

Ministerstvo financí
Letenská 15, Praha 1

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 16. 6. 2010

OBSAH

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 16. 6. 2010

Daň z příjmů

293/20.01.10 - Některé otázky k praktické realizaci ustanovení § 36 odst. 7 ZDP. str. 3

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký
Mgr. Ing. Martin Houska, Ph.D.

301/12.05.10 - DPH u zaměstnaneckých benefitů z pohledu daně z příjmů.....str. 24

Předkládají: Ing. Otakar Machala
Ing. Jiří Nesrovnal
Ing. Radislav Tkáč

302/16.06.2010 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu
pracovní síly – doplnění příspěvku.....str. 28

Předkládají: Ing. Otakar Machala
Ing. Jiří Hanák

303/16.06.10 - Vynětí příjmů ze závislé činnosti ze zdanění.....str. 31

Předkládají: Gabriela Ivanco, daňový poradce, č. osvědčení 4115
Lucie Rytířová, daňový poradce, č. osvědčení 4038

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

Daň z příjmů

297/24.02.10 - Účetní a daňová problematika spojená s nájemným hrazeným nájemci – členy
bytových družstev a s.r.o. pronajímatelům – bytovým družstvům a s.r.o.str. 33

Předkládá: Ing. Bc. Martin Durec

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

Silniční daň

304/08.09.2010 - Kombinace denní a roční sazby daně u přípojných vozidel používaných
s osobním automobilem zaměstnance.....str. 46

Předkládají: Ing. Pavel Vontor
Ing. Jiří Hanák

305/08.09.10 - Osvobození od daně po přestavbě vozidla na ekologické palivo.....str. 48
Předkládají: Ing. Pavel Vontor
Ing. Jiří Hanák

306/08.09.10 - Snížení roční sazby daně podle § 6 odst. 9 a 10 ZDS.....str. 52
Předkládají: Ing. Pavel Vontor
Ing. Jiří Hanák

Daň z příjmů

308/08.09.10 - Výklad ustanovení pro uplatnění slevy na dani z titulu investičních pobídek v případě, kdy je zdaňovací období delší než 12 měsícůstr. 56
Předkládá: Ondřej Janeček

310/08.09.10 - Daňový režim příjmů plynoucích českému daňovému nerezidentovi z převodu cenných papírů vydaných obchodními společnostmi se sídlem v ČR.....str. 59
Předkládá: Mgr. Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osvědčení 3661

311/08.09.10 - Vliv kurzových rozdílů na dodanění závazkůstr. 64
Předkládají: Ing. Radislav Tkáč
Ing. Jiří Nesrovnal
Ing. Jiří Hanák
Ing. Aleš Havlín

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

DPH

309/08.09.10 - Aplikace osvobození od DPH dle ustanovení § 61 písm. g), zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
Předkládají: Ing. Jan Čapek
Ing. Stanislav Kryl

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 16. 6. 2010

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 293/20.01.10 – předkladatelé doplnili příspěvek v návaznosti na jednání KV KDP – MF předkládá upravené stanovisko k příkladu č. 3, str. 21

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

293/20.01.10 - Některé otázky k praktické realizaci ustanovení § 36 odst. 7 ZDP

Předkládají: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826
Mgr. Ing. Martin Houska, Ph. D., daňový poradce. č. osvědčení 2959

1. Úvod – právní úprava a její cíl

Novelou zákona o daních z příjmů (ZDP) č. 216/2009 Sb. byl § 36 ZDP doplněn o odstavec 7 v následujícím znění:

„(7) Zahrnou-li do daňového přiznání poplatníci uvedení v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, kteří jsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor, příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12, započte se sražená daň na jejich celkovou daňovou povinnost vztahující se k příjmům ze zdrojů na území České republiky, za které v České republice podávají daňové přiznání. Pokud nelze sraženou daň nebo její část započítat na tuto jejich celkovou daňovou povinnost proto, že poplatníkovi vznikla daňová povinnost ve výši nula nebo vykázal daňovou ztrátu anebo jeho celková daňová povinnost je nižší než daň sražená, vznikne ve výši daňové povinnosti, kterou nelze započítat, přeplatek^{35e)}. Nezahrne-li poplatník příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12 do daňového přiznání do konce lhůty stanovené zvláštním právním předpisem^{28b)}, použije se obdobně § 38e odst. 7.“

28b) zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků

35e) § 64 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Výše uvedené ustanovení nabylo účinnosti dnem vyhlášení zákona č. 216/2009 Sb. ve Sbírce zákonů, tj. 20. července 2009. Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit některé otázky, které mohou vzniknout při praktické aplikaci výše uvedeného ustanovení ZDP.

Je zřejmé, že cílem právní úpravy je zajištění rovného postavení českých daňových rezidentů a rezidentů z jiných členských států EU a EHP (pro přehlednost dále jen „nerezidenti“) ve věci zdaňování jejich příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12 ZDP, a to prostřednictvím odstranění diskriminace daňových nerezidentů vůči rezidentům v možnosti podat daňové přiznání na příjmy podrobené srážkové dani v ČR a uplatnit související daňově uznatelné náklady, resp. výdaje.

Základním východiskem interpretace ustanovení § 36 odst. 7 ZDP tedy je, aby jeho aplikace v praxi ve skutečnosti nešla proti uvedenému cíli a nezakládala tak diskriminaci daňových nerezidentů, a to jak v rovině hmotněprávní, tak i procesní.

Ke komplexnějšímu posouzení § 36 odst. 7 ZDP je rovněž nutné uvést ustanovení § 38e odst. 7 ZDP, na které je v § 36 odst. 7 ZDP odkazováno: „*Nepodá-li poplatník daňové přiznání do konce lhůty stanovené zvláštním právním předpisem, 28b) může místně příslušný správce daně poplatníka považovat částky zajištění daně za vyměřenou a uhrazenou daňovou povinnost poplatníka. Úhrn částek zajištění daně sražených a odvedených plátcí daně se v takovém případě považuje po uplynutí osmého měsíce po skončení zdaňovacího období za platbu na daň provedenou poplatníkem. Pokud poplatník nepodá do uplynutí lhůty, ve které lze daň vyměřit, daňové přiznání, považuje se daňová povinnost poplatníka za vyměřenou ve výši této platby.*“

Podle názoru předkladatele nezakládá skutečnost, že nadále se srážková daň uplatní pouze u nerezidentů, zatímco u rezidentů se srážková daň neuplatní, takovou míru diskriminace, že by to znamenalo rozpor se základními svobodami zakotvenými v primárním právu EU, neboť nová úprava umožní zásadně stejnou míru efektivního zdanění. Z tohoto důvodu není otázka přípustnosti srážkové daně předmětem tohoto příspěvku.

2. Uplatnění ustanovení § 36 odst. 7 ZDP z hlediska časového

Dle čl. 2 bodu 2 přechodných ustanovení k zákonu č. 216/2009 Sb., se ustanovení § 36 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona (tj. od 20. července 2009), lze použít již za zdaňovací období započaté v roce 2009. Důvodová zpráva k tomuto zákonu se ustanovením § 36 odst. 7 ZDP nezabývá, tzn., nezabývá se důvody, pro které byla změna zákona navržena.

Pokud jde o povahu ustanovení § 36 odst. 7 ZDP, nelze přehlédnout, že ve výsledku jde o problematickou kombinaci procesních a hmotněprávních prvků. Podstatou je sice možnost nerezidenta uplatnit vůči svým zdanitelným příjmům, resp. výnosům související daňové výdaje, resp. náklady – tedy jednoznačně hmotněprávní nárok. Zákonodárce však namísto toho, aby jednoduše stanovil princip, že si tito nerezidenti mohou u stanovených druhů příjmů vypočítat daň na čistém základě, a konkrétně uvedl, jaký je režim takového výpočtu, de facto upravil jen možnost podat daňové přiznání, a to ještě jaksí nepřímou („zahrnou-li“ a „nezahrneli“), a dále možnost zápočtu již sražené daně vůči daňové povinnosti a vznik vratitelného přeplatku. Tedy instituty jednoznačně procesní.

Jde tedy o situaci, kdy právo uplatnit náklady nevyplývá z žádného hmotněprávního ustanovení vnitrostátního práva, ale je založeno na tzv. přímo použitelných člácích Smlouvy o založení ES (dále jen „SES“)/nově Smlouvy o fungování EU (dále jen „SFEU“), interpretovaných v tomto smyslu judikaturou Evropského soudního dvora (dále jen ESD). Jinými slovy, ustanovení § 36 odst. 7 ZDP zavedené novelou č. 216/2009 Sb., přineslo pouze procesní postup, jak lze zdanění na čistém základě uplatňovat. Vzhledem k tomu, že závazek rovného zacházení se všemi občany EU (tzn. fyzickými a právníckými osobami) platí pro Českou republiku již od vstupu do EU, tj. od 1. května 2004, nové ustanovení § 36 odst. 7 ZDP lze chápat pouze jako procesní nástroj, jakým toto své právo mohou nerezidenti v České republice uplatňovat, a to již od 1. května 2004.

Proto lze předmětné ustanovení chápat jako návod, jak s ohledem na principy ekvivalence a efektivity práva ES/EU¹ uplatnit stávající procesní nástroje tak, aby „daňové hmotné“ právo vyplývající z práva ES/EU mohlo být uplatněno podobně jako „daňové hmotné“ právo založené na vnitrostátním právu.

Pokud tedy je to jinak možné (tzn., že tomu nebrání případně jiné ustanovení), lze právo na zdanění na čistém základě uplatnit postupem upraveným v § 36 odst. 7 ZDP, a to za dodržení lhůt pro vyměření daně, i za zdaňovací období od vstupu ČR do ES/EU před rokem 2009. Ostatně jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 13.11.2009 sp. zn. 5 Afs 53/2009 (s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 2. 2006 sp. zn. Pl. ÚS 19/04), „počínaje 1. květnem 2004 je každý orgán veřejné moci povinen aplikovat komunitární právo přednostně před českým právem tehdy, pokud je český zákon v rozporu s právem komunitárním“.

V této souvislosti lze dále uvést, která ustanovení SES/SFEU přicházejí v úvahu u kterých typů příjmů vyjmenovaných v § 36 odst. 7 ZDP:

- § 22 odst. 1 písm. c): příjmy ze služeb – zde je třeba hmotné právo hledat na podkladě volného pohybu služeb – čl. 49 SES/56 SFEU,
- § 22 odst. 1 písm. f): příjmy z výkonu nezávislých povolání, osobně vykonané činnosti nebo příjmy sportovců a umělců – zde je třeba hmotné právo hledat na podkladě základní svobody vnitřního trhu – volného pohybu služeb – čl. 49 SES/56 SFEU,
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 1: licenční poplatky (průmyslová práva/software/know-how) - podle přílohy směrnice 88/361/EHS by měly „Platby z autorských práv: patenty, průmyslové vzory, obchodní známky a vynálezy (postoupení a převody plateb vyplývajících z postoupení)“ spadat pod volný pohyb kapitálu podle čl. 56 SES/ 63 SFEU – podobný závěr lze zřejmě učinit k platbám za software a know-how,
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 2: jako předchozí bod,
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 4: úroky a jiné výnosy z půjček a vkladů – v zásadě by mělo jít o volný pohyb kapitálu podle přílohy směrnice 88/361/EHS, pokud jde o příjmy dosahované při soukromém podnikání, pokud ale půjde o příjmy fyzických nepodnikajících osob, bude třeba se spolehnout na volný pohyb služeb,
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 5: příjmy z užívání movité věci – bude záležet na konkrétních okolnostech,
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 6: odměny členů statutárních orgánů - v úvahu přichází svoboda usazování dle čl. 43 SES/49 SFEU (teoreticky i volný pohyb pracovníků)
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 12: sankce ze závazkových vztahů: nelze obecně zařadit, bude záležet na konkrétních okolnostech.

Související otázkou je, zda podání daňového přiznání ve vztahu k příjmům uvedeným v § 36 odst. 7 ZDP je právem nerezidentů nebo jejich povinností.

Povinnost podat daňové přiznání je pro fyzické osoby stanovena v § 38g ZDP tak, že tuto povinnost nemá ten, komu plynou jen příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou (odst. 1), popřípadě pokud poplatník podává daňové přiznání, není povinen takové příjmy v něm uvádět, pokud „nevyužije“ postup podle § 36 odst. 7 ZDP.

¹ Princip ekvivalence znamená, že vnitrostátní procesní úprava výkonu práv vyplývajících z práva ES/EU nesmí být méně příznivá než vnitrostátní procesní úprava výkonu práv vyplývajících z vnitrostátního práva. Princip efektivity znamená, že vnitrostátní procesní předpisy nesmí znemožnit nebo podstatně ztížit výkon práv vyplývajících z práva ES/EU (základ obou těchto principů byl definován v judikatuře ESD 33/76 REWE a 45/76 Comet).

Úprava povinnosti podávat daňové přiznání pro právnické osoby obsažená v § 38m ZDP nedoznala v souvislosti s přijetím ustanovení § 36 odst. 7 ZDP žádné změny. Podle odst. 7 uvedeného ustanovení povinnost podat daňové přiznání nemá poplatník, který má příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou.

Uvedená ustanovení týkající se povinnosti podávat daňové přiznání tedy jednoznačně potvrzují, to, co vyplývá již z formulace ustanovení § 36 odst. 7 ZDP (konkrétně z tam užitého podmiňovacího způsobu „zahrnou-li“ a „nezahrne-li“), že totiž je na volné úvaze nerezidentů, zda daňové přiznání v těchto případech podají či nikoli. Jinými slovy, že podání daňového přiznání je právem nerezidenta, nikoli jeho povinností.²

Na uvedeném závěru nemohou nic změnit ani ustanovení § 38d odst. 4 a 5 ZDP, protože tyto mohou být aplikovány pouze v případě, že se nerezident rozhodne využít svého práva daňové přiznání podat.

Dále ze závěru, že podání daňového přiznání je právem, nikoli povinností nerezidenta, lze logicky odvodit i právo nerezidenta, v případě, že se rozhodne pro postup podle § 36 odst. 7 ZDP, zahrnout do daňového přiznání jen některé z příjmů uvedených v § 36 odst. 7 ZDP plynoucích mu ze zdrojů na území ČR.

V této souvislosti je třeba vzít v potaz, že typy příjmů uvedené v § 22 a § 36 odst. 7 ZDP jsou svou povahou různé (např. aktivní, pasivní) a žádným způsobem spolu nesouvisí (z výše uvedeného výčtu je zřejmé, že se často opírají i o jiné základní svobody zakotvené v právu ES/EU), přičemž není vyloučeno, aby jeden subjekt měl ze zdrojů na území ČR několik odlišných typů příjmů a s tím související odlišný rozsah výdajů/nákladů vztahujících se k jednotlivým typům příjmů. Dále (a to i v případě, kdy se jedná o tentýž typ příjmu podle § 22 a § 36 odst. 7 ZDP) je třeba vzít v potaz, že zdroji těchto příjmů mohou být nijak nesouvisející plátcí, kteří srážku provádí zcela samostatně.

Má-li tedy nerezident více typů příjmů uvedených v § 22 a § 36 odst. 7 ZDP ze zdroje na území ČR, popř. jeden typ příjmu, avšak z vícero zdrojů na území ČR (a to i v průběhu jednoho zdaňovacího období), může postup podle § 36 odst. 7 ZDP uplatnit pouze ve vztahu k těm příjmům, které si zvolí a nemá povinnost zahrnout do daňového přiznání souhrnně všechny tyto příjmy (v takovém případě si samozřejmě nerezident může uplatnit výdaje/náklady pouze ve vztahu k těm příjmům/výnosům, které zahrne do daňového přiznání). Z ustanovení § 36 odst. 7 ZDP ani jiného ustanovení ZDP nevyplývá v tomto směru žádné omezení. Ani z podstaty věci, tzn. zamezení diskriminace nerezidentů, nelze odvodit povinnost zahrnout do daňového přiznání všechny příjmy uvedené v § 22 a § 36 odst. 7 ZDP a dosažené nerezidentem v daném zdaňovacím období.

Konečně, je-li podání daňového přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP právem, nikoli povinností, pak skutečnost, že se nerezident v jednom zdaňovacím období rozhodne k postupu podle § 36 odst. 7 ZDP nijak nedeterminuje jeho postup v následujících daňových obdobích ohledně obdobného příjmu (tzn., že se může rozhodnout daňové přiznání v dalším zdaňovacím období nepodat). Opačný závěr by z práva nerezidenta podat daňové přiznání učinil de facto (v dalších letech po podání časově prvního daňového přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP)

² Je zde tedy rozdíl oproti režimu zajišťování daně podle § 38e ZDP, kdy povinnost podávat daňové přiznání je dána, byť existuje ustanovení, které předvídá, co se stane, když přiznání podáno nebude - § 38e odst. 7 ZDP.

povinnost, přitom takový závěr zcela postrádá právní základ, neboť tato povinnost není výslovně v platném právu uvedena – viz výše.

3. Oznamovací povinnost

V souvislosti s právem daňového nerezidenta podat daňové přiznání vzniká otázka, zda se subjekt, který hodlá postupovat podle § 36 odst. 7 ZDP musí před podáním daňového přiznání zaregistrovat k dani z příjmů nebo oznámit zahájení činnosti nebo pobírání příjmů podrobených dani postupem § 33 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (ZSDP).

Z § 33 odst. 2 ZSDP plyne obecná povinnost poplatníka oznámit správci daně do třiceti dnů skutečnost, že začal vykonávat činnost nebo pobírat příjmy podrobené dani. ZSDP neobsahuje výjimku z této oznamovací povinnosti (na rozdíl od povinnosti registrační – viz § 33 odst. 5 ZSDP) v případě, kdy daňový nerezident pobírá příjem ze zdroje na území ČR podrobený srážkové dani. Tato povinnost by se měla uplatnit vždy, bez ohledu na případný následný postup podle § 36 odst. 7 ZDP.

Pokud však zahraniční subjekt tuto povinnost nesplní, popř. splní ji opožděně, nemá tato skutečnost vliv na postup podle § 36 odst. 7 ZDP. To znamená, že podané daňové přiznání je platné i v případě, že mu nepředchází výše uvedené oznámení. Pokud je z podaného přiznání seznatelné, že se týká postupu podle § 36 odst. 7 ZDP a toto přiznání obsahuje všechny údaje nutné pro oznámení podle § 33 odst. 2 ZSDP, tak by toto přiznání měl správce daně vyhodnotit zároveň jako oznámení podle § 33 odst. 2 ZSDP, i když nebylo podáno na formuláři předepsaném ministerstvem financí, a neměl by už dále vyžadovat samostatné oznámení. Rovněž by, s ohledem na to, že podání daňového přiznání je právem, nikoli povinností, nebylo účelné uplatňování sankce podle § 37 ZSDP za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy.

Podle názoru předkladatele nemá daňový nerezident, který má pouze příjmy, u kterých může postupovat podle § 36 odst. 7 ZDP, v České republice daňovou registrační povinnost podle § 33 odst. 1 ZDP. Navíc registrační povinnost je i pro takové případy vyloučena v § 33 odst. 5 ZSDP. To znamená, že správce daně tomuto subjektu nevydává rozhodnutí o daňové registraci, ale na vyžádání by mohl vydat potvrzení o provedení oznámení podle § 33 odst. 2 ZSDP.

4. Místní příslušnost správce daně

Další otázkou je určení místně příslušného správce daně daňového nerezidenta. Ustanovení § 4 ZSDP výslovně referuje ke srážkové dani v odst. 10, nicméně se lze domnívat, že pro určení správce daně pro podání daňového přiznání se toto ustanovení nepoužije (srážková daň již aplikována nebude). Navíc se odst. 10 týká pouze plateb od finančních institucí, takže jeho praktická využitelnost ve vztahu k § 36 odst. 7 ZDP je jen omezená.

Prakticky by se tedy mělo v první řadě přiměřeně uplatnit ustanovení § 4 odst. 3 ZSDP, podle něhož by měl nerezident určit místně příslušného správce daně podle toho, kde na území ČR vykonává své hlavní činnosti.

Aplikace ustanovení § 4 odst. 3 ZDP však přichází v úvahu pouze u aktivních typů příjmů (tzn. z činnosti aktivně vykonávané nerezidentem na území ČR), tedy např. u příjmů ze služeb

podle § 22 odst. 1 písm. c) ZDP nebo u příjmů z výkonu nezávislých povolání a příjmy umělců a sportovců podle § 22 odst. 1 písm. f) ZDP.

Naopak u tzv. pasivních příjmů, které nepocházejí z bezprostřední aktivní činnosti rezidenta v ČR, jakými jsou např. licenční poplatky či úroky podle § 22 odst. 1 písm. g) ZDP, není možné místně příslušného správce daně podle výše uvedeného kritéria určit, a proto se uplatní pravidlo podle § 4 odst. 4 ZSDP, podle něhož bude místně příslušným Finanční úřad pro Prahu 1.

