

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 16.10.2002

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Projednání zápisu z jednání KV KDP dne 11.9.2002
 - 1.1. K části 1 zápisu, t.j. k projednání zápisu z jednání KV KDP dne 3.7.2002 nebyly uplatněny připomínky.
 - 1.2. K části 3 zápisu, t.j. projednání jednotlivých bodů programu, se zaměřením na problematiku konkursů, berou zástupci KDP na vědomí stanoviska věcně příslušných odborů MF s tím, že požadují
 - poskytnutí informace o věcném obsahu pokynu řady DS pro oblast obecné správy daní, ke sjednocení postupu správců daně ve vztahu ke správcům konkursní podstaty a
 - přizvání zástupců KDP k jednání MF s MSp, k problematice **Vymezení nákladů správce konkursní podstaty a nákladů konkursní podstaty a jejich daňové uznatelnosti u úpadce a Daně vybírané srážkou**, a osobní účast pracovníka odboru 53 MF p. Petra Tarandy na tomto jednání.
2. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

Daň z příjmů

1. Uplatnění ztrát z prodeje cenných papírů po novele zákona o daních z příjmů č. 260/2002 Sb.

Předkládá: Mgr. Edita Ševcovicová, daňový poradce, č. osvědčení 1840
Ing. Tomáš Plešinger, daňový poradce, č. osvědčení 3581

1. Úvod

Dne 28. června 2002 byl zveřejněn ve Sbírce zákonů zákon č. 260/2002 Sb., kterým se mění i zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tato novela nabývá účinnosti dne 1. září 2002, přičemž změny týkající se zákona o daních z příjmů se použijí poprvé pro zdaňovací období roku 2002. Touto novelou došlo mimo jiné i ke změnám v oblasti daňové uznatelnosti výdajů (nákladů) při prodeji cenných papírů. V původním znění § 24 odst. 2 písm. r) zákona o daních z příjmů byla zakotvena možnost uplatnit případné ztráty z prodeje cenných papírů vzniklé za dané zdaňovací období v následujících 3 zdaňovacích obdobích proti případným ziskům z prodeje cenných papírů.

Novela zákona v § 24 odst. 2 písm. r) uznává za daňový výdaj (náklad) hodnotu cenného papíru při prodeji zachycenou v účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví ke dni jeho prodeje, s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. w) a ze). Realizace případného zisku nebo ztráty z prodeje cenného papíru již není v tomto ustanovení dále řešena. Nové znění § 24 odst. 2 písm. w) řeší otázku daňových výdajů (nákladů)

při prodeji akcií, které nejsou oceňovány v souladu se zákonem o účetnictví reálnou hodnotou (např. akcie představující účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem). Daňovým výdajem (nákladem) podle tohoto ustanovení je nabývací cena akcie, a to jen do výše příjmu z jejího prodeje. Případný rozdíl, o který nabývací cena převyšuje příjem z prodeje, není možno uznat za daňový výdaj (náklad) v daném zdaňovacím období a ani v následujících zdaňovacích obdobích. V § 24 odst. 2 ze) jsou upraveny daňové výdaje (náklady) při prodeji smének.

V tomto příspěvku bychom se chtěli zabývat otázkou uplatnění ztrát z prodeje cenných papírů za zdaňovací období 1999, 2000 a 2001, které nebyly uplatněny do konce zdaňovacího období roku 2001 a podle zákona platného do 31.12.2001 je bylo možné uplatnit po roce 2001, a také otázkou zda se neotevřela možnost i uplatnění nevyužitých ztrát z roku 1997 a 1998. Tuto problematiku řeší novela v přechodných ustanoveních.

2. Popis problematiky

Přechodné ustanovení uvádí:

„... Rozdíl, o který úhrn hodnot prodaných cenných papírů převýšil úhrn příjmů z jejich prodeje podle § 24 odst. 2 písm. r) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném do 31. prosince 2001, který nebyl uplatněn jako výdaj (náklad) nejdéle za zdaňovací období 2001, lze odečíst od základu daně, a to nejdéle ve 3 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po vykazání tohoto rozdílu. Obdobně může tento rozdíl nebo jeho část, který neuplatnil poplatník zaniklý bez provedení likvidace, odečíst od základu daně nástupnická společnost (družstvo) při přeměně⁷⁰⁾ nebo právní nástupce. ...“

Tímto ustanovením je dána možnost daňovým poplatníkům výše zmiňované ztráty z prodeje cenných papírů uplatnit oproti základu daně, což může mít pro řadu daňových subjektů pozitivní dopady. Jedná se zejména o ty případy, kdy daňový subjekt nemá předpoklady pro vykazování případných zisků z prodeje cenných papírů a může tak nashromážděné ztráty uplatnit oproti základu daně. Navíc tak může učinit i např. nástupnická společnost při fúzi.

Problém je však ne zcela jednoznačný výklad termínu „rozdíl“. Jedná se o to, zda je za „rozdíl“ možno považovat celkový součet dosažených ztrát (1997 - 2001; varianta A) nebo je nutno pod tímto pojmem sledovat ztráty za jednotlivá období samostatně (varianta B). Zda tedy je možno např. ztrátu z prodeje cenných papírů dosaženou za zdaňovací období 1999 odečíst od základu daně pouze ve zdaňovacím období 2002 nebo je možno tak učinit případně i v následujících obdobích 2003 a 2004 a ztráty z let 1997 a 1998 již uplatňovat nelze.

Varianta A

Abychom mohli zjistit co se rozumí pod pojmem „rozdíl“, je nutno nejdříve podrobněji analyzovat první část zmíněného přechodného ustanovení. „Rozdíl“ je zde definován jako úhrn hodnot prodaných cenných papírů, který převyšuje úhrn příjmů z jejich prodeje dle § 24 odst. 2 písm. r) zákona o daních z příjmů ve znění platném do 31.12.2001. Je zde tedy popsán způsob zjištění „rozdílu“. Jedná se tedy o rozdíly, které bylo možno u daňového subjektu postupně zjišťovat za zdaňovací období počínaje rokem 1997 (poprvé bylo možno použít písm. r) až do roku 2001. Další podmínkou je, že tento „rozdíl“ nebyl uplatněn jako výdaj (náklad) nejdéle za zdaňovací období 2001. Dle písmena r) platného do 31.12.2001 bylo možno ve zdaňovacím období roku 2001 uplatnit ztráty z prodeje cenných papírů z let 1998,

1999 a 2000. Následně dle původního ustanovení písm. r) by bylo možno uplatnit za zdaňovací období roku 2002 ztráty z let 1999, 2000 a 2001. V textu přechodného ustanovení není však uvedena podmínka, že se jedná o ztráty, které nebyly uplatněny jako výdaj (náklad) nejpozději ve zdaňovacím období roku 2001 ačkoliv v případě vykázání zisku z prodeje cenných papírů mohly být uplatněny. Z tohoto důvodu je nutno zahrnout do „rozdílu“ také ztrátu za rok 1997, protože ta v případě, že nebyla uplatněna ve zdaňovacích obdobích 1998 - 2000, nebyla také současně uplatněna nejdéle za zdaňovací období roku 2001.

Další část textu přechodného ustanovení nám říká, že tento „rozdíl“ lze odečíst od základu daně, a to nejdéle ve třech zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po vykázání tohoto „rozdílu“. Jako problematickým se může zdát i pojem „po vykázání“. Dle účetních předpisů není nutno zisky či případně ztráty z prodejů cenných papírů samostatně nikde vykazovat. Pro daňové účely je uplatnění ztráty z prodeje cenných papírů v daném zdaňovacím období dle původního znění zákona o daních z příjmů uváděno v tabulce D. přílohy č. 1 II. oddílu přiznání k daním z příjmů právnických osob (vezmeme-li v úvahu v současné době platný formulář daňového přiznání). Domníváme se však, že pod pojmem „po vykázání“ není možno rozumět zápis údajů do zmíněné tabulky v příloze daňového přiznání za dané zdaňovací období, kdy byla ztráta z prodeje cenných papírů dosažena. Neuvedením dosažené ztráty do zmíněné tabulky se totiž daňový subjekt nezbavuje možnosti tuto ztrátu uplatnit v souladu se platným zákonem v následujících zdaňovacích obdobích. Stejně tak není možno pod pojmem „po vykázání“ rozumět dosažení ztráty z prodeje cenných papírů za dané zdaňovací období. Daňový subjekt sice může „vykázat“ v interní evidenci např. k 31.12.1998 ztrátu z prodeje cenných papírů za rok 1998, současně však tuto ztrátu, v případě neuplatnění, může „vykázat“ v interní evidenci také k 31.12.2001.

Domníváme se, že pro variantu A se můžeme přiklonit také z toho důvodu, že snahou tohoto ustanovení je zejména vstřícně vyřešit změny vyplývající z úpravy příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů a to s úmyslem minimalizovat možné negativní dopady těchto změn na daňové subjekty. Tento úmysl je možno doložit možností uplatnit ztráty z prodeje cenných papírů oproti základu daně a také možnost uplatnit tuto ztrátu např. také právním nástupcem při fúzi. Dále také přechodné ustanovení připouští uplatnění ztrát z prodeje cenných papírů vztahujících se k minulým obdobím, které jsou po novele upravovány v písm. w), kde není již možnost uplatnění případných ztrát z prodeje těchto cenných papírů. Je nutno mít na zřeteli také fakt, že zmíněné změny byly přijaty se zpětnou účinností a neměly by proto mít negativní dopady pro daňové subjekty.

Varianta B

Tato varianta předpokládá, že uvedené přechodné ustanovení by mělo určitým způsobem „nahradit“ původní ustanovení písm. r), které se týká možnosti uplatnění ztrát v následujících 3 zdaňovacích obdobích. Domníváme se však, že text přechodného ustanovení vzhledem k výše zmíněnému neodpovídá tomuto záměru.

V případě, že bychom se přiklonili k tomuto výkladu, mohlo by to mít navíc pro některé daňové subjekty negativní dopady. Jedná se o případy, kdy např. daňový subjekt zrealizuje ve zdaňovacím období 2002 zisk z prodeje cenných papírů a současně eviduje ztráty z prodeje cenných papírů z minulých let. Nevykáže-li daňový subjekt následně za zdaňovací období roku 2002 kladný základ daně, nebude moci si uplatnit evidované ztráty z minulých let, přičemž ztráta z prodeje

cenných papírů za zdaňovací období 1999 již nebude moci být využita v následujících zdaňovacích obdobích. V případě, že by v našem příkladu daňový subjekt postupoval dle původního znění zákona o daních z příjmů, uplatnil by evidované ztráty oproti zrealizovanému zisku z prodeje cenných papírů za zdaňovací období roku 2002, čím by došlo v konečném efektu ke zvýšení daňové ztráty, kterou lze uplatnit v souladu s § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů v následujících sedmi zdaňovacích obdobích. Vezmeme-li také v úvahu tu možnost, že daňový subjekt učinil podnikatelské rozhodnutí související s prodejem cenných papírů např. v prvním pololetí roku 2002, kdy nemohl zohlednit při svém rozhodování následné změny v zákoně o daních z příjmů se zpětnou účinností, není možno tímto výkladem vyloučit možné negativní dopady pro daňové subjekty.

