

Ministerstvo financí  
Letenská 15, Praha 1

## **Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 30.11.2005**

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

- 1. Odsouhlasen zápis z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR konaného dne 26.10.2005.**
- 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 87 – stanovisko Ministerstva financí je konečné. Příspěvek veden jako rozpor**

**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, **příčemž** (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 dovést, 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

Systém investičních pobídek byl vypracován za účelem zvýšení přílivu významných zahraničních investic do České republiky a rozšiřování a modernizaci výroby českých podnikatelských subjektů.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Důvodová zpráva k ZIP

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>2</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

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	

<sup>2</sup> Důvodová zpráva k bodu 234 - §35b odst. 1 písm. b) k novele ZDP č. 438/2003 Sb.

Společnost A pobírá stejných výhod z titulu investičních pobídek před snížením i po snížení daňových sazeb. Zisky generované investiční akcí, 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 x 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 přepočty 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 přiklonění se k variantě b), jakožto výkladově správné, hovoří také matematické pojetí ustanovení § 35b, které je následující:

Sleva = S1 – S2, přičemž	
$S1 = ZD_t \times 0,31$	
$S2 = ZD_{t-1,2} \times 0,31$ .	
Dosadíme-li do vzorce, vychází	
$Sleva = ZD_t \times 0,31 - ZD_{t-1,2} \times 0,31$ , což se dá vyjádřit také jako	
$Sleva = (ZD_t - ZD_{t-1,2}) \times 0,31$	
Použité zkratky:	
$ZD_t$ = základ daně za běžné zdaňovací období	
$ZD_{t-1,2}$ = 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	
$S1 = ZD_t \times s_t$	
$S2 = ZD_{t-1,2} \times s_t$	
Dosadíme-li do vzorce, vychází	
$Sleva = ZD_t \times s_t - ZD_{t-1,2} \times s_t$ , což se dá vyjádřit také jako	
$Sleva = (ZD_t - ZD_{t-1,2}) \times s_t$	
Použité zkratky:	
$s_t$ = 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>	
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 dvojí 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.

## DPH

### Příspěvek 10/26.01.05 – Ministerstvo financí doplnilo informaci k bodu 3.2.

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

(přepracovaná 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 nabyl účinnosti nový 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 zmíněné 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 nepřímo zmíněna v článku čl. 6 odstavec 4. ve vztahu k poskytování služeb. Nepřímo 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 úpravu 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) *Zahraníční 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 pořízení 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 přiznat 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 daně 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. Nejproblematictější 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. (viz doplňující stanovisko k 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), t.j. 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 Ministerstva financí k bodu 3.2.:**

Otázku toho, zda je možno v případě, kdy původně byl mezi komisionářem a komitentem vystaven daňový doklad se stejným základem daně jako na plnění mezi komisionářem a třetí osobou, je nutno řešit individuálně s ohledem na příslušná ustanovení uzavřené smlouvy s přihlédnutím k příslušným právním předpisům, podle kterého byla příslušná smlouva uzavřena. Dle názoru MF je nutno odlišit případy, kdy je komisionářská smlouva upravena obdobně jako v českém právu (obchodní zákoník), a případy, kdy je komisionáři povoleno ponechat si část plnění od třetí strany.

**Příspěvek 71 – Ministerstvo financí změnilo své původní stanovisko po konzultacích s předkladateli**

## 71/31.08.05 - Zajišťovací převod vlastnického práva

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>3</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>4</sup>, zástavní právo k věci<sup>5</sup>, zástavní právo k cenným papírům<sup>6</sup>, ručení<sup>7</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 okamžik uzavření smlouvy o ZPVP také s dlužníkem uzavřena smlouva o výpůjčce<sup>8</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 odebírá 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 nejvýhodnější 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.

<sup>3</sup> § 553 zák. č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

<sup>4</sup> § 554 zák. č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

<sup>5</sup> § 152 zák. č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

<sup>6</sup> § 39 zák. č. 591/1992 Sb., o cenných papírech

<sup>7</sup> § 546 zák. č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, §303 zák. č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

<sup>8</sup> § 659 zák. č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

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 užitky, 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, jenž 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 užitky 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>9</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 úplaty osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku (§ 2 odst. 1 písm. a) zák. o DPH), resp. poskytnutí služby za úplaty 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).

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 Aardappelenbewaarplaats, 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

<sup>9</sup> zák. č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.



hodnotu, protože základem daně je úplata skutečně obdržena 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 vlastníkem 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 užítky 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 vlastníkem, 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 obdobně

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>10</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 sjednací 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 odebrá 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 sjednací 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 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.

---

<sup>10</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).

## **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 věci 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 sjednací závěr k výše uvedené problematice a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

MF souhlasí se závěry předkladatele. 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. Základem daně je částka, za kterou je movitá věc prodána.

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 zákona o DPH.

## **Příspěvek 80/26.10.05 – Ministerstvo financí vypracovalo po konzultacích s předkladateli nové stanovisko**

### **80/12.10.05 - Problematika poskytování služeb na dlouhodobé bázi (doplnění této otázky projednávané 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 přiznat 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:**

Souhlas MF se závěrem předkladatele. MF by v této souvislosti pouze chtělo zdůraznit závěr uvedený v posledním odstavci návrhu předkladatele, tj. skutečnost, že k uskutečnění zdanitelného plnění dochází u služeb nejpozději dnem, kdy byly tyto služby poskytovány naposledy. Tento okamžik není možno překročit, k uskutečnění plnění u poskytování služeb v důsledku vystavení daňového dokladu může dojít pouze před tímto okamžikem.

## **Příspěvek 72/31.08.05 – Ministerstvo financí dodalo souhlasné stanovisko.**

### **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>11</sup> s místem plnění v tuzemsku.

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>12</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, bezúplatně, 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.

<sup>11</sup> Fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti.

<sup>12</sup> <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:CS:HTML>

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>13</sup>, německým<sup>14</sup>, italským<sup>15</sup> a francouzským<sup>16</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>17</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

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 dárků 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

<sup>13</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>14</sup> Jedoch fallen Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zu Zwecken des Unternehmens nicht darunter.

<sup>15</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>16</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>17</sup> Rozhodnutí Evropského soudního dvora C-372/88 (Milk Marketing Board)

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 dárků 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>18</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>19</sup> možné postupovat přímo podle směrnice (přímá účinnost)<sup>20</sup>.

<sup>18</sup> Například rozhodnutí Evropského soudního dvora C-80/86 (Kolpinghuis)

<sup>19</sup> Předmětné ustanovení směrnice musí být nepodmíněné, dostatečně určité a lhůta pro implementaci směrnice členským státem EU již uplynula.

<sup>20</sup> Například rozhodnutí Evropského soudního dvora v případě C-8/81 (Ursula Becker)



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>21</sup>, Německu<sup>22</sup> a ve Velké Británii<sup>23</sup>.

Všechny výše uvedené členské státy implementovaly ustanovení článku 5 odst. 6 Šesté směrnice způsobem, který nepodmiňuje vynětí bezúplatného poskytnutí vzorků a dáreků malé 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 dáreků 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 dáreků malé hodnoty, i když jsou předmětem spotřební daně.

## Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas MF se závěrem předkladatele.

<sup>21</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>22</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>23</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.

## Příspěvky 82, 83 – souhlas s předkladatelem

### 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 sazbě 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 občanskoprávních 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 developeri 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.

Příspěvek 84 – přesunutí projednávání příspěvku na lednové jednání Koordinačního výboru

#### **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 jejich 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, příjezdů, 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 stěžít 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:**

Prověřit 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.

**Příspěvek 88 – jedná se o velmi složitou problematiku, stanovisko Ministerstva financí bude předloženo na lednovém jednání Koordinačního výboru**

**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>24</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>25</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.

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

<sup>24</sup> článek 9 odst. 2 písm. e) Šesté směrnice

<sup>25</sup> článek 28c(E)(3), který doplňuje článek 15 Šesté směrnice



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 plátc 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 plátc. Na rozdíl od toho český zákon pro určení místa plnění u vymezených služeb požaduje, aby příjemcem služby byl přímo plátc 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 plátc 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 odstavec 6 ZDPH poskytovány osobě povinné k dani se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě, je místo plnění mimo tuzemsko. Plátc 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 plátc byl schopen jiným

způsobem (než doložením skutečnosti, že je daná osoba plátcem DPH v příslušném členském státu) doložit, že služby byly poskytnuty osobě povinné k dani v tomto státu, bude takový postup akceptován i pro účely přesunu místa plnění u takových služeb k jejich příjemci.

**Příspěvek 89 – příspěvek uzavřen. Došlo ke změně názvu příspěvku z: „Zaúčtování daňových dokladů souhrnným účetním zápisem“ na „Zaúčtování daňových dokladů“.**

## **89/23.11.05 - Zaúčtování daňových dokladů**

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 zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 10 u plátců, kteří nevedou účetnictví. V případě splátkového nebo platebního kalendáře je tato podmínky splněna zaúčtováním 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 řadu 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 popsany 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 s předkladatelem.

### **Příspěvek 90 - uzavřen**

#### **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 úplatu 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 nevymezuje 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>26</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 plátcovi 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 dočasněho 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 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.

---

<sup>26</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.

**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>27</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>28</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 registrovaného k DPH v jiném členském státě, nejedná se o transakci, která by byla předmětem anglické DPH<sup>29</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

<sup>27</sup> Statutory Instrument (SI) 1992/3130 – viz. příloha

<sup>28</sup> UK VATA 1994, section 18 (1) (6) (7) – viz. příloha

<sup>29</sup> UK VATA 1994, section 18 (2) (3) (6) (7) – viz. příloha

z podmíněných celních režimů a toto dodání nebo pořízení předchází dovozu („dovozní dodání“), tzn. pokud odběratel nebo jím pověřená osoba zboží doveze<sup>30</sup>. Osvobození od daně platí, mimo jiné, i pro dodání, která předchází dovoznímu dodání.

Jedná se konkrétně o následující celní režimy<sup>31</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>32</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 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 navrhujeme upravit výše uvedenou situaci tak, aby v případě neplátce v pozici kupujícího nedocházelo k jeho dvojímu daňovému zatížení, což je z pohledu obecných principů DPH nepřijatelné.

---

<sup>30</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>31</sup> Nichterhebungsverfahren sind folgende Zollverfahren:  
- das Versandverfahren  
- das Zolllagerverfahren  
- die aktive Veredelung nach dem Nichterhebungsverfahren  
- das Umwandlungsverfahren und  
- die vorübergehende Verwendung

<sup>32</sup> §4b (2) německého zákona o DPH – viz. příloha

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.

## **Účetnictví**

**Příspěvek 92 – stanovisko Ministerstva financí je konečné. Ze strany KDP ČR bude podán nový příspěvek**

### **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 nahrazeno 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.

