

## Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 26.10.2005

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

**1. Odsouhlasen zápis z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR konaného dne 31.8.2005.**

**2. Projednání jednotlivých bodů programu z minulých Koordinačních výborů, příspěvky dosud neuzavřené**

**Příspěvek 76/31.08.05 – Procesní aplikace úpravy základu daně podle čl. 9 odst. 2 vzorové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění – návrh stanoviska MF bude zpracován s ohledem na reakci zástupců EU Joint Transfer Pricing Fora".**

**Daň z příjmů**

**Příspěvek 56/08.06.05 – KDP ČR předložen právní rozbor Ústavu státu a práva AV ČR. Na Koordinačním výboru bylo dohodnuto nezabývat se již tímto příspěvkem. Příspěvek veden jako rozpor.**

**56/08.06.05 - Problematika uplatnění zaplaceného pojistného na soukromé životní pojištění placeného dle rozhodnutí pojistníka**

Předkládá: Ing. Pavel Beran, daňový poradce, č. osvědčení 2855

V současné době se lze setkávat s případy, kdy správci daně odmítají uznávat jako odčitatelnou položku dle § 15 odst. 13 ZDP pojistné zaplacené v průběhu roku mimo pravidelné pojistné (pojistné nad rámec běžného pojistného).

Zdůvodnění bývá takové, že ZDP na rozdíl od běžného a jednorázového pojistného neumožňuje mimořádné pojistné odečítat od základu daně.

**Rozbor**

V rozboru se vychází z právní úpravy účinné k 31.12.2004.

ZDP definuje v § 6 odst. 9 písm. w) pojem "**soukromé životní pojištění**" jako ***pojištění pro případ dožití nebo pro případ smrti nebo dožití nebo na důchodové pojištění, a to i při sjednání dřívějšího plnění v případě vzniku nároku na starobní důchod nebo plný invalidní důchod, nebo v případě, stane-li se pojištěný plně invalidním podle zákona o důchodovém pojištění, nebo v případě smrti.***

V § 15 odst. 13 jsou pak uvedeny podmínky, za jakých lze až do výše 12.000,- Kč odečíst zaplacené pojistné na soukromé životní pojištění od základu daně. Základní podmínky, které musí být splněny, jsou ty, že pojistné je daňovým poplatníkem hrazeno na jeho soukromé životní pojištění podle pojistné smlouvy uzavřené mezi poplatníkem jako pojistníkem a pojištěným v jedné osobě a pojišťovnou, která je oprávněna k provozování pojišťovací činnosti na území České republiky podle zvláštního právního předpisu za předpokladu, že výplata pojistného (důchodu nebo jednorázového plnění) je ve smlouvě sjednána až po 60 měsících od uzavření smlouvy a současně nejdříve v kalendářním roce, v jehož

průběhu dosáhne poplatník věku 60 let, a u pojistné smlouvy s pevně sjednanou pojistnou částkou pro případ dožití, navíc za předpokladu, že splňuje podmínku minimální pojistné částky.

Toto ustanovení řeší otázku výše pojistného, kterou lze v příslušném zdaňovacím období odečíst od základu daně tak, že od základu daně za zdaňovací období lze plně odečíst poplatníkem zaplacené běžné pojistné ve zdaňovacím období (maximálně však do výše 12.000,- Kč) a jednorázově zaplacené pojistné se poměrně rozpočítá na zdaňovací období podle délky trvání pojištění s přesností na dny.

Je pravdou, že ve výše uvedených ustanoveních ZDP není pojem mimořádné pojistné nebo jeho ekvivalent uveden. Jak však vyplývá ze získaných právních názorů (Česká asociace pojišťoven, Doc. JUDr. Marie Karfíková, CSc. z Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze – **její právní rozbor je přílohou stanoviska**), definován v českém právním řádu není ani pojem „běžné“ nebo „jednorázové“ pojistné. V ustanovení § 796 odst. 1 občanského zákoníku jsou pojmy „běžné pojistné a „jednorázové pojistné“ uvedeny v závorkách a jejich význam je ve vazbě na placení pojistného. Pojistné je placeno vždy dopředu za dohodnuté období. Pojistná smlouva je uzavřena na určitou pojistnou dobu, přičemž tato může být rozdělena na kratší pojistná období. Pojistné pak může být placeno buď za celou pojistnou dobu (tzv. jednorázové pojistné) nebo za jednotlivá pojistná období (tzv. běžné pojistné). Také ZDP reflektuje vazbu placeného pojistného a doby, za kterou je placeno. V případě jednorázového pojistného proto také uznává jako položku snižující základ daně v konkrétním zdaňovacím období pouze příslušnou část pojistného vztahující se k tomuto zdaňovacímu období. V případě běžného pojistného bylo však stanoveno, že odečíst lze až do horního limitu veškeré pojistné zaplacené ve zdaňovacím období. (Není přitom podstatné, zda je pojistné období totožné se zdaňovacím obdobím.)

Pokud se ve smluvním ujednání objeví pojem „mimořádné pojistné“ nebo jiné obdobné ujednání, musí se při posuzování dle § 15 odst. 13 vždy vycházet ze znění pojistné smlouvy, aby bylo zřejmé, v jakém kontextu je tento pojem použit. Termín „mimořádné pojistné“ rozhodně nepředstavuje jiný druh pojistného, než který je uveden v příslušných ustanoveních občanského zákoníku či ZDP. Vždy je nutno jej podřadit pod jednu z uvedených kategorií, tj. buď pojistné běžné nebo jednorázové, a podle toho zvolit režim odpočtu od základu daně.

### **Závěr**

Potvrdit, že mimořádné pojistné není specifickou kategorií pojistného a jeho režim se odvíjí od smluvního ujednání v každé příslušné pojistné smlouvě, podle kterého je zaplacené pojistné považováno z hlediska § 15 odst. 13 ZDP buď za běžné pojistné (pokud je placeno za konkrétní pojistné období) nebo případně za jednorázové pojistné (pokud by bylo placeno za celou pojistnou dobu) a jako takové je možné jej odečíst od základu daně. Závěr doporučujeme veřejně publikovat.

## **STANOVISKO**

k problematice "mimořádného pojistného"  
Doc. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

Pojistná smlouva je s účinností od 1. ledna 2005 upravena zákonem č. 37/2004 Sb., o pojistné smlouvě, který ve své druhé části ruší § 104 a v osmé části hlavu patnácti zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Pro posouzení dané problematiky je však třeba vyjít z příslušných ustanovení občanského zákoníku, a to ustanovení, která platila do 31. prosince 2004. Jedná se zejména o ustanovení § 796 odst. 1.

„(1) Ten, kdo s pojistitelem uzavřel pojistnou smlouvu, je povinen platit pojistné, a to za dohodnutá pojistná období (běžné pojistné); lze též dohodnout, že pojistné bude zaplaceno najednou za celou dobu, na kterou bylo pojištění sjednáno (jednorázové pojistné)“.

V ustanovení § 796 je upravena splatnost pojistného (odst. 2) a způsob jeho úhrady (odst. 1) s respektováním pojištění, podle toho, zda a jak bude splaceno pojistné. Toto rozlišení má vliv také na zánik pojištění (§ 800, § 801) a trvání práva pojistitele na pojistné (§ 803).

Stanovení splatnosti pojistného je důležité pro počátek běhu promlčecích dob a pro lhůty podle § 80 I uplatňující pojištění.

Dohodnutá pojistná období u pojistného, kdy je dohodnuto platit pojistné v dohodnutých

obdobích se obvykle sjednávají na dobu minimálně 1 měsíc, maximálně na 1 rok (není však vyloučena jiná dohoda, protože zákon žádné omezení nestanoví). Přitom tato období mají relativní samostatnost, např. povinnost platit pojistné za tato období nastává vždy k prvnímu dni stanovené doby. U pojistného, kdy pojistné bude uhrazeno najednou za celou dobu, na kterou je pojistné sjednáno, se sjednává konkrétní lhůta trvání celého pojištění (není však vyloučena dohoda o tom, že po skončení pojištění uplynutím doby dojde k uzavření nové pojistné smlouvy). Pojistné u jednorázového pojištění má být zapláceno najednou, není však vyloučena dohoda o splátkách (pravidelných i nepravidelných). Období, v nichž mají být splátky uhrazeny, však není dohodnutým pojistným obdobím.

Účinky pojistné smlouvy pro pojistitele (právo na pojistné, povinnost plnit v případě pojistné události) nastávají:

- den po uzavření pojistné smlouvy,

- po dohodě s pojistníkem \_ dnem uzavření smlouvy nebo některým pozdějším datem. .

Pojistné je splatné vždy dopředu. Povinnost platit pojistné má účastník, který uzavřel pojistnou smlouvu s pojistitelem (tj. pojistník), a to i v případě, kdy je pojištění sjednáno ve prospěch třetí osoby ( § 794 obč. zák. ).

Pokud jde o pojem "pojistné období", vztahuje se pouze na pojištění, u něhož nebylo dohodnuto jednorázové pojistné. Je jím doba, za kterou se platí pojistné (rok, pololetí, měsíc) a která musí být dohodnuta v pojistné smlouvě.

Pojistné je úplatou pojistníka za závazek pojistitele poskytnout v případě vzniku pojistné události dohodnuté pojistné plnění. Pojistné stanoví vždy pojistitel, a to s ohledem na jeho zkušenosti a znalosti vyjádřené většinou matematickými propočty založenými na statistickém sledování Vývoje pojistného rizika. Splatnost pojistného je určena pojistnou smlouvou a nebylo-li jinak dohodnuto, je běžné pojistné splatné dnem počátku pojistného období a jednorázové pojistné dnem počátku pojištění. Lze dohodnout i jiný způsob zaplacení pojistného. Zákon nebrání v praxi používanému zproštění pojistníka od placení pojistného (např. pojištění pro případ invalidity), a to v případech a za podmínek stanovených pojistnou smlouvou.

U životního pojištění, na rozdíl od penzijního připojištění se státním příspěvkem, není pro daňové osvobození rozhodné, zda úhradu komerční pojišťovně provádí zaměstnavatel měsíčně, nebo např. jen jednou ročně.

Zákon Č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném ke dni 31.12.2004 stanoví v ustanovení 15 odst. 13 :

"Od základu daně za zdaňovací období lze odečíst poplatníkem **zaplacené běžné pojistné** ve zdaňovacím období ". Zákon o daní z příjmů tedy opět nedefinuje použitý pojem "běžné pojistné".

#### **Závěr:**

S ohledem na výše uvedené a s ohledem na citaci právních předpisů platných a účinných ke dni 31.12.2004 lze konstatovat: Náš právní řád nezná pojem "mimořádné pojistné", ale zároveň nedefinuje ani pojem "běžné pojistné" či pojem „jednorázové pojistné“. V ustanovení § 796 odst. 1 občanského zákoníku je pojem "běžné pojistné" a pojem „jednorázové pojistné" uveden v závorce, není možné tento text považovat za definici pojmů "běžné pojistné" a „jednorázové pojistné" a lze ho podle mého názoru vykládat tak, že nejde v žádném případě o různé druhy pojištění, ale jde o pojmy, které mají bezprostřední vazbu na placení pojistného. Z předložených podkladů je pak zřejmé, že pokud pojistná smlouva použije termín "mimořádné pojistné" nejedná se o jiný druh pojištění než ten, který má na mysli jak výše citovaná ustanovení občanského zákoníku, tak zákon o daní z příjmů a lze jej uplatnit jako daňový odpočet za zdaňovací období roku 2004. Jedná se opět pouze o termín pro mimořádně placené pojistné.

V Praze dne 13.května 2005

ADVOKÁTNÍ KANCELÁŘ  
Doc. JUDr. Marie Karfíková, CSc.  
advokát

pracoviště: Politických vězňů 7 11 0 00 Praha 1 te1Jfax: 24 22 45 86

## **Právní rozbor Ústavu státu a práva AV ČR**

Vážený pane inženýre,

v návaznosti na Váš dotaz ze dne 29. srpna 2005 sdělujeme následující:

**Není sebemenší pochybnosti o tom, že i mimořádné pojistné je daňově uznatelné.** Jak zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, tak zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, (oba ve znění platném před 1.1.2005) rozlišují a definují pojistné běžné a jednorázové, *tertium non datur*.

**Jednorázové pojistné** se platí jedenkrát za celou dobu, **běžné pojistné** se platí za dohodnuté pojistné období (které nemusí být totožné s kalendářním rokem, a ani nemusí být stejně dlouhé jako kalendářní rok); přitom **kritériem „běžnosti“ je sjednaná doba, nikoliv sjednaná částka, neboť** výše sjednané částky se může měnit, např. z důvodu změny v kalkulacích pojistné matematiky apod. Změna částky se v takovém případě provede smluvně, a nic to nemění na charakteru pojistného jako běžného.

Termín „mimořádné pojistné“ je termínem pouze smluvním, nikoli právním. Z hlediska předpisů jde o to, do kterého ze dvou normami definovaných pojmů jej zařadit. Do jedné z obou kategorií zařazen být musí, z důvodu *tertium non datur*. Jednorázovým pojistným nemůže být proto, že se neplatí jen jedenkrát za celou dobu. Jedná se tudíž o **běžné pojistné**.

Daňový předpis rozlišuje pojistné zaplacené ve zdaňovacím období a uznatelné v tomtéž zdaňovacím období, a pojistné, které se rozpočítává na jednotlivá zdaňovací období podle doby trvání pojištění. Opět *tertium non datur*.

Pojistné období je pouze zřídka totožné se zdaňovacím obdobím. Z tohoto důvodu budou uznány veškeré částky, které byly zaplacené jako běžné (nikoliv jednorázové) pojištění v průběhu zdaňovacího období, a to zcela bez ohledu na to, jak začínalo a končilo pojistné období, zda se pojistné eventuálně platilo napřed za více pojistných období, či se zaplatilo v prodlení, případně se smluvně změnila jeho výše.

**Smluvní změna výše placené pojistné částky** je možná oběma směry, tj. pojistnou částku lze navýšit i snížit. Změna výše placené pojistné částky se může vztahovat i pouze k jediné splátce (čímž se změní sjednaná pojistná částka), a pak se vrátit na původně sjednanou výši, atd. Takovéto události v průběhu trvání smlouvy nemají vliv na změnu charakteru pojistného; stále se **jedná o pojistné běžné**.

Dále je třeba podotknout (protože je to jedna z dalších eventuálně kumulativních podmínek), že změna pojistné částky v průběhu trvání pojištění také nic nemění na tom, že se stále jedná o pojištění s pevně sjednanou pojistnou částkou: termín „pevně sjednaná“ není synonymem k termínu neměnná; „pevným sjednáním částky“ se rozumí její vyjádření v absolutní výši a nikoliv její vyjádření jako závislé proměnné či funkce např. výnosů pojišťovny apod.

**zákon č. 586/1992 Sb.  
§ 15 odst. 13**

Od základu daně za zdaňovací období lze odečíst poplatníkem zaplacené **běžné pojistné ve zdaňovacím období na jeho soukromé životní pojištění podle pojistné smlouvy** uzavřené mezi poplatníkem jako pojistníkem a pojištěným v jedné osobě a pojišťovnou, která je oprávněna k provozování pojišťovací činnosti na území České republiky podle zvláštního právního předpisu 89) za předpokladu, že výplata pojistného (důchodu nebo jednorázového plnění) je ve smlouvě sjednána až po 60 měsících od uzavření smlouvy a současně nejdříve v kalendářním roce, v jehož průběhu dosáhne poplatník věku 60 let, a u **pojistné smlouvy s pevně sjednanou pojistnou částkou** pro případ dožití, navíc za předpokladu, že splňuje podmínku minimální pojistné částky. Minimální pojistná částka se stanoví pro tyto pojistné smlouvy s pojistnou dobou od 5 do 15 let včetně na 40 000 Kč a pro pojistné smlouvy s pojistnou dobou nad 15 let na 70 000 Kč. U důchodového pojištění se za minimální pojistnou částku považuje odpovídající jednorázové plnění při dožití. **Jednorázově zaplacené pojistné se poměrně rozpočítá** na zdaňovací období podle délky trvání pojištění s přesností na dny. Maximální částka, kterou lze podle tohoto odstavce odečíst ve zdaňovacím období činí v úhrnu 12 000 Kč, a to i v případě, že poplatník má uzavřeno více smluv s více pojišťovnami. Při nedodržení těchto podmínek z důvodu zániku pojištění nebo dodatečné změny trvání pojištění nárok na uplatnění odpočtu nezdanitelné částky základu daně zaniká a příjem podle § 10 ve zdaňovacím období, ve kterém k této skutečnosti došlo, jsou částky, o které byl poplatníkovi v příslušných letech z důvodu zaplaceného pojistného základ daně snížen. U pojistných smluv, u nichž nebude vyplaceno pojistné plnění nebo odbytné a zároveň rezerva nebo kapitálová hodnota pojištění bude převedena na novou smlouvu soukromého životního pojištění splňující podmínky pro daňovou uznatelnost, není poplatník jako pojistník a pojištěný v jedné osobě povinen podat daňové přiznání a uvést v něm jako příjem podle § 10 částky, o které mu byl v příslušných letech z důvodu zaplaceného pojistného základ daně snížen.

**zákon č. 40/1964 Sb.**

**§ 796 odst. 1**

Ten, kdo s pojistitelem uzavřel pojistnou smlouvu, je povinen platit pojistné, a to za dohodnutá pojistná období (**běžné pojistné**); lze též dohodnout, že pojistné bude zaplaceno najednou za celou dobu, na kterou bylo pojištění sjednáno (**jednorázové pojistné**).

JUDr. Jaroslav Zachariáš, CSc.  
ředitel Ústavu státu a práva AV ČR

V Praze den 30. srpna 2005  
Zpracovala: JUDr. Lenka Vostrá

## **Stanovisko Ministerstva financí**

K problematice tzv. „mimořádného pojistného“ Komora daňových poradců ČR předložila stanovisko Ústavu státu a práva Akademie věd České republiky. Podle tohoto stanoviska je termín „mimořádné pojistné“ termínem smluvním, nikoliv právním. Do jedné z kategorií pojistného, tj. do jednorázového nebo běžného pojistného, musí být toto pojistné dle názoru zpracovatele stanoviska zařazeno, a to z důvodu *tertium non datur*. Dále je ve stanovisku dovozeno, že jednorázovým pojistným tzv. „mimořádné pojistné“ být nemůže, protože se neplatí jen jedenkrát za celou dobu. Podle názoru zpracovatele stanoviska se tedy jedná o běžné pojistné.

Stanovisko Ústavu státu a práva Akademie věd České republiky bylo postoupeno ke stanovisku odboru 32 a 29. Na základě stanovisek dotázaných odborů sdělujeme k problematice tzv. „mimořádného pojistného“ následující stanovisko:

Podle teorie, kterou Ústav státu a práva Akademie věd ČR zastává, existuje pouze pojistné ve formě jednorázového nebo běžného pojistného. Jakou formu má pak třeba neplacené pojistné? To se vyskytuje např. u pojištění invalidity (§ 796 odst. 4 obč. zák.). Ad absurdum by se mělo podřadit pod některou formu. Termín "běžné" je správně charakterizován jako časové určení. Placení tedy běží v určitém časovém období s tím, že určitému časovému úseku je pojistník povinen určitou částku převést na pojišťovnu. Jak běží mimořádné pojistné? Má-li být běžným pojistným, pak není důvodu pro jeho označení jako mimořádné. Z obsahu tohoto slova vyplývá, že se něco děje mimo řád, tj. mimo obvyklý sled skutečností. Proto také je pojistné zaplacené jinak než běžným či jednorázovým způsobem označováno jako pojistné mimořádné.

Dovedeme-li stanovisko Ústavu státu a práva Akademie věd ČR do logického konce, pak nezaplacení mimořádného pojistného by mělo podle § 801 obč. zák. přímý, zákonem stanovený dopad na trvání pojistné smlouvy, neboť jeho nezaplacení způsobuje uplynutím stanovených lhůt zánik pojištění. To je ale zcela v rozporu s praxí, resp. se zněním pojistných podmínek.

Z výše uvedených důvodů i nadále trváme na svém dříve vydaném stanovisku, podle kterého lze od základu daně za zdaňovací období roku 2004 odečíst poplatníkem zaplacené běžné pojistné ve zdaňovacím období na jeho soukromé životní pojištění podle pojistné smlouvy uzavřené mezi poplatníkem jako pojistníkem a pojištěným v jedné osobě a pojišťovnou s povolením k provozování pojišťovací činnosti na území ČR, a to za podmínek stanovených v § 15 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2004. Dále lze odečíst jednorázové pojistné podle zákonem stanovených pravidel. Mimořádné pojistné podle našeho názoru svými znaky neodpovídá ani běžnému ani jednorázovému pojistnému, a nelze je tedy od základu daně za zdaňovací období roku 2004 odečíst.

## **Příspěvek 77 – MF vypracovalo stanovisko po jednání s překladateli u NM Ing. Dany Trezziové**

### **77/12.10.05 - Vymezení obsahu pojmu „služby“ pro účely uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj**

Předkládají: Mgr. Ondřej Dráb  
JUDr. Bohumil Kos, Ph.D.  
Ing. Lenka Mrázová  
Ing. Jiří Nesrovnal

#### **Úvod**

Novela zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) zavádí v § 34 odst. 4 odčitatelnost 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, na realizaci projektů výzkumu a vývoje. Toto ustanovení zároveň uvádí, že odpočet nelze uplatnit na „služby a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob“. Ministerstvo financí ČR z této dikce zákona dovozuje, že odpočet nelze uplatnit na služby obecně.

Vzhledem k tomu, že ZDP pojem „služba“ nedefinuje (ani v předmětném ustanovení § 34 ani jinde) ani co do vymezení tohoto pojmu neodkazuje na jiný právní předpis, chtěli bychom projednáním tohoto příspěvku dosáhnout jednotného výkladu pojmu „služba“ pro účely uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj dle § 34 odst. 4 ZDP.

### **Právní východiska**

Jak již bylo zmíněno, ZDP pojem „služba“ blíže nespecifikuje. Pokud porovnáme definici „služeb“ uvedenou v jiných právních předpisech, event. předpisech, na které jiné právní předpisy odkazují, a definici „služeb“ využívanou ekonomickou teorií, dojdeme k závěru, že se neshodují.

*Obecná ekonomie definuje služby (například) jako „výkony (plnění), která neslouží k produkci materiálního zboží. Služby jsou poskytovány fyzickými či právníckými osobami v určitém okamžiku nebo v určitém časovém rámci (zpravidla za odměnu). Z hospodářského hlediska je třeba rozlišovat mezi službami a věcnými plněními. Služba není skladovatelná, zřídka je přenositelná (nematerialita služby) a vyžaduje vnější faktor (integrace externího faktoru). Poskytnutí a využití (spotřeba) služby spadají ve většině případů do jednoho okamžiku“<sup>1</sup>.*

Zákon o dani z přidané hodnoty – jediný daňový předpis, jenž nepřímou definici služby obsahuje – definuje pojem „poskytnutí služby“, a to negativním způsobem v relaci k pojmu „dodání zboží a převod nemovitosti“, neboť „poskytnutím služby“ obecně rozumí „všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti“. Přitom „dodáním zboží“ zákon o dani z přidané hodnoty rozumí „převod práva nakládat se zbožím jako vlastník“ a „převod nemovitosti, která se nezapisuje do katastru nemovitostí“, „převodem nemovitostí“ pak rozumí „převod nemovitosti, která se zapisuje do katastru nemovitostí, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo příslušnosti k hospodaření“. Pojem „zboží“ zákon o dani z přidané hodnoty definuje jako „věci movité, elektřinu, teplo, chlad, plyn a vodu“ a za zákonem stanovených podmínek též „peníze a cenné papíry“.

S pojmem „služby“ operují též účetní předpisy, konkrétně Český účetní standard pro podnikatele č. 19. Zmiňovaný účetní standard však pouze obecně stanoví plnění, která se účtují na účty účtové skupiny 51 – Služby. Těmi jsou „prvotní náklady za externí služby, tj. výkony od jiných účetních jednotek“, s některými výjimkami dále v tomto účetním standardu zmiňovanými (například náklady na reprezentaci či drobný nehmotný majetek, o kterém účetní jednotka rozhodla, že není dlouhodobým majetkem). Je tedy zřejmé, že pro definování „služeb“ pro účely ZDP nelze účetní předpisy využít (přestože ZDP často na účetní předpisy odkazuje), neboť účetní předpisy samotné tento pojem nedefinují.

### **Kriterium rozdělení přijatých plnění na „služby“ a „neslužby“**

Jak je ze shora uvedených definic zřejmé, společnou definici pojmu „služba“ nelze najít. Pokud bychom vyšli z již delší dobu držené judikatury Ústavního soudu, podle níž je v pochybnostech o výkladu daňových zákonů třeba tyto předpisy vykládat ve prospěch poplatníků (hledisko právní jistoty), dospěli bychom patrně k závěru, že není-li pojem „služba“ definován v samotném ZDP a neexistuje-li jednotná definice v „příbuzných“ právních předpisech, je třeba jakékoli plnění, o jehož zařazení pod tento pojem mohou vzniknout pochybnosti, posoudit jako plnění jiné než službu. Jsme však přesvědčeni, že by

---

<sup>1</sup> Vymezení pojmu „služba“ ve výkladovém slovníku volně přístupném na internetovém serveru [de.wikipedia.org](http://de.wikipedia.org)

uplatnění této „výkladové pomůcky“ do výkladu shora citovaného ustanovení § 34 odst. 4 ZDP kýžený prvek právní jistoty nepřineslo.

Z tohoto důvodu bychom navrhovali pro posuzování, resp. dělicí kritérium, zda je určité plnění přijaté poplatníkem možné a nutné považovat za „službu“ či nikoli (dále jen „neslužba“), využít prvek aktivní činnosti. Tzn. „službou“ by bylo pro účely § 34 odst. 4 ZDP třeba rozumět takové nemateriální plnění, k jehož poskytování je třeba průběžné aktivní činnosti poskytovatele tohoto plnění, zatímco „neslužbou“ takové nemateriální plnění, k jehož poskytnutí aktivní činnosti poskytovatele daného plnění třeba není. Tento přístup je ostatně právě pro potřeby vymezení služeb v relaci k odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj využíván v některých jiných zemích Evropské unie (například Velké Británii, jejíž model odpočtu byl, jak jsme vyrozuměli, využit jako vzor pro českou úpravu). Tento přístup by též odpovídal rozdělení mezi výrobky, průmyslovými pracemi a službami v rámci Odvětvové klasifikace ekonomických činností (OKEČ), která služby označuje za „výkony“.

Níže uvádíme příkladný výčet plnění, která by ve smyslu shora navržené definice pojmu „služba“ představovala službu, a plnění, která nikoli.

### **1. Plnění která spadají do obsahové náplně „služby“**

Za služby je možno považovat pouze taková plnění, která mají charakter aktivně vykonávané činnosti, tedy kupříkladu:

- Poradenská činnost
- Konzultace
- Externě prováděné úklidové služby, ostraha objektů, kde se provádí výzkum a vývoj
- fyzické provedení přednáškové či lektorské činnosti

### **2. Plnění která nespádají do obsahové náplně „služby“**

Plnění, která nemají charakter „činnosti“ ale jsou jiného druhu, nelze podle našeho názoru podřadit pod termín „služby“.

Tato plnění lze rozdělit do několika podskupin:

#### **2.1. plnění charakteru dodání zboží, převodu majetku nebo majetkových hodnot**

jedná se kupříkladu o následující plnění:

- dodání plynu
- dodání elektrické energie
- dodání vody včetně stočného a úplaty za odvod odpadních a dešťových vod

#### **2.2. plnění charakteru převodu a využití práv a jiných majetkově využitelných hodnot**

jedná se kupříkladu o následující plnění:

- nájemné
- úplata za poskytnutí licence (na rozdíl o situace, kde se jedná o nákup celého nehmotného majetku, který byl výsledkem výzkumu a vývoje)
- úplata za svolení k užití existující databáze, článku, přednášky (tedy na rozdíl od situace, kdy se jedná o službu sestavení databáze, sepsání článku, provedení přednášky)
- veškeré úhrady podle autorského zákona



### 2.3. plnění ve prospěch zaměstnanců

jedná se kupříkladu o následující plnění:

- výdaje na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví zaměstnanců (§ 24 odst. 2 písmeno j ZDP)
- výdaje na pracovní cesty (§ 24 odst. 2 písmeno k ZDP)

### 2.4. ostatní plnění, která nemají charakter služeb

jedná se kupříkladu o následující plnění:

- členské příspěvky
- předplatné vědeckých časopisů
- pojištění
- úroky z úvěru na nákup hmotného majetku využívaného k výzkumu a vývoji

## 3. Plnění sporná (tedy částečně charakteru služeb, částečně charakteru „neslužeb“)

Existují plnění, která mají smíšený charakter, tedy částečně charakter služby a částečně „neslužby“. Jedná se kupříkladu o následující plnění:

- Doprava – na tomto plnění se účastní jak charakter služby (činnosti) – řidič autobusu, strojevodce, pilot, tak také charakter neslužby (využití majetku – vlaku, letadla)
- Ubytování – na tomto plnění se účastní jak charakter služby (činnosti) – recepční, uklízečky, tak také charakter neslužby (využití majetku – budovy hotelu apod.)
- Doprava – letadlo se podílí na hodnotě dopravy větším dílem než mzda pilota, analogicky u ostatních druhů dopravy
- Ubytování – budova hotelu má větší hodnotu než mzda recepčního, uklízeček apod.

### Závěr

„Službou“ se pro účely odpočtu výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 ZDP rozumí plnění nemateriální povahy, k jehož poskytnutí je třeba průběžné aktivní činnosti poskytovatele tohoto plnění. Ostatní plnění nemateriální povahy, tj. plnění, k jejichž poskytnutí aktivní činnosti poskytovatele daného plnění třeba není, nelze za službu pro účely § 34 odst. 4 ZDP považovat. V případě smíšených plnění, tj. plnění zčásti naplňujících definici služby a zčásti nikoli, je třeba vycházet z převažujícího prvku daného plnění, který dává danému plnění jeho charakter, tj. zda v rámci daného plnění převažuje jeho část, která definici služby naplňuje, či jeho část, která tuto definici nenaplňuje.

### Návrh řešení

Doporučujeme po projednání na Koordinačním výboru příspěvek se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat.

## **Stanovisko Ministerstva financí**

Souhlasíme s předloženým názorem, že pojem „služba“ není v platné legislativě jednoznačně definován. Pro účely stanovení výdajů (nákladů) vynaložených na výzkum a vývoj při zjišťování výše odpočtu od základu daně z příjmů nelze při definování „služeb“ nebo „neslužeb“ uplatnit ani kritérium způsobu účtování resp. názvů jednotlivých skupin účtů v účetnictví.

K předloženému příspěvku sdělujeme, že je nutné při stanovení výdajů (nákladů), které lze do výše odpočtu zahrnout vycházet z Pokynu D – 288, který byl zpracován ve spolupráci s předkladatelem návrhu a který vychází ze záměru podpořit pouze výzkum a vývoj prováděný přímo poplatníkem uplatňujícím odpočet. Dále pak striktně vychází z definice výzkumu a vývoje, kdy všechny činnosti prováděné v jeho rámci musí obsahovat ocenitelný prvek novosti a současně se musí jednat o systematickou (nikoliv nahodilou) činnost a o tvůrčí (tvořivou) činnost.

Vzhledem k výše uvedenému odpočet dle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů lze uplatnit k výdajům (nákladům) na knihy a časopisy, na užití databáze na úhrady podle autorského zákona i na výdaje na pracovní cesty, avšak pokud tyto výdaje vznikly v přímě souvislosti s řešením projektu. Nelze tedy např. podpořit výdaj na cestovné vědeckotechnického pracovníka na vědeckou konferenci.

