpanou dovolenou lze proto považovat za náklady vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje.

V případě, že se zaměstnanec kromě projektu výzkumu a vývoje věnuje i jiným činnostem, je dle našeho názoru možné zahrnout do odpočtu poměrnou část náhrady mzdy za dovolenou odpovídající míře zapojení zaměstnance do projektu výzkumu a vývoje. Tako poměrná část náhrady mzdy je osobním nákladem vzniklým při realizaci projektu výzkumu a vývoje a v souladu s ustanovením § 34b odst. 3 ZDP jej lze v rámci odpočtu na výzkum a vývoj uplatnit.

K zahrnutí náhrad za dovolenou do osobních výdajů (nákladů) vynaložených daňovým subjektem na zaměstnance se přiklání i zdrojový dokument pro zákonný rámec odčitatelné položky na výzkum a vývoj v českém právu, tzv. Manuál Frascati⁴. Ten v kapitole 6.2, v sekci 6.2.2. běžné náklady, vypočítává osobní náklady jako souhrn roční mzdy a všech přidružených plateb nebo vedlejších požitků, jako odměny, náhrada za dovolenou, příspěvky do důchodových fondů atd. Někteří daňoví poplatníci poskytují svým zaměstnancům dovolenou nad rámec minimální zákonné výměry. Domníváme se, že i náklady na dovolenou nad rámec ZP je možné v souladu s textem ZDP a výše uvedenými argumenty zahrnout do odpočtu. Vzhledem k sektorům, ve kterých poplatníci uplatňují odpočet na výzkum a vývoj působí, a náročnosti pracovních úkolů poskytují tito poplatníci svým zaměstnancům

² Bělina, M. a kol.: Zákoník práce. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012. 820 s.

³ § 29 zákona č. 251/2005 Sb., o inspekci práce, Správní delikty na úseku dovolené

⁴ Frascati Manual: Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development

dny dovolené navíc. V těchto odvětvích je přitom poskytování nadlimitní dovolené standardem, který uchazeči o zaměstnání vyžadují.⁵

c) Závěr

Doporučujeme přijmout závěr, že osobní náklady včetně náhrady mezd za dovolenou představují výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a lze je v rámci odpočtu na výzkum a vývoje dle ustanovení § 34b ZDP uplatnit. Vzhledem k tomu, že odpočet na výzkum a vývoj může využít pouze poplatník, který naplní samotnou podstatu činností výzkumu a vývoje, ale také zároveň vyhoví všem formálním požadavkům ZDP, je třeba, aby byla současně dána jasná pravidla, které náklady je možné do odpočtu na výzkum a vývoj zahrnout a které nikoliv.

Domníváme se přitom, že tato pravidla mohou být jasně stanovena pouze Zákonem, jelikož jak bylo uvedeno již výše, Pokyn nemůže překračovat meze Zákonu. Z toho důvodu je tedy třeba postupovat v souladu se Zákonem, který obsahuje výčet neuplatnitelných výdajů (nákladů), mezi kterými se však náhrada mzdy za dovolenou nenachází. Je-li tedy vůlí zákonodárce, aby tato položka nebyla zahrnutelná do odpočtu na výzkum a vývoj, je třeba přistoupit ke změně nejednoznačné právní úpravy a tuto položku zahrnout do výčtu obsaženého v ustanovení § 34b odst. 2 ZDP, a nikoli k doplňování této úpravy nad rámec Zákonu prostřednictvím předpisů, které nedosahují potřebné právní síly. Jelikož aktuální znění Zákonu nevyklučuje náhradu mzdy za dovolenou z okruhu nákladů, které lze uplatnit v rámci odpočtu na výzkum a vývoj, domníváme se, že tato položka je jednoznačně uplatnitelná.

Stanovisko GŘ:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Ustanovení § 34 odst. 4 ZDP umožňuje od základu daně odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Podmínky pro uplatnění odpočtu jsou stanovené v § 34a až 34e ZDP. Podle ustanovení § 34b odst. 1 ZDP se výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu rozumí výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP a evidované odděleně od ostatních výdajů. Ustanovení § 34 odst. 4 ZDP představuje výjimku ze základního pravidla, že jeden výdaj nelze u téhož poplatníka uplatnit dvakrát. Jedná se tedy o výklad výjimky, kterou je nutné interpretovat restriktivně.

Za výdaje vynaložené na výzkum a vývoj a zahrnované do tohoto odpočtu lze považovat osobní náklady a jim odpovídající náklady na povinné zákonné odvody (viz Pokyn MF D – 288 včetně jeho oprav). Mezi osobní náklady patří mzdy (platy) zaměstnanců přijatých podle pracovní smlouvy výhradně na řešení projektu. Povinnými zákonnými odvody jsou míněny odvody podle zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

⁵ Viz také články <http://kariera.ihned.cz/c1-57806350-boj-mezí-zamestnavateli-a-zamestnanci-co-vlastne-chteji>, <http://www.finance.cz/zpravy/finance/346645-rhi-zamestnanci-chteji-dovolenou-navic-a-pruznou-pracovni-dobu/>

Podle ustanovení § 109 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákoník práce“), přísluší zaměstnanci za vykonanou práci mzda, která je podle ustanovení § 109 odst. 2 zákoníku práce peněžitým plněním poskytovaným zaměstnavatelem zaměstnanci za práci. Pojem práce pak dále specifikuje ustanovení § 1 písm. a) zákoníku práce jako závislou práci mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem, tj. dle § 2 téhož zákona osobní výkon zaměstnance pro zaměstnavatele (zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně) za mzdu v pracovní době na pracovišti nebo na jiném dohodnutém místě.