## KOMPLEXNÍ PROBLÉM

### Příspěvek 91 – souhlasné stanovisko Ministerstva financí.

#### 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 novelu. 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>33</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 [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 tehdejším 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,

---

<sup>33</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.

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>34</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>35</sup>, bude činit 1 mil. Kč za každou bytovou jednotku, tj. že podíl na kupní ceně bude – vzhledem k předpokladu stejně 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

<sup>34</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 lodžii či balkony, je počet m<sup>2</sup> bytu zvýšen většinou o polovinu plochy balkonu nebo lodžie.

<sup>35</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.

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>36</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 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:

---

<sup>36</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 níž 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.

<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>37</sup>

V námi popisovaném případě vycházíme z obvyklého způsobu, kterým se nájemci (členové družstva) podílejí svými peněžními prostředky na splacení 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.

<sup>37</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 společných částí domu je přístup jen z jím nabývané bytové jednotky), je vyjádřena již v ceně této bytové jednotky, nikoliv ale jako ocenění společných částí domu.

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,
- 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.

**Aktiva      Rozvaha družstva po prodeji tří bytových jednotek (tis. Kč) Pasiva**

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>

**Aktiva      Rozvaha družstva po zápočtu (tis. Kč) Pasiva**

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 Ministerstvo financí (odbor 28 – Účetnictví) **souhlasí s předkladatelem.**

Z hlediska působnosti odboru 15 – Legislativa daní z příjmů nemáme z předloženému příspěvku žádné připomínky a vyjadřujeme **souhlasné stanovisko.**

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.

---

## **Část nové příspěvky**

---

### **Daň z příjmů**

#### **93/21.12.05 - Uplatnění pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění v základu daně ve zvláštních případech**

Předkládají: Ing. Otakar Machala QUD, daňový poradce, č. osvědčení 2252  
Hana Kovalíková, daňová poradkyně, č. osvědčení 1139

#### **1. Úvod**

V souvislosti s aktuálním vývojem právních předpisů v oblasti účetnictví a daní z příjmů přibývá poplatníků – fyzických osob, kteří přecházejí z vedení daňové evidence na vedení účetnictví a kteří mění způsob uplatňování výdajů v prokázané výši na výdaje paušálem nebo naopak. Uvedený problém se týká rovněž podnikatelů v okamžiku ukončení nebo přerušeni činnosti.

Tento příspěvek se zabývá problematikou vlivu nedoplatků a přeplatků z titulu pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále jen SP) a na všeobecné zdravotní pojištění (dále jen ZP) na základ daně z příjmů fyzických osob.

## **2. Obecný rozbor problému**

SP a ZP je v případě podnikatelů – fyzických osob považováno za výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů (dále jen daňový výdaj) podle § 24 odst. 2 písm. f) zákona o daních z příjmů v aktuálním znění (dále jen ZDP). U podnikatelů, kteří nevedou účetnictví platí, že daňovým výdajem je SP a ZP uhrazené formou záloh v daném zdaňovacím období. V případě podnikatelů vedoucích účetnictví je daňovým výdajem SP a ZP zúčtované v souladu s účetními předpisy v nákladech a zaplacené nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části.

I v případě běžného zdaňovacího období, kdy nedochází k přechodu na vedení účetnictví ani ke změně způsobu uplatňování výdajů či k ukončení podnikání, se u poplatníků vedoucích účetnictví lze v praxi setkat s různými způsoby stanovení účetní výše nákladů na SP a ZP podnikatele v daném účetním a zdaňovacím období (obvykle zachycených na účtu 526).

První způsob spočívá v tom, že na účet 526 se účtují zálohy uhrazené v daném zdaňovacím a účetním období (tj. do 31. 12.). Nedoplatek či přeplatek SP a ZP je pak účtován jako náklad nebo snížení nákladu až v následujícím období (obvykle březen, duben násl. roku) po podání Přehledu o příjmech a výdajích (dále jen Přehled).

Druhý způsob, který používají osoby matematicky a počítačově zdatnější, vychází z principu, že rozdíl mezi příjmy a výdaji, který je vyměřovacím základem pro SP a ZP je právě částkami hrazenými na SP a ZP ovlivňován a pomocí cyklického odkazu (iterací) v tabulkovém procesoru stanoví výši nedoplatku nebo přeplatku SP a ZP a zohlední ji v rámci účetnictví „starého“ období.

Výše uvedený dvojitý způsob účtování vyrovnání SP a ZP je důsledkem dvojího pohledu na okamžik vzniku pohledávky či závazku v rámci vyrovnání povinnosti SP a ZP.

První možný výklad, který neoficiálně potvrdili i pracovníci ČSSZ říká, že pohledávka nebo závazek z titulu vyrovnání povinnosti SP a ZP vznikají až k datu podání Přehledu, resp. k datu, kdy měl být Přehled podán. K 31. 12. tedy ještě pohledávka ani závazek neexistují a není třeba o nich účtovat. Tomuto pojetí odpovídá i fakt, že v rámci základu daně z příjmů je zohledňována celková výše uhrazených záloh (s omezením maximální výší vyměřovacího základu), i když konečná povinnost úhrady SP a ZP bude nižší (vznikne přeplatek).

Druhý možný výklad má za to, že pohledávka event. závazek existují (jako nesplatné) již k 31. 12. a je tedy o nich nutno účtovat a v případě daňové evidence je uvádět v rámci přehledu o majetku a závazcích.

### **Návrh řešení**

Vzhledem ke specifčnosti SP a ZP, jejich vzájemnému ovlivňování se základem daně z příjmů, možnosti dvojího pohledu na okamžik vzniku pohledávky a závazku i vžité praxi lze připustit oba způsoby pojetí vzniku pohledávek a závazků z titulu rozdílu celkové výše SP a ZP a záloh zaplacených v daném zdaňovacím období, tj. ke dni podání (povinnosti podání) Přehledu i k poslednímu dni účetního (zdaňovacího) období.

## **3. Přechod na vedení účetnictví**

Při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví jsou v souladu s § 5 odst. 8 poplatníci povinni postupovat podle přílohy č. 3 k ZDP. V příloze č. 3 se uvádí, že základ daně se ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, mj. zvýší o hodnotu

pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem a sníží o hodnotu závazků, které by při úhradě byly daňovým výdajem.

V případě varianty vzniku pohledávky nebo závazku již k 31. 12. by se základ daně podle přílohy č. 3 upravoval i o pohledávku z titulu přeplatku nebo o závazek z titulu nedoplatku SP a ZP. Vzhledem k tomu, že se v souladu s Přílohou č. 3 upravuje základ daně období, ve kterém je již vedeno účetnictví (tj. jakoby k 1.1. období, v němž dojde k vyrovnání pohledávky nebo závazku), praktický vliv okamžiku vzniku pohledávky a závazku na základ daně z příjmů tohoto období bude mít zejména možnost rozložit zvýšení základu daně na 9 zdaňovacích období podle § 23 odst. 14 ZDP v případě přeplatku SP a ZP.

#### **Návrh řešení**

V rámci úprav základu daně podle přílohy č. 3 není nutno zohledňovat přeplatky a nedoplatky SP a ZP. Rovněž lze postupovat tak, že poplatník v rámci úprav základu daně přeplatky či nedoplatky zohlední a zvýší tento základ daně o hodnotu přeplatku nebo jej sníží o hodnotu nedoplatku.

#### **4. Změna způsobu uplatňování výdajů**

Při změně způsobu uplatňování výdajů dle § 24 ZDP (v prokázané výši) na způsob podle § 7 odst. 9 ZD (paušálem) jsou poplatníci vedoucí daňovou evidenci povinni upravit rozdíl mezi příjmy a výdaji mj. o výši pohledávek a závazků v souladu s ustanovením § 23 odst. 8 písm. b) ZDP.

V případě varianty vzniku pohledávky a závazku k 31.12. by v daném případě došlo k ovlivnění základu daně v období předcházejícímu zdaňovacímu období, v němž ke změně způsobu uplatňování dojde. Platba závazku z titulu SP a ZP ani inkaso přeplatku by v následujícím období neměly vliv na základ daně z příjmů.

V případě varianty vzniku pohledávky a závazku ke dni podání Přehledu bude úhrada nedoplatku výdajem období, v němž bude tento nedoplatek uhrazen a inkaso přeplatku sníží uplatňované výdaje na SP a ZP, případně bude evidováno jako příjem podléhající dani.

#### **Návrh řešení**

V rámci úprav rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 23 odst. 8 písm. b) ZDP při změně způsobu uplatňování výdajů lze postupovat tak, že se nezohledňují přeplatky a nedoplatky SP a ZP. Základ daně bude ovlivněn v období jejich úhrady.

Rovněž lze zvolit postup, kdy poplatník zvýší základ daně o hodnotu přeplatku nebo sníží základ daně o hodnotu nedoplatku v rámci úprav rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 23 odst. 8 ZDP.

#### **5. Ukončení nebo přerušování činnosti**

Při ukončení (přerušování) činnosti je z pohledu daně z příjmů rovněž třeba se řídit ustanovením § 23 odst. 8 ZDP. Ukončení činnosti má nicméně jistá specifika v tom, že v následujícím zdaňovacím období po ukončení činnosti již poplatník z tohoto titulu nevykazuje žádné příjmy a výdaje v rámci dílčího základu daně podle § 7 ZDP.

V případě ukončení (přerušování) činnosti je vhodné posoudit zvlášť dopad přeplatku na SP a ZP a nedoplatku na SP a ZP.



U přeplatku platí, že v případě varianty vzniku pohledávky k 31. 12. by byl základ daně zvýšen podle § 23 odst. 8 ZDP v období ukončení činnosti a vlastní inkaso přeplatku v následujícím zdaňovacím období by základ daně již neovlivnilo.

V případě varianty vzniku přeplatku ke dni Podání přehledu by se inkaso pohledávky posuzovalo jako příjem podléhající dani v období skutečného inkasa v rámci dílčího základu daně podle § 10 ZDP.

U nedoplatku by v případě varianty vzniku závazku k 31. 12. byl základ daně snížen podle § 23 odst. 8 v období ukončení činnosti. Úhrada v roce následujícím by základ daně neovlivnila. To platí v případě poplatníků vedoucích účetnictví nebo daňovou evidenci. U ostatních fyzických osob (které např. uplatňují paušální výdaje) nelze základ daně o závazky podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 3. snížit.

V případě varianty vzniku závazku ke dni podání Přehledu by úhrada nedoplatku SP a ZP již nemohla být v základu daně zohledněna, pokud by ZDP neobsahoval pro tento případ speciální úpravu. Tu představuje ustanovení § 7 odst. 13 ZDP, které v případě ukončení (přerušeni) podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti poplatníkem, který vede účetnictví, umožňuje v případě pozdější úhrady nedoplatku SP a ZP podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost.