Dále nelze odpočet uplatnit k výdajům na nájemné, na poradenské činnosti, konzultace, na prováděné úklidové služby, ostrahu objektů, k úplatám za poskytnutí licence, k úrokům z úvěrů, a to ani z úvěru na nákup hmotného majetku využívaného k výzkumu a vývoji, hrazené pojištění (např. majetku) ani výdaje na závodní preventivní péči (§ 24 odst. 2 písm. j) bod.2 zákona o daních z příjmů. Do odpočtu je možné však zahrnout pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění těch zaměstnanců, kteří se podílejí na řešení projektu výzkumu a vývoje a také výdaje na jejich osobní ochranné pracovní prostředky (§ 24 odst. 2 písm. j) bod. 1. zákona o daních z příjmů).

## **DPH**

### **Příspěvek 10/26.01.05 – stanovisko Ministerstva financí je konečné**

#### **10/26.01.05 - Uplatňování DPH v případě komisionářských smluv**

(přepřacovaná varianta k materiálu z KV 20.10.2004, diskutovaném 14.12.2004)

Předkládají: Ing. Václav Pátek, daňový poradce, číslo osvědčení 2279  
Ing. Petra Šafková, daňová poradkyně, číslo osvědčení 3091  
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, číslo osvědčení 1757

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu v případě aplikace zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) v případě uskutečňování zdanitelných plnění v rámci komisionářských smluv.

## 1. POPIS PROBLÉMU, PRÁVNÍ RÁMEC

Od 1. května 2004 nabyly účinnosti nové ZDPH (č. 235/2004 Sb.) Tento zákon nově za zdanitelná plnění považuje i dodání zboží prostřednictvím komisionáře (viz § 13 odst.(3) písm. b)) a stejně tak za poskytnutí služby považuje i poskytnutí služby prostřednictvím komisionáře (viz §14 odst. 2 písm. b)). Jde tedy o určitou zákonnou fikci, kdy jeden závazkový obchodní vztah a to vztah mezi komitentem a zákazníkem je pro účely DPH považován za dva fiktivní vztahy.

Současně je nutné mít na paměti, že u komisionářské smlouvy se objevuje ještě další závazkový vztah a to mezi komitentem a komisionářem, kdy komisionář má závazek zařídit vlastním jménem pro komitenta a na jeho účet určitou obchodní záležitost a komitent se zavazuje na druhé straně zaplatit mu úplatu (viz ust. § 577 a násl. ObchZ).

Zákon o DPH tedy stanovuje v případě komisionářských smluv pro plnění od komitenta na konečného zákazníka, že se jedná o dvě zdanitelná plnění a to plnění mezi komitentem a komisionářem a mezi komisionářem a zákazníkem. Závazkový vztah mezi komisionářem a komitentem na rozdíl od předchozí úpravy dané zákonem 588/1992 Sb., nový ZDPH samostatně nezmiňuje.

Základní otázka č. 1:

Výkladový problém se nachází v otázce, zda u komisionářských smluv se jedná pouze o dvě zákonem zmíněná plnění nebo o celkově tři plnění, které se dělí na dvě fiktivní plnění nahrazující vztah komitent - zákazník a další plnění ze vztahu komisionář - komitent.

Další související otázky:

Zákon již dále samostatně nestanovuje pro komisionářské smlouvy speciální ustanovení vyjma vlastní úpravy pro určení *okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění a daňové povinnosti* (viz Díl 4 ZDPH). To znamená, že chybí úprava pro *daňové doklady* (viz Díl 5 ZDPH), a pro *základ daně a výpočet daně, opravu základu daně, daňový dobropis a vrubopis* (viz Díl 6 ZDPH). Zákon pak nevymezuje jak uplatňovat komisionářské smlouvy v případě zahraničních transakcí a transakcí, kdy jedna z osob (komisionář nebo komitent) je neplátcem.

Na základě této skutečnosti je nutné resp. možné použít obecná pravidla příslušných částí zákona o DPH i pro případ komisionářských smluv. Nicméně i při použití obecných pravidel se lze setkat s určitými možnostmi. Cílem materiálu je tedy upozornit na určitá úskalí v případě komisionářských smluv a uplatňování DPH

Vazba úpravy českého zákona na EU úpravu

Úprava v ZDPH je v souladu s úpravou dle Šesté směrnice, kde komisionářská smlouva je nepřímou zmíněna v článku čl. 6 odstavec 4. ve vztahu k poskytování služeb. Nepřímou na komisionářskou smlouvu pak odkazuje i článek 5 odstavec 4. písm. c. ve vztahu na dodávky zboží. Šestá směrnice však samostatně nezmiňuje, že jde o úpravu podle komisionářské smlouvy, ale pro české účely lze tak chápat její úpravu kdy zmiňuje že obchodní vztahy, kdy je placena komise za převody zboží patří mezi dodání zboží a resp. jednání vlastním jménem ve prospěch jiné osoby při poskytování služeb bude plněním ve smyslu poskytnutí služeb.

## 2. ROZBOR PROBLEMATIKY

### 2.1. Okamžik uskutečnění zdanitelného plnění, resp. daňová povinnost

Komisionářská smlouva má samostatnou úpravu. Obecné pravidlo stanovuje den dodání podle kupní smlouvy, den poskytnutí služby, vystavení daňového dokladu nebo zaplacení u služby.

Pro komisionářskou smlouvu platí dále speciální ustanovení § 21 odstavec (5) písmeno h) pro dodání zboží resp. i) pro poskytování služeb.

Vzhledem k tomu, že ZDPH má samostatnou úprava pro unijní transakce, je potřeba najít shodu jak postupovat v těchto případech.

A) Komisionářská smlouva se zahraničním prvkem – obchodní záležitosti komitenta  
V tomto případě nejdříve samostatně posuzujeme situaci, kdy jde o dodání zboží. Dále je pak nutné samostatně posoudit případ, kdy dochází k pořízení zboží do tuzemska a kdy o odeslání zboží z tuzemska. Následující rozbor nejdříve posuzuje komise prodejní a následně je vždy doplněno i pro případ komise nákupní.

*I) Zahraniční prvek - osoba je z jiného členského státu.*

*a) Pořízení zboží do tuzemska*

Komisionář jako český plátce DPH má dodat zboží českému zákazníkovi. Komitent je plátce DPH z jiného členského státu. Protože jde o fikci samostatného zdanitelného plnění od komitenta na komisionáře, bude při pořizování zboží postupováno následně. Vzhledem k tomu, že úprava okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění pro komisionáře podle §21 odst. 5. písm. h) je úpravou speciální, nebude při pořízení zboží z jiného členského státu použita obecná úprava podle §25 a použije se i v tomto případě speciální úprava pro komisionářský vztah.

Pozn. Komisionář bude současně povinen podat Intrastat přijetí zboží.

*b) Odeslání zboží z tuzemska*

Komisionář jako český plátce bude odesílat zboží. Odesláním zboží konečnému zákazníkovi dojde rovnou ke splnění závazku vůči komitentovi. Komisionář uskutečňuje dodání zboží do jiného členského státu, osvobozené od DPH podle § 64 ZDPH. K uskutečnění zdanitelného plnění, resp. k daňové povinnosti na straně komitenta dojde při odeslání zboží komisionářem. Toto první fiktivní plnění podléhá příslušné sazbě DPH a druhé je, jak již výše uvedeno osvobozeno. Komisionář bude vyplňovat Intrastat odeslání a současně bude odeslání zboží zaznamenávat do Souhrnného hlášení. Povinnost priznat uskutečnění tohoto osvobozeného dodání ze strany komisionáře (a ke stejnému datu tedy i pro komitenta daňová povinnost) vzniká opět podle § 21 (5) písm. h) a nikoliv podle §22. Stejný postup se uplatňuje i pro nákupní komisi.

***b.1) Účetní a daňový (daň z příjmů a daň darovací) pohled na odeslání zboží z tuzemska***

Vzhledem k tomu, že první plnění je plněním tuzemským zatížené daní a druhé je plnění osvobozené musí dojít k vypořádání DPH. Komitent je povinen účtovat odvést DPH avšak komisionář obdrží od zákazníka pouze částku bez DPH a navíc daňový doklad od komitenta, který ho opravňuje k nároku na odpočet DPH na vstupu. V popsané variantě může být částečně sporné, jak z hlediska účetního a dále z hlediska ostatních daní nahlížet na situaci, kdy se komisionář s komitentem dohodnou, že DPH odváděné z titulu tuzemského zdanitelného plnění si finančně vypořádají, to znamená, že tuto DPH odváděnou komitentem komisionář uhradí komitentovi. V takovémto případě bude jak na straně komisionáře, tak na straně komitenta účtováno o dané dohodě rozvahově. To znamená (z důvodu názornosti jsou dále používány syntetické účty, které byly závazné pro podnikatele účtující v podvojném účetnictví do 31.12.2002):

U komisionáře:

MD 343 D 321

U komitenta:

MD 311 D 343

Výše popsané rozvahové účtování bude plně relevantní pro účely ostatních daní, to znamená, že jak z hlediska daně z příjmů, tak z hlediska daně darovací nebude mít předmětná transakce žádné dopady a ani na straně komisionáře ani na straně komitenta.

*c) Poskytnutí služby*

Pro komisionářské smlouvy se zahraničním prvkem se použijí příslušná pravidla daná § 21 odst. 5 ZDPH, resp. §24. Rozhodující je v tomto směru opět nejdříve splnění závazku ze strany komisionáře vůči zákazníkovi a tento okamžik bude i brán jako okamžik pro splnění povinností na straně komitenta.

*II) Zahraniční prvek – zahraniční osoba*

Rozdílné oproti předcházejícímu scénáři je dodání zboží, kdy z hlediska zákona o DPH jde o dovoz resp. vývoz zboží. Pokud je v případě dovozu komisionář deklarantem, je mu vyměřena dovozní DPH. Plnění od komisionáře na zákazníka bude již tuzemským plněním. Pokud půjde o vývozní komisionářský vztah bude osvobození při vývozu vázáno na celní deklaraci. Okamžikem vývozu pak dojde i uskutečnění tuzemského fiktivního plnění od komitenta na komisionáře.

Od 1. ledna 2005 s účinností ustanovení § 23 odstavce (3) bude v případě dovozu zboží komisionář oprávněn postupovat stejně jako plátce, jemuž je umožněno DPH přiznat v rámci daňového přiznání.

*B) Komisionářská smlouva – závazkový vztah komisionáře vůči komitentovi*

Bez ohledu na to zda závazkový vztah od komitenta na zákazníka je vztahem ve smyslu *dodání, odeslání, přijetí zboží, dovozu či vývozu zboží nebo poskytnutí služby* je závazkový vztah mezi komisionářem a komitentem splněn dodáním zboží resp. poskytnutím služby od komisionáře vůči konečnému zákazníkovi. K uskutečnění zdanitelného plnění, daňové povinnosti dojde podle § 21 odst. (1) v návaznosti na odstavec (4) ZDPH.

*Právní výklad pro otázku č. 1*

V této souvislosti je nutné posoudit, jak již výše uvedeno, zda-li ze vztahu mezi komisionářem a komitentem za splnění závazkového vztahu od komisionáře na komitenta pro účely DPH je nutné či možné vykazovat další samostatné plnění.

Závazek komisionáře vůči komitentovi je pro účely DPH zachycen již jako fiktivní zdanitelné plnění od komitenta na komisionáře a následně od komisionáře na zákazníka. Na druhé straně nelze však vyloučit právní výklad vycházející z obchodních zvyklostí zažitých a podpořených dřívější úpravou zákona o DPH, že činnost komisionáře je dále považována za samostatnou službu a takto tento vztah vykazovat. Tento právní názor vychází z důvodů, že bez ohledu na to, že ZDPH nově nezmiňuje činnost komisionáře jako samostatnou službu, jde o službu ve smyslu ustanovení §14 ZDPH. Podle zkušeností v zemích EU je činnost komisionáře jako služba někdy samostatně vykazována.

*Varianta výkladu samostatné služby za činnost komisionáře*

Bez ohledu na to jaké sazbě DPH podléhá tuzemské *dodání zboží* půjde v tomto případě o zdanitelné plnění vůči tuzemskému zákazníkovi (komitentovi) o plnění podléhající základní 19 % sazbě DPH. Protože tuto službu nelze nalézt mezi službami uvedenými v § 10 ZDPH, místo plnění by mělo být v sídle, bydlišti poskytovatele i v případě služeb ve prospěch zahraniční osoby, resp. osoby registrované k dani v jiném členském státě EU.

*Varianta výkladu, že činnost komisionáře není samostatné plnění pro účely DPH*

Komisionář nebude vystavovat pro účely DPH žádný daňový doklad. Vzhledem k tomu, že za vykonání činnosti podle komisionářské smlouvy přísluší komisionáři úplata, je nutné tuto zohlednit pouze ve vztazích Komitent – Komisionář a následně Komisionář – Zákazník a řešit buď rozdílem cen (základů daně) mezi prvním a druhým fiktivním plněním a nebo řešit dobropisem k prvnímu fiktivnímu plnění pokud obě jsou ve stejné hodnotě.

Riziko tohoto výkladu však sebou přináší problémy v těch situacích, kdy plátcí DPH s takovýmto výkladem nepočítali a postupovali podle předchozí varianty. Pokud by měl platit pouze tento výklad bylo by obtížné napravit již proběhlé transakce, aniž by došlo k poškození daňových subjektů.

### **Dílčí závěr**

Protože ZDPH není v tomto směru jednoznačný a nelze vyloučit právní výklad, že činnost komisionáře je samostatným plněním, je nutné akceptovat všechny varianty postupu při aplikaci DPH na vztahy vzniklé z komisionářských smluv.

## **2.2. Daňové doklady a základ daně**

Protože ZDPH neupravuje samostatně vystavování daňových dokladů pro komisionářské smlouvy budou se aplikovat obecná pravidla pro daňové doklady ve vztahu samostatných plnění i pro fikce plnění ze vztahu komisionářské smlouvy.

Jak uvedeno, v případě komisionářské smlouvy se ve vztahu od komitenta na zákazníka jedná ve své podstatě o dvě plnění a to fiktivní dle zákona o DPH a dále je nutné, aby za splnění závazkového vztahu ve smyslu Obchodního zákoníku komisionáři příslušela odměna.

V EU jsou komisionářské smlouvy řešeny různě a jednotlivé státy samy určují jak lze vystavit daňové doklady. Nejproblematictějším je vztah za fiktivní plnění od komitenta na komisionáře a možnost v rámci tohoto vztahu rovnou zohlednit plnění od komisionáře na komitenta. Z hlediska obchodně právního vztahu není žádné omezení.

Protože plátce může činit vše co není zákonem zakázáno, mělo by být možné, aby odměna za splnění závazkového vztahu byla zohledněna přímo na daňovém dokladu mezi komitentem a komisionářem při zohlednění údajů na daňovém dokladu mezi komisionářem a zákazníkem.

*Př.*

*Komitent vůči konečnému zákazníkovi uskutečňuje plnění ve výši 100.*

*Komisionář má nárok na provizi ve výši 20*

*První daňový doklad od komisionáře na zákazníka bude mít vždy základ daně 100*

*Druhý daňový doklad od komitenta na komisionáře a třetí daňový doklad od komisionáře na komitenta mohou vypadat v následujících variantách:*

- I) Komitent vystaví daňový doklad proti komisionáři na 100 a komisionář vystaví daňový doklad vůči komitentovi za svoji obchodní službu na 20*
- II) Komitent vystaví daňový doklad na komisionáře na 80 a komisionář již žádný daňový doklad nevystavuje*
- III) Komitent vystaví daňový doklad na komisionáře na 100 a následně vystaví dobropis na 20. Komisionář již žádný daňový doklad nevystavuje.*

Vzhledem k tomu, že ZDPH samostatně problematiku neřeší, pro vystavení daňových dokladů, je možné v případě komisionářských smluv používat všechny tři varianty včetně

jejich aplikace při využití formy tzv. selfbilingu, tj. způsob, kdy daňový doklad vystavuje příjemce plnění (§26 odst. (3) písm. a)).

Výše uvedené varianty daňových dokladů lze využít i pro plnění se zahraničním prvkem. Údaje pro Intrastat resp. pro Souhrnné hlášení budou použity bez ohledu na zvolené variantě daňových dokladů, tzn. že hodnota odeslání resp. pořízení zboží odpovídá hodnotě plnění od komisionáře na zákazníka.

### **2.3. Aktivní účastník komisionářské smlouvy je neplátce**

Přestože nelze předpokládat, že v obchodní praxi bude s ohledem na snížení registračního limitu nebudou mnohé případy, kdy osoba komitenta či komisionáře je neplátcem, doplňujeme materiál i pro takovéto kombinace.

#### **A) Komisionář neplátce, komitent plátce – tuzemská plnění**

První fiktivní plnění je plněním zdanitelným a druhé plnění zdanitelné není. Nedochází k žádné finanční ztrátě pro státní rozpočet. Tam, kde je příjemcem plnění plátce, tento nemá nárok na odpočet, protože plnění přijímá od neplátce. V praxi tedy nenabude využíváno. Platí pro prodejní komise. Pokud by šlo o komisi nákupní, záleželo by na pozici poskytovatele plnění.

#### **B) Komisionář plátce, komitent neplátce – tuzemská plnění**

První fiktivní plnění není plněním zdanitelným a druhé plnění je již plnění zdanitelné. Komisionář v rámci prvního fiktivního plnění pořizuje něco od neplátce, kde není DPH aplikována a u svého druhého fiktivního plnění bude uplatňovat DPH podle obecných pravidel pro plnění. Pro druhé plnění od komisionáře na konečného zákazníka se použije výše uvedený postup. V praxi je možné, že se takovéto transakce mohou objevovat. Běžné pro bazary.

#### **Zahraniční prvek v osobě komitenta**

Pokud by osoba komisionáře byla neplátcem, při pořízení zboží za více než 10 000 EUR by se stala plátcem.

Pokud by šlo o komisionářskou smlouvu na poskytování služeb, záleží na tom, kde je místo plnění. Místo plnění bude samostatně posuzováno pro oba vztahy (dvě fiktivní plnění, první od komitenta na komisionáře a druhé od komisionáře na zákazníka). Záleží tedy na druhu služby, přičemž se budou uplatňovat obecná pravidla pro službu, jež je podstatou komisionářské činnosti. V případě, že jde o služby podle § 10(6) stal by se komisionář plátcem okamžikem přijetí první služby. V praxi takovéto případy nelze očekávat.

#### **C) Zahraniční prvek v osobě zákazníka**

Pokud by osoba komisionáře byla neplátcem, při odeslání zboží by nemohla odečíst DPH za tuzemské dodání zboží (první fikce). To by znamenalo že zahraniční příjemce zboží by pořizoval s českou DPH. Nelze tedy v praxi předpokládat.

### **2.4. Obrat pro registraci, výpočet koeficientu a určení zdaňovacího období**

Podle účetních pravidel a postupů účtuje komisionář o transakci ze vztahu mezi komitentem a zákazníkem v podrozvahové evidenci a pouze hodnota jeho odměny za činnost komisionáře je jeho výnosem, který je účtován do výsledovky. Z tohoto důvodu tedy pouze obrat odpovídající odměně za činnost komisionáře bez ohledu na způsob vystavení daňových dokladů bude obratem, který je rozhodující pro registraci plátce DPH, pro výpočet koeficientu a pro určení zdaňovacího období.

### 3. ZÁVĚR

Navrhujeme potvrdit, že:

- 3.1. Daňový doklad za plnění za plnění mezi komisionářem a komitentem může být vystaven s nižším základem daně než je uveden na daňovém dokladu mezi komisionářem a zákazníkem. Rozdíl mezi základy daně je odměna ve smyslu závazkového vztahu dle Obchodního zákoníku; nebo
- 3.2. Daňový doklad za plnění mezi komisionářem a komitentem může být vystaven se stejným základem daně jako daňový doklad mezi komisionářem a zákazníkem a odměna komisionáře může být řešena následně formou dobropisu k plnění od komitenta na komisionáře. Hodnota dobropisu pak plní funkci odměny pro závazkový vztah ve smyslu Obchodního zákoníku. Ve výše uvedených případech komisionář nevystavuje samostatný daňový doklad na kterém by byla uvedena hodnota jeho odměny pro závazkový vztah ve smyslu Obchodního zákoníku; nebo
- 3.3. Tam, kde základy daně za plnění mezi komitentem a komisionářem a za plnění mezi komisionářem a zákazníkem jsou ve stejné hodnotě a komisionář vystavuje za činnost komisionáře samostatný daňový doklad, jde o platný daňový doklad, a plátce daně příjemce tohoto plnění má při splnění podmínek ZDPH nárok na odpočet daně na vstupu;
- 3.4. Výše uvedené závěry platí i pro plnění se zahraničním prvkem. Pokud osobě registrované k dani v jiném členském státě EU nebo zahraniční osobě v pozici komitenta byla účtována DPH za službu komisionáře, má takováto osoba nárok na vrácení DPH za podmínek ustanovení §82 a §83 ZDPH;
- 3.5. V případě pořízení zboží z jiného členského státu bude povinnost přiznat daň ke dni ve kterém dochází k dodání zboží od komisionáře konečnému zákazníkovi;
- 3.6. V případě odeslání zboží z tuzemska do jiného členského státu, kdy komisionář i komitent je českou osobou a konečný zákazník je plátcem DPH v jiném členském státě vznikne daňová povinnost pro dodání od komitenta na komisionáře ke dni odeslání zboží od komisionáře konečnému zákazníkovi;
- 3.7. V případě odeslání zboží z tuzemska (*viz výše A -Komisionářská smlouva se zahraničním prvkem – obchodní záležitosti komitenta část b.1) Účetní a daňový (daň z příjmů a daň darovací) pohled na odeslání zboží z tuzemska - pokračování závěru bodu 3.6*) je možné o vyrovnání za DPH ze vztahu za zdanitelné plnění mezi komisionářem a komitentem účtovat rozvahově, (to je u komisionáře proti závazku a komitenta proti pohledávce) s tím, že tento postup bude plně akceptován z hlediska ostatních daní. To znamená, že daná transakce nebude mít jak na straně komisionáře, tak na straně komitenta, žádné dopady ani z hlediska daně z příjmů ani z hlediska daně darovací.
- 3.8. U komisionářské smlouvy, kdy komitent je neplátcem a komisionář plátcem, v praxi běžné pro bazary, první fiktivní plnění není zdanitelným a zdanitelným plněním je až druhé fiktivní plnění, tj. od komisionáře na zákazníka;
- 3.9. Obratem komisionáře je výše jeho odměny ze závazkového vztahu mezi ním a komitentem ve smyslu Obchodního zákoníku, tzn. hodnota rozdílu v základech daně nebo výše dobropisu, resp. hodnota uvedená na samostatné faktuře-daňovém dokladu.

### 4. NÁVRH

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



## **Stanovisko Ministerstva financí:**

### **Z pohledu ZDPH**

Obecně: Text příspěvku by měl být upraven v souladu s platným zákonem o DPH, tj. uvést v textu v bodě 2.1. správný § 21 odst. 7 písm. h), dále text v bodě 2.1. písm. A) a), b) (pořízení zboží z jiného členského státu a dodání zboží do jiného členského státu), stejně jako text v bodě B) (varianta výkladu, že činnost komisionáře není samostatným plněním), nesouhlasí s přijatými závěry na KV dne 23.2.2005.

Souhlasné stanovisko z pohledu ZDPH s návrhem předkladatele v **bodě 3.1., 3.3., 3.4., 3.8. a 3.9. Bod 3.7** se netýká zákona o DPH.

### **K bodu 3.2.**

Jestliže je komitentem plátcem vystaven daňový doklad se stejným základem daně jako daňový doklad mezi komisionářem a třetí osobou, musí být odměna komisionáře za službu pro komitenta řešena samostatným daňovým dokladem vystaveným komisionářem komitentovi.

### **K bodu 3.5.**

V případě pořízení zboží od komitenta z jiného členského státu je povinnost přiznat daň komisionářem plátcem podle § 25. Při následném dodání zboží komisionářem třetí osobě se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné podle § 21 odst. 7 písm. h), tj. dnem dodání třetí osobě.

**K bodu 3.6.** V případě dodání zboží do jiného členského státu komisionářem plátcem je povinnost přiznat uskutečnění tohoto dodání komisionářem podle § 22. Při dodání zboží komitentem plátcem komisionáři se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné podle § 21 odst. 7 písm. h), tj. dnem dodání třetí osobě, tj. dnem odeslání nebo přepravení zboží třetí osobě.

## **Doplňující stanovisko MF z pohledu ZDP:**

Odbor účetnictví se přiklání k názoru, že by rozvahový způsob účtování mohl být chápán jako nepřipustné vzájemné zúčtování ve smyslu § 7 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a to především z následujícího důvodu. Při uplatnění práva komisionáře na vrácení DPH v souladu s příslušnými ustanoveními zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, narůstá majetek (aktiva) komisionáře a tato skutečnost by měla být zaúčtována samostatně, stejně tak jako další skutečnost, kterou je dohoda komisionáře s komitentem, že si DPH odváděné z titulu tuzemského zdanitelného plnění finančně vypořádají.

Výsledkový způsob účtování u komisionáře nemá žádný negativní dopad na základ daně komisionáře, neboť podle našeho názoru lze DPH účtovanou v nákladech minimálně uznat v režimu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

## **Doplňující stanovisko MF ČR:**

Stanovisko MF zůstává neměnné. Příspěvek veden jako rozpor.

## **Příspěvek 71 – předběžný souhlas MF se zněním a závěry příspěvku.**

### **71/31.08.05 - Zajišťovací převod práva při poskytnutí úvěru bankou**

Předkládají: Ing. Petr Brejcha, daňový poradce, číslo osvědčení 2540  
Mgr. Ing. Radek Halíček, daňový poradce, číslo osvědčení 2585  
Ing. Vladimír Křivánek, daňový poradce, číslo osvědčení 3429

Cílem tohoto materiálu je sjednocení výkladu problematiky DPH na základě znění zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zák. o DPH“) v případě zajištění úvěru převodem vlastnického práva k věci.

### ***POPIS SITUACE***

V rámci zajištění splatnosti svých úvěrových pohledávek uzavírají věřitelé s dlužníky smlouvy o zajišťovacím převodu vlastnického práva (dále jen „ZPVP“)<sup>2</sup>, jejichž smyslem je motivace dlužníka ke splnění úvěrové pohledávky poskytnuté mu věřitelem za účelem financování nákupu předmětu zajištění nebo za účelem financování jiného druhu. Tento zajišťovací institut je používán ze shodného důvodu jako jiné formy zajištění, jež věřitelé běžně využívají v rámci své úvěrové činnosti, např. zajištění postoupením pohledávky<sup>3</sup>, zástavní právo k věci<sup>4</sup>, zástavní právo k cenným papírům<sup>5</sup>, ručení<sup>6</sup> apod. Institut ZPVP má zabránit dlužníkovi, aby před splněním svého závazku jakkoliv převedl vlastnické právo k předmětu zajištění na třetí osobu a tím vystavil věřitele většímu riziku v případě vymáhání nesplacené pohledávky. Dlužník je převodem vlastnického práva omezen v dispozici s předmětem zajištění ve vztahu k jeho zcizení nebo umožnění jeho využívání třetí osobou, kdy tyto dispozice mohou být dlužníkovi umožněny po předchozím souhlasu věřitele a za předpokladu, že dlužník poskytne jinou relevantní formu zajištění např. změna v předmětu zajištění nebo změna ve druhu zajištění.

V případě, že dlužník nesplní svůj závazek řádně a včas, je věřitel oprávněn domáhat se uspokojení své pohledávky z předmětu převedeného práva. Dle smluvní úpravy mezi věřitelem a dlužníkem je smlouva o ZPVP uzavírána zpravidla s rozvazovací podmínkou, kdy následkem splnění dluhu dlužníkem dochází k automatickému přechodu převedeného práva zpět

na převodce - dlužníka. Předmětem ZPVP jsou věci, a to povětšinou individuálně určené a pouze výjimečně druhově určené. Jedná-li se o věc individuálně určenou, je ve shodný

<sup>2</sup> § 553 zák. č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

<sup>3</sup> § 554 zák. č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

<sup>4</sup> § 152 zák. č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

<sup>5</sup> § 39 zák. č. 591/1992 Sb., o cenných papírech

<sup>6</sup> § 546 zák. č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, §303 zák. č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

okamžik uzavření smlouvy o ZPVP také s dlužníkem uzavřena smlouva o výpůjčce<sup>7</sup>, na jejímž základě dlužník nadále využívá předmět zajištění. Neplní-li dlužník závazky z úvěrové smlouvy, zejména nesplácí-li dlužnou částku úvěru, věřitel na základě smluvního ujednání odebrá předmět zajištění. Dle zákonné a smluvní úpravy ZPVP není věřitel oprávněn si předmět zajištění ponechat ani jej jakkoliv užívat, nýbrž jej může pouze zpeněžit formou prodeje, a to pouze za podmínek dosažení co nejuvhodnější ceny pro dlužníka. Z výnosu dosaženého prodejem předmětu zajištění věřitel uspokojuje svou splatnou pohledávku. Kladný rozdíl mezi dosaženým výnosem (poníženým o případné náklady související s prodejem) a nesplacenou výší pohledávky je věřitel povinen dlužníkovi vydat. Níže jsou uvažovány dvě varianty, a to varianta kdy dlužník je registrován jako plátce DPH a varianta, kdy dlužník není registrovaný plátce DPH nebo předmětem zajištění je osobní automobil.

## **A. DLUŽNÍK JE REGISTROVANÝ PLÁTCE DPH**

### **1. Uzavření smlouvy o ZPVP a formální převod vlastnického práva**

V okamžiku poskytnutí úvěru věřitel uzavírá s dlužníkem smlouvu o ZPVP. Dlužník s předmětem zajištění ve vztahu k jeho běžnému využití nadále disponuje jako jeho vlastník a věřitel není oprávněn s ním ekonomicky jakkoliv nakládat tj. využívat jej a brát z něho užitek, a to bez rozdílu zda se jedná o věc individuálně určenou nebo druhově určenou; uvedený předmět zajištění slouží pouze jako zajištění existující pohledávky věřitele.

*V případě věci individuálně určené je ve shodný okamžik uzavření smlouvy o ZPVP s dlužníkem uzavřena smlouva o výpůjčce, jež zakládá právní titul k pokračování ekonomického využívání předmětu zajištění dlužníkem.*

*V časovém sledu uzavření těchto dvou právních aktů nijak nedochází ke změně v původním způsobu využívání předmětu zajištění dlužníkem, tj. dlužník nepřestává a znovu se nezačíná chovat vůči předmětu zajištění jako jeho vlastník. V obou případech, jmenovitě v případě věci individuálně určené a věci druhově určené, věřitel fyzicky nepřebírá předmět zajištění a po dobu platnosti smlouvy o ZPVP nepobírá žádné ekonomické užtky plynoucí z předmětu zajištění. Uzavření smlouvy o ZPVP nemá žádný vliv na výši úrokové sazby nebo věřitelských poplatků co do porovnání s jinými formami zajištění, např. v porovnání se zástavou věci.*

#### *Rozbor problematiky*

*Vzhledem k tomu, že současný zák. o DPH se na rozdíl od dříve platného zákona o DPH<sup>8</sup> již daňovým režimem ZPVP výslovně nezabývá, je třeba vycházet z obecné úpravy zdanitelných plnění, resp. z jejich správné interpretace zohledňující principy plynoucí ze VI. směrnice.*

Předmětem daně pro účely zák. o DPH je dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku (§ 2 odst. 1 písm. a) zák. o DPH), resp. poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku (§ 2 odst. 1 písm. b) zák. o DPH). Pro účely ZDPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník (§ 13 odst. 1 zák. o DPH) a poskytnutím služby se rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti (§ 14 odst. 1 zák. o DPH).