Rádi bychom také upozornili na nález Ústavního soudu ze dne 11.4.2001, sp. zn. II. ÚS 487/2000, podle kterého lze mezery v předpisech veřejnoprávního charakteru, pokud se rozhoduje o povinnostech subjektu k jeho tíži, vyplňovat extenzivním výkladem, avšak pouze tehdy, jestliže interpretace za použití všech metod vede k nepochybnému závěru o smyslu a rozsahu předmětné právní normy. Nelze se totiž ztotožnit s tím, aby negativní důsledky nedostatků v právní úpravě, ať už jde o absenci příslušných norem nebo jejich nesrozumitelnou formulaci, pokud jsou jimi ze strany státu ukládány povinnosti občanů (jednotlivců), nesly právě tyto subjekty.

3. Návrh řešení

Vzhledem k výše zmíněnému se domníváme, že termínem „rozdíl“ použitý v přechodných ustanoveních novely zákona o daních z příjmů č. 260/2002 Sb. je nutno chápat celkový součet rozdílů (1997 - 2001), o které jednotlivé úhrny hodnot prodaných cenných papírů převýšily jednotlivé úhrny příjmů z jejich prodeje v jednotlivých zdaňovacích obdobích podle § 24 odst. 2 písm. r) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném do 31. prosince 2001 a které nebyly uplatněny jako výdaj (náklad) nejdéle za zdaňovací období 2001. Tento celkový součet rozdílů lze odečíst od základu daně, a to nejdéle ve 3 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po vykázáni tohoto rozdílu t.j. v letech 2002, 2003 a 2004.

4. Závěr

Po projednání tohoto příspěvku v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Odbor 54 MF nesouhlasí se způsobem aplikace přechodného ustanovení zákona uvedeného v příspěvku ve variantě A a na ní navazující závěr. Z předmětného ustanovení zákona nelze dovodit, že rozdílem, o který lze snižovat základ daně, by bylo možno chápat celkový součet rozdílů za období 1997 až 2001. Ve znění přechodného ustanovení čl. V bodu 2 zákona č. 260/2002 Sb., kterým byl novelizován zákon o daních z příjmů, je stanoveno, jak je možno daňově uplatnit jako položku snižující základ částky “Rozdílu, o který úhrn hodnot prodaných cenných papírů převýšil úhrn příjmů z jejich prodeje podle § 24 odst. 2 písm. r) zákona platného do konce roku 2001, který nebyl uplatněn jako výdaj (náklad)....”.

V ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) zákona platném do konce roku byl definován předmětný rozdíl jako rozdíl za zdaňovací období , respektive za období za něž je podáváno daňové přiznání. Odkaz na tehdy platné ustanovení zákona použitý v přechodném ustanovení nemůže vést k pochybnostem, že se týká pouze “rozdílu”

za zdaňovací období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání. V souladu se zněním přechodného ustanovení je tedy varianta B.

Stanovisko MF k řešení případů, kdy poplatníci byli povinni podat daňové přiznání před termínem vyhlášení zákona č. 260/2002 Sb. ve Sbírce zákonů:

Ustanovení čl. V bod 2 zákona č. 260/2002 Sb., kterým byl novelizován zákon o daních z příjmů nabylo účinnosti dnem 1. září 2002 s tím, že změny zákona o daních z příjmů se použijí poprvé za zdaňovací období 2002. U poplatníků, u nichž vznikla povinnost podat daňové přiznání do konce měsíce srpna 2002 a neměli možnost uplatnit výše citované ustanovení zákona, je možno řešit podáním dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost. Možnost podání tohoto dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost není omezena ustanovením § 38p zákona o daních z příjmů.

2. Daňová uznatelnost přefakturovaných nákladů

Předkládá: Ing. Aleš Cechel, daňový poradce, č. osvědčení 2141
Ing. Radek Halíček, daňový poradce, č. osvědčení 2585

1. Popis problému

Při přípravě daňového přiznání často vyvstává otázka, jak se zachovat k nákladům, které jsou společností zaplacený a následně dále přefakturovány. Na problém daňové účinnosti těchto nákladů bychom rádi poukázali v tomto příspěvku.

Předpokladem tohoto příspěvku je, že společnost A předem uzavřela dohodu se společností B o tom, že veškeré náklady společnosti B, které budou fakturovány společností A, společnost A uhradí a následně přefakturuje společnosti B.

2. Analýza

Obecně je výdaj (náklad) uhrazený společností A za jiného poplatníka (společnost B) považován za daňově neuznatelný. V případě, že je však tento výdaj (náklad) následně společností B přefakturován, je možné na něj za určitých podmínek pohlížet jako na daňově uznatelný výdaj (náklad).

Další otázkou je, zda lze takto pohlížet na přefakturovaný náklad jakéhokoli druhu. Dle našeho názoru je možné na jakýkoliv náklad, který je primárně daňově neuznatelný a který je přefakturován, pohlížet jako na daňově uznatelný. Toto tvrzení je, dle našeho názoru, potvrzeno i následujícími ustanoveními zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZDP“):

- V souladu s ustanovením § 24 odst. 1 ZDP jsou za daňově uznatelné považovány takové náklady, které jsou vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tudiž náklady společnosti B, které jsou zaplacený společností A a následně přefakturovány společností B, slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů plynoucích z následné přefakturace.
- Dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP mohou být náklady, které nejsou podle § 25 ZDP výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, považovány za daňově uznatelné do výše příjmů s nimi souvisejících (tedy maximálně do výše, ve které jsou přefakturovány) za podmínky, že jsou součástí nákladů a výnosů ve stejném zdaňovacím období nebo byly součástí výnosů v předchozích zdaňovacích obdobích. V § 25 odst. 1 ZDP jsou vymezeny některé náklady, které primárně nejsou daňově uznatelné, přičemž tento výčet je pouze demonstrativní, neboť je uvozen slovem „zejména“.

Domníváme se tedy, že také náklady, které jsou považovány za daňově neúčinné z titulu, že představují náklad jiného poplatníka, by rovněž spadaly mezi daňově neuznatelné náklady dle § 25 ZDP.

V praxi mohou nastat následující situace:

1. Společnost A obdrží fakturu vystavenou na společnost B a ve stejném zdaňovacím období ji rovněž minimálně ve stejné výši společnosti B přefakturuje.
O nákladech i výnosech společnosti je účtováno ve stejném zdaňovacím období, je splněna podmínka věcné a časové souvislosti a výše nákladů a výnosů. Náklad je považován za daňově uznatelný.
2. Společnost A obdrží fakturu vystavenou na společnost B v běžném zdaňovacím období, ovšem přefakturace minimálně ve stejné výši proběhne až v následujícím zdaňovacím období.
O nákladech je účtováno v běžném zdaňovacím období. Příslušné výnosy z budoucí přefakturace budou zaúčtovány rovněž v běžném zdaňovacím období, aby bylo dosaženo věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů. Na tyto náklady se tedy bude pohlížet jako na daňově uznatelné.
3. Společnost A obdrží fakturu vystavenou na společnost B v běžném zdaňovacím období, ale přefakturace minimálně ve stejné výši proběhne až v následujícím zdaňovacím období.
O nákladech bude účtováno v běžném zdaňovacím období, o výnosech z přefakturace bude účtováno v následujícím zdaňovacím období. Tyto náklady budou v běžném zdaňovacím období považovány za daňově neuznatelné, avšak v následujícím zdaňovacím období nebude příslušný výnos zahrnován do základu daně v souladu s § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, a to maximálně do výše těchto neuznaných nákladů v běžném zdaňovacím období.

3. Závěr

Pokud jsou náklady a příslušné výnosy zúčtovány ve stejném zdaňovacím období, je na tento náklad pohlíženo jako na daňově uznatelný.

Pokud je o nákladu účtováno v běžném období a o výnosu až v období následujícím, je na tento náklad pohlíženo jako na daňově neuznatelný, avšak příslušný výnos není v následujícím zdaňovacím období zahrnován od základu daně.

4. Návrh

Přijmout sjednocující závěr a po projednání v rámci Koordinačního výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Odbor 54 MF souhlasí s navrhovaným závěrem k situacím popsaným v příspěvku. V těchto případech nejsou zatím územními finančními orgány signalizovány problémy se zneužíváním přefakturace k neoprávněnému ovlivňování základu daně.

3. Uplatnění hodnoty cenných papírů do daňových nákladů dle novely ZDP (§ 24 odst. 2 písm. r), w) a ze) ZDP)

Předkládá: Ing. Miroslav Svoboda, daňový poradce, č. osvědčení 3090
Ing. Jan Petráš, daňový poradce, č. osvědčení 3376

1. Popis situace

Novela zákona o daních z příjmů č. 260/2002 Sb. mj. upravuje nově problematiku daňové uznatelnosti hodnoty cenných papírů při jejich prodeji do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Byl novelizován paragraf 24 odst. 2 písm. r), které nyní zní:

"r) hodnota cenného papíru při prodeji zachycená v účetnictví v souladu se zvláštním právním předpisem²⁰) ke dni jeho prodeje, s výjimkou uvedenou v písmenech w) a ze),".

Z tohoto je zřejmá vazba na následující písmena w) a ze), která znějí:

"w) nabývací cena akcie, která není oceňována v souladu se zvláštním právním předpisem²⁰) reálnou hodnotou, nabývací cena podílu na společnosti s ručením omezeným nebo na komanditní společnosti anebo na družstvu, a to jen do výše příjmů z prodeje této akcie nebo tohoto podílu,"

"ze) pořizovací cena směnky při prodeji, o níž je účtováno podle zvláštního právního předpisu²⁰) jako o cenném papíru, zachycená v účetnictví v souladu se zvláštním právním předpisem²⁰) ke dni jejího prodeje, a to jen do výše příjmů z jejího prodeje,".

Tato ustanovení se mají použít již pro zdaňovací období 2002.

Je zřejmé, že toto znění mění radikálně pohled na uplatňování hodnot cenných papírů do daňových nákladů, přičemž zásadní roli hraje znění účetních předpisů, konkrétně Zákon o účetnictví a Postupy účtování pro podnikatele platné od 1.1.2002.

Zákon o účetnictví v § 27 odst. 1 písm. a) praví, že reálnou hodnotou se k okamžiku ocenění (konec rozvahového dne nebo jiného dne, ke kterému se sestavuje účetní závěrka) oceňují mj..

„a) cenné papíry, s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, cenných papírů představujících účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem a cenných papírů emitovaných účetní jednotkou“

Postupy účtování pak o přeceňování cenných papírů hovoří v článku XV. Úvodních ustanovení, přičemž rozlišují způsoby přecenění přes zúčtování do nákladů nebo výnosů (majetkové nebo dlužné cenné papíry k obchodování) a přecenění přes účet 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (realizovatelných majetkových, ostatních cenných papírů, majetkových účastí oceňovaných ekvivalencí, atd.).

2. Rozbor problematiky

V souvislosti s výše uvedenou novelou identifikujeme zejména následující problémy, které souvisí s akciemi:

- a) Je podmínka oceňování podle zvláštního předpisu vázána na okamžik přecenění, nebo jde jen o splnění podmínek daných zákonem k přecenění?
- b) Vztahuje se § 24 odst. 2 písm. r) i na akcie, které se na reálnou hodnotu přeceňují prostřednictvím účtu 414, a nikoliv výsledkově?
- c) Pokud je odpověď na předchozí otázku ano, pak co se považuje za cenu evidovanou v účetnictví, která je nákladem pro účely stanovení základu daně?

ad a)

Nové znění § 24 odst. 2 písm. r) ZDP se zjednodušeně řečeno vztahuje na akcie, které jsou oceňovány podle zákona o účetnictví reálnou hodnotou. Otázkou je, ke kterému dni je třeba tuto skutečnost zkoumat. Problematické se jeví dva případy:

- postup v roce 2002

Protože nové znění zákona o účetnictví a postupů účtování platí od 1.1.2002, nemohlo ještě v převážné většině účetních jednotek dojít k přecenění akcií na reálnou hodnotu. Toto přecenění se provede poprvé v řádné účetní závěrce za rok 2002. Novela zákona o daních z příjmů se však použije již poprvé pro zdaňovací období roku 2002.