Vzhledem k tomu, že uvedené ustanovení bylo do zákona včleněno poslancekou novelou č. 168/1998 Sb., tedy dávno před zavedením daňové evidence a vztahovalo se na všechny poplatníky vedoucí (i jednoduché) účetnictví, měla by být umožněna jeho aplikace i pro poplatníky s daňovou evidencí.

### **Návrh řešení**

V rámci úprav rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 23 odst. 8 při ukončení (přerušeni) činnosti lze postupovat tak, že se nezohledňují přeplatky a nedoplatky SP a ZP. Přeplatek pak bude zdaněn při inkasu v rámci dílčího základu daně z příjmů podle § 10 ZDP.

Při úhradě nedoplatku po termínu stanoveném pro jeho zohlednění v základu daně zdaňovacího období, v němž byla činnost ukončena nebo přerušena, mohou poplatníci podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost podle § 7 odst. 13 ZDP.

Rovněž lze zvolit postup, kdy poplatník v rámci úprav rozdílu mezi příjmy a výdaji zvýší základ daně o hodnotu přeplatku nebo sníží základ daně o hodnotu nedoplatku podle § 23 odst. 8 ZDP.

### **6. Návrh na opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

Souhlas s předkladatelem.

## **Komplexní problém**

**94/21.12.05 - Oceňovací rozdíl při koupi podniku od fyzické osoby vedoucí daňovou evidenci**

Předkládá: Alena Zenklová, daňová poradkyně, č. osvědčení 1799

### Popis problému

Pro vyčíslení výše oceňovacího rozdílu k nabytému majetku je stanoveno, že se vychází z rozdílu ocenění podniku nebo jeho části nabytého koupí a oceněním jednotlivých složek majetku v **účetnictví prodávajícího**. Obdobně se vychází i pro stanovení základu daně /nákladů/ z rozdílu mezi oceněním podniku a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v **účetnictví prodávajícího** sníženým o závazky. Lze v případě prodeje podniku nebo části podniku fyzickou osobou, která nevede účetnictví, tzn. vede daňovou evidenci, vycházet pro stanovení základu daně i pro účetnictví kupujícího z oceňovacího rozdílu, nebo lze pouze s použitím individuálního přecenění jednotlivých složek majetku vyčíslit goodwill a ten zahrnovat do daňových nákladů ?

1. ČÚS č. 011 – Operace s podnikem ustanovení bodu 3.3.  
*Kupující zachytí v účetnictví kupní cenu podniku nebo části podniku a převzatý majetek a předané závazky, případně rezervy podle bodu 3.1., s případným využitím položky goodwillu nebo oceňovacího rozdílu k nabytému majetku podle ustanovení § 6 a § 7 vyhlášky.*
2. § 6 odst. 3 písm. d) Vyhlášky č. 500/2002 Sb.  
*(3) Podle odstavce 1 jsou*  
*d) goodwillem pro účely této vyhlášky kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněným podnikem, 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. ...*
3. § 7 odst. 10 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.  
*“Oceňovací rozdíl k nabytému majetku” obsahuje kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávajícího, vkládající nebo zanikající účetní jednotky sníženým o převzaté závazky.*  
...
4. § 23 odst. 15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů  
*Do základu daně se zahrnuje i rozdíl mezi oceněním podniku nebo části podniku, tvořící samostatnou organizační složku, nabytého koupí a souhrnem ocenění jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávajícího sníženým o převzaté závazky (dále jen “oceňovací rozdíl při koupi podniku nebo části podniku”). ... Kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo části podniku, tvořící samostatnou organizační složku, nabytého koupí a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky (goodwill) se zahrnuje do základu daně obdobně jako oceňovací rozdíl při koupi podniku nebo části podniku.*
5. § 7b odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů  
*Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví<sup>20)</sup>, není-li dále stanoveno jinak.*

20h) § 6 až § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

### Rozbor problematiky

V případě prodeje podniku nebo části podniku se stanoví jako podmínka pro použití “oceňovacího rozdílu k nabytému majetku” podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., nebo

“oceňovacího rozdílu při koupi podniku nebo části podniku” podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, pro kupujícího ocenění jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávajícího. Při prodeji podniku nebo části podniku fyzickou osobou, která v souladu s platnými právními předpisy vede daňovou evidenci podle § 7b zákona o daních z příjmů, nedojde k striktnímu dodržení tohoto ustanovení. Lze se ovšem odvolávat na ust. § 7b odst. 2 a navazující vysvětlivky pod čarou, že pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak. Tzn., že v případě, kdy kupující doloží, že ocenění jednotlivých složek v daňové evidenci prodávajícího je v souladu s účetními předpisy, lze i v tomto případě použít pro účetní předpisy “oceňovací rozdíl k nabytému majetku” a pro daňové účely “oceňovací rozdíl při koupi podniku nebo části podniku”.

### **Návrh řešení**

Po projednání na Koordinačním výboru doporučuji přijmout závěr, že i v případě koupě podniku nebo části podniku od fyzické osoby vedoucí daňovou evidenci lze postupovat podle ust. § 7 odst. 10 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., o pro účely stanovení základu daně lze postupovat podle ust. § 23 odst. 15 věty první.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

Nesouhlas s navrženým řešením z důvodu jasné dikce ustanovení § 24 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a § 23 odst. 15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

## **DPH**

### **95/21.12.05 - Základ daně z přidané hodnoty při vývozu zboží**

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

V poslední době se množí případy, kdy některé finanční úřady požadují po plátcích daně, kteří uskutečňují vývozy zboží z České republiky do států mimo Evropského společenství, aby v daňovém přiznání na řádku 430 uváděli jako základ daně u těchto plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet statistickou hodnotu, která je uváděna na tiskopisu písemného celního prohlášení (JSD), kterým se dané zboží navrhuje do režimu vývoz.

Vzhledem k tomu, že se jedná o osvobozené plnění, samotný základ daně, deklarovaný v daňovém přiznání, neovlivňuje daňovou povinnost plátce s jedinou výjimkou, a to když tento plátce uskutečňuje rovněž osvobozená plnění bez nároku na odpočet a musí pro tyto účely počítat koeficient.

Přesto považuji za potřebné vyjasnit, co je považováno za základ daně, aby byl zajištěn konzistentní přístup ze strany finančních úřadů.

Základ daně je obecně definován v § 36, odst. 1, zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a to jako „vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění“. Pro účely analýzy této otázky je možno odhlédnout od dalších ustanovení tohoto paragrafu (cena obvyklá apod.).

Pouze v případech, kdy zákon o DPH stanoví v následujících paragrafech jinak, nepoužije se dle mého názoru ustanovení §36, odst. 1 zákona o DPH. Zákon v podstatě jinak stanoví pouze v případě dovozu zboží a dodání zboží podléhajícího spotřební dani dodávaného v režimu podmíněného osvobození od daně. U ostatních zdanitelných plnění (poskytnutí služeb z jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu) se zákon odvolává opět na § 36.

Vzhledem k tomu, že zákon o DPH neobsahuje žádné speciální ustanovení ve vztahu k základu daně při dovozu zboží, je tedy nutno za základ daně, který se uvádí do daňového přiznání na řádku 430, uvádět úplatu za vyvážené zboží (vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet vývozce).

K tomuto závěru je nutno dojít i přesto, že v případě vývozu zboží se jedná o plnění, které je osvobozeno od daně, tj. o plnění, které není ve smyslu § 2, odst. 3 zákona o DPH zdanitelným plněním. Kdybychom vyšli z předpokladu, že § 36 zákona o DPH je aplikovatelný pouze na zdanitelná plnění ve smyslu výše zmíněného ustanovení § 2, odst. 3 zákona o DPH, nebylo by možno ustanovení § 36 využít pro žádné z plnění osvobozených od daně, ať již s nárokem na odpočet či bez nároku na odpočet.

Závěr, že § 36 je nutno aplikovat i na osvobozená plnění je možno nepřímou dovodit i z § 46a, odst. 1, zákona o DPH, kde je stanoveno, že v případě změny základu daně při dodání zboží do jiného členského státu, na které se vztahuje osvobození od daně, se postupuje obdobně jako v § 42 zákona o DPH, přičemž tento paragraf se uplatňuje rovněž na opravu základu daně u zdanitelných plnění.

Požadavek ze strany některých finančních úřadů, aby byla do daňového přiznání při osvobozeném vývozu zboží do řádku 430 daňového přiznání uváděna statistická hodnota tudíž nemá jasnou oporu v zákoně o DPH. Kromě toho, statistická hodnota musí být na tiskopisu písemného celního prohlášení (JSD), kterým se dané zboží navrhuje do režimu vývoz, uváděna pouze v případě, že se vztahuje ke zboží nad určitou hodnotu.

## **Závěr**

Informovat finanční úřady o tom, že při vývozu zboží osvobozeného od daně je možno při výpočtu základu daně, který se uvádí do řádku 430 daňového přiznání, postupovat jak dle §36 zákona o DPH a uvádět zde“úplatu“ za dodané zboží, či zde uvádět statistickou hodnotu ve smyslu celních předpisů.

## **Stanovisko Ministerstva financí**

Z hlediska platných celních předpisů přichází obě možnosti uvedené v závěru tohoto příspěvku v úvahu. Obě možnosti však mají svoje negativa:

- statistická hodnota není vždy v JSD (JCD) uvedena, do 30 000 Kč nemusí být vůbec, i když někdy uváděna je, v případech, kdy je uvedena, se dopočítávají náklady na dopravu FCO česká hranice, takže se prakticky vždy liší od fakturované částky,
- výše úplaty za zboží se liší v okamžiku propuštění zboží do režimu vývoz od částky, která je skutečně inkasována (převažuje vývoz na nejistý prodej),

správně by měly být následně vždy podávána dodatečná daňová přiznání se správnými údaji.

MF, odbor 18 (Legislativa nepřímých daní) se proto přiklání k tomu, aby pro účely daně z přidané hodnoty byla aplikována primárně statistická hodnota propouštěného zboží, alternativně může plátce uvést výši úplaty.

## **96/21.12.05 - Nárok na odpočet daně při dodatečném vyměření DPH při dovozu zboží**

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

V rámci následných kontrol ze strany celních orgánů jsou v současné době kontrolovány dovozy zboží realizované před 1. lednem 2005. V případech, kdy je na základě těchto kontrol doměřena dodatečně daň a kdy „původní“ propuštění zboží např. do režimu volný oběh, zajišťoval nepřímý zástupce, tj. celní agent jednající vlastním jménem na účet dovozce, který zboží dováží, vyskytly se v poslední době určité nejasnosti, kdo má nárok na uplatnění odpočtu takto dodatečně doměřené daně.