Úzká vazba mezi osobní přítomností pracovníka na pracovišti a prováděnou prací na realizaci výzkumu a vývoje je dále deklarována tím, že mzdu nebo plat zaměstnance je možné v rámci odpočtu uplatnit za předpokladu, že se bude podílet na řešení projektu (viz pokyn D – 288 písm. a) bod. 1). Z výše uvedeného lze dovodit závěr, že pokud pracovník pracující na projektu výzkumu a vývoje čerpá dovolenou, pak na projektu výzkumu a vývoje osobně na pracovišti zaměstnavatele nepracuje (nevykonává práci pro zaměstnavatele), tj. nepodílí se na jeho realizaci.

Pokud se zaměstnanec v době dovolené nepodílí osobně na pracovišti zaměstnavatele na realizaci výzkumu a vývoje, není splněna základní zákonná podmínka stanovená pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje v ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, tj., že náklad souvisí přímo a bezprostředně s realizací projektu. Náhrada mzdy přímo nesouvisí s řešením projektu, ale souvisí s čerpáním dovolené, tj. s odpočinkem zaměstnance v kalendářním roce.

Lze tak dovodit, že za mzdu ve smyslu Pokynu D - 288 lze považovat pouze daňové výdaje vynaložené na práce související s projekty výzkumu a vývoje a nikoliv další náhrady jako je např. náhrada za dovolenou, za státní svátek či nemocenskou a s nimi související zákonné odvody na sociální a zdravotní pojištění.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

452/22.04.15 Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů

Předkládá: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce č. osv. 3680
Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252
Ing. Petr Toman, daňový poradce č. osv. 3466

1. Úvod

V tomto příspěvku se zabýváme některými aspekty bezúplatných příjmů, které od 1.1.2014 podléhají zdanění daní z příjmů s tím, že v této úpravě došlo poslední novelou ZDP (zákonem č.267/2014 Sb.) k některým změnám.

2. Zvýšení a snížení základu daně v případě bezúplatného příjmu

První otázkou, kterou je v souvislosti s danou věcí nutné řešit, je ustanovení, na základě kterého je nutné zvýšit základ daně v případě bezúplatného příjmu. Domníváme se, že tímto ustanovením je § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP:

„...16. hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, pokud se o tomto příjmu neúčtuje ve výnosech a nejedná se o příjem osvobozený od daně nebo příjem, který není předmětem daně, nebo o příjem ve formě daru účelově poskytnutého na pořízení hmotného majetku nebo na jeho technické zhodnocení....“.

Na základě tohoto ustanovení je nutné zvýšit základ daně za podmínky, že o daném bezúplatném příjmu nebude účtováno ve výnosech. V případě účtování ve výnosech se bude v takovém případě vycházet z účetnictví (viz. zejména ust. § 23 odst. 1 a 10 a od 1. 1. 2015 také ust. § 21h ZDP). Speciální úprava je pak v případě bezúplatných příjmů v podobě peněžitého daru na pořízení hmotného majetku a jeho technické zhodnocení, kdy takové příjmy snižují vstupní cenu a zároveň nejsou předmětem daně (§ 29 odst. 1 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 9 ZDP).

Související právní úpravou, k § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP je ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP, které naopak umožňuje základ daně snížit:

8. hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, o kterou byl zvýšen výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 3 písm. a) bodu 16, pokud je tento bezúplatný příjem využit k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozené, a o bezúplatném příjmu nebylo účtováno v nákladech,

Důvodová zpráva k § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP

„...Obecně v návaznosti na inkorporaci daně darovací do zákona o daních z příjmů bude poplatník povinen zvýšit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o hodnotu bezúplatného příjmu (daru), pokud o tomto příjmu nebude účtovat ve výnosech nebo pokud se nebude jednat o příjem osvobozený, resp. příjem, který nebude předmětem daně. V situaci, kdy tento bezúplatný příjem využije k dosažení

dalších příjmů, navrhuje se, aby mohl o hodnotu tohoto příjmu výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji snížit. Pokud bezúplatný příjem obdrží poplatník, který ho nevyužije pro dosahování dalších zdaňovaných příjmů (v podnikání), výsledek hospodaření ani rozdíl mezi příjmy a výdaji snižovat nebude...“.

Tato úprava je logická, protože vychází z toho, že pokud by poplatník obdržel jako bezúplatný příjem peněžní prostředky a ty následně použil způsobem splňujícím podmínky § 24 odst. 1 ZDP, byl by celkový základ daně stejný – tzn. příjem peněžních prostředků by byl zdanitelný příjem a vynaložení prostředků by bylo daňově relevantním nákladem. Pokud půjde o poskytnutí nepeněžitého plnění (bezúplatný příjem), bude výsledný dopad na základ daně z příjmů u příjemce kombinací ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP stejný. Příkladem aplikace dané právní úpravy může být situace, kdy například malíř pro firmu zadarmo vymaluje kancelář. Na straně dané firmy bude základ daně zvýšen dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP a zároveň vzhledem k používání dané kanceláře pro účely podnikání bude možné základ daně o tu samou částku snížit dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

Domníváme se, že stejným způsobem je možné aplikovat dané ustanovení na:

a) Bezúročné zápůjčky, kdy splnění podmínky pro aplikaci § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP je nutné testovat ve vztahu k použití poskytnutých peněžitých prostředků z titulu bezúročné zápůjčky, resp. uspořené prostředků, které nebude možné vynaložit na úroky.

b) Výpůjčky a výprosy, kdy splnění podmínky pro aplikaci § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP je nutné testovat ve vztahu k použití majetku získaného výpůjčkou či výprosu.