- změna podmínek pro posouzení účasti

Dojde-li v průběhu zdaňovacího období k prodeji nebo nákupu akcií, která znamená snížení vlivu pod podstatný vliv nebo naopak zvýšení vlivu na podstatný vliv, pak nastává otázka, zda nový se pro posouzení hodnoty akcií pro účely daňových nákladů při prodeji akcií použije posouzení aktuálního stavu v okamžiku prodeje, nebo stav ke dni přecenění (k rozvahovému nebo jinému dni sestavení závěrky).

Podle našeho názoru by měly být rozhodné skutečnosti posuzovány ke dni prodeje akcií, tedy pokud ke dni prodeje akcií se jedná o akcie s podstatným nebo rozhodujícím vlivem, padají pod písmeno w), pokud se o takovéto akcie nejedná, padají pod písmeno r). Na stav k rozvahovému dni, resp. jinému dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, nové znění zákona neodkazuje, stanoví obecně podmínky, které musí akcie splnit při uplatňování jejich hodnoty do nákladů při prodeji, tedy ke dni prodeje.

ad b)

Jak bylo výše uvedeno, Postupy účtování platné od roku 2002 používají dvě metody přecenění na reálnou hodnotu (výsledkově a pomocí účtu 414). Otázkou je, zda i pro akcie přeceňované prostřednictvím účtu 414 lze použít § 24 odst. 2 písm. r) ZDP. Ač by se tato otázka mohla zdát nelogickou, spatřujeme úskalí v praktickém dopadu Postupů účtování čl. XV odst. 12 Úvodních ustanovení, který stanoví, že při prodeji se přeceňovací rozdíl zruší souvztažně s analytickým účtem příslušného finančního majetku.

Účetně je tedy ke dni prodeje akcií jejich hodnota nejprve snížena nebo zvýšena zpět na nabývací cenu, teprve poté je tato zúčtována do nákladů. V okamžiku účtování o prodeji tedy akcie nejsou oceněny reálnou hodnotou.

Domníváme se v souladu s výše uvedeným závěrem, že na tyto akcie se vztahuje § 24 odst. 2 písm. r) nového znění ZDP, neboť tyto akcie přecenění obecně podléhají a metoda přecenění není zákonem zmiňována jako podmínka pro posouzení nákladů.

ad c)

Pokud dojde k prodeji akcií přeceňovaných prostřednictvím účtu 414 a účetně bude uplatněn výše uvedený postup, a na tyto akcie se vztahuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, je otázkou, co se považuje za hodnotu zachycenou v účetnictví ke dni jejich prodeje, kterou lze uplatnit jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

V souladu s postupy účtování dojde u akcií přeceňovaných přes účet 414 při prodeji ke zrušení přeceňovacího rozdílu, tedy do účetních nákladů je zaúčtována nabývací cena akcií. U akcií přeceňovaných výsledkově se do nákladů účtuje reálná cena (kromě případu roku 2002 výše uvedeného, kdy není ještě přeceněno na reálnou hodnotu).

Je u cenných papírů přeceňovaných přes účet 414 za hodnotu zachycenou v účetnictví ke dni prodeje považována cena po rozpuštění oceňovacích rozdílů, nebo před ním? Odpověď na tuto otázku není ze znění zákona příliš zřejmá, neboť rozpuštění oceňovacího rozdílu se váže na účtování o prodeji a nastane výkladový problém, ke kterému okamžiku dne prodeje může být hodnota vázána a zda lze posoudit hodnotu až po zrušení oceňovacího rozdílu, kdy to je vázáno až na uskutečnění prodeje (předtím by nemohlo být provedeno).

V tomto případě lze jen dovozovat, že daňové náklady měly dle smyslu ustanovení kopírovat náklady účetní, které v tomto případě zahrnují nabývací cenu akcií neupravenou o oceňovací rozdíl. Ze znění zákona to však nevyplývá.

3. Navrhovaný závěr

Na základě výše uvedeného rozboru doporučujeme přijmout tento závěr:

Podmínky pro zařazení cenného papíru do okruhu cenných papírů posuzovaných podle písmene r), w) nebo ze) nového znění § 24 odst. 2 ZDP se posuzují ke dni prodeje cenného papíru a jsou definovány § 27 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví, případně dalších ustanovení tohoto zákona a Postupů účtování.

Za cenné papíry, které jsou oceňovány v souladu se zvláštním předpisem reálnou hodnotou, se považují cenné papíry bez ohledu na postup jejich přecenění dle Postupů účtování, podle písmene r) se tedy posuzují jak cenné papíry k obchodování, tak cenné papíry realizovatelné cenné papíry, majetkové účasti oceňované ekvivalencí, jmenovité hodnoty realizovatelných kupónových dluhopisů, případně realizovatelných diskontovaných cenných papírů.

Hodnotou cenného papíru podle § 24 odst. 2 písmene r) se rozumí hodnota zúčtovaná do účetních nákladů na účty třídy 5. To znamená, že u cenných papírů přeceňovaných přes účet 414 je touto hodnotou cena po zrušení oceňovacího rozdílu, tedy zjednodušeně nabývací cena cenného papíru.

Tento závěr doporučujeme vhodně publikovat, případně zařadit do pokynů MF ČR řady D.

Stanovisko MF

Pro účely zjištění základu daně z příjmů u operací s cennými papíry je rozhodující způsob jejich ocenění podle zákona o účetnictví a Postupů účtování pro podnikatele. U cenných papírů oceňovaných reálnou hodnotou bez ohledu na způsob jejího účtování (výsledkově nebo rozvahově) se od zdaňovacího období započatého počínaje 1.1.2002 použije úprava stanovená v § 24 odst. 2 písm. r), ze které vyplývá, že pro daňové účely je rozhodující ovlivnění hospodářského výsledku. Pro cenné papíry oceňované ekvivalencí (tzv. majetkové účasti) se použije úprava § 24 odst. 2 písm. w), která limituje daňovou uznatelnost pořizovacích cen dotčených cenných papírů a dále účastí na s.r.o., k.s. a družstvu vyšší příjmu z jejich prodeje, bez možnosti kompenzace zisků a ztrát z jednotlivých prodejů.

4. Povinnost k zajištění daně z příjmů právnických osob a principy nediskriminace

Předkládá: Pavel Fekar, daňový poradce, č. osvědčení 2237

1. Úvod

Podle ustanovení § 38e odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) mají plátcí daně u příjmů, z nichž není daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, povinnost při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch určitých skupin poplatníků, nejpozději však v den, kdy o závazku účtují v souladu s platnými účetními předpisy, srazit část této platby jako zajištění daně.

Mezi poplatníky, jejichž příjmy ze zdrojů v České republice mají být postiženy tímto zajištěním, patří podle § 38e odst. 4 zákona o daních z příjmů poplatníci, kteří nemají na území České republiky své sídlo, tedy sídlo jako takové či místo svého vedení. Mezi příjmy podléhající zajištění pak patří mimo jiné příjmy získané těmito poplatníky z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny, pokud z nich není vybírána daň srážkou. Výše zajištění pak obecně činí 10%. Správce daně poplatníka současně může podle § 38e odst. 8 zákona o daních z příjmů rozhodnout, že zajištění bude nižší nebo nebude prováděno.

Podle § 37 zákona o daních z příjmů se však ustanovení tohoto zákona použijí jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Dne 1. června 2002 dále vstoupil v platnost Ústavní zákon č. 395/2001 Sb., kterým se mění ústavní zákon České národní rady č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Na základě tímto ústavním zákonem novelizovaného článku 10 Ústavy České republiky jsou vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, součástí českého právního řádu. Současně stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.¹⁾

Z obou recepčních norem lze dovodit vztah mezinárodních smluv a zákona o daních z příjmů, případně jiných zákonů, jako vztah *lex specialis derogat legi generali*. Mezinárodní smlouva tak pouze pozastavuje v případech svého uplatnění účinky zákona o daních z příjmů nebo jiných zákonů, jež jsou s ní v rozporu.

Je tedy legitimní položit si otázku, zda existují mezinárodní smlouvy, kterými je Česká republika vázána a které stanoví jinak v případě zajištění daně z příjmů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny poplatníky, kteří nemají na území České republiky své sídlo.

2. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Jako první se asi nabízí ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, které je založeno na ustanovení čl. 24 odst. 2 Modelové smlouvy OECD²⁾:

„Zdanění stálé provozovny nebo stálé základny, jež má rezident jednoho smluvního státu ve druhém smluvním státě, nebude v tomto druhém státě nepříznivější než zdanění rezidentů tohoto druhého státu, kteří vykonávají tytéž činnosti.“

¹ Srov.: Kamlach M., Poznámky ke vztahu vnitrostátního práva a mezinárodních smluv ve světle Ústavního zákona č. 395/2001 Sb., Bulletin advokacie 2002 č. 5, s. 14.

² Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD 2000, Paris

V první řadě je třeba zkoumat, zda povinnost zajišťovat daň z příjmů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny poplatníky, kteří jsou rezidenty druhého smluvního státu, vede k nepříznivějšímu zdanění stálé provozovny než rezidentů České republiky.

Vezmeme-li v úvahu, že ustanovení čl. 24 odst. 1 Modelové smlouvy OECD důsledně odděluje pojem zdanění a pojem povinností se zdaněním spojeným, dojdeme patrně k závěru, že samotná povinnost zajišťovat daň z příjmů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny poplatníky, kteří jsou rezidenty druhého smluvního státu, nevede k nepříznivějšímu zdanění stálé provozovny jak je chápáno v čl. 24 Modelové smlouvy OECD, pokud je poplatníku dána možnost započíst zajištění na jeho daňovou povinnost. Povinnost zajišťovat daň z příjmů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny poplatníky, kteří jsou rezidenty druhého smluvního státu, je jistě jinou povinností související se zdaněním, která je tíživější než povinnosti, kterým jsou vystaveni rezidenti České Republiky. Tato forma diskriminace však není ustanovením čl. 24 odst. 2 Modelové smlouvy OECD zakázána.³⁾

3. Evropská dohoda - národní zacházení

3.1. Národní zacházení

Jako další se nabízí ustanovení čl. 45 odst. 1 Evropské dohody zakládající přidružení mezi Českou republikou na jedné straně a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé, vyhlášené sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 7/1995 Sb., v platném znění (dále jen „Evropská dohoda“):

„ČR usnadní na svém území během přechodného období uvedeného v článku 7, společně a státním občanům Společenství zahajování činnosti. Za tím účelem bude:

- (i) poskytovat, od vstupu této dohody v platnost, pro podnikání společností a státních občanů Společenství zacházení ne méně příznivé, než jaké je poskytováno vlastním státním občanům a společně, kromě odvětví a oblastí uvedených v přílohách XVIa a XVIb, kde takové zacházení bude poskytováno nejpozději ke konci přechodného období uvedeného v článku 7;*
- (ii) poskytovat od vstupu této dohody v platnost, při činnosti společností a státních občanů Společenství podnikajících v ČR zacházení ne méně příznivé, než jaké je poskytováno vlastním společně a státním občanům;*
- (iii) nehledě na ustanovení písmen (i) a (ii) se bude národní zacházení uvedené v pododstavcích (i) a (ii) vztahovat na státní občany Společenství, kteří podnikají v ČR jako individuální podnikatelé, až od počátku šestého roku, který následuje po vstupu této dohody v platnost.“*

Dle tohoto ustanovení čl. 45 odst. 1 věty druhé Evropské dohody je Česká republika obecně povinna poskytovat pro podnikání společností ze Společenství zacházení ne méně příznivé, než je poskytováno vlastním společně. Dále je Česká republika při činnosti společností ze Společenství podnikajících v České republice poskytovat zacházení ne méně příznivé než je poskytováno vlastním společně.