<sup>7</sup> § 659 zák. č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

<sup>8</sup> zák. č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Uvedená ustanovení zák. o DPH přebírají znění čl. 2(1), 5(1) a 6(1) VI. direktivy. Dle ustáleného výkladu judikatury Soudního dvora (např. C – 102/86 Apple and Pear Development Council, C – 174/00 Kennemer Golf „pro posouzení zda se jedná o poskytování služeb podléhajících DPH musí existovat přímá vazba mezi poskytnutou službou a obdrženou úplatou“.

Dále dle stanoviska Soudního dvora (např. C - 154/80 Aardappelenbewaarpplaats, C-38/93 Glawe, C - 258/95 Julius Fillibeck) „úplata, která nespočívá v penězích, musí být způsobilná k vyjádření v peněžní formě, a tato úplata musí představovat subjektivní hodnotu, protože základem daně je úplata skutečně obdržená a ne hodnota stanovená podle objektivního kritéria.

Dále dle ustáleného výkladu judikatury Soudního dvora (C – 320/88 Safe, C-435/03 British American Tobacco) se termín „dodání zboží“ nevztahuje na převod vlastnického práva tak jak ho upravuje národní legislativa, ale zahrnuje jakýkoliv převod hmotného majetku jednou osobou, která opravňuje druhou osobu ve skutečnosti nakládat s tímto majetkem jako kdyby byla jeho vlastníkem, i kdyby vlastnické právo na tuto druhou osobu nepřešlo. Obdobně dle ESD jsou charakteristickými rysy dodání zboží „plná volnost osoby, která využívá zboží co do jeho množství a druhu, jakož i doby jeho spotřeby“ (C - 185/01 Auto Lease, ve kterém ESD ignoroval deklarované právní vlastnictví ke zboží, nýbrž zdůraznil citované charakteristiky jako určující pro „přechod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem“).

V daném případě věřitel sice při uzavření smlouvy o ZPVP nabývá vlastnické právo k věci, zároveň však nikdy nenabývá právo nakládat s věcí jako vlastník ve smyslu plného a faktického užívání způsobem odpovídajícím obvyklému způsobu využití věci. Toto právo si smluvně vyhrazuje dlužník (prostřednictvím simultánně sjednané smlouvy o výpůjčce), neboť zůstává ekonomickým vlastníkem věci s cílem získávat z ní ekonomické užitky potřebné na splácení úvěrového závazku k věřiteli. Rovněž právě a pouze dlužník má výhradní faktickou vládu (kontrolu) nad věcí, věřitel věci fyzicky nepřebírá ani nad nimi nevykonává jakoukoliv formu ekonomické kontroly. ***Tento zvláštní charakter ZPVP byl rovněž potvrzen tuzemskou judikaturou (viz např. 29 Ca 297/2001-21 ze dne 18. 2. 2002): „Z povahy právního institutu zajištění závazku převodem práva plyne, že ke kompenzaci závazku s hodnotou převedeného práva může dojít až při nesplnění závazku. Účelem zajišťovacího převodu, jak plyne ze samotného pojmenování tohoto institutu (zajišťovací převod práva), je v první řadě jeho zajišťovací funkce s rozvazovací podmínkou splnění zajištěného závazku. Zajišťovacím převodem práva vzniká samostatný závazkový vztah mezi dlužníkem a věřitelem. Teprve v případě, že není naplněna rozvazovací podmínka, může nastoupit uhrazovací funkce tohoto zajišťovacího institutu.“***

*Je zjevné, že dlužník vstupuje do smluvního vztahu s věřitelem pouze za účelem sjednání úvěru, a právě a pouze poskytnutí úvěru je ekonomickou podstatou jejich vzájemného vztahu. Dlužník do vztahu vstupuje jako zákazník - příjemce služby (úvěru), nikoli jako poskytovatel plnění vůči věřiteli, a naopak věřitel nevstupuje do této transakce za účelem přijetí jakéhokoli nefinančního plnění od dlužníka, ale právě a výhradně za účelem poskytnutí finanční služby. Jakákoliv další jednání vyplývající ze smluvních ujednání, ať již za účelem dodání informací nezbytných*

*pro uzavření či dokončení transakce nebo za účelem zajištění rizika věřitele, jsou ekonomicky pouze podmínkami pro získání hlavní služby – poskytnutí úvěru věřitelem. Uzavření smlouvy o ZPVP nepředstavuje pro věřitele obdržení jakékoliv úplaty za jí poskytnutou službu, jenž by pro ni představovala jakoukoliv subjektivní hodnotu. Obdobně zde neexistuje jakákoliv forma úplaty ze strany věřitele vůči dlužníkovi, jenž by představovala pro dlužníka subjektivní*

hodnotu. Z uvedeného vyplývá, že základní podmínky pro posouzení, že se jedná o plnění podléhající DPH, jmenovitě existence úplaty a existence převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, v uvedeném případě zjevně absentují.

*Jde-li o smlouvu o výpůjčce, dochází jejím uzavřením k bezplatnému a dočasnému umožnění využívat předmět zajištění dlužníkem, a to po dobu platnosti smlouvy o ZPVP, neboť vlastnické právo přešlo smlouvou o ZPVP na věřitele. Byť se jedná o dva oddělitelné právní úkony,*

*pro účely aplikace zákona o DPH nelze tyto dvě transakce, jmenovitě smlouvu o ZPVP a smlouvu o výpůjčce, od sebe oddělit. Je zřejmé, že i v případě výpůjčky jsou v kontextu úvěrové transakce zajištěné převodem vlastnického práva platné obdobné argumenty pro neuplatňování DPH jako v případě ZPVP v předcházejícím odstavci. Uzavřením smlouvy o ZPVP nedochází k dodání zboží, tudíž ani uzavřením smlouvy o výpůjčce nemůže dojít k poskytnutí služby dle § 14 odst. 4 zák. o DPH<sup>9</sup>. I v tomto případě zcela absentuje jakákoliv forma úhrady, jenž by pro věřitele představovala subjektivní hodnotu, tudíž se nemůže jednat o poskytnutí služby podléhající dani dle § 2 odst. 1 písm. b) zák. o DPH.*

#### Návrh na sjednující závěr

*Uzavřením smlouvy o ZPVP nedochází k dodání zboží, ani k poskytnutí služby, jenž by byly předmětem DPH, a dlužníkovi nevzniká povinnost uplatnit DPH na výstupu vůči věřiteli. Uzavřením smlouvy o výpůjčce nedochází k poskytnutí služby ve smyslu zákona o DPH a věřiteli nevzniká povinnost uplatnit DPH na výstupu vůči dlužníkovi. Obdobně se postupuje i při zpětném převodu a zániku ZPVP při splacení úvěru dlužníkem.*

## **2. Zpeněžení věci při nesplnění povinností dlužníka**

*Neplní-li dlužník závazky z úvěrové smlouvy, zejména nesplácí-li dlužnou částku úvěru, věřitel dlužníkovi odebírá předmět zajištění, realizuje zpeněžení předmětu zajištění a z obdržené ceny uhrazuje svou splatnou pohledávku. Případný kladný rozdíl mezi obdrženou cenou a nesplacenou výší pohledávky je dlužníkovi vrácen. Věřitel není až do okamžiku zpeněžení oprávněn věc užívat jako vlastník ani si ji ponechat namísto jejího zpeněžení, a i v rámci zpeněžení musí postupovat s ohledem na zájmy dlužníka s cílem dosáhnout maximální prodejní ceny.*

#### Návrh na sjednující závěr

*Zpeněžením předmětu zajištění dochází k dodání zboží ve smyslu zákona o DPH dlužníkem věřiteli a současně věřitelem kupujícímu. Den uskutečnění zdanitelného plnění se určí dle § 21 zákona o DPH v závislosti na způsobu prodeje a povaze věci.*

*Při dodání zboží dlužníkem věřiteli vzniká dlužníkovi povinnost uplatnit DPH na výstupu. Dlužník vůči věřiteli vystavuje daňový doklad na částku včetně DPH odpovídající částce, za kterou byl předmět zajištění zpeněžen. Věřitel má u tohoto přijatého zdanitelného plnění vždy nárok na odpočet daně v plné výši, neboť jej použije výhradně pro uskutečnění plnění*

---

<sup>9</sup> Subsidiárně dle současného znění § 14 odst. 4 zák. o DPH navíc nelze případné plnění na základě smlouvy o výpůjčce považovat za poskytnutí služby, a to z důvodu, že dočasné využití obchodního majetku je vztaženo pouze na osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců viz. písm. a), kdy dočasné využití obchodního majetku pro jiné účely nelze podřadit pod úpravu písm. b).

*uvedených v § 72 odst. 2 zák. o DPH (uskutečnění zdanitelného plnění – prodeje předmětu zajištění). Současně zpeněžením předmětu zajištění dochází k dodání zboží věřitelem kupujícímu*

*ve smyslu zák. o DPH a věřiteli vzniká povinnost uplatnit DPH na výstupu z částky včetně DPH, za kterou byl předmět zajištění zpeněžen.*

*K okamžiku samotného odejmutí předmětu zajištění dlužníkovi před jeho zpeněžením, pokud věřitel není oprávněn věc užívat a může ji pouze zpeněžit za předem dohodnutých podmínek, nedochází k uskutečnění zdanitelného plnění.*

## **B. DLUŽNÍK NENÍ REGISTROVANÝ PLÁTCE DPH NEBO PŘEDMĚTEM ZAJIŠTĚNÍ JE OSOBNÍ AUTOMOBIL**

### **1. Uzavření smlouvy o ZPVP a smlouvy o výpůjčce**

Zadání a návrh na sjednací závěr jsou shodné s postupem dle A 1.

### **2. Zpeněžení věcí při nesplnění povinností dlužníka**

Zadání shodné s popsáním pod A 2.

#### *Návrh na sjednací závěr*

*Zpeněžením předmětu zajištění dochází k dodání zboží ve smyslu zákona o DPH dlužníkem věřiteli a současně věřitelem kupujícímu.*

*Při dodání zboží dlužníkem věřiteli se jedná buď o dodání zboží osobou, která není plátcem DPH a nevzniká povinnost uplatnění DPH na výstupu nebo se jedná o dodání osobního automobilu plátcem daně, kdy jeho dodání je osvobozeno od DPH dle § 62 odst. 2 zák. o DPH.*

*Při prodeji předmětu zajištění věřitelem kupujícímu postupuje věřitel jako obchodník s použitým zbožím, kdy DPH podléhá pouze přírážka, která se stanoví jako rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou tohoto zboží dle § 90 odst. 4 zák. o DPH.*

*V případě kdy prodejní cena převyšuje splatnou pohledávku, věřitel nepovažuje tento rozdíl za přírážku, která by byla základem daně dle uvedeného ustanovení zák. o DPH, neboť rozdíl mezi prodejní cenou předmětu zajištění a vyšší pohledávky je dlužníkovi vrácen.*

*V případě kdy prodejní cena plně nepokrývá pohledávku věřitel nedosahuje žádnou přírážku, která by byla základem daně dle uvedeného ustanovení zák. o DPH.*

*Věřitel vede samostatnou evidenci za prodeje předmětu zajištění, při nichž postupuje jako obchodník s použitým zbožím.*

## NÁVRH ŘEŠENÍ

*Doporučujeme přijmout sjednocující závěr k výše uvedené problematice a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.*

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

MF vychází při posouzení, zda a kdy se jedná o zdanitelné plnění (dodání zboží) z ekonomické podstaty transakce, t.j. že k dodání zboží dochází tehdy, kdy věřitel převezme předmět zajištění za účelem jeho prodeje, tzn. v okamžiku, kdy s ním nakládá jako jeho ekonomický vlastník. Ke stejnému datu dochází k dodání zboží dlužníkem věřiteli i věřitelem třetí osobě. Základem daně je částka, za kterou je movitá věc prodána.

MF nesouhlasí s vypořádáním rozdílu mezi částkou získanou prodejem movité věci formou daňových dobropisů nebo vrubopisů neboť se nejedná o opravu základu daně podle § 42 ZDPH.

MF souhlasí se způsobem uplatnění daně při prodeji movité věci v případech, kdy je dlužníkem osoba, která není registrována k DPH nebo předmětem zajištění je osobní automobil, tj. uplatnění zvláštního režimu podle § 90.

### **Příspěvek 80/26.10.05 – dodáno stanovisko Ministerstva financí**

#### **80/12.10.05 - Problematika poskytování služeb na dlouhodobé bázi (doplnění této otázky projednáváné na KOOV dne 23. března 2005)**

Předkládají: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, číslo osvědčení 1026  
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, číslo osvědčení 1757

Na výše zmíněném Koordinačním výboru byl Ministerstvem financí odsouhlasen závěr, že služby poskytované na dlouhodobé bázi jsou považovány za uskutečněné posledním dnem časového období, za které je vystavena poskytovatelem služby faktura – daňový doklad.

S cílem zjednodušit danou problematiku byl jako jedno z východisek uveden předpoklad, že jak poskytovatel služby, tak i příjemce této služby jsou osoby registrované k české DPH, tj. že se tedy jedná o klasická tuzemská zdanitelná plnění.

Vzhledem k tomu, že tyto a jim podobné služby (služby podpory informačních systémů, poradenské služby atd.) jsou však stále častěji poskytovány v rámci nadnárodních skupin podniků i subjekty z jiných členských států, považujeme za nutné potvrdit daňový režim u těchto služeb i v případech, kdy poskytovatel služby je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která není registrována k DPH v České republice a ani zde nemá provozovnu, a příjemce služby je osoba povinná k dani se sídlem, místem podnikání či bydlištěm v České republice.

Dále v textu vycházíme samozřejmě z předpokladu, že se jedná o služby, z nichž je povinen odvést českou DPH příjemce těchto služeb.

Na rozdíl od pořízení zboží z jiného členského státu Šestá směrnice nedefinuje specifickým způsobem vznik okamžiku priznat daň při poskytnutí služby osobou registrovanou v jiném

členském státě či zahraniční osobou, kdy daň je povinen přiznat příjemce. Proto i v případě těchto služeb je nutno opět vycházet z článku 10, odstavec 2 Šesté směrnice, dle kterého *„poskytování služeb, na něž navazují postupná vyúčtování nebo postupné platby, se považují za uskutečněná okamžikem, kdy uplyne období, na které se tato vyúčtování nebo platby vztahují. Členské státy mohou v určitých případech stanovit, že průběžné dodávky zboží a služeb, které se uskutečňují během časového období, jsou považovány za uskutečněné minimálně jednou ročně“*.

V samotném zákoně o dani z přidané hodnoty, v platném znění, (dále jen ZDPH) je otázka vzniku povinnosti přiznat daň při poskytnutí těchto služeb upravena v § 24. Dle tohoto ustanovení vzniká příjemci povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž tento den uskutečnění zdanitelného plnění se stanoví obdobně podle § 21 ZDPH. Při stanovení dne uskutečnění zdanitelného plnění u těchto služeb se tedy bude postupovat stejným způsobem jako u „standardních“ tuzemských služeb poskytovaných plátcem. Služeb se týká konkrétně § 21, odst. 6, písm. a) ZDPH a v souladu s tímto ustanovením vzniká daňová povinnost opět poskytnutím služby, jestliže nejsou za tyto služby hrazeny platby předem a nejsou ani vystavovány daňové doklady.

Okamžik poskytnutí služby by měl být určován stejným způsobem jak v případě tuzemských služeb, tak v případě služeb, které jsou předmětem tohoto příspěvku. Tento okamžik byl již argumentačně podložen v našem minulém březnovém příspěvku, proto nepovažujeme za nutné zde tytéž argumenty opakovat.

## **Závěr**

Služby poskytované na dlouhodobé bázi, podrobněji popsané v našem březnovém příspěvku, a poskytované osobou registrovanou k dani v jiném členském státě EU osobě povinné k dani v České republice jsou považovány za uskutečněné posledním dnem časového období, za které je vystavena poskytovatelem služby faktura – daňový doklad.

Stejným způsobem se bude postupovat i v případech, kdy jsou tyto služby opět poskytovány kontinuálně na dlouhodobé bázi, přičemž však v relevantní smlouvě nejsou definovány pevné termíny pro vystavování faktur – daňových dokladů. Poskytovatel z jiného členského státu či zahraniční poskytovatel tudíž průběžně a dle aktuálních potřeb zákazníka poskytuje např. poradenské služby, přičemž je oprávněn vystavovat faktury v intervalech dle svého uvážení, především v návaznosti na vzniklé náklady na straně poskytovatele. Tento poskytovatel se tedy může rozhodnout, zda vyfakturuje např. služby poskytnuté v průběhu měsíce října 2005 ke konci tohoto měsíce, přičemž DUZP bude v tomto případě 31. října 2005, nebo zda (vzhledem k menšímu objemu poskytnutých služeb v průběhu měsíce října) tyto služby vyfakturuje společně se službami za listopad a prosinec 2005, přičemž DUZP u těchto služeb bude 31. prosince 2005. Tento postup je zcela v duchu s relevantními ustanoveními Šesté směrnice.

Ve stejném duchu se bude postupovat i v případech, kdy jsou tyto služby poskytovány kontinuálně na dlouhodobé bázi, přičemž je v relevantní smlouvě odsouhlasena např. čtvrtletní fakturace předem dohodnutých paušálních částek.

Výše uvedený postup se nevztahuje na situace, kdy by příjemce služby, plátce daně, obdržel fakturu za tyto služby od poskytovatele z jiného členského státu či zahraničního poskytovatele např. v prosinci 2005, přičemž by se tato faktura vztahovala pouze ke službám poskytnutým



v srpnu 2005. V tomto případě vznikla příjemci služby povinnost přiznat a zaplatit daň již za zdaňovací období měsíce srpna 2005 a tuto situaci by měl příjemce služby řešit např. dodatečným přiznáním za srpen 2005.

## **Návrh**

Doporučovali bychom výše uvedený závěr vhodným způsobem publikovat.

## **Stanovisko Ministerstva financí:**

MF souhlasí pouze se závěrem uvedeným v první odstavci. Se závěrem uvedeným v druhém odstavci MF souhlasí s tou výhradou, že jedná-li se poskytnutí služeb osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobou, je nutné vycházet z toho, že podle § 24 je dnem vzniku povinnosti přiznat daň den uskutečnění zdanitelného plnění, kterým je buď den poskytnutí služby nebo den vystavení daňového dokladu. Takto určený okamžik uskutečnění zdanitelného plnění nemůže být překročen. Pokud tedy již došlo k poskytnutí služby, nastalo uskutečnění zdanitelného plnění, a nelze tento okamžik již dále vázat na vystavení daňového dokladu poskytovatelem služby.

## **Příspěvek nebyl ze strany předkladatelů přepracován**

### **81/12.10.05 - Daň z přidané hodnoty při pořízení ojetého osobního automobilu z jiného členského státu - druhá část**

Předkládá : Ing. Lubomír Motl  
Ing. Jana Ledvinková

## **Příspěvek 72/31.08.05 – MF přesouvá vypracování stanoviska na příští zasedání KV**

### **72/31.08.05 – Bezúplatně poskytnuté vzorky a dárky malé hodnoty**

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

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu ustanovení § 13 odst. 10 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), které se týká poskytování reklamních nebo propagačních předmětů. Tento materiál si rovněž klade za cíl objasnit otázku, zda-li je z kategorie dodání zboží (a potažmo z předmětu daně z přidané hodnoty) vyňato pouze poskytnutí reklamního nebo propagačního předmětu splňujícího podmínky definované výše uvedeným ustanovením, nebo zdali je možné rozšířit uvedené ustanovení na všechny vzorky a dárky malé hodnoty tak, jak to připouští směrnice Rady 77/388/EHS, ve znění pozdějších změn (dále jen „Šestá směrnice“).

## **1. Česká legislativa**

Podle ustanovení zákona o DPH je předmětem daně z přidané hodnoty dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani<sup>10</sup> s místem plnění v tuzemsku.

---

<sup>10</sup> Fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti.

Podle ustanovení § 13 odst. 4 písm. a) a odstavce 5 zákona o DPH se za dodání zboží za úplatu považuje také poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet DPH.

Podle ustanovení § 13 odst. 10 písm. c) zákona o DPH se však za dodání zboží nepovažuje poskytnutí reklamního nebo propagačního předmětu bez úplaty, pokud je takový předmět označen obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, pokud jeho pořizovací cena bez DPH nepřesahuje 500 Kč, a pokud takový předmět není předmětem spotřební daně.

## 2. Šestá směrnice

Zákonem o DPH byla do českého právního řádu implementována 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>11</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.

Článek 5 odst. 6 Šesté směrnice dále stanoví, že dodání zboží za protiplnění nastává i v případě, kdy osoba povinná k dani poskytne zboží, které tvoří součást jejího obchodního jmění, bezplatně, popřípadě obecněji řečeno, použije takové zboží k jiným účelům než pro potřebu svého podniku, a DPH z dotyčného zboží nebo jeho části byla přitom plně nebo zčásti odpočitatelná.

Podle druhé věty téhož odstavce Šesté směrnice se však za dodání zboží za protiplnění nepovažuje takové nakládání se zbožím, při kterém je zboží použito (poskytnuto) jako vzorek nebo jako dárek malé hodnoty pro potřeby podniku osoby povinné k dani.

Pro posouzení případných rozdílů mezi neoficiálním českým zněním Šesté směrnice a ostatními jazykovými verzemi jsme porovnali české znění druhé věty článku 5 odst. 6 Šesté směrnice se zněním anglickým<sup>12</sup>, německým<sup>13</sup>, italským<sup>14</sup> a francouzským<sup>15</sup>.

V souladu s ustálenou judikaturou Evropského soudního dvora nemůže být jedna jazyková verze Šesté směrnice považována za nadřazenou ostatním zněním Šesté směrnice. V případech, kdy vyvstane o výkladu určitého ustanovení Šesté směrnice pochybnost, je třeba vykládat takové ustanovení ve světle všech jazykových verzí<sup>16</sup>.

Jednotlivé jazykové verze druhé věty článku 5 odst. 6 Šesté směrnice se přibližně významově shodují. Žádná z výše uvedených jazykových verzí neobsahuje požadavek na označení zboží obchodní firmou, ochrannou známkou poskytovatele nebo názvem propagovaného zboží nebo služby. Žádná z uvedených jazykových verzí také nevyžaduje, aby zboží nebylo předmětem spotřební daně. Stanovení hodnotových (cenových) limitů pro posouzení „malé hodnoty“ dárků není Šestou směrnicí upraveno.

## 3. Srovnání české legislativy a Šestá směrnice

<sup>11</sup> <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:CS:HTML>

<sup>12</sup> However, applications for the giving of samples or the making of gifts of small value for the purposes of the taxable person's business shall not be so treated.

<sup>13</sup> Jedoch fallen Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zu Zwecken des Unternehmens nicht darunter.

<sup>14</sup> Tuttavia, i prelievi eseguiti ad uso dell'impresa per effettuare regali di scarso valore e campioni non sono considerati come cessioni a titolo oneroso.

<sup>15</sup> Toutefois, ne sont pas visés les prélèvements effectués pour les besoins de l'entreprise pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons.

<sup>16</sup> Rozhodnutí Evropského soudního dvora C-372/88 (Milk Marketing Board)

V porovnání s výše citovaným ustanovením § 13 odst. 10 písm. c) zákona o DPH je obsah a možná aplikovatelnost článku 5 odst. 6 Šesté směrnice širší než obsah a možná aplikovatelnost ustanovení § 13 odst. 10 písm. c) zákona o DPH.

Pro další srovnání ustanovení zákona o DPH a Šesté směrnice považujeme za účelné rozdělit danou problematiku na oblast vzorků a na oblast dáreků malé hodnoty.

### 3.1 Vzorky

Český zákon o DPH ani Šestá směrnice nedefinují pojem vzorek. Ze smyslu Šesté směrnice a českých právních předpisů upravujících oblast vzorků lze dovodit, že vzorek by měl být chápán jako předmět nesoucí následující atributy:

- Jedná se o zboží, které poskytovatel vyrábí nebo nakupuje a hodlá jej nabízet k prodeji;
- Důvodem poskytnutí vzorku je snaha vyvolat (případně zvýšit) budoucí poptávku zákazníka po zboží;
- Vyzkoušením vzorku může být uspokojena potřeba tohoto zboží (např. potenciální zákazník použije vzorek pracího prášku pro praní);
- Vzorek může být poskytnut v běžném balení, ve kterém je zboží nabízeno k prodeji, nebo ve speciálním (např. menším) balení;
- Vzorek sám nemusí být označen obchodní firmou, ochrannou známkou nebo názvem propagovaného zboží nebo služby (např. kousek sušenky předaný při ochutnávkové akci);
- O vzorek se bude jednat i v případě, kdy plátce předává větší počet vzorků svým obchodním partnerům (distributorům), aby ti je použili výše uvedeným způsobem.

Podle článku 5 odst. 6 Šesté směrnice se za dodání zboží za protiplnění nepovažuje takové nakládání se zbožím, při kterém je zboží použito (poskytnuto) jako vzorek (tzn. poskytnutí vzorku není předmětem DPH), pokud takové poskytnutí souvisí s podnikatelskou činností plátce. Tuto souvislost je třeba odvozovat od účelu poskytnutí vzorku (získání nových zákazníků), nikoliv od skutečného použití vzorku příjemcem.

Ze znění Šesté směrnice, zejména z použití slov „jako“, je zřejmé, že požadavek „malé hodnoty“ se vztahuje pouze k dárkům a nikoliv ke vzorkům zboží („... zboží je použito **jako** vzorek nebo **jako** dárek malé hodnoty...“). České znění směrnice je plně v souladu s ostatními jazykovými verzemi a s praxí v ostatních členských státech EU. Hodnota vzorků proto není Šestou směrnicí nijak omezena.

Ustanovení článku 5 odst. 6 Šesté směrnice tak nepodmiňuje vynětí poskytovaných vzorků z kategorie dodání zboží (a potažmo z předmětu DPH) požadavkem, aby poskytovaný vzorek: (i) byl malé hodnoty (ii) byl označen obchodní firmou, ochrannou známkou nebo názvem propagovaného zboží nebo služby (iii) nebyl předmětem spotřební daně.

### 3.2 Dárky malé hodnoty

Podle článku 5 odst. 6 Šesté směrnice se za dodání zboží za protiplnění nepovažuje takové nakládání se zbožím, při kterém je zboží použito (poskytnuto) jako dárek malé hodnoty pro potřeby podniku osoby povinné k dani.

Stanovení hranice „malé hodnoty“ není Šestou směrnicí upraveno. Hranici pořizovací ceny bez DPH stanovenou v České republice na 500 Kč za jeden poskytovaný předmět (dárek) považujeme za vyhovující a odpovídající pojmu „malá hodnota“.

Ustanovení Šesté směrnice rovněž obsahuje podmínku poskytnutí dárku pro potřeby podniku osoby povinné k dani. Lze dovozovat, že tato podmínka je splněna, pokud je dárek označen obchodní firmou, ochrannou známkou nebo názvem propagovaného zboží nebo služby. Tato podmínka však může být naplněna i v jiných případech, například pokud je předmět opatřen pouze sloganem nebo typickými barvami, které charakterizují konkrétní firmu nebo výrobek. Souvislost s potřeby podniku plátce pak bude nutné prokázat i jiným způsobem v závislosti na konkrétní situaci.

Ustanovení článku 5 odst. 6 Šesté směrnice však nepodmiňuje vynětí poskytovaných dáreků malé hodnoty z předmětu DPH požadavkem, aby poskytovaný dárek nebyl předmětem spotřební daně. Tento požadavek českého zákona o DPH tedy není v souladu se Šestou směrnicí.

#### **4. Přímá účinnost Šesté směrnice**

Z ustálené judikatury Evropského soudního dvora vyplývá<sup>17</sup>, že ustanovení národní legislativy, která byla do národního právního řádu implementována na základě závazné směrnice Evropského společenství, je nutné vykládat v souladu se zněním a účelem příslušné směrnice tak, aby bylo dosaženo směrnicí zamýšlených výsledků. Pokud národní zákon umožňuje více interpretací, je nutné se přiklonit k té interpretaci, která vede k cíli zamýšlenému směrnicí.

V případech, kdy text národní legislativy neumožňuje výklad, který by vedl k výsledku předpokládanému směrnicí, tedy v případě, kdy národní legislativa je v rozporu se směrnicí, je při splnění určitých podmínek<sup>18</sup> možné postupovat přímo podle směrnice (přímá účinnost)<sup>19</sup>.

Tento závěr byl již odsouhlasen na Koordinačním výboru Ministerstva financí ČR a Komory daňových poradců ČR, který se konal dne 8. června 2005.

Ustanovení článku 5 odst. 6 Šesté směrnice je nepodmíněné, dostatečně určité a lhůta pro implementaci Šesté směrnice do právního řádu České republiky uplynula. To znamená, že podmínky pro uplatnění přímé účinnosti Šesté směrnice jsou splněny a plátce se v případě rozporu zákona o DPH s Šestou směrnicí může řídit přímo ustanovením Šesté směrnice.

#### **5. Implementace v jiných členských státech EU**

Ověřovali jsme, jakým způsobem bylo ustanovení článku 5 odst. 6 Šesté směrnice implementováno v některých členských státech EU – v Polsku<sup>20</sup>, Německu<sup>21</sup> a ve Velké Británii<sup>22</sup>.

Všechny výše uvedené členské státy implementovaly ustanovení článku 5 odst. 6 Šesté směrnice způsobem, který nepodmiňuje vynětí bezúplatného poskytnutí vzorků a dáreků malé

<sup>17</sup> Například rozhodnutí Evropského soudního dvora C-80/86 (Kolpinghuis)

<sup>18</sup> Předmětné ustanovení směrnice musí být nepodmíněné, dostatečně určité a lhůta pro implementaci směrnice členským státem EU již uplynula.

<sup>19</sup> Například rozhodnutí Evropského soudního dvora v případě C-8/81 (Ursula Becker)

<sup>20</sup> Podle polské legislativy není zdanitelným plněním poskytnutí vzorků, tištěných informačních materiálů a dáreků malé hodnoty přímo souvisejících s podnikatelskou činností dané osoby. Polská legislativa stanoví práh pro klasifikaci dáreků v rámci „malé hodnoty“. Poskytnutí vzorků není zdanitelným plněním bez ohledu na hodnotu vzorků.

<sup>21</sup> Podle německé legislativy není zdanitelným plněním poskytnutí dáreků malé hodnoty (práh je stanoven na 40 EUR) a vzorků v souvislosti s podnikatelskou činností.

<sup>22</sup> V souladu s britskou legislativou upravující oblast DPH se za dodání zboží nepovažuje poskytnutí dáreků (v souvislosti s jejichž poskytnutím poskytovatel vynaložil náklady nepřevyšující £ 50) a vzorků.

hodnoty z předmětu DPH splněním požadavku na označení zboží obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby.

Legislativa výše uvedených členských států rovněž nevyžaduje pro vynětí bezúplatného poskytnutí vzorků a dárků malé hodnoty z předmětu DPH, aby vzorky a dárky malé hodnoty nebyly předmětem spotřební daně.

V případě bezúplatného poskytnutí vzorků ani jeden z výše uvedených členských států neváže vynětí poskytnutého vzorku z předmětu DPH na hodnotu vzorku.