Výše uvedené závěry platí i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP, a to bez ohledu na to, zda vedou či nevedou účetnictví. Opačný výklad by představoval nepřipustnou diskriminaci mezi FO a PO, což bez relevantního odůvodnění takového postupu není možné (viz. rozsudek NSS 8 Afs 66/2013-49 ze dne 15.5.2014, 8 Afs 67/2013-49 ze dne 15.5.2014).

V dané souvislosti je nutné zdůraznit, že v případě bezúročné zápůjčky, dále v případě výpůjčky a výprosy, nebude od 1.1.2015 aplikováno ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, jelikož došlo k vypuštění věty, která vycházela z toho, že ustanovení § 23 odst. 7 ZDP se použije i v případě, kdy je cena mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob rovna nule. Z relevantní judikatury totiž jednoznačně vyplývá, že dle znění platného do 31.12.2013 se ustanovení § 23 odst. 7 ZDP v takových případech nemělo aplikovat (viz. 5 Afs 174/2006-70, 5 Afs 143/2006-72 ze dne 17.8.2007, 2 Afs 146/2006-76 ze dne 17.7.2007).

2.1. Závěr k bodu 2.

2.1.1 V případě, kdy je poplatníkovi bezúplatně poskytnuta služba (například vymalování kanceláře, zadarmo vedené účetnictví a podobně), kterou využije tak, že jsou naplněny podmínky dle § 24 odst. 1 ZDP (přičemž nejde o použití na příjmy, které nejsou předmětem daně a jsou od daně osvobozeny), bude postupováno tak,

že o stejnou částku bude základ daně zvýšen (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP) a zároveň bude o stejnou částku základ daně snížen (§ 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP).

2.1.2. Stejným způsobem, jak je uvedeno v bodě 2.1.1., bude postupováno v případě:

2.1.2.1. Bezúročných zápůjček, kdy o neuplatněný obvyklý úrok bude u příjemce takové bezúročné zápůjčky základ daně zvýšen a zároveň v případě, kdy použití prostředků z titulu zápůjčky splní podmínky dle § 24 odst. 1 ZDP, bude základ daně o tu samou částku snížen (kombinace ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP).

2.1.2.2. výpůjček a výpros, kdy o hodnotu majetkového prospěchu získaného přijetím bezúplatné výpůjčky či výprosy majetku bude u příjemce výpůjčky (vypůjčitele) či výprosy (výprosník) základ daně zvýšen dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a současně o tožnou částku bude základ daně snížen dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

2.1.3. V případě bezúročné zápůjčky, a dále v případě výpůjčky a výprosy, nebude od 1.1.2015 aplikováno ustanovení § 23 odst. 7 ZDP.

2.1.4. Závěry dle bodu 2.1.1 až 2.1.3. se uplatní i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP, a to ať již vede či nevede daná fyzická osoba účetnictví.

3. Forma uplatnění práva na snížení základu daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP

Ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP v plném rozsahu zní, cit.: „*Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 c) lze snížit o 8. hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, o kterou byl zvýšen výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 3 písm. a) bodu 16, pokud je tento bezúplatný příjem využit k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozené, a o bezúplatném příjmu nebylo účtováno v nákladech*“

Z citovaného textu vyplývá, že toto snížení výsledku hospodaření výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji je dispozitivní – viz. „*lze snížit*“.

Dle našeho názoru však platí, že toto snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji při stanovení základu daně provede poplatník či správce daně v rámci vyměřovacího či doměřovacího řízení vždy, když budou naplněny podmínky ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

3.1. Závěr k bodu 3.

V návaznosti na naplnění jednoho ze základních principů správy daní – tj. správné stanovení daně – platí, že snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji při stanovení základu daně dle § 23 odst. 3. písm. c) bod 8 ZDP provede poplatník či správce daně v rámci vyměřovacího či doměřovacího řízení vždy, když budou naplněny podmínky ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP.

4. O jakou částku upravovat základ daně v návaznosti na popis a závěry obsažené v bodě 2.

Jak bylo v předcházejícím bodě 2. uvedeno, dochází v popsanych případech realizace bezúplatných příjmů k úpravě základu daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP. V těchto ustanoveních však ZDP neřeší částku, resp. výši úpravy základu daně. Pro tyto účely je nutno získané (přijaté) bezúplatné příjmy rozdělit do dvou kategorií:

- a) peněžní
- b) nepeněžní (tj. včetně různých majetkových prospěchů)

ad a) zde není problém s určením výše (částky) úpravy základu daně – částka zvyšující základu daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP bude dána jmenovitou hodnotou získaných peněžních prostředků (peněžních darů); základ daně pak bude ve většině případů snížen prostřednictvím řádně zaúčtovaného nákladu (při splnění podmínek § 24 odst. 1, popř. navazujících ustanovení ZDP), který bude následně hrazen ze získaných peněžních darů

ad b) v tomto případě je dle našeho názoru nutno pro účely správného vyčíslení základu daně použít pro ocenění nepeněžního bezúplatného příjmu (včetně majetkového prospěchu) úpravu z ustanovení § 23 odst. 6 ZDP a ocenit tyto nepeněžní příjmy podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku, pokud ZDP nestanoví jinak (viz. např. nepeněžní příjem u pronajímatele z titulu bezúplatně přenechaného tech. zhodnocení provedeného nájemcem).