Původně doměřenou DPH při dovozu si mohl uplatnit pouze dovozce zboží – příjemce dováženého zboží. Jestliže však celní úřad doměří na základě výsledku následné kontroly nějakou DPH související s tímto dovozem, vystaví „pouze“ platební výměr, který je z pohledu celního úřadu adresován nepřímému zástupci jako dlužníkovi ve vztahu k proclenému zboží.

Některé finanční úřady odmítají uznat nárok na odpočet daně dovozce zboží z dodatečně doměřené daně, jelikož tento není uveden na tomto platebním výměru, a to přesto, že na platebním výměru je uveden odkaz na JSD (JCD), kterým bylo dovážené zboží propuštěno do režimu volný oběh a je zcela evidentní, že doměřená daň se váže k tomuto zboží.

Dle § 44, odst. 1 zákona o DPH, pokud dojde k dodatečnému vyměření daně celním orgánem, má plátce nárok na odpočet daně za podmínek podle § 72 až 75 zákona o DPH.

Vyjdeme-li z předpokladu, že jsou splněny podmínky uvedené v § 72 zákona o DPH, musí plátce prokázat nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl zaúčtován popř. zaevidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.

Daňovým dokladem je pro účely DPH dle § 30, odst. 2 i „jiné rozhodnutí o vyměření daní vydané celním orgánem, pokud je daň zaplacená“, tj. i vydaný platební výměr, jestliže je daň zaplacená. To je potvrzeno i v § 73, odst. 5 zákona o DPH.

V souladu s § 73, odst. 12 zákona o DPH musí sice daňový doklad obsahovat všechny náležitosti stanovené tímto zákonem, nicméně pokud je neobsahuje, stále má plátce nárok na prokázání nároku podle zákona o správě daní a poplatků v platném znění. Kromě toho zákon o DPH nestanoví, jaké náležitosti má jiné rozhodnutí celního úřadu obsahovat.

Jestliže je tedy možno prokázat, že se dodatečný platební výměr váže ke zboží, které bylo propuštěno do režimu volný oběh, resp. k JSD (JCD), kterým bylo toto zboží do tohoto režimu propuštěno a z kterého si dovozce uplatnil v souladu se zákonem o DPH nárok na

odpočet, dovozce zboží je oprávněn uplatnit si nárok i na odpočet daně vyměřené platebním výměrem, i když není na tomto výměru uveden.

### **Závěr**

Nárok na odpočet daně vyměřené platebním výměrem si může uplatnit dovozce zboží, jestliže může doložit, že se dodatečný platební výměr váže ke zboží, které bylo tomuto dovozci propuštěno do režimu volného oběhu a z kterého si mohl v souladu se zákonem o DPH uplatnit nárok na odpočet daně, a jestliže dodatečně vyměřenou daň zaplatil. Tento nárok je zachován i v případě, kdy z důvodu celních předpisů je na dodatečném platebním výměru uveden pouze nepřímý zástupce, který dané zboží původně propustil do volného oběhu.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

Souhlas s návrhem předkladatele s tím, že v období před 1. lednem 2005 byl celní (a daňový) dluh předepisován deklarantovi, v případě nepřímého zástupce dlužníkem byl jak nepřímý zástupce, tak i zastupovaná osoba. Nárok na odpočet daně je možno uplatnit i na základě dodatečného platebního výměru, ve kterém je uvedena částka doměřené daně a který obsahuje odkaz na původní daňový doklad, tj. JSD (JCD), ve kterém by celní úřad měl také uvést doměření vč. konkrétních částek (clo, DPH, popř. ostatní).

### **97/21.12.05 - Zpětná účinnost registrace k DPH**

Předkládají: Ing. Libor Frýzek, daňový poradce, číslo osvědčení 2119  
Ing. Václav Olšanský, daňový poradce, číslo osvědčení 2317

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu ustanovení § 94 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

#### **1. Situace**

Osoba povinná k dani překročí obrat stanovený pro registraci k DPH. Ve stanovené lhůtě nepodá žádost o registraci k DPH. Po překročení uvedeného obratu i nadále uskutečňuje zdanitelná plnění.

Ze strany veřejné správy předkladatelé zaznamenali výklad ustanovení § 94 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého se osoba povinná k dani v popisovaném případě nemůže stát plátcem DPH se zpětnou účinností.

#### **2. Český zákon o DPH**

Paragraf 95 zákona o DPH stanoví za jakých podmínek a v jakých lhůtách je osoba povinná k dani povinná správci daně podat přihlášku k registraci.

Paragraf 94 zákona o DPH stanoví okamžik, od kterého se osoba povinná k dani stane plátcem DPH. Při splnění registrační povinnosti je tento okamžik nezávislý na správci daně. Pokud osoba povinná k dani nesplní registrační povinnost, pak se stane plátcem ode dne účinnosti, který správce daně uvede na osvědčení o registraci. Ze systematického umístění dovozujeme, že se toto pravidlo použije pouze pro nesplnění registrační povinnosti podle § 95

odst. 1 zákona o DPH. Text zákona o DPH výslovně nezakazuje správci daně provést zpětnou registraci.

Plnění definovaná v § 2 odst. 1 jsou předmětem DPH bez ohledu na to, zda jsou poskytována osobami povinnými k DPH, které jsou registrovány k DPH, nebo osobami povinnými k DPH, které k DPH registrovány nejsou.

Podle § 6 odst. 1 zákona o DPH je osoba povinná k dani osvobozena od uplatňování DPH, pokud její obrat nepřekročí za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích měsíců částku 1 000 000 Kč, pokud zákon o DPH nestanoví jinak (§ 94 zákona o DPH). S ohledem na Šestou směrnici (viz dále) lze toto ustanovení vyložit tak, že uvedená výjimka se nevztahuje na § 94 odst. 1 druhou větu zákona o DPH.

Nárok na odpočet DPH je dle § 72 přiznáván plátcům.

### 3. Právo EU

Podle první směrnice rady 67/227/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „První směrnice“), je v zájmu společného trhu dosáhnout harmonizace právních předpisů, aby se co nejvíce vyloučily faktory, které mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni Společenství. Podle článku 2 První směrnice je podrobeno DPH každé plnění z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo službu po odečtení částky DPH, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky. Společný systém daně z přidané hodnoty se uplatňuje až do stupně maloobchodu (včetně).

Struktura a pravidla uplatnění společného systému DPH jsou dána směrnicí Rady 77/388/EHS, o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu-společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění pozdějších změn (dále jen „Šestá směrnice“). Šestá směrnice se o problematice registrace k DPH ve smyslu přidělení identifikačního čísla zmiňuje v článku 22 (ve znění článku 22h). Dále Šestá směrnice s provedením nebo neprovedením registrace k DPH nespojuje žádná práva ani povinnosti. Zvláštní režim pro malé podniky je uveden v článku 24 (ve znění článku 28i) Šesté směrnice.

Z judikatury Evropského soudního dvora („ESD“) vyplývá, že zásada neutrality je základním prvkem společného systému DPH. Tato zásada byla ve Stanovisku generálního advokáta k věci C-412/03 vyjádřena v bodu 24 následujícím způsobem:

*„Za plnění se považuje dodávání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění na základě zásady neutrality, která je základním prvkem společného systému DPH<sup>38</sup>, která vede k tomu, aby vybírání daně nemělo žádný vliv na výrobní postupy<sup>39</sup> díky tomu, že je se všemi obchodními činnostmi zacházeno stejně beze změny jejich ceny<sup>40</sup>. Mechanismus je jednoduchý: DPH postihuje spotřební chování jako nepřímý projev hospodářské kapacity osob; tento výsledek získáme, když zdaníme plnění podnikatelů nebo jinak výdělečně činných osob, kteří za pomoci techniky přesunu přenesou daňovou zátěž na konečného spotřebitele,*

<sup>38</sup> Viz rozsudky ze dne 27. června 1989, Kühne (50/88, Recueil, s. 1925, bod 12), a ze dne 25. května 1993, Molsche (C-193/91, Recueil, s. I-2615, bod 9), ve kterých Soudní dvůr prohlásil, že tato zásada je DPH „vlastní“.

<sup>39</sup> C. Lohse, „Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht“, v *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Vídeň 2001, s. 49.

<sup>40</sup> Tento důsledek, ke kterému došli L. Mochón Lopez a A. Jabalera Rodriguez v úvodu do společného díla *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, nakladatelství Comares, Granada 2001, s. 14, je zdůvodněním zásady neutrality.

*tak, že se daň pro osoby povinné k dani stane „neutrální“, protože jí podléhá pouze poslední článek řetězce, který obdrží výrobek nebo je příjemcem plnění<sup>41</sup>.“*

Z judikatury ESD dále plyne, že pod zásadu neutrality se podřazuje také odpočet DPH na vstupu. V rozsudku C-305/01 v odstavci 55 ESD uvedl následující:

*„Je třeba mít na paměti, že účelem režimu daňových odpočtů podle tohoto článku je zcela zbavit subjekt břemena DPH splatné nebo zaplacené v průběhu všech jeho hospodářských činností, a že společný systém DPH následně zajišťuje absolutní neutralitu zdanění všech hospodářských činností podléhajících DPH bez ohledu na jejich účel nebo výsledky (v tomto smyslu viz např. Případ C-16/00 Cibo Participations [2001] ECR I-6663, odstavec 27).“*

V rozsudku C-25/03 v odstavci 48 ESD vyjádřil, že na základě zásady neutrality smí osoba povinná k dani nést zátěž DPH pouze, pokud se tato daň týká zboží nebo služeb, které tato osoba používá pro svou soukromou spotřebu, a nikoliv pro své zdanitelné podnikatelské činnosti.

Z ustálené judikatury ESD vyplývá<sup>42</sup>, že ustanovení národní legislativy, zejména ta, 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.

#### **4. Komentář**

Znění ustanovení § 94 odst. 1 zákona o DPH ve spojení s § 98 zákona o DPH by bylo možno vyložit tak, že zpětná registrace není možná. Pro tento výklad by mohl svědčit kromě textu zákona také srovnání s předcházející úpravou zákona o DPH (tj. zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění do 31. dubnu 2004). Předkladatelé si jsou vědomi, že mohli být úmyslem zákonodárce takového účinku dosáhnout.

Zákon o DPH však výslovně nezakazuje, aby správce daně uvedl na osvědčení o registraci den účinnosti, který bude předcházet datu podání žádosti o registraci, například první den třetího měsíce po překročení obrátu. To znamená, že tento výklad zákona o DPH zpětnou registraci umožňuje.

##### **4.1 Nemožnost zpětné účinnosti registrace**

Nemožnost zpětné registrace je podle názoru předkladatelů v rozporu s principem nenarušování hospodářské soutěže a s principem neutrality DPH a navíc dává správci daně libovůli při uvedení data účinnosti na osvědčení o registraci a tím možnost zásadním způsobem ovlivnit práva a povinnosti osoby povinné k dani.