### **Závěr**

Ustanovení § 13 odst. 10 písm. c) zákona o DPH (poskytnutí reklamních a propagačních předmětů) není v souladu s článkem 5 odst. 6 Šesté směrnice (vzorky a dárky malé hodnoty). S ohledem na přímou účinnost Šesté směrnice navrhuje přijmout sjednocující závěr, že:

- (i) za dodání zboží se nepovažuje bezúplatné poskytnutí vzorků jak byly definovány výše, a to bez ohledu na jejich hodnotu,
- (ii) za dodání zboží se nepovažuje bezúplatné poskytnutí předmětu, jehož pořizovací cena bez DPH nepřesahuje 500 Kč, pokud poskytnutí dárku souvisí s potřeby podniku plátce, a to bez ohledu na označení dárku obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby. Pokud není předmět označen výše uvedeným způsobem, poskytovatel předmětu (plátce) musí být schopen souvislost s potřeby podniku prokázat (důkazní břemeno má poskytovatel předmětu),
- (iii) za dodání zboží se nepovažuje bezúplatné poskytnutí výše uvedených vzorků nebo dárků malé hodnoty, i když jsou předmětem spotřební daně.

## **Příspěvky 85 a 86 – dodáno stanovisko Ministerstva financí**

85/12.10.05 - Uplatňování DPH na výstupu v případech výpůjčky

Předkládá: Ing. Radek Lančík, daňový poradce, č. osvědčení 910  
Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osvědčení 3353

Cílem tohoto příspěvku je sjednocení uplatňování DPH podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) u výpůjček.

### **1. Situace**

Smlouva o výpůjčce je upravena v ustanoveních §§ 659 až 662 občanského zákoníku (dále jen „ObčZ“). Princip výpůjčky spočívá v tom, že „...vznikne vypůjčitelovi právo věc po dohodnutou dobu bezplatně užívat...“ (viz § 659 ObčZ). Z tohoto ustanovení vyplývá, že výpůjčka (na rozdíl od nájmu) je ze zákona vždy bezplatná. Z předmětného ustanovení (§ 659 ObčZ) také vyplývá, že při výpůjčce nedochází (na rozdíl například od půjčky) k přechodu vlastnického práva k vypůjčené věci.

Výpůjčka může být plátcí realizována v různých situacích, např.:

a) výpůjčka za účelem následného úplatného dodání zboží a/nebo služeb:

- výpůjčka dialyzačního zařízení za účelem následného úplatného dodání spotřebního materiálu na provoz předmětného dialyzačního zařízení, vypůjčitel může používat dialyzační zařízení pouze s materiálem dodaným plátcem,
  - výpůjčka výčepního zařízení za účelem následného úplatného dodání nápoje, který je tímto výčepním zařízením čepován zákazníkům, vypůjčitel není oprávněn používat výčepní zařízení pro nápoje dodané jinými dodavateli,
  - výpůjčka chladicího zařízení za účelem následného úplatného dodání potravin/nápojů, které jsou tímto chladicím zařízením udržovány v chladu, vypůjčitel využívá chladicí zařízení pro chlazení potravin/nápojů dodaných půjčitelem,
  - výpůjčka dekódovacího zařízení za účelem následného úplatného poskytnutí satelitní televizní služby, vypůjčitel nemůže používat zařízení pro příjem televizního signálu od jiných provozovatelů,
- b) výpůjčka za účelem následného úplatného přijetí zboží a/nebo služeb:
- výpůjčka jeřábu stavební firmě za účelem provedení stavebních prací pro plátce za použití tohoto jeřábu, stavební firma nemůže používat jeřáb pro jiné účely,
  - výpůjčka kanceláře auditorské firmě za účelem provedení auditu pro plátce, auditorská firma není oprávněna využívat kancelář pro jiné účely,
  - výpůjčka lisu dodavateli, který jej využívá pro výrobu výlisků, které následně prodává plátci, vypůjčitel není oprávněn používat lis pro jiné účely.
- c) výpůjčka za jiným účelem:
- výpůjčka realizovaná v souvislosti s poskytnutím úvěru, kdy úvěr je zajištěn zajišťovacím převodem vlastnického práva k movité věci a věřitel formou výpůjčky umožňuje dlužníku věc po dobu splácení úvěru věc využívat.

## **2. Zákon o DPH**

### **2.1. Předmět DPH**

Podle § 2 odst. 1 písm. a) a b) zákona o DPH je předmětem DPH dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku. Jak bylo uvedeno výše, výpůjčka je bezplatná. O tom není sporu v případech uvedených v části 1 písm a) a c). V těchto případech dostává plátce úplatu pouze za následně dodané zboží nebo poskytnutou službu.

V případech uvedených v části 1 písm b) by mohlo být argumentováno, že úplata za výpůjčku je „skryta“ v nižší ceně zboží a služeb, které plátce následně přijímá. Taková argumentace by byla příliš extenzivní a neodpovídala by smluvním ujednáním. Cena sjednaná za následně dodané zboží nebo služby odpovídá podmínkám, za kterých je zboží dodáno nebo služba poskytnuta. Analogicky nelze tvrdit, že pokud si zákazník odvezl zakoupené zboží, byla tím dodavateli poskytnuta služba dopravy, jejíž úhrada je skryta v nižší ceně zboží. Jsme přesvědčeni, že i v těchto případech je výpůjčka bezúplatná.

Protože výpůjčka je bezúplatná, je nutné identifikovat, zda výpůjčka není zdanitelným plněním za úplatu podle jiného ustanovení zákona o DPH. V úvahu připadají ustanovení § 13 odst. 4 nebo § 14 odst. 3 zákona o DPH.

## *Dodání zboží*

Podle § 13 odst. 4 písm. a) a § 13 odst. 5 zákona o DPH se za dodání zboží za úplaty považuje také trvalé použití obchodního majetku plátcem pro jeho osobní spotřebu nebo jeho zaměstnanců a poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet DPH. Z uvedeného ustanovení není zcela zřejmé, zda se slovo „trvalé“ vztahuje jak k použití obchodního majetku plátcem pro jeho soukromou spotřebu nebo jeho zaměstnanců, nebo zda se vztahuje i k poskytnutí obchodního majetku bez úplaty.

Jsme přesvědčeni, že se slovo „trvalé“ vztahuje k oběma situacím. Pokud by tomu tak nebylo, výpůjčka (tj. přechodné užití věci) by mohla být v některých případech předmětem daně jak podle § 13 odst. 4 tak podle § 14 odst. 3 zákona o DPH (viz níže). Výklad, který by vedl k takovému překrývání předmětu daně, není zřejmě správný. Navíc toto ustanovení je uvedeno v § 13 zákona o DPH, který se obecně zabývá dodáním zboží. V tomto paragrafu by tedy měly být upraveny situace, které jsou analogické dodáním zboží (tj. kdy je trvale převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastníkem). Jak je uvedeno výše, výpůjčkou vznikne vypůjčitelovi právo věc po dohodnutou dobu bezplatně užívat. Výpůjčka představuje dočasné poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, při kterém nedochází k přechodu práva nakládat s vypůjčenou věcí jako vlastníkem. Jiný výklad by byl v rozporu s článkem 5(6) Šesté směrnice (směrnice č. 77/388/EHS), kde například v německé verzi se hovoří o odnětí věci z obchodního majetku osoby podléhající dani. Výpůjčka tedy nepředstavuje trvalé poskytnutí obchodního majetku bez úplaty a není tedy dodáním zboží za úplatu podle § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH.

## *Poskytnutí služby*

Podle ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH se poskytnutím služby rozumí také poskytnutí práva využití věci. Výpůjčka spočívá v bezúplatném převodu práva věc po dohodnutou dobu užívat. Výpůjčka je tedy ve smyslu zákona o DPH poskytnutím služby. Podle § 14 odst. 3 písm. a) zákona o DPH se za poskytnutí služby za úplatu považuje také poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce.

Podle § 14 odst. 4 písm. b) zákona o DPH se za poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce rozumí poskytnutí služby plátcem bez úplaty pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců nebo jiné účely než související s uskutečňováním jeho ekonomických činností, pokud u přímo souvisejících přijatých plnění byl uplatněn odpočet DPH.

Pokud by při pořízení věci, která je předmětem výpůjčky, nebyl uplatněn odpočet daně, poskytnutí výpůjčky by nebylo předmětem DPH. Vzhledem k tomu, že plátce má obecně při koupi předmětu výpůjčky nárok na odpočet DPH (pokud plátce neuskutečňuje plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet)<sup>23</sup>, je třeba dále zkoumat, zda výpůjčka souvisí s uskutečňováním ekonomických činností plátce.

---

<sup>23</sup> Vypůjčená věc slouží k tomu, aby plátce dodal zboží nebo poskytl službu, nebo aby zboží nebo službu přijal, jsou tedy naplněny podmínky pro uplatnění odpočtu dle § 72 odst. 1 a 2 zákona o DPH.

Pokud u přímo souvisejících přijatých plnění byl uplatněn odpočet DPH, je nutné posoudit, zda výpůjčka souvisí s ekonomickou činností plátce. Je nepochybné, že výpůjčka vždy souvisí jak s činností půjčitele tak s činností vypůjčitele. Ze samotné souvislosti výpůjčky s činností vypůjčitele (např. že zdravotnické zařízení použije dialyzační zařízení k léčení pacientů) však nelze automaticky dovozovat, že výpůjčka nesouvisí s ekonomickou činností plátce-půjčitele.

Podle rozhodnutí Evropského soudního dvora C-258/95 Julius Fillibeck je třeba zkoumat, který účel z pohledu plátce převažuje. Ve zkoumaných případech plátce poskytuje výpůjčku, aby mohl následně poskytnout službu nebo dodat zboží, nebo zboží a služby přijmout. Bez jejího poskytnutí by plátce nemohl tato plnění poskytnout/přijmout, případně jenom v omezeném rozsahu. Poskytnutí výpůjčky je obchodní strategií půjčitele. Účel půjčitele ve zkoumaných případech převažuje nad účelem vypůjčitele. Je tedy zřejmé, že výpůjčka je poskytnuta pro účely související s ekonomickou činností půjčitele, a proto nepodléhá DPH.

Ke stejnému závěru dospěl Ústavní soud České republiky ve svém nálezu sp.zn. II. ÚS 438/01 ze dne 2.10.2002 týkajícím se výpůjčky dialyzačního zařízení. Soud konstatoval, že stěžovatel neposkytoval dialyzační zařízení nezištně, ale s podnikatelským záměrem. Správce daně pochybil, pokud tento záměr nevzal na zřetel.

## **2.2 Základ daně**

Jak je uvedeno výše, pokud je výpůjčka realizována pro jiné účely než související s uskutečňováním ekonomických činností půjčitele (plátce) (např. zapůjčení jeřábu obci, aby obec mohla provést opravu mateřské školky), a byl-li u pořízení předmětu výpůjčky uplatněn odpočet DPH, jedná se o poskytnutí služby za úplaty podle § 14 odst. 3 písm. a) zákona o DPH.

Podle ustanovení § 36 odst. 6 písm. b) zákona o DPH je základem daně cena zjištěná podle zák. č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o oceňování“), která je považována za cenu včetně daně.

Ve smyslu závěrů z jednání Koordinačního výboru dne 4. května 2005 (příspěvek pana Tomana a pana Potomského č. 50/04.05.05 s názvem „Základ daně u plnění poskytovaných bez úplaty“) lze základ daně stanovit ve výši celkových nákladů na poskytnutí výpůjčky.

V případě výpůjčky pozemku, stavby, bytu nebo nebytového prostoru pro jiné účely než související s uskutečňováním ekonomických činností půjčitele (plátce) se naskytá otázka, zda lze toto plnění osvobodit od DPH podle § 56 odst. 4 zákona o DPH.

Zákon o DPH výslovně osvobozuje pouze nájem pozemku, stavby, bytu nebo nebytového prostoru, nikoliv jejich výpůjčku. Rovněž Šestá Směrnice osvobozuje pouze nájem a pronájem („leasing and letting“) nemovitého majetku, což jsou v podstatě úplatná plnění.

Na druhou stranu lze argumentovat, že jak nájem tak výpůjčka spočívá v poskytnutí práva využití věci. Jediný zásadní rozdíl je, že v případě nájmu je poskytnutí tohoto práva úplatné, v případě výpůjčky je bezplatné. V zájmu zachování neutrality daně by stejná plnění měla být zdaňována stejně. Nebylo by logické, aby stejné plnění bylo zdaněno hůře jenom proto, že je



poskytnuto bezúplatně. Výpůjčka pozemku, stavby, bytu nebo nebytového prostoru by proto měla být osvobozena od DPH obdobně jako jejich nájem.

### **3. Návrh řešení**

Navrhujeme přijmout a publikovat sjednocující závěry:

- Výpůjčka realizovaná za podmínek vymezených v části 1 písm. b) tohoto příspěvku není za úplatu.
- Výpůjčka realizovaná za podmínek vymezených v části 1 tohoto příspěvku souvisí s ekonomickou činností půjčitele (plátce) a není předmětem DPH.
- U výpůjčky realizované pro jiné účely než související s uskutečňováním ekonomických činností půjčitele (plátce) se zdaňují dle ustanovení § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) zákona o DPH, nikoliv dle ustanovení § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH. Půjčitel je povinen uplatnit DPH ze základu daně zjištěného podle zákona o oceňování, případně ze základu daně ve výši celkových nákladů na poskytnutí výpůjčky.
- Výpůjčka pozemku, stavby, bytu nebo nebytového prostoru pro jiné účely než související s uskutečňováním ekonomických činností půjčitele je osvobozena od DPH dle § 56 odst. 4 zákona o DPH.

### **Příloha: nález sp.zn. II. ÚS 438/01 ze dne 2.10.2002**

Výklad zákona v souladu s Ústavou je třeba provádět i v kontextu různých druhů společenských zájmů, je nutno při něm hledat cíl a důvod, proč takový zákon a v takovém znění společnost přijala. Jestliže zákon o daních z příjmů umožňuje odečíst si od získaných příjmů z podnikání výdaje, tedy dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel, činí tak zjevně proto, aby podpořil podnikání, aby docházelo k obnovování techniky, hmotného investičního majetku a dosahovalo se rozvoje podnikání. Je patrné, že zdravotnická zařízení nemají dostatek finančních prostředků na nákup tak nákladných zařízení, jako jsou dialyzační jednotky. Jestliže je stěžovatelka nakoupila a dala k bezplatnému užívání k dispozici, nečinila tak zcela nezištně, ale samozřejmě s podnikatelským záměrem. Jestliže orgány veřejné moci tento záměr nevzaly na zřetel a vyměřily daň bez přihlídnutí k daňově uznatelným odpisům, nerespektovaly zákonem formulovaná pravidla pro ukládání daní a tím v konečném důsledku porušily stěžovatelčino základní právo chráněné čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

Ústavní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Vojtěcha Cepla a soudců JUDr. Miloše Holečka a JUDr. Jiřího Malenovského ve věci ústavní stížnosti obchodní společnosti KEMNITZ, spol. s r.o. se sídlem Dolnojiřčanská 806/10, Praha 4, Kamýk, zastoupené Mgr. Michalem Poupětem, advokátem, se sídlem Nekázanka 9, Praha 1, proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27.4.2001, č.j. 28 Ca 106/2000-41, takto:

**Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27.4.2001, č.j. 28 Ca 106/2000-41, se zrušuje.**

#### **Odůvodnění:**

Stěžovatelka se včas podanou ústavní stížností domáhá zrušení rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27.4.2001, č.j. 28 Ca 106/2000-41, zamítnutí její správní žaloby, kterou se domáhala přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu z 21.1.2000 č.j. FR-220/12/00. Je přesvědčena, že napadeným rozsudkem byla porušena její ústavní práva daná ustanovením čl. 4 Listiny základních práv a svobod (dále jen "Listina"), protože jí byla uložena daňová povinnost nad rámec zákona o daních z příjmů a zároveň zákonné omezení základních práv a svobod dané úpravou tohoto zákona bylo vůči ní uplatněno jinak než vůči jiným subjektům za obdobných podmínek. Dále namítá, že soud při svém rozhodování postupoval rovněž v rozporu s ustanovením čl. 36 odst. 1 Listiny, když zákonem zaručeným právům stěžovatelky nebyla poskytnuta zaručená soudní ochrana. Konkrétně stěžovatelka uvedla, že považuje daňovou povinnost stanovenou rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl.m. Prahu ze dne 21.1.2000, č.j. FR-220/12/00, jímž byl změněn dodatečný platební

výměr Finančního úřadu pro Prahu 4 č. 970000307, za stanovenou v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, zejména pokud jde o částku 5 443 492 Kč představující odpisy hmotného investičního majetku. Jde o hmotný investiční majetek (dialyzační jednotky HOSPAL), který stěžovatelka nakoupila a umístila ve zdravotnických zařízeních k bezplatnému užívání těchto zařízení s tím, že stěžovatelka bude dosahovat zisku nikoli prodejem či pronájmem tohoto majetku, ale z dodávek spotřebního materiálu nutného pro jejich provoz. K tomu stěžovatelka dodala, že podniká v oblasti zdravotnictví - dováží lékařské přístroje a spotřební materiál do těchto přístrojů. Protože v průběhu její činnosti vyšlo najevo, že zdravotnická zařízení v České republice nemají dostatek prostředků na nákup dialyzačních jednotek, změnila svůj původní podnikatelský záměr tak, že umístí jednotky, které má sama evidovány ve svém majetku, na odborných pracovištích zdravotnických zařízení a bude dosahovat zisku prodejem spotřebního materiálu k provozu těchto přístrojů. Protože stěžovatelka je výhradním obchodním zástupcem výrobce spotřebního materiálu pro území České republiky, je prakticky vyloučeno, aby spotřební materiál dodával jiný subjekt (také s přihlédnutím k tomu, že komplety od jiného výrobce lze na těchto přístrojích používat pouze po úpravách a s potížemi).

Městský soud v Praze jako účastník řízení uvedl, že žalobce (tj. stěžovatelka) neprokázal, že hmotný investiční majetek, který byl v užívání zdravotnických zařízení, sloužil k dosažení, zajištění a udržení příjmů, jak požaduje ustanovení § 24 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Žalobce v řízení před daňovými orgány předložil několik smluv s různými zdravotnickými zařízeními, podle výslovného znění některých smluv bylo užívání dialyzačních přístrojů bezplatné, v ostatních případech nebylo prokázáno, že úplata za pronájem přístroje skutečně byla zahrnuta v ceně spotřebního materiálu, jak bylo ujednáno. Soud zastává názor, že hmotný investiční majetek, který byl v bezplatném užívání zdravotnického zařízení a který sám o sobě žalobci nepřinášel žádný přímý příjem (resp. žalobce takový příjem neprokázal), nelze považovat za majetek, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu (§ 26 odst. 5 zák. č. 586/1992 Sb.) a odpisy z takového majetku nelze proto zahrnout do výdajů na dosažení, udržení a zajištění zdanitelného příjmu žalobce. Dle mínění soudu to platí i v případě, pokud žalobce dosahoval zisku z prodeje spotřebního materiálu, který mohl uskutečnit jen v tom případě, když zdravotnickým zařízením umožnil užívání dialyzačních jednotek, k jejichž provozu byl tento spotřební materiál zapotřebí. Žalobce neprokázal, konstatuje soud, že by v ceně spotřebního materiálu byla zahrnuta úhrada za užívání dialyzační jednotky (a v ústavní stížnosti to ani netvrdí), je proto třeba vycházet ze skutečnosti, že užívání dialyzačních jednotek bylo bezúplatné. Právě tuto skutečnost považuje soud za rozhodnou pro posouzení věci. Podle jeho názoru není ústavní stížnost důvodná a navrhuje její odmítnutí jako návrhu zjevně neopodstatněného.

Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu se vzdalo postavení vedlejšího účastníka. Z tohoto důvodu Ústavní soud nepřihlédl k jeho obsáhlému vyjádření, které bylo připojeno k oznámení o vzdání se postavení vedlejšího účastníka.

Z předložených podkladů, jakož i z vyžádaného vyjádření účastníka a ze spisu Městského soudu v Praze sp. zn. 28 Ca 106/2000 učinil Ústavní soud následující zjištění: Žalobou doručenou Městskému soudu v Praze dne 16.3.2000 se stěžovatelka domáhala přezkoumání správního rozhodnutí a navrhovala, aby soud zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 21.1.2000, čj. FŘ-220/12/00, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Prahu 4 č. 970000307, jakož i tento platební výměr (po úpravě provedené na základě rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 10.11.1999, sp.zn. 28 Ca 78/99). Argumenty, pokud se týkají té částky, která znamenala zvýšení daňového základu o odpisy hmotného investičního majetku, jsou konstatovány také v ústavní stížnosti a byly výše rekapitulovány. Ze spisového materiálu je zřejmé, že stěžovatelka měla ve svém obchodním jmění zahrnuty dialyzační jednotky, coby hmotný investiční majetek, a nebylo ani zpochybněno, že by jej nenakoupila. Rovněž nebylo zpochybněno, že tento hmotný investiční majetek poskytla odborným zdravotnickým zařízením, jež jako jediná jsou schopna kvalifikovaně tento majetek provozovat. Ani není pochyb o tom, že stěžovatelka poskytovala těmto odborným zdravotnickým zařízením materiál, který je nutný k provozu dialyzačních jednotek, a že příjmy z prodeje tohoto materiálu byly předmětem stěžovatelčina podnikání a současně zdrojem jejich příjmů. Sporná zůstává pouze otázka, zda odpisy z nakoupeného hmotného investičního majetku jsou daňově uznatelným nákladem či nikoli, jinými slovy, zda právě výdaje na zakoupení uvedeného hmotného investičního majetku (formou odpisů) sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů stěžovatelky, či nikoli, neboť podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb. se pro zjištění základu daně odečtou výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Ústavní soud shledal, že ústavní stížnost je důvodná.

Ze zjištěných skutečností je evidentní, že výdaj na nákup dialyzačních jednotek není výdajem vynaloženým na dosažení příjmů, neboť z přímého provozu dialyzačních jednotek neměla stěžovatelka žádný příjem. Jiná je však otázka, zda výdaj na nákup tohoto majetku nebyl výdajem k zajištění příjmů stěžovatelky. Jak je ze spisu zřejmé, touto otázkou se nezabývaly dostatečně finanční orgány, ani soud - veškerá jejich argumentace byla založena na tvrzení, že stěžovatelka sama neměla žádných přímých příjmů z provozu

dialyzačních jednotek, neboť tyto příjmy měla pouze zdravotnická zařízení. S tímto závěrem stěžovatelka nepolemizuje, naopak ho potvrzuje. Předmětem polemiky je stěžovatelčino tvrzení, že výdaj na nákup tohoto hmotného investičního majetku je daňově uznatelným výdajem právě proto, že sloužil k zajištění jejího příjmu. Avšak s touto argumentací se soud neztotožnil (str. 8 napadeného rozsudku), aniž by svůj závěr odůvodnil. Ústavní soud považuje za logické tvrzení stěžovatelky, že kdyby bývala žádná dialyzační jednotka nenakoupila a bezplatně je zdravotnickým zařízením neposkytla, pak by neměla komu prodávat příslušný zdravotnický materiál, jehož prodej byl právě předmětem jejího podnikání. Z tohoto důvodu je zřejmé, že výdaj na nákup dialyzačních jednotek (uplatněný ve výši zákonných odpisů) je výdajem, který slouží k zajištění příjmů stěžovatelky a je lhostejné, zda o bezplatném zapůjčení majetku byla sepsána smlouva či nikoliv, neboť nebylo předmětem pochyb, zda zdravotnická zařízení přístroje skutečně využívají a zda jim byla poskytnuta. Jde evidentně o podnikatelskou strategii stěžovatelky, jestliže nakoupí hmotný investiční majetek, umístí jej ve zdravotnických zařízeních (byť bezplatně), avšak příjmy z prodeje materiálu nezbytného k provozu tohoto majetku jsou předmětem podnikatelských příjmů.

Podstatu problému vytváří ústavně konformní interpretace aplikovaného ustanovení zákona o daních z příjmů. Ústavní soud v této souvislosti připomíná, že výklad zákona je třeba provádět i v kontextu různých druhů společenských zájmů, je nutno při něm hledat cíl, proč takový zákon a v takovém znění společnost přijala. Jestliže zákon o daních z příjmů umožňuje odečíst si od získaných příjmů z podnikání výdaje, tedy dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel, činí tak zjevně proto, aby podpořil podnikání, aby docházelo k obnovování techniky, hmotného investičního majetku a dosahovalo se rozvoje podnikání. Je patrné, že zdravotnická zařízení nemají dostatek finančních prostředků na nákup tak nákladných zařízení, jako jsou dialyzační jednotky. Jestliže je stěžovatelka nakoupila a dala k bezplatnému užívání k dispozici, nečinila tak zcela nezištně, ale samozřejmě s podnikatelským záměrem. Jestliže orgány veřejné moci tento záměr nevzaly na zřetel a vyměřily daň bez přihlídnutí k daňově uznatelným odpisům, nerespektovaly zákonem formulovaná pravidla pro ukládání daní a tím v konečném důsledku porušily stěžovatelčino základní právo chráněné čl. 11 odst. 5 Listiny.

Z uvedených důvodů Ústavní soud podle § 82 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ústavní stížnosti vyhověl a rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27.4.2001, č.j. 28 Ca 106/2000-41, zrušil.

**Poučení: Proti rozhodnutí Ústavního soudu se nelze odvolat.**

V Brně dne 2. října 2002

JUDr. Vojtěch Cepl  
předseda senátu

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

V případě výpůjčky podle § 659 až § 662 ObčZ se ve smyslu zákona o DPH jedná o poskytnutí služby bezúplatně, což je primárně plnění, které není předmětem DPH s výjimkami uvedenými v zákoně o DPH. Při posuzování charakteru výpůjčky je proto nutné postupovat podle § 14 odst. 3 a § 14 odst. 4 písm. b) zákona o DPH. Pokud bezúplatná výpůjčka věci, u které byl uplatněn nárok na odpočet daně, je realizována pro jiné účely než související s ekonomickou činností půjčitele, považuje se výpůjčka za poskytnutí služby za úplatu, je tedy zdanitelným plněním a půjčitel je povinen uplatnit daň.

Základem daně je podle § 36 odst. 6 písm. b) zákona o DPH cena zjištěná podle zákona o oceňování, tj. cena obvyklá a tuto cenu je možné stanovit v souladu se 6. směrnici ES ve výši celkových nákladů .

Plátce, který realizuje bezúplatnou výpůjčku věci, musí prokázat, zda je dané plnění poskytnuto za účelem souvisejícím s jeho ekonomickou činností, protože pouze v takovém případě není výpůjčka předmětem daně.

Výpůjčky pozemku, staveb, bytů nebo nebytového prostoru, které jsou předmětem, daně nelze osvobodit od daně podle § 56 odst. 4 zákona o DPH, protože osvobození od daně v tomto ustanovení se týká konkrétní služby, a to nájmu. I s ohledem na definici uvedenou v § 4 odst. 3 písm. h) zákona o DPH nelze osvobození poskytované ustanovením § 56 zákona o DPH rozšiřovat výkladem na další plnění.

## 86/12.10.05 - Uplatňování DPH při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu

Předkládá: Ing. Radek Lančík

### 1. Právní vymezení

Třístranným obchodem je obchod, který uzavřou tři osoby registrované k dani ve třech různých členských státech a předmětem obchodu je dodání téhož zboží mezi těmito třemi osobami s tím, že zboží je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího.

**Prodávajícím** je osoba registrovaná k dani v členském státě, ze kterého je zboží odesláno nebo přepraveno přímo ke kupujícímu do členského státu, ve kterém je ukončení odeslání nebo přepravy zboží. **Kupujícím** je osoba registrovaná k dani v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, a která kupuje zboží od prostřední osoby. **Prostřední osobou** je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, než ve kterém je registrován k dani prodávající a kupující, která pořizuje zboží od prodávajícího v členském státě kupujícího s cílem následného dodání zboží kupujícímu v tomto členském státě.

Podstata problému spočívá v nalezení stanoviska, zda za třístranný obchod lze považovat také obchod, kdy prostřední osoba a kupující osoba je z právního hlediska ta samá osoba, ale z hlediska DPH:

- prostřední osoba je registrovaná k dani v jiném členském státě, než ve kterém je registrován k dani prodávající a kupující, a v tomto jiném členském státě - jedná se o Českou republiku - má sídlo,
- kupující osoba jakožto organizační složka prostřední osoby je registrovaná k dani v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží - jedná se o Slovensko.

Podle ustanovení § 17 odst. 3 zák. č. 235/2004 Sb., ve zn. poz. p., je kupujícím osoba, která kupuje zboží od prostřední osoby. V případě, kdy kupujícím je organizační složka prostřední osoby, vzniká výkladový problém, zda se i v tomto případě jedná o koupi zboží kupujícím od prostřední osoby, poněvadž organizační složka prostřední osoby nemá právní subjektivitu. Nemohlo by proto dojít ke koupi zboží - přesněji řečeno nemohlo by dojít k uzavření obchodně závazkového vztahu mezi prostřední osobou a kupujícím s přechodem vlastnického práva ke kupovanému zboží z prostřední osoby na kupujícího.

### 2. Shrnutí

Při užití zjednodušeného postupu při třístranném obchodu se nesmí prostřední osoba registrovat k dani v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží - tedy na Slovensku - a uplatní osvobození od daně při pořízení zboží v tomto členském státě, za podmínek stanovených tímto členským státem. Zde zřejmě by nebylo splněno ustanovení § 17 odst. 5 zák. č. 235/2004 Sb., ve zn. poz. p., neboť prostřední osoba je prostřednictvím svoji organizační složky registrována k dani v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží.

### 3. Návrh řešení

Doporučuji po projednání na Koordinačním výboru publikovat a zaujmout stanovisko, zda pořízení zboží z jiného členského státu, které je uskutečněno prostřední osobou v České republice, je osvobozeno od daně při užití zjednodušeného postupu v třístranném obchodu i v případě, kdy prostřední osoba a kupující osoba je z právního hlediska ta samá osoba, ale z hlediska DPH je prostřední osoba registrovaná k dani v České republice a kupující osoba jakožto organizační složka prostřední osoby je registrovaná k dani v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží na Slovensku.

### Stanovisko Ministerstva financí

MF se ztotožňuje s obsahem shrnutí v bodě 2 příspěvku, tento konkrétní případ nemůže být považován za třístranný obchod, protože z hlediska právní subjektivity se u prostřední osoby a u kupujícího se jedná o jednu a tutéž osobu. V daném případě pak pro uplatnění postupu při třístranném obchodu nejsou dodrženy podmínky stanovené § 17 odst. 4 a 5 ZDPH.

### Účetnictví

**Příspěvek 78 - po domluvě s předkladatelem je stanovisko Ministerstva financí finální.**

#### 78/12.10.05 - Ocenění majetku a závazků v případě použití goodwillu

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757  
Ing. Radek Lančík, daňový poradce, č. osvědčení 910  
Ing. Jana Skálova, daňová poradkyně, č. osvědčení 332

#### 1. Úvod

Goodwill je definován v § 6 odst. 3 písm. d) vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen „VPPÚ“), přičemž jeho použití je dle českých účetních předpisů vyhrazeno pro případy koupě či vkladu podniku nebo jeho části a dále pro případy přeměn dle § 69 obchodního zákoníku (dále jen „ObchZ“). Ve smyslu § 6 odst. 3 písm. d) VPPÚ je goodwill: „...rozdíl mezi oceněním podniku, nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky...“

Do 31.12.2003 nebyla uvedená problematika řešena přímo v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“). Pro zvýšení právní jistoty byla otázka oceňování majetku a závazků v těchto případech upravena počínaje 1.1.2004 přímo v ZoÚ, a to novelou zákonem č. 437/2003 Sb. - viz § 24 odst. 3 ZoÚ ve znění této novely:

*"(3) Při nabytí více než jedné složky majetku převodem či přechodem, pokud nelze jednotlivé složky majetku ocenit postupem podle § 25, ocení účetní jednotka jednotlivé složky majetku*

*a) při nabytí podniku či jeho části tvořící samostatnou organizační složku, a to i při přeměně společnosti s výjimkou změny právní formy*

1. oceněním jednotlivých složek majetku vedeného v účetnictví účetní jednotky, ze které bylo právo k podniku převedeno nebo přešlo, nebo
2. oceněním jednotlivých složek majetku podle zvláštního právního předpisu,

*b) v ostatních případech poměrným rozúčtováním celkové pořizovací ceny nebo reprodukční pořizovací ceny."*

V tomto příspěvku se chceme věnovat otázce ocenění majetku a závazků při použití goodwillu po výše zmíněné novele ZoÚ.