Nicméně nesprávné určení místně příslušného správce daně nemůže mít pro nerezidenta negativní důsledky, protože v případě učinění podání vůči nepřislušnému správci daně se uplatní § 22 ZSDP, který stanoví povinnost tomu správci daně, u něž bylo podání učiněno, předat podání místně příslušnému správci a rovněž upravuje zachování lhůty. Pro praktickou aplikaci lze doporučit, aby při podání daňového přiznání nerezident připojil stručné písemné vysvětlení, proč určil toho kterého správce daně jako svého místně příslušného.

5. Uplatnění § 36 odst. 7 ZDP v návaznosti na aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění

Zdanění typů příjmů uvedených v § 36 odst. 7 ZDP je modifikováno příslušnými smlouvami o zamezení dvojího zdanění. Jestliže aplikovatelná smlouva o zamezení dvojího zdanění omezuje rozsah zdanění v ČR – zejména čl. 11 a 12, které stanoví maximální zdanění procentem obvykle z hrubého příjmu, pak ani srážková daň ani postup podle § 36 odst. 7 ZDP nemůže vést ke zdanění ve vyšší částce, než činí omezení podle uvedené smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

ČR je totiž povinna ve smyslu čl. 1 odst. 2 Ústavy dodržovat své mezinárodní závazky, přičemž podle čl. 10 Ústavy platí, že vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas, se použijí přednostně, pokud zákon stanoví něco jiného. Tento princip je konkrétně promítnut i v § 37 ZDP.

Ostatně, jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 8.6.2009 sp. zn. 2 Afs 83/2008, „za situace, kdy je zvažováno zdanění plnění poskytovaných mezi daňovými rezidenty různých států je, při existenci smlouvy o zamezení dvojího zdanění, nutno primárně vycházet z úpravy této smlouvy, což zcela jasně vyplývá z § 37 zákona o daních z příjmů“.

Pokud aplikovatelná smlouva o zamezení dvojího zdanění nedovoluje ČR vůbec podrobit dotčený příjem dani, pak se neuplatní ani srážková daň, ani není třeba uvažovat o podávání daňového přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP (v takovém případě by nebylo ani možné uplatnit související náklady, neboť podle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP jsou související náklady nedaňové).

V této souvislosti lze dále konstatovat, že míra zdanění příjmu nerezidenta postupem podle § 36 odst. 7 ZDP nemůže přesáhnout míru zdanění srážkovou daní podle § 36 odst. 1 a 2 ZDP, tzn., že skutečnost podání přiznání nemůže zhoršit daňové postavení nerezidenta.

Důvodem je skutečnost, že v opačném případě by došlo k rozdílnému (nevýhodnému) zdanění příjmu nerezidenta, který by byl rezidentem jednoho členského státu EU nebo EHP a který by se rozhodl uplatnit postup podle § 36 odst. 7 ZDP, a to v porovnání s rezidentem jiného členského státu, který by postupem podle § 36 odst. 7 ZDP nevyužil a jemuž by tak byla daň

pouze sražena. Takové nerovné zacházení s rezidenty různých členských států EU a EHP vyloučil ESD v rozhodnutí C-521/07 Komise proti Nizozemí³.

6. Lhůta pro podání daňového přiznání nerezidentem

Podle § 36 odst. 7 ZDP pokud poplatník nezahrne příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12 ZDP do daňového přiznání do konce lhůty stanovené zvláštním právním předpisem, použije se obdobně § 38e odst. 7 ZDP. Odkazem pod čarou je jako zvláštní právní předpis uveden zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Ten však ve vztahu k daňovému přiznání uvádí několik lhůt, a to zvlášť pro řádné, opravné a dodatečné přiznání. Standardně by mělo jít o lhůtu pro podání řádného daňového přiznání podle § 40 odst. 3 ZSDP (obdobný závěr lze učinit i ke lhůtě podle první věty § 38a odst. 7 ZDP).

Podle § 36 odst. 7 ZDP však má nerezident právo a nikoliv povinnost podat daňové přiznání (viz výše). Nerezident tedy může podat daňové přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP kdykoliv a daňová povinnost mu na základě tohoto přiznání může být vyměřena do konce tříletého prekluzivního období podle § 47 ZSDP.

Klíčová je zde „obdobná“ aplikace § 38e odst. 7 ZDP. Pokud nerezident nepodá daňové přiznání do lhůty podle § 40 odst. 3 ZSDP, pak správce daně „může“ (text § 38e odst. 7 ZDP), resp. bude (nerezident má právo nikoli povinnost podat daňové přiznání - tzn., že správce daně nemůže činit žádné kroky k podání daňového přiznání – např. podle § 44 ZSDP) považovat sraženou daň za vyměřenou a uhrazenou daňovou povinnost poplatníka. Tato konstrukce v podstatě představuje fikci vyměření daně v určité výši, a to bez skutečně podaného daňového přiznání.

Pro případ, že nerezident nepodal přiznání ve lhůtě podle § 40 odst. 3 ZSDP, je třeba nicméně vyložit především poslední větu § 38a odst. 7 ZSDP: *„Pokud nerezident nepodá daňové přiznání do konce lhůty pro vyměření daně, považuje se jeho daňová povinnost za vyměřenou ve výši zaplacené srážkové daně“*. V podstatě jde o podmínku trvání/platnosti fikce vyměření daně ve výši sražené daně. Podmínkou je, že nerezident nepodá daňové přiznání ani do konce lhůty pro vyměření daně, tzn. do tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost (§ 47 odst. 1 ZSDP). Jakmile rezident v (obecně tříleté) prekluzivní lhůtě daňové přiznání podá, fikce vyměření daně ve sražené výši přestává platit. Toto ustanovení tak předpokládá právo nerezidenta podat daňové přiznání ve lhůtě pro vyměření daně, přičemž se jedná o řádné daňové přiznání, nikoli o daňové přiznání dodatečné.⁴ Dodatečné přiznání by případně nerezident za splnění lhůt a podmínek stanovených v § 41 ZSDP podával, až pokud by došlo ke změně daňové povinnosti po té, co již za dané zdaňovací období daňové přiznání podal.

Vzhledem k tomu, že podání daňového přiznání je právem nikoli povinností nerezidenta (viz výše), neměl by být poplatník sankcionován zvýšením daně podle § 68 ZSDP až o 10% v případě podání daňového přiznání po lhůtě uvedené v § 40 odst. 3 ZSDP. V této souvislosti

³ V daném případě byla sporná aplikace čl. 40 Smlouvy o EHP. V tomto ohledu ESD jednoznačně konstatoval, že na základě těchto článků je vnitřní trh EU rozšířen i na státy Evropského sdružení volného obchodu a že obsahově shodná ustanovení SES/SFEU a Smlouvy o EHP mají být členskými státy vykládány stejně (viz odst. 32 rozhodnutí).

⁴ V tomto smyslu se ministerstvo financí již vyslovilo ve svém stanovisku uveřejněném na webu české daňové správy:

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/mezinarodni_spoluprace_10319.html?year=.
Toto stanovisko lze považovat za správní praxi, kterou budou správci daně vázáni.

je třeba zdůraznit, že sankcionování poplatníků za uplatňování práv založených právem ES/EU by bylo v přímém rozporu s výše uvedenými základními svobodami ES/EU.

S touto problematikou dále souvisí otázka, zda je třeba v každém případě, kdy se nerezident rozhodne využít postupu podle § 36 odst. 7 ZDP, podat daňové přiznání na bázi celoročního zdaňovacího období, nebo zda – z praktických důvodů, kdy je nerezidentu z okolností zřejmé, že dalších příjmů ze zdrojů na území ČR v daném zdaňovacím období již nedosáhne, může podat daňové přiznání i v průběhu ročního zdaňovacího období (s bezprostřední možností vyměření daně a vrácení případného vratitelného přeplatku).

Vzhledem k tomu, že příjmy uvedené v § 36 odst. 7 ZDP jsou podrobeny zdanění na principu zdroje, předkladatel se domnívá, že v případě zániku tohoto zdroje by mělo být postupováno obdobně jako je tomu u zániku stálé provozovny (§ 40 odst. 10 ZSDP), případně v případě likvidace daňového subjektu (§ 40 odst. 9 ZSDP), kdy lhůta pro podání daňového přiznání je konec měsíce následujícího po měsíci, kdy došlo k zániku zdroje příjmu.

7. Způsob určení základu daně

7.1 Určení základu daně na bázi příjmů a výdajů

Pokud zahraniční příjemce příjmu není v ČR účetní jednotkou (tzn., že nemá v ČR organizační složku svého podniku) ve smyslu § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, nemá povinnost vést účetnictví ve vztahu k operacím prováděným v ČR. Obdobný závěr byl vysloven i v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007 7 Afs 210/2006⁵. Přitom je třeba s ohledem na povahu příjmů uvedených v § 36 odst. 7 ZDP předpokládat, že tato charakteristika bude společná převážné většině nerezidentů, kteří by uvedeného ustanovení mohli využít.

Tyto zahraniční osoby by tak nemohly být zdaněny na základě výsledku hospodaření zjištěného z jejich účetnictví ve smyslu § 23 odst. 10 ZDP, ale základem daně bude podle § 23 odst. 1 ZDP rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, resp. části zdaňovacího období (viz výše). Jinými slovy, nerezident by své příjmy podle § 36 odst. 7 ZDP a s nimi související výdaje evidoval a zdaňoval na principu příjmů a výdajů (dále jen „cash báze“).

Nicméně s ohledem na již opakovaně zdůrazňovaný cíl předmětné právní úpravy (tedy nediskriminaci nerezidentů z jiných členských států ES/EU a EHS vůči českým rezidentům ve stejném nebo srovnatelném postavení) je třeba konstatovat, že uplatnění zdanění na bázi příjmů a výdajů by u nerezidenta mohlo vést k jeho znevýhodnění oproti rezidentovi ve

⁵ Podle rozsudku NSS 7 Afs 210/2006, který se týkal uplatnění nákladů podle § 24 odst. 2 zi) ZDP, je k tomu, aby zahraniční osoba byla považována za účetní jednotku, třeba „splňovat znaky definice obsažené pod písm. b) citovaného ustanovení, tj. musel by na území České republiky podnikat nebo provozovat jinou činnost podle zvláštních předpisů“ (definice účetní jednotky podle § 1 zákona o účetnictví). Pro úplnost lze poznamenat, že tyto závěry vyřkl Krajský soud, Nejvyšší správní soud je však nijak nekorigoval, protože stěžovatel neuplatnil k těmto závěrům žádnou kasační námitku. Krajský soud pak ve vztahu k definici účetní jednotky odkázal i na Obchodní zákoník: „§ 21 a násl., zejména podle § 21 odst. 3, 4, obch. zák. může v České republice podnikat jen tehdy, činí-li tak prostřednictvím vlastního podniku či organizační složky se sídlem v České republice zapsaným v obchodním rejstříku. Podle soudu podnikáním není případ akcentovaný stěžovatelkou, kdy právnická osoba se sídlem v cizině v rámci své podnikatelské činnosti činí nabídky, vede jednání a uzavírá smlouvy s osobami se sídlem (bydlištěm) na území České republiky, aniž by tak činila prostřednictvím vlastního podniku nebo organizační složky umístěné na tomto území a zapsané v obchodním rejstříku.“

srovnatelném postavení, který by (z povahy věci) byl účetní jednotkou podle zákona o účetnictví a byl zdaněn na bázi výnosů a nákladů. Takové znevýhodnění by bylo v rozporu se shora uvedenými základními svobodami ES/EU.

Obecně by mělo platit, že nerezident bude ve srovnatelném postavení s rezidentem, pokud jsou i předmětné příjmy nerezidenta zde v ČR podrobeny srovnatelné míře zdanění. V takovém případě by nerezident měl mít právo uplatnit si stejné náklady ve vztahu k příjmu jako rezident. Pokud by si tedy srovnatelný rezident mající tentýž příjem mohl stanovit daňový základ na akruálním principu, měl by i nerezident mít právo zvolit si použití akruálního principu pro stanovení základu daně. Půjde-li o nerezidenta, který je fyzickou osobou, pak by tento měl mít možnost uplatnit výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 ZDP.

V návaznosti na závěry uvedené v části 2 tohoto příspěvku lze dále dovodit, že nerezident má právo zvolit si metodu stanovení základu daně (akruální princip nebo hotovostní princip) u každého jednotlivého druhu příjmu ze zdroje na území ČR, u kterého se rozhodne uplatňovat postup podle § 36 odst. 7 ZDP, zvláště. Tuto volbu by však měl rezident zachovat u obdobných příjmů i v dalších zdaňovacích obdobích, v nichž se rozhodne u daného příjmu využít postup podle § 36 odst. 7 ZDP. Přitom je rezident oprávněn uvedený postup uplatnit i jen u části těchto příjmů, tzn., že může u jednoho druhu příjmu z jedné transakce uplatnit akruální princip a u jiné transakce hotovostní princip. Vždy však u téže transakce (např. poskytnutí práva na užití předmětu autorského nebo průmyslového práva) musí užít stejnou metodu zjištění základu daně.

Praktickou otázkou může být, podle kterého právního řádu by si nerezident měl daňový základ stanovit. Patrně bude třeba základ daně nerezidenta včetně odpisů určit podle českých účetních a daňových předpisů. Tomuto závěru i částečně nasvědčuje rozsudek ESD C-234/01 Gerritse, v němž ESD zkonstruoval způsob stanovení sazby daně nerezidenta za využití nezdanitelné části základu daně a tabulky progresivních sazeb uplatňovaných podle daňového práva státu, v němž dotčený poplatník nebyl rezidentem (kde však uplatňoval své právo na zdanění na čistém základě).

7.2 Uplatnění přímých a nepřímých nákladů/výdajů

Podle judikatury Evropského soudního dvora základní svobody zakotvené v SES/SFEU nijak nebrání členskému státu, aby umožnil odpočet nejen přímých („*operating costs directly connected ... the place and time at which the costs were incurred are immaterial*“), ale i dalších souvisejících nákladů (C-345/04 Centro Enquesta, body 24 a 25, obdobně i C-290/04 Scorpio body 43 až 49 a 52).

Ustanovení § 36 odst. 7 ZDP, ani žádné jiné ustanovení ZDP, neomezuje položky snižující základ daně podle § 23 odst. 3 a 4 ZDP ani výdaje, které lze podle § 24 ZDP uplatnit v daňovém přiznání jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ze zdroje na území ČR.

V tomto smyslu lze podle názoru předkladatele vůči zdanitelným příjmům uplatnit jak přímé, tak i ekonomicky zdůvodnitelnou část nepřímých výdajů, resp. nákladů⁶ souvisejících se zdanitelným příjmem (včetně např. poměrné části režijních nákladů).

Rovněž nic také nebrání v uplatnění odpisů hmotného i nehmotného majetku, jež se vztahují k příjmům nerezidenta ze zdrojů na území ČR, resp. z přiměřené části majetku v případě, kdy z majetku plynou příjmy i z jiných států než je ČR.

Obdobně lze rovněž poukázat na princip uplatňovaný na základě Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění a Komentáře k ní, podle něhož jednotlivým částem podniku umístěným v různých státech (ústředí i jednotlivé stálé provozovny) by měly mít alokovány poměrné části celkových nepřímých nákladů podniku (srov. Komentář k čl. 7, sekce 37).

7.3 Zdanění nerealizovaných příjmů v případě uplatňování cash báze u nerezidentů

Podle § 38d odst. 1 ZDP je srážku daně povinen provést plátcé daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, avšak u příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. c), f) a g) bodech 1, 2, 5, 6 a 12 ZDP a u úroků a jiných výnosů z poskytnutých půjček a z poskytnutých úvěrů, plynoucích poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP, nejpozději v den, kdy o závazku účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem.

Jako závěr k bodu 7 tedy předkladatel uvádí, že nerezident má právo zvolit si pro účely postupu podle § 36 odst. 7 ZDP buď akruální princip evidence a zdanění příjmů a výdajů (tzn. zdanění na principu nákladů a výnosů), nebo tzv. hotovostní princip (tzn. zdanění na principu výdajů a příjmů). Dále ze stávající právní úpravy nevyplývá žádné omezení ohledně typu výdajů, které si nerezident při postupu podle § 36 odst. 7 ZDP může uplatnit.

8. Povinnost platit zálohy na daň

Podle § 38a ZDP se při stanovení výše a periodicity záloh se vychází z poslední známé daňové povinnosti. Za poslední známou daňovou povinností se pro stanovení periodicity a výše záloh v zálohovém období považuje rovněž částka, kterou si poplatník sám vypočetl a uvedl v daňovém (dodatečném) přiznání za období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, s platností od následujícího dne po termínu pro podání daňového (dodatečného) přiznání, a bylo-li daňové (dodatečné) přiznání podáno opožděně, s platností od následujícího dne po dni jeho podání, do účinnosti další změny poslední známé daňové povinnosti podle tohoto ustanovení nebo zvláštního právního předpisu. Po skončení zdaňovacího období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se zaplacené zálohy na daň, splatné v jeho průběhu, započítávají na úhradu skutečné výše daně.

Nicméně vzhledem k tomu, že podání daňového přiznání není povinností nerezidenta, ale jeho právem (viz výše), nelze ze skutečnosti, že nerezident v jednom zdaňovacím období využil postupu podle § 36 odst. 7 ZDP a podal daňové přiznání, automaticky odvodit, že tohoto postupu využije i ve zdaňovacím období následujícím, k němuž by se vztahovaly případné zálohy podle § 38a ZDP. Nadto, daň z příjmů uvedená v § 36 odst. 7 ZDP je i nadále vybírána primárně srážkou, proto není ani věcného důvodu, proč by měl nerezident podléhat povinnosti platit zálohy na daň.

⁶ Ve vztahu k přímým a nepřímým nákladům lze analogicky použít vymezení přímých a nepřímých nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP uvedené v pokynu D-300 k § 25 ZDP, body 10, 11 a 12.

Podstatné rovněž je, že pokud by u určitých příjmů plynoucích nerezidentovi musela být jak placena záloha na daň, tak také srážena daň, zatímco v případě týchž příjmů plynoucích rezidentovi by daň nebyla srážena, docházelo by k diskriminaci nerezidentů, která je neslučitelná se základními svobodami (rozdíl, který vedl k nevýhodě v „cash flow“ byl shledán jako odporující svobodě usazování v případě C-397/98 a C-410/98 Metallgesellschaft).

Závěr předkladatele je tedy takový, že nerezident, pokud jde o příjmy podle § 36 odst. 7 ZDP, nepodléhá povinnosti platit zálohy dle § 38a ZDP.

9. Změna základu daně při neuznání uplatněných nákladů

Je zřejmé, že cílem ustanovení § 36 odst. 7 ZDP je odstranit diskriminaci nerezidentů – (poplatníků z jiných členských států EU a EHP) vůči českým daňovým rezidentům, nikoliv změnit způsob zdanění ze srážkové daně na zdanění na základě daňového přiznání. Žádné ustanovení ZDP ani mezinárodních smluv, jimiž je ČR vázána, nestanoví právo daňového rezidenta nemít horší postavení než má daňový nerezident. To znamená, že v důsledku aplikace § 36 odst. 7 ZDP se nerezident může dostat do lepšího daňového postavení než má rezident.

Proto pokud zahraniční poplatník podá daňové přiznání, pak by výsledkem neměla být nikdy vyšší daňová povinnost, než odpovídá původně sražené dani. V případě, že by výsledek vyměření daňové povinnosti zahraničního poplatníka na základě podaného daňového přiznání směřoval k vyšší daňové povinnosti, než která odpovídá sražené dani (např. z důvodu neuznání části uplatněných výdajů na dosažení, zajištění a udržení souvisejících zdanitelných příjmů – k tomu však nemůže dojít v rozporu se zásadou nediskriminace), pak by zahraniční poplatník měl mít možnost vzít již podané daňové přiznání zpět. Tím by došlo k zastavení vyměřovacího řízení ve smyslu § 27 odst. 1 písm. a) ZSDP a sražená daň by ve smyslu § 36 odst. 7 ZDP, resp. § 38e odst. 7 ZDP byla považována za vyměřenou a uhrazenou daňovou povinnost.

I když ZSDP výslovně možnost zpětvzetí podaného dodatečného daňového přiznání neumožňuje, plyne tato možnost z cíle právní úpravy, kterou je zlepšení postavení daňových nerezidentů vůči daňovým rezidentům. I ve stávající praxi správci daně běžně akceptují zpětvzetí podání, které rovněž nejsou upravena výslovně v zákoně – např. u registrace k DPH, a jejichž přípustnost je třeba dovozovat ze smyslu právní úpravy.