##### *Narušení právní jistoty osoby podléhající dani*

Zákon o DPH nestanoví žádná pravidla, jak má správce daně při určení data účinnosti registrace k DPH postupovat, pokud osoba povinná k dani nesplní svoji registrační povinnost. Přitom nezáleží na tom, zda je osoba povinná k dani s podáním žádosti o registraci v prodlení

<sup>41</sup>Použil jsem podobné pojmy v bodech 33 a 38 stanoviska, které jsem přednesl dne 13. ledna a dne 25. března 2004 ve věcech Lipjes (rozsudek ze dne 27. května 2004, C-68/03) a dne 16. září stejného roku ve věci Cimber Air (rozsudek ze dne 16. září 2004, C-382/02).

<sup>42</sup> Například rozhodnutí Evropského soudního dvora C-80/86 (Kolpinghuis)



den nebo celý rok. Pokud se osoba povinná k dani opozdí být o jediný den, dostává se do velmi nejistého právního postavení. Správce daně pouze uvedením data na osvědčení o registraci může zásadním způsobem měnit práva a povinnosti této osoby. Tato osoba může být teoreticky zaregistrována ve lhůtě před prvním dnem třetího měsíce po překročení obratu („První den účinnosti registrace“) nebo také 30. den po uplynutí Prvního dne účinnosti registrace.

#### *Narušení pravidel poctivé hospodářské soutěže*

Osoba, která nesplnila svoji registrační povinnost k DPH, nemá podle zákona o DPH povinnost svá uskutečněná plnění zdaňovat, přestože tato osoba již podle českého zákona ani podle Šesté směrnice nemůže požívat „výhody“, které jsou stanoveny pro malé podniky (zvláštní režim pro malé podniky). Tato situace je v rozporu s První směrnicí i Šestou směrnicí. Podle První směrnice i Šesté směrnice by daná plnění měla být zdaněna.

Pokud osoba povinná k dani, která nesplnila svou registrační povinnost, poskytuje plnění konečným spotřebitelům nepodnikatelům, která měla být zatížena základní sazbou DPH a odpočet DPH na vstupu u této osoby je zanedbatelný, pak tímto postupem získává výhodu oproti osobě, která si řádně plnila své povinnosti a zaregistrovala se. Za stejné situace by získala výhodu také osoba povinná k dani, pokud svá plnění poskytuje podnikateli, který nemá nárok na odpočet DPH, například bance nebo pojišťovně.

#### *Narušení neutrality DPH*

Pokud osoba povinná k dani, nesplnila povinnost registrovat se k DPH, pak v rozporu s První směrnicí i Šestou směrnicí nemá nárok na odpočet DPH. Tato skutečnost nabývá na důležitosti za situace, kdy osoba povinná k dani poskytuje plnění jiným plátcům DPH v tuzemsku a odpočet DPH na vstupu je u této osoby významný. Stát v těchto případech vybere mnohem vyšší daň, než na jakou by měl podle První směrnice nárok. Navíc může ještě vybrat náhradu za neodvedenou daň podle § 98 zákona o DPH. Pravidla pro stavení této náhrady ze strany správce daně nejsou dostatečně upravena (s výjimkou maximální výše).

#### *Prohloubení nerovnosti mezi osobami povinnými k dani*

Výše uvedené nerovnosti navíc sám zákon o DPH prohlubuje tím, že v určitých situacích se osoba povinná k dani stane plátcem ze zákona bez ohledu na to, zda svou registrační povinnost splní či nesplní. V případě nesplnění registrační povinnosti při překročení obratu se však osoba povinná k dani stane plátcem od blíže nespecifikovaného data, které bude uvedeno na osvědčení o registraci k DPH.

Například subjekt se sídlem v Německu, který v ČR nemá provozovnu nebo místo podnikání, nakupuje a prodává zboží s místem plnění v tuzemsku. Tento subjekt se stane plátcem DPH ode dne uskutečnění první dodávky zboží v tuzemsku, a to bez ohledu na to, zda splní svou registrační povinnost (viz § 94 odst. 11 zákona o DPH). Oproti tomu se subjekt se sídlem v Německu, který má v ČR provozovnu a provádí úplně stejnou činnost jako subjekt v předchozím případě, stane plátcem ode dne, který se bude odvozovat od skutečnosti, zda splní či nesplní registrační povinnost k DPH.

Uvedené subjekty se tak nacházejí v nerovném postavení. Pro doplnění uvádíme, že nerovné postavení v popisovaném případě není dáno jen poslední větou odst. 1 § 94 zákona o DPH,

ale také tím, že zákon o DPH na osobu povinnou k dani z celosvětovým miliardovým obratem za jeden měsíc, která má v tuzemsku provozovnu, aplikuje pravidlo pro malé podniky (obrat se posuzuje ve vztahu k provozovně).

#### **4.2 Přípustnost zpětné účinnosti registrace**

Zpětná registrace zachovává rovné postavení mezi osobami podléhajícími dani (tj. nenarušuje poctivou hospodářskou soutěž), které uskutečňují zdanitelná plnění v tuzemsku, je v souladu se Šestou směrnicí (zvláště pak v oblasti uplatnění práva na odpočet DPH na vstupu) a dává osobě povinné k dani větší právní jistotu při uplatnění zákona o DPH.

#### **Závěr**

Navrhujeme přijmout sjednocující závěr, podle kterého osoba povinná k dani může na základě Šesté směrnice (a judikatury ESD) v rámci podání přihlášky k registraci požádat o zpětnou účinnost registrace k DPH a správce daně bude vůli této osoby při uvedení data účinnosti registrace na osvědčení o registraci respektovat. Registraci se zpětnou účinností nemůže správce daně provést bez souhlasu osoby povinné k dani.

#### **Stanovisko Ministerstva financí**

Nesouhlas MF s návrhem předkladatele. § 94 odst. 1 ZDPH výslovně stanoví, že osoba, která nesplní svou registrační povinnost vzniklou na základě překročení obratu stanoveného v § 6 ZDPH, se stává plátcem dnem účinnosti uvedeným a osvědčení o registraci. V uvedeném případě se osoba povinná k dani nestává plátcem ke dni překročení obratu nebo k jinému obdobným způsobem stanovenému datu, které by bylo „pouze osvědčeno“ v rozhodnutí o registraci (rozhodnutí deklaratorní povahy), ale ke dni účinnosti rozhodnutí o registraci, které vzhledem k tomu, že zakládá novou právní skutečnost, je rozhodnutím konstitutivní povahy. U rozhodnutí konstitutivní povahy, má-li být zachován princip právní jistoty, a to jak z pohledu subjektu, který má být registrován (ví, od kdy má vystavovat daňové doklady apod.), tak i z pohledu jeho odběratelů (možnost ověřit zda je dodavatel plátcem), je zpětná účinnost z obecného pohledu nepřijatelná. Neprovedení zpětné registrace nelze považovat ani za narušení principu neutrality – subjekt, který měl být zaregistrován a registrační povinnost nesplnil oproti ostatním subjektům zvýhodněn není (povinnost uhradit náhradu daňové povinnosti dle § 98, povinnost zaplatit daň, kterou by subjekt případně uvedl na dokladech vystavených před účinností osvědčení o registraci).

#### **98/21.12.05 - Osvobozená plnění–opravy, platby před uskutečněním plnění**

Předkládá: Ing. Pavel Černý, daňový poradce, číslo osvědčení 369

#### **Popis problému**

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) pro zdanitelná plnění stanoví:

- kdy vzniká povinnosti přiznat daň při uskutečnění plnění, přijetí platby apod. (§ 21 a násl.)
- oprávnění a povinnost provést opravu základu daně a výše daně (§ 42 způsobem dle § 43)
  - včetně poskytnutí služby z jiného členského státu či třetí země (§ 45), pořízení zboží z jiného členského státu (§ 46), dodání zboží do jiného členského státu mimo osvobození (§ 46a) – vše obdobně podle § 42
  - včetně dovozu (§ 44 - speciální ustanovení)

- způsob přiznání daně po částech následkem data platby předcházejícího před uskutečněním zdanitelného plnění.

Pro plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet i bez nároku na odpočet:

- je stanoveno, kdy vzniká povinnost přiznat plnění
- není stanoveno, jak řešit opravy základu daně (používám dále i pro osvobozená plnění výraz „základ daně“, neboť to vyplývá z kontextu ZDPH)
- není stanoveno, jak řešit případy dřívější částečné platby a následného uskutečnění plnění.

Výjimkou je oprava základu daně u osvobozeného dodání zboží do jiného členského státu s nárokem na odpočet podle § 46a, který odkazuje na § 42 „obdobně“.

### **Argumentace**

Nabízí se dvě možná řešení:

- a) vše řešit dodatečným daňovým přiznáním dle § 103 odst. 1 písm. a) nebo b), resp. dle § 103 odst. 2
- b) aplikovat analogii legis, tzn. postupovat obdobně jako u zdanitelných plnění, resp. u opravy plnění osvobozeného od daně s nárokem na odpočet dle § 46a.

Lze uvažovat v souvislosti s § 76 odst. 10 o situaci, kdy se opravují uskutečněná plnění za již vypořádaný rok. Jistě připadá v úvahu úprava koeficientu vlivem změny ve zdanitelných plněních následkem chybné evidence, dodatečně došlého dokladu apod., ovšem nikoli následkem změny základu a výše daně u případů dle § 42, ty mají dopad pouze do aktuální daňové povinnosti. Pokud by u osvobozených plnění (mimo případy spadající do § 46a) následkem oprav základu daně měl být použit postup dle § 103, byl by to postup zcela odlišný od systému aplikovaného na zdanitelná plnění (vč. plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet spadajících do § 46a).

I z hlediska § 103 by bylo systémově problematické, pokud u zdanitelných plnění (vč. plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet spadajících do § 46a) při opravě plnění či při přiznání plnění po předchozí platbě by taková skutečnost měla vliv pouze na aktuální daňovou povinnost, ačkoliv by stejné důvody u plnění osvobozených od daně (mimo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet spadajících do § 46a) měly ovlivnit daňovou povinnost jedině s využitím dodatečného daňového přiznání.

### **Závěr**

Z uvedeného tedy lze dovodit, jako je výslovně stanovená analogie pro povinnost přiznat osvobozené plnění (§ 21 odst. 12, § 51 odst. 2 a § 63 odst. 2), že se u osvobozených plnění (bez nároku na odpočet i s nárokem na odpočet), u nichž zákon danou situaci výslovně neupravuje (tedy mimo opravy plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet spadajících do § 46a), použije analogický postup jako u zdanitelných plnění také v případech, kdy jde o stejné důvody jako v § 42 (opravy základu daně) a v § 36 odst. 2 a § 37 odst. 3 (přiznání plnění následkem platby před uskutečněním plnění, následné přiznání „zbytku“ plnění).