3.2 Osobní rozsah

³ Srov. Vogel K., DBA, 3. vydání, C. H. Beck Mnichov 1996, s. 1638.

V souladu s čl. 49 odst. 1 Evropské dohody výraz společnost ze Společenství znamená pro účely Evropské dohody společnost nebo firmu, která je zřízena v souladu se zákony členského státu Evropských společenství a která má své registrované sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozní místo na území Evropských společenství. Jestliže však společnost nebo firma zřízená v souladu se zákony členského státu Evropských společenství má na území Evropských společenství pouze své registrované sídlo, její činnost musí mít skutečný a nepřetržitý vztah k ekonomice jednoho z členských států Evropských společenství, aby byla považována za společnost ze Společenství pro účely Evropské dohody.

72.20 Věcný rozsah

Dle ustanovení čl. 45 odst. 1 věty druhé Evropské dohody je Česká republika obecně povinna poskytovat pro podnikání společností ze Společenství a při činnosti společností ze Společenství podnikajících v České republice zacházení ne méně příznivé, než je poskytováno vlastním společností.

Podle ustanovení čl. 45 odst. 4 písm. a) bod ii) Evropské dohody pro účely Evropské dohody výraz podnikání, pokud jde o společnosti, znamená právo zahajovat a provádět výdělečnou činnost formou zřizování a provozování podřízených jednotek, odboček a zastoupení. Ač výraz odbočka není pro účely Evropské dohody definován, můžeme s přihlédnutím k ustanovení čl. 31 a následujícím Vídeňské úmluvy o smluvním právu, vyhlášené vyhláškou Ministerstva zahraničních věcí č. 15/1988 Sb., usuzovat, že se bude jednat o organizační jednotky vybavené určitými hmotnými a nehmotnými předpoklady, včetně osobních a organizačních předpokladů, pro vlastní činnost. Zejména se bude jednat o organizační složky ve smyslu ustanovení § 21 odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění (dále jen „Obchodní zákoník“). Lze tedy učinit závěr, že podniká-li společnost ze Společenství na území České republiky prostřednictvím své organizační složky, podniká ve smyslu ustanovení čl. 46 odst. 4 písm. a) bod ii) Evropské dohody a Česká republika je povinna v souladu s ustanovením čl. 45 odst. 1 bod. i) Evropské dohody pro toto podnikání a při tomto podnikání poskytnout zacházení ne méně příznivé, než je poskytováno vlastním společností. Dosahuje-li společnost ze Společenství příjmy ze zdrojů na území České republiky bez toho, aniž by zde podnikala prostřednictvím své organizační složky, není Česká republika povinna podle ustanovení čl. 45 odst. 1 Evropské dohody poskytovat národní zacházení. Samotný rozsah zacházení, na který se princip nediskriminace podle ustanovení čl. 45 odst. 1 Evropské dohody vztahuje, není nijak omezen a bezpochyby zahrnuje i zacházení v daňové oblasti.⁴⁾ Česká republika tedy nemůže pro podnikání a při podnikání společností ze Společenství na území České republiky prostřednictvím své organizační složky poskytovat ani v daňové oblasti méně příznivé zacházení, než poskytuje českým společností. Pokud by příjmy společností ze Společenství, které jsou dosahovány z podnikání prostřednictvím organizační složky umístěné na území České republiky, podléhaly podle ustanovení podle ustanovení §38e odst. 4 zákona o daních z příjmů zajištění daně, zatímco příjmy českých společností by tomuto zajištění nepodléhaly, byl by zcela jistě porušen princip národního zacházení založený ustanovením čl. 45 odst. 1

⁴ K přímé uplatnění nediskriminace v evropském právu pro daňovou oblast srovnej např.: Rozsudek soudního dvora ve věci C-297/93 Schumacker, z 14. února 1995, Rozsudek soudního dvora ve věci C-336/96 Gilly, z 12. května 1998, Rozsudek soudního dvora ve věci C-391/97 Gschwind, z 14. září 1999, Rozsudek soudního dvora ve věci C-307/97 Saint-Gobain, z 21. září 1999, Rozsudek soudního dvora ve věci C-35/98 Verkooyen, z 6. června 2000.

Evropské dohody. Česká republika je tedy povinna upustit od zajištění podle ustanovení § 38e odst. 4 zákona o daních z příjmů. Dále je při posuzování věcného rozsahu principu nediskriminace třeba přihlídnout k bodu č. 5 Společného prohlášení vlády České republiky a Evropských společenství k Oddílu II Hlavy IV k Evropské dohodě. Dle tohoto prohlášení je považováno zacházení za méně příznivé v případě, kdy takovéto zacházení je formálně nebo de facto méně příznivé. V případě zajištění podle ustanovení §38e odst. 4 zákona o daních z příjmů ze bezpochyby jedná o opatření jak formálně, tak i de facto méně příznivé.^{3.4}

3.4 Výhrady

Pro úplnost je třeba zkoumat, zda uplatnění principu národního zacházení podle ustanovení čl. 45 odst. 1 Evropské dohody není dotčeno výhradami formulovanými v jiných částech Evropské dohody. Zejména pak přichází v úvahu výhrada podle čl. 48 a čl. 54 odst. 1 Evropské dohody. Dle výhrady formulované v čl. 48 Evropské dohody ustanovení čl. 45 Evropské dohody mimo jiné nevylučují, aby smluvní strana, v daném případě Česká republika, použila zvláštních pravidel o podnikání a činnosti na jejím území odboček a zastoupení společností druhé strany, v daném případě společností ze Společenství, nezavedených na území České republiky, která jsou odůvodněna právními nebo technickými rozdíly mezi těmito odbočkami a zastoupeními ve srovnání s odbočkami a zastoupeními společností zavedených na území České republiky. Rozdíl zacházení nebude přesahovat rámeček toho, co je naprosto nezbytné v důsledku takových právních anebo technických rozdílů. Nutnou podmínkou uplatnění této výhrady je existence právních nebo technických rozdílů mezi odbočkami a zastoupeními společností ze Společenství, které jsou nezavedené na území České republiky a odbočkami a zastoupeními společností ze Společenství, které jsou zavedené na území České republiky. S přihlédnutím k principu rovnosti účastníků obchodních vztahů na němž je založeno české obchodní právo⁵⁾ a zásadě rovnosti osob v daňovém řízení⁶⁾ nelze prakticky žádné právní rozdíly vystopovat. Obdobně lze jen těžko nalézt v obecné rovině jakékoliv technické rozdíly. Výhrada formulovaná v ustanovení čl. 48 Evropské dohody tedy neumožňuje vyloučit princip nediskriminace podle ustanovení čl. 45 odst. 1 bod. i) Evropské dohody ve vztahu ke společnosti ze Společenství, která podniká na území České republiky prostřednictvím své organizační složky ani pokud tato společnost není na území České republiky dostatečně zavedena. Dle výhrady veřejného zájmu, formulované v ustanovení čl. 54 Evropské dohody se ustanovení tohoto oddílu, včetně ustanovení čl. 45 Evropské dohody, použijí s přihlédnutím k omezením odůvodněným na základě veřejného zájmu, bezpečnosti nebo zdraví. Tato volná formulace naznačuje, že omezení odůvodněné hlediskem veřejného zájmu se použije pouze podpůrně a toto omezení nemůže obecně derogovat základní principy hlavy IV oddílu II Evropské dohody, včetně principu národního zacházení podle ustanovení čl. 45 odst. 1 Evropské dohody. V souvislosti s povinností zajišťovat daň z příjmů z činností vykonávaných prostřednictvím organizační složky společnosti ze Společenství pak není patrný žádný veřejný zájem na trvání tohoto diskriminačního zacházení, který by zakládal odůvodněné omezení.

3.5 Přímá použitelnost

⁵ Eliáš K. a kol., Kurs obchodního práva - Obchodní závazky, Cenné papíry, 2. vydání, C. H. Beck 1999, s. 4.

⁶ §2 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění.

Poslední otázkou, kterou zbývá dořešit, je způsob, kterým Česká republika splní své závazky vyplývající z ustanovení čl. 45 odst. 1 Evropské dohody. V daném případě je třeba zkoumat, zda je ustanovení čl. 45 Evropské dohody přímo použitelné (self-executing).

Obecně je nutno rozlišit bezprostřední závaznost mezinárodní smlouvy, jež vyjadřuje fakt jejího vtažení (inkorporace) do českého práva, a přímou použitelnost jednotlivých smluvních ustanovení ve vnitrostátních vztazích. Ne všechna ustanovení mezinárodních smluv, která jsou součástí právního řádu České republiky, tedy bezprostředně závazná, jsou přitom přímo použitelná. Přímou použitelná jsou jen ta, jež jsou k takovému přímému použití schopná i způsobilá.⁷⁾ Tyto ustanovení se pak označují jako "self-executing" t.j. přímo použitelné na právní poměry vnitrostátních subjektů. Svůj mezinárodní závazek smluvní strany splní tím, že příslušná ustanovení mezinárodní smlouvy učiní na svém území bezprostředně obecně závazná, jako kdyby šlo o vnitrostátní předpis.

Je-li k určení konkrétního obsahu práv a povinností účastníků upravovaného vztahu zapotřebí vnitrostátního prováděcího předpisu, jde o jiný druh ustanovení mezinárodní smlouvy. Nezbytnou cestou vnitrostátní implementace těchto smluv je tedy vnitrostátní legislativní opatření. Pro schopnost přímé použitelnosti je třeba, aby se příslušné pravidlo obracelo na fyzické a právnické osoby a stanovilo bezpodmínečně (oznamovacím způsobem) jejich práva a povinnosti.

V tomto bodě by mohly vznikat pochybnosti, protože ustanovení čl. 45 odst. 1 Evropské dohody se přímo neobrací na jeho adresáty, ale zavazuje Českou republiku. Na druhou stranu však ustanovení čl. 45 odst. 1 druhé věty směřuje k bezprostřednímu a bezpodmínečnému poskytnutí výhod určitým fyzickým a právnickým osobám.