Pro úplnost je třeba uvést, že ani v případě, kdy se nerezident rozhodne využít postupu podle § 36 odst. 7 ZDP a podrobit daný příjem zdanění na čistém základě, nemůže nikdy dojít ze strany správce daně k vyměření daně ve výši, která by převyšovala limit zdanění stanovený příslušnou aplikovatelnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění (zejm. čl. 11 a 12, které obvykle stanoví tento limit procentem z hrubého příjmu), resp. limit zdanění srážkovou daní – viz část 5. Správce daně je povinen ze své úřední povinnosti ve smyslu § 2 odst. 1 ZSDP uplatnit maximální výši zdanění, které umožňuje ZDP a příslušná mezinárodní smlouva a nesmí daň nad tento limit vyměřit.

10. Změna základu daně v následujících zdaňovacích obdobích (povinnost podat dodatečné daňové přiznání)

Ustanovení § 36 odst. 7 ZDP neřeší povinnost podat daňové přiznání v případě, kdy např. dojde v dalším zdaňovacím období ke snížení nákladů souvisejících s přiznanými příjmy.

Pokud např. v roce 2010 obdrží nerezident dobropis na náklady uplatněné v roce 2009 vůči příjmům uvedeným v § 36 odst. 7 ZDP, na které podal daňové přiznání za zdaňovací období roku 2009, a na základě tohoto dobropisu v roce 2010 obdrží zpět část výdajů, resp. nákladů, které v roce 2009 správně uplatnil vůči přijatým zdanitelným příjmům, pak předkladatele z žádného právního předpisu nevyplývá povinnost zahraniční osoby podat v roce 2010 daňové přiznání, popř. možnost správce daně použít mimořádný opravný prostředek a zvýšit základ daně zahraničního subjektu za rok 2009 ve výši částky přijaté na základě obdrženého dobropisu, popř. určit jeho základ daně v roce 2010 ve výši přijatého rozdílu.

Na druhou stranu, pokud se nerezident v takovém případě rozhodne podat dodatečné daňové přiznání, pak může prostřednictvím tohoto dodatečného daňového přiznání změnit metodu stanovení základu daně v dotčeném zdaňovacím období (změnit aktuální princip na hotovostní a naopak) a je-li to třeba, prostřednictvím dodatečných daňových přiznání konzistentně změnit tuto metodu i v následujících zdaňovacích obdobích, v nichž ve vztahu k danému příjmu využil postup podle § 36 odst. 7 ZDP.

V této souvislosti lze připomenout usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2008 sp. zn. 1 Afs 123/2006, v němž tento soud konstatoval možnost změny uplatňování skutečných výdajů na uplatnění výdajů procentem podle § 7 odst. 7 ZDP prostřednictvím dodatečného daňového přiznání.

V této souvislosti je třeba znovu připomenout, že nemůže dojít k vyměření daně ve výši, která by převyšovala limit zdanění stanovený příslušnou v dotčeném zdaňovacím období aplikovatelnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění (zejm. čl. 11 a 12, které obvykle stanoví tento limit procentem z hrubého příjmu), resp. limit zdanění srážkovou daní – viz část 5.

Stanovisko Ministerstva financí:

Cílem uvedené právní úpravy je zajistit stejné zacházení s rezidenty a nerezidenty, kteří se nacházejí ve srovnatelné situaci jako rezidenti, nikoliv zavádět zvýhodnění nerezidentů oproti rezidentům. Opačný výklad by mohl být také v rozporu se závazky České republiky plynoucí z Etického kodexu pro zdanění podnikatelů. Nerezidenti mají tudíž podle § 36 odst. 7 možnost rozhodnout se, zda sraženou daň budou považovat za konečnou, anebo zda budou obdobně jako rezidenti uvedené příjmy zahrnovat do základu daně. Z toho vyplývá, že je nutné aplikovat § 36 odst. 7 na všechny dotčené příjmy nebo alternativně u všech příjmů považovat srážkovou daň za konečnou. Obdobně je nutné posuzovat vypořádání jednotlivých příjmů, kde se režim zdanění v případě dopadu do více zdaňovacích období bude řídit postupem zvoleným v prvním roce. Na základě výše uvedeného zaujímá MF k jednotlivým bodům příspěvku tato stanoviska:

K bodu 2 - Uplatnění ustanovení § 36 odst. 7 ZDP z hlediska časového

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Podání daňového přiznání s uplatněným § 36 odst.7 zákona je právem nerezidenta nikoliv jeho povinností. Zvolí-li daňový nerezident ve zdaňovacím období postup podle § 36 odst. 7 ZDP, musí tak postupovat u veškerých příjmů. Zákon nestanoví, že by poplatník mohl způsob zdanění kombinovat. Před nabytím účinnosti zákona č. 216/2009 Sb. nelze podle ustanovení § 36 odst. 7 ZDP postupovat.

K bodu 3 - Oznamovací povinnost

Pokud poplatník nevyužije ustanovení § 36 odst.7 ZDP nemá registrační povinnost podle § 33 odst.5 zákona č.337/1992 Sb. o správě daní a poplatků dále jen ZSDP (tuto povinnost však má pokud se rozhodne postupovat podle § 36 odst.7 ZDP). Podle § 33 odst. 14 ZSDP nesplní-li daňový subjekt svoji registrační nebo ohlašovací povinnost, zaregistruje jej správce daně z úřední povinnosti neprodleně, jakmile zjistí skutečnosti zakládající tuto povinnost. Nesplnění registrační povinnosti podle zákona o správě daní a poplatků nemá vliv na podání daňového přiznání.

K bodu 4 – Místní příslušnost správce daně

Souhlas se závěrem předkladatele.

K bodu 5 – Uplatnění § 36 odst.7 ZDP v návaznosti na aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění

V kontextu uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění je zřejmé, že daň v ČR nesmí přesáhnout hranici stanovenou příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění.

Poslední dva odstavce tohoto bodu nijak nesouvisejí s aplikací smluv o zamezení dvojího zdanění. V této souvislosti nezbývá než odkázat na základní shora uvedený cíl řešené právní úpravy.

K bodu 6 - Lhůta pro podání daňového přiznání zahraničních poplatníkem

Souhlas se závěrem předkladatele ve vztahu ke lhůtě podle § 47 ZSDP.

Nesouhlas s nemožností postupu správce daně podle § 68 ZSDP. Jak již bylo zmíněno je cílem právní úpravy zajistit stejné zacházení s rezidenty a nerezidenty. Nebylo-li daňové přiznání nebo hlášení, nebo dodatečné daňové přiznání nebo hlášení o dani podáno včas (tzn. ve lhůtě pro podání daňového přiznání podle § 40 ZSDP), může správce daně zvýšit příslušnou vyměřenou daň až o 10 %, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak. ZSDP nemá zvláštní režim pro nerezidenty. Stejně jako u rezidentů tak i u nerezidentů bude správce daně postupovat při aplikaci ustanovení § 63 ZSDP.

Nesouhlas s možností podávat daňové přiznání v průběhu roku. Pouze v případech vymezených ZSDP a ZDP je možno podávat daňové přiznání za část zdaňovacího období (např. úmrtí, insolvence). V tomto případě nelze předjímat, že daňový subjekt nebude mít do konce zdaňovacího období příjmy, které by měly být zahrnuty do daňového přiznání s uplatněným § 36 odst.7 ZDP.

K bodu 7 - Způsob určení základu daně

7.1. Určení základu daně na bázi příjmů a výdajů

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Daňový nerezident stanoví příslušný dílčí základ daně buď jako rozdíl mezi příjmy a výdaji (alternativně u fyzických osob s použitím výdajů procentem z příjmů) pokud se na něho nevztahuje § 1 odst. 2 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, nebo bude vycházet z výsledku hospodaření.

7.2. Uplatnění přímých a nepřímých nákladů/výdajů

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Ustanovení § 36 odst. 7 ZDP nevylučuje postup podle § 23 odst. 3 a 4 zákona. I daňový rezident musí postupovat podle § 24 a § 25 ZDP, přičemž náklady/výdaje (případně jejich poměrnou část) lze vůči příjmům uplatnit, pokud je lze prokazatelně přiřadit k příjmům dosaženým v rámci činnosti vykonávané na území ČR na základě prokazatelného ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

7.3. Zdanění nerealizovaných příjmů v případě uplatňování cash báze u rezidentů

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Pokud se na zahraniční osobu nevztahuje § 1 odst. 2 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, může při stanovení základu daně vycházet z rozdílu mezi příjmy a výdaji, a to v těch zdaňovacích obdobích, kdy příslušné příjmy obdrží. Výdaje lze uplatnit v souladu s § 24 ZDP, případně podle § 7 odst. 7 ZDP.

K bodu 8 - Povinnost platit zálohy na daň

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Stejně jako u rezidentů tak i u rezidentů bude správce daně postupovat při aplikaci ustanovení § 38a ZDP. Poplatník má možnost požádat správce daně o stanovení záloh jinak, popř. o neplacení záloh.

K bodu 9 - Změna základu daně při neuznání uplatněných nákladů

Nesouhlas se závěrem předkladatele. V případě podání daňového přiznání je třeba postupovat podle zákona o správě daní a poplatků.

Podle § 46 zákona o správě daní a poplatků pokud je základ daně nebo daň stanovena odchylně od základu daně a daně, jak je daňový subjekt přiznal nebo za řízení uznal, musí být z vyměřovacího spisu patrné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů.

O stanoveném základu daně a vyměřené dani vyrozumí správce daně daňový subjekt platebním výměrem, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, a takto vyměřenou daň současně předepíše. Je-li takto vyměřená daň vyšší než daň vypočtená daňovým subjektem v daňovém přiznání či hlášení, je rozdíl splatný do třiceti dnů ode dne doručení rozhodnutí o vyměření daně.

V rámci řádných opravných prostředků může daňový subjekt podat odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, kde může napadat jen doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani.

Pokud poplatník využil § 36 odst. 7 zákona nelze již použít § 27 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, tzn. zastavení řízení pokud vzal navrhovatel zpět svůj návrh dříve, než o něm bylo rozhodnuto, pokud to zákon připouští.

V kontextu uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění je zřejmé, že daň v ČR nesmí přesáhnout hranici stanovenou příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění.

K bodu 10 - Změna základu daně v následujících zdaňovacích obdobích (povinnost podat dodatečné daňové přiznání)

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Zvolí-li daňový rezident postup podle § 36 odst. 7 ZDP, musí postupovat v souladu se všemi příslušnými zákonnými ustanoveními, tj. standardním způsobem jako by postupoval daňový rezident. V kontextu uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění je zřejmé, že daň v ČR nesmí přesáhnout hranici stanovenou příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění.

Doplnění příspěvku předkladateli v návaznosti na jednání na Koordinačním výboru dne 12. května 2010

Předkladatelé souhlasí s tím, že cílem předmětné právní úpravy je odstranění dosavadní diskriminace nerezidentů z jiných členských států EU. Pokud však předmětnou právní úpravou zároveň dochází k určitému zvýhodnění nerezidentů oproti rezidentům, jde o přímý důsledek způsobu zakotvení předmětné úpravy do stávajícího ZDP.

Případné zvýhodnění nerezidentů vyplývající ze stávající právní úpravy pak nemůže být důvodem pro takový výklad předmětné právní úpravy, který by vedl k omezení práv přiznávaných v ZDP nerezidentům, resp. může být pouze důvodem pro takový výklad, který zároveň rozšíří práva také rezidentům. Konečně připomínáme, že případné zvýhodnění nerezidentů oproti rezidentům není v zásadě v rozporu s právem EU. Naopak zužující výklad v neprospěch daňových subjektů je podle Ústavního soudu nepřipustný.

Předkladatelé jsou toho názoru, že ustanovení § 36 odst. 7 ZDP lze využít v jakémkoliv zdaňovacím období bez ohledu na to, zda nerezident v předcházejícím zdaňovacím období využil právo podat daňové přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP.

K bodu 2 - Uplatnění ustanovení § 36 odst. 7 ZDP z hlediska časového

- a) V rámci Koordinačního výboru bylo diskutováno, zda je nerezident povinen zahrnout do svého daňového přiznání všechny nebo jen vybrané druhy příjmů, které mu plynou ze zdrojů na území ČR. V rámci Koordinačního výboru bylo diskutováno, že zákon specificky neupravuje, jakým způsobem má nerezident v tomto ohledu postupovat, tj. zda je povinen zahrnout do svého daňového přiznání všechny příjmy nebo je oprávněn zahrnout do daňového přiznání jen vybrané druhy příjmů. Pokud Ministerstvo financí je toho názoru, že daňový nerezident musí ve zdaňovacím období do daňového přiznání zahrnout veškeré příjmy, pokud zvolí postup podle § 36 odst. 7 ZDP, pak je dané ustanovení Ministerstvem financí vykládáno restriktivně nad rámec zákona. Předkladatelé jsou toho názoru, že nerezident se může rozhodnout, které příjmy ze zdrojů na území ČR do svého daňového přiznání zahrne a které ne. Pokud zákon připouští více rovnocenných výkladů (všechny příjmy, resp. některé příjmy podle uvážení daňového subjektu), pak nelze omezit daňový subjekt, aby použil výklad pro něj výhodnější.
- b) Dále byla v rámci Koordinačního výboru diskutována nejasnost ustanovení § 36 odst. 7 ZDP z časového hlediska. Předkladatelé jsou toho názoru, že právo vyplývající z ustanovení § 36 odst. 7 ZDP lze využít v jakémkoliv zdaňovacím období bez ohledu na to, zda nerezident v předcházejícím zdaňovacím období využil právo podat daňové přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP. Z tohoto předkladatelé dále dovozují, že z ustanovení § 36 odst. 7 ZDP nerezidentovi neplyne povinnost podávat daňové přiznání až do svého zániku nebo do okamžiku, kdy mu příjmy ze zdrojů na území ČR přestanou plynout, pokud v některém z předchozích zdaňovacích obdobích využil právo podat daňové přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP. V případě, že nerezidentovi již příjmy ze zdrojů na území ČR neplynou, ustanovení § 36 odst. 7 ZDP se pro něj stává zcela nerelevantní. Stávající právní úprava nestanoví jakoukoliv vazbu mezi jednotlivými zdaňovacími obdobími a tuto vazbu nelze dovozovat pouhým výkladem.

- c) V rámci Koordinačního výboru byl dále diskutován případ, kdy nerezident (např. umělec, fyzická osoba), který nevede podvojně účetnictví, obdrží jeden příjem v několika splátkách rozložených do několika (např. dvou) zdaňovacích období. Toto je demonstrováno na Př. 1, na který navazuje Př. 2.

Př. 1

Nerezident (např. umělec) za své turné obdrží část příjmů v listopadu tohoto zdaňovacího období a druhou část v březnu následujícího zdaňovacího období.

Dle názoru Ministerstva financí má nerezident povinnost v následujícím zdaňovacím období podat daňové přiznání, ve kterém zahrne druhou část příjmu, pokud využil právo podat daňové přiznání na první část daného příjmu v předchozím zdaňovacím období. Ministerstvo financí argumentuje tím, že nerezident nevede podvojně účetnictví, ale pouze evidenci obdržených příjmů a vynaložených výdajů.

Předkladatelé jsou toho názoru, že i přes skutečnost, že příjem vztahující se k jedné činnosti je rozložen do několika splátek, má nerezident právo se v následujícím zdaňovacím období rozhodnout, zda daňové přiznání, ve kterém zahrne druhou část příjmu, podá či nikoliv bez ohledu na to, zda právo podat daňové přiznání na daný druh příjmů v předchozím zdaňovacím období využil.

Př. 2

Umělec vystoupí v ČR v rámci dalšího turné i v následujícím zdaňovacím období a obdrží další příjem např. v červnu následujícího roku.

Dle názoru Ministerstva financí má nerezident povinnost v následujícím zdaňovacím období podat daňové přiznání, ve kterém je povinen zahrnout pouze druhou část příjmu z Př. 1 (tj. z března), pokud využil právo podat daňové přiznání na první část daného příjmu v předchozím zdaňovacím období. Dle Ministerstva financí nerezident není povinen do tohoto daňového přiznání zahrnout příjem z dalšího turné, který obdrží v červnu dalšího roku (zde opět existuje jeho právo nikoliv povinnost přiznání podat).

Předkladatelé jsou toho názoru, že nerezident má právo se rozhodnout, zda podá daňové přiznání či nikoliv.

Př. 3

Následující případ navazuje na Př. 1, ovšem zabývá se situací, kdy nerezident vede podvojně účetnictví. V praxi se tento případ bude mnohem častěji týkat kapitálových společností.

Daňový nerezident (např. kapitálová společnost) obdrží pravidelně každý rok v několika splátkách z České republiky např. platby za licenční poplatky. Jelikož vede podvojně účetnictví, zaúčtuje výnosy z titulu licenčních poplatků bez ohledu na okamžik jejich úhrady.

Dle názoru předkladatelů, nerezident má právo si zvolit, zda podá daňové přiznání či nikoliv v jakémkoliv zdaňovacím období, ve kterém bude účtovat o výnosech z titulu licenčních poplatků.

K bodu 6 – Lhůta pro podání daňového přiznání zahraničním poplatníkem

V rámci Koordinačním výboru bylo diskutováno, že ustanovení § 97 ZSDP zakotvuje přednostní použití zvláštní právní úpravy obsažené ve zvláštních daňových zákonech před ustanoveními ZSDP (konkrétně před jeho částí první až šestou a částí osmou). Zvláštní právní úpravou ve vztahu k obecné úpravě lhůty pro podání daňového přiznání dle § 40 odst. 3 ZSDP (konkrétně jeho části třetí) jsou pak právě ustanovení § 36 odst. 7 ve spojení s § 38e odst. 7 ZDP. Podle uvedených ustanovení ZDP platí pro podání daňového přiznání nerezidentem jediné tříletá lhůta pro vyměření daně podle § 47 ZSDP, která se počítá od konce zdaňovacího období, ve kterém příjmy ze zdrojů na území České republiky nerezidentovi plynuly. Podle této zvláštní úpravy tedy nejsou nerezidenti vázáni lhůtou pro podání daňového přiznání podle § 40 odst. 3 ZSDP, ale mohou podávat daňová přiznání ve lhůtě pro vyměření daně. Pokud tedy existuje tato zvláštní právní úprava, pak zjevně zákonodárce nezamýšlel, aby byly nerezidenti vázáni obecnou lhůtou pro podání přiznání podle § 40 odst. 3 ZSDP. Z této premisy implicitně vychází i předložený návrh stanoviska.

K bodu 7 – Způsob určení základu daně

- 7.1.** Existuje shoda o tom, jak by se mělo ustanovení § 36 odst. 7 ZDP aplikovat v případě, kdy daňový poplatník je účetní jednotkou ve smyslu § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví a proto vede účetnictví podle tohoto zákona. Nicméně je zřejmé, že v drtivé většině případů nebudou nerezidenti, kteří by mohli dle § 36 odst. 7 ZDP postupovat, splňovat znaky definice účetní jednotky dle citovaného ustanovení (nebudou podnikat ani provozovat jinou činnost na území ČR) a proto nebudou povinni vést účetnictví dle zákona o účetnictví.

V rámci Koordinačním výboru proto bylo s poukazem na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 1.8.2008 č.j. 7 Ca 87/2007-44 (publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1935/2009) diskutováno, že i nerezidenti, kteří na území ČR nepodnikají (ani nevyvíjejí jinou činnost), mohou být pro účely uplatnění práv vyplývajících z § 36 odst. 7 ZDP pojímáni jako účetní jednotky, a to „při respektování obsahově totožného či obdobného vymezení tohoto pojmu“ podle práva státu, jehož jsou rezidenty. V citovaném rozsudku soud k takovému pojímání konceptu účetní jednotky dospěl v souvislosti s aplikací ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP.

Uvedený závěr soudu je tedy třeba vykládat tak, že je-li nerezident účetní jednotkou a má tedy povinnost vést účetnictví dle práva státu, jehož je rezidentem (včetně situací, kdy toto právo dává danému nerezidentovi možnost nebo povinnost vést účetnictví podle IFRS), pak pro účely zjištění základu daně při aplikaci § 36 odst. 7 ZDP je třeba na takového poplatníka pohlížet jako na „poplatníka, který vede účetnictví“ ve smyslu § 23 odst. 2 ZDP. Pro zjištění základu daně lze tedy v takovém případě podle § 23 odst. 2 ZDP „vycházet z výsledku hospodaření ... bez vlivu Mezinárodních účetních standardů“, tedy dle zákona o účetnictví a příslušných prováděcích předpisů (srov. také doplnění k bodu 7.2). Mimoto je nutné zdůraznit, že v rámci projednávání zástupci MF potvrdili, že pojem účetnictví je vykládán z hlediska § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP „mezinárodně“, to je jako jakékoliv účetnictví vedené i podle zahraničních právních předpisů. Domníváme se, že tento závěr by měl být analogicky aplikován i v tomto případě.

Nadto lze poznamenat, že oblast vedení účetnictví je v rámci EU značně harmonizována. Proto nic nebrání tomu, aby nerezidenti měli pro účely aplikace § 36 odst. 7 ZDP možnost stanovit základ daně i na akruálním principu, pokud právní řád státu jejich rezidence na ně nahlíží jako na účetní jednotky.