Je třeba dále doplnit, že se pro opravu osvobozených plnění s nárokem na odpočet budou vystavovat doklady obdobně jako podle § 43. Dále je třeba zdůraznit, že i pro osvobozená plnění platí obdobně celý § 42, tedy včetně odst. 7 a 8.

Lze doporučit, aby k dosažení větší jistoty osob, na něž dopadá DPH, byl doplněn ZDPH ve smyslu níže uvedeného návrhu sjednocujícího stanoviska.

## **Návrh sjednocujícího stanoviska**

1. Pro opravy plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet i plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet se použije analogicky postup podle §§ 42 a 43.
2. Pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet i plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet se při přiznání plnění použije analogicky postup podle § 36 odst. 2 a § 37 odst. 3.

## **Toleranční dodatek**

S ohledem na dosavadní absenci výslovné zákonné úpravy dané problematiky by neměl být ze strany správců daně postihován ani postup uvedený výše v části „Argumentace“ pod písm. a), dokud nebude zákon odpovídajícím způsobem doplněn.

## **Stanovisko Ministerstva financí**

Souhlas MF s návrhem předkladatele.

## **99/21.12.05 - Problematika uplatňování daně z přidané hodnoty u vratných obalů ke konci účetního období**

Předkládá: Ing. Petr Mikulica, daňový poradce, č. osvědčení 1240

### **1. Úvod**

Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 13 odst. 4. písm. i) považuje za dodání zboží i *"dodání vratného obalů spolu se zbožím v tuzemsku plátcem, který uvádí vratné obaly na trh, jestliže vratný obal stejného druhu nebyl tomuto plátcovi vrácen k poslednímu dni příslušného účetního období ...."* . V návaznosti na výše uvedenou problematiku byla vydána „Informace k uplatňování DPH u vratných obalů“

V tomto příspěvku bychom se chtěli věnovat problematikou aplikace výše uvedeného ustavení v praxi.

### **2. Vlastní problematika**

Dle ustanovení § 36 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty je u zdanitelného plnění podle § 13 odst. 4 písm. i) základem daně peněžní částka, za kterou plátce vratný obal stejného druhu dodává v tuzemsku společně se zbožím. Tato peněžní částka se považuje za částku obsahující daň.

Základem daně je výše uvedená peněžní částka (tedy včetně daně) i v případě, že vratný obal je dodán plátcem spolu se zbožím bezúplatně, pokud zákon dále nestanoví jinak. Jestliže plátce dodává v tuzemsku vratné obaly stejného druhu spolu se zbožím všem svým odběratelům bezúplatně, je základem daně peněžní částka, za kterou je obal stejného druhu plátcem pořízen, snižená o daň. V případě, že peněžní částka není známa, je základem daně cena vratného obalu stejného druhu zjištěná podle zákona o oceňování majetku.

Ze zákona tedy vyplývá, že pokud existuje u příslušného druhu vratného obalu stanovená záloha, je základem daně u všech těchto vratných obalů, dodávaných jak evidenčně (bezúplatně) tak zálohově, výše zálohy. Pokud však budou vratné obaly stejného druhu dodávány všem odběratelům bezúplatně, má být základem daně peněžní částka, za kterou je obal stejného druhu plátcem pořízen, snižená o daň. Zákon však již nestanoví, zda se má

jednat ve smyslu účetních předpisů o cenu pořizovací nebo cenu pořízení (tj bez nákladů s pořízením souvisejících). V návaznosti na účetní metody pak mohou u obalů evidovaných jako zásoby existovat různé způsoby ocenění, tedy stanovení „ceny, za kterou byl obal stejného druhu plátcem pořízen“. Pokud plátce uplatňuje metodu „FIFO“, pak dokáže cenu dle výše uvedeného určit. Při uplatnění metody průměrné ceny, nebo pevné skladové ceny je však otázkou, zda bude stanovení ceny evidované v účetnictví vyhovovat definici „cena, za kterou byl obal stejného druhu plátcem pořízen“.

Pokud by při stanovení ceny nebylo možné vyjít z ceny evidované v účetnictví, je nutné stanovení základu daně dle zákona o oceňování majetku (ZoOM). ZoOM stanoví pro různé typy plnění odlišné metody pro stanovení ceny s tím, že se obecně majetek oceňuje obvyklou cenou, pokud ZoOM nestanoví jiný způsob oceňování. Obvyklou cenou se pro účely ZoOM rozumí cena, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby. Nutno poznamenat, že stanovení ceny dle zákona o oceňování může být komplikováno odlišností tržních podmínek například dle odběratelů.

Domníváme se, že správné by bylo vycházet při stanovení základu daně u bezúplatných plnění (stanovení peněžní částky, za kterou je obal stejného druhu plátcem pořízen), z hodnotu obalu dle účetní evidence plátce, a to s ohledem na používanou účetní metodu oceňování.

Ustanovení § 36 odst. 10 dále stanoví, že **celkový základ daně** u vratných obalů stejného druhu, z kterého se zjistí daň, se vypočte jako rozdíl mezi celkovým počtem vratných obalů stejného druhu dodaných plátcem všem svým odběratelům během příslušného účetního období nebo příslušného kalendářního roku u plátce, který nevede účetnictví, a celkovým počtem vratných obalů stejného druhu, které byly tomuto plátcovi vráceny během příslušného účetního období (dle zákona ač. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.) nebo během příslušného kalendářního roku u plátce, který nevede účetnictví, přičemž tento rozdíl je vynásoben částkou platnou pro vratný obal stejného druhu dodávaný v tuzemsku společně se zbožím, zjištěnou podle výše uvedeného.

Zákon tedy předjímá, že se základ daně stanoví z celkového salda obalového konta, vždy za příslušný druh vratného obalu. (pozn. U lahví je výše základu daně (zálohy) stanovena vyhláškou, v zásadě však existují i jiné obaly, kde mohou nastat difference základů daně dle odběratelů). Problémem tedy může být to co se rozumí vratným obalem stejného druhu. S ohledem na skutečnost, že mohou existovat obaly stejného druhu, které mohou mít různou hodnotu základu daně (např. zálohy), se domníváme, že vhodné by bylo považovat za stejný druh vratného obalu položku, která je stejného druhu ve věcném smyslu nebo je u ní stanoven shodný základ daně.

Ustanovení § 36 odst. 10 dále stanoví, že pokud je celkový počet vratných obalů stejného druhu dodaných plátcem všem svým odběratelům během příslušného účetního období nebo příslušného kalendářního roku u plátce, který nevede účetnictví, je nižší než celkový počet vratných obalů stejného druhu, které byly tomuto plátcovi vráceny během příslušného účetního období (dle zákon ač. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.) nebo během příslušného kalendářního roku u plátce, který nevede účetnictví, jsou základ daně a příslušná daň uváděné na daňovém dokladu vystaveném podle § 29 odst. 1 se záporným znaménkem. Stejným způsobem se záporný základ daně a daň zohlední i v daňovém přiznání podle § 101.

Problematickou se pak jeví otázka zaúčtování odvodu, případně nároku na vrácení DPH. Zaúčtováním nevznikne konkrétní pohledávka za odběratelem a o DPH se tedy bude navyšovat nebo snižovat účetní hodnota obalu (zásob) nebo se bude jednat o jednorázový náklad, případně výnos

### **3. Návrh řešení**

Navrhujeme tedy přijetí sjednocujícího závěru, který umožní pro účely splnění povinnosti stanovené v ustanovení § 13 odst. 4. písm. i) a 36 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, při stanovení ceny obvyklé („ceny, za kterou byl obal stejného druhu plátcem pořízen“) v případě bezúplatného dodávání obalů využít hodnotu obalu dle účetní evidence plátce, a to s ohledem na používanou účetní metodu oceňování.

Pro účely definice obalu stejného druhu navrhujeme považovat za stejný druh vratného obalu položku, která je stejného druhu ve věcném smyslu nebo je u ní stanoven shodný základ daně.

V případě odvodu, případně nároku na vrácení DPH navrhujeme zaúčtování na vrub nákladů případně výnosů. Z pohledu zákona o daních z příjmů pak bude náklad považován za náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů a výnos za výnos zdanitelný.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

#### **Názor odboru Legislativy nepřímých daní**

Částečný souhlas MF s návrhem předkladatele.

MF nesouhlasí s názorem, aby byla za základ daně považována hodnota obalu dle účetní evidence plátce s ohledem na používanou účetní metodu oceňování. Způsob oceňování zásob pro vedení účetnictví není pro účely zákona o DPH relevantní. Dle ustanovení § 36 odst. 10 zákona o DPH je v případech, kdy plátce dodává v tuzemsku vratné obaly stejného druhu spolu se zbožím všem svým odběratelům bezúplatně, základem daně peněžní částka, za kterou je obal stejného druhu plátcem pořízen, snížená o daň.

Podle zákona o DPH lze pro účely definice stejného druhu vratného obalu považovat též položku, u které je stanoven shodný základ daně.

#### **Názor odboru Účetnictví a auditu**

Problematiky v gesci odboru 28 – Účetnictví a audit se týká pouze první věta v posledním odstavci. Předchozí text se týká aplikace ust. § 8 odst. 2 zákona o účetnictví, tzn. účetnictví účetní jednotky je správné, jestliže je vedeno tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel. Bohužel je nutno konstatovat, že příspěvek je zmatečný (např. bezúplatně nabyté obaly x metoda FIFO, hodnota obalu dle účetní evidence), a tudíž je možné zaujmout finální stanovisko až po upřesnění právních aspektů řešené problematiky, zejména uplatnění zákona o DPH.

Predběžně se však přikláníme k názoru předkladatele, že z hlediska účetního bude odváděná DPH účtována výsledkově, nikoliv jako součást ocenění dlouhodobého hmotného majetku nebo zásob, a to v případě DHM s ohledem na znění § 7 odst. 11 a § 47 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., a v případě zásob z důvodu problematického přiřazení nákladů.

## **100/21.12.05 - Problematika uplatňování daně z přidané hodnoty u „procentních bodů“**

Předkládá: Ing. Jan Rambousek, daňový poradce, č. osvědčení 693

### **1. Úvod**

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty používá ve třech svých paragrafech pojem „procentní bod“. V příspěvku je řešena problematika vymezení tohoto pojmu.

### **2. Vlastní problematika**

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty používá pojem **procentní bod** v § 78, § 79 a dále potom v § 110. Ačkoli musí být v jednom zákoně jeden pojem vykládán shodně, tak v tomto případě to nelze. Význam pojmu „procentní bod“ v § 78 a v § 79 je odlišný od významu pojmu „procentní bod“ v § 110.

Situace je zřejmá v § 110, kdy stát může zvýšit sazbu daně o 5 procentních bodů. Vzhledem k tomu, že sazba daně je udávána v procentech, je zcela evidentní jak zákonodárce chtěl tento pojem použít, a pokud bude v praxi použit, není problém s realizací.