Dle mého názoru se v tomto případě jedná pouze o problém zvolené legislativní techniky, přesněji řečeno zvolené gramatické úpravy této věty. Lze si představit, že by ustanovení čl. 45 odst. 1 Evropské dohody směřovalo přímo vůči svým adresátům, aniž by se změnil jeho význam. Místo aby zavazovalo jednotlivé státy, stanovilo by, že společnosti a státní občané Společenství mají právo na derogaci všech opatření, které pro ně zakládají zacházení ne méně příznivé. V takovém případě by nemohlo o přímé použitelnosti tohoto ustanovení být vůbec žádných pochyb. Zvolené řešení sice může z formálního hlediska dát příčinu k diskusím o jeho přímé použitelnosti, obsah ustanovení čl. 45 odst. 1 druhé věty Evropské dohody však jednoznačně směřuje k tomu, aby toto ustanovení bylo přímo použitelné

Pro bezpodmínečné stanovení práv a povinností fyzických a právnických osob je třeba, aby příslušné ustanovení bylo dostatečně jasné a určité, neboť jen v takovém případě mu může jednotlivec přizpůsobit své chování.⁸⁾ Ustanovení přímému použití neschopná jsou zejména ustanovení proklamativní povahy či připouštějící vnitrostátní právní úpravu variabilní povahy. Naopak ustanovení zaručující práva v absolutní a neměnné podobě, bez závislosti na aktuálních potřebách jsou přímému použití schopná.

Je evidentní, že ustanovení čl. 45 odst. 1 první věty Evropské dohody („*ČR usnadní [...]*“) není přímému použití ani schopné. Z formulace ustanovení čl. 45

⁷ II. ÚS 304/98, Sb.n.u.ÚS Svazek č. 21 Nález č.44.

⁸ Malenovský J., Poměr mezinárodního a vnitrostátního práva obecně a v českém právu zvláště, Doplněk, Brno 2002, s. 38.

odst. 1 druhé věty Evropské dohody („*Za tímto účelem bude [Česká Republika] poskytovat [...] zacházení ne méně příznivé [...]*“) však lze dovodit jednoznačně definovanou povinnost České republiky poskytnout určité zacházení a jí odpovídající právo oprávněného subjektu na takovéto zacházení, které není podmíněno aktuálními možnostmi či vůlí České republiky. Toto ustanovení je dostatečně jasné a určité a může mu jednotlivec přizpůsobit své chování. Nelze tedy pochybovat o tom, že i podmínka bezpodmínečného stanovení práv a povinností je splněna a že toto ustanovení lze považovat za ustanovení přímé použitelnosti schopné.

Primární podmínkou způsobilosti k přímému použití mezinárodní smlouvy či jejího jednotlivého ustanovení je k tomu směřující vůle stran. Přímě použitelné nemohou být ty mezinárodní smlouvy (popř. jejich ustanovení), u nichž přímé vnitrostátní účinky smluvní strany výslovně vyloučily. Z praxe mnohých států lze dovodit pravidlo, že neexistuje-li důkaz o negativní, vylučující vůli stran, platí domněnka, že smluvní strany s přímým používáním mezinárodní smlouvy souhlasí. Nezpůsobilost k přímému použití může vyplynout i z postoje zákonodárce, jenž může rozhodnout o tom, že určitá recipovaná smlouva nebo její ustanovení musí být provedena zákonem nebo jinou formou vnitrostátního práva a tedy není přímě použitelné.⁹⁾ Při absenci vyloučení vnitrostátních účinků samotnou Evropskou dohodou či vnitrostátním předpisem je možno dále usuzovat i na způsobilost přímé použitelnosti ustanovení čl. 45 odst. 1 druhé věty Evropské dohody.

Lze tedy dojít k závěru, že ustanovení čl. 45 odst. 1 druhé věty Evropské dohody je přímě použitelné na právní poměry vnitrostátních subjektů (self executing) a subjekty vnitrostátního práva se ho mohou přímo dovolávat.¹⁰⁾¹¹⁾

V důsledku přímé použitelnosti ustanovení čl. 45 odst. 1 druhé věty Evropské dohody odpadá povinnost zajišťovat daň z příjmů společností ze Společenství, které jsou dosahovány z podnikání prostřednictvím organizační složky umístěné na území České republiky, aniž by o tom musel správce daně rozhodnout podle ustanovení § 38e odst. 8 zákona o daních z příjmů. Podá-li však přesto společnost ze Společenství žádost o zproštění či snížení zajištění daně u příjmů, které jsou dosahovány z podnikání prostřednictvím organizační složky umístěné na území České republiky povinnosti, je správce daně povinen podle § 27 odst. 1 písm g) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) daňové řízení zastavit v okamžiku, kdy zjistí, že jsou splněny podmínky uplatnění ustanovení čl. 45 odst. 1 druhé věty Evropské dohody, a to pro odpadnutí důvodu řízení. Toto rozhodnutí o zastavení řízení je správce daně podle ustanovení § 27 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků povinen odůvodnit. Pokud by správce daně vydal rozhodnutí zprošťující zajištění, mělo by toto rozhodnutí pouze deklaratorní účinky.

3.6 Dílčí závěr

⁹ Malenovský J., Poměr mezinárodního a vnitrostátního práva obecně a v českém právu zvláště, Doplněk, Brno 2002, s. 37.

¹⁰ K přímě aplikovatelnosti korespondujícího ustanovení čl. 45 odst. 3 Evropské dohody v Evropském společenství srovnej např.: Rozsudek soudního dvora ve věci C-63/99 Gloszczuk, z 27. září 2001, Rozsudek soudního dvora ve věci C-257/99 Barkoci et Malik, z 27. září 2001, Rozsudek soudního dvora ve věci C-268/99 Jany et al, z 20. listopadu 2001.

¹¹ K přímě aplikovatelnosti čl. 45 Evropské dohody dále srovnej Knapp V., a kol. : Tvorba práva a její současné problémy, Linde, Praha 1998, s. 298.

V důsledku ustanovení čl. 45 odst. 1 druhé věty Evropské dohody nepodléhají příjmy společností ze Společenství, které jsou dosahovány z podnikání prostřednictvím organizační složky umístěné na území České republiky, zajištění daně.

4. Všeobecná dohoda o obchodu službami

4.1 Zacházení podle nejvyšších výhod

Česká republika je signatářem Dohody o zřízení Světové obchodní organizace. Tato dohoda byla publikována ve sbírce zákonů Sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 191/1995 Sb. Přílohu 1B k této dohodě tvoří Všeobecná dohoda o obchodu službami (dále jen „Dohoda o obchodu službami“), kterou je Česká republika také vázána. Ustanovení Čl. II odst. 1 (Zacházení podle nejvyšších výhod) této dohody nazvané stanoví:

„Pokud jde o kterákoli opatření, na které se vztahuje Dohoda, poskytne každý člen okamžitě a bezpodmínečně službám a dodavatelům služeb kteréhokoli jiného Člena zacházení ne méně příznivé, než které poskytuje obdobným službám a dodavatelům služeb kterékoli jiné země.

Z tohoto ustanovení vyplývá, že Česká republika musí poskytnout zacházení takové, které je nejvýhodnější ze všech těch způsobů zacházení, které v daném okamžiku poskytuje jiným obdobným dodavatelům služeb. Toto zacházení přitom musí poskytnout každému subjektu, jemuž svědčí výhody vyplývající z Dohody o obchodu službami (viz bod 4.2).

V souvislosti s povinností odvádět zajištění daně z příjmů je nejvýhodnějším zacházením takové, které musí Česká republika poskytnout společnostem ze Společenství, které dosahují příjmy z podnikání prostřednictvím organizačních složek umístěných na území České Republiky podle ustanovení čl. 45 odst. 1 druhé věty Evropské dohody, tedy zacházení spočívající v tom, že povinnost k zajištění daně bude vyloučena. Výše uvedené ustanovení Dohody o obchodu službami tedy obecně rozšiřuje vyloučení povinnosti odvádět zajištění daně na všechny subjekty, kterým svědčí Dohoda o obchodu službami. Česká republika je tak zavázána nezajišťovat daň příjmů plynoucích dodavatelům služeb (včetně právnických osob) jiného člena (signatáře Dohody o zřízení Světové obchodní organizace), který je dosahuje z podnikání prostřednictvím organizační složky umístěné v České republice, a to za předpokladu, že jsou tyto příjmy dosahovány ze služeb, na něž se vztahuje Dohoda o obchodu službami.

4.2 Osobní rozsah

V souladu s ustanovením čl. XXVIII Dohody o obchodu službami se za dodavatele služby považuje jakákoliv osoba, která službu dodává.

Právnickou osobou jiného člena se rozumí právnická osoba, která je buď ustavena nebo jinak organizována podle práva jiného člena a zabývá se podstatnými komerčními operacemi na území tohoto člena nebo jakéhokoliv jiného člena. V případě služby dodávané prostřednictvím komerční přítomnosti se za právnickou osobu jiného člena považuje také právnická osoba, která je vlastněna nebo kontrolována fyzickými nebo právnickými osobami jiného člena. Dále platí, že právnická osoba je vlastněna osobami člena, jestliže více než 50 % jejího základního jmění je užitečně vlastněno osobami tohoto člena. U kontroly osobami Člena se vyžaduje, aby osoby Člena měly právo jmenovat většinu ředitelů této právnické osoby nebo jinak ze zákona řídit její činnost.

Pokud dohoda hovoří o komerční přítomnosti, rozumí se jí jakýkoliv typ obchodní firmy nebo firmy poskytující tzv. profesionální služby, včetně formy ustavení, nabytí nebo udržování právnické osoby, nebo vytvoření nebo udržování pobočky nebo zastupitelské kanceláře, na území člena za účelem dodání služby.

4.3 Věcný rozsah

Podle ustanovení čl. I odst. 1 Dohody o obchodu službami se tato dohoda vztahuje na opatření členů, která působí na obchod se službami. V této souvislosti je také definován pojem „opatření“, kterým se podle ustanovení čl. XXVIII písm a) této dohody rozumí právní předpis, pravidlo, postup, rozhodnutí, správní opatření či opatření v obdobné formě. Za „opatření učiněná Členy“ se považuje opatření přijatá ústředními, regionálními nebo místními vládami a správními úřady a také nevládními orgány při výkonu těch pravomocí, které jim byly postoupeny ústředními, regionálními nebo místními vládami nebo správními úřady. Lze tedy vyvodit, že Dohoda o obchodu službami se vztahuje také na opatření České republiky v daňové oblasti.

- Pokud přijmeme závěr, že ustanovení čl. 45 odst. 1 druhé věty Evropské dohody vylučuje povinnost odvádět zajištění daně u příjmů společností z Evropských společenství, které jsou dosahovány z podnikání prostřednictvím organizační složky umístěné na území České republiky, potom je potřeba stejnou podmínku aplikovat i v případě rozšíření principu nediskriminace podle čl. II odst. 1 Dohody o obchodu službami. Můžeme tedy shrnout, že povinnost k zajištění daně z příjmů právnických osob je vzhledem ke znění ustanovení čl. II odst. 1 Dohody o obchodu službami vyloučena pouze u příjmů společností, které jsou právnickou osobou jiného Člena podle čl. XXVIII Dohody o obchodu službami. Tyto příjmy musí být dosahovány z podnikání prostřednictvím organizační složky umístěné na území České republiky a toto podnikání spočívá v obchodu se službami. Pro úplnost je však třeba přihlídnout k výhradám k ustanovení čl. II odst. 1 Dohody o obchodu službami.

4.4 Výhrady

Obdobně jako v případě Evropské dohody, také Dohoda o obchodu službami obsahuje velké množství výhrad, které dopad zacházení podle nejvyšších výhod do jisté míry omezují.