## **2. Popis problému**

V souvislosti s výše citovaným ustanovením § 24 odst. 3 písm. a) bod 2 ZoÚ vzniká v praxi někdy otázka, jakým způsobem má být oceněn majetek a závazky při použití goodwillu. Občas je možné se setkat s názorem, že musí jít pouze o administrativní ocenění, to je ocenění dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a navazujících vyhlášek (dále jen „ZoC“). Domníváme se, že takový restriktivní výklad není správný a v daném případě je možné ocenit majetek a závazky také reálnými (obvyklými) tržními cenami ve smyslu § 59 odst. 3 a 4 ObchZ, respektive § 196a odst. 3 ObchZ, a to z těchto důvodů:

2a. Předmětné ustanovení § 24 odst. 3 písm. a) bod 2 ZoÚ neodkazuje, a to dokonce ani poznámkou pod čarou, co jsou ony zvláštní právní předpisy. Z toho je možné dovodit, že těmito předpisy může být jak ZoC, tak ObchZ (konkrétně pak ocenění dle § 59 odst. 3 a 4 ObchZ, respektive § 196a odst. 3 ObchZ) případně i VPPÚ, konkrétně pak § 6 odst. 3 písm. d) VPPÚ (viz dále bod 2b). Proto na ocenění dle ustanovení § 24 odst. 3 písm. a) bod 2 ZoÚ lze skutečně aplikovat i ocenění tržními (reálnými) cenami podle ObchZ (§ 59 odst. 3 a 4 ObchZ, respektive § 196a odst. 3 ObchZ), a nikoliv pouze ocenění administrativními cenami podle ZoC.

2b. Z ustanovení § 24 odst. 5 ZoÚ vyplývá, že podrobnosti k oceňování dle § 24 odst. 3 písm. a) bod 2. ZoÚ upraví prováděcí předpis. Tím je VPPÚ, kde se této otázce, jak již bylo uvedeno výše, věnuje § 6 odst. 3 písm. d) VPPÚ. Je fakt, že předmětné ustanovení otázku ocenění majetku a závazků příliš nerozvádí, nicméně obecný výklad tohoto ustanovení je takový, že by se naopak mělo preferovat ocenění cenami obvyklými - tržními.

2c. Jak vyplývá i z důvodové zprávy k novele zákona č. 437/2003 Sb., neměla by předmětná úprava představovat věcnou změnu (viz Parlamentní tisk č.400 body 63. a 65.):

*„Nově se zavádí definice souboru majetku a způsob jejich oceňování, tato úprava zvýší právní jistotu při oceňování souborů a zároveň stanovuje postup při tomto ocenění.“*

Historicky ať již byl využíván goodwill nebo před 1.1.2003 opravná položka k nabytému majetku se vycházelo z toho, že jde o ocenění majetku a závazků v reálných tržních cenách. Pokud by se mělo přejít nyní povinně na administrativní ceny, znamenalo by to významnou systémovou změnu a také diskontinuitu v těchto transakcích. V takovém případě by dle našeho názoru musela předmětná novela ZoÚ také řešit tuto diskontinuitu v přechodných ustanoveních (např. otázku goodwillu zaúčtovaného v roce 2003). Jelikož k této věci novela ZoÚ - zákon č.437/2003 Sb. žádné přechodné ustanovení neobsahuje, je to dalším argumentem pro náš výše uvedený závěr.

Tím, že předmětné ustanovení nepředstavuje věcnou změnu bylo argumentováno i při projednávání připomínek, kdy odborná veřejnost upozorňovala MF na možné výkladové problémy tohoto ustanovení.

2d. S oceněním majetku a závazků reálnými hodnotami počítají v těchto případech i České účetní standarty - viz. např. ČÚS 011 – Operace s podnikem body 2.3. a 2.4.

2e. Ocenění majetku a závazků reálnými tržními hodnotami je taktéž ve většině případů daleko více v souladu s věrným a poctivým obrazem (§ 7 odst. 1 ZoÚ) než ocenění administrativními cenami.

2f. Ocenění majetku a závazků reálnými tržními hodnotami je v souladu s vnímáním a definicí goodwillu v IAS/IFRS (viz. IFRS 3 - Podnikové kombinace)

### **3. Závěr**

Díky ustanovení § 24 odst. 3 písm. a) bodu 2 ZoÚ nestanoví výhradní povinnost účetní jednotce postupovat pouze podle jednoho zákona, např. podle zákona o oceňování majetku. Na základě výše uvedených skutečností je možné za ocenění majetku a závazků ve smyslu § 24 odst. 3 písm. a) bod 2. ZoÚ a § 6 odst. 3 písm. d) VPPÚ považovat takové ocenění, které podává věrný a poctivý obraz účetní jednotky, tedy nejen ocenění administrativní ve smyslu ZoC, ale i ocenění v cenách, za které by byl majetek a závazky pořízeny v době, kdy se o nich účtuje, tržními (reálnými) cenami ve smyslu ObchZ (to je oceněním dle § 59 odst. 3 a 4 ObchZ, respektive § 196a odst. 3 ObchZ) .

### **4. Návrh řešení**

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výklad 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**

(doplněno na základě obdrženého stanoviska Ministerstva spravedlnosti)

Dle našeho názoru právní předpisy v oblasti účetnictví neřeší ocenění reálnou hodnotou pro způsob ocenění dle § 24 odst. 3 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Díky ustanovení § 24 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, nestanovuje účetní jednotce postupovat výhradně podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ale umožňuje jí postup podle jakéhokoliv právního předpisu, který obsahuje metodu ocenění majetku, resp. jeho jednotlivých složek, jako např. obchodní zákoník.

Ministerstvo financí však není oprávněno vykládat příslušná ustanovení obchodního zákoníku ve věci postupu nezávislého znalce při ocenění, tj. zda je znalec při oceňování vázán pouze zákonem č. 151/1997 Sb. nebo zda může k ocenění využít i jiné postupy. K této problematice bylo vyžádáno stanovisko Ministerstva spravedlnosti, z něhož vyplývá:

„Ministerstvo spravedlnosti je ústřední orgán státní správy pro soudy, státní zastupitelství, vězeňství, probaci a mediaci; to jeho kompetence nenáleží podávání výkladu právních předpisů. Tato působnost patří v rámci řízení o konkrétní věci soudu.

S přihlédnutím k výše uvedenému se ve stanovisku uvádí:

Je třeba vycházet ze skutečnosti, že obchodní zákoník žádný jednoznačný pokyn pro postup znalce při stanovování hodnoty nepeněžitého vkladu do společnosti s ručením omezeným nebo do akciové společnosti neuvádí.

Z § 1 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů, plyne, že tento zákon upravuje způsoby oceňování věcí, práv a jiných majetkových hodnot a služeb pro účely stanovené zvláštními předpisy.<sup>1)</sup> Odkazují-li tyto předpisy na cenový nebo zvláštní předpis pro ocenění majetku nebo služby k jinému účely než prodej, rozumí se tímto předpisem tento zákon. Zákon platí i pro účely stanovené zvláštními předpisy uvedenými v části čtvrté až deváté tohoto zákona a dále tehdy, stanoví-li tak příslušný orgán v rámci svého oprávnění nebo dohodnou-li se tak strany.

Poznámka pod čarou č. 1 obsahuje taxativní výčet právních předpisů, mezi nimiž není obchodní zákoník zařazen. Na druhou stranu je obecně přijímáno, že poznámky pod čarou nemají normativní charakter, a zákon sám upravuje oceňování podílů v obchodních společnostech a účastí v družstvech (zde však může jít o oceňování na základě dohody obou stran).

Z obchodního zákoníku ani ze zákona č. 151/1997 Sb. tedy nelze jednoznačně dovodit, zda se zákon o oceňování majetku vztahuje i na postup znalce podle § 59 obchodního zákoníku.

Pro použití zákona č. 151/1997 Sb. by mohlo na obecné rovině svědčit ust. § 1 odst. 1 věty první tohoto zákona, podle něž, jak je výše zmíněno, tento zákon upravuje způsoby oceňování věcí, práv a jiných majetkových hodnot a služeb pro účely stanovené zvláštními předpisy. Ustanovení § 59 odst. 3 hovoří o stanovování hodnoty nepeněžitého vkladu znalcem, odstavec 7 téhož ustanovení hovoří o ocenění nepeněžitého vkladu.

Lze však rovněž citovat názor prof. Dědiče, podle něž ocenění majetku v posudku znalce musí být oceněním tržním, neboť by mělo jednak vyjádřit, kolik by obchodní společnost musela zaplatit za pořízení takového majetku, a z druhé strany kolik by mohli věřitelé získat zpeněžením předmětu vkladu cestou prodeje. Z toho lze dovodit, že používání administrativních oceňovacích metod je v rozporu se smyslem požadavku ocenění nepeněžitého plnění pro účely vkladu do společnosti, neboť jinak nelze požadavek ocenění vkladu znalcem věcně zdůvodnit“.

## **Příspěvek 79 – projednán s předkladatelem. Stanovisko MF je v souladu s představami předkladatelů.**

### **79/12.10.05 - Opravné položky k pohledávkám v zahraniční měně**

Předkládají: Ing. Pěva Pokorná, daňová poradkyně, č.osvědčení 23  
Anna Máchová, daňová poradkyně, č. osvědčení 375

#### **1. Úvod**

Zákon o účetnictví od 1. 1. 2002 v § 4 zcela nově uvedl, že v cizí měně se vedou také opravné položky a rezervy za předpokladu, že majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně. Do 31. 12. 2001 se nepředpokládalo, že se opravné položky přepočítávají aktuálním kursem k rozvahovému dni, a dokonce v úvodních ustanoveních postupů účtování bylo uvedeno, že u pohledávek v cizí měně, ke kterým se tvoří zákonná opravná položka, se při uzavírání účetních knih nezjišťují ani neúčtují kursové rozdíly.



Zákon o účetnictví v § 4 obecně uvádí tituly, u kterých, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, musí účetní jednotka evidovat kromě jednotek české měny také cizí měnu. Na ustanovení tohoto paragrafu se odvolává § 24 odst. 4 v souvislosti s povinností ocenit majetek a závazky vyjádřené v cizí měně k rozvahovému dni kursem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou platným k tomuto dni.

Pokud je k pohledávce v zahraniční měně vytvořena opravná položka, k rozvahovému dni se tato pohledávka přepočte kursem platným k tomuto rozvahovému dni a vyčíslí se kursový rozdíl, změní se i hodnota opravné položky. Tento rozdíl je nutno zaúčtovat.

V poslední době se stále častěji diskutuje, zda změna opravné položky, která souvisí s přepočtem pohledávky k rozvahovému dni, je kursovým rozdílem nebo korekcí opravné položky.

## 2. Popis problému

V zákoně o účetnictví, platném pro rok 2005, je v § 4, odstavci 12 uvedeno:

*(6) Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních společnostech, cenných papírů a derivátů, cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, devizových hodnot, s výjimkou zlata, jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu; tato povinnost platí i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně.*

Důsledky tohoto ustanovení lze demonstrovat na následujícím příkladu.

### Příklad

Tvorba 20% daňové a 80% účetní opravné položky k pohledávce ve výši EUR 80.000

| okamžik vzniku pohledávky  |       |                  |      |               |                  |                |
|----------------------------|-------|------------------|------|---------------|------------------|----------------|
| pohledávka v EUR           | Kurs  | pohledávka v CZK | % OP | OP v EUR      | OP v CZK         | dif. OP        |
| 80 000                     | 30,25 | 2 420 000        | 20   | 16 000        | 484 000          |                |
|                            |       | 2 420 000        | 80   | 64 000        | 1 936 000        |                |
| <b>80 000</b>              |       | <b>2 420 000</b> |      | <b>80 000</b> | <b>2 420 000</b> |                |
| přepočet k rozvahovému dni |       |                  |      |               |                  |                |
| 80 000                     | 32,10 | 2 568 000        | 20   | 16 000        | 513 600          | 29 600         |
|                            |       |                  | 80   | 64 000        | 2 054 400        | 118 400        |
| <b>80 000</b>              |       | <b>2 568 000</b> |      | <b>80 000</b> | <b>2 568 000</b> | <b>148 000</b> |

K pohledávce ve výši EUR 80.000 byla vytvořena v souladu se zákonem o rezervách 20% zákonná opravná položka a 80% účetní opravná položka. Obě opravné položky jsou evidované v CZK i v EUR. Tvorba opravných položek byla zaúčtována na účet 558 – zákonné opravné položky a na účet 559 – opravné položky (daňově neúčinný). K rozvahovému dni byla pohledávka, jejíž hodnota v EUR se nezměnila, přepočtena kursem ČNB platným k rozvahovému dni. Tímto přepočtem se změnila hodnota pohledávky v CZK, což se promítne i do výše opravné položky v CZK. Hodnota opravné položky v EUR se nezmění, zatímco hodnota v CZK se zvýší celkem o CZK 148 000. Tuto částku je nutno zaúčtovat, a to buď jako kursový rozdíl nebo jako korekci opravných položek.

## 2.1 Argumenty pro kursový rozdíl

Zákon obecně požaduje přepočtení majetku aktuálním kurzem ČNB. Majetek je v účetních výkazech vždy vykázán v netto hodnotě. Stejně je tomu u pohledávky. Rozhodující je tedy netto hodnota pohledávky. Proto je nutno aktuálním kurzem přepočítat jak pohledávku, tak opravnou položku. Takto je opravná položka přepočítána vždy, když je přepočítáváno podkladové aktivum, v našem případě pohledávka. Tedy zejména k rozvahovému dni, k postoupení, k započtení, k uhrazení, zjednodušeně řečeno vždy, když dochází k okamžiku uskutečnění účetního případu. Rozdíl vzniklý při přepočtu opravné položky evidované v cizí měně představuje kursový rozdíl, který je nutno v souladu s § 60 vyhlášky 500/2002 Sb. zaúčtovat na vrub účtu finančních nákladů (563) nebo ve prospěch účtu finančních výnosů (663). Pokud by tento kursový rozdíl měl být účtován jinak, muselo by to být v § 60 uvedeno. Například u cenných papírů a podílů je uvedeno, že se kursový rozdíl stává součástí ocenění reálnou hodnotou nebo ocenění ekvivalencí nebo se účtuje prostřednictvím rozvahových účtů v účtové skupině 41. Podobné ustanovení pro opravné položky však není. Podle obecných pravidel proto kursové rozdíly z titulu opravných položek (účetních i daňových) patří na účty 563, 663.

Zaúčtovaný kursový rozdíl k účetním opravným položkám je daňově uznatelným nákladem nebo výnosem.

Významným argumentem pro tento názor je skutečnost, že problematika je upravena ve vyhlášce pro banky a finanční instituce č. 501/2002 Sb. v § 74 odst. 4 - Postup tvorby a použití opravných položek (K § 4 odst. 8 zákona):

*(4) K účtům majetku vedených v cizí měně se tvoří opravné položky v této cizí měně. Kurzové rozdíly se vykazují stejně jako kursové rozdíly z ocenění majetku, k němuž se vztahují.*

Vyhláška pro finanční instituce se používá pro podnikatele i v jiných případech. Použití úpravy vyhlášky pro finanční instituce subjekty účtujícími dle účetní vyhlášky pro podnikatele zajišťuje jednotné řešení stejné problematiky u obou okruhů účetních jednotek.

Účtování o kursovém rozdílu naplňuje plně požadavky na věrný a poctivý obraz účetnictví. K dokumentaci tohoto tvrzení malý příklad:

Pohledávka ve výši 100 EUR je plně kryta opravnou položkou ve výši 100 EUR. Při kursovém řešení je jakýkoli kursový zisk z přepočtu pohledávky ve výsledovce kompenzován kursovou ztrátou ve stejné výši, tj. nevznikají náklady a výnosy v různých částech výsledovky - proč by také měly, je-li hodnota pohledávky netto nulová. Tuto eleganci řešení přes tvorbu OP postrádá.

## 2.2 Argumenty pro korekci opravné položky

V souladu s § 24 odst. 6 zákona 563/1991 Sb. se na českou měnu přepočítává majetek a závazky, vyjádřené v cizí měně. V souladu s ČÚS se opravnými položkami vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku. V případě opravné položky k pohledávce je to vyjádření míry rizika nezaplacení, resp. zaplacení v neúplné výši, které je s touto pohledávkou spojeno, vyjádřené procentem k nominální hodnotě pohledávky.

Podle zákona o rezervách č. 593/1992 Sb. se opravné položky tvoří k rozvahové hodnotě pohledávek. Rozvahovou hodnotou se rozumí jmenovitá hodnota nebo pořizovací cena pohledávky zaúčtovaná na rozvahových účtech bez vlivu změny reálné hodnoty (oceňovacího rozdílu). Vzhledem k tomu, že přepočet korunového vyjádření jmenovité hodnoty pohledávky kurzem platným k rozvahovému dni není změnou reálné hodnoty dané pohledávkou

(oceňovacím rozdílem), představuje korunová hodnota pohledávky nově stanovená k rozvahovému dni její rozvahovou hodnotu ve smyslu zákona č. 593/1992 Sb.

V případě, že dojde v důsledku přepočtu k rozvahovému dni ke změně rozvahové výše pohledávky v CZK, měla by se změnit také hodnota opravné položky v CZK, neboť ta je, jak již bylo zmíněno, stanovena v poměrné výši (procentem) k rozvahové hodnotě pohledávky. Ve prospěch tvrzení, že se v tomto případě jedná o korekci opravné položky, slouží skutečnost, že opravná položka není majetkem ani závazkem, tzn. její hodnota se k rozvahovému dni nepřepočítává na základě § 24 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., ale na základě skutečnosti, že výše opravné položky je stanovena procentem z rozvahové hodnoty pohledávky. Změna v CZK proto neznamená změnu výše opravné položky, neboť ta je vyjádřena stále stejným procentem z rozvahové hodnoty pohledávky, ale pouze změnu jejího nominálního vyjádření v CZK.

Tento závěr přitom platí jak pro opravné položky účetní tak daňové. Korekce opravné položky v CZK se zaúčtuje na účet 558 nebo 559 a má stejný daňový režim jako tvorba opravné položky, která se koriguje. V návaznosti na ustanovení zákona č. 593/1992 Sb. upravující tvorbu zákonných opravných položek je rovněž důležité konstatovat, že korekce opravné položky není tvorbou či částečným rozpuštěním opravné položky, ale jedná se o úpravu jejího nominálního vyjádření v CZK.

### **3. Závěr**

Změna korunového vyjádření opravné položky k pohledávkám v cizí měně, ke které dojde k rozvahovému dni v důsledku přepočtu pohledávek v cizí měně na českou měnu (dle § 24 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb.) může být považována jak za kursový rozdíl tak za korekci opravné položky. Volba postupu závisí na rozhodnutí účetní jednotky. Zvolený postup však musí účetní jednotka použít jednotně u všech opravných položek vyjádřených v zahraniční měně.

### **4. Návrh řešení**

Doporučujeme po projednání na Koordinačním výboru příspěvek se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

Z ustanovení § 24 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“) vyplývá, že kursové rozdíly mohou vznikat pouze u majetku a závazků. Zákon o účetnictví pojem majetku pro účely účetnictví nedefinuje. Ze skutečnosti, že problematika účtování kursového rozdílu k opravným položkám je zmíněna pouze ve vyhlášce 501/2002 Sb. lze a contrario dovodit, že absence takovéto výslovné úpravy ve vyhlášce 500/2002 Sb. zaúčtování kursového rozdílu k opravným položkám v případě podnikatelů neumožňuje. Navíc tento postup není ve vyhlášce 501/2002 Sb. upraven v části upravující metodu kursových rozdílů (§ 60), ale v části týkající se tvorby opravných položek v § 74 (argumentum a rubrica).

Dle vyhlášky 501/2002 Sb. může účetní jednotka postupovat pouze v případě, je-li tak výslovně stanoveno (např. v § 52 a 53 vyhlášky).

Argumentace ve prospěch účtování kursového rozdílu k opravným položkám (bod 2.1 předloženého příspěvku) obsahuje rovněž některé nepřesnosti (např. majetek v účetních výkazech není vždy vykázan v netto hodnotě – viz. § 4 odst. 4 vyhl. 500/2002 Sb.).

Na základě výše uvedeného se odbor 28 - Účetnictví přiklání k názoru, že v případě účetních jednotek postupujících dle vyhlášky 500/2002 Sb. je umožněna pouze korekce opravné položky. Vzhledem ke skutečnosti, že způsob oceňování je účetní metodou, není samozřejmě vyloučena možnost postupu účetní jednotky podle ustanovení § 7 odst. 2 zákona.

Pro daňové účely vyplývá způsob řešení tvorby a uplatňování daňových opravných položek z ustanovení § 2 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (ve znění p.p.). V souladu s tímto ustanovením tvoří poplatník opravné položky vždy k rozvahové hodnotě pohledávky, kterou se rozumí jmenovitá hodnota nebo pořizovací cena pohledávky zaúčtovaná na rozvahových účtech poplatníka bez vlivu změny reálné hodnoty (vyjádřená v české měně - § 4 odst. 11 vyhlášky 500/2002 Sb. in fine). Z uvedeného je zřejmé, že vytvořené opravné položky nesmí přesahovat stanovené procento z rozvahové hodnoty pohledávky (v návaznosti na dobu, která uplynula od její splatnosti).

Není proto možné souhlasit se závěrem předkladatele uvedeným v bodu 2.1. příspěvku. V daném případě by totiž mohl nastat stav, že poplatníkem vytvořené opravné položky by mohly dosáhnou vyššího procenta z rozvahové hodnoty pohledávky, než na jaké mu vznikl nárok podle zákona o rezervách.

---

## Část nové příspěvky

---

### Daň z příjmů

87/23.11.05 - Výpočet slevy na dani z titulu investičních pobídek u poplatníka, kterému byl poskytnut příslib investičních pobídek dle ustanovení § 35b zákona o daních z příjmů

Předkládají: Ing. Jan Linhart, daňový poradce, č. osvědčení 2890  
Ing. Tomáš Zatloukal, LL.M., daňový poradce, č. osvědčení 2330

#### 1. Úvod

Zákonem č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách (dále ZIP) byla uvedena do praxe podpora, jejímž smyslem je zvýhodnit zavádění nebo rozšiřování výroby v oblasti zpracovatelského průmyslu. Jednou z forem investičních pobídek je sleva na dani z příjmů právnických osob dle zákona o daních z příjmů (dále ZDP).

Cílem tohoto příspěvku je nalézt jednotný výklad ustanovení § 35b ZDP, ve kterém je zakotven způsob výpočtu výše slevy na dani, kterou mohou poplatníci při splnění všeobecných podmínek dle ZIP a zvláštních podpínek dle ZDP čerpat.

#### 2. Popis problému

Ustanovení § 35b ZDP vymezuje způsob výpočtu slevy na dani, kterou mohou uplatnit poplatníci, jimž byl poskytnut příslib investičních pobídek podle ZIP a na které se nevztahuje ustanovení § 35a ZDP (tedy poplatníci realizující tzv. expanzní projekty).

Dle ustanovení § 35b odst. 1 ZDP se sleva na dani stanoví: „*podle vzorce  $S1$  minus  $S2$ , přičemž*

*$S1$  se rovná částce daně vypočtené podle odstavce 2 za zdaňovací období, za které bude sleva uplatněna; výše této částky se nemění, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost a  $S2$  se rovná částce daně vypočtené podle odstavce 2 za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé, a to ta částka daně, která je vyšší; uvedená částka bude výchozí částkou uplatňovanou při výpočtu slevy na dani za všechna zdaňovací období, za která budou slevy uplatňovány; tato částka bude upravena o hodnoty jednotlivých meziročních odvětvových indexů cen vyhlášených Českým statistickým úřadem, a to počínaje indexem vztahujícím se ke zdaňovacímu období, za které byla tato částka vypočtena; výše této částky se nemění, je-li za příslušné zdaňovací období dodatečně vyměřena nižší daňová povinnost. Obdobně se postupuje při úpravě částky  $S2$ , přechází-li poplatník na hospodářský rok.“*

Novelou ZDP č. 438/2003 Sb. došlo ke snížení sazeb daně z příjmů právnických osob. Současně bylo novelizováno ustanovení § 35b odst. 2 písm. a) ZDP, a to tak, že původní znění, ve kterém byla přímo uvedena sazba daně 31 % bylo nahrazeno textem, které odkazuje na ustanovení § 21 odst. 1 ZDP obsahující platnou, a tedy sníženou, sazbu daně. Toto novelizované ustanovení přitom nabylo účinností od 1.1.2005. Poté byla zákonem č. 280/2004 Sb. posunuta účinnost novelizovaného ustanovení § 35b odst. 2 písm. a) ZDP, a to tak, že ustanovení bylo platné již pro zdaňovací období započaté v roce 2004.

V tomto příspěvku se přitom dále zabýváme pouze problematikou výpočtu  $S2$ , neboť právě definice výpočtu  $S2$  představuje pro poplatníky právní nejistotu správnosti výkladu.

## 2.1 Dvojitý výklad

Jak již bylo výše uvedeno „ *$S2$  se rovná částce daně vypočtené podle odstavce 2 za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé, a to ta částka daně, která je vyšší; **uvedená částka bude výchozí částkou uplatňovanou při výpočtu slevy na dani za všechna zdaňovací období, za která budou slevy uplatňovány***“. Z věty uvedené za středníkem by bylo možné vyvodit, že  $S2$  se stanoví pouze v prvním roce uplatnění slevy na dani. Tato částka by v dalších letech byla upravována pouze o hodnoty jednotlivých meziročních odvětvových indexů cen vyhlášených Českým statistickým úřadem.

Současně je však třeba mít na zřeteli, že výši slevy je nutno stanovovat každý rok a tedy i každý rok provádět výpočet  $S1$  a  $S2$ . Ustanovení § 35b odst. 1 ZDP stanoví, že poplatník může uplatnit slevu, která se vypočte dle vzorce  $S1$  minus  $S2$ , **přičemž** (se stejným dopadem lze použít pojem „kdy“ nebo „současně“)  **$S1$  a  $S2$  se rovnají vždy částce daně „vypočtené podle odstavce 2“**. Zde je jednoznačný odkaz na použití ustanovení § 35b odst. 2 ZDP.

Na základě výše uvedeného lze tedy dovodit, že citovaná ustanovení § 35b ZDP mohou být vykládaná dvěma způsoby:

- varianta a) částka  $S2$  se stanoví pouze v prvním roce uplatňování investičních pobídek ve formě slevy na dani a následná změna ustanovení § 35b odst. 2 písm. a) ZDP výši  $S2$  neovlivní nebo
- varianta b) částka  $S2$  se stanoví vždy s ohledem na aktuální znění ustanovení § 35b odst. 2 písm. a) ZDP.

## 2.2 Principy investičních pobídek a jejich daňová aplikace

System investičních pobídek byl vypracován za účelem zvýšení přílivu významných zahraničních investic do České republiky a rozšiřování a modernizaci výroby českých podnikatelských subjektů.<sup>24</sup>

Účelem ZIP je transparentně stanovit podmínky, při jejichž splnění lze investiční pobídky na vymezené aktivity čerpat. Podmínky pro čerpání investičních pobídek jsou jasně vymezeny v příslibu investičních pobídek. Legislativní změny všeobecných podmínek uvedených v ZIP (např. snížení minimální částky, kterou je držitel povinen vynaložit na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku), ke kterým dochází po vydání příslibu investičních pobídek investorovi nemají vliv na již jednou vydaný příslib investičních pobídek.

ZIP nerozlišuje mezi investorem, který hodlá realizovat investiční akci prostřednictvím nově založené společnosti nebo již fungující společnosti. Základním smyslem ZIP je zvýhodnit vymezené investiční akce nikoli podpořit určitý typ poplatníků.

ZDP před snížením sazeb daně z příjmů právnických osob rovněž v principu nerozlišoval podporu investičních akci prostřednictvím nových společností (ustanovení § 35a ZDP) a již existujících společností (ustanovení § 35b ZDP). Oběma formám realizace investiční akce byla poskytnuta stejná výhoda, a to sleva na dani ve výši daně plynoucí ze zisků generovaných investiční akci. Tento princip má zůstat zachován i po novele č. 438/2003 Sb., kterou došlo ke snížení sazeb.<sup>25</sup>

Použitím výkladu varianty a) by však byl princip shodného zvýhodnění investičních akci porušen. Zatímco poplatník realizující investiční akci tzv. na zelené louce stále získává slevu ve výši své daňové povinnosti, poplatník postupující dle výkladu varianty a) je nucen kalkulovat slevu, tak jako by zisky dosahované z aktivit provozovaných i před realizací investiční akce byly i nadále předmětem sazby daně ve výši 31 %. Tento závěr je ilustrován na příkladu v následující kapitole.

Výklad uvedený ve variantě a) v žádném případě nepřispívá k právní jistotě a ochraně důvěry investora, která nepochybně patří ke znakům právního státu.

### 2.3 Příklad výpočtu slevy na dani dle varianty a) a b)

**Společnost A** je poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky dle ZIP, který pro poskytnutí příslibu zahájil podnikání a zaregistroval se u místně příslušného správce daně jako poplatník. Veškeré zisky společnosti A jsou generovány investiční akci, na kterou společnost A získala investiční pobídku ve formě slevy na dani. Společnost A postupuje při výpočtu slevy na dani dle ustanovení § 35a ZDP.

Základ daně společnosti A činil v roce 2003 100 mil. Kč a v roce 2004 200 mil. Kč

---

<sup>24</sup> Důvodová zpráva k ZIP

<sup>25</sup> Důvodová zpráva k bodu 234 - §35b odst. 1 písm. b) k novele ZDP č. 438/2003 Sb.

Výpočet daňové povinnosti společnosti A:

| Rok 2003                       | Rok 2004                       |
|--------------------------------|--------------------------------|
| ZD = 100                       | ZD = 200                       |
| s = 31 %                       | s = 28 %                       |
| Daň = 31                       | Daň = 56                       |
| Sleva = ZD x s                 | Sleva = ZD x s                 |
| Sleva = 100 x 0,31 = 31        | Sleva = 200 x 0,26 = 56        |
| Daň po slevě = Daň – Sleva = 0 | Daň po slevě = Daň – Sleva = 0 |
| Použité zkratky:               |                                |
| ZD = základ daně               |                                |
| s = sazba daně                 |                                |

Společnost A pobírá stejných výhod z titulu investičních pobídek před snížením i po snížení daňových sazeb. Zisky generované investiční akci, na kterou společnost A získala investiční pobídku ve formě slevy na dani nejsou podrobeny dani.

**Společnost B** je poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky dle ZIP a na kterého se nevztahuje ustanovení § 35b ZDP.

Základ daně společnosti B činil v roce 2003 1.000 mil. Kč a v roce 2004 2.000 mil. Kč. Základ daně za rok 2002 (období, které předcházelo prvnímu uplatnění slevy na dani z titulu investičních pobídek a ve které byla vykázána vyšší daňová povinnost než v roce 2001) činil 100 mil. Kč. Daňová povinnost za rok 2002 činila 31 mil. Kč.