Problém působí použití tohoto pojmu v § 78 a v § 79.

Ze smyslu a účelu zákona by se dalo dovodit, že nebylo úmyslem zákonodárce, aby byly opravy či vyrovnání odpočtu prováděny při malých rozdílech mezi ukazateli nároku na odpočet resp. pohybech koeficientu, a proto bylo jeho snahou stanovit hranici pro malé rozdíly či pohyby. Koeficient však není v zákoně uváděn v procentuálních bodech, a proto není zřejmé, jak má být v praxi použit. Je možné, že zákonodárce chtěl vymežit, že pokud není změna koeficientu větší než 0,1 korekce se neprovádí. Pro tento logický výklad však nemluví znění zákona.

Znění zákona spíše napovídá, že plátce má stanovit rozdíl koeficientů, a pokud tento rozdíl převyšuje 10% jednoho z koeficientů, provést opravu či vyrovnání. Navíc není zřejmé ze kterého koeficientu má plátce vycházet.

Vzhledem k tomu, že nejasnost zákona by podle nálezu Ústavního soudu neměla být vykládána v neprospěch občana navrhuje, do úpravy zákona, akceptovat oba možné výklady.

### **3. Návrh řešení**

Navrhujeme tedy přijetí sjednocujícího závěru, že pokud se plátcí zvýšil koeficient, může použít úpravu dle § 78 a § 79 již v momentě, kdy se koeficient zvýšil oproti předchozímu roku o 10% z původního koeficientu. Pokud se však koeficient snížil o méně než 0,1, nebude správce daně změnu po plátcí vyžadovat.

V nejbližší novele navrhuje upravit znění zákona.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

Nesouhlas MF se závěrem předkladatele. Ministerstvo doplní odůvodnění záporného stanoviska později.

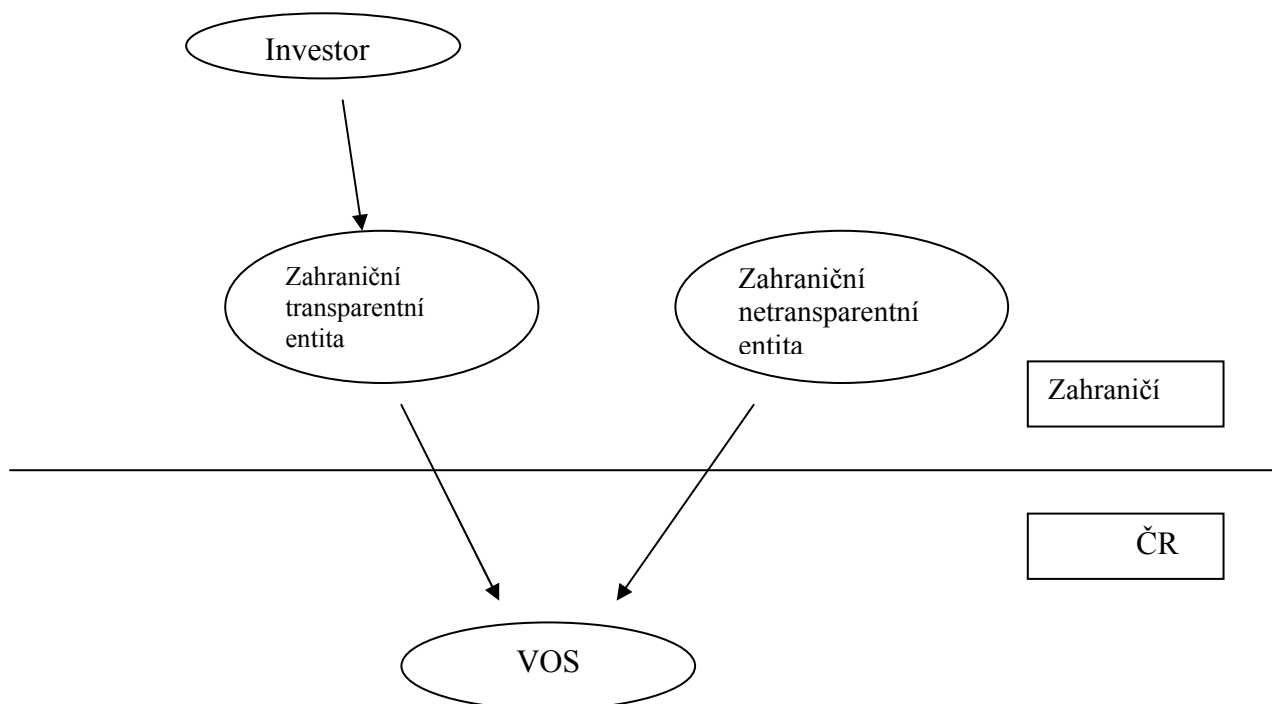
## **Dodatek**

### **101/21.12.05 - Náklady spojené s držbou podílů na VOS z hlediska českého a mezinárodního daňového práva**

Předkládají: Ing. Jan Soška, daňový poradce, č. osvědčení 3289  
Ing. Roman Ženatý, daňový poradce, č. osvědčení 1841

Předmětem tohoto příspěvku je řešení problematiky daňové uznatelnosti nákladů spojených s pořízením a držbou podílů v české VOS v rámci zjištění daňového základu fyzických osob, které nejsou českými daňovými rezidenty. Navazujeme tím tak na závěry koordinačního výboru, který projednával příspěvek 54/08.06.05 autorů Mgr. Ing. Martina Housky, daňové poradce, č. osvědčení 2959 a Ing. Jiřího Nesrovnala, daňového poradce, č. osvědčení 1757.

V dále uvedeném příkladu se investor – fyzická osoba, která není českým daňovým rezidentem, podílí na společnosti – zahraniční transparentní entitě, která se dále podílí na české VOS. Uvedená struktura je obvyklá například u zahraničních investičních fondů. Pro úplnost dodáváme, že všechna pojednání v tomto příspěvku platí stejně v případech, kdy zahraniční transparentní entita je komplementářem české komanditní společnosti.





Otázkami k řešení jsou:

1. daňové zacházení s náklady na úrovni společníka VOS – zahraniční transparentní entity a investora do této entity
2. účetní posouzení, zjištění nákladů
3. nezdanitelná část základu daně, odčitatelné položky, slevy na dani
4. zdanění vypořádacího podílu při vystoupení investora ze struktury

## **1. Náklady zahraniční transparentní entity a investora**

Na základě projednání výše uvedeného příspěvku bylo potvrzeno, že náklady společníka VOS (ať již právnické či fyzické osoby) související s pořízením a držbou podílů ve VOS představují daňově uznatelné náklady (výdaje).

Na základě držby podílu ve VOS vzniká společníkovi stálá provozovna na území České republiky a tyto náklady tedy zahrne do jejího základu daně.

Obdobným postupem dojdeme k tomu, že v případě, kdy je zahraniční společník transparentní entitou, vzniká v České republice stálá provozovna jejímu investorovi. Ten tedy do svého základu daně v ČR může zahrnout jak náklady vzniklé na úrovni zahraniční transparentní společnosti tak také své náklady související s pořízením a držbou podílu na zahraniční transparentní entitě.

V případě, že české VOS nebude zahraniční transparentní entitou prokázána její (úplná či částečná) transparence ve smyslu pokynu D-286 (tj. skutečnost, že skutečnými vlastníky jsou investoři – fyzické osoby) a stálá provozovna z titulu účasti na VOS tedy vznikne (v plném či částečném rozsahu) přímo zahraniční transparentní entitě (opět ve smyslu pokynu D-286), platí výše uvedené obdobně. Zahraniční daňově transparentní entita (resp. ta její část, která bude považována za daňově netransparentní) bude oprávněna v rámci svého českého přiznání k dani z příjmů právnických osob snížit svůj základ daně o své náklady související s pořízením a držbou podílu na VOS.

## **2. Zjištění nákladů spojených s pořízením a držbou podílů ve VOS**

Dále se v této části příspěvku chceme zabírat problematikou, jakým způsobem se při stanovení základu daně zjišťují náklady (výdaje), příp. příjmy související s pořízením a držbou podílů v české VOS.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění nestanovují, jakým způsobem se zjišťuje zdanitelný příjem. Proto je nutno základ daně stanovit podle českých právních předpisů. Zde říká ustanovení § 23 odst. 1 ZDP, že pro zjištění základu daně se vychází

- z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta) nebo
- z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou účetnictví.

Jak zjistit základ daně stálé provozovny zahraničního investora – fyzické osoby v ČR závisí na odpovědi, zda a nakolik tato fyzická osoba zjišťuje základ daně v rámci účetnictví. Odpověď na otázku, jakým způsobem je třeba zjistit náklady (výdaje) tedy zejména závisí na odpovědi na otázku, co se pro účely § 23 odst. 1 ZDP rozumí pod pojmem účetnictví.

### **2.1. Pojem účetnictví**

V pojmu účetnictví je bezpochyby zahrnuto účetnictví vedené dle příslušných předpisů českého účetního práva, zejména tedy zákona o účetnictví (české účetnictví). Zákon o účetnictví však pojem účetnictví nedefinuje, ale vychází z něj.

Při určení obsahu pojmu účetnictví je tedy nutno hledat odpověď mimo právní předpisy. To, co je nutno rozumět pod pojmem účetnictví je především předmětem ekonomie, konkrétně účetní teorie.

Zde se pod (ekonomickým) pojmem účetnictví rozumí především podvojně účetnictví. Domníváme se tedy, že pokud účetnictví v zahraničí splňuje základní podmínky ekonomického pojmu podvojně účetnictví, lze vycházet z toho, že se jedná o účetnictví ve smyslu ustanovení § 23 odst. 1 ZDP.

Vede-li tedy zahraniční subjekt podvojně účetnictví ve výše uvedeném smyslu, jsou náklady zachycené v tomto účetnictví daňovými náklady, přičemž je i zde dle ustanovení § 23 odst. 1 ZDP nutno zohlednit jejich časovou a věcnou souvislost v daném zdaňovacím období.

Pokud by se v zahraničním účetnictví zachycování nákladů od českého účetnictví odchylovalo, zejména nerespektovalo zásadu časové a věcné souvislosti v daném zdaňovacím období, může být zásada zohledňování časové a věcné souvislosti nákladů, tak jak je vyjádřena v § 23 odst. 1 ZDP, použita jako korektivum. Dále by při stanovení základu daně byla použita všechna další ustanovení českého ZDP, na základě kterých se transformuje vykázaný účetní výsledek hospodaření na základ daně. Podíl na takto stanoveném základu daně bude vcházet do českého základu daně investora jako jeho část na výsledku stálé provozovny v ČR.