7.2. Předkladatelé souhlasí s tím, že i pro účely uplatnění § 36 odst. 7 ZDP bude třeba základ daně stanovit dle § 23, § 24 a § 25 ZDP. Pokud však poplatník-nerezident bude právnickou osobou, která je dle práva jeho domovského státu považována za účetní jednotku, bude moci si základ daně stanovit na akruálním principu (více viz náš komentář k 7.1.).

7.3. K pojmání poplatníka-nerezidenta jako účetní jednotky viz náš komentář k 7.1.

K bodu 8 - Povinnost platit zálohy na daň

a) V rámci Koordinačního výboru byla diskutována povinnost platit zálohy na daň podle § 38a ZDP pokud se daňový nerezident rozhodne využít právo podat daňové přiznání. Ministerstvo financí je toho názoru, že by nerezident měl platit zálohy vyplývající z jeho poslední známé daňové povinnosti a navíc by měl být podroben srážkové dani z příjmů ze zdrojů na území ČR, což dle názoru předkladatelů vede k diskriminaci nerezidentů.

Ministerstvo financí se odvolává na ustanovení § 67 odst. 5 ZSDP, na jehož základě může správce daně stanovit zálohy jinak, popřípadě zrušit povinnosti daň zálohovat, a to i za celé zdaňovací období.

Dle názoru předkladatelů by nerezidenti neměli mít povinnost platit zálohy, jelikož srážková daň, která se aplikuje na příjmy ze zdrojů na území ČR se v případě podání daňového přiznání nerezidentem považuje za zálohovou a je započítána na celkovou daňovou povinnost. Pokud by nerezident byl podroben srážkové dani a musel by platit i zálohy, pak by zálohy platil de facto v dvojnásobné výši a jistě by mu vznikl přeplatek, který by mu správce daně byl povinen vrátit. Navíc o stanovení záloh jinak, popř. o zrušení povinnosti daň zálohovat, tak jak navrhuje Ministerstvo financí, bude muset daňový nerezident požádat, nebude se tak dít automaticky (správce daně by měl žádostem daňových nerezidentů vyhovět, jinak by mohlo dojít k znevýhodnění daňových nerezidentů).

b) V rámci Koordinačního výboru bylo diskutováno, že pokud by došlo k zániku příjmů ze zdrojů na území České republiky (obdobný případ jako když nerezident prodá nemovitost umístěnou na území České republiky, kterou dříve pronajímal a z tohoto pronájmu mu v minulosti plynuly příjmy), tak od tohoto okamžiku není povinen platit zálohy na daň podle § 38a ZDP.

c) Obdobně lze postupovat v případě, kdy nerezident za následující zdaňovací období nevyužije právo podat daňové přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP. Dle názoru předkladatele nerezidentovi nevznikne za následující zdaňovací období zdanitelný příjem, jelikož příjmy budou zdaňovány srážkovou daní, která se bude považovat za konečnou a pak se tyto příjmy nebudou zahrnovat do obecného základu daně. V tomto případě lze analogicky postupovat s případem, kdy dojde k zániku příjmů ze zdrojů na území České republiky a tudíž nerezident ani v tomto případě není povinen platit zálohy na daň podle § 38a ZDP.

K bodu 9 – Změna základu daně při neuznání uplatněných nákladů

Jak bylo diskutováno v rámci Koordinačním výboru, daň vyměřená nerezidentovi na základě daňového přiznání podaného dle § 36 odst. 7 ZDP nemůže být nikdy vyšší než daň sražená srážkovou daní. Proto situace, kdy by na základě nerezidentem podaného daňového přiznání mohl být vyměřena daň vyšší může nastat pouze tehdy, pokud plátce srazil daň v nesprávné výši. Proto za předpokladu, že plátce srazil daň ve správné výši, může nastat pouze taková situace, že vyměřená daň je rovna sražené dani anebo nerezidentovi vznikne právo na vrácení (části) sražené daně.

Na základě projednání příspěvku na KV KDP dne 12.5.2010 a s přihlédnutím k argumentům uvedeným v doplňku k příspěvku, který vypracovali předkladatelé, Ministerstvo financí zaujalo následující stanovisko. U bodů, které nejsou předmětem doplňku k příspěvku zůstává shora uvedené stanovisko Ministerstva financí neměnné.

Stanovisko Ministerstva financí k doplnění příspěvku:

Ze zákona o daních z příjmů vyplývá, že nerezident má u vybraných příjmů místo standardně nastaveného režimu daně vybírané srážkou možnost uplatnit režim zahrnutí těchto příjmů do obecného základu daně. Z uvedeného vyplývá, že nerezident naopak nemá právo volit, kdy bude zdaňován daní vybíranou srážkou podle svého uvážení. Z této základní premisy je pak nutné vycházet při dalším postupu nerezidenta, co do práv a povinností vyplývajících z jeho rozhodnutí zahrnout vybrané příjmy do daňového přiznání. Znovu je v tomto kontextu nutné zopakovat, že pokud nerezident svého práva využije a rozhodne se tedy vybrané příjmy zahrnout do obecného základu daně, pak se dostává do standardního režimu práv a povinností s tímto krokem souvisejících.

K bodu 2 - Uplatnění ustanovení § 36 odst. 7 ZDP z hlediska časového

Písmeno a)

Nesouhlas se závěrem předkladatelů. Vycházíme-li z výše uvedené premisy o „širší“ rozhodnutí poplatníka, lze dospět pouze k jedinému závěru. Pokud se poplatník rozhodne daňové přiznání podat, pak nastupuje standardní režim s tímto krokem související, tj. mimo jiné i respektování ust. § 38g odst. 3 ZDP u poplatníků – fyzických osob, tj. do daňového přiznání uvádí veškeré příjmy ze zdrojů na území ČR, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny nebo nepodléhají dani vybírané srážkou (s výjimkou příjmů, na něž dopadá ust. § 36 odst. 7 ZDP). Obdobně se postupuje u právnických osob s oporou v syntetickém ukazateli – výsledek hospodaření.

Písmeno b)

S výrokem předkladatelů o tom, že „... právo vyplývající z ustanovení § 36 odst. 7 ZDP lze využít v jakémkoliv zdaňovacím období bez ohledu na to, zda nerezident v předcházejícím zdaňovacím období využil právo podat daňové přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP. ...“ lze souhlasit pouze do té míry, kdy se jedná o jednorázové příjmy plynoucí v daném zdaňovacím období (příjem tedy neplyne ve splátkách). Využije-li nerezident svého práva uplatnění postupu podle § 36 odst. 7 ZDP v daném konkrétním zdaňovacím období, bude tak postupovat u všech příjmů, které v tomto zdaňovacím období plynou (opět nutno zdůraznit, že příjmy neplynou ve splátkách).

Písmeno c)

Příklad 1

Nesouhlas se závěrem předkladatelů. Zvolí-li nerezident ve zdaňovacím období, kdy mu plyne první splátka příjmu, který je ve vybraných příjmech v režimu ust. § 36 odst. 7 ZDP, zahrnutí těchto příjmů do daňového přiznání, bude tak postupovat i v následujícím zdaňovacím období (u více splátek v následujících zdaňovacích obdobích). Tento závěr vyplývá ze základní shora uvedené premisy, spočívající v tom, že nerezident nemá právo podle svého uvážení zvolit postup zdanění příjmů vybíraných srážkou.

Předkladatelé v této souvislosti citují údajný argument Ministerstva financí o tom, že „... nerezident nevede podvojný účetnictví, ale pouze evidenci obdržených příjmů a vynaložených výdajů.“. Takový argument ve stanovisku Ministerstva financí zachycen není a v této souvislosti ani není zřejmé, zda je citován přesně a v jaké souvislosti je tedy použit.

Příklad 2

Nesouhlas se závěrem předkladatelů. Vycházíme-li ze základní premisy, která byla v tomto smyslu okomentována u příkladu č. 1, pak má nerezident povinnost i za zdaňovací období, ve kterém mu plyne druhá splátka příjmu (dle příkladu č. 1 v březnu), podat daňové přiznání. Je však třeba uvést, že v takovém případě musí nerezident respektovat i ust. § 38g odst. 3 ZDP a do daňového přiznání uvede veškeré příjmy, tj. i příjmy za červnové turné. Analogicky by postupoval i poplatník – právnická osoba (patrně v souvislosti s jinými příjmy než jsou příjmy za umělecké vystoupení).

Příklad 3

Souhlas s návrhem předkladatelů. V případě, kdy nerezident vede podvojný účetnictví, je v dané souvislosti rozhodující účtování na akruálním principu. Pokud nerezident obdrží příjem např. z licenční smlouvy, zaúčtuje výnos z titulu licenčního poplatku ve věcné a časové souvislosti a může u tohoto příjmu využít ustanovení § 36 odst. 7 ZDP, tj. uvést tento příjem na daňovém přiznání. Na tento postup nemá vliv to, že příjem např. z licenčního poplatku může být uhrazen ve více než jedné splátce. Splátky v této souvislosti vyjadřují pouze smluvně dohodnuté platební podmínky.

K bodu 6 - Lhůta pro podání daňového přiznání zahraničním poplatníkem

Nesouhlas se závěrem předkladatelů. Konstrukce vytvořená předkladateli nezbavuje nerezidenta v případě využití možnosti podat daňové přiznání ve smyslu § 36 odst. 7 ZDP povinnosti podat přiznání v zákonem stanovených lhůtách (§ 40 ZSDP). Smyslem celé úpravy je zajistit stejné zacházení s rezidenty i nerezidenty a nikoliv zavádět zvýhodnění nerezidentů oproti rezidentům.

K bodu 7 - Způsob určení základu daně

7.1. Určení základu daně na bázi příjmů a výdajů

Nerezident, který není účetní jednotkou, stanoví příslušný dílčí základ daně jako rozdíl mezi příjmy a výdaji (alternativně u fyzických osob s použitím výdajů procentem z příjmů).

Pokud je daňový nerezident účetní jednotkou (českou účetní jednotkou nebo srovnatelnou zahraniční účetní jednotkou) stanoví základ daně na akruálním principu z účetnictví, přičemž jeho základ daně nemůže být nižší nebo daňová ztráta vyšší, než jaké by dosáhl z téže nebo podobné činnosti vykonávané za obdobných podmínek poplatník se sídlem či bydlištěm na území České republiky.

7.2. Uplatnění přímých a nepřímých nákladů/výdajů

Ustanovení § 36 odst. 7 ZDP nevylučuje postup podle § 23 odst. 3 a 4 zákona. I daňový nerezident musí postupovat podle § 24 a § 25 ZDP, přičemž náklady/výdaje (případně jejich poměrnou část) lze vůči příjmům uplatnit, pokud je lze prokazatelně přiřadit k příjmům

dosaženým v rámci činnosti vykonávané na území ČR na základě prokazatelného ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

7.3. Zdanění nerealizovaných příjmů v případě uplatňování cash báze u nerezidentů

Pokud je daňový nerezident účetní jednotkou stanoví základ daně na aktuálním principu (viz bod 7.1.) Pokud daňový nerezident není účetní jednotkou při stanovení základu daně vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji, a to v těch zdaňovacích obdobích, kdy příslušné příjmy obdrží. Výdaje lze uplatnit v souladu s § 24 ZDP, případně podle § 7 odst. 7 ZDP.

K bodu 8 - Povinnost platit zálohy na daň

Písmeno a)

Nesouhlas se závěrem předkladatelů. Stejně jako u rezidentů tak i u nerezidentů bude správce daně postupovat při aplikaci ustanovení § 38a ZDP. Stávající znění § 38a ZDP z povinnosti platit zálohy na daň nerezidenty v režimu § 36 odst. 7 ZDP nevylučuje. Poplatník má možnost požádat správce daně o stanovení záloh jinak, popř. o neplacení záloh.

Písmeno b)

Souhlas se závěrem předkladatelů, a to s přihlédnutím k ust. § 38a odst. 8 ZDP (oznámení správci daně).

Písmeno c)

Nesouhlas se závěrem předkladatelů. Nevyužití práva podle § 36 odst. 7 ZDP nelze považovat za rozhodnou skutečnost dle ust. § 38a odst. 8 ZDP. Svou vůli navíc poplatník projevuje podáním daňového přiznání. Vzhledem k periodicitě záloh na daň dle § 38a ZDP tuto situaci nelze řešit jinak, než prostřednictvím žádosti o stanovení záloh jinak, popř. o neplacení záloh (§ 67 odst. 5 ZSDP).

K bodu 9 - Změna základu daně při neuznání uplatněných nákladů

Souhlas se závěrem předkladatelů.

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 301/12.05.10 – MF předkládá stanovisko

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

301/12.05.10 - DPH u zaměstnaneckých benefitů z pohledu daně z příjmů

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

1. Úvod

V souvislosti s legislativním vývojem v oblasti daně z přidané hodnoty vznikají mezi odbornou veřejností některé nejasnosti při posuzování daně z přidané hodnoty účtované do nákladů plátců DPH, z hlediska dopadu těchto nákladů na základ daně z příjmů právnických, případně fyzických osob. Jedná se zejména o DPH odváděnou na výstupu při aplikaci § 36a, § 13 odst. 4 písm. a) a § 14 odst. 3 písm. a) Zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH).

Vzhledem k tomu, že problematika § 36a ZDPH je v současné době znovu řešena v rámci legislativního procesu, je předmětem tohoto příspěvku pouze část týkající se benefitů zatížených DPH již v minulých obdobích. Předložení části týkající se zdanění benefitů dle § 36a bude zváženo v závislosti na výsledku definitivní legislativní úpravy této oblasti.

2. Obecné principy

Jedním z hlavních principů aplikovaných při řešení všech uvedených případů by dle našeho názoru měl být princip daňové neutrality, který je i jedním z hlavních principů v oblasti daně z přidané hodnoty. V praxi to znamená aplikaci tohoto principu ve dvou stupních.

V prvním stupni se uplatňuje v rámci ZDPH tak, aby nedocházelo k neodůvodněnému zvýhodnění jedné skupiny ekonomických subjektů (např. plátců) před jinou skupinou (např. neplátců).

V druhém stupni se potom stejně aplikuje v oblasti Zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). To znamená opět tak, aby jedna skupina ekonomických subjektů (např. poplatníků – neplátců DPH) nebyla zvýhodněna před jinou skupinou (např. poplatníky – plátců DPH) jen proto, že dosahuje daňové neutrality v oblasti DPH jiným způsobem.

Tyto principy by se prakticky měly projevit tak, že základ daně z příjmů by měl být u obou skupin poplatníků – plátců i neplátců v případě stejných benefitů stejný, neboť princip daňové neutrality v ZDPH (vyjádřený v tomto případě aplikací výše uvedených ustanovení ZDPH) zajišťuje, že ani v oblasti DPH v takovém případě nebude žádný subjekt zvýhodněn či znevýhodněn.

3. DPH u bezúplatných plnění

DPH na výstupu se odvádí rovněž v případě některých bezúplatných plnění. Podle § 13 odst. 4 písm. a) platí:

„Za dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu se také považuje

a) použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce, ...“

a podle § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. a) platí, že:

„Za poskytnutí služby za úplatu se také považuje

a) poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce, ...

...Pro účely tohoto zákona se za poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce rozumí

a) dočasné využití obchodního majetku pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně, ...“

V těchto případech je plátce povinen odvést DPH na výstupu. Nyní se zaměříme na posouzení DPH na výstupu účtované do nákladů z pohledu daně z příjmů. Jako příklad použijeme bezplatné poskytnutí vozidla zaměstnanci pro služební i soukromé účely

3.1. Bezplatné poskytnutí vozidla

Při využívání motorového vozidla jak pro služební, tak i pro soukromé účely zaměstnanců se neuplatňuje režim poměrné výše nákladů (daňových výdajů), neboť tento režim není uplatňován ani pro poměrnou výši pořizovací ceny vozidla zahrnované podle § 6 odst. 6 ZDP do základu daně zaměstnanec – tento názor zastává i MF v pokynu D – 300 v odstavci 28. k § 24 odst. 2 ZDP.

Zde je důležité připomenout, že dodanění benefitu ve formě možnosti bezplatného užívání vozidla by obecně spadalo do režimu § 6 odst. 3 ZDP, pokud by se pro stanovení základu daně z příjmů v daném případě nepoužívalo speciální ustanovení § 6 odst. 6 ZDP. V každém případě jde na straně zaměstnanec o příjem ze závislé činnosti neboli odměnu zaměstnanec v nepeněžní formě. Součástí hodnoty této odměny je z ekonomického pohledu samozřejmě rovněž DPH odváděná na výstupu v případě vozidel, u nichž byla při pořízení uplatněna daň na vstupu v plné výši. To odpovídá i zásadě nekrátit náklady uvedené v pokynu D – 300.

Fakt, že DPH na výstupu představuje z ekonomického pohledu v tomto případě výdaj daňový, lze ilustrovat i na tomto příkladu:

Zaměstnavatel má 2 zaměstnance, kterým poskytuje stejné vozidlo (typ, stáří i pořizovací cena) i pro soukromé účely. Zaměstnanec A je poskytuje bezplatně, se zaměstnancem B se dohodl na měsíční úhradě včetně DPH ve výši 1 % vstupní ceny vozidla s tím, že o tuto částku zaměstnanec B navýšil mzdu. Celá částka, včetně DPH je součástí mzdových nákladů. Je tak zřejmé, že DPH zaměstnavatelem odváděna na výstupu, je z ekonomického hlediska součástí mzdových (daňových) nákladů v obou případech. V souladu s účetními předpisy by bylo vhodné DPH na výstupu účtovat v rámci účtů účtové skupiny 52 – Osobní náklady.

Na podporu tohoto názoru lze rovněž zmínit rozsudek NSS 2 Afs 45/2003-118v ze dne 31.8.2004 (Sbírka rozhodnutí NSS 12/2004, str. 1060 č.402/2004 Sb. NSS):

„....Jestliže však správce daně ani žalovaný v projednávaném případě nezpochybnili, že peněžní část mzdy vyplacené konkrétnímu zaměstnanci je daňově uznatelným nákladem ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ačkoliv i tuto část mzdy nutně museli podrobit tam uvedenému testu, pak logicky stejný závěr musí učinit ohledně naturální části mzdy vyplacené stejnému zaměstnanci. Jinými slovy, jestliže správce daně i žalovaný uznali, že peněžní část mzdy vyplacené konkrétnímu zaměstnanci představuje náklad daňově uznatelný ve smyslu cit. ustanovení, musí zároveň platit, že veškeré mzdové výdaje na tohoto zaměstnance jsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení zisku. Takový závěr je tak nutno přijmout i pro tu část mzdy, která je vyjádřena v nepeněžitě formě. Správce daně nemůže ve vztahu k jednomu zaměstnanci jednu část mzdy uznat jako výdaj ve smyslu cit. ustanovení a druhou část mzdy za takový výdaj neuznat. Pokud správce daně nevyžaduje prokázání věcné souvislosti u jedné části mzdy konkrétního zaměstnance, v daném případě její peněžité části, nemůže tak činit ani v případě zbývajících částí mzdy vyplacené tomuto zaměstnanci, byť je v daném případě vyplácena ve formě naturálního plnění.....“

Z tohoto pohledu je třeba dle našeho názoru revidovat i závěr dříve projednávaného příspěvku 26/26.01.05 - Některé další praktické problémy při uplatňování DPH od 1.5.2004 a obdobně i bod 8 části k § 25 pokynu D-300. Kromě argumentů výše uvedených je možné zdůraznit, že důvodem pro tuto revizi je také to, že oba zmíněné výklady nezohledňují změny, které v ZDP nastaly v návaznosti na nový zákoník práce od 1.1.2007, to je v daném případě především ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP.

Současně lze uvést i další argumenty pro revidování dříve přijatého závěru (tj. daňová neúčinnost uvedeného DPH) v uvedené věci:

- a) Dřívější stanovisko trpí vnitřní rozporností v návaznosti na platný zákon o daních z příjmů ve vazbě na platný zákon o dani z přidané hodnoty. Nelze oprávněně požadovat po zaměstnanci v uvedeném případě zaplacení příslušné částky DPH, protože ustanovení § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů výslovně stanoví – cit. „Poskytuje-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně motorové vozidlo k používání pro služební i soukromé účely ...“ - že vozidlo je poskytováno bezplatně. Nelze tedy požadovat po zaměstnanci plnění části ceny (tj. část ceny odpovídající DPH související se soukromým využitím vozidla), když cena nemůže být vůbec sjednána, protože je uvedené plnění ze zákona považováno za bezúplatné. Uvedené DPH je však v souladu s platným zákonem o dani z přidané hodnoty povinen zaměstnavatel za určených podmínek odvést a jedná se tedy o daňově účinný náklad dle § 24 odst. 1, odst. 2 písm. ch) a písm. j) bod 5. zákona o daních z příjmů.
- b) Dřívější stanovisko trpí vnitřní rozporností v návaznosti na platné znění Pokynu D – 300, kdy komentář k § 25 odst. 8 je v rozporu s komentářem k § 24 odst. 2 bod 11. písm. a) ve spojení s bodem 28.