4.1. Závěr k bodu 4.

V návaznosti na závěry provedené v rámci bodu 2. a 3. a dále v návaznosti na popis obsažený výše v bodu 4. doporučujeme přijmout závěr, že při splnění podmínek uvedených v ustanoveních § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP, je dopad těchto ustanovení do úprav základu daně neutrální – tzn., že totožná částka je položkou zvyšující a současně i položkou snižující výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji. To platí např. i v případě opakujících se plnění a jejich ocenění v návaznosti na § 3 odst. 3 písm. b) ZDP – tj. jednorázové zvýšení i snížení výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP o celý pětinasobek hodnoty ročního plnění. Tento závěr samozřejmě neplatí v případě, kdy nebudou naplněny podmínky § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP, to je například v případě použití daných plnění k reprezentaci.

4.2. Závěr k bodu 4.

S ohledem na závěr obsažený v bodu 4.1. pak platí, že případná dodatečná úprava výše částky zvyšující výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP bude současně uplatněna jako úprava výše částky snižující výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP. Tento závěr samozřejmě neplatí v případě, kdy nebudou naplněny podmínky § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP, to je například v případě použití daných plnění k reprezentaci

4.3. Závěr k bodu 4.

V návaznosti na výše uvedené skutečnosti a závěry a při použití zásady hospodárnosti v daňovém řízení pak není třeba dokládat precizní ocenění bezúplatných příjmů např. znaleckými posudky, pokud jsou naplněny podmínky pro plné zvýšení i snížení výsledku hospodaření či rozdílu mezi příjmy a výdaji dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

Výše uvedené závěry doporučujeme přijmout i s ohledem na skutečnosti dále popsanné v následujícím bodě 5, který navazuje na dosti nejasné a nejednoznačné znění důvodové zprávy k předmětným ustanovením.

5. Případy, kdy nejde o bezúplatný příjem a důsledky, které z toho vyplývají

V dané souvislosti vzniká otázka, zda všechny případy, kdy zde není úhrada, je nutné posoudit z hlediska ZDP jako bezúplatný příjem (tento pojem není v ZDP jakkoliv blíže definován) se všemi důsledky, které z tohoto vyplývají a to i v souladu s tím, co je výše uvedeno pod bodem 2. *Zvýšení a snížení základu daně v případě bezúplatného příjmu.* Domníváme se, že tomu tak není, o čemž svědčí i důvodová zpráva k novele zákona č.267/2014 Sb.:

Důvodová zpráva K § 19b odst. 1 písm. d):

„...Dále se z důvodu zajištění stejného daňového režimu majetkového prospěchu z bezúplatného poskytování věcí k užití u daně z příjmů fyzických a právnických osob se tento příjem přesouvá z režimu vynětí předmětu daně do režimu osvobození od daně z příjmů. Současně se navrhuje obdobný limit pro osvobození jako u daně z příjmů fyzických osob v § 4a písm. m) bodě 4.

Samotná forma „smlouvy o výpůjčce nebo výprose“ nemusí automaticky znamenat, že se jedná o bezúplatný příjem. Tato smlouva může být součástí daleko širších smluvních ujednání v rámci ekonomických vztahů.

Navržená úprava se proto nepoužije například u výpůjčky v režimu zajištění závazku převodem práva, kde vypůjčitel nezískává žádný prospěch a tento institut je v první řadě využíván k eliminaci rizik na straně věřitele a je srovnatelný se zástavním právem v případě nemovitostí. Stejně tak se nepoužije při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek pro půjčitele a dále v případě výpůjček muzejních a galerijních předmětů pro různé expozice u veřejně prospěšných poplatníků.....“

Z výše uvedené důvodové zprávy vyplývá, že v případech zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou a také při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek pro půjčitele, se pro účely ZDP nejedná o bezúplatný příjem. Tento výklad vychází z ekonomické podstaty popsaných operací. Je samozřejmé, že vlastní výpůjčka je sama o sobě i v těchto případech bezúplatná. Je však nezbytné zohlednit i ostatní související a vzájemně provázané právní vztahy. Z nich pak jednoznačně vyplývá, že bezúplatný příjem vypůjčiteli v těchto případech nevzniká. Je totiž nezbytné zohlednit ekonomickou podstatu daných vzájemně provázaných právních vztahů (viz. například rozsudek II. ÚS 438/2001 ze dne 2. 10. 2002). V případě zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou jde z ekonomické podstaty věci o formu pořízení majetku. Při výpůjčce strojů, zařízení,

šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek jde o součást smluvních podmínek úplatné operace (dodávek zboží), která je obecně pro obě strany ekonomicky výhodná i při zohlednění předmětné výpůjčky. Proto v těchto případech nebude na straně vypůjčitele docházet k dodanění z titulu bezúplatného příjmu.

Domníváme se, že v souladu s touto ekonomickou podstatou daných operací je nezbytné na uvedené dva případy pohlížet i z hlediska možnosti uplatnění nákladů na opravy vypůjčeného majetku. To znamená, že v těchto případech je možné u vypůjčitele uplatňovat náklady na opravy do daňově uznatelných nákladů a to i v případech kdy se nejedná o běžné (obvyklé) opravy dle § 2199 odst.1 o.z.. Tento závěr není v rozporu ani s rozhodnutím NSS 2 Afs 76/2009-81 ze dne 5.2.2010 + I. ÚS 1245/10 ze dne 15.9.2010. Toto rozhodnutí řešilo specifický případ pronájmu pily mezi podnikateli, což je jiná situace, než výše uvedené dva případy.

Výše uvedené závěry platí i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP (bez ohledu na to, zda vedou či nevedou účetnictví). To platí bez ohledu na to, že uvedená část důvodové zprávy se týká pouze PO. Opačný výklad by představoval nepřípustnou diskriminaci mezi FO a PO, což je nepřípustné (viz. 8 Afs 66/2013-49 ze dne 15. 5. 2014, 8 Afs 67/2013-49 ze dne 15. 5. 2014). Mimo to z důvodové zprávy nevyplývá, že by v případě FO měl v těchto případech platit jiný výklad než v případě PO. Takový závěr by byl v rozporu s ekonomickou podstatou věci, jak je popsáno výše.

Dále se domníváme, že existují i jiné případy, kdy není sjednána cena a přesto v těchto případech nevzniká bezúplatný příjem. Pokud vyjdeme z ekonomické podstaty dané transakce, je dalším takovým případem

a) Poskytnutí bezúročné zápůjčky společníkem do obchodní korporace či družstevníka do družstva. V těchto případech je totiž také nutné vyjít z ekonomické podstaty dané operace. Prospěch z takovéto bezúročné zápůjčky nenaplňuje již ze své ekonomické podstaty charakteristiku bezúplatného plnění. Při poskytnutí bezúročné zápůjčky společníkem za účelem posílení finanční situace společnosti je dle našeho názoru nesporné, že lze objektivně identifikovat protiplnění získané ve vztahu k poskytnutému financování (spočívající zejména v očekávaném zvýšení hodnoty podílu, příp. možnosti získání vyšších podílů na zisku). To, že nejde na straně obchodní korporace či družstva o bezúplatný příjem, vyplývá z toho, že obchodní korporace použije poskytnuté i uspořené prostředky k dosažení vyššího zisku. Tím, že zde nebudou účtovány úroky, bude mít obchodní korporace vyšší zisk a tím i vyšší vlastní kapitál. Společník tedy neposkytuje obchodní korporaci bezúplatnou zápůjčku proto, aby se společnost obohatila, ale proto, aby naopak došlo k nárůstu zisku a vlastního kapitálu obchodní korporace. Lze ostatně též argumentovat, že případný prospěch získaný v souvislosti bezúročnou zápůjčkou společníka má z ekonomického hlediska obdobné dopady jako zvýšení jeho vkladu do vlastního kapitálu společnosti, což dle existujících výkladů nepředstavuje bezúplatný příjem přijímající společnosti. V případě vkladu nezvyšujícího základní kapitál, ostatně judikatura jednoznačně potvrdila závěr, že nejde o bezúplatnou operaci (viz. 7 Afs 100/2012 ze dne 27.2.2013, 7 Afs 3/2005-80 ze dne 27.7.2006- NSS 12/2006, str. 1099 č. 996/2006 Sb). Podobně jako v případě vkladu nezvyšujícího základní kapitál dochází i v tomto případě k navýšení vlastního kapitálu. To se pozitivně projeví na výši vlastního kapitálu obchodní korporace či

družstva i na výši zisku a tím i na vyšších podílech na zisku. Všechny tyto skutečnosti jsou z pohledu společníka pozitivní a následně se projeví i na jeho následných vyšších příjmech (ať již z titulu prodeje obchodního podílu či podílu na zisku). Nadto, byla nová úprava bezúplatných plnění zavedena do ZDP v souvislosti s „včleněním“ úpravy daně darovací do ZDP. V zásadě by tedy rozsah případů, na které dopadá nová úprava bezúplatných plnění, neměl být odlišný. Tento výklad je v souladu s ustálenou správní praxí z hlediska právní úpravy platné do 31.12.2013, kdy se z hlediska daně darovací dlouhodobě MF i GFŘ vycházelo z toho, že nejde o bezúplatnou operaci, kdy by bylo nutné dodávat na straně společnosti majetkový prospěch (viz. například, *Stanovisko MF ze dne 14. 5. 1998 „Půjčka společníka do společnosti“ – bezúročná půjčka společníka do společnosti nepředstavuje majetkový prospěch. (Ing. Zdeněk Morávek, Poskytnutí úvěrů a půjček mezi jednatelem, společníky a společností DHK 21/2009, str. 13), Odpověď Ing. Bachora na dotaz č.2 na str. 64 FDÚB I/2009, Odpověď Ing. Bachora na dotaz č. 2 na str. 50 až 51 (FDÚB II/2009) Ing. Drahomíra Martincová, Zápůjčky (bezúročné a nízkouročené) v roce 2014 z hlediska daně z příjmů, str. 43-48, FDÚB IV/2014).* Interpretace, že by shodná situace měla být vykládaná pro účely ZDP odlišně, by tak byla v přímém rozporu s dřívější správní praxí v oblasti daně darovací a daňovým režimem bezúplatných plnění. Výše nastíněný koncept je ostatně promítnut také v úpravě cen obvyklých. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP explicitně umožňuje odchýlit se od pravidel tržních podmínek v případech, kdy člen korporace poskytuje své korporaci financování a případná odměna za tuto službu je sjednána nižší, než jaká by byla dosažena v případě, že by se jednalo o nespojené subjekty.

Obdobně by (ze stejných důvodů, jak je uvedeno výše) uvedené závěry měly platit i v případě:

a) Ručení společníka za obchodní korporaci (její dluhy), které je členem a družstevníkem za družstvo. Ekonomická podstata tohoto vztahu je shodná s poskytnutím bezúročné zápůjčky uvedené v bodě a). Navíc záměr respektovat uvedenou ekonomickou podstatu takových vztahů dle našeho názoru vyplývá i z důvodové zprávy.

b) Vznik jakéhokoli právního vztahu ze zákona popř. jiného právního předpisu, který nemůže poplatník přímo ovlivnit. Jako příklad lze uvést zákonné ručení za dluhy v případě rozdělení obchodní společnosti v návaznosti na příslušná ustanovení zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění p.p. – při tomto (samozřejmě bezúplatném zákonném) ručení dle našeho názoru u příjemce ručení nevzniká žádný majetkový prospěch, který by měl zvyšovat základ daně, ale přitom při běžném smluvním bezúplatném ručení lze sledovat vznik majetkového prospěchu a pak uplatnění postupů dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

5.1. Závěr k bodu 5.

5.1.1. V případě zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou a dále při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek, nejde o bezúplatný příjem, který by měl vést ke zvýšení základu daně u vypůjčitele.

5.1.2. V případě zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou a dále při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek může vypůjčitel uplatnit náklady na opravu.

5.1.3. Závěry dle bodu 3.1.1 a 3.1.2. se uplatní i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP, a to ať již vede či nevede daná fyzická osoba účetnictví.

5.1.4. V případě bezúročné zápůjčky společníka do obchodní korporace či družstevníka do družstva nejde o u obchodní korporace o bezúplatný příjem, který by měl vést ke zvýšení základu daně na straně obchodní korporace či družstva.

5.1.5. V případě ručení společníka za obchodní korporaci a družstevníka za družstvo nevzniká bezúplatný příjem, který by měl vést ke zvýšení základu daně na straně obchodní korporace či družstva.

5.1.6. Při vzniku bezúplatného právního vztahu přímo ze zákona, popř. jiného právního předpisu nedochází k bezúplatnému příjmu (viz. příklad se zákonným ručením).

6. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko GŘ

Odloženo

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

453/22.04.15 Zveřejnění účtu vedeného (i) nebankovní institucí a zveřejnění účtu vedeného (ii) prostřednictvím tzv. virtuální banky

Předkládá: Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osvědčení 3466
Ing. David Krch, daňový poradce, č. osvědčení 3560

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění aplikace ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH v některých specifických situacích.

SITUACE 1

1.1. Východisko

Účty sloužící k platebnímu styku mohou v souladu s platnou legislativou být vedeny bankovními i nebankovními institucemi, které získali příslušnou licenci České národní banky.

V případech, kdy je účet veden institucí nebankovní, však číslo účtu nenaplní standardní požadavky na tvar čísla účtu vyžadovaný bankovními institucemi. V případě, kdy subjekt zasílá na takový účet finanční prostředky, děje se tak proto technicky tím způsobem, že peněžní prostředky jsou zaslány na sběrný účet nebankovní instituce a bezodkladně na základě dalších platebních údajů (variabilní či specifický symbol) převedeny na příslušný účet klienta. Jiný způsob poukazování prostředků na tyto účty není možný. Subjekt provádějící platbu takto poukazuje prostředky přímo na účet vlastníka účtu byť prostřednictvím sběrného bankovního účtu nebankovní platební instituce.

V praxi jsme se setkali s případem, kdy správci daně odmítli daňovému subjektu zveřejnit číslo účtu vedeného u nebankovní platební instituce.

1.2. Pojem účet a znění zákona o DPH

Zákon o DPH se explicitně neuvádí pojem *bankovní účet*, ale používá pouze pojem *účet*. Dle našeho názoru tak ze znění zákona o DPH nelze dovodit, že by se nutně muselo jednat o *bankovní účet*. Po toto tvrzení přinášíme následující argumenty:

- Ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH zmiňuje pouze pojem *účet poskytovatele zdanitelného plnění*, tj. *bankovní účet* explicitně neuvádí.
- Ustanovení § 96 týkající se registračních údajů také pracuje pouze s pojmem *čísla všech svých účtů u poskytovatelů platebních služeb*.
- Ustanovení § 98 písm. d) zákona o DPH (zveřejnění údajů z registru plátců) používá pojem *čísla účtu určené v přihlášce k registraci*, tj. neuvádí, že by se mělo jednat o *čísla bankovního účtu*.
- Ani v pokynech pro vyplnění přihlášky k registraci k DPH není výslovně stanoveno, že subjekt má do přihlášky uvést své bankovní účty, ale pouze

účty u poskytovatelů platebních služeb, které jsou používány pro ekonomickou činnost.

- Skutečnost, že zákon o DPH nevyžaduje bankovní účet, také podporuje znění § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH (ručení v případě platby na zahraniční účet), který používá termín *účet vedený poskytovatelem platebních služeb*.

1.3. Závěr

Zákon o DPH nijak neomezuje plátce daně ve volbě poskytovatele platebních služeb. Technicky by proto správce daně měl být schopen v souladu s § 98 zákona o DPH zveřejnit u jednotlivých plátců daně i čísla účtu využívaných pro ekonomickou činnost pokud jsou vedena nebankovní institucí. V případě poukázání platby na tento účet (přestože je technicky prováděna prostřednictvím sběrného účtu nebankovní platební instituce) nedochází na straně příjemce zdanitelného plnění ke vzniku ručení za nezaplacenou daň. Způsob provedení platby pro vznik ručení není podstatný, pokud je cílovým účtem zveřejněný účet poskytovatele zdanitelného plnění. Tento princip potvrzuje i Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v některých specifických případech provádění platebních transakcí.

Pokud by nebylo z technických a administrativních důvodů možné zveřejnit u příslušných plátců daně účet vedený nebankovní institucí, navrhuje zveřejnit přímo sběrný účet poskytovatele, který je veden u tuzemské bankovní instituce. V registračním formuláři k DPH (nebo v oznámení o změně registračních údajů) by tak mohlo být uvedeno číslo sběrného bankovního účtu poskytovatele. Zákazníci klientů poskytovatele, tj. osoby, které by vůči klientům poskytovatele byli v pozici příjemců zdanitelného plnění (odběratele zboží/služeb) by vůči správci daně prokazovali, že se na ně ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH nevztahuje pomocí výpisu prokazujícím, že platba byla provedena na sběrný účet poskytovatele.

SITUACE 2

2.1. Východisko

Pro účely této části příspěvku jsou použity následující definice:

- „Zahraniční banka“ = zahraniční obchodní banka, která nemá v ČR své zastoupení v širším slova smyslu, tj. nemá od ČNB udělenou bankovní licenci ani nemá v ČR reprezentační kancelář apod.;
- „Tuzemská banka“ = obchodní banka s bankovní licencí od ČNB, která poskytuje bankovní služby v České republice;
- „Klient“ = v tuzemsku podnikající právnická osoba, obvykle součást nadnárodní korporace, v ČR registrovaný plátce k DPH

Nadnárodní společnosti v praxi často volí z různých důvodů jednu jedinou banku pro spolupráci v celosvětovém kontextu, tj. veškeré společnosti ve skupině by v souladu s touto politikou měly využívat služeb jedné banky. Tímto způsobem nadnárodní korporace zjednodušují své procesy, snaží se minimalizovat náklady a současně

i optimalizovat své cash-flow v celosvětovém měřítku. Tento přístup má rovněž význam i pro audit a konsolidaci finančních výkazů na celosvětové úrovni a tím pádem potenciálně i dopad do tržní hodnoty u korporací kótovaných na zahraničních burzách.

Zejména u korporací se sídlem v Americe nebo Asii může nicméně nastat situace, že celosvětově používaná banka nemá v České republice zastoupení. I v těchto situacích je nicméně třeba pro pobočku v dané zemi zajistit bankovní služby zde poskytované (v našem případě v České republice).

Banky pro tyto situace vyvinuly produkt, který je v praxi obvykle nazýván jako tzv. virtuální banka. V rámci tohoto konceptu se Zahraniční banka dohodne s Tuzemskou bankou na tom, že Tuzemská banka zřídí ve prospěch Zahraniční banky bankovní účet a spolu s jeho vedením zajistí veškeré bankovní služby požadované ze strany Klienta. Smyslem této soukromoprávní úpravy je udržení Zahraniční banky v pozici jediného dodavatele bankovních služeb na celosvětové úrovni. Takto nastavená virtuální banka má nicméně následující formálně-právní a skutkové souvislosti, které je třeba zohlednit:

1. Tuzemská banka uzavírá formálně-právně smlouvu o vedení běžného účtu se Zahraniční bankou, nikoli s Klientem.
2. Veškeré prostředky, které Tuzemská banka spravuje jako své závazky, představují aktiva Klienta, nikoli Zahraniční banky. Tj. i veškeré platby připsané na daný účet jsou automaticky aktivy Klienta a nikoli Zahraniční banky a takto o nich i Klient účtuje ve svém účetnictví.
3. V návaznosti na ad. 2 nad rámec smlouvy o vedení běžného účtu uzavřené mezi Tuzemskou bankou a Zahraniční bankou obě banky pro Klienta vystavují potvrzení, že skutečným vlastníkem a příjemcem všech aktiv spravovaných Tuzemskou bankou je Klient a nikoli Zahraniční banka i přes skutečnost, že formálně-právně je smlouva o vedení běžného účtu uzavřena ze strany Tuzemské banky se Zahraniční bankou a nikoli s Klientem.
4. Činnost Zahraniční banky ve své podstatě představuje činnost komisionáře, tj. ve vztahu k Tuzemské bance jedná Zahraniční banka svým jménem, nicméně v každé jednotlivé transakci na účet Klienta. Ze strany bank je nicméně z různých důvodů zahrnujících překážky jak v soukromém právu, tak v bankovní regulaci, a to obvykle v obou jurisdikcích (tj. jak v ČR tak v jurisdikci Zahraniční banky) de facto vyloučené strukturu tzv. virtuální banky jako komisionářskou strukturu formálně-právně nastavit.
5. V návaznosti na Ad. 3 a 4 výše jsou veškeré platby poukázané na účet vedený u Tuzemské banky formálně-právně na jméno Zahraniční banky platbami poukázanými ve prospěch účtu Klienta, který je jeho skutečným vlastníkem.

2.2. Výklad pojmu „účet poskytovatele plnění“ pro účely DPH

Na straně jedné ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH váže institut zákonného ručení na provedení platby na účet poskytovatele zdanitelného plnění.

Smysl tohoto ustanovení jako jeden z nástrojů vládou deklarovaného boje s daňovými úniky je zjevný.

Na straně druhé existují reálně situace, kdy v tuzemsku podnikající osoby z objektivních (tj. nikoli spekulativních nebo podvodných důvodů) využívají shora popsané struktury tzv. virtuálních bank, a to z důvodů dosažení efektivnějšího podnikání v celosvětovém měřítku. V těchto strukturách tzv. virtuálních bank není formálně-právně naplněn požadavek, aby platba odběratele zdanitelného plnění byla poukázána na účet poskytovatele plnění.

Otázkou proto je, zda pojem „účet poskytovatele plnění“ má být vykládán striktně formálně-právně nebo v určitých situacích by měl být umožněn i výklad zohledňující podstatu věci. V rámci eliminace možného obcházení smyslu ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH se sice přikláním k názoru, že převažujícím výkladem by měl být formálně-právní přístup, tj. primárně otázka, kdo je majitelem účtu vedeného u Tuzemské banky dle uzavřené smlouvy o vedení běžného účtu.

Současně je v rozporu se smyslem a účelem daného ustanovení, pokud je v situacích, kdy lze objektivně prokázat podstatu a smysl vedení účtu např. prostřednictvím virtuální banky, aby byl tento způsob výkladu znemožňován. S ohledem na postavení bank jako nezávislých subjektů, které jsou navíc podrobeny bankovnímu dohledu apod., by mělo být potvrzení Zahraniční nebo Tuzemské banky (nebo obou) o zřízení tzv. virtuální banky a o tom, že skutečným vlastníkem účtu vedeného na jméno Zahraniční banky je Klient, jednoznačně akceptováno pro účely zveřejnění účtu resp. pro účely výkladu ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH.

Neumožnění výkladu ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH pro strukturu tzv. virtuálních bank má pro plátce daně podnikající v České republice velmi nepříjemné a poměrně zásadní negativní důsledky. Takový výklad vede k odmítnutí zveřejnění účtu ze strany správce daně a ve svém důsledku k automatickému postavení odběratelů daného plátce v pozici zákonných ručitelů. Takový závěr a důsledky v dané situaci, kdy je jednoznačně prokazatelné prostřednictvím potvrzení vystavených od bank jako nezávislých institucí, že platba je ve skutečnosti poukázána na účet poskytovatele plnění, není v souladu s účelem tohoto ustanovení zákona a pro plátce představuje zcela nadbytečné formální překážky v jejich podnikání.

2.3. Závěr

Pro ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH by měl být v určitých situacích umožněn výklad zohledňující skutkovou podstatu toho, kdo je skutečným vlastníkem účtu poskytovatele plnění i přes skutečnost, že formálně-právně má s Tuzemskou bankou smlouvu o vedení běžného účtu uzavřena jiná osoba, konkrétně Zahraniční banka. Takovou situací může být například zřízení tzv. virtuální banky.

Plátce daně může tuto skutečnost prokázat potvrzením Zahraniční banky nebo Tuzemské banky nebo obou bank o tom, že skutečným vlastníkem běžného účtu vedeného u Tuzemské banky je Klient.

SITUACE 3

3.1. Východisko

ZDPH ani související informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň nestanoví pravidla pro uplatnění ručení v případě dodání zboží na základě veřejné dražby dle zákona č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách.

Dle § 2 zákona o veřejných dražbách přechází vlastnictví na vydražitele příklepem licitátora. V tomto případě se tedy neuzavírá kupní smlouva a nedochází k prodeji zboží. Podle § 30 odst. 1 zákona je dodatečnou podmínkou k přechodu vlastnictví úhrada ceny dosažené vydražením vydražitelem ve stanovené lhůtě.

V případě dražby se cena dosažená vydražením obvykle hradí na účet dražebníka, který však ve vztahu k vydražiteli není prodávajícím.

Podle § 108 odst. 4 ZDPH je osoba určená k uskutečnění prodeje povinna zaplatit DPH na osobní daňový účet plátce.

Ačkoliv použití analogie v daňovém právu je velmi omezená, v případě ručení, které je primárně institutem soukromého práva, je nutné použít situaci, které je skutkově nejbližší posuzované situaci a přitom zachovává cíle právní regulace.

V případě nedobrovolné dražby (např. v případě realizace zástavy) lze tuto situaci chápat jako analogii k prodeji majetku v rámci insolvenčního nebo exekučního řízení.

V případě dobrovolné dražby (např. v případě zpeněžení nepotřebného majetku) lze tuto situaci chápat jako analogii k prodeji majetku, kdy úhrada je realizována na účet třetí osoby, např. v rámci notářské nebo advokátní úschovy, popř. na vázaný účet.

3.2. Závěr

Ve smyslu informace GFŘ navrhuje předkladatel potvrdit, že v případě nedobrovolné dražby se příjemce zdanitelného plnění, který poukáže platbu za zdanitelné plnění na účet vydražitele příp. do jeho úschovy, nemůže dostat do pozice ručitele dle § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH z takto provedených úhrad.

Ve smyslu informace GFŘ navrhuje předkladatel potvrdit, že pokud bude v případě dobrovolné dražby placeno na registrovaný účet dražebníka a z něj následně na registrovaný účet původního vlastníka, neuplatní se v takovém případě ručení a žádná ze zúčastněných osob se nemůže dostat do pozice ručitele.

Stanovisko GFŘ

Odloženo