Nejdůležitějším ustanovením je v tomto smyslu ustanovení čl. II odst. 2 Dohody o obchodu službami. Toto ustanovení zakládá možnost, aby bylo členem udržováno opatření, které je neslučitelné se zacházením podle nejvyšších výhod, pokud je takové opatření zapsáno v Příloze o zproštění ze závazků podle článku II a splňuje podmínky uvedené v příloze. Do dnešního dne bylo zapsáno několik takových příloh, které upravují zvláštnosti jednotlivých oborů služeb (např. finanční služby, telekomunikace). Pokud by tedy určitá konkrétní poskytovaná služba naplnila podmínky uvedené v konkrétní příloze, za nichž je státu dovoleno se od ustanovení čl. II odst. 1 Dohody o obchodu službami odchýlit, potom by nemohlo být ustanovení čl. II odst. 1 Dohody o obchodu službami aplikováno a zajištění by muselo být vybíráno. Obecně si tedy lze přestavit i případ, že by povinnost zajišťovat daň byla vyloučena u jednoho poplatníka pouze u části služeb, které poskytuje, přičemž u druhé části by zajištění sráženo být muselo.

Důležitá výhrada je také formulována v ustanovení čl. XIV písm. e) Dohody o obchodu službami, které stanoví, že Dohoda o obchodu službami nebude

vykládána tak, aby bránila členům v přijetí nebo provádění opatření neslučitelných s článkem II za předpokladu, že rozdílnost v zacházení je výsledkem dohody o zamezení dvojímu zdanění nebo ustanovení o zamezení dvojímu zdanění v jakékoliv jiné mezinárodní dohodě nebo ujednání, kterým je Člen vázán. Tato výhrada však umožňuje omezit popřípadě odejmout výhody vyplývající ze zacházení podle nejvyšších výhod pouze u výhod vyplývajících z dohody o zamezení dvojího zdanění, kterou je člen vázán; či ustanovení o zamezení dvojímu zdanění v jakékoliv jiné mezinárodní dohodě nebo ujednání, kterým je člen vázán.

Evropská dohoda sama nemá charakter dohody o zamezení dvojího zdanění a ani ustanovení čl. 45 odst. 1 druhé věty Evropské dohody, na jejímž základě nedochází k zajištění daně, nemá charakter ustanovení o zamezení dvojího zdanění. Ustanovení čl. 45 odst. 1 druhé věty Evropské dohody se sice dotýká i zdanění, nesměřuje však obecně a ani ve svých důsledcích k zamezení dvojího zdanění.

Výhrada formulovaná v ustanovení čl. XIV písm. e) Dohody o obchodu službami tedy neumožňuje omezit, případně odejmout výhody plynoucí ze zacházení podle nejvyšších výhod odvozených od ustanovení čl. 45 odst. 1 druhé věty Evropské dohody.

Na první pohled se může v naše případě jevit jako podstatná i výhrada formulovaná ustanovením čl. XIV písm. d) Dohody o obchodu službami. Podle ustanovení čl. XIV písm. d) Dohody o obchodu službami nebude dohoda vykládána tak, aby bránila členům v přijetí nebo provádění opatření neslučitelných s článkem XVII dohody za předpokladu, že rozdílnost zacházení je zaměřena na zajištění spravedlivého nebo účinného uvalení nebo vybírání přímých daní ve vztahu ke službám nebo dodavatelům služeb jiných členů. Ustanovení čl. XVII Dohody o obchodu službami zaručují národní zacházení. Obecně lze říci, že toho ustanovení příkazuje členům, aby poskytovali službám a dodavatelům služeb kteréhokoli jiného členu zacházení ne méně příznivé, než které poskytují svým vlastním obdobným službám a dodavatelům služeb. Výhrada upravená ustanovením čl. XIV písm. d) Dohody o obchodu službami tedy umožňuje, aby se státy odchýlily od národního zacházení dle čl. XVII Dohody o obchodu službami, pokud toto odchýlné zacházení je zaměřeno na účinné uvalení nebo vybírání přímých daní.

Ustanovení čl. XIV písm. d) Dohody o obchodu službami však neomezuje zacházení podle nejvyšších výhod dle ustanovení čl. II této dohody. Můžeme tedy obecně konstatovat, že Česká republika sice může podle výhrady uvedené v ustanovení čl. XIV písm. d) Dohody o obchodu službami přijmout takové opatření, které by znevýhodňovalo dodavatele služeb jiných členů vůči domácím dodavatelům obdobných služeb, avšak každému dodavateli služeb jiného členu musí být poskytnuto nejpříznivější zacházení, jaké je poskytováno jakémukoli jinému dodavateli služeb z kteréhokoli jiného státu. V současné době je přitom nejpříznivějším zacházením právě zacházení podle ustanovení čl. 45 odst. 1 druhé věty Evropské dohody, tedy zacházení spočívající v tom, že povinnost k zajištění daně bude vyloučena. Ani výhrada podle ustanovení čl. XIV písm. d) Dohody o obchodu službami tedy neomezuje dopad zacházení podle nejvyšších výhod dle čl. II odst. 1 Dohody o obchodu službami ve spojení s ustanovením čl. 45 odst. 1 druhé věty Evropské dohody.

Státům je také ponechána výhrada veřejného pořádku v čl. XIV písm. a) dohody. Dle poznámky 5 k tomuto ustanovení je však možné se k výjimce veřejného pořádku odvolat pouze v případech, kdy jeden ze základních zájmů společnosti je vystaven

skutečné a dostatečně vážné hrozbě. Výběr daní je bezesporu jedním ze základních zájmů společnosti, avšak v případě vyloučení povinnosti zajištění daně nelze hovořit o skutečné a dostatečně vážné hrozbě. Domnívám se tedy, že ani tato výhrada není v dané situaci aplikovatelná.

4.5 Přímá použitelnost

Obecně lze o přímé použitelnosti ustanovení mezinárodních dohod říci to stejné, co již bylo popsáno v případě ustanovení čl. 45 odst. 1 druhé věty Evropské dohody. Ustanovení čl. II odst. 1 Dohody o obchodu službami bude přímo použitelné ve vnitrostátních právních vztazích, pokud bude k takovému přímému použití schopné a způsobilé.¹²⁾ V tomto smyslu se vyžaduje, aby příslušné pravidlo bylo jasné a určité a aby se obracelo na adresáty pravidla a právnické osoby a stanovilo bezpodmínečně jejich práva a povinnosti. Dále zde nesmí být vůle signatářských států přímou použitelnost vyloučit.

S ohledem na výše řečené (viz bod 3.5) lze dojít k závěru, že čl. II odst. 1 Dohody o obchodu službami naplňuje všechny uvedené znaky a je tedy přímo použitelný na území České republiky ve vnitrostátních právních poměrech fyzických a právnických osob.

4.6 Dílčí závěr

V důsledku ustanovení čl. II odst. 1 Dohody o obchodu službami ve spojení s ustanovením čl. 45 odst. 1 druhé věty Evropské dohody nepodléhají obecně příjmy právnických osob jiného Člena podle čl. XXVIII Dohody o obchodu službami, které jsou dosahovány z podnikání prostřednictvím organizační složky umístěné na území České republiky, zajištění daně a to za předpokladu, že toto podnikání spočívá v obchodu se službami.

5. Závěr

Na základě výše uvedeného navrhuji přijmout následující souhrnný závěr:

V důsledku ustanovení čl. 45 odst. 1 druhé věty Evropské dohody nepodléhají příjmy společností ze Společenství, které jsou dosahovány z podnikání prostřednictvím organizační složky umístěné na území České republiky, zajištění daně.

V důsledku ustanovení čl. II odst. 1 Dohody o obchodu službami ve spojení s ustanovením čl. 45 odst. 1 druhé věty Evropské dohody nepodléhají obecně příjmy právnických osob jiného Člena podle čl. XXVIII Dohody o obchodu službami, které jsou dosahovány z podnikání prostřednictvím organizační složky umístěné na území České republiky, zajištění daně a to za předpokladu, že toto podnikání spočívá v obchodu se službami.

V důsledku přímé použitelnosti ustanovení čl. 45 odst. 1 druhé věty Evropské dohody a ustanovení čl. II odst. 1 Dohody o obchodu službami odpadá povinnost zajišťovat daň aniž by o tom musel správce daně rozhodnout podle ustanovení § 38e odst. 8 zákona o daních z příjmu. Podá-li však přesto poplatník žádost o zproštění či snížení zajištění daně u příjmů, které jsou dosahovány z podnikání prostřednictvím organizační složky umístěné na území České republiky povinnosti, je správce daně povinen podle § 27 odst. 1

¹²⁾ Stejný pramen jako v poznámce 7

písm g) zákona o správě daní a poplatků daňové řízení zastavit v okamžiku, kdy zjistí, že jsou splněny podmínky uplatnění ustanovení čl. 45 odst. 1 druhé věty Evropské dohody či ustanovení čl. II odst. 1 Dohody o obchodu službami.

6. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Problém byl řešen již na KV KDP dne 16.2.2000. Odbor 54 MF nadále trvá na svém názoru, že zajištění daně z příjmů podle § 38e odst. 4 ZDP právnickým osobám, které nemají na území České republiky své sídlo (§ 17 odst. 3 ZDP), není diskriminací, a to ani ve vztahu k Evropské dohodě a k Dohodě o obchodu službami.

Diskriminací není, jestliže je zajištění daně sráženo nerezidentům a rezidentům nikoliv. Je nutné rozlišovat osobní působnost, neboť ve zmiňovaných dokumentech je vymezena rozdílně (státní příslušník, podnik smluvního státu, daňový nerezident, státní občan ...).

Odbor 54 MF konstatuje, že příspěvek byl předložen předčasně, neboť stávající právní úprava zajištění daně bude ve vztahu k nerezidentům z členských států EU, s účinností ke dni vstupu ČR do EU, novelizována.

DPH

1. Daňové přiznání na DPH po fúzi

Předkládá: PhDr. Milan Skála, daňový poradce, č. osvědčení 14
Ing. Pavel Odehnal, daňový poradce, č. osvědčení 2492

Tento příspěvek je věnován podávání daňového přiznání na daň z přidané hodnoty nástupnickou společností po fúzi obchodních společností sloučením ve smyslu § 69a odst. 1) obchodního zákoníku. Týká ze zákona o dani z přidané hodnoty a zákona o správě daní a poplatků.

Modelová situace

Obchodní společnosti A a B fúzují formou sloučení s obchodní společností X; A a B zanikají bez likvidace ke dni 31.12.2001 a obchodní společnost X je právním nástupcem těchto zaniklých společností. Viz § 69 odst. 3 a § 69a odst. 1 obchodního zákoníku.

Společnosti A, B a X jsou plátcí DPH se čtvrtletním zdaňovacím obdobím. Ke dni 25.1.2002 podává nástupnická společnost X daňové přiznání na daň z přidané hodnoty. Tedy v době, kdy již zanikla právní subjektivita obchodních společností A a B. Jako právní nástupce však musí společnost X zohlednit i daňovou povinnost zaniklých společností A a B. V modelové situaci má:

- Obchodní společnost A vlastní daňovou povinnost 50
- Obchodní společnost B nadměrný odpočet 100
- Obchodní společnost X má vlastní daňovou povinnost 150

Podstata problému

Jsou dva názory na to, jak má vypadat daňové přiznání na DPH podávané nástupnickou společností X za zdaňovací období IV. Q. 2001.