Návrh řešení:

DPH na výstupu v případě vozidel poskytnutých bezplatně pro služební i soukromé účely je z ekonomického pohledu součástí osobních nákladů, které představují stejně jako DPH na vstupu nebo jeho část v případě krácení nároku na odpočet součást daňových výdajů zaměstnavatele podle § 24 odst. 1 ZDP.

Tento závěr platí obdobně pro daňové posouzení DPH účtované do nákladů v případě ostatních plnění spojených s užíváním vozidla pro soukromé účely, u kterých je nutné vypořádat DPH na vstupu či na výstupu.

4. Návrh na opatření

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

Stanovisko Ministerstva financí:

DPH na výstupu hrazené v případě bezplatně poskytnutého vozidla v majetku zaměstnavatele zaměstnanci k soukromým účelům, považujeme v souladu s názvem příspěvku za výdaj v souvislosti se zaměstnaneckým benefitem. Proto pokud jsou splněny podmínky ustanovení § 24 odst. 2 písm. j bod 5 zákona o daních z příjmů, je možné u zaměstnavatele o tento výdaj snížit základ daně. Poznamenáváme, že stanovisko k příspěvku z roku 2005 bylo přijato před změnami v Zákoníku práce a navazujícími úpravami v zákoně o daních z příjmů počínaje rokem 2007 a nelze tedy přisvědčit jeho vnitřní rozpornosti.

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 302/16.06.2010 – MF předkládá stanovisko

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

302/16.06.2010 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly – doplnění příspěvku

Předkládají: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č.osv. 2252
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osv. 3701

1. Úvod

Tento příspěvek navazuje na příspěvek č. 221/13.02.08 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly projednávaný na Koordinačním výboru v roce 2008, a to konkrétně na bod 2.1. Superhrubý základ daně. Současný příspěvek vychází z údajů a závěrů uvedených ve zmíněném příspěvku z roku 2008

Za období existence právní úpravy tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly (dále jen MPPS) v ustanovení § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění p.p. (dále jen ZDP) se postupně ustálil výklad tohoto ustanovení včetně způsobu stanovení základu daně u MPPS. K ustálení výkladu přispěly mj. i pokyny Ministerstva financí ČR řady D a závěry Koordinačních výborů. Z těchto zdrojů a z rozboru příslušných ustanovení budeme vycházet i při řešení níže uvedeného problému.

2. Obecný rozbor problému

2.1. Popis situace

MPPS je v praxi poskytován jak přímo ze strany osob se sídlem nebo bydlištěm mimo území ČR (daňových nerezidentů), tak v některých případech i prostřednictvím organizačních složek těchto osob v tuzemsku (agentur práce). V případech, kdy tyto organizační složky naplňují definici provozovny podle § 4 odst. 1 písm. y) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění p.p. (dále jen ZDPH), se podle § 94 odst. 14 ZDPH stávají plátcem DPH dnem vzniku provozovny. Pronájem pracovní síly v těchto případech představuje zdanitelné plnění zatěžované daní na výstupu. Organizační složka - plátce DPH pak standardním způsobem tuto daň odvádí na základě údajů v daňovém priznání.

V rámci výkonu správy daní a s ní související kontrolní činnosti se v poslední době na straně některých správců daně objevil názor, že jestliže úhrada ekonomického zaměstnavatele právnímu zaměstnavateli obsahuje i DPH (a DPH je samozřejmě ze strany ekonomického zaměstnavatele hrazena, přičemž ten si ji po splnění stanovených podmínek uplatní na vstupu), příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 2 ZDP vychází v takovém případě z částky včetně daně z přidané hodnoty.

2.2. Právní úprava

Ustanovení § 6 odst. 2 ZDP mj. konstatuje, že za příjmy ze závislé činnosti vyplácené tuzemským zaměstnavatelem se považují rovněž příjmy za práci vyplácené na základě smluvního vztahu prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. ZDP dále pracuje s pojmem úhrada, když upravuje postup v situaci, kdy je v úhradách ekonomického zaměstnavatele obsažena i částka za zprostředkování.

Tento postup je následně konkretizován v pokynu D- 151, kde se mj. v odstavci 3. uvádí:

„V případech, kdy úhrada pronajímateli obsahuje pouze příjem zaměstnanců, připiše zaměstnavatel celou úhradu ve prospěch zaměstnanců v návaznosti na jejich kvalifikaci a rozsah pracovní činnosti a zdaní ji jako jejich mzdu podle § 38h a násl. zákona o daních z příjmů.

Zahrnuje-li úhrada i částku za zprostředkování, nemůže být částka připadající na příjem zaměstnanců nižší než 60 % úhrady.

Částkou za zprostředkování se rozumí částka odpovídající dalším skutečně vynaloženým nákladům pronajímatele v souvislosti s pronájmem a jeho zisk. Za této situace příjem vyplácený pracovníkům, který je obvykle součástí úhrady vyplácené pronajímateli, je chápán jako příjem vyplácený zaměstnavatelem, který je daňovým rezidentem. Zdaňování tohoto příjmu ve státě zaměstnavatele je i v souladu s mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění“

Své stanovisko pro detailní postup stanovení základu daně u MPPS poskytlo i MF ve vyjádření k výše zmíněnému příspěvku na KOOV z roku 2008:

„V České republice podléhala zdanění u zaměstnanců dočasně přidělených (pronajatých) k tuzemskému ekonomickému zaměstnavateli vždy jejich skutečná výše příjmů ze závislé činnosti. Mzda za práci náležející pronajatým zaměstnancům nemůže ale činit v České republice méně, než 60 % z celkové úhrady za pronájem, ale může činit případně i více, neboli částka za zprostředkování může činit v České republice max. 40 % z celkové úhrady za pronájem, nikoliv však více. Je tedy na zvážení tuzemského ekonomického zaměstnavatele, zda při zúčtování mezd bude pak vycházet z deklarované výše mzdových prostředků u jednotlivých zaměstnanců a nebo případně ze své interní evidence. S ohledem na výše uvedenou první větu, se na mzdovém listě pronajatého zaměstnance u ekonomického zaměstnavatele uvádí skutečná částka, která byla v jeho prospěch zúčtována, tedy odměna, která mu v souladu s tuzemskými právními předpisy náleží. Údaje ze mzdového listu se následně uvedou v Potvrzení zaměstnavatele.

To znamená, že:

- *Bude-li činit částka za zprostředkování více než 40 % z celkové úhrady za pronájem pracovní síly, nemůže být částka připadající na příjmy ze závislé činnosti zúčtovaná tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem ve prospěch pronajatých zaměstnanců (zdaněná v ČR) nižší, než 60 % z celkové úhrady.*
- *Bude-li činit částka za zprostředkování méně než 40 % z celkové úhrady za pronájem, pak částka připadající na příjmy ze závislé činnosti zúčtovaná tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem ve prospěch pronajatých zaměstnanců bude vyšší, než 60 % z celkové úhrady, tj. v ČR se zdaní skutečná výše příjmů ze závislé činnosti*

- *Nebude-li ale sjednána žádná částka za zprostředkování, bude celá úhrada za pronájem tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem zúčtována ve prospěch pronajatých zaměstnanců (jako mzda).“*

Z uvedeného je zřejmé, že zákon i pokyn pracují s ekonomicky logickým obsahem pojmu úhrada za poskytnutí zaměstnanců. Ta může obsahovat tyto položky:

- příjem zaměstnanců
- další náklady pronajímatele
- zisk

Žádné další položky úhrada neobsahuje.

Nelze tedy při stanovení výše příjmů ze závislé činnosti vycházet z hodnoty (úhrady), která by obsahovala položky jiné. Mj. by v takovém případě došlo k neodůvodněnému znevýhodnění zaměstnanců tuzemských plátců DPH. Plátce daně z přidané hodnoty navíc samozřejmě není skutečným vlastníkem uvedeného příjmu, ale pouze osobou, která odvádí DPH svým jménem do státního rozpočtu. To znamená, že i kdyby výše uvedený obsah pojmu úhrada nebyl v ZDP a pokynu tak konkrétně popsán, jak tomu je, tak postup odvozující výši příjmu zaměstnance z částky včetně DPH by byl v rozporu se základními zásadami správy daní i obecné logiky,

2.3. Návrh řešení

Výpočet příjmu zaměstnance stanovený pro účely zjištění základu daně podle § 6 odst. 13 ZDP postupem podle § 6 odst. 2 vždy vychází z ceny za pronájem pracovní síly v úrovni bez DPH (DPH na výstupu nepředstavuje zdanitelný příjem z hlediska daně z příjmů). V případě, kdy je za pronájem pracovní síly fakturována i daň z přidané hodnoty se při zjištění výše příjmu k hodnotě DPH nepřihlíží.

3. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat

Stanovisko Ministerstva financí:

Stanovisko odd.152:

DPH, kterou zaměstnavatel jako plátce této daně uhradí, nelze označit za příjem ze závislé činnosti, neboť její úhradou zaměstnanci žádný majetkový prospěch nevzniká. Z uvedeného důvodu souhlasíme se závěry předkladatelů.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

303/16.06.10 - Vynětí příjmů ze závislé činnosti ze zdanění

Předkládají: Gabriela Ivanco, daňový poradce, č. osvědčení 4115
Lucie Rytířová, daňový poradce, č. osvědčení 4038

Cílem tohoto příspěvku je sjednocení výkladu ustanovení § 38f odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“), které stanoví podmínky pro vynětí příjmů ze závislé činnosti ze zdanění v České republice.

1. Popis problému

Dle ustanovení § 38f odst. 4 ZDP ve znění účinném od 20. července 2009 je možné vyjmout ze zdanění v České republice příjmy plynoucí daňovým rezidentům České republiky ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

§ 38f odst. 4 ZDP podmiňuje vynětí těchto příjmů ze zdanění v České republice splněním následujících předpokladů:

- příjmy byly ve státě zdroje zdaněny a zároveň
- **příjmy plynou od zaměstnavatele, který je daňovým rezidentem státu, kde je činnost vykonávána**, nebo od zaměstnavatele, který má ve státě, kde je činnost vykonávána, stálou provozovnu, a dané příjmy jdou k tíži této stálé provozovny.

V praxi vznikají při doslovném výkladu slovního spojení „příjmy plynoucí od zaměstnavatele“ spory, zda lze tyto příjmy vyjmout ze zdanění, i pokud se jedná o tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly. Při této struktuře jsou příjmy zaměstnanci vypláceny zaměstnavatelem, který je daňovým rezidentem jednoho státu, a následně jsou zahrnuty do kalkulace ceny za pronájem pracovní síly, již fakturuje zaměstnavatel zahraniční společnosti - daňovému rezidentu státu, na jehož území zaměstnanec vykonává činnost pro tuto zahraniční společnost. Zmíněná zahraniční společnost pak často bývá v souladu s domácí legislativou státu svého daňového rezidentství považována za „zaměstnavatele“ pro daňové účely (v České republice tuto úpravu obsahuje § 6 odst. 2 ZDP). Zaměstnavatel - daňový rezident jednoho státu tak vyplácí tyto příjmy „za zaměstnavatele“, který je daňovým rezidentem jiného státu, a to toho, kde je činnost vykonávána.

Příjmy za práci vykonanou v zahraničí v režimu mezinárodního pronájmu pracovní síly podléhají zdanění v souladu se smlouvami o zamezení dvojího zdanění ve státě, kde je činnost vykonávána. Je tak splněna první podmínka pro vynětí těchto příjmů ze zdanění v České republice. U splnění druhé podmínky však mohou vyvstat pochybnosti, neboť příjmy nejsou fakticky vypláceny daňovým rezidentem státu, v němž je činnost vykonávána, ale formálním zaměstnavatelem zaměstnance - společností se sídlem mimo stát výkonu činnosti **za** jinou společnost - daňového rezidenta ve státě výkonu činnosti.

2. Závěr

Domníváme se, že úmyslem zákonodárce nebylo znemožnit vynětí příjmů zdaňovaných v zahraničí v rámci struktury mezinárodního pronájmu pracovní síly. Navrhujeme proto, aby byl přijat sjednocující výklad, který potvrdí, že slovní spojení „příjmy plynoucí od zaměstnavatele, který je daňovým rezidentem státu, kde je činnost vykonávána“ je nutné vykládat tak, že se jedná jak o příjmy vyplácené přímo tímto zaměstnavatelem, tak o příjmy vyplácené za tohoto zaměstnavatele jiným subjektem se sídlem mimo stát výkonu závislé činnosti.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlasíme s navrženým závěrem předkladatelů. Tzn. že ustanovení § 38f odst. 4 ZDP lze aplikovat též na tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly, kdy je v souladu s legislativou druhého smluvního státu za tzv. ekonomického zaměstnavatele považován zahraniční subjekt (rezident druhého smluvního státu) a příjmy pronajatých českých zaměstnanců jsou z tohoto důvodu zdaněny v zahraničí. Je však nutno přitom mít na zřeteli, že v konkrétních případech se musí jednat skutečně o mezinárodní pronájem pracovní síly realizovaný do druhého smluvního státu a že učiněné závěry k tomuto příspěvku nelze aplikovat automaticky ve všech situacích.

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 297/24.02.10 – MF předkládá stanovisko k doplněnému příspěvku

297/24.02.10 - Účetní a daňová problematika spojená s nájemným hrazeným nájemci – členy bytových družstev a s.r.o. pronajímatelům – bytovým družstvům a s.r.o.

Předkládá: Ing. Bc. Martin Durec, daňový poradce, č. osvědčení 4106

Předkladatel doplnil příspěvek za stanoviskem MF.

V odborných kruzích se objevují otázky týkající se zdaňování nájemného hrazeného nájemci – členy bytových družstev pronajímatelům – bytovým družstvům, a dále otázky ohledně způsobu účetního zachycení tohoto nájemného v účetnictví bytového družstva. Tento příspěvek si proto klade za cíl některé sporné otázky týkající se těchto problémů vyřešit.

1. Podmínky pro osvobození od daně z příjmů právnických osob nájemného hrazeného nájemci – členy bytových družstev pronajímatelům – bytovým družstvům:

V současnosti existuje několik typů bytových družstev, tj. družstev, jež pronajímají (zejména) části domů (byty, garáže atd.) v jejich vlastnictví svým členům – družstevníkům, jež jsou vůči těmto družstvům v postavení nájemců (dle §221 odst. 2 obch.zák. je družstvo, které zajišťuje bytové potřeby svých členů, družstvem bytovým) - v souladu s ustálenou soudní judikaturou není tato činnost považována za podnikání (bytová družstva samozřejmě mohou vykonávat i jiné činnosti, například pronájem bytů či nebytových prostor nájemcům – nečlenům družstva, nicméně tyto jiné činnosti nebudou v tomto příspěvku pro zjednodušení uvažovány). To, že družstva nejsou v souladu s §18 odst. 8 zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) považována pro účely tohoto zákona za nepodnikatelské subjekty, na věci samozřejmě nic nemění.

Prvním typem bytových družstev jsou družstva zřízená po roce 1958, na jejichž výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních právních předpisů (dále jen „stavební bytová družstva“). Druhým typem jsou bytová družstva, označovaná podle dřívějších předpisů jako „lidová bytová družstva“ (viz např. zákon č. 53/1954 Sb., o lidových družstvech a o družstevních organizacích, ve znění zákonného opatření Předsednictva Národního shromáždění č. 20/1956 Sb., a následující předpisů). Třetím typem jsou pak veškerá ostatní bytová družstva – zejména se jedná o tzv. družstva nájemníků, tj. družstva vzniklá za účelem odkupu domu vč. případného pozemku pod ním od původních majitelů, jimž byly nejčastěji obce, městské části případně i stát (dále jen „nová bytová družstva“).

Dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP jsou od daně osvobozeny příjmy z cenově regulovaného nájemného z bytů, z nájemného z garáží a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů a garáží v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, zřízených po roce 1958, na jejichž výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních právních předpisů. Stanovení tohoto nájemného (tzv. „věcně usměrňovaného nájemného“) je upraveno § 3 vyhlášky č. 85/1997 Sb. o nájemném z bytů pořízených v družstevní bytové výstavbě a úhradě za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů. Dle tohoto ustanovení musí být (zjednodušeně řečeno) věcně usměrňované nájemné stanoveno ve výši tzv. „oprávněných nákladů“, tj. vyhláškou vyjmenovaných nákladů včetně výdajů na

technické zhodnocení domu (dále jen „TZ domu“) snížených o případné ostatní příjmy z domu, a dále nesmí zahrnovat zisk a musí být rozpočítáno na jednotlivé družstevní byty dle vyhláškou stanovených pravidel.

Dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP jsou od daně 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 společně nebo členy poplatníků, vzniklých proto, aby se stali vlastníky domů, 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. Tato pravidla regulace zde představuje Ústavním soudem zrušený výměr MF č. 06/2002, ze dne 15. listopadu 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., a to konkrétně 3. část tohoto výměru, dle kterého musí být (zjednodušeně řečeno) toto nájemné stanoveno ve výši výměrem vyjmenovaných nákladů včetně výdajů na TZ domu (tzv. „oprávněných nákladů“) snížených o případné ostatní příjmy z domu, a dále nesmí zahrnovat zisk a musí být rozpočítáno na jednotlivé družstevní byty dle podlahových ploch těchto jednotlivých družstevních bytů.

Z výše uvedeného vyplývá následující:

- a) v případě stavebních bytových družstev jsou příjmy z nájemného bytů a garáží hrazené těmto družstvům jejich členy – nájemci osvobozeny od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného (věcně usměrňovaného nájemného) v souladu s vyhláškou 85/1997 Sb. v platném znění,
- b) v případě lidových bytových družstev a nových bytových družstev jsou příjmy z nájemného bytů a garáží hrazené těmto družstvům jejich členy – nájemci osvobozeny od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s nyní již neplatným výměrem MF č. 6/2002 (případně v souladu s jiným předpisem, jenž tento výměr může v budoucnu nahradit).

Závěry k bodu 1

1.1 Věcně usměrňované nájemné hrazené nájemci – členy stavebních bytových družstev těmto družstvům - pronajímatelům je osvobozeno od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s vyhláškou 85/1997 Sb. v platném znění,

1.2 Nájemné hrazené nájemci – členy lidových bytových družstev a nových bytových družstev těmto družstvům - pronajímatelům je osvobozeno od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s nyní již neplatným výměrem MF č. 6/2002 (případně v souladu s jiným předpisem, jenž tento výměr může v budoucnu nahradit).

2. Způsoby účtování nájemného hrazeného nájemci – členy bytových družstev

V závislosti na úpravě nájemného v interních družstevních předpisech (např. ve stanovách, v rozhodnutí členské schůze, v nájemních smlouvách uzavřených s nájemci-družstevníky atd.) existují 2 způsoby účetního zachycení předpisu tohoto nájemného a následného použití prostředků z tohoto nájemného družstvem na úhradu nákladů a výdajů z něj hrazených.

2.1. Prvním způsobem účetního zachycení tohoto nájemného v účetnictví bytového družstva (pro účely tohoto příspěvku jej nazvěme „způsob výsledkový“) je standardní účtování předpisu (nejčastěji) měsíčního nájemného, kdy na jedné straně vzniká pohledávka za

daným družstevníkem – nájemcem a na druhé straně pak výnos jako „odměna“ pronajímateli – družstvu za pronájem daného bytu nájemci – družstevníkovi. Tento způsob účtování se využívá v případech, kdy je interními družstevními předpisy stanoveno, že jednotliví nájemci-družstevníci měsíčně hradí pronajímateli-družstvu nájemné v předem kalkulované výši. Zpravidla je toto nájemné kalkulováno ve výši na měsíce rozvržených předpokládaných budoucích oprávněných nákladů včetně výdajů na TZ domu, jež během běžného roku či následujících let vzniknou, ponížených o případné ostatní výnosy družstva, jako jsou např. úroky z bankovních účtů, nájemné hrazené nedružstevníky atd.

Příklad účtování (pro zjednodušení jsou příklady účtování v tomto příspěvku vždy ve formátu MD(má dáti) číslo účetní skupiny / D(dal) číslo účetní skupiny):

- Předpis měsíčního nájemného družstevníků 10 tis. MD31 / D60
- Tvorba rezerv na náklady družstva 8 tis. MD55 / D45
- Čerpání rezerv na náklady družstva 8 tis. MD45 / D55

Jak již bylo řečeno, v praxi je pravidlem, že nájemné hrazené družstevníky není stanoveno v tržní výši, ale pouze ve výši předpokládaných oprávněných nákladů včetně výdajů na TZ domu ponížených o případné ostatní výnosy družstva (tzn. bez zakalkulování jakékoliv ziskové přírážky). V takovém případě představují případné kladné hospodářské výsledky obecně pouze zdroj krytí výdajů na TZ domu a těch (oprávněných) nákladů, na jejichž úhradu nebyly tvořeny rezervy.