Výpočet daňové povinnosti společnosti B:

| Rok 2003   | Rok 2004 Varianta a)                              | Rok 2004 Varianta b)                          |
|--|---|---|
| $ZD_t = 1.000$   | $ZD_t = 2.000$                                    | $ZD_t = 2.000$                                |
| $s_t = 31 \%$  | $s_t = 28 \%$                                     | $s_t = 28 \%$                                 |
| Daň = 310  | Daň = 560   | Daň = 560                                     |
| Sleva = $S1 - S2$  | Sleva = $S1 - S2$                                 | Sleva = $S1 - S2$                             |
| $S1 = ZD_t \times s_t$                                   | $S1 = ZD_t \times s_t$                            | $S1 = ZD_t \times s_t$                        |
| $S2 = ZD_{t-1} \times s_t$                               | $S2 = ZD_{t-2} \times s_{t-2}$                    | $S2 = ZD_{t-2} \times s_t$                    |
| Sleva = $ZD_t \times s_t - ZD_{t-1} \times s_t$          | Sleva = $ZD_t \times s - ZD_{t-2} \times s_{t-2}$ | Sleva = $ZD_t \times s - ZD_{t-2} \times s_t$ |
| Sleva = $1.000 \times 0,31 - 100 \times 0,31$            | Sleva = $2.000 \times 0,28 - 100 \times 0,31$     | Sleva = $2.000 \times 0,28 - 100 \times 0,28$ |
| Sleva = 279  | Sleva = 529                                       | Sleva = 532                                   |
| Daň po slevě = Daň – Sleva                               | Daň po slevě = Daň – Sleva                        | Daň po slevě = Daň – Sleva                    |
| <b>Daň po slevě = 310 – 279 = 31</b>                     | <b>Daň po slevě = 560 – 529 = 31</b>              | <b>Daň po slevě = 560 – 529 = 28</b>          |
| Použité zkratky:   |   |   |
| $s_t$ = sazba za běžné zdaňovací období                  |   |   |
| $s_{t-1,2}$ = sazba za předchozí zdaňovací období        |   |   |
| $ZD_t$ = základ daně za běžné zdaňovací období           |   |   |
| $ZD_{t-1,2}$ = základ daně za předchozí zdaňovací období |   |   |

Z příkladu společnosti B plyne, že při uplatnění výkladu varianty a) platí sice společnost stejnou výši daně jako v roce 2003, nicméně tomuto zdanění je vystavena i přesto, že došlo k poklesu daňových sazeb. Pokud bychom tedy chtěli dodržet základní princip investičních pobídek, tedy nepodrobovat dani zisky generované investiční akcí, nezbyvá než konstatovat, že společnost B je při takovém výkladu nucena dovádět daň ve výši 31 % se zisků, kterých dosahovala před získáním příslibu investičních pobídek, a to po celou dobu čerpání investičních pobídek bez ohledu na skutečnost, že sazba daně z příjmů právnických osob byla snížena. Na vzniklou situaci ve variantě a) lze pohlížet také tak, že společnost B podrobuje veškeré své zisky dani ve výši 28 %, pouze sleva na dani nedosahuje očekávaných hodnot. Tento výklad je ovšem v rozporu s principem investičních pobídek, tedy nevybírat po určitou dobu daň z investiční akce. Nárůst základu daně je proti výchozímu období roku 2002 Kč 1.900 mil. Tento nárůst by neměl být podroben dani. Očekávaná výše slevy tedy činí Kč 532 mil ( $1.900 \times 0,28$ ), nikoli pouze Kč 529 mil uvedených ve variantě a).

Naproti tomu uplatnění varianty b) řeší situaci správně a v souladu s tím, co investor před realizací investiční akce očekával a co mu bylo i příslibeno. Zisky, které byly generovány již před získáním příslibu investičních pobídek jsou podrobeny platné daňové sazbě a zisky z investiční akce nejsou podrobovány zdanění.

Ve výše uvedeném příkladě pro jednoduchost a přehlednost abstrahujeme od změn hodnot jednotlivých meziročních odvětvových indexů cen vyhlášených Českým statistickým úřadem, snižujících položek § 34 a § 20 odst. 8 ZDP a úrokových příjmů.

## 2.4 Argumentace pro variantu b)

Je třeba si uvědomit, že při výpočtu slevy na dani dle § 35b ZDP je nutno vycházet z odstavců 1 a 2 a že tyto jsou vzájemně provázány. Nelze aplikovat přístup, kdy je v dalších letech uplatnění slevy na dani přístupováno k odstavci § 35b 1 písm. b) ZDP (definice S2) jakoby



věta začínala na tomto místě. Ustanovení § 35b ZDP odst. 1 jednoznačně navádí poplatníka, aby prováděl přepočítání S2 dle ustanovení § 35b odst. 2 ZDP v každém roce uplatnění slevy. Věta za prvním středníkem v ustanovení § 35b odst. 1 písm. b) ZDP „uvedená částka bude výchozí částkou uplatňovanou při výpočtu slevy na dani za všechna zdaňovací období, za která budou slevy uplatňovány“ v tomto kontextu ztrácí na svém významu.

Metodika uvedená ve variantě b) je podle našeho názoru správná i z hlediska vzájemné porovnatelnosti částek S1 a S2, protože postup uvedený ve variantě a) by zvýhodňoval společnosti, které budou poprvé čerpat slevu na dani až v období s nižší sazbou daně.

Pro příklonění se k variantě b), jakožto výkladově správné, hovoří také matematické pojetí ustanovení § 35b, které je následující:

|   |  |
|---|--|
| Sleva = S1 – S2, přičemž  |  |
| S1 = ZD <sub>t</sub> x 0,31 a   |  |
| S2 = ZD <sub>t-1,2</sub> x 0,31.<br>Dosadíme-li do vzorce, vychází                        |  |
| Sleva = ZD <sub>t</sub> x 0,31 - ZD <sub>t-1,2</sub> x 0,31, což se dá vyjádřit také jako |  |
| Sleva = (ZD <sub>t</sub> - ZD <sub>t-1,2</sub> ) x 0,31                                   |  |
| Použité zkratky:  |  |
| ZD <sub>t</sub> = základ daně za běžné zdaňovací období                                   |  |
| ZD <sub>t-1,2</sub> = základ daně za předchozí zdaňovací období                           |  |

Logickým závěrem tohoto matematického vzorce je, že závorku násobíme konstantou 31 %. Tento vzorec je přitom znám všem poplatníkům, kteří žádali a obdrželi investiční pobídky před novelou zákona č. 438/2003 Sb. a zákona č. 280/2004 Sb. Pochopitelně počítali s tím, že takto nastavená pravidla (vzorec) budou platit po celou dobu čerpání investičních pobídek. Avšak pouze varianta b) zachovává původní vzorec nezměněn:

|  |  |
|--|--|
| Sleva = S1 – S2, přičemž   |  |
| S1 = ZD <sub>t</sub> x s <sub>t</sub>  |  |
| S2 = ZD <sub>t-1,2</sub> x s <sub>t</sub><br>Dosadíme-li do vzorce, vychází                                    |  |
| Sleva = ZD <sub>t</sub> x s <sub>t</sub> - ZD <sub>t-1,2</sub> x s <sub>t</sub> , což se dá vyjádřit také jako |  |
| Sleva = (ZD <sub>t</sub> - ZD <sub>t-1,2</sub> ) x s <sub>t</sub>  |  |
| Použité zkratky:   |  |
| s <sub>t</sub> = sazba za běžné zdaňovací období   |  |

Varianta b) tak i nadále zachovává ve vzorci princip uplatnění konstanty, již se násobí závorka. Naproti tomu varianta a) zavádí zcela nový, jiný vzorec:

|  |  |
|--|--|
| Sleva = S1 – S2, přičemž   |  |
| S1 = ZD <sub>t</sub> x s <sub>t</sub>  |  |
| S2 = ZD <sub>t-1,2</sub> x s <sub>t-1,2</sub><br>Dosadíme-li do vzorce, vychází  |  |
| Sleva = ZD <sub>t</sub> x s <sub>t</sub> - ZD <sub>t-1,2</sub> x s <sub>t-1,2</sub> , což se <b>nedá vyjádřit jinak!!!</b> |  |
| Použité zkratky:   |  |
| s <sub>t-1,2</sub> = sazba za předchozí zdaňovací období   |  |

Vzhledem ke skutečnosti, že ustanovení § 35b ZDP nelze jednoznačně aplikovat, a to vzhledem k neurčitosti gramatického výkladu, máme za to, že by poplatník v tomto případě měl použít výklad teleologický, zkoumající účel a smysl zákona, tak jak bylo judikováno v nálezů Ústavního soudu, sp. zn. II. ÚS 277/99, ze dne 9. října 2001. Z tohoto nálezu vyplývá, že:

*Jsou-li k dispozici dva rovnocenné výklady, z nichž jeden je extenzivní a druhý restriktivní, musí soud zvolit ten z nich, jenž odpovídá dalším metodám výkladu, zejména pak úvaze teleologické. V daném případě jsou k dispozici dva výklady ustanovení .... Ústavně konformním výkladem je tedy výklad extenzivní: zákon ... a jeho jednotlivá ustanovení je třeba vykládat tak, abych jejich aplikací bylo možno dosáhnout účelu, který zákonodárce sledoval.*

Současně je nutno mít na paměti, že při existenci dvou výkladů ustanovení veřejného práva je správce daně povinen uplatnit takový výklad, který méně zatěžuje poplatníka. Citace z nálezů Ústavního soudu sp. zn. III. 667/02, ze dne 11. března 2001:

*Z hlediska ryze formálněprávního lze sice pro oba způsoby zdanění shledat zákonný podklad, avšak za situace, kdy právo umožňuje dvojitý výklad, nelze při řešení případu pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno - čl. 2 odst. 3, 4 Ústavy ČR). Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Jinak řečeno, v případě pochybností jsou povinny postupovat mírněji (in dubio mitius).*

### 3. Závěr

Ustanovení § 35b odst. 1 písm. b) ZDP nelze v dalších letech uplatňování investiční pobídky ve formě slevy na dani aplikovat bez zřetele na změnu § 35b odst. 2 ZDP. Taková aplikace by vedla ke zdanění části zisků ve výši 31 % po celou dobu, po kterou by investiční pobídky ve formě slevy na dani byly uplatňovány.

Při výpočtu slevy za zdaňovací období započaté v roce 2004 je poplatník povinen stanovit částku S2 dle ustanovení § 35b odst. 2 písm. a) ZDP ve znění zákona č. 438/2003 Sb.

### 4. Návrh řešení

Doporučujeme po projednání na Koordinačním výboru příspěvek se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat. V zájmu zvýšení právní jistoty poplatníků doporučujeme provést novelizaci ustanovení 35b ZDP tak, aby došlo k jednoznačnému odstranění tohoto znevýhodnění expanzních projektů.

### Stanovisko Ministerstva financí

Se závěrem ani s argumentací uvedenou v příspěvku nelze souhlasit. Zákon o daních z příjmů v § 35b odst. 1 písm. b) obsahuje jednoznačný text : „uvedená částka bude výchozí částkou uplatňovanou při výpočtu slevy na dani za všechna zdaňovací období, za která budou slevy uplatňovány“. Nelze tedy zákon o daních z příjmů vykládat tak, jako kdyby věta v zákoně nebyla. Z toho vyplývá, že poplatník poprvé když uplatňuje slevu na dani vypočte částku S2 aktuální sazbou daně (a také z aktuálního základu daně) a poté v souladu se zákonem bude tuto částku pouze upravovat meziročními indexy.

K návrhu řešení sdělujeme, že Ministerstvo financí obdrželo určité návrhy na úpravu ustanovení § 35b odst. 1 písm.b) zákona o daních z příjmů. Předložené návrhy na legislativní změnu měly za cíl použít při výpočtu částky S2 aktuální sazbu daně v každém zdaňovacím období, za které je sleva uplatňována. Při přijetí předložených návrhů by však bylo nutné přepočítávat při každém zjišťování částky S2 základ daně na legislativní podmínky daného zdaňovacího období, což by znamenalo zásadní zvýšení složitosti při zjišťování slevy na dani. Dosud nebylo nalezeno takové legislativní řešení, které by umožnilo použít aktuální sazbu daně a současně nepřepočítávat každé zdaňovací období celý základ daně pro účely zjištění částky S2.

## Účetnictví

### 92/23.11.05 - Ukončení smluv o komplexním pronájmu k 31.12.2005

Předkládá: Ing. Michael Ledvina

#### Popis problému

Zákonem č. 492/2000 Sb. byla zrušena možnost odpisu dlouhodobého majetku při pronájmu movitých a nemovitých věcí zároveň dle § 28 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů od 1.1.2001. Zároveň u smluv uzavřených do tohoto data bylo přechodnými ustanoveními umožněno pokračovat v odpisech za stejných podmínek smlouvy, nejpozději do 31.12.2005.

Většina smluv byla uzavřena na přesahující časové období, než je umožňují přechodná ustanovení. Tito pronajímatelé chtějí pokračovat v nájemním vztahu i po tomto datu.

#### Existují následující varianty řešení :

- a. ukončit smlouvu o komplexním pronájmu dohodou a uzavřít novou smlouvu o nájmu dle § 663 Občanského zákoníku
- b. ukončit smlouvu o komplexním pronájmu dohodou a na ni plynule novou smlouvou o nájmu podniku dle § 488b Obchodního zákoníku, která obsahuje souhlas s odpisováním majetku
- c. pokračovat ve stávající smlouvě

#### Návrh postupu z hlediska ZDP:

K možnosti uplatnění odpisů majetku dle § 28/2 ZDP platného k 31.12.2000 je možno použít toto znění do konce roku 2005.

Při variantě a. a c. od roku 2006 může odepisovat majetek pouze pronajímatel. Ten si vezme tento majetek na konci roku 2005 opět do své evidence. Při výpočtu odpisů za rok naváže na odpisy uplatněné do roku 2005 nájemcem. S ohledem na to, že nájemce vyřadí poslední vteřinu v roce 2005 majetek ze své evidence, může si pouze uplatnit polovinu odpisu za rok 2005 dle § 26 odst.7 ZDP. Pronajímatel zařadí tento majetek v poslední vteřinu v roce a tudíž může si taktéž uplatnit polovinu odpisu svého majetku dle § 30 odst.12 písm f. ZDP.

Při variantě b. je v roce 2005 shodný s předchozími variantami. Dále pak pronajímatel v první vteřině roku 1996 vyřadí majetek a může si tím pádem uplatnit jednu polovinu odpisu pronajatého majetku dle § 30 odst. 12 ZDP. Nájemce si i v roce 2006 může pokračovat jednou polovinou v odpisech dle §26 odst. 7 ZDP příslušnou sazbou dlouhodobý majetek, jež je součástí pronajatého podniku.

### **Návrh postupu z hlediska účetnictví :**

Účtování o tomto majetku upravovaly do konce roku 2002 Postupy účtování pro podnikatele - ÚČTOVÁ TRÍDA 0 - INVESTIČNÍ MAJETEK ,Čl. XI ,Účtování při pronájmu. V letech 2003 až 2005 pokračovaly účetní jednotky v této metodě účtování. Umožňuje to § 69 odst. 4vyhl. Č 500/2002 Sb. a tento názor podporuje v bodě 4.12. ČÚS č. 011 pro podnikatele.

Účtování nových smluv by se mělo týkat již jen nájmu podniku. Postup upravuje účetní standard pro podnikatele č. 011 Operace s podnikem v čl. 4.

Jak opatření, tak standard řeší tuto problematiku shodně.

Při všech třech variantách dojde v okamžiku čas 23.59.59 dne 31.12.2005 k vyřazení majetku z evidence pronajímatele. Ten se v tento okamžik vyúčtuje ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek, 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a 03 - Dlouhodobý nehmotný majetek neodpisovaný, na vrub příslušných účtů účtových skupin 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku a na vrub příslušného účtu účtové skupiny 47 - Dlouhodobé závazky. Dlouhodobé závazky z titulu komplexního nájmu i příslušné majetkové účty komplexně pronajatého majetku včetně opravek by neměly vykazovat zůstatek.

Poté :

- při variantě b. si pronajímatel zařadí okamžiku čas 23.59.59 dne 31.12.2005 vrácený majetek po skončení nájmu na vrub příslušného účtu účtové skupiny 06 - Dlouhodobý finanční majetek a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 37 - Jiné pohledávky a závazky. V okamžiku 00.00.00 1.1.2006 bude dle ČÚS č. 11 majetek ze strany Dal příslušného účtu účtové skupiny 06 - Dlouhodobý finanční majetek vyúčtován na vrub příslušného účtu účtové skupiny 37 - Jiné pohledávky a závazky. Majetek dále přenechaný k užívání nájemce vyúčtuje v okamžiku 00.00.00 1.1.2006 na příslušné účty účtové třídy 0 a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 47 - Dlouhodobé závazky v ocenění majetku u pronajímatele a uvedeném ve smlouvě. Nájemce plynule naváže na své odpisy.

- při variantě a. a c. v okamžiku čas 23.59.59 dne 31.12.2005 majetek vrácený po skončení nájmu pronajímatel vyúčtuje na vrub příslušných účtů účtových skupin 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek, 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný, ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 37 - Jiné pohledávky a závazky. Od roku 2006 může účetně odepisovat majetek pouze pronajímatel. Při výpočtu odpisů za rok naváže na odpisy proúčtované do roku 2005 nájemcem.

**Aktualita:**

Nyní projednává poslanecká sněmovna novelu ZDP tisk 1040, v ní poslanec Lubomír Suk navrhl novelu přechodných ustanovení:

*V části první čl. II Přechodná ustanovení se doplňuje nový bod, který zní:*

*„12. Nájemce movitých a nemovitých věcí zároveň, který uplatňuje odpisy v základu daně podle článku II bodu 3 zákona č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, může § 32b zákona č. 586/1992 Sb., ve znění tohoto zákona, použít pro zdaňovací období započaté v roce 2005.“*

Předejmeme-li, že tato novela bude schválena, vyplývá z toho, že mnou zpracovaný text platí k rozvahovému dni 31.12.2005 eventuelně ještě po tomto datu, pokud zdaňovací období bylo zahájeno v roce 2005. Pak by v mém návrhu textu bylo pouze vyměněno datum 31.12.2005 za poslední den zdaňovacího období započatého v roce 2005 a 1.1.2006 dahrazeno datem první den následujícího zdaňovacího období.

## **Stanovisko Ministerstva financí**

Budou-li smlouvy o komplexním pronájmu ukončeny 31.12. 2005 , pak jsme toho názoru, že „pravidlo“ pro postup účtování o komplexním pronájmu, které bylo stanoveno Opatřením č.j. 281/89 759/2001 (od 1.1.2004 bod. 4.12. ČÚS 011, bod 4.5. ČÚS 013, bod 4.5. ČÚS 014) platí až do 31.12. 2005 do 24. 00 hodin, nikoli do 31. 12. 2005 do 23.59.59. Změna metody účtování a odpisování „souboru movitých a nemovitých věcí zároveň“ nastává až 1.1. 2006, nikoli v poslední vteřině roku 2005.

Pozn:

- 1) V souladu s ČÚS 011 bodem 4.2. není nutno příslušný účet ve skupině 06 – Dlouhodobý finanční majetek.
- 2) na straně 9 příspěvku došlo patrně k záměně pronajímatele a nájemce.

Z hlediska zákona o daních z příjmů v případě ukončení smlouvy o komplexním pronájmu (při uzavření nové smlouvy o nájmu nebo smlouvy o nájmu podniku) nebo k ukončení odpisování pronajatého majetku (při pokračování smlouvy o nájmu) k 31.12.2005 může nájemce uplatnit za rok 2005 celý daňový odpis. Pokud bude majetek užívat od 1.1.2006 celé zdaňovací období pronajímatel nebo na základě uzavřené smlouvy o nájmu podniku nájemce (a se souhlasem pronajímatele majetek odpisovat) může být opět uplatněn buď u pronajímatele nebo nájemce celý roční daňový odpis.

Se závěrem uvedeném v odstavci „Aktualita“ nelze souhlasit. Pokud nájemce movitých a nemovitých věcí uplatňuje odpisy v základu daně podle článku II bodu 3 zákona č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé zákony, může v odpisování pokračovat nejpozději do 31.12.2005. Nově navržený přechodník pouze stanoví, že ve zdaňovacím období, které započalo v roce 2005, lze použít znění § 32b ve znění do té doby poslední novely zákona o daních z příjmů. Nelze tedy možnost odpisování pronajatého majetku v režimu tzv. komplexního pronájmu prodlužovat za konečné datum stanovené na 31.12.2005.

## DPH

### 82/12.10.05 - Vymezení nebytového prostoru v § 48 zákona o DPH

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

Podle ustanovení § 48 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb. (dále ZDPH) se u dodání bytového domu, rodinného domu a bytu uplatní za stanovených podmínek snížená sazba daně 5 %. Výjimkou z tohoto ustanovení je poslední věta § 47, podle které „*Snížená sazba daně se neuplatní u stavebních a montážních prací spojených s rekonstrukcí, modernizací a opravami výhradně nebytových prostor bytových domů a rodinných domů.*“ Zjednodušeně: pro rekonstrukce, modernizace a opravy bytových a rodinných domů platí sazba daně 5 %, s výjimkou nebytových prostor, kde se uplatní základní sazba daně 19 %. Určení nebytového prostoru tedy má přímý dopad do stanovení správné sazby daně.

V citované větě uvedený pojem „nebytový prostor“ ZDPH nevymezuje a předkladateli se nepodařilo zjistit, že by tento pojem byl vymezen 6. Směrnicí, judikaturou ESD, nebo jinými dokumenty závazně ovlivňujícími výklad ZDPH. Praxe proto pojem nebytový prostor vymezuje obvykle s odkazem na tuzemské právo následovně:

- V případě domu nerozděleného prohlášením vlastníka na jednotky v souladu se zavedenou stavební praxí a subsidiárně podle § 1 písm. a) zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor (*místnosti nebo soubory místností, které podle rozhodnutí stavebního úřadu jsou určeny k jinému účelu než k bydlení; nebytovými prostory nejsou příslušenství bytu, ani společné prostory domu*)
- V případě domu rozděleného prohlášením vlastníka na jednotky podle § 2 písm. c) zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů (*místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k jiným účelům než k bydlení; nebytovými prostory nejsou příslušenství bytu nebo příslušenství nebytového prostoru ani společné části domu*).

Obsahově šlo v obou případech o v principu shodné vymezení, které v ZDPH nedělalo vážnější problémy.

Zákonem č. 360/2005 Sb. kterým se mění zákon č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, se vymezení nebytového prostoru v domě nerozděleném prohlášením vlastníka mění s účinností od 19. října 2005 takto:

#### „§ 1

##### Vymezení pojmu

*Za nebytové prostory se pro účely tohoto zákona považují*

- a) místnosti nebo soubory místností, které podle rozhodnutí stavebního úřadu jsou určeny<sup>1)</sup> k jinému účelu než k bydlení, a jimiž jsou zejména prostory určené k provozování výroby, obchodu, služeb, výzkumu, administrativní činnosti, umělecké, výchovné a vzdělávací činnosti, dále archivy, garáže, skladové prostory a části veřejně přístupných prostorů budov; nebytovými prostory nejsou příslušenství bytu, prádelny, sušárny, kočárkárny a půdy,*
- b) byty, u kterých byl udělen souhlas k jejich užívání k nebytovým účelům.*

<sup>1)</sup> *Např. § 66, § 68, § 82 odst. 1, § 85 odst. 1 zákona č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů.“*

Významné jsou z pohledu ZDPH zejména tyto změny:

- vymezení nebytových prostor je výslovně jen pro účely zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor (což dříve nebylo);
- za nebytové prostory se považují také (i) části veřejně přístupných prostorů budov a (ii) byty, u kterých byl udělen souhlas k jejich užívání k nebytovým účelům;
- v případě veřejně přístupných prostorů budov a bytů podle předchozí odrážky nejde z citované definice o nebytové prostory, ale za nebytové prostory se tyto prostory pouze považují.

Je otázkou, jak toto nové vymezení nebytových prostor z novely zákona č. 116/1990 Sb. ovlivní výklad pojmu „nebytový prostor“ v § 48 odst. 2 ZDPH.

Podle názoru předkladatele novela zákona č. 116/1990 Sb. zákonem č. 360/2005 Sb. výklad pojmu „nebytový prostor“ v § 48 ZDPH nemění. Svůj názor zdůvodňuje následovně:

- 1) U domu rozděleného prohlášením vlastníka na jednotky podle zákona 72/1994 Sb. dál platí lex specialis nezměněná definice z § 2 písm. c)
- 2) U domu rozděleného prohlášením vlastníka na jednotky se nová definice nepoužije, neboť:
  - a) jde o definici výslovně pouze pro účely zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor;
  - b) Ústavní soud opakovaně judikoval, že definice určené výslovně pro účely toho kterého zákona nelze automaticky přenášet do jiných, zejména pak daňových zákonů (nejzřetelněji např. v IV. ÚS 373/01);
  - c) ani definice ze zákona č. 360/2005 Sb. netvrdí, že zkoumané společné prostory či byty jsou nebytovými prostory, pouze se za nebytové prostory považují, a to jen je pro účely zákona č. 116/1990 Sb.;
  - d) je nutné preferovat stavebně právní určení nebytových prostor, nikoli určení z nájemního předpisu; k tomu dospívá i dostupná odborná literatura (viz např. FDÚB III/05, str. 10).
- 3) Při akceptaci nové definice nebytového prostoru v DPH by nastaly situace, které si předkladatel dovoluje ukázat na příkladu:
  - a) Je veřejně přístupná chodba bytového domu, nerozděleného prohlášením vlastníka na jednotky. Před účinností zákona č. 360/2005 Sb., nejde o nebytový prostor, jde o společné části bytového domu, oprava podlahy 5 %.
  - b) Tatáž chodba téhož domu, po účinnosti zákona č. 360/2005 Sb., jde o nebytový prostor, oprava podlahy 19 %.
  - c) Tatáž chodba téhož domu, vlastník uzamkne spojovací dveře, chodba se stane veřejně nepřístupnou a přestává být z uvedené definice nebytovým prostorem. Oprava podlahy 5 %.
  - d) Tatáž chodba téhož domu, vlastník celé podlaží pronajme podle zákona 116/1990 Sb., nájemce spojovací dveře odemkne a veřejně zpřístupní, aby mu tam mohli chodit klienti. Vznikne nebytový prostor, oprava podlahy 19 %.
  - e) Tatáž chodba téhož domu, nic se nemění, nájemce zůstává s odemčenými spojovacími dveřmi, jenom vlastník provede prohlášení vlastníka podle § 5 zákona č. 72/1994 Sb. Použije se lex specialis vymezení nebytového prostoru z § 2 písm. c) tohoto zákona, chodba nemůže být nebytovým prostorem. Oprava podlahy 5 %.

Při akceptaci nové definice v pro účely ZDPH by rovněž vznikl rozpor v případě bytů, u kterých byl udělen souhlas k jejich užívání k nebytovým účelům které jsou z nové definice považovány za nebytové prostory. Z titulu bytů by se k nim vztahovala snížená sazba daně 5

%, z titulu nebytových prostor základní sazba daně 19 %. Podle názoru předkladatele by byla akceptace nového vymezení nebytového prostoru na DPH nespravovatelná.

Pro úplnost je nutné dodat, že předkladatel se spojil s faktickými tvůrci textu novely a zjistil, že z celé skupiny právníků nikoho nenapadly dopady změn do DPH, natož aby byl záměr měnit výklad DPH.

### **Návrhy na opatření:**

- 1) Zaujmout společné stanovisko, že ani po změně zákona č. 116/1990 Sb. zákonem 360/2005 Sb. se nemění obsah pojmu „nebytový prostor“ v § 48 odst. 2 ZDPH. Pro účely DPH se vychází ze stavebně právního pojetí nebytového prostoru a z § 2 písm. c) zákona č. 72/1994 Sb. Nebytovým prostorem je místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k jiným účelům než k bydlení; nebytovými prostory nejsou příslušenství bytu nebo příslušenství nebytového prostoru ani společné části domu.
- 2) Informovat v tomto smyslu správce daně

### **Stanovisko Ministerstva financí**

Souhlas s předkladatelem.

## **83/12.10.05 - Garáže a garážová stání v zákoně o DPH**

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

V developerské praxi se objevují tři alternativy výstavby prostorů a míst pro parkování vozidel:

- 1) **Garáž jako jednotka** ve smyslu zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů. Tato garáž je obvykle určena pro parkování jednoho automobilu. Předmětem prodeje je obvykle úplný vlastnický podíl na garáži jako nebytové jednotce. K převodu vlastnictví ke garáži se vztahuje přechod spoluvlastnického podílu na společných částech domu (§ 8 odst. 1 zákona č. 72/1994 Sb.). Právo parkovat se odvíjí od práva vlastnického.

Prodej obvykle úplného vlastnického podílu na takové garáži podléhá základní sazbě DPH 19 %, včetně spoluvlastnického podílu na společných částech domu. To platí i v případě, že by se spolu s garáží prodával jednou kupní smlouvou byt, který podléhá snížení sazby daně 5 %. V případě stanovení jedné celkové ceny za garáž (+ spoluvlastnický podíl na společných částech domu), za byt (+ podíl na společných částech domu) a případně za pozemek se postupuje podle § 36 odst. 7 zákona o DPH.

- 2) **Tzv. halová garáž jako jednotka** ve smyslu zákona č. 72/1994 Sb. Tato halová garáž je určena pro parkování většího množství automobilů. Předmětem prodeje je spoluvlastnický podíl na halové garáži jako nebytové jednotce. K převodu spoluvlastnického podílu na halové garáži se vztahuje přechod spoluvlastnického podílu na společných částech domu (§ 8 odst. 1 zákona č. 72/1994 Sb.). Právo parkovat se odvíjí od práva spoluvlastnického, obvykle v konkretizaci z prohlášení vlastníka, případně z dohody spoluvlastníků.



Prodej spoluvlastnického podílu na takové garáži podléhá základní sazbě DPH 19 %, včetně spoluvlastnického podílu na společných částech domu a práva parkovat v určeném prostoru. To platí i v případě, že by se spolu s se spoluvlastnickým podílem na halové garáži prodával jednou kupní smlouvou byt, který podléhá snížení sazbě daně 5 %. V případě stanovení jedné celkové ceny za garáž (+ spoluvlastnický podíl na společných částech domu a práva parkovat v určeném prostoru), za byt (+ podíl na společných částech domu) a případně za pozemek se postupuje podle § 36 odst. 7 zákona o DPH.

- 3) **Garážové stání** jako legislativně nevymezený, ale ve stavební praxi používaný (§ 50 odst. 2 vyhlášky č. 137/1998 Sb.) a v developerské praxi vžitý pojem. Takové garážové stání je umístěno ve společných částech domu a **není jednotkou ve smyslu zákona č. 72/1994 Sb.**, jde pouze o místo či prostor k parkování. Předmětem prodeje je obvykle (i) úplný vlastnický podíl k bytu, ke kterému se vztahuje (ii) spoluvlastnický podíl na společných částech domu určený všem vlastníkům jednotek a (iii) spoluvlastnický podíl na společných částech domu určený jen některým vlastníkům jednotek. V posledně jmenovaných společných částech domu má vlastník bytu právo parkovat automobil v souladu s projektovou dokumentací, na niž bylo stavebním úřadem vydáno stavební povolení. Právo parkovat ve společných částech domu vyplývá z práva vlastnického k bytu, spoluvlastnického ke společným částem domu jež jsou určeny jen některým vlastníkům bytů, z prohlášení vlastníka, případně z dohody spoluvlastníků. Rozhodně však vymezené parkovací stání není jednotkou, ostatně vůbec není předmětem občansko právních vztahů. Je právem vlastníka (spoluvlastníka) užívat určeným způsobem část společných částí domu.