První názor

Podle prvního názoru má nástupnická společnost X podat 3 daňová přiznání, a to za společnost A (vlastní daňová povinnost 50), dále za společnost B (nadměrný odpočet 100) a samozřejmě vlastní daňové přiznání (vlastní daňová povinnost 150). V každém daňovém přiznání je pak samostatně uvedena příslušná společnost (A, B, X) a každé daňové přiznání je pak samostatné, stejně tak jako platba daně. Společnost X tedy zaplatí v zákonné lhůtě 50 za A a dále zaplatí 150 za X; **Celkem tedy zaplatí X daň ve výši 200**. Správce daně později vrátí nadměrný odpočet 100 za B. Podle prvního názoru tedy nelze propojit daňovou povinnost (t.j. vlastní daňovou povinnost a nadměrný odpočet) zaniklých společností a právního nástupce.

Druhý názor

Podle druhého názoru má podat společnost X jedno daňové přiznání za X, ve kterém jako právní nástupce zohlední daňovou povinnost (t.j. vlastní daňovou povinnost a nadměrný odpočet) zaniklých společností. V modelovém případě pak bude jedna daňová povinnost uvedená v tomto daňovém přiznání, a to ve výši 100 (t.j. $50 - 100 + 150 = 100$). **Celkem tedy zaplatí X daň ve výši 100**. Podle druhého názoru tedy lze propojit daňovou povinnost (t.j. vlastní daňovou povinnost a nadměrný odpočet) zaniklých společností a právního nástupce.

Podle názoru předkladatelů je správným názorem druhý názor, což zdůvodňujeme následovně.

Zdůvodnění druhého názoru

1. Při fúzi formou sloučení ve smyslu § 69 a násl. obchodního zákoníku je nástupnická společnost **právním nástupcem** zanikající společnosti. To lze celkem spolehlivě dovodit z ustanovení § 20a odst. 2 občanského zákoníku, z § 68, § 69 a § 69a obchodního zákoníku.
2. Obecně není pojem „právní nástupce“ legislativně vymezen. Obvykle se právním nástupnictvím rozumí relativní nabytí práva (povinnosti), kdy někdo nabývá práva (povinnosti), který jiný pozbyl. Právní nástupce vstupuje vůči třetím osobám do právního postavení svého předchůdce (tzv. auktora). Jde o v principu o právní posloupnost (sukcesi).
Podstatou právního nástupnictví pak je, že právní nástupce vykonává nabytá práva či povinnosti svým jménem, neboť on je nabyt. Právní nástupce nemůže vykonávat nabytá práva či povinnosti jménem subjektu, který již neexistuje, který zanikl.
3. Zákon o dani z přidané hodnoty rovněž používá pojem právní nástupce, ale pouze v souvislosti s úmrtím plátce (§ 5), což jde mimo zkoumaný problém. Je proto nutné jít v souvislosti s procesními otázkami daňových přiznání do zákona o správě daní a poplatků.
4. Zákon o správě daní a poplatků má k této věci důležitou úpravu v části šesté (placení daní), a to v § 57 odst. 4. Citujeme:
(4) Daňová povinnost zaniklých právnických osob přechází na jejich právní nástupce.
5. Pojem daňová povinnost není obecně definován; pro účely zákona o dani z přidané hodnoty však definován je, a to v § 2/2/i; citujeme:

i) daňovou povinností (se pro účely tohoto zákona rozumí) vlastní daňová povinnost nebo nadměrný odpočet,

6. Pro DPH tedy platí, že vlastní daňová povinnost i nadměrný odpočet zaniklých právnických osob přechází na jejich právní nástupce a ti je realizují vlastním jménem.
7. Shrnujeme, že při fúzi sloučením přechází na nástupnickou společnost jako na právního nástupce jak vlastní daňová povinnost, tak i nadměrný odpočet zanikajících společností. To znamená, že nástupnická společnost má veřejnoprávní povinnosti a práva, související s vlastní daňovou povinností a nadměrným odpočtem zanikajících společností. Jsou to povinnosti a práva nástupnické společnosti, která vykonává vlastním jménem. Není tedy pravdou, že nástupnická společnost tyto povinnosti a práva vykonává **za** zaniklé společnosti. Nelze činit právní úkony **za** někoho, kdo již zanikl. Tedy nelze ani platně podat daňové přiznání **za** zaniklou společnost - pokud by to zákon výslovně neumožňoval.
8. Zákon o správě daní a poplatků v jednom případě umožňuje podat přiznání **za** zaniklý, v tomto případě zemřelý subjekt, a to v § 40 odst. 7:

(7) Zemřel-li daňový subjekt dříve, než bylo podáno přiznání k dani, je právní nástupce s výjimkou právního nástupnictví státu povinen podat přiznání **za** zemřelý daňový subjekt do šesti měsíců po jeho úmrtí.

*Jde o zvláštní ustanovení pro případ úmrtí fyzické osoby. Pro zánik právnických osob se v ustanovení § 40 odst. 8 zákonodárce již drží běžného systému, kdy právní nástupce podává přiznání nikoli však již **za** zaniklý subjekt, ale vlastním jménem::*

(8) Zanikne-li daňový subjekt bez provedení likvidace, je jeho právní nástupce nebo orgán, který o zrušení rozhodl, povinen podat do konce následujícího měsíce od jeho zániku přiznání za uplynulou část zdaňovacího období. Správce daně může tuto lhůtu v odůvodněných případech prodloužit až na tři měsíce.

*Výkladem a contrario lze celkem spolehlivě dovodit, že zanikne-li právnická osoba bez likvidace, nelze podat daňové přiznání právním nástupcem **za** zaniklý subjekt. Ustanovení § 40 odst. 7 a 8 tedy plně korespondují s obhajovaným druhým názorem a nepřipouštějí první názor.*

Uzavíráme, že podle našeho názoru nemůže nástupnická společnost po fúzi sloučením podávat daňová přiznání **za** zaniklé společnosti, které již neexistují. Naopak, jako právní nástupce vykonává práva a povinnosti těchto zaniklých společností, včetně práv a povinností vyplývajících z jejich vlastní daňové povinnosti nebo nadměrného odpočtu. Do vlastního daňového přiznání tedy nástupnická společnost jako právní nástupce zahrne i daňovou povinnost (vlastní daňovou povinnost, nadměrný odpočet) zaniklých společností.

Formální vady

V praxi se stává, že nástupnická společnost - obvykle z neznalosti - podá své vlastní daňové přiznání na DPH a současně samostatná daňová přiznání za zaniklé společnosti. Doporučujeme přijmout výklad, že správce daně s odkazem na § 21 odst. 6 a s odkazem na § 2 odst. 7 zákona o právech daní a poplatků posoudí tato podání jako jedno daňové přiznání nástupnické společnosti, zohledňující daňové povinnosti zaniklých společností.

Návrhy na opatření

1. Přijmout výklad, že při fúzi sloučením podává nástupnická společnost jedno vlastní daňové přiznání na DPH, ve kterém v souladu se zákonem zohlední daňovou povinnost (vlastní daňovou povinnost, nadměrný odpočet) zaniklých společností.
2. Přijmout výklad, že pokud nástupnická společnost podá spolu se svým daňovým přiznáním samostatná daňová přiznání za již zaniklé společnosti, posoudí správce daně tato podání s odkazem na § 21 odst. 6 a s odkazem na § 2 odst. 7 zákona o právech daní a poplatků jako jedno daňové přiznání nástupnické společnosti, zohledňující daňové povinnosti zaniklých společností.

Stanovisko MF

Na základě dalšího právního posouzení byl odborem 18 MF přijat závěr k podávání daňového přiznání k DPH při fúzi sloučením nebo obecně při zrušení společnosti bez likvidace

V zákoně o DPH je řešeno podávání daňového přiznání za zdaňovací období a zákon neřeší podávání daňového přiznání za část období do zániku společnosti zrušené bez likvidace. Podávání daňového přiznání v případě zániku daňového subjektu bez likvidace se řeší v § 40 odst. 8 ZSDP.

Podle § 40 odst. 8 ZSDP zanikne-li daňový subjekt bez provedení likvidace, je jeho právní nástupce povinen podat přiznání za uplynulou část zdaňovacího období do konce následujícího měsíce od jeho zániku.

Vzhledem k tomu, že je nutné zajistit jednotný výklad zákona při podávání daňových přiznání za část zdaňovacího období, bude k této problematice připraven metodický pokyn.

Závěr:

Při zániku daňového subjektu bez provedení likvidace je právní nástupce povinen podat podle § 40 odst. 8 ZSDP daňové přiznání za uplynulou část zdaňovacího období do zániku plátce, který je zrušen bez likvidace a podle ZDPH je právní nástupce, který je plátcem, povinen podat daňové přiznání za zdaňovací období do 25 dnů po skončení zdaňovacího období.

Možnosti postupu pro plátce - právního nástupce vyplývající z uvedených ustanovení:

1. Právní nástupce zrušené společnosti bez likvidace podá jedno daňové přiznání za zdaňovací období ve lhůtě podle zákona o DPH svému místně příslušnému správci daně s tím, že do daňového přiznání uvede i daňovou povinnost zaniklého subjektu a je mu vyměřena jedna daňová povinnost.
2. Právní nástupce společnosti zrušené bez likvidace podá podle § 40 odst. 8 ZSDP daňové přiznání za uplynulou část zdaňovacího období do konce následujícího měsíce od zániku daňového subjektu u svého místně příslušného správce daně, do kterého uvede daňovou povinnost společnosti zrušené bez likvidace z její činnosti do jejího zániku. Za den vyměření daňové povinnosti se považuje poslední den lhůty pro předložení daňového přiznání podle § 40 odst. 8 ZSDP, pokud se neodchyluje vyměřená daňová povinnost od daňové povinnosti uvedené v daňovém přiznání.

Dále je povinen podat plátce - právní nástupce podle ZDPH daňové přiznání za zdaňovací období, ve kterém uvede daňovou povinnost vzniklou z jeho činnosti, a to ve lhůtě do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, svému místně příslušnému správci daně. Za den vyměření daňové povinnosti se považuje poslední den lhůty pro předložení daňového přiznání, pokud se neodchyluje vyměřená daňová povinnost od daňové povinnosti uvedené v daňovém přiznání.

2. Uplatňování DPH v případě opravy a údržby software

Předkládá: Ing. Václav Pátek, daňový poradce, č. osvědčení 2279

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu v případě opravy a údržby software ve vazbě na zákon o DPH.

1. Právní vymezení

Sazby DPH jsou stanoveny v ustanovení § 16 zákona o DPH. V případě služeb uvedených v příloze č. 2 zákona o DPH je stanovena základní sazba DPH ve výši 22 %.

Mezi službami uvedenými v příloze č. 2 jsou následující činnosti:

Číselný kód SKP 72.5 – Služby související s údržbou a opravami kancelářských počítačích strojů, včetně elektronických zařízení na zpracování dat.

a dále

Opravy a údržba zahrnuté v oddílech 17, 18, 19, 20, 25, 28, 29, 31, 32, 33, 35, 36, 50, 52 a 72 mimo... (položky mimo nejsou již pro další relevantní).