Na rozdíl od české úpravy nejsou v některých případech zahraniční transparentní entity (srovnatelné s českou VOS) vždy povinny vést podvojně účetnictví. V tom případě se do základu daně stálé provozovny převezmou tyto příjmy a výdaje. V případě, kdy zahraniční transparentní entita vede podvojně účetnictví a dále jakousi řekněme speciální „daňovou evidenci“ nevycházející z principů účetnictví, použije se pro účely stanovení základu daně podvojně účetnictví, neboť toto více koresponduje a blíží se povinnostem českých společností, daňových rezidentů.

V případě investora – zahraniční fyzické osoby, která podvojně účetnictví ve výše uvedeném smyslu nevede resp. nevede účetnictví vůbec (soukromá osoba), vstupují do základu daně stálé provozovny pouze prokázané výdaje související s pořízením a držbou podílu na zahraniční transparentní entitě.

### **3. Nezdánitelná část základu daně, odčitatelné položky, slevy na dani**

Každý poplatník může při stanovení základu daně uplatňovat nezdanitelné části základu daně dle §15 (resp., po schválení novely zákona na rok 2006 snížení daně), odčitatelné položky dle § 34 a slevy na dani dle § 35. To tedy platí i pro investory zdaňující své příjmy prostřednictvím stálé provozovny v ČR.

## **4. Problematika zdanění vypořádacího podílu**

### **4. 1. Společník vystoupí z české VOS**

Při vystoupení společníka z české VOS se vypořádací podíl dle § 23 odst. 4 písm. f) ZDP nezahrnuje do základu daně, a tím nepodlehne v České republice zdanění, a to ani formou srážkové daně.

V případě, že společník je zahraniční transparentní entita a stálou provozovnu v ČR má tedy její investor, bude ze základu daně tohoto investora v ČR vyňat vypořádací podíl, který byl vyplacen zahraniční transparentní entitě českou VOS.

V případě, že společník je zahraniční netransparentní entita (popř. její část ve smyslu Pokynu D-286), nezahrne se obdobně vypořádací podíl do základu daně.

## **4.2. Ukončení účasti investora v zahraniční společnosti**

Dle našeho názoru je situace investora do zahraniční transparentní entity z daňového hlediska totožná se situací společníka české VOS. Domníváme se tedy, že v případě vystoupení investora z této společnosti je třeba posuzovat stejně jako v bodu 0.

## **5. Návrh**

Doporučujeme přijmout následující závěry:

1. Fyzické osoby – společníci zahraniční daňově transparentní entity, která drží účast na české VOS mohou snížit svůj základ daně o náklady související s pořízením a držbou podílu na české VOS bez ohledu na to, zda vznikly na úrovni těchto fyzických osob nebo na úrovni „prostřední“ zahraniční transparentní entity.
2. Při zjišťování výše nákladů souvisejících s pořízením a držbou podílu na české VOS je třeba vycházet buď z účetnictví nebo z rozdílu mezi příjmy a výdaji, podle toho, na jakém principu ten který zahraniční subjekt zjišťuje svůj výsledek. V případě nákladů vzniklých na úrovni „prostřední“ zahraniční transparentní entity se vychází buď z jejího hospodářského výsledku nebo z rozdílu mezi příjmy a výdaji – podle toho, který systém sama uplatňuje. V případě investorů – nepodnikajících fyzických osob se vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji. Při stanovení základu daně byla počítána všechna další ustanovení českého ZDP, na základě kterých se transformuje vykázaný účetní výsledek hospodaření na základ daně. Podíl na takto stanoveném základu daně bude vcházet do českého základu daně investora jako jeho část na výsledku stálé provozovny v ČR.
3. Fyzické osoby – společníci zahraniční daňově transparentní entity, která drží účast na české VOS mohou ve svém českém přiznání k dani z příjmů fyzických osob uplatnit nezdanitelné části základu daně (příp. snížení daně) podle § 15 ZDP, a dále v poměrné, na ně připadající výši položky snižující základ daně podle § 34 ZDP a slevy na dani podle § 35 ZDP.
4. Poměrná část vypořádacího podílu, který obdrží zahraniční daňově transparentní entita při vystoupení z VOS se nezahrnuje do základu daně fyzických osob – společníků zahraniční daňově transparentní entity. Rovněž vypořádací podíl, který obdrží fyzická osoba – společník zahraniční daňově transparentní entity při svém vystoupení z této entity se nezahrnuje do jeho základu daně.

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

## **Stanovisko Ministerstva financí**

Stanovisko Ministerstva financí bude zpracováno na lednové jednání KV KDP.

### **102/21.12.05 - Problematika vysokých škol**

Předkládají: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osvědčení 320  
Michal Mládek, asistent auditora

Použité zkratky právních předpisů

**ZoV – zákon č. 342/2005 Sb.**, o změnách některých zákonů v souvislosti s přijetím zákona o veřejných výzkumných institucích

**ZoVŠ – zákon č. 111/1998 Sb.**, o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů

**ZDP – zákon č. 586/1992 Sb.**, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

**ZPSZ – zákon č. 589/1992 Sb.**, o pojistném na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti

**Vyhláška – Vyhláška č. 114/2002 Sb.**, o fondu kulturních a sociálních potřeb, v platném znění

#### **Legislativní východiska**

- **§ 18 odst. 5 ZoVŠ** – Veřejná vysoká škola zřizuje tyto fondy:
  - a) rezervní fond na krytí ztrát v následujících účetních obdobích
  - b) fond reprodukce investičního majetku
  - c) stipendijní fond
  - d) fond odměn
  - e) fond účelově určených prostředků
  - f) fond sociální
- **§ 18 odst. 10 ZoVŠ** – Sociální fond je tvořen základním přidělem na vrub nákladů veřejné vysoké školy do výše 2 % z ročního objemu nákladů veřejné vysoké školy zúčtovaných na mzdy, náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost
- **§ 24 odst. 2 písm. zr) ZDP** – U poplatníků uvedených v § 18 odst. 3 výdaje (náklady) na tvorbu fondu kulturních a sociálních potřeb podle zvláštního právního předpisu, 6a) a to až do výše 2 % úhrnu vyměřovacích základů zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na sociální politiku zaměstnanosti za zdaňovací období, v jakém lze mzdu zaměstnance uplatnit jako výdaj související s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů

#### **Stručný popis problému a návrh řešení**

Zákonem č. 342/2005 Sb., o změnách některých zákonů v souvislosti s přijetím zákona o veřejných výzkumných institucích, v části dvanácté došlo ke změně zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách. V § 18 odst. 5 se stávající fondy:

- a) rezervní fond na krytí ztrát v následujících účetních období
- b) fond reprodukce investičního majetku
- c) stipendijní fond

#### d) fond odměn

rozšířily o písm. e) fond účelově určených prostředků a písm. f) fond sociální. V nově přijatém odst. 10 výše uvedeného § 18 se stanoví, že: „*Sociální fond je tvořen základním přídělem na vrub nákladů veřejné vysoké školy do výše 2 % z ročního objemu nákladů veřejné vysoké školy zúčtovaných na mzdy, náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost.*“.

Zákon o daních z příjmů však tuto problematiku neřeší lex specialis ve vztahu k veřejným vysokým školám, ale pouze v § 24 odst. 2 písm. zr) ZDP obecně k poplatníkům, kteří nejsou založeni či zřízeni za účelem podnikání (viz § 18 odst. 3). U nich pak je daňově uznatelným nákladem tvorba fondu kulturních a sociálních potřeb, a to až do výše 2 % základu daně. Příslušný text odkazuje v poznámce 6a) na vyhlášku č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, v platném znění.

Z uvedeného je zřejmé, že výše přídělu sociálního fondu je stanovena shodně jako v případě FKSP ve výši 2 % a je v obou případech skutečně velmi obdobná. Jedinou nevýznamnou odchylkou je stanovení základny, která pro účely FKSP vymezena ustanovením § 24 odst. 2 písm. zr) ZDP jako „2 % úhrnu vyměřovacích základů zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za zdaňovací období, v jakém lze mzdu zaměstnance uplatnit jako výdaj související s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů,“, zatímco v případě ustanovení § 18 odst. 10 ZoVŠ je základnou roční objem nákladů veřejné vysoké školy zúčtovaných na mzdy, náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost. Odchylku v uvedených přídělech do sociálního fondu a fondu FKSP lze kvantifikovat zejména jako 2 % z relevantních položek vymezených ustanovením § 5 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, jejichž hodnota je v celkovém objemu mzdových prostředků zcela nevýznamná.

Z definice tvorby sociálního fondu prakticky obdobné metodice tvorby fondu FKSP lze usuzovat, že zákonodárce měl zavedením jeho institutu na mysli určitou podmnožinu fondu kulturních a sociálních potřeb. Proto, a případně i s využitím analogie tak, jak je ve veřejném právu přípustná, v tomto případě dokonce s využitím analogie legis, bude ustanovení § 24 odst. 2 písm. zr) ZDP aplikováno i pro účely tvorby sociálního fondu: „...do výše 2 % z úhrnů vyměřovacích základů...“ dle § 18 odst. 10 ZoVŠ, ve znění účinném od 13.9.2005.

Z povahy ustanovení § 18 odst. 5 ZoVŠ, dle kterého veřejná vysoká škola zřizuje vyjmenované fondy, je při zohlednění způsobu tvorby fondu dle odst. 10 zřejmé, že příděl je tvořen procentním podílem z ročního objemu jmenovaných nákladů veřejné vysoké školy. Zákon tak hovoří pouze o té skutečnosti, že sociální fond je tvořen povinně a jeho příděl se vypočítá jako součin zákonem stanovené procentní sazby a konkrétní kogentně vyjádřené hodnoty. Předkladatel tak zastává názor, že pro krácení přídělu sociálního fondu zřizovaného veřejnou vysokou školou dle ZoVŠ v roce jeho zřízení, tj. v roce 2005, nenachází oporu v zákonné úpravě a předpokládá, že pro výpočet přídělu fondu v roce 2005 bude použit jako základna roční objem nákladů veřejné vysoké školy zúčtovaných na mzdy, náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost, jak ZoVŠ v § 18 odst. 10 stanoví.

Jiný způsob výpočtu přídělu sociálního fondu, např. jeho krácení v roce účinnosti novely ZoVŠ, by nebyl konzistentní se smyslem této novely, jejímž cílem je narovnání disproporce,

která doposud trvala mezi subjekty s regulací objemu mzdových prostředků, např. příspěvkovými organizacemi a veřejnými vysokými školami.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

Vzhledem k tomu, že byl předložen poslanecký návrh (tisk 949) upravující daňovou uznatelnost tvorby fondů vysokých škol a po úpravách v Senátu (senátní tisk 168) se vrací zpět do PS k novému projednání, není již navržený příspěvek na jednání KV KDP aktuální, neboť navrhovaný text ustanovení § 24 odst. 2 písm. zr) významně upravuje původní znění daného ustanovení.