- 2.2. Druhým způsobem účetního zachycení tohoto nájemného v účetnictví bytového družstva (pro účely tohoto příspěvku jej nazvěme „způsob zálohový“) je postup aplikovaný zejména stavebními bytovými družstvy, který však postupně převzaly i ostatní typy bytových družstev. Tento způsob účtování se využívá v případech, kdy je interními družstevními předpisy stanoveno, že jednotliví nájemci-družstevníci měsíčně hradí pronajímateli-družstvu zálohy na nájemné s tím, že teprve na konci roku se stanoví nájemné z družstevních bytů, a to nejčastěji ve výši oprávněných nákladů včetně TZ domu, jež během roku vznikly, ponížených o případné ostatní výnosy družstva, a provede se jeho úhrada z těchto záloh na nájemné. Nevyčerpané zálohy na nájemné se pak obvykle převádí do následujících období na úhradu budoucího nájemného. Hospodářský výsledek je při tomto způsobu účtování často nulový.

Příklad účtování:

- Předpis měsíčních záloh na nájemné 10 tis. MD31 / D47 či D32
- Vznik oprávněných nákladů vč. TZ domu 8 tis. MD5x či MD02 / D3x
- Předpis nájemného ve výši ročních oprávněných nákladů včetně TZ domu 8tis. MD31 / D60
- Úhrada nájemného ze záloh na toto nájemné 8 tis. MD47 či MD32 / D31

Oporou pro možnost využívat tohoto způsobu účtování jsou i odstavce 3.2.3 ČUS č. 017 a 3.3.9 ČUS č. 018.

V případě provedení technického zhodnocení na domě dochází v souladu s obchodním zákoníkem v praxi často ke zvýšení členských vkladů jednotlivých družstevníků (tj. ke zvýšení základního kapitálu družstva), a to ve výši tohoto technického zhodnocení. Na úhradu tohoto zvýšení členských vkladů jednotlivých družstevníků se obvykle použijí zálohy na nájemné hrazené těmito jednotlivými družstevníky. Do výpočtu ročního nájemného hrazeného družstevníky se pak toto TZ již nezahrnuje.

Příklad účtování:

- *Vznik TZ domu* 8 tis. MD02 / D3x
- *Zvýšení základního kapitálu družstva* 8 tis. MD35 / D41
- *Úhrada (dalších) členských vkladů jednotlivých družstevníků z jimi uhrazených záloh na nájemné* 8 tis. MD47 či MD32 / D35

Závěr k bodu 2

Bytové družstvo může při účetním zachycení nájemného hrazeného družstevníky používat buď výsledkový způsob účtování (2.1) nebo zálohový způsob účtování (2.2), a to v závislosti na úpravě nájemného interními družstevními předpisy (stanovami, rozhodnutím členské schůze, nájemními smlouvami uzavřenými s nájemci-družstevníky atd.). Způsob účtování by měl být uveden v příloze v účetní závěrce.

3. Dodržení podmínek osvobození příjmů z nájemného v případě výsledkového způsobu účtování:

Jak již bylo řečeno při návrhu řešení Bodu č. 1 tohoto příspěvku, musí být pro účely osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky v souladu s § 19 odst. 1 písm. c) ZDP toto nájemné stanoveno dle určitých pravidel, stanovených buď vyhláškou 85/1997 Sb. (stavební bytová družstva) či bývalým výměrem MF č. 6/2002 (lidová a nová bytová družstva). Jedním z těchto pravidel je i to, že do nájemného nesmí být zahrnut zisk. Zejména v případě výsledkového způsobu účtování nájemného hrazeného družstevníky však družstvo často dosahuje kladných hospodářských výsledků. Otázkou proto je, zda vykázání účetního zisku za dané období znamená vždy automatické porušení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky, tj. porušení pravidla, že nájemné nesmí obsahovat zisk, tedy v podstatě že nesmí být stanoveno v tržní výši (pro zjednodušení zde předpokládejme, že příjmy z nájemného hrazeného družstevníky jsou jedinými příjmy družstva).

Dle mého názoru tomu tak není. V případě, kdy je nájemné hrazené družstevníky kalkulováno pouze ve výši oprávněných nákladů včetně TZ domu (ponížených o případné ostatní výnosy družstva), pak případně vykázáný kladný hospodářský výsledek představuje pouze zdroj financování těchto nákladů a TZ domu.

Navíc v souladu s účetními i daňovými předpisy nelze na výdaje na TZ domu tvořit rezervy, a proto v případě, kdy je v nájemném zakalkulován i příspěvek na TZ domu, dosáhne bytové družstvo v případě výsledkové metody účtování účetního zisku téměř vždy. Proto by bytové družstvo muselo při této metodě účtování porušovat podmínky pro osvobození nájemného hrazeného družstevníky v podstatě pokaždé, a to nikoliv „nesprávným“ stanovením výše nájemného, ale pouhým účtováním v souladu s účetními předpisy. To by postrádalo jakoukoliv logiku a bylo by to bezpochyby i v rozporu s úmyslem zákonodárce. Z tohoto důvodu proto nemůže pouhé vykázání účetního zisku automaticky znamenat důkaz o porušení cenových předpisů a tedy i o nemožnosti uplatnit osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky.

Podle mého názoru proto bez ohledu na způsob účtování stačí pro posouzení dodržení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky, a to té, že toto nájemné nesmí obsahovat zisk, pouze prokázat kalkulací tohoto nájemného, že neobsahuje jakoukoliv ziskovou přírážku.

Závěr k bodu 3

Pro posouzení dodržení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky, a to té, že toto nájemné nesmí obsahovat zisk, je důležité nikoliv vlastní vykázaní kladného hospodářského výsledku, ale obecně pouze ta skutečnost, že do kalkulace tohoto nájemného nebyla zahrnuta zisková přírážka, a tedy, že toto nájemné bylo stanoveno pouze ve výši oprávněných nákladů včetně TZ domu snížených o případné ostatní výnosy družstva.

4. Nedodržení podmínek pro osvobození příjmů nájemného hrazeného družstevníky od daně z příjmů právnických osob:

V případě, kdy nejsou dodržena pravidla regulace při stanovení nájemného z bytů a garáží užívaných družstevníky, tj. nejsou dodrženy podmínky pro stanovení výše tohoto nájemného uvedené ve vyhlášce 85/1997 Sb. (stavební bytová družstva) či v Ústavním soudem zrušeném výměru MF č. 6/2002 (lidová a nová bytová družstva), není možné uplatnit osvobození tohoto nájemného dle § 19 odst. 1 písm. c) ZDP (ostatní možné negativní dopady nedodržení těchto cenových předpisů neuvažujeme). Může k tomu dojít například v případě, kdy není nájemné stanoveno na jednotlivé družstevní byty dle jejich podlahových ploch (lidová a nová bytová družstva) nebo dle způsobu uvedeného ve vyhlášce 85/1997 Sb. (stavební bytová družstva) atd. V takovém případě představuje toto nájemné standardní zdanitelný příjem bytového družstva. V případě účtování výsledkovou metodou nepředstavuje systém danění tohoto příjmu žádný problém – výsledkové účty (účty účtové skupiny č. 60), na něž se měsíčně účtuje předpis tohoto nájemného, představují daňově účinné výnosy, jež po odečtení daňově účinných nákladů dle § 24 ZDP představují základ daně z příjmů právnických osob daného bytového družstva. Problémy mohou nastat až v případě zálohového způsobu účtování nájemného (využití tohoto způsobu účtování není podmíněno daňovým osvobozením příjmů z tohoto nájemného). Není totiž zcela jasné (v praxi existují rozdílné názory na daný problém), zda dani z příjmů podléhá již předpis záloh na toto nájemné (tj. zaúčtování jejich předpisu na účty účtových skupin 32 a 47), nebo až předpis vlastního nájemného, na jehož úhradu se tyto zálohy použijí (tzn. až při účtování na účty účtové skupiny č. 60).

Dle mého názoru podléhá zdanění až vlastní nájemné. V souladu s ustanovením § 23 odst. 2 písm. a) ZDP vychází zákon o daních z příjmů při zdaňování výnosů obecně z hospodářského výsledku vykázaného v souladu s účetními předpisy. Jakékoliv rozdíly mezi účetním hospodářským výsledkem a základem daně pak musí být tímto zákonem definovány. Vzhledem k tomu, že v ZDP není žádné ustanovení, jež by naznačovalo, že zákon o daních z příjmů při zdaňování v tomto případě nerespektuje účetní zachycení nájemného ve výnosech družstva (pakliže je provedeno v souladu s účetními předpisy), nezbyvá než dovodit, že zdanění při zálohovém způsobu účtování podléhá až vlastní předpis tohoto nájemného v účetnictví družstva, a to i kdyby bylo toto nájemné stanoveno pouze ve výši nákladů včetně TZ domu, které během roku družstvu vznikly, ponížených o případné ostatní výnosy tohoto družstva (avšak samozřejmě stále ještě v rozporu s vyhláškou 85/1997 Sb. či výměrem MF č. 6/2002). Případný převod přeplatků záloh na toto nájemné do následujících období na úhradu budoucího nájemného, nemá na zdanění žádný vliv. Rovněž nemá na zdanění obecně vliv ani případné použití záloh na nájemné na úhradu předepsaných dalších členských vkladů jednotlivých družstevníků, kteří tyto zálohy družstvu uhradili (viz bod č.2 tohoto příspěvku).

Závěr k bodu 4

V případě zálohové metody účtování od daně neosvobozeného nájemného hrazeného družstevníky podléhá zdanění až nájemné zaúčtované do výnosů družstva (účtová skupina č.

60), a to v tom zdaňovacím období a v té výši, v jaké bylo toto nájemné do účetnictví družstva v souladu s účetním předpisy zaúčtováno.

5. Problematika bytových společností s ručením omezeným

V případě tzv. „privatizace bytového fondu“, jsou domy vč. pozemků nabízeny jejich majiteli (nejčastěji obcemi či státem) nájemcům těchto domů k odkupu. Nájemci proto založí bytové družstvo, které dům odkoupí a po jeho splacení původnímu majiteli (obci či ministerstvu) může jednotky v tomto domě převést do vlastnictví jednotlivých družstevníků – nájemců (při analýze Bodu č. 1 tohoto příspěvku byla tato družstva označena za „nová bytová družstva“). V praxi se však stává, že není založeno družstvo, ale společnost s ručením omezeným. Stejně jako v případě bytového družstva, kdy zajišťování bytových potřeb jeho členů není považováno za podnikatelskou činnost, ani takováto společnost s ručením omezeným, založená za účelem zajišťování bytových potřeb společníků, není založena za účelem podnikání, což je plně v souladu s ustanovením § 56 odst. 1 obchodního zákoníku. Jediným rozdílem mezi novým bytovým družstvem založeným za účelem „privatizace bytového fondu“ a společností s ručením omezeným založenou za zcela shodným účelem (dále jen „bytová s.r.o.“) je proto jen a pouze odlišná právní forma. Z tohoto důvodu musí pro tato bytová s.r.o. platit závěry uvedené u bodů č. 1 až 4 tohoto příspěvku obdobně jako platí pro nová bytová družstva. V opačném případě by byla porušena jak zásada rovnosti daňových subjektů, tak i zásada shodného posuzování nově obsažená v § 8 odst. 2 nového daňového řádu platného od 1. 1. 2011, podle kterého správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

Závěr k bodu 5

Pro bytová s.r.o., tedy společnosti založené za účelem zajišťování bytových potřeb svých členů (společníků), platí ty závěry uvedené v tomto příspěvku, jež se vztahují k novým bytovým družstvům, obdobně, tj.:

- a) nájemné hrazené nájemci – společníky bytových s.r.o. těmto společnostem - pronajímatelům je osvobozeno od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s nyní již neplatným výměrem MF č. 6/2002 (případně v souladu s jiným předpisem, jenž tento výměr může v budoucnu nahradit) – viz závěr u bodu č. 1,
- b) bytové s.r.o. může při účetním zachycení nájemného hrazeného společníky používat buď výsledkový způsob účtování nebo zálohový způsob účtování, a to v závislosti na úpravě nájemného interními předpisy společnosti (stanovami, rozhodnutím valné hromady, nájemními smlouvami uzavřenými s nájemci-společníky atd.). Způsob účtování by měl být uveden v příloze v účetní závěrce - viz závěr u bodu č. 2,
- c) pro posouzení dodržení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného společníky, a to té, že toto nájemné nesmí obsahovat zisk, je důležité nikoliv vlastní vykázaní kladného hospodářského výsledku, ale obecně pouze ta skutečnost, že do kalkulace tohoto nájemného nebyla zahrnuta zisková přírážka, a tedy, že toto nájemné bylo stanoveno pouze ve výši oprávněných nákladů včetně TZ domu snížených o případné ostatní výnosy společnosti - viz závěr u bodu č. 3,
- d) v případě zálohové metody účtování od daně neosvobozeného nájemného hrazeného společníky podléhá zdanění až nájemné zaúčtované do výnosů společnosti (účtová skupina č. 60), a to v tom zdaňovacím období a v té výši, v jaké bylo toto nájemné do účetnictví společnosti v souladu s účetním předpisy zaúčtováno - viz závěr u bodu č. 4.

Návrh na opatření:

Po projednání na Koordinačním výboru doporučuji přijaté závěry publikovat.

Zdroje:

[1] ING. MARTA NEPLECHOVÁ: Účetnictví pro bytová družstva a společenství vlastníků jednotek od A do Z včetně příkladů souvztažností, 4. aktualizované vydání, ANAG, Olomouc 2008, ISBN: 80-7263-458-3

[2] PETR PELECH - VLADIMÍR PELC: Daně z příjmů s komentářem k 1. 4. 2006, 7. aktualizované vydání, ANAG, Olomouc 2006, ISBN: 80-7263-341-4

Stanovisko Ministerstva financí odboru 28 účetnictví:

Odbor 28 chápe, že v rámci problematik, které jsou projednávány na Koordinačním výboru KDP jsou uváděny i právní názory předkladatelů k řešeným otázkám. Odbor 28 však nemůže posuzovat „správnost“ uváděných právních názorů, přestože směřují k naplnění ust. § 8 odst. 2 zákona o účetnictví, pokud se jedná o vztahy vyplývající z jiných právních předpisů, tzn. mimo oblast účetnictví. Proto nemůže ani v tomto případě posuzovat vztahy mezi „interními družstevními předpisy“ a příslušnými právními předpisy, resp. „spekulativně“ posuzovat jejich důsledky pro zobrazení v účetní závěrce. Lze pouze konstatovat, že účetní závěrka musí naplňovat především požadavky stanovené v ust. § 7 odst. 1 cit. zákona a způsoby naplnění těchto požadavků upravuje zejména ust. § 7 odst. 2 cit. zákona. Pokud bude předložen právní rozbor, který by bylo možné považovat za právní názor Ministerstva financí, bude moci vyjádřit i odbor 28 svůj právní názor z hlediska právních předpisů v oblasti účetnictví.

Stanovisko Ministerstva financí odboru 15 legislativa daní z příjmů:

K bodu 1

Podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP jsou za splnění podmínek osvobozeny příjmy z cenově regulovaného nájemného z bytů, z garáží a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů a garáží od všech nájemníků uvedených družstev, ne jenom příjmy od členů těchto družstev. Stejný daňový režim osvobození je u vybraných příjmů u lidových bytových družstev dle § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP. Pouze u „nových bytových družstev“ nebo „bytových s.r.o.“ jsou za splnění podmínek osvobozeny pouze příjmy od členů nebo společníků.

K bodu 3

Souhlas se závěrem.

Ze stanoviska odboru Cenové politiky Ministerstva financí vyplývá, že z pohledu cenové regulace nárok na osvobození od daně z titulu respektování pravidel regulace cen, platných do 17.12.2002 pro nájemné z bytů, by měl být přiznán tehdy, pokud vlastník (pronajímatel), splňující znaky uvedené v zákonu, nájemné kalkuluje pouze na základě vyjmenovaných položek nákladů a nezahrnuje do něj ziskovou přírážku. Poté se jedná o nájemné neziskové, zahrnující pouze ekonomicky oprávněné náklady (tedy náklady nenadhodnocené). Vznik po určité časové období určitého přebytku na vybraném nájemném před jeho investováním do opravného zhodnocení domu a bytů by neměl znamenat důvod pro zánik osvobození.

K bodu 4

Souhlas se závěrem. Základ daně z příjmů vychází ze správně stanoveného výsledku hospodaření právnické osoby.

K bodu 5

Souhlas s výhradou uvedenou ve stanovisku k bodu 2.

Příspěvek upravený předkladatelem na základě závěrů z jednání Koordinačního výboru dne 12.5.2010 (upraven bod 2 a 5)

V odborných kruzích se objevují otázky týkající se zdaňování nájemného hrazeného nájemci – členy bytových družstev pronajímatelům – bytovým družstvům, a dále otázky ohledně způsobu účetního zachycení tohoto nájemného v účetnictví bytového družstva. Tento příspěvek si proto klade za cíl některé sporné otázky týkající se těchto problémů vyřešit.

1. Podmínky pro osvobození od daně z příjmů právnických osob nájemného hrazeného nájemci – členy bytových družstev pronajímatelům – bytovým družstvům:

V současnosti existuje několik typů bytových družstev, tj. družstev, jež pronajímají (zejména) části domů (byty, garáže atd.) v jejich vlastnictví svým členům – družstevníkům, jež jsou vůči těmto družstvům v postavení nájemců (dle §221 odst. 2 obč.zák. je družstvo, které zajišťuje bytové potřeby svých členů, družstvem bytovým) - v souladu s ustálenou soudní judikaturou není tato činnost považována za podnikání (bytová družstva samozřejmě mohou vykonávat i jiné činnosti, například pronájem bytů či nebytových prostor nájemcům – nečlenům družstva, nicméně tyto jiné činnosti nebudou v tomto příspěvku pro zjednodušení uvažovány). To, že družstva nejsou v souladu s §18 odst. 8 zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) považována pro účely tohoto zákona za nepodnikatelské subjekty, na věci samozřejmě nic nemění.

Prvním typem bytových družstev jsou družstva zřízená po roce 1958, na jejichž výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních právních předpisů (dále jen „stavební bytová družstva“). Druhým typem jsou bytová družstva, označovaná podle dřívějších předpisů jako „lidová bytová družstva“ (viz např. zákon č. 53/1954 Sb., o lidových družstvech a o družstevních organizacích, ve znění zákonného opatření Předsednictva Národního shromáždění č. 20/1956 Sb., a následující předpisů). Třetím typem jsou pak veškerá ostatní bytová družstva – zejména se jedná o tzv. družstva nájemníků, tj. družstva vzniklá za účelem odkupu domu vč. případného pozemku pod ním od původních majitelů, jimž byly nejčastěji obce, městské části případně i stát (dále jen „nová bytová družstva“).

Dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP jsou od daně osvobozeny příjmy z cenově regulovaného nájemného z bytů, z nájemného z garáží a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů a garáží v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, zřízených po roce 1958, na jejichž výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních právních předpisů. Stanovení tohoto nájemného (tzv. „věcně usměrňovaného nájemného“) je upraveno § 3 vyhlášky č. 85/1997 Sb. o nájemném z bytů pořízených v družstevní bytové výstavbě a úhradě za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů. Dle tohoto ustanovení musí být (zjednodušeně řečeno) věcně usměrňované nájemné stanoveno ve výši tzv. „oprávněných nákladů“, tj. vyhláškou vyjmenovaných nákladů včetně výdajů na technické zhodnocení domu (dále jen „TZ domu“) snížených o případné ostatní příjmy

z domu, a dále nesmí zahrnovat zisk a musí být rozpočítáno na jednotlivé družstevní byty dle vyhláškou stanovených pravidel.

Dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP jsou od daně 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 společně nebo členy poplatníků, vzniklých proto, aby se stali vlastníky domů, 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. Tato pravidla regulace zde představuje Ústavním soudem zrušený výměr MF č. 06/2002, ze dne 15. listopadu 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., a to konkrétně 3. část tohoto výměru, dle kterého musí být (zjednodušeně řečeno) toto nájemné stanoveno ve výši výměrem vyjmenovaných nákladů včetně výdajů na TZ domu (tzv. „oprávněných nákladů“) snížených o případné ostatní příjmy z domu, a dále nesmí zahrnovat zisk a musí být rozpočítáno na jednotlivé družstevní byty dle podlahových ploch těchto jednotlivých družstevních bytů.

Z výše uvedeného vyplývá následující:

a) v případě stavebních bytových družstev jsou příjmy z nájemného bytů a garáží hrazené těmto družstvům jejich členy – nájemci osvobozeny od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného (věcně usměrňovaného nájemného) v souladu s vyhláškou 85/1997 Sb. v platném znění,

b) v případě lidových bytových družstev a nových bytových družstev jsou příjmy z nájemného bytů a garáží hrazené těmto družstvům jejich členy – nájemci osvobozeny od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s nyní již neplatným výměrem MF č. 6/2002 (případně v souladu s jiným předpisem, jenž tento výměr může v budoucnu nahradit).

Závěry k bodu 1

1.1 Věcně usměrňované nájemné hrazené nájemci – členy stavebních bytových družstev těmto družstvům - pronajímatelům je osvobozeno od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s vyhláškou 85/1997 Sb. v platném znění,

1.2 Nájemné hrazené nájemci – členy lidových bytových družstev a nových bytových družstev těmto družstvům - pronajímatelům je osvobozeno od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s nyní již neplatným výměrem MF č. 6/2002 (případně v souladu s jiným předpisem, jenž tento výměr může v budoucnu nahradit).

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas.

2. Účetní zachycení nájemného hrazeného nájemci – členy bytových družstev

Nejčastějšími způsoby účetního zachycení tohoto nájemného je v praxi buď účtování prostřednictvím záloh na nájemné, anebo přímé výnosové účtování. Použitý způsob účtování však musí být vždy v souladu s účetními předpisy, tj. zejména účetní závěrka musí naplňovat

především požadavky stanovené v ust. § 7 odst. 1 zákona o účetnictví a způsoby naplnění těchto požadavků pak musí být zejména v souladu s ust. § 7 odst. 2 cit. zákona.

Závěr k bodu 2

Účetní zachycení nájemného musí být vždy v souladu s účetními předpisy, tj. zejména účetní závěrka musí naplňovat především požadavky stanovené v ust. § 7 odst. 1 zákona o účetnictví a způsoby naplnění těchto požadavků pak musí být zejména v souladu s ust. § 7 odst. 2 cit. zákona.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas.

3. Dodržení podmínek osvobození příjmů z nájemného v případě výsledkového způsobu účtování:

Jak již bylo řečeno při návrhu řešení Bodu č. 1 tohoto příspěvku, musí být pro účely osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky v souladu s § 19 odst. 1 písm. c) ZDP toto nájemné stanoveno dle určitých pravidel, stanovených buď vyhláškou 85/1997 Sb. (stavební bytová družstva) či bývalým výměrem MF č. 6/2002 (lidová a nová bytová družstva). Jedním z těchto pravidel je i to, že do nájemného nesmí být zahrnut zisk. Zejména v případě výsledkového způsobu účtování nájemného hrazeného družstevníky však družstvo často dosahuje kladných hospodářských výsledků. Otázkou proto je, zda vykázání účetního zisku za dané období znamená vždy automatické porušení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky, tj. porušení pravidla, že nájemné nesmí obsahovat zisk, tedy v podstatě že nesmí být stanoveno v tržní výši (pro zjednodušení zde předpokládejme, že příjmy z nájemného hrazeného družstevníky jsou jedinými příjmy družstva).

Dle mého názoru tomu tak není. V případě, kdy je nájemné hrazené družstevníky kalkulováno pouze ve výši oprávněných nákladů včetně TZ domu (ponížených o případné ostatní výnosy družstva), pak případně vykázáný kladný hospodářský výsledek představuje pouze zdroj financování těchto nákladů a TZ domu.

Navíc v souladu s účetními i daňovými předpisy nelze na výdaje na TZ domu tvořit rezervy, a proto v případě, kdy je v nájemném zakalkulován i příspěvek na TZ domu, dosáhne bytové družstvo v případě výsledkové metody účtování účetního zisku téměř vždy. Proto by bytové družstvo muselo při této metodě účtování porušovat podmínky pro osvobození nájemného hrazeného družstevníky v podstatě pokaždé, a to nikoliv „nesprávným“ stanovením výše nájemného, ale pouhým účtováním v souladu s účetními předpisy. To by postrádalo jakoukoliv logiku a bylo by to bezpochyby i v rozporu s úmyslem zákonodárce. Z tohoto důvodu proto nemůže pouhé vykázání účetního zisku automaticky znamenat důkaz o porušení cenových předpisů a tedy i o nemožnosti uplatnit osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky.

Podle mého názoru proto bez ohledu na způsob účtování stačí pro posouzení dodržení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky, a to té, že toto nájemné nesmí obsahovat zisk, pouze prokázat kalkulací tohoto nájemného, že neobsahuje jakoukoliv ziskovou přírážku.

Závěr k bodu 3

Pro posouzení dodržení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky, a to té, že toto nájemné nesmí obsahovat zisk, je důležité nikoliv

vlastní vykázání kladného hospodářského výsledku, ale obecně pouze ta skutečnost, že do kalkulace tohoto nájemného nebyla zahrnuta zisková přírážka, a tedy, že toto nájemné bylo stanoveno pouze ve výši oprávněných nákladů včetně TZ domu snížených o případné ostatní výnosy družstva.

Stanovisko Ministerstvo financí:

Souhlas.

4. Nedodržení podmínek pro osvobození příjmů nájemného hrazeného družstevníky od daně z příjmů právnických osob:

V případě, kdy nejsou dodržena pravidla regulace při stanovení nájemného z bytů a garáží užívaných družstevníky, tj. nejsou dodrženy podmínky pro stanovení výše tohoto nájemného uvedené ve vyhlášce 85/1997 Sb. (stavební bytová družstva) či v Ústavním soudem zrušeném výměru MF č. 6/2002 (lidová a nová bytová družstva), není možné uplatnit osvobození tohoto nájemného dle § 19 odst. 1 písm. c) ZDP (ostatní možné negativní dopady nedodržení těchto cenových předpisů neuvažujeme). Může k tomu dojít například v případě, kdy není nájemné stanoveno na jednotlivé družstevní byty dle jejich podlahových ploch (lidová a nová bytová družstva) nebo dle způsobu uvedeného ve vyhlášce 85/1997 Sb. (stavební bytová družstva) atd. V takovém případě představuje toto nájemné standardní zdanitelný příjem bytového družstva. V případě účtování výsledkovou metodou nepředstavuje systém danění tohoto příjmu žádný problém – výsledkové účty (účty účtové skupiny č. 60), na něž se měsíčně účtuje předpis tohoto nájemného, představují daňově účinné výnosy, jež po odečtení daňově účinných nákladů dle § 24 ZDP představují základ daně z příjmů právnických osob daného bytového družstva. Problémy mohou nastat až v případě zálohového způsobu účtování nájemného (využití tohoto způsobu účtování není podmíněno daňovým osvobozením příjmů z tohoto nájemného). Není totiž zcela jasné (v praxi existují rozdílné názory na daný problém), zda dani z příjmů podléhá již předpis záloh na toto nájemné (tj. zaúčtování jejich předpisu na účty účtových skupin 32 a 47), nebo až předpis vlastního nájemného, na jehož úhradu se tyto zálohy použijí (tzn. až při účtování na účty účtové skupiny č. 60).

Dle mého názoru podléhá zdanění až vlastní nájemné. V souladu s ustanovením § 23 odst. 2 písm. a) ZDP vychází zákon o daních z příjmů při zdaňování výnosů obecně z hospodářského výsledku vykázaného v souladu s účetními předpisy. Jakékoliv rozdíly mezi účetním hospodářským výsledkem a základem daně pak musí být tímto zákonem definovány. Vzhledem k tomu, že v ZDP není žádné ustanovení, jež by naznačovalo, že zákon o daních z příjmů při zdaňování v tomto případě nerespektuje účetní zachycení nájemného ve výnosech družstva (pakliže je provedeno v souladu s účetními předpisy), nezbyvá než dovodit, že zdanění při zálohovém způsobu účtování podléhá až vlastní předpis tohoto nájemného v účetnictví družstva, a to i kdyby bylo toto nájemné stanoveno pouze ve výši nákladů včetně TZ domu, které během roku družstvu vznikly, ponížených o případné ostatní výnosy tohoto družstva (avšak samozřejmě stále ještě v rozporu s vyhláškou 85/1997 Sb. či výměrem MF č. 6/2002). Případný převod přeplatků záloh na toto nájemné do následujících období na úhradu budoucího nájemného, nemá na zdanění žádný vliv. Rovněž nemá na zdanění obecně vliv ani případné použití záloh na nájemné na úhradu předepsaných dalších členských vkladů jednotlivých družstevníků, kteří tyto zálohy družstvu uhradili (viz bod č.2 tohoto příspěvku).

Závěr k bodu 4

V případě zálohové metody účtování od daně neosvobozeného nájemného hrazeného družstevníky podléhá zdanění až nájemné zaúčtované do výnosů družstva (účtová skupina č.

60), a to v tom zdaňovacím období a v té výši, v jaké bylo toto nájemné do účetnictví družstva v souladu s účetním předpisy zaúčtováno.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas.

5. Problematika bytových společností s ručením omezeným

V případě tzv. „privatizace bytového fondu“, jsou domy vč. pozemků nabízeny jejich majiteli (nejčastěji obcemi či státem) nájemcům těchto domů k odkupu. Nájemci proto založí bytové družstvo, které dům odkoupí a po jeho splacení původnímu majiteli (obci či ministerstvu) může jednotky v tomto domě převést do vlastnictví jednotlivých družstevníků – nájemců (při analýze Bodu č. 1 tohoto příspěvku byla tato družstva označena za „nová bytová družstva“). V praxi se však stává, že není založeno družstvo, ale společnost s ručením omezeným. Stejně jako v případě bytového družstva, kdy zajišťování bytových potřeb jeho členů není považováno za podnikatelskou činnost, ani takováto společnost s ručením omezeným, založená za účelem zajišťování bytových potřeb společníků, není založena za účelem podnikání, což je plně v souladu s ustanovením § 56 odst. 1 obchodního zákoníku. Jediným rozdílem mezi novým bytovým družstvem založeným za účelem „privatizace bytového fondu“ a společností s ručením omezeným založenou za zcela shodným účelem (dále jen „bytová s.r.o.“) je proto jen a pouze odlišná právní forma. Z tohoto důvodu musí pro tato bytová s.r.o. platit závěry uvedené u bodů č. 1 až 4 tohoto příspěvku obdobně jako platí pro nová bytová družstva. V opačném případě by byla porušena jak zásada rovnosti daňových subjektů, tak i zásada shodného posuzování nově obsažená v § 8 odst. 2 nového daňového řádu platného od 1. 1. 2011, podle kterého správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

Závěr k bodu 5

Pro bytová s.r.o., tedy společnosti založené za účelem zajišťování bytových potřeb svých členů (společníků), platí ty závěry uvedené v tomto příspěvku, jež se vztahují k novým bytovým družstvům, obdobně, tj.:

- a) nájemné hrazené nájemci – společníky bytových s.r.o. těmto společnostem - pronajímatelům je osvobozeno od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s nyní již neplatným výměrem MF č. 6/2002 (případně v souladu s jiným předpisem, jenž tento výměr může v budoucnu nahradit) – viz závěr u bodu č. 1,
- b) účetní zachycení nájemného musí být vždy v souladu s účetními předpisy, tj. zejména účetní závěrka musí naplňovat především požadavky stanovené v ust. § 7 odst. 1 zákona o účetnictví a způsoby naplnění těchto požadavků pak musí být zejména v souladu s ust. § 7 odst. 2 cit. zákona - viz závěr u bodu č. 2,
- c) pro posouzení dodržení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného společníky, a to té, že toto nájemné nesmí obsahovat zisk, je důležité nikoliv vlastní vykázání kladného hospodářského výsledku, ale obecně pouze ta skutečnost, že do kalkulace tohoto nájemného nebyla zahrnuta zisková přírážka, a tedy, že toto nájemné bylo stanoveno pouze ve výši oprávněných nákladů včetně TZ domu snížených o případné ostatní výnosy společnosti - viz závěr u bodu č. 3,
- d) v případě zálohové metody účtování od daně neosvobozeného nájemného hrazeného společníky podléhá zdanění až nájemné zaúčtované do výnosů společnosti (účtová skupina č. 60), a to v tom zdaňovacím období a v té výši, v jaké bylo toto nájemné do

účetnictví společnosti v souladu s účetním předpisy zaúčtováno - viz závěr u bodu č. 4.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas.

Návrh na opatření:

Po projednání na Koordinačním výboru doporučuji přijaté závěry publikovat.

Zdroje:

[1] ING. MARTA NEPLECHOVÁ: Účetnictví pro bytová družstva a společenství vlastníků jednotek od A do Z včetně příkladů souvztažností, 4. aktualizované vydání, ANAG, Olomouc 2008, ISBN: 80-7263-458-3

[2] PETR PELECH - VLADIMÍR PELC: Daně z příjmů s komentářem k 1. 4. 2006, 7. aktualizované vydání, ANAG, Olomouc 2006, ISBN: 80-7263-341-4

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska

SILNIČNÍ DAŇ

Příspěvek 304/08.09.10 – MF předkládá stanovisko

304/08.09.2010 - Kombinace denní a roční sazby daně u přípojných vozidel používaných s osobním automobilem zaměstnance

Předkládají: Ing. Pavel Vontor, daňový poradce, č. osvědčení 3610
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701

1. Úvod

Podle ustanovení § 6 odst. 4 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDS) může poplatník daně uvedených § 4 odst. 2 písm. a) ZDS, tj. zaměstnavatel, u osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla použít denní sazbu daně nebo roční sazbu daně. Ustanovení § 15 odst. 2 ZDS vylučuje kombinaci denní a roční sazby daně.

Ustanovení § 4 odst. 2 písm. a) ZDS zní:

„Poplatníkem daně je rovněž zaměstnavatel, pokud vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci^{4a)} za použití osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla, pokud daňová povinnost nevznikla již provozovateli vozidla.“

Ustanovení § 6 odst. 4 ZDS zní:

„V případě podle § 4 odst. 2 písm. a) činí sazba daně 25 Kč za každý den použití osobního automobilu, nebo jeho přípojného vozidla, je-li to pro poplatníka (zaměstnavatele) výhodnější.“

Ustanovení § 15 odst. 2 ZDS zní:

„Poplatník uvedený v odstavci 1 je povinen v daňovém přiznání daň sám vypočítat a zaplatit ji správci daně ve lhůtě pro podání přiznání. Při výpočtu daně v daňovém přiznání může poplatník uvedený v § 4 odst. 2 písm. a) změnit postup zvolený při placení záloh, přitom u téhož osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla nelze kombinovat sazbu daně podle § 6 odst. 1 a podle § 6 odst. 4.“

2. Obecný rozbor problému

Denní sazbu daně ve výši 25 Kč za každý kalendářní den, ve kterém bylo vozidlo předmětem daně, může podle § 6 odst. 4 ZDSIL použít pouze poplatník uvedený v § 4 odst. 2 písm. a) ZDSIL, tj. zaměstnavatel, a to jen v případě, že jde o osobní automobil, případně i přípojné vozidlo za osobní automobil, které bylo zaměstnancem použito v souladu s ustanovením § 157 odst. 2 nebo odst. 3 zákoníku práce. Zaměstnavatel může v uvedeném případě zvolit u vozidla buď denní sazbu daně za každý den použití vozidla nebo příslušnou roční sazbu daně podle § 6 odst. 1 ZDSIL u osobního automobilu, případně podle odst. 2 u přívěsu použitého s tímto osobním automobilem.

Možnost volby druhu sazby daně má zaměstnavatel při placení první zálohy na daň za příslušné vozidlo a nemůže ji v průběhu zdaňovacího období měnit. Při vyplňování

daňového přiznání (výpočtu konečné daňové povinnosti) však může původně použitý druh sazby u konkrétního vozidla změnit a zvolit sazbu, která je pro něj, např. z důvodu nižší daňové povinnosti za celé zdaňovací období, výhodnější. U každého vozidla přitom může postupovat jinak. Daň však musí za vozidlo za celé zdaňovací období stanovit s použitím denní sazby nebo roční sazby. Nemůže u vozidla za část zdaňovacího období použít denní sazbu a za část roční sazbu daně.

Tuto nemožnost kombinace druhu sazby daně uvedenou v ustanovení § 15 odst. 2 ZDS vztahují správci daně na osobní automobily i na jejich přípojná vozidla. V uvedeném ustanovení ZDS je však uvedeno, že nelze kombinovat sazbu daně podle § 6 odst. 1 a podle § 6 odst. 4 ZDS. Nepřípustnost kombinace sazby daně podle § 6 odst. 2 a podle § 6 odst. 4 ZDS tam uvedena není.

Návrh řešení:

V případě, kdy je za vozidlo poplatníkem daně osoba uvedená v § 4 odst. 2 písm. a) ZDS, vztahuje se na osobní automobily v průběhu zdaňovacího období a při stanovení výše daňové povinnosti zákaz kombinace denní sazby daně a roční sazby daně. Tento zákaz kombinace se nevztahuje na přípojná vozidla uvedených osobních automobilů.

3. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme navrhnout úpravu ZDS.

Stanovisko Ministerstva financí:

Ve smyslu § 4 odst. 2 písm. a) zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani silniční“) je rovněž poplatníkem daně silniční zaměstnavatel za předpokladu, že vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci za použití osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla, a současně pokud daňová povinnost nevznikla již držiteli vozidla.

V případě osobních vozidel a jejich přípojných vozidel zaměstnanců má zaměstnavatel dle § 6 odst. 4 možnost zvolit buď roční sazbu daně či denní sazbu, je-li to pro poplatníka (zaměstnavatele) výhodnější. Denní sazba pak činí 25 Kč za každý den použití osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla. Poplatník je však povinen zvolit jednu z možností na začátku zdaňovacího období, tj. při placení první zálohy na daň. Zvolenou možnost pak v průběhu zdaňovacího období není možno měnit.

Pokud však zaměstnavatel při výpočtu daně v daňovém přiznání na konci zdaňovacího období zjistí, že postup zvolený při placení první zálohy (např. roční sazba daně) je pro něj méně výhodnější (než např. sazba denní), má možnost zvolený postup v daňovém přiznání které daňové subjekty podávají do 31. ledna kalendářního roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období, změnit.

Druhou větou § 15 odst. 2 zákona o dani silniční je však vyloučeno kombinovat sazbu daně podle § 6 odst. 1 a podle § 6 odst. 4 citovaného zákona.

S ohledem na současné platné znění § 15 odst. 2 věty druhé zákona o dani silniční je třeba uvedený zákaz kombinace sazeb daně vztahovat pouze na osobní vozidla, jejichž sazby jsou uvedeny v § 6 odst. 1 zákona o dani silniční. Sazby pro jejich přípojná vozidla jsou pak uvedeny v § 6 odst. 2 zákona o dani silniční. Při změně zákona o dani silniční lze možnost legislativní úpravy v souvislosti s výše uvedeným navrhnout.

305/08.09.10 - Osvobození od daně po přestavbě vozidla na ekologické palivo

Předkládají: Ing. Pavel Vontor, daňový poradce, č. osvědčení 3610
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701

1. Úvod

Vzhledem k přibližně polovičním výdajům na pohonné hmoty při používání silničních motorových vozidel, jejichž pohonná jednotka používá jako palivo zkapalněný ropný plyn (LPG) nebo stlačený zemní plyn (CNG) proti vozidlům, které jako palivo používají benzín nebo naftu, se stále častěji u osobních automobilů, nákladních automobilů a autobusů provádí úprava palivové soustavy, příp. i karoserie vozidla, označovaná jako přestavba vozidla, na pohon, resp. alternativní pohon LPG nebo CNG.

Počínaje zdaňovacím obdobím roku 2009 jsou vozidla pro dopravu osob nebo vozidla pro dopravu nákladů s největší povolenou hmotností méně než 12 tun, jejichž pohonná jednotka používá LPG nebo CNG, osvobozena od daně silniční.

Uvedené osvobození od daně je upraveno ustanovením § 3 písm. f) bod 3 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDS), vznik a zánik osvobození od daně ustanovením § 8 a 9 ZDS a vliv přestavby vozidla na daň silniční ustanovením § 14 ZDS. Přestavba vozidla je charakterizována v ustanovení § 73 zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích a o změně zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Ustanovení § 3 písm. f) ZDS zní:

„Od daně jsou osvobozena vozidla pro dopravu osob nebo vozidla pro dopravu nákladů s největší povolenou hmotností méně než 12 tun, která

1. mají elektrický pohon,
2. mají hybridní pohon kombinující spalovací motor a elektromotor,
3. používají jako palivo zkapalněný ropný plyn označovaný jako LPG nebo stlačený zemní plyn označovaný jako CNG, nebo
4. jsou vybavena motorem určeným jeho výrobcem ke spalování automobilového benzínu a ethanolu 85 označovaného jako E85.“

Ustanovení § 9 odst. 2 ZDS zní:

„Stejně jako vznik daňové povinnosti se posuzuje zánik nároku na osvobození od daně a stejně jako zánik daňové povinnosti se posuzuje vznik nároku na osvobození.“

Ustanovení § 8 ZDS zní:

„(1) U vozidel vzniká daňová povinnost počínaje kalendářním měsícem, v němž byly splněny rozhodné skutečnosti uvedené v § 2 odst. 1. Poplatníci daně z těchto vozidel podávají daňové přiznání podle § 15 u místně příslušného správce daně.^{4c)}

(2) U vozidel uvedených v odst. 1 zaniká daňová povinnost v kalendářním měsíci, v němž pominuly rozhodné skutečnosti uvedené v § 2 odst. 1. Dojde-li však v průběhu zdaňovacího období ke změně v osobě poplatníka, zaniká daňová povinnost původnímu poplatníkovi uplynutím kalendářního měsíce, který předchází před kalendářním měsícem vzniku daňové povinnosti novému poplatníkovi.“

Ustanovení § 14 ZDS zní:

„Provedená přestavba vozidla, která má za následek změnu základu daně a roční sazby daně, nemění daňovou povinnost v průběhu zdaňovacího období.“

Ustanovení § 73 zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích a o změně zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, zní:

„(1) Přestavbou silničního vozidla je změna nebo úprava podstatných částí mechanismu nebo konstrukce provozovaného silničního vozidla.

(2) Za změnu podstatných částí mechanismu nebo konstrukce silničního vozidla se považují

- a) změna druhu pohonu, vestavění jiného typu motoru,
- b) změna karoserie, pérování vozidla a kol způsobující změnu povoleného zatížení,
- c) změna druhu karoserie nebo nástavby, pro které se mění účel a způsob použití silničního vozidla,
- d) změna kategorie vozidla.“

2. Obecný rozbor problémů

V souvislosti s úpravami vozidel, jejichž výsledkem je změna používaného paliva a aplikací uvedených ustanovení ZDS, vzniká výkladový problém týkající se nároku na osvobození příslušného vozidla od daně silniční po předmětné úpravě (přestavbě) a okamžiku vzniku tohoto nároku. Cílem tohoto příspěvku je jejich popsání a návrh možných řešení.

2.1 Výlučnost použití ekologického paliva

Některá vozidla po provedené přestavbě používají pouze palivo, na jehož používání byla přestavba provedena. Většinou však jde ale o tzv. přestavby na alternativní pohon, po kterých vozidlo může jako palivo používat nejen nové palivo, ale i palivo původní. Taková vozidla pak někdy používají ekologické palivo a někdy palivo původní. Výběr používaného paliva je přitom prováděn buď automaticky řídicí jednotkou vozidla, nebo mechanicky řidičem vozidla.

Návrh řešení:

Protože v ustanovení § 3 písm. f) bod 3 ZDS není jako podmínka osvobození od daně uvedeno výlučné používání LPG či CNG, je od daně osvobozeno nejen vozidlo, které používá jako palivo výlučně LPG nebo CNG, ale i vozidlo, které kromě uvedeného ekologického paliva může používat, příp. používá i palivo jiné. Od daně je tak osvobozeno také vozidlo, jehož pohonná jednotka je upravena na používání alternativního paliva LPG či CNG a při startování, k zahřátí motoru, příp. i jinak výjimečně použije jako palivo např. benzín nebo naftu.

2.2 Přestavba vozidla

Přestavbou silničního vozidla je podle § 73 zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů, změna nebo úprava podstatných částí mechanismu nebo konstrukce provozovaného silničního vozidla. Za takovou změnu se přitom považují

- a) změna druhu pohonu, vestavění jiného typu motoru,
- b) změna karoserie, pérování vozidla a kol způsobující změnu povoleného zatížení,
- c) změna druhu karoserie nebo nástavby, pro které se mění účel a způsob použití silničního vozidla,

d) změna kategorie vozidla.

Podle § 14 ZDS nemění daňovou povinnost během zdaňovacího období taková přestavba vozidla, jejímž výsledkem je změna základu daně a roční sazby daně, tj. ve smyslu ustanovení § 5 ZDS u osobních automobilů změna zdvihového objemu motoru, u autobusů a nákladních automobilů změna počtu náprav a největší povolené hmotnosti.

Návrh řešení:

Protože při úpravě, příp. přestavbě vozidla na pohon nebo alternativní pohon LPG nebo CNG, nedochází ke změně typu motoru, zdvihového objemu motoru ani ke změně počtu náprav a největší povolené hmotnosti vozidla, tj. nedochází ke změně základu daně ani roční sazby daně vozidla, neuplatní se při úpravě motoru a karoserie vozidla na pohon jiným palivem ustanovení § 14 ZDS. To také znamená, že ke vzniku nároku na osvobození vozidla od daně silniční podle § 3 písm. f) bod 3 ZDS nedojde až ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém byla uvedena úprava (přestavba) provedena, ale v zásadě již ve zdaňovacím období, kdy byla přestavba vozidla uskutečněna.

2.3 Vznik a zánik nároku na osvobození

Podle § 9 odst. 2 ZDS se vznik nároku na osvobození od daně posuzuje stejně jako zánik daňové povinnosti.

Ve smyslu § 8 odst. 2 ZDS zaniká daňová povinnost za vozidlo v zásadě poslední den kalendářního měsíce, ve kterém vozidlo splňovalo podmínky § 2 odst. 1 ZDS. To znamená, že vznik nároku na osvobození od daně vzniká počínaje kalendářním měsícem následujícím po měsíci, ve kterém byla úprava (přestavba) vozidla provedena.

Zánik nároku na osvobození se podle § 9 odst. 2 ZDS posuzuje stejně jako vznik daňové povinnosti. Podle § 8 odst. 1 ZDSIL vzniká daňová povinnost počínaje kalendářním měsícem, v němž byly splněny rozhodné skutečnosti uvedené v § 2 odst. 1 ZDS. Nárok na osvobození od daně tak případně zaniká posledním dnem kalendářního měsíce, který předchází kalendářnímu měsíci, ve kterém by byla provedena úprava (přestavba) vozidla z ekologického paliva na klasické palivo (benzín, nafta). K takovým přestavbám vozidel však nedochází.

Návrh řešení:

Vzhledem k tomu, že do registru silničních vozidel i do technického průkazu vozidla se podle § 4 odst. 4 a § 74 zákona č. 56/2001 Sb., zapisuje také palivo k pohonu motoru silničního motorového vozidla a provedená úprava (přestavba) vozidla na používání i jiného paliva, je pro osvobození od daně silniční rozhodující datum příslušné úpravy (přestavby) vozidla uvedený v technickém průkazu vozidla a registru silničních vozidel. Nárok na osvobození od daně podle § 3 písm. f) bod 3 ZDS vzniká kalendářním měsícem následujícím po zápisu změny používaného paliva do technického průkazu vozidla a registru silničních vozidel.

Výše uvedené se týká všech titulů osvobození od daně silniční uvedených v § 3 písm. f) ZDS.

3. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

Pojem osvobození vyjadřuje skutečnost, že poplatníkovi v konkrétním případě vznikla daňová povinnost, avšak splní-li podmínky stanovené zákonem je od daňové platební povinnosti osvobozen.

Dle § 9 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani silniční“), se vznik nároku na osvobození posuzuje stejně jako zánik daňové povinnosti.

Ve smyslu § 8 odst. 2 zákona o dani silniční zaniká u vozidel daňová povinnost v kalendářním měsíci, v němž pominuly rozhodné skutečnosti uvedené v § 2 odst. 1 zákona o dani silniční.

V případě přestaveb vozidel, které nemají za následek změnu základu daně a roční sazby daně, nedochází ke změně základu daně ani roční sazby daně vozidla, proto se v těchto případech ustanovení § 14 zákona o dani silniční neuplatňuje. Při přestavbách vozidel tohoto druhu má pak poplatník možnost řádně uplatnit osvobození od daně již od kalendářního měsíce, ve kterém byla přestavba uskutečněna.

Ve smyslu § 3 písm. f) zákona o dani silniční daně jsou osvobozena vozidla pro dopravu osob nebo vozidla pro dopravu nákladů s největší povolenou hmotností méně než 12 tun, která

1. mají elektrický pohon,
2. mají hybridní pohon kombinující spalovací motor a elektromotor,
3. používají jako palivo zkapalněný ropný plyn označovaný jako LPG nebo stlačený zemní plyn označovaný jako CNG, nebo
4. jsou vybavena motorem určeným jeho výrobcem ke spalování automobilového benzínu a ethanolu 85 označovaného jako E85.

V případě vozidel, která jsou přestavěna na alternativní pohon LPG či CNG, je zákonným předpokladem pro možnost uplatnění osvobození skutečné používání tohoto druhu paliva. Pokud tedy vozidlo má zařízení na alternativní používání LPG či CNG a toto palivo je při provozování vozidla používáno, je takové vozidlo od daně silniční osvobozeno, i když je při provozu vozidla konstrukčně vynuceně používán benzín, např. při vstřikování paliva, při startování, rozjezdu, zahřátí motoru na provozní teplotu před přepnutím na LPG či CNG apod..

Smyslem této právní úpravy je daňově zvýhodnit vozidla šetrnější k životnímu prostředí a motivovat tak poplatníky k jejich nákupu či přestavbám, avšak za předpokladu skutečného používání alternativního paliva. Jednotlivé možnosti osvobození ve smyslu § 3 písm. f) zákona o dani silniční je třeba posuzovat vždy individuálně.

Příspěvek 306/08.09.10 – MF předkládá stanovisko

306/08.09.10 - Snížení roční sazby daně podle § 6 odst. 9 a 10 ZDS

Předkládají: Ing. Pavel Vontor, daňový poradce, č. osvědčení 3610
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701

1. Úvod

Od zdaňovacího období roku 2009 se podle ustanovení § 6 odst. 9 a 10 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDS), bez ohledu na datum první registrace snižuje roční sazba daně u nákladních vozidel včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, pokud nejsou používány k podnikání nebo v přímé souvislosti s podnikáním nebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů anebo nejsou pronajímány ani provozovány pro cizí potřeby a jsou-li používána jako výcviková vozidla podle zvláštního právního předpisu upravujícího získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel.

Ustanovení § 6 odst. 9 a 10 zní:

„(9) Bez ohledu na datum první registrace se sazba daně podle odstavce 2 snižuje o 100 % u nákladních vozidel včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny a méně než 12 tun, pokud tato vozidla nejsou používána k podnikání nebo v přímé souvislosti s podnikáním nebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů anebo nejsou pronajímána ani provozována k silniční nákladní dopravě pro cizí potřeby a jsou-li používána

- a) subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání,
- b) jako výcviková vozidla podle zvláštního právního předpisu upravujícího získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel^{3e)},
- c) fyzickými osobami.

(10) Sazba daně podle odstavce 2 se snižuje o 48% u nákladních vozidel včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností 12 a více tun, za podmínek uvedených v odstavci 9. U téhož vozidla se nepoužije současně snížení sazby daně podle tohoto odstavce a podle odstavce 6.“

2. Obecný rozbor problémů

Podle ustanovení § 2 odst. 1 ZDS jsou předmětem daně silniční vždy silniční vozidla (registrovaná v České republice) s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů, a to i v případě, kdy nejsou používána k podnikání, jiné samostatně výdělečné činnosti, v přímé souvislosti s podnikáním ani k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u subjektů nezaložených za účelem podnikání (dále jen podnikání).

Z ustanovení § 6 odst. 9 a 10 ZDS je zřejmé, že se u nákladních vozidel včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny a méně než 12 tun tam uvedených vozidel snižuje roční sazba daně o 100 % a u stejných druhů vozidel s největší povolenou hmotností alespoň 12 tun o 48 % v případě, že nejsou používána k podnikání anebo nejsou pronajímána ani provozována pro cizí potřeby a jsou-li používána:

- subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání,
- jako výcviková vozidla podle zvláštního právního předpisu upravujícího získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel (zákon č. 247/2000 Sb., o získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel a o změnách některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů), nebo

- fyzickými osobami.

Z těchto ustanovení však vzniká několik výkladových problémů, zejména, zda snížení roční sazby daně lze uplatnit i při používání uvedených vozidel k soukromým účelům fyzické osoby-podnikatele a zda může být roční sazba daně snížena ve zdaňovacím období přetržitě nebo zda vozidlo musí být ve zdaňovacím období používáno pouze k předmětné činnosti. Cílem tohoto příspěvku je popis těchto problémů a návrh možných řešení.

2.1 Použití vozidla fyzickou osobou-podnikatelem

Uvedená snížení roční sazby daně se týkají vozidel, která jsou používána osobami nezaloženými nebo nezřízenými za účelem podnikání, autoškolami a fyzickými osobami, nejsou-li používána k podnikání.

Přestože fyzickou osobou je podle § 7 odst. 1 občanského zákoníku každý občan, ať podniká nebo nepodniká, je v případě fyzických osob správci daně možnost snížení roční sazby daně zužována pouze na nepodnikající občany, příp. na vozidla nezahrnutá v obchodním majetku. V uvedených ani jiných ustanoveních ZDS však není uvedeno, že za fyzickou osobu se pro uvedené účely považuje pouze fyzická osoba bez živnostenského listu nebo jiného oprávnění k podnikání, fyzická osoba, která nemá příjmy podle § 7 ZDP apod.

Jde tedy o to, které fyzické osoby a kdy, mohou snížení roční sazby daně podle § 6 odst. 9 a 10 ZDSIL uplatnit. Z uvedených ustanovení je zřejmé to, že roční sazba daně se snižuje, je-li nákladní vozidlo (s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, resp. alespoň 12 tun) používáno fyzickou osobou, nikoliv však k podnikání nebo v přímé souvislosti s podnikáním, není pronajato ani provozováno pro cizí potřeby.

Pokud by uvedené snížení roční sazby daně mohly použít pouze některé fyzické osoby (nepodnikající občané), došlo by k neoprávněné diskriminaci ostatních fyzických osob vlastníků a používajících předmětná vozidla za období, kdy je používají pouze k soukromým účelům, a to i takových osob, které mají oprávnění k podnikání podle jiných předpisů a uvedené vozidlo nemá s předmětem podnikání těchto osob nic společného (např. soukromý lékař vlastní nákladní automobil, který toto vozidlo používá pouze v souvislosti s výstavbou svého rodinného domu).

Návrh řešení:

Snížení roční sazby daně podle § 6 odst. 9 a 10 ZDS se týká nákladních vozidel včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, pokud nejsou používána k podnikání anebo nejsou pronajímána ani provozována pro cizí potřeby, a to i v případě, že jsou používána fyzickými osobami, které mají příjmy zdaňované podle § 7 ZDP, bez ohledu na to, zda předmětné vozidlo je nebo není zahrnuto v obchodním majetku podle § 4 odst. 4 ZDP. Zužovat uvedené snížení roční sazby daně pouze na vozidla nepodnikajících osob, příp. na vozidla nezahrnutá v obchodním majetku, je nesprávné.

2.2 Přetržitost snížení roční sazby daně

Ustanovení § 6 odst. 9 a 10 ZDS nestanoví jako podmínku pro možnost uplatnění tam uvedeného snížení roční sazby daně výlučnost nepoužívání vozidla k podnikání, pronajímání atd. po celé zdaňovací období. To tedy znamená, že předmětné snížení roční sazby daně se může týkat i pouze několika kalendářních měsíců daného zdaňovacího období a může tak být v průběhu zdaňovacího období přetržité podle toho, ve kterém kalendářním měsíci byly příslušné podmínky zcela splněny. Vyplývá to také z toho, že daň i zálohy na daň se s ohledem na ustanovení § 9 odst. 1 a § 8 odst. 1 ZDS prakticky stanovují za každý kalendářní měsíc samostatně.

Jestliže tedy bylo např. příslušné vozidlo použito v jednom kalendářním měsíci neziskovým subjektem pouze pro praktický výcvik řidičů a ve druhém měsíci i jinak (např. také pro nákladní přepravu, nebo byla pronajata), sníží se roční sazba daně podle § 6 odst. 9 nebo 10 ZDS v prvním měsíci a ve druhém měsíci se nesníží. V uvedeném druhém měsíci však lze roční sazbu daně případně snížit podle § 6 odst. 6 ZDS nebo je ji nutno zvýšit podle § 6 odst. 8 ZDS v závislosti na datu první registrace vozidla.

Obdobně v případě, kdy předmětné vozidlo (vozidlo s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určené výlučně k přepravě nákladů) fyzické osoby bude část zdaňovacího období použito k podnikání a část zdaňovacího období k podnikání použito nebude nebo bude použito fyzickou osobou pouze k soukromým účelům, sníží se roční sazba daně podle § 6 odst. 9 nebo 10 ZDS v těch kalendářních měsících, kdy vozidlo nebylo použito k podnikání, nebylo pronajato ani provozováno pro cizí potřeby. Mohlo však být použito k soukromé potřebě fyzické osoby (i podnikající), jeho manžela (manželky), je-li vozidlo součástí společného jmění manželů, nebo k soukromé potřebě jiné osoby žijící s poplatníkem v domácnosti. Za ostatní kalendářní měsíce se použije roční sazba daně uvedená v § 6 odst. 2, případně snížená podle § 6 odst. 5 nebo 6, anebo zvýšená podle § 6 odst. 8 ZDS.

Návrh řešení:

Vzhledem k tomu, že v § 6 odst. 9 a 10 ZDS není jako podmínka pro možnost uplatnění snížení roční sazby daně uvedena výlučnost používání předmětných vozidel tam uvedeným způsobem za celé zdaňovací období, použije se toto snížení roční sazby daně za ty kalendářní měsíce, ve kterých byly zcela splněny příslušné podmínky. Za ostatní kalendářní měsíce zdaňovacího období se roční sazba daně nesníží, případně sníží nebo zvýší podle ostatních ustanovení § 6 ZDS.

3. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

Záměrem přijetí nové právní úpravy § 6 odst. 9 a 10 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani silniční“) bylo daňově zvýhodnit neziskový sektor a občany, kteří nepodnikají, a to i s ohledem na koncepci celého ustanovení § 6 odst. 9 zákona o dani silniční ve vazbě na druhou větu v § 2 odst. 1 zákona o dani silniční.

Úprava byla navržena tak, aby s ohledem na závazné právní předpisy EU byly naplněny všechny závazky z nich vyplývající a aby právní úprava daně silniční v České republice plně odpovídala těmto závazným předpisům.

Dle současného platného znění § 6 odst. 9 zákona o dani silniční může uplatnit možnost snížení sazby daně u nákladního vozidla včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny a méně než 12 tun fyzická osoba- nepodnikatel, pokud příslušnému správci daně prokáže, že toto vozidlo nebylo používáno k podnikání nebo v přímé souvislosti s podnikáním nebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů anebo nebylo provozováno pro cizí potřeby.

Důvodem vyloučení fyzických osob - podnikatelů z možnosti uplatňování snížených sazeb dle § 6 odst. 9 zákona o dani silniční je rovněž úmysl předejít možné diskriminaci mezi podnikateli, tj. mezi fyzickými osobami-podnikateli a právnickými osobami-podnikateli, na které se cit. ustanovení rovněž nevztahuje.

Výše uvedený výklad a tedy úmysl zákonodárce byl uveden i v důvodové zprávě k návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, přijatém v roce 2008 (zákon č. 246/2008 Sb.).

Obdobně platí i pro ustanovení § 6 odst. 10 zákona o dani silniční.

Ve smyslu § 6 odst. 6 zákona o dani silniční mohou poplatníci uplatnit možnost snížení sazby dle odst. 1 a citovaného zákona o 48 % po dobu následujících 36 kalendářních měsíců od data jejich první registrace a o 40 % po dobu následujících dalších 36 kalendářních měsíců a o 25 % po dobu následujících dalších 36 kalendářních měsíců. S ohledem na skutečnost, že platné znění § 6 odst. 6 zákona o dani silniční je koncipováno obecně pro všechna vozidla, je rozhodujícím kritériem pro možnost uplatnění výše uvedeného snížení sazby daně datum první registrace vozidla a dodržení příslušné zákonem stanovené časové lhůty.

Pokud poplatník má v úmyslu využít zákonnou možnost snížení sazby daně, je v zájmu poplatníka, aby učinil příslušné kroky k tomu, aby mu nárok na daňové zvýhodnění vznikl. Při uplatňování nároku na snížení sazby daně (obdobně jako je tomu u osvobození) se jednotlivé případy posuzují vždy s ohledem na naplnění všech zákonných předpokladů příslušným poplatníkem daně. Pro účely daně silniční jsou relevantní údaje uvedené v technickém průkaze vozidla a osvědčení o registraci vozidla, a to s ohledem na skutečnost, že obsahují údaje o vozidlu a jeho vlastníkovi, popř. jeho provozovateli zapsané v Registru silničních vozidel.

Situaci lze rovněž řešit dočasným vyřazením vozidla z registru vozidel. Dle námi dostupných informací je řešení prostřednictvím dočasného vyřazení vozidla poplatníky hojně využíváno, neboť v takovém případě nevzniká povinnost k