Standardní klasifikace produkce (SKP) zavedená opatřením ČSÚ ze den 1. 11. 1993 podle zákona č. 89/1995 Sb., rozšířená 3. část, (1. vydání Praha 1997) obsahuje následující činnosti:

položka popis

72.20.34 Ošetření a údržba software

72.20.34.1 udržování softwarových programů

72.20.34.2 poskytování aktualizovaných uživatelských manuálů

Publikace ČSÚ vysvětlivky k SKP, (1. upravené vydání, Praha 1999):

72.20.35 Ošetření a údržba software

Z: technická pomoc poskytovaná uživatelům:

přepisování, úprava nebo oprava existujících programů, poskytování aktualizovaných uživatelských manuálů atd., pokud je poskytována mimo dodávku programů

72.20.36 Ostatní odborné služby v oblasti software

Z: zjišťování kvality počítačových systémů, kontrola počítačových systémů apod. poradenské služby vztahující se k počítačovému systému

ZT: odstranění poškození software virem

2. Popis problému

V právních předpisech neexistuje jednoznačná definice termínů jako je počítačový systém, počítačový program či běžně používaný software. Pro zjednodušení bude následně používán termín software. Z hlediska občanské právního vymezení se jedná o právo nebo jiné majetkové hodnoty. V tomto případě není rozhodující druh software, zda jde o aplikační či operační, vždy by mělo jít o „převod nebo využití

práv“ ve smyslu zákona o DPH. Pro účely DPH je převod nebo využití práva považován za službu. Pokud hovoříme o počítačích, tak je důležité si dále uvědomit, že tyto mohou pracovat samostatně jako sólo počítače či v datových sítích, při použití dalších technických zařízení jako jsou např. aktivní síťové prvky.

Ač se jedná o samotný počítač či počítač zapojený v síti, pro správné fungování bude vždy potřebovat určitou údržbu. V takovém případě pak je možné hovořit o údržbě jednotlivého počítače, či údržbě celé sítě či její části, či nakonec o údržbě samotného software. Z hlediska daňového se však setkáváme s různými kategoriemi. Samotný počítač, či jejich sestava může být hmotným majetkem, část sítě (kabely) včetně některých aktivních síťových prvků se při splnění určitých podmínek se může stát přímo součástí budovy a tudíž součástí nemovitého majetku a software za splnění podmínek je majetkem nehmotným.

Největší problémy však nastávají pokud se hovoří o údržbě software. Současně je nutné zmínit, že dodání nového software (převod a užití práv) podléhá snížené (5%) sazbě DPH.

Koncem roku 2001 se na serveru Komory daňových poradců objevilo stanovisko sdružení podnikatelů Orges Consulting. Ve stanovisku se uvádí, že zařazení software, jeho oprav a údržby by podle pravidel SKP mělo být klasifikováno právě mezi položkami 72.2. V této souvislosti se objevily výklady, že oprava a údržba softwaru podléhá snížené (5%) sazbě DPH. Na druhé straně jsou softwarové společnosti, které pravidelnou údržbu softwaru zdaňují v některých případech základní (22%) sazbou DPH a v některých případech tuto činnost samostatně nezdaňují, protože je již zahrnuta v základní dodávce softwaru.

3. Právní posouzení

Vymezení slov „opravy a údržby“

Z výkladu textu zákona o DPH, resp. jeho přílohy č. 2 vyplývá, že základní sazba DPH by měla být uplatněna na veškerou opravu a údržbu zahrnutou v oddílech 72 SKP. Je nutné poznamenat, že co se týče právě oddílu 72, tak položky z něho se objevují v příloze č. 2 vlastně dvakrát. Nejdříve je samostatně zmíněna položka 72.5 - Služby související s údržbou a opravami kancelářských počítačích strojů, aby následně ještě jednou byla vymezeny veškeré opravy a údržba zahrnutá v oddílech 72. Kam samozřejmě spadá již dříve uvedená položka 72.5. Vzhledem k tomu že text věty: „Opravy a údržba zahrnuté v oddílech 17, 18, 19, 20, 25,28, 29, 31, 32, 33, 35, 36, 50, 52 a 72 mimo...“ Nevymezuje, zda se má jednat o opravu a údržbu věcí či práv, je otázkou, zda je nutné mezi položky spadající do této věty zahrnout i případy opravy a údržby i softwaru dodávaného jako právo.

První otázkou je tedy správné vymezení termínu „**opravy a údržba**“ daného zákonem o DPH. Zákon o DPH používá slova opravy a údržba, aniž je definuje. Lze se domnívat, že zákon o DPH používá tyto termíny ve vazbě na statistické předpisy. Podle nich pojmy opravy a údržba se rozumí: „*práce obnovující užité vlastnosti výrobku nebo odstraňující poškození za použití současně dostupných materiálů a náhrad, případně běžná a pravidelná údržba - viz vysvětlivky k SKP str. 10.*“ Jak výše uvedeno statistické předpisy používají v případě položky 72.20.34 slova **ošetření a údržba**. Vysvětlivky však dále nedefinují slova ošetření a údržba.

I za předpokladu, že budeme odlišovat slova opravy od slova ošetření, slovo údržba je v tomto spojení stále stejné. Absence slova **opravy** a jeho substituce

slovem ošetření v případě podpoložky 72.20.34 není tedy na závadu, aby měla být aplikována základní sazba DPH.

Pro zajímavost je však třeba uvést, že např. činnosti jako odstraňování počítačových virů nejsou podle pravidel SKP považovány za činnosti spadající pod ošetření a údržbu. Bez ohledu na širší chápání činnosti při odstraňování počítačových virů jako činností spojených s ošetřováním či údržbou stávajícího softwaru se jedná o činnost klasifikovanou jinde než u podpoložky označené slovem údržba, t.j. slova použitého i v zákoně o DPH pro určení základní sazby. Ze samotné podstaty této činnosti je však patrné, že jde svým způsobem o druh ošetření či údržby, pouze jinak pojmenované.

Údržba jako nedílná součást vlastní dodávky software

V tomto případě se jedná o dodání softwaru, který přímo smluvně zahrnuje činnosti spojené s jeho udržováním. Jak již vysvětleno, obě činnosti, jak dodávka tak i údržba spadají do oddílu 72. Cena je pak stanovena pouze za dodání softwaru.

V některých případech je pak sporné, zda se jedná při poskytování činnosti údržby o samostatné zdanitelné plnění, či zda jde o plnění akcesorické povahy, mající pouze podpůrný resp. pomocný či doplňující charakter k základní dodávce, kterou je dodání práva na užívání softwaru. Vzhledem k tomu, že při dodání softwaru je uplatňována snížená (5%) sazba DPH, je nutné tuto otázku samostatně posoudit a řešit. Zákon o DPH samostatně neurčuje postup, kdy se jedno zdanitelné plnění v případě poskytování služeb skládá z různých činností.

Domnívám se, že v těchto případech by nemělo být zdanitelné plnění uměle rozdělováno a pro účely DPH by mělo být možné posoudit jako jedno. V konkrétním případě by to mohlo být poskytnutí práva na užívání softwaru a součástí tohoto práva je i pravidelná údržba a jeho oprava. To znamená, že bez ohledu na to, zda je položka za zdanitelné plnění účtována v několika částech či jednou částkou celkově, by podléhala snížené sazbě DPH i údržba softwaru.

Je potřebné zdůraznit, že i ČSÚ ošetření a údržbu softwaru samostatně klasifikuje pouze v případě, že je dodávána mimo dodávku programů. Viz výše citované vysvětlivky k SKP. Z toho vyplývá, že bez ohledu na to, zda je ošetření a údržba účtována v rámci dodání software či samostatně, ale ve své podstatě v rámci smlouvy od jeho dodání v rámci jeho funkčnosti, nepůjde o případ činností klasifikovaných v rámci dané položky 72.20.34 a tudíž spadajících do přílohy č. 2 zákona o DPH.

Údržba jako subdodávka třetí osoby

Jiná situace nastává, pokud však údržbu softwaru provádí jiná osoba, než je osoba oprávněná poskytnout uživateli práva k softwaru. V tomto případě nelze hovořit o případu, že uživatel práva poskytuje další podpůrné činnosti k činnosti hlavní. Z toho vyplývá, že údržba softwaru jinou osobou než osobou poskytujícím přímo software nelze zdanit jinou než základní sazbou DPH a to právě s ohledem na ustanovení přílohy č. 2 zákona o DPH.

V případě údržby sítě bude aplikace DPH vycházet dle toho jak je posuzována daná počítačová síť.

4. Návrh řešení

Údržba softwaru prováděná přímo poskytovatelem softwaru podléhá snížené sazbě DPH v případě, že jde o službu, která není poskytována mimo dodávku programů. To platí i v případě, že je účtována samostatně.

Tam, kde údržbu softwaru zabezpečuje jiná osoba než osoba poskytovatele, bude uplatněna základní sazba DPH.

Za údržbu softwaru nelze ve smyslu pravidel SKP považovat takové činnosti jako odstranění počítačových virů, které podléhají snížené sazbě DPH.

Vzhledem k tomu, že MF připravuje novelu zákona o DPH, kde by mělo dojít k úpravě sazeb DPH, jde o problém, který bude v budoucnu odstraněn. Nicméně protože i nadále budou správci daně kontrolovat uplatňování DPH i za podmínek stávajícího zákona lze doporučit daný problém diskutovat a sjednotit výklad pro jeho posuzování.

Po projednání v Koordinačním výboru publikovat.

Stanovisko MF

Pro určení sazeb daně u služeb, t.j. i u oprav, údržby a ošetření hardware je rozhodující zařazení do Standardní klasifikace produkce (SKP) a to, zda je příslušný kód spolu se slovním vymezením uveden v příloze č. 2 k zákonu či nikoliv. Ošetření a údržba software jsou zařazeny v kódu SKP 72.20.34 a uplatňuje se tedy u nich podle právního názoru Ministerstva financí snížená sazba daně. Na konci přílohy č. 2 k zákonu o DPH je sice uvedeno, že u oprav a údržby zařazených ve vyjmenovaných kapitolách SKP (včetně kapitoly 72) patří do přílohy č. 2 a uplatňuje se u nich základní sazba daně, ale podle vysvětlivek k SKP se pod pojmem „oprava a údržba“ rozumí práce obnovující užité vlastnosti výrobků nebo stavebních děl nebo odstraňující následky poškození za použití současně dostupných materiálů a náhrad, případně běžná a pravidelná údržba. Z tohoto vymezení vyplývá, že v souvislosti se software nelze hovořit o opravě nebo údržbě movité věci a v případě „ošetření a údržby“ software se fakticky o opravu či údržbu odpovídající výše uvedenému vymezení nejedná. Z výše uvedených důvodů se podle právního názoru Ministerstva financí v souladu se zákonem o DPH a SKP uplatní u údržby a ošetření software zařazených v kódu SKP 72.20.34 snížená sazba daně.

xx

Ředitel odboru 54 požádal zástupce KDP o nezařazování témat se zaměřením na daně z příjmů na program jednání KV KDP ve zbývajících částech roku 2002, s ohledem na neodkladné pracovní úkoly zabezpečované v tomto období odbory 53 a 54 Ministerstva financí.

Termín příštího jednání KV KDP byl dohodnut na 27.11.2002, s místem konání Praha 1, pracoviště Lazarská 7, zasedací místnost č. 310, 3. patro, od 13.00 hodin; KDP předá podklady pro toto jednání nejpozději do 25.10.2002.

V Praze dne 25.11.2002

Ing. Stanislav Š p r i n g l ,
ředitel odboru 54