Prodej bytu podléhá snížené sazbě daně 5 %. To se vztahuje i na spoluvlastnický podíl na společných částech domu určený všem vlastníkům jednotek a spoluvlastnický podíl na společných částech domu určený jen některým vlastníkům jednotek, k němuž se vztahuje právo parkovat v předem vymezené části. To platí i v případě, že by se spolu s bytem (+ uvedené spoluvlastnické podíly na společných částech domu s právem parkovat v nich) prodávala garáž jako jednotka (+ spoluvlastnický podíl na společných částech domu), nebo spoluvlastnický podíl na halové garáži (+ spoluvlastnický podíl na společných částech domu) a případně spoluvlastnický podíl na pozemku. Případné dělení jedné hromadné ceny se provede opět podle § 36 odst. 7 zákona o DPH.

Předkladatel je toho názoru, že uvedené dopady uvedených převodů na DPH jsou zřejmé, zákon o DPH je v tomto dostačující a jednoznačný. Bohužel, v odborném tisku a zejména pak v ústních a písemných stanoviscích Ministerstva financí se nikoli výjimečně objevují názory jiné. A to buď chybné, nebo minimálně zmatečné. Cituji například ze stanoviska MF Čj. 10/39308/2005/1316 IK z 30.3.2005, které reaguje na kupní smlouvu, podle které se převádí (i) byt jako jednotka a (ii) spoluvlastnický podíl na halové garáži, tedy dva samostatné předměty občansko právních vztahů se samostatnou sazbou DPH:

*Po seznámení s textem smlouvy sdělujeme, že při prodeji **bytové jednotky včetně spoluvlastnického podílu na nebytovém prostoru (garážové stání)**, jedná-li se o jedno plnění, o jednu smlouvu, je správnou sazbou sazba snížená (5 %)...*

Stanovisko zjevně zaměňuje nebo směšuje převod spoluvlastnického podílu na halové garáži (alternativa ad 2) s případem parkovacího stání k bytu ve společných částech domu (alternativa ad 3) a dochází k chybným závěrům. V daném případě platí, že k převodu bytové jednotky se vztahuje snížená sazba daně 5 % a k převodu spoluvlastnického podílu na halové garáži 19 %, a to bez ohledu na ostatní okolnosti.

Kupující na základě takových stanovisek ministerstva požadují na prodávajících developerech snížení ceny kupovaných spoluvlastnických podílů na halové garáži o 14 %, čemuž ale developeři nemohou vyhovět, protože by porušili zákon. Stojí tak proti sobě stanovisko MF a zákon o DPH. Tyto případy se velice množí (kupující si stanoviska MF vzájemně předávají) a nebezpečí následných soudních sporů je značné.

#### **Návrh na opatření:**

- 1) Odsouhlasit dopady na DPH u alternativ ad 1) až 3)
- 2) Připravit na úrovni ministerstva pokyn řady D (tedy nikoli blíže neurčený text na [www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz)), který rozčlení uvedené alternativy garáží a garážových stání a přiřadí k nim dopady na DPH v principu tak, jak je výše uvedeno, s cílem sjednotit praxi správců daně a plátců daně.
- 3) Posoudit, zda by nebylo vhodné přehodnotit podmínky, za jakých MF vydává stanoviska v konkrétních případech.

#### **Stanovisko Ministerstva financí**

Souhlas s předkladatelem.

#### **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, kočárkáren, 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 plátců 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.

#### **Stanovisko Ministerstva financí**

MF v současné době provádí revizi veškerých dosud publikovaných informací včetně prověřování správnosti prezentovaných závěrů. Totéž platí i pro informaci týkající se aplikace DPH ve výstavbě. Právní výklad pro výpočet podílu bytů na bytovém domě bude rovněž konzultován s právním odborem MF. Lze proto konstatovat, že v daném případě MF vyhoví návrhu předkladatele. Předpokládaný termín pro vydání aktualizovaných informací MF je 1.1.2006.

#### **88/23.11.05 - Uplatňování DPH v případě poskytování služeb podle §10 (6) ZDPH**

Předkládají: Ing. Václav Pátek, daňový poradce, č. osvědčení 2279  
Ing. Martin Diviš, daňový poradce, č. osvědčení 3528

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu v případě poskytování služeb vyjmenovaných v § 10 odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH), pokud jsou tyto služby poskytovány osobám povinným k dani se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě EU.

## Právní vymezení

1. května 2004 nabyl účinnosti ZDPH. Přijetím tohoto zákona Česká republika splnila svůj závazek harmonizovat systém DPH podle směrnice EU, konkrétně podle směrnice 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, tzv. „Šesté směrnice“, platné ke dni vstupu do Evropské unie.

Podle Šesté směrnice je místem plnění u služeb vyjmenovaných v článku 9 odst. 2 písmeno e, sídlo, resp. bydliště zákazníka. Toto platí, pokud je zákazníkem osoba se sídlem nebo bydlištěm ve třetí zemi nebo **osoba povinná** k dani se sídlem nebo bydlištěm v EU, ale ne ve stejné zemi jako poskytovatel. V obou případech dané osoby nemohou mít provozovnu v České republice, aby za místo plnění nebylo považováno území České republiky.

Z textu Šesté směrnice dále vyplývá, že předpis odlišuje osobu povinnou k dani<sup>26</sup> („taxable person“) založenou ve Společenství, nikoliv však ve stejné zemi jako dodavatel, a osobu povinnou k dani registrovanou pro účely DPH v jiném členském státě<sup>27</sup> („taxable person who is identified for VAT purposes in another Member State“). Z Šesté směrnice tedy vyplývá, že je rozdíl mezi osobou povinnou k dani a osobou povinnou k dani registrovanou pro účely DPH. Ne každá osoba povinná k dani musí být osobou k dani registrovanou, tedy plátcem této daně.

V případě českého zákona o DPH, kterým byla Šestá směrnice harmonizována, je místo plnění posunuto do země zákazníka v případech, že jde o osobu se sídlem nebo bydlištěm v třetí zemi a nebo **osobu registrovanou k dani v jiném členském státě EU** (jedná se o plátce daně v chápání našeho zákona), pokud nemají provozovnu v ČR.

Český zákon o DPH obecně odlišuje mimo jiné: osobu povinnou k dani (§5 ZDPH), osobu identifikovanou k dani (§96 ZDPH), plátce (§4 odst.1 písm. s) a osobu registrovanou k dani v jiném členském státě (§4 odst.1 písm.u). Je tedy rozdíl mezi **osobou povinnou k dani a plátcem**. Rovněž podle českého zákona ne každá osoba povinná k dani je plátcem.

Určení místa plnění podle zákazníka je upraveno v zákoně o DPH z dvojího pohledu. Jednak pokud jsou služby poskytovány českým plátcem daně a dále z pohledu, pokud jsou vymezené služby poskytovány jakoukoliv osobou se sídlem nebo bydlištěm ve třetí zemi a nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě EU. V obou případech jde o osoby nemající provozovnu v České republice.

Podle českého zákona o DPH by místo plnění mělo být mimo tuzemsko pouze tehdy, pokud plátce poskytuje vymezenou službu osobě se sídlem nebo bydlištěm v třetí zemi a nebo osobě registrované k dani v jiném členském státě EU. Na rozdíl od toho, pokud česká osoba povinná k dani přijme službu vymezenou v § 10 odst. 6 ZDPH od osoby registrované k dani v jiném členském státě, je povinna se registrovat nejpozději do dne, kdy jí byly služby poskytnuty. Místem plnění se tak stane Česko a tato osoba jako příjemce službu zdaní.

<sup>26</sup> článek 9 odst. 2 písm. e) Šesté směrnice

<sup>27</sup> článek 28c(E)(3), který doplňuje článek 15 Šesté směrnice

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že pokud český plátce poskytuje vymezenou službu osobě se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě EU, místo plnění je mimo Česko, jen pokud touto osobou je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě EU. Naproti tomu pokud je poskytovatelem služby osoba registrovaná k dani v jiném členském státě EU a zákazníkem je česká osoba, místo plnění je v Česku nejen tehdy, pokud je příjemcem český plátce DPH, ale i pokud je příjemcem česká osoba povinná k dani, která plátcem daně dosud nebyla.

Výsledek porovnání textu Šesté směrnice a ZDPH

Podle textu Šesté směrnice pro určení místa plnění je u vymezených služeb v článku 9 odst.2 písm. e) podstatné, jestli je příjemcem osoba povinná k dani, aniž by byla tato osoba k dani registrována jako plátce. Na rozdíl od toho český zákon pro určení místa plnění u vymezených služeb požaduje, aby příjemcem služby byl přímo plátce daně (osoba registrovaná k dani v jiném členském státě EU).

Výklad ESD

Otázku místa plnění v případě služeb vymezených v článku 9 odst. 2 písm. e) řešil Evropský soudní dvůr (dále jen ESD) v případě C-8/03 z 21. října 2004, případ Banque Bruxelles Lambert SA (BBL). Podle citovaného rozsudku je podstatné pro určení místa plnění, zda příjemce služby je osobou povinnou k dani, a nikoliv, zda je k dani povinnou osobou registrovanou pro účely DPH v jiném členském státě.

## **Závěr**

Český zákon o DPH není v souvislosti s článkem 9 odst. 2 písm. e) Šesté směrnice plně harmonizován. Pokud by podle českého zákona musel český plátce jako poskytovatel služby zdanit českou DPH i ty případy, kdy příjemcem služby je osoba povinná k dani se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě avšak k dani neregistrovaná, nelze vyloučit dvojí zdanění. Tato situace je v rozporu s cíli harmonizovaného systému DPH v rámci EU.

## **Návrh řešení**

Doporučuje se, aby byl přijat následující výklad:

*„V případě, že jsou služby vymezené v § 10 odstavce 6 ZDPH poskytovány osobě povinné k dani se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě, je místo plnění mimo tuzemsko. Plátce poskytující službu nemusí jako důkaz pro určení místa plnění předkládat zákazníkovo daňové identifikační číslo pro účely DPH v jiném členském státě. Skutečnost, že příjemce je osobou povinnou k dani, je možné prokázat jiným vhodným způsobem.“*

Navrhuje se, aby Ministerstvo financí ČR zpracovalo samostatný pokyn řady D, kde budou správci daně informováni o tomto výkladu.

Při nejbližší novele zákona o DPH se navrhne změna v ustanovení § 10 odst. 6 ZDPH. Slova „osoba registrovaná k dani v jiném členském státě“ se nahradí slovy „k dani povinná osoba z jiného členského státu“

Po projednání na KV publikovat.

## Stanovisko Ministerstva financí

6. směrnice ve svém textu nerozlišuje mezi plátcem DPH a osobou povinnou k dani. Je faktem, že ustanovení čl. 9/2/e této směrnice neuvádí výslovně, že by se mělo jednat o osobu registrovanou k dani v příslušném členském státě tak, jak předjímá ustanovení čl. 10 odst. 6 zákona o DPH. Je však zřejmé, že skutečnost, že daná osoba je plátcem DPH v jiném členském státě, lze poměrně snadno ověřit. Pokud by však plátce byl schopen jiným způsobem (než doložením skutečnosti, že je daná osoba plátcem DPH v příslušném členském státě) doložit, že služby byly poskytnuty osobě povinné k dani v tomto státě, bude takový postup akceptován i pro účely přesunu místa plnění u takových služeb k jejich příjemci.

## 89/23.11.05 - Zaučtování daňových dokladů souhrnným účetním zápisem

Předkládají: Ing. Václav Pačesný, daňový poradce, č. osvědčení 2987  
Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osvědčení 320

### Použité zkratky právních předpisů

ZDPH zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

ZÚč zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

### Legislativní východiska

- **§ 73 odst. 1 ZDPH:** *Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaučtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 10 u plátců, kteří nevedou účetnictví. V případě splátkového nebo platebního kalendáře je tato podmínky splněna zaučtováním jednotlivých částek uvedených na těchto daňových dokladech, popřípadě jejím zaevidováním podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.*
- **§ 73 odst. 11 ZDPH:** *Nárok na odpočet daně lze uplatnit v řádném daňovém přiznání nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém mohl být nárok na odpočet daně nejdříve uplatněn. ...*
- **§ 100 odst. 1 ZDPH:** *Plátce je povinen vést v evidenci pro účely daně veškeré údaje vztahující se k daňové povinnosti, zejména údaje potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti. Plátce je povinen vést evidenci v takovém členění, aby sestavil daňové přiznání a jestliže uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani, aby sestavil souhrnné hlášení.*
- **§ 11 odst. 1 ZÚč:** *Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat... .. Skutečnosti podle písmen a) až f), které se týkají jednoho účetního dokladu, mohou být obsaženy na více účetních záznamech. Skutečnosti podle písmen b) a c) se mohou týkat více účetních případů. Podpisový záznam podle písmene f) může být společný pro více účetních dokladů.*

### Stručný popis problému a návrh řešení

Obsahuje-li daňový doklad všechny náležitosti podle § 11 zákona, může být zároveň dokladem účetním, a naopak, ne každý daňový doklad je dokladem účetním. Plátce, který je účetní jednotkou, je povinen prokázat dle § 73 odst. 1 ZDPH nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl zaúčtován neboť uplatnění DPH na vstupu je jeho právo a ne povinnost.

Z důvodu snížení nároků na administrativu je v některých případech pro plátce výhodné neuplatnit si nárok na odpočet DPH z poskytnuté platby, ale učinit tak až při obdržení dokladu o závěrečném vyúčtování. Tento postup může být výhodný např. u drobných často se opakujících částek (typicky u předplatného, školení, nebo při zálohách na elektřinu u plátce s celou řadou malých odběrných míst, u kterých navíc někdy dochází k převodu záloh z jednoho odběrného místa na druhé).

Plátce zaúčtuje přijatou zálohu bez DPH a doloží tento účetní případ účetním dokladem, opatřeným náležitostmi podle § 11 ZÚč, (např. výpisem účtu doplněným náležitostmi podle § 11 zákona, přičemž skutečnosti podle písmen a) až f), které se týkají jednoho účetního dokladu, mohou být obsaženy na více účetních záznamech).

Závěrečné vyúčtování plátce opět zaúčtuje a doloží účetním dokladem s výše uvedenými náležitostmi. Tuto operaci plátce zaúčtuje jako jeden účetní případ. Účetní doklad bude obsahovat nejen závěrečný daňový doklad (vyúčtování), ale současně v příloze i daňový doklad o přijaté platbě. Zároveň plátce si uplatní DPH na vstupu v plné výši (jak částku DPH uvedenou na dokladu o přijaté platbě, tak případnou částku DPH uvedenou na závěrečném daňovém dokladu).

Tento postup vyplývá nejen přímo z ustanovení § 11 ZÚč, které vymezuje účetní doklady, ale také např. z ustanovení § 33 odst. 4 ZÚč, které upravuje možnost vytvořit jednotlivý účetní záznam seskupením několika dílčích účetních záznamů.

Podmínka § 73 odst. 1 ZDPH o tom, že doklad o přijaté platbě je řádně zaúčtován, je tak splněna. Stejně jako je v souladu s cit. ustanovením splněna podmínka, že je řádně zaúčtován daňový doklad o uskutečnění zdanitelného plnění (závěrečná vyúčtování).

Tento postup, podle našeho názoru, rovněž splňuje nároky kladené na evidenci pro daňové účely podle § 100 odst. 1 ZDPH, protože umožňuje stanovit daňovou povinnost a sestavit daňové přiznání prakticky stejným způsobem, jako kdyby byl každý dokladu zaúčtován samostatně.

Plátce, který zvolí tento postup musí pochopitelně respektovat ustanovení § 73 odst. 11 ZDPH. Spolu s vyúčtováním není možné uplatnit odpočet DPH z plateb, které plátce uskutečňující zdanitelné plnění přijal v předchozích kalendářních letech. Zjednodušený postup popsáný výše je proto s ohledem na výše uvedené ustanovení ZDHP možné uplatnit pouze v rámci jednoho kalendářního roku.

Pokud se úhrady provádí v cizí měně mohou při závěrečném vyúčtování vznikat kursové rozdíly. Plátce daně však musí respektovat ustanovení § 4 odst. 4 ZDPH, respektive § 26 odst. 1 ZDPH a účtovat o DPH v české měně, a to přesně v částkách uvedených na daňových dokladech (dokladech o platbě přijaté před uskutečněním zdanitelného plnění), bez ohledu na svůj účetní kurs platný ke dni zaúčtování celé služby a DPH na vstupu pomocí zjednodušeného postupu.

Přestože se domníváme, že tento výklad vyplývá z platných právních předpisů, setkali jsme se již v praxi opakovaně s odmítavými postoji pracovníků správce daně.

## **Závěr**

V souladu s platnými právními předpisy je možné účtovat o dvou nebo i více daňových dokladech (daňové doklady o přijatých platbách a závěrečný daňový doklad v rámci jednoho plnění), které tvoří jeden účetní doklad jedním společným účetním zápisem. Všechny tyto daňové doklady seskupené do jednoho účetního dokladu je pak možné

považovat za zaúčtované, čímž je splněna podmínka prokázání nároku na odpočet DPH na vstupu podle ustanovení § 73 odst. 1 ZDPH.

### **Návrh na opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

Souhlas, doporučujeme pouze vypustit z názvu příspěvku slova „souhrnným účetním zápisem“.

## **90/23.11.05 - Daňové aspekty prodeje zboží v tuzemsku, které není ve volném oběhu v Evropské unii**

Předkládají: Ing. Petra Černá, daňová poradkyně, číslo osvědčení 3522  
Ing. Petr Toman, daňový poradce, číslo osvědčení 3466

### **Úvod:**

Cílem daného příspěvku je ujasnit DPH aspekty dodání zboží s místem plnění v České republice, které dosud nebylo na území Evropské unie propuštěno do volného oběhu, s případným zohledněním přístupu některých členských států Evropské unie v daných situacích. Zamyšlení nad danou tematikou by dále mělo případně vést k inicializaci novelizace českého DPH zákona ve smyslu doplnění níže uvedených ustanovení Šesté směrnice Rady (77/388/EEC) (dále jen „Směrnice“), jejichž aplikace je pro jednotlivé členské státy dobrovolná, a která jsou v české DPH legislativě v současné době reflektována ve velmi omezené míře.

### **Popis problému:**

V souladu s par. 2 odst. 1a) českého zákona o DPH („ZDPH“) je předmětem daně dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku. V případě dodání zboží je obecně místem plnění pro účely DPH („místo plnění“) místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje, případně kde se nachází v okamžiku kdy je odeslání nebo přeprava zahájena.

ZDPH dále nevynezuje výše uvedenou klasifikaci předmětu daně v podobě dodání zboží s místem plnění v tuzemsku pouze na zboží, které je v Evropské unii ve volném oběhu. Z pohledu české DPH legislativy má tedy stejné dopady dodání zboží, které se v Evropské unii nachází ve volném oběhu, a dodání zboží, které dosud do volného oběhu propuštěno nebylo.

Výjimku z výše uvedeného představuje „pouze“ dodání zboží umístěného ve svobodném skladu nebo ve svobodném pásmu včetně poskytnutí služeb vztahujících se k tomuto zboží, které jsou v par. 68 odst. 15 ZDPH explicitně uvedeny jako transakce osvobozené od daně s nárokem na odpočet. Dané osvobození představuje využití jednoho z tzv. „dobrovolných ustanovení“ („may provision“) Směrnice, která jsou uvedena v článku 16. Článek 16



Směrnice obecně upravuje možnosti, které mají jednotlivé členské státy v oblasti osvobození dodání zboží, které jsou ve speciálních celních režimech, dočasném uskladnění nebo svobodných celních skladech a pásmech včetně služeb s nimi souvisejících. Zatímco tedy příslušný článek Směrnice upravuje možnosti osvobození u více různých plnění, Česká republika zatím využila pouze možnosti osvobození v případě svobodných celních skladů a pásem.

### ***Nastínění nejasností, ke kterým může, za současného legislativního stavu, docházet:***

#### *Dodání zboží umístěného do svobodného skladu nebo pásma*

Jak již bylo zmíněno výše, ZDPH explicitně upravuje, že dodání zboží umístěného ve svobodném skladu nebo pásmu je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet.

#### *Dodání zboží umístěného do celního skladu a ostatních celních režimů, u kterých dosud nedošlo k vyměření celního dluhu<sup>28</sup>*

Zatímco ZDPH explicitně upravuje DPH aspekty v případě dodání zboží ve svobodných skladech a pásmech, v ostatních případech kdy zboží dosud nebylo propuštěno do volného oběhu je třeba postupovat dle obecných, výše uvedených, pravidel. To znamená, že v případě prodeje daného zboží, které je dočasně uskladněno v České republice, nebo je v ČR umístěno v některém ze zmiňovaných celních režimů, představuje daný prodej tuzemské zdanitelné plnění a podléhá tedy DPH na výstupu. S tím souvisí následující nesrovnalosti:

V souladu se současnou DPH legislativou bude v případě prodeje předmětného zboží, které dosud nebylo propuštěno do volného oběhu, docházet na straně kupujícího, který zboží po jeho zakoupení propustí do volného oběhu, k následujícímu:

- daný plátce (kupující) nakoupí zboží včetně české DPH z titulu uskutečněného tuzemského zdanitelného plnění
- danému plátci bude zároveň, v souvislosti s propuštěním daného zboží do volného oběhu, vyměřena dovozní DPH podle § 23 ZDPH

Konkrétním příkladem může být např. koupě zboží v celním skladu osobou, která zboží propustí do volného oběhu, nebo koupě zboží, které je na území Evropské unie v režimu dočasného použití s úplným osvobozením od cla, kdy předmětný kupující tento režim ukončí propuštěním zboží do volného oběhu.

Podle zákona o DPH by daný plátce měl nárok na odpočet daně u obou takto vyměřených daní při splnění obecných podmínek.

### **Pokud by však šlo o plátce, kteří nemají plný nárok na odpočet DPH na vstupu, domníváme se, že by měl být potvrzen následující přístup, aby nedocházelo k dvojímu zatížení DPH daného plátce:**

- dané zboží je v celním režimu nakoupeno s tím (za tím účelem), že bude propuštěno do volného oběhu, tzn. za účelem uskutečnění zdanitelného plnění, u kterého vznikla povinnost

<sup>28</sup> Jedná se konkrétně o následující celní režimy: uskladnění v celním skladu, aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému, dočasné použití s úplným osvobozením od cla a tranzit. Obdobná situace nastane taktéž v případě zboží, které má postavení dočasně uskladněného zboží.

přiznat daň na výstupu (viz. § 2 odst. 3 a 1 a § 23 ZDPH). Daný plátce má tedy v souvislosti s nákupem zboží, které bude následně propuštěno do volného oběhu, nárok na odpočet DPH v plné výši.

- ve vztahu k nároku na odpočet dovozní DPH vyměřené při propuštění zboží do volného oběhu bude rozhodující další použití daného zboží, tzn. v případě jeho použití např. pro plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně bude tato skutečnost zohledněna v krácení či dokonce nepřiznání nároku na odpočet daně dovozní DPH dle obecných legislativních pravidel.

**Otázkou dále je, jak bude daná situace vypadat v případě neplátce v pozici kupujícího. Obáváme se, že v tomto případě dojde k dvojitmu daňovému zatížení a doporučujeme tedy legislativně upravit situaci tak, aby k dvojitmu daňovému zatížení nedocházelo.**

Níže předkládáme nástin různých možností řešení na příkladech přístupů ostatních členských států k daným transakcím, které by bez specifické úpravy vedly ke dvojitmu zdanění, tj. dvojitmu daňovému zatížení kupujícího neplátce.

### ***Přístup některých z členských států Evropské unie k dané problematice:***

#### *Velká Británie*

Ve Velké Británii existují následující výjimky z obecného pravidla:

#### 1) Dodání zboží, které je v dočasném uskladnění:

- dodání zboží, které je dočasně uskladněno před tím, než je mu přiděleno celně schválené určení, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet v případě, že kupující propustí dané zboží do volného oběhu

#### 2) Dodání zboží, které se na území Evropské unie nachází v režimu dočasného použití s úplným osvobozením od cla:

- dodání zboží, které je v režimu dočasného použití s úplným osvobozením od cla zahraniční osobě není považováno za předmět DPH při splnění následujících podmínek<sup>29</sup>:
  - o zboží zůstane/je ponecháno v daném celním režimu
  - o zboží je dodáno zahraniční osobě, tzn. osobě se sídlem nebo bydlištěm mimo území Evropské unie

#### 3) Dodání zboží v celních skladech

- dodání zboží, které se nachází v režimu uskladnění v celním skladu, představuje plnění, které je považováno za plnění mimo rámec anglické DPH<sup>30</sup> až do okamžiku, kdy je zboží propuštěno do volného oběhu nebo režimu, který se nekvalifikuje pro osvobození od dovozního cla a DPH
- obdobně je přístupováno k intra-komunitárním transakcím s tímto zbožím, které by např. za aplikace obecných principů představovaly intra-komunitární pořízení zboží z jiného členského státu. Jestliže tedy anglický plátce DPH pořídí předmětné zboží od subjektu

<sup>29</sup> Statutory Instrument (SI) 1992/3130 – viz. příloha

<sup>30</sup> UK VATA 1994, section 18 (1) (6) (7) – viz. příloha

registrovaného k DPH v jiném členském státě, nejedná se o transakci, která by byla předmětem anglické DPH<sup>31</sup>.

### *Německo*

Taktéž v souladu s německou DPH legislativou je lokální dodání uskutečněné v Německu osvobozeno od daně s nárokem na odpočet v případě, že je dané zboží v některém z podmíněných celních režimů a toto dodání nebo pořízení předchází dovozu („dovozní dodání“), tzn. pokud odběratel nebo jím pověřená osoba zboží doveze<sup>32</sup>. Osvobození od daně platí, mimo jiné, i pro dodání, která předchází dovoznímu dodání.

Jedná se konkrétně o následující celní režimy<sup>33</sup>:

- tranzit
- uskladnění v celním skladu
- aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému
- přepracování pod celním dohledem
- dočasné použití

Obdobným způsobem je pohlíženo na intra-komunitární dodávky daného zboží, které jsou za stejných podmínek osvobozeny od daně se zachováním nároku na odpočet<sup>34</sup>.

Dle nám dostupných informací je dané osvobození v německé praxi rozšířené, obzvláště dochází-li k dodání mezi subjekty/osobami, které nejsou v Německu registrovány k DPH. Důležitým aspektem a podmínkou pro osvobození je konečný dovoz daného zboží, tzn. osvobodit lze pouze takové dodávky, u kterých je zřejmé a prokazatelné, že zboží bude dovezeno ve smyslu propuštění do volného oběhu.

### **Návrh na sjednocující názor:**

Navrhujeme za současného legislativního stavu potvrdit, že kupující, který nakoupí výše zmiňované zboží, které dosud nebylo propuštěno do volného oběhu, a zároveň propustí dané zboží do volného oběhu, má nárok na odpočet DPH na vstupu následovně:

- ve vztahu DPH na vstupu z přijatého tuzemského zdanitelného plnění vzniká všem plátcům (včetně například těch, kteří jinak obecně veškeré své vstupy krátí koeficientem nebo vůbec nemají nárok na odpočet vstupní DPH) nárok na odpočet

<sup>31</sup> UK VATA 1994, section 18 (2) (3) (6) (7) – viz. příloha

<sup>32</sup> § 4 (4b) německého zákona o DPH a dále pak pokyn “Schreiben betr. Einführung einer Umsatzsteuerlagerregelung (§ 4 Nr. 4a UstG) und einer Steuerbefreiung für die einer Einfuhr vorangehenden Lieferungen von Gegenständen“ část 2. „Regelung für Umsätze mit und in Zusammenhang mit Gegenständen, die sich in einem Zollverfahren (Nichterhebungsverfahren) befinden“ – viz. příloha

<sup>33</sup> Nichterhebungsverfahren sind folgende Zollverfahren:

- das Versandverfahren
- das Zolllagerverfahren
- die aktive Veredelung nach dem Nichterhebungsverfahren
- das Umwandlungsverfahren und
- die vorübergehende Verwendung

<sup>34</sup> §4b (2) německého zákona o DPH – viz. příloha

DPH v plné výši, neboť dané plnění je použito za účelem dovozu, který představuje zdanitelné plnění podléhající DPH.

- ve vztahu k dovozní DPH je rozhodující další použití daného zboží na základě obecných DPH principů.

Dále navrhuje upravit výše uvedenou situaci tak, aby v případě neplátce v pozici kupujícího nedocházelo k jeho dvojitmu daňovému zatížení, což je z pohledu obecných principů DPH nepřipustné.

Zároveň navrhuje zohlednit výše uvedenou problematiku při přípravě budoucích novelizací české DPH legislativy za využití zmiňovaných osvobození již aplikovaných v ostatních členských státech Evropské unie.

## **Závěr**

Závěry z projednání příspěvku doporučujeme vhodným způsobem publikovat.

### **UK DPH legislativa – Statutory Instrument (SI) 1992/3130**

***SI 1992/3130 VALUE ADDED TAX (SUPPLY OF TEMPORARILY IMPORTED GOODS) ORDER 1992 (SI 1992/3130) Made on 9 December 1992 by the Treasury, in exercise of the powers conferred on them by s. 3(3) of the Value Added Tax Act 1983 [VATA 1994, s. 5(3)] and of all other powers enabling them in that behalf.***

#### *Regulation 1*

*1 This Order may be cited as the Value Added Tax (Supply of Temporarily Imported Goods) Order 1992 and shall come into force on 1st January 1993.*

#### *Regulation 2*

*2(1) Where goods held under temporary importation arrangements are supplied, that supply shall be treated as neither a supply of goods nor a supply of services provided that-*

- (a) the goods remain eligible for temporary importation arrangements; and*
- (b) the supply is to a person established outside the member States.*

*2(2) "Goods held under temporary importation arrangements" means goods placed under customs arrangements with total relief from customs duty within the meaning of Council Regulation (EEC) No. 3599/82, whether or not the goods are subject to customs duty.*

### **UK DPH legislativa – VALUE ADDED TAX ACT (VATA) 1994 (1994 Chapter 23)**

#### ***GOODS SUBJECT TO A WAREHOUSING REGIME***

*s. 18 Place and time of acquisition or supply*

*18(1) Where-*

- (a) any goods have been removed from a place outside the member States and have entered the territory of the Community;*

*(b) the material time for any acquisition of those goods from another member State or for any supply of those goods is while they are subject to a warehousing regime and before the duty point; and*  
*(c) those goods are not mixed with any dutiable goods which were produced or manufactured in the United Kingdom or acquired from another member State,*  
*then the acquisition or supply mentioned in paragraph (b) above shall be treated for the purposes of this Act as taking place outside the United Kingdom.*

*18(2) Subsection (3) below applies where-*

*(a) any dutiable goods are acquired from another member State; or*

*(b) any person makes a supply of-*

*(i) any dutiable goods which were produced or manufactured in the United Kingdom or acquired from another member State; or*

*(ii) any goods comprising a mixture of goods falling within sub-paragraph (i) above and other goods.*

*18(3) Where this subsection applies and the material time for the acquisition or supply mentioned in subsection (2) above is while the goods in question are subject to a warehousing regime and before the duty point, that acquisition or supply shall be treated for the purposes of this Act as taking place outside the United Kingdom if the material time for any subsequent supply of those goods is also while the goods are subject to the warehousing regime and before the duty point.*

*18(6) In this section-*

*"dutiable goods" means any goods which are subject-*

*(a) to a duty of excise; or*

*(b) in accordance with any provision for the time being having effect for transitional purposes in connection with the accession of any State to the European Communities, to any Community customs duty or agricultural levy of the Economic Community;*

*"the duty point", in relation to any goods, means-*

*(a) in the case of goods which are subject to a duty of excise, the time when the requirement to pay the duty on those goods takes effect; and*

*(b) in the case of goods which are not so subject, the time when any Community customs debt in respect of duty on the entry of the goods into the territory of the Community would be incurred or, as the case may be, the corresponding time in relation to any such duty or levy as is mentioned in paragraph (b) of the definition of dutiable goods;*

*"material time"-*

*(a) in relation to any acquisition or supply the time of which is determined in accordance with regulations under section 6(14) or 12(3), means such time as may be prescribed for the purpose of this section by those regulations;*

*(b) in relation to any other acquisition, means the time of the event which, in relation to the acquisition, is the first relevant event for the purposes of taxing it; and*

*(c) in relation to any other supply, means the time when the supply would be treated as taking place in accordance with subsection (2) of section 6 if paragraph (c) of that subsection were omitted;*

*"warehouse" means any warehouse where goods may be stored in any member State without payment of any one or more of the following, that is to say-*

*(a) Community customs duty;*

*(b) any agricultural levy of the Economic Community;*

*(c) VAT on the importation of the goods into any member State;*

(d) any duty of excise or any duty which is equivalent in another member State to a duty of excise.

18(7) References in this section to goods being subject to a warehousing regime is a reference to goods being kept in a warehouse or being transported between warehouses (whether in the same or different member States) without the payment in a member State of any duty, levy or VAT; and references to the removal of goods from a warehousing regime shall be construed accordingly.

### **Německá DPH legislativa – německý zákon o DPH „UmstzsteuerGesetz 1999, 9.6.1999, BGBl I S. 1270“**

#### **UStG 1999 §4 Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstige Leistungen**

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

.

4b. die einer Einfuhr vorangehende Lieferung von Gegenständen, wenn der Abnehmer oder dessen Beauftragter den Gegenstand der Lieferung einführt. Dies gilt entsprechend für Lieferungen, die den in Satz 1 genannten Lieferungen vorausgegangen sind. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachgewiesen sein.

#### **UStG 1999 §4b Steuerbefreiung beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen**

Steuerfrei ist der innergemeinschaftliche Erwerb

.

2. der in § 4 Nr. 4 bis 4b und Nr. 8 Buchstabe b und i sowie der in § 8 Abs. 2 Nr. 1 und 2 bezeichneten Gegenstände unter den in diesen Vorschriften bezeichneten Voraussetzungen.

#### **§4 Osvobození od daně při dodání a ostatních službách**

Z plnění podle § 1 odst. 1 (1) jsou osvobozena od daně:

.

4b. Dodání zboží, které předchází dovozu tohoto zboží, pokud odběratel nebo jím pověřená osoba toto zboží doveze. To platí obdobně pro dodání, která předcházejí dodáním uvedeným ve větě 1. Předpoklady pro osvobození od daně musí být podnikatelem jednoznačně a snadno přezkoumatelným způsobem prokázány.

#### **§4b Osvobození od daně při pořízení zboží z členského státu Evropské unie**

Osvobozeno od daně je pořízení z jiného členského státu

.

2. zboží uvedeného v § 4 (4 - 4b), (8) b a i, dále v § 8 odst. 2 (1) a (2) pokud splňuje předpoklady určené těmito předpisy.

## Stanovisko Ministerstva financí

MF souhlasí s tím, že je účelné navrhnout v rámci novely zákona o DPH zjednodušení režimu DPH při dodání zboží v celních skladech a v dalších celních režimech, které předcházejí dovozu zboží. Předběžně lze počítat s řešením, které je přijato i v jiných členských zemích, tj. uvažovat s osvobozením od daně při splnění některých podmínek, zejména tehdy, pokud bude zboží, které bylo předmětem dodání např. v celních skladech, ponecháno v tomto celním režimu a poté navrženo k propuštění do volného oběhu.

MF souhlasí s názorem předkladatele, aby plátce daně, který pořídí zboží v režimu, kdy zboží není ještě propuštěno do režimu volného oběhu a toto dodání zboží bylo předmětem daně, měl nárok na odpočet daně v plné výši (se zdůvodněním, že se jedná o pořízení za účelem propuštění zboží do volného oběhu) a aby se při propuštění zboží do volného oběhu při uplatňování nároku na odpočet vyměřené nebo přiznané daně postupovalo podle obecně platných ustanovení zákona o DPH.

K řešení případného dvojího zdanění u kupujícího, který není registrován k DPH, v případě dodání zboží v režimu před propuštěním zboží do volného oběhu a při propuštění do volného oběhu, předkladatelé nenavrhují konkrétní řešení. Podle názoru MF by bylo možné tyto situace řešit pouze v rámci platných zákonů, zejména rozhodnutím o prominutí daně z důvodů nesrovnalostí z uplatňování daňových zákonů podle zákona o správě daní a poplatků. Jiné řešení do přijetí novely zákona o DPH nepřichází v úvahu.

## KOMPLEXNÍ PROBLÉM

### 91/23.11.05 - Daňové a účetní aspekty převodu bytu z bytového družstva na nájemce (člena družstva)

Předkládá : Ing. Jiří Hlaváč, daňový poradce, č. osvědčení 3221

## POPIS PROBLÉMU

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, zavedl svoji novelou č. 370/2000 Sb. právní definici bytového družstva. Bytovým družstvem tak, v souladu s § 221 odst. 2 obchodního zákoníku v platném znění, je *družstvo, které zajišťuje bytové potřeby svých členů*. Existence bytových družstev však sahá daleko před zmiňovanou novelou. Historicky nejstaršími bytovými družstvy na našem území jsou lidová bytová družstva, která byla zakládána již v dobách Rakouska-Uherska, a dobře známá stavební bytová družstva vznikající od 50. let 20. století.<sup>35</sup> V 90. letech pak nastala další etapa zakládání nových bytových družstev, a to jednak za účelem nové výstavby a jednak za účelem privatizace obecního (státního) bytového fondu (tato bytová družstva zakládána za účelem převodu budov z majetku obce označuje literatura

<sup>35</sup> Zákon o družstevní bytové výstavbě byl přijat pod č. 27/1959 Sb., nabyt účinnosti 26.5.1959. První družstva v „klasickém“ pojetí „stavebních bytových družstev“ tak vznikala až od roku 1959. Prvním předpisem upravujícím pomoc družstevní bytové výstavbě byla vyhláška ministerstva financí č. 94/1959 Ú.l., o financování, úvěrování a kontrole družstevní a podnikové bytové výstavby, která nabyt účinnosti 26.5.1959, poté následovala vyhláška č. 191/1964 Sb., pak 137/1968 Sb., až po vyhlášku č. 136/1985 Sb., která ve znění provedených novel platí dodnes.

[4] jako „*družstva nájemníků*“). Dle platné legislativy je však přesnější označení „*družstvo nájemců*“, a proto bude dále v textu používán tento termín. Na základě tzv. transformačního zákona č. 42/1992 Sb., který uložil tehdejší bytovým družstvům povinnost přizpůsobit své právní poměry obchodnímu zákoníku, došlo k odstranění rozdílů mezi výše uvedenými druhy družstev.

V dalším textu bych se rád věnoval problematice *družstev nájemců*, tedy družstev zakládaných nájemci bytů za účelem koupě domu z obecního, resp. státního bytového fondu. Důležitým právním předpisem, který byl jedním z počátečních impulsů vedoucích k jejich vzniku, byl zákon č. 172/1991 Sb., o přechodu některých věcí z majetku ČR do vlastnictví obcí. Na jeho základě se staly obce největšími vlastníky bytů u nás. Obce pak začaly takto nabytý bytový fond prodávat. Je nasnadě, že obce preferují prodej celých budov před prodejem jednotlivých bytů, jelikož je to pro ně efektivnější a jednodušší. Převod budovy pak obce často podmiňovaly jednak souhlasem více než poloviny nájemců, jednak, z ryze praktických důvodů, založením právnické osoby, která bude zřízena z řad zájemců o koupi budovy. Variant existuje několik, ale praxe zatím ukazuje, že nejvhodnějším řešením je družstvo. Po splacení kupní ceny budovy pak může docházet postupem uvedeným v tzv. bytovém zákonu č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů, k převodu jednotlivých bytových jednotek na jejich nájemce (družstevníky). Vzniká zde tedy otázka, jaký daňový a účetní dopad má převod bytové jednotky z majetku družstva na dosavadního nájemce.

Smyslem tohoto materiálu je sjednotit přístupy k této problematice v praxi a dát příslušným osobám k dispozici postup, podle kterého mohou při posouzení účetních a daňových aspektů postupovat.

## NÁVRH ŘEŠENÍ

Pro názornost uvažujme následující příklad, na kterém budou rozebrány související účetní a daňové aspekty:

*Bytové družstvo chce nabýt do svého vlastnictví budovu o 10 bytech za 10 mil. Kč. V příkladě neuvažujeme s účtováním o pozemku (ten se na družstvo buď převede spolu s budovou nebo mu bude pronajat obcí). Členy bytového družstva je 8 fyzických osob z řad nájemců bytů v tomtéž domě, přičemž každá je nájemcem vždy jednoho z bytů. Zbývající dva byty jsou pronajaty dvěma fyzickým osobám, které nejsou členy družstva. Pro zjednodušení uvažujeme v našem příkladu byty o stejné velikosti a kategorii<sup>36</sup> (vzhledem k tomuto zjednodušujícímu předpokladu uvažujeme v dalším textu, že se družstvo dohodlo s nájemci, že členský podíl, který bude členy družstva složen družstvu k úhradě kupní ceny domu<sup>37</sup>, bude činit 1 mil. Kč za každou bytovou jednotku, tj. že podíl na kupní ceně bude – vzhledem k předpokladu stejné*

<sup>36</sup> V praxi, nejsou-li všechny byty stejné velké, je částka odpovídající kupní ceně rozdělována podle velikosti bytů, tj. propočtena na 1 m<sup>2</sup> plochy bytu, a například u bytů s lodžíemi či balkony, je počet m<sup>2</sup> bytu zvýšen většinou o polovinu plochy balkonu nebo lodžie.

<sup>37</sup> Člen družstva nikdy neskládá prostředky jako cenu bytu, byt nenabývá, skládá členský podíl do družstva, aby družstvo jako nabyvatel mohlo zaplatit prodávajícímu cenu domu jako celku. Spojení „domu jako celku“ je třeba zdůraznit proto, aby členové družstva nenabýli dojmu, že „uhradili či zaplatili kupní cenu“, nebo že „byt je jejich“. Uhradili totiž pouze členský podíl, mají tak pouze obligační právo vůči družstvu, žádné vlastnické ani jiné věcné právo k bytu nemají, nadále trvá jejich nájemní vztah, a to ze zákona. Podle § 680 odst. 2 občanského zákoníku jejich pronajímatelem již nebude obec, ale družstvo, občané jsou však nadále nájemci bytů.



velkých bytů – rozdělen rovnoměrně na byty a rovněž rovnoměrně na členské podíly). Kupní cena se však týká pouze družstva, a to nemá jiné zdroje než od svých členů, tzn. že její rozdělení se může týkat jen členů družstva. Proto by měla být uzavřena dohoda o rozdělení celé částky odpovídající kupní ceně budovy na jednotlivé členy družstva. Ve zvoleném příkladu je proto nutné rozdělit 10 mil. Kč kupní ceny na 8 členských podílů.

## 1. Založení bytového družstva

Základní kapitál družstva činí, dle obchodního zákoníku, v platném znění, nejméně 50.000,- Kč (v příkladu uvažujeme se základním kapitálem družstva ve výši 80 tis. Kč).

V rámci rozhodnutí příslušného obecního orgánu o prodeji bytového fondu jsou vypracována určitá pravidla „privatizace“. Tato pravidla obsahují i ustanovení o tom, jak má být splacena kupní cena budovy. Podle dostupné literatury [2] a poznatků z praxe, pokud jde o oprávněné nájemce bytů a nebytových prostor, bývá zpravidla od nabyvatele – v uvažovaném případě družstva – požadováno splacení 20 až 50% kupní ceny do určité doby po podpisu kupní smlouvy.

V našem příkladu uvažujeme např. o 20% kupní ceny, které se rozhodli zakladatelé družstva vložit do družstva (v souladu s jeho stanovami) při jeho založení, a to jako další členský vklad.

| <b>Aktiva</b>        | <b>Rozvaha družstva při založení (tis. Kč)</b> |                      | <b>Pasiva</b> |
|----------------------|--|----------------------|---------------|
| Běžný účet           | 2.080  | Základní kapitál     | 80            |
|                      |  | Další členské vklady | 2.000         |
| <b>AKTIVA CELKEM</b> | <b>2.080</b>                                   | <b>PASIVA CELKEM</b> | <b>2.080</b>  |

## 2. Převod budovy z obce na bytové družstvo

Zbývající částku – tj. 50 až 80% kupní ceny, splácí družstvo nejčastěji v měsíčních splátkách tím způsobem, aby byla plná výše kupní ceny splacena zpravidla do 5 až 10 let [2].

V našem příkladu se obec a družstvo dohodly na harmonogramu splátek – např. 5 let. Dochází k převodu nemovitosti na družstvo a splacení první splátky ve výši 20%.

| <b>Aktiva</b>        | <b>Rozvaha družstva po převedení budovy T (tis. Kč)</b> |                            | <b>Pasiva</b> |
|----------------------|---|----------------------------|---------------|
| Budova               | 10.000  | Základní kapitál           | 80            |
| Běžný účet           | 2.080   | Další členské vklady       | 2.000         |
|                      |   | Ostatní dlouhodobé závazky | 10.000        |
| <b>AKTIVA CELKEM</b> | <b>12.080</b>   | <b>PASIVA CELKEM</b>       | <b>12.080</b> |

| <b>Aktiva</b>        | <b>Rozvaha družstva po převedení budovy T+4 (tis. Kč)</b> |                            | <b>Pasiva</b> |
|----------------------|---|----------------------------|---------------|
| Budova               | 10.000  | Základní kapitál           | 80            |
| Běžný účet           | 80  | Další členské vklady       | 2.000         |
|                      |   | Ostatní dlouhodobé závazky | 8.000         |
| <b>AKTIVA CELKEM</b> | <b>10.080</b>   | <b>PASIVA CELKEM</b>       | <b>10.080</b> |

### 3. Splacení kupní ceny budovy družstvem a převod bytových jednotek do vlastnictví nájemců (členů družstva)

#### 3.1. Odepisování dlouhodobého hmotného majetku bytového družstva

Podle účetních předpisů (konkrétně § 56 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb., k provedení zákona o účetnictví pro podnikatele účtující v podvojném účetnictví, v platném znění, ve vazbě § 28 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění) se dlouhodobý hmotný majetek, který je majetkem bytových družstev, pokud neslouží k podnikání, nemusí odepisovat. Pro zjednodušení vycházíme při dalších výpočtech z předpokladu, že se bytové družstvo rozhodlo budovu neodepisovat (pokud není uvedeno jinak).

Podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bodu 2 zákona o daních z příjmů, v platném znění, jsou od daně z příjmů osvobozeny příjmy z nájemného z bytů a garáží v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, označovaných podle dřívějších předpisů jako lidová bytová družstva, a z nájemného z bytů a garáží užívaných společníky nebo členy poplatníků, vzniklých proto, aby se stali vlastníky budov, a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním uvedených bytů a garáží, a to za předpokladu, že u nájemného z bytů budou dodržena pravidla regulace nájemného z bytů platná do 17. prosince 2002 týkající se uvedených bytů, pokud zvláštní právní předpis nestanoví pravidla jiná. Pravidla regulace nájemného, na která zákon o daních u příjmů odkazuje, a pouze při jejichž dodržení jsou příjmy z nájemného z bytů užívaných členy družstva od daně z příjmů osvobozeny, jsou obsažena v cenovém výměru MF č. 06/2002, kterým se stanoví maximální nájemné z bytu, maximální ceny služeb poskytovaných s užíváním bytu a pravidla pro věcně usměrňované nájemné v bytě a mění výměr MF č. 01/2002. Výměr č. 06/2002 byl uveřejněn v Cenovém věstníku částka 18 ze dne 15. listopadu 2002. Z uvedeného cenového výměru se nájemců – členů družstva – týká bod 3., upravující způsob stanovení věcně usměrňovaného nájemného.<sup>38</sup> Jiný právní předpis zatím přijat nebyl.

§ 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů stanoví, že za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně anebo na

<sup>38</sup> Protože uvedený výměr byl zvláštním právním předpisem ve smyslu § 696 občanského zákoníku, mohlo družstvo do 18.12.2002 včetně rozhodnout, jakou částku bude ta která položka, z nichž se nájemné skládá, činit. Cenový výměr byl zrušen Ústavním soudem, tj. v současnosti není dána působnost družstva, např. jeho členské schůze nebo představenstva, upravovat svým rozhodnutím výši nájemného. Vždy tak musí dojít k občanskoprávní dohodě s každým jednotlivým nájemcem – členem družstva (podle zákona č. 526/1990 Sb., o cenách). Nestačí odhlasování na členské schůzi. Tyto dohody se členy však musí odpovídat uvedenému cenovému výměru, aby bylo možno aplikovat osvobození podle § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 zákona o daních z příjmů.

příjmy vyňaté podle mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Současně je v § 23 odst. 5 zákona o daních z příjmů upraveno, že náklady (výdaje) související s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy nejsou předmětem daně nebo jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny, nelze přičítat k nákladům (výdajům) souvisejícím s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny.

Z výše uvedeného vyplývá, že případné odpisy dlouhodobého hmotného majetku, pokud neslouží k podnikání, budou v daňovém přiznání bytového družstva posouzeny jako náklady daňově neuznatelné (tj. náklady, které nelze uznat za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů).

### 3.2. Splacení kupní ceny budovy družstvem

Rozvaha družstva bude mít po splacení plné kupní ceny budovy následující podobu:

| <b>Aktiva</b>        | <b>Rozvaha družstva po splacení kupní ceny (tis. Kč)</b> |                      | <b>Pasiva</b> |
|----------------------|--|----------------------|---------------|
| Budova               | 10.000   | Základní kapitál     | 80            |
| Běžný účet           | 80   | Další členské vklady | 10.000        |
| <b>AKTIVA CELKEM</b> | <b>10.080</b>  | <b>PASIVA CELKEM</b> | <b>10.080</b> |

*Vycházíme z předpokladu, že všech 8 členů bytového družstva splatilo následující členské vklady:*

- základní členský vklad ve výši 10 tis. Kč a
- další členský vklad ve výši 1 250 tis. Kč (1 000 tis. Kč na byt, který jako nájemci užívají a 250 tis. Kč na podíl na dvou bytech, které jsou užívány nájemci – nečleny družstva).

### 3.3. Způsob financování kupní ceny bytových jednotek nájemci (členy družstva)

Pokud dojde ke splnění podmínek předvídaných bytovým zákonem, je možné převádět bytové jednotky z majetku družstva na nájemce. Jedním z důležitých okamžiků je prohlášení vlastníka budovy (tedy družstva), kterým dojde k rozdělení budovy ve smyslu § 2 písm. a) zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, na jednotky a společné části domu; náležitosti prohlášení jsou obsaženy v § 4 bytového zákona. Tato změna bude zachycena v účetní evidenci družstva formou rozdělení budovy a přiřazením odpovídající části pořizovací ceny a případných opravek jednotlivým bytovým jednotkám. V ceně bytové jednotky je obsažena i cena ideálního podílu na společných částech domu.<sup>39</sup>

<sup>39</sup> Společné části domu totiž nejsou a ani nemohou být samostatným předmětem občanskoprávních vztahů, a tudíž „nemají samostatnou cenu“. Ta je zohledněna právě v ceně bytové jednotky. Totéž platí o nebytovém prostoru v domě (např. garáží, prodejně v domě, apod.). Skutečnost, že některý z nabyvatelů bytové jednotky užívá navíc specifickým způsobem některou ze společných částí domu ve větším rozsahu než jiný nabyvatel (např. na lodžii či balkon, které jsou vždy součástí

V námi popisovaném případě vycházíme z obvyklého způsobu, kterým se nájemci (členové družstva) podílejí svými peněžními prostředky na splácení částky odpovídající kupní ceně budovy, tedy poskytnutím dalšího členského vkladu, který bude buď plně nebo částečně započten proti ceně bytové jednotky. Tento způsob je však vázán na podmínku, že splacení dalších členských vkladů je upraveno ve stanovách družstva.

### **3.3.1. Další členské vklady nájemníka (člena družstva)**

V případě, že všichni nájemci (členové družstva) uhradili částku odpovídající jejich podílu na kupní ceně budovy formou dalšího členského vkladu do družstva, disponuje družstvo peněžními prostředky odpovídajícími výši kupní ceny budovy.

*V našem příkladě uvažujeme následující případy:*

- 1) převod 3 bytových jednotek na nájemce (členy družstva),*
- 2) převod všech jednotek na nájemce s následnou likvidací družstva.*

Cena převáděné bytové jednotky se stanovuje jako cena smluvní (cena sjednaná mezi fyzickými osobami a družstvem). Jak již bylo uvedeno výše, činí smluvní cena 1 mil. Kč za jednu bytovou jednotku.

*Důležitou skutečností v daném příkladu je fakt, že převodem bytové jednotky nezanikne členství nabyvatele bytu v družstvu – nájemce bude mít po převodu bytové jednotky, mimo svůj základní členský vklad, ještě práva spojená s podílem, který bude odpovídat dalšímu členskému vkladu ve výši 250 tis. Kč.*

### **3.3.2. Úplatný převod bytové jednotky a zápočet na pohledávku nájemce (člena družstva) z vrácení dalšího členského vkladu**

Prodej bytové jednotky z bytového družstva na člena družstva bude obvykle realizován za zůstatkovou cenu bytové jednotky evidovanou k datu prodeje v účetnictví družstva (je však možné, aby kupní cena byla sjednána i v jiné výši). Bytové družstvo je založeno za účelem plnění bytových potřeb svých členů a nemá tak zájem na maximálně ziskovém prodeji bytové jednotky, převod na jiný subjekt než nájemce – člena družstva není z hlediska právních předpisů ani možný (§ 23 odst. 1 bytového zákona jednoznačně stanoví povinnost bytového družstva převést vlastnické právo k bytu na nájemce – člena družstva).

V účetnictví družstva se prodej bytové jednotky na nájemce (člena družstva) zaúčtuje zápisem:

- 1) strana MD účtu 35x – pohledávky za členy družstva souvztažně se stranou DAL účtu 64x – tržby z prodeje dlouhodobého majetku,
- 2) strana MD účtu 54x – zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku souvztažně se stranou DAL účtu 08x – oprávky k příslušné bytové jednotce zůstatková cena bytové jednotky,

---

společných částí domu je přístup jen z jím nabyvané bytové jednotky), je vyjádřena již v ceně této bytové jednotky, nikoliv ale jako ocenění společných částí domu.

- 3) následným vyřazením bytové jednotky z evidence zápisem: strana MD účtu 08x – oprávky k příslušné bytové jednotce souvztažně se stranou DAL účtu 02x – bytová jednotka.

Dále předpokládáme, že členská schůze družstva rozhodla o vrácení dalších členských vkladů ve výši odpovídající kupní ceně bytové jednotky. Účetně se toto rozhodnutí zachytí zápisem: strana MD účtu 41x – další členské vklady souvztažně se stranou DAL účtu 36x – závazky vůči členům družstva.

Pohledávka za členem družstva z titulu prodeje bytové jednotky, představovaná kupní cenou, pak bude započtena na pohledávku nájemce (člena družstva) z vrácení dalšího členského vkladu nebo jinak vypořádána (např. uhrazena v penězích).

V účetnictví družstva se zápočet na závazek vůči členu družstva zaúčtuje zápisem: strana MD účtu 36x – závazky vůči členům družstva souvztažně se stranou DAL účtu 35x – pohledávky za členy družstva.

*Pokud uvažujeme první případ, tedy převod tří bytových jednotek na nájemce (členy družstva), pak dojde k jeho zachycení v rozvaze níže uvedeným způsobem.*

*Tři členové družstva, kteří od družstva byty odkoupili, zůstávají členy družstva i nadále, jelikož jejich základní členský vklad zůstává nedotčen a navíc mají práva spojená s podílem na majetku družstva odpovídajícím zvýšení původního podílu v důsledku dvou bytových jednotek pronajatých nájemcům, kteří nejsou členy družstva (tomu odpovídá další členský vklad ve výši 250 tis. Kč). Je však třeba si uvědomit, že členové družstva po převodu tří bytů mají práva spojená s podílem na majetku družstva fakticky představovaného sedmi byty, nikoliv pouze dvěma byty užívanými nečleny. Majetek družstva je totiž představován i těmi byty, které jsou užívány nadále členy družstva jako byty nájemní.*

| <b>Aktiva      Rozvaha družstva po prodeji tří bytových jednotek (tis. Kč)      Pasiva</b> |               |                      |               |
|--|---------------|----------------------|---------------|
| Dům s jednotkami   | 7.000         | Základní kapitál     | 80            |
| Běžný účet   | 80            | Další členské vklady | 10.000        |
| Pohledávky za členy družstva   | 3.000         |                      |               |
| <b>AKTIVA CELKEM</b>   | <b>10.080</b> | <b>PASIVA CELKEM</b> | <b>10.080</b> |

| <b>Aktiva      Rozvaha družstva po zápočtu (tis. Kč)      Pasiva</b> |              |                      |              |
|--|--------------|----------------------|--------------|
| Dům s jednotkami   | 7.000        | Základní kapitál     | 80           |
| Běžný účet   | 80           | Další členské vklady | 7.000        |
| <b>AKTIVA CELKEM</b>   | <b>7.080</b> | <b>PASIVA CELKEM</b> | <b>7.080</b> |

*V druhém případě dojde k prodeji všech bytů. Všech 8 nájemců – členů družstva – se stane vlastníky jimi užívaných bytů. Zbývající dva byty, které jsou pronajaty nečlenům družstva, budou prodány, a to za smluvní cenu odpovídající hodnotě evidované v účetnictví. Pokud by došlo k prodeji za cenu vyšší, pak rozdíl mezi touto vyšší cenou a účetní hodnotou by vytvořil družstvu základ daně z příjmů právnických osob. Pro prodej těchto bytů pak platí podmínky*

stanovené v § 22 bytového zákona. Převod těchto dvou bytů užívaných nečleny družstva podléhá dani z převodu nemovitostí.

| Aktiva                       |               | Rozvaha družstva po prodeji všech bytových jednotek (tis. Kč) |               | Pasiva |  |
|------------------------------|---------------|---|---------------|--------|--|
| Dům s jednotkami             | 0             | Základní kapitál  | 80            |        |  |
| Běžný účet                   | 80            | Další členské vklady  | 10.000        |        |  |
| Pohledávky za členy družstva | 10.000        |   |               |        |  |
| <b>AKTIVA CELKEM</b>         | <b>10.080</b> | <b>PASIVA CELKEM</b>  | <b>10.080</b> |        |  |

| Aktiva               |           | Rozvaha družstva po zápočtu (tis. Kč) |           | Pasiva |  |
|----------------------|-----------|---------------------------------------|-----------|--------|--|
| Běžný účet           | 80        | Základní kapitál                      | 80        |        |  |
| <b>AKTIVA CELKEM</b> | <b>80</b> | <b>PASIVA CELKEM</b>                  | <b>80</b> |        |  |

Následně rozhodne členská schůze o zrušení družstva s likvidací. Každý z členů družstva tak obdrží podíl na likvidačním zůstatku družstva.

Úpravu likvidace družstva a podílu na likvidačním zůstatku obsahují příslušná ustanovení obchodního zákonku.

#### 4. Úplatný převod bytových jednotek z hlediska zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

Podle ustanovení § 20 odst. 6 písm. j) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v platném znění, jsou od daně darovací a daně z převodu nemovitosti osvobozeny „převody bytů a garáží z vlastnictví právnické osoby, vzniklé za účelem, aby se stala vlastníkem budovy, do vlastnictví fyzických osob – nájemců převáděných bytů a garáží, kteří jsou členy nebo společníky této právnické osoby, pokud se fyzické osoby nebo jejich právní předchůdci podíleli svými peněžními prostředky a jinými penězi ocenitelnými hodnotami na pořízení budovy“.

Podle ustanovení § 21 odst. 2 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí je poplatník povinen podat místně příslušnému správci daně přiznání k dani z převodu nemovitostí nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí. Součástí daňového přiznání je podle § 21 odst. 3 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí ověřený opis nebo ověřená kopie smlouvy nebo jiné listiny, kterou se potvrzují nebo osvědčují vlastnické vztahy k nemovitosti, a znalecký posudek o ceně zjištěné podle zákona o oceňování majetku, jde-li o úplatný nebo bezúplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti. Ustanovení § 21 odst. 4 písm. b) zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí však stanoví, že se znalecký posudek nevyžaduje při podání daňového přiznání k dani darovací nebo k dani z převodu nemovitostí, jde-li o převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti, který je zcela osvobozen od daně.

Je však nutné podotknout, že spolu s bytovou jednotkou bývá zpravidla převáděn i spoluvlastnický podíl na pozemku, přičemž jeho převod již od daně osvobozen není. Pak je

třeba k přiznání k dani přiložit znalecký posudek o ceně zjištěné podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.

Z výše uvedených ustanovení zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí je tedy možné učinit závěr, že převody bytových jednotek z bytového družstva na nájemce (člena družstva) jsou osvobozeny od daně z převodu nemovitostí, a že znalecký posudek jako součást daňového přiznání k dani z převodu nemovitostí není v těchto případech vyžadován. Výjimkou je pouze v předchozím odstavci zmiňovaný převod pozemku.

## 5. Závěr

Navrhuji potvrdit výše uvedený postup a po projednání na Koordinační výboru odsouhlasený závěr vhodným způsobem publikovat.

### Použitá literatura:

- [1] DVOŘÁK, T.: Družstevní právo, 2. vydání, C. H. Beck, Praha 2002, ISBN 80-7179-742-1
- [2] HELEŠIC, F. – SUCHÁNKOVÁ, J.: Malá bytová družstva, 1. vydání, Prospektrum, Praha 2002, ISBN 80-7175-115-4
- [3] NEPLECHOVÁ, M.: Účetnictví pro bytová družstva a společenství vlastníků jednotek od A do Z, 1. vydání, Anag, Olomouc 2003, ISBN 80-7263-165-9
- [4] ŘÍMALOVÁ, O. – HOLEJŠOVSKÝ, J.: Družstva, 2. přepracované a doplněné vydání, C. H. Beck, Praha 2004, ISBN 80-7179-812-6
- [5] SUCHÁNEK, J.: Družstvo jako správce privatizovaného domu, 1. vydání, Prospektrum, Praha 1996, ISBN 80-7175-036-0

Speciální poděkování:

Na tomto místě bych rád poděkoval JUDr. Janě Janečkové z odboru 16 – cenové politiky Ministerstva financí České republiky za odborné a vysoce přínosné podněty k úpravě a doplnění tohoto příspěvku.

### Stanovisko Ministerstva financí

V souladu s § 8 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů je účetnictví správné, pokud neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům a neobchází jejich účel.

Pokud jsou tedy účtované skutečnosti v souladu s právním řádem, potom odbor 28 – Účetnictví nemá k souvztažnostem navrženým v příspěvku připomínky.

K bodu 4.: uváděn text k úplatnému převodu bytových jednotek z hlediska zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. S obsahem této části, vztahující se přímo k majetkovým daním, vyjadřujeme **souhlasné stanovisko**. Pro úplnost uvádíme, že k

předmětné problematice se naše oddělení prostřednictvím JUDr. Mikulášové již vyjadřovalo v souvislosti s podklady pro jednání KDP dne 26. 1. 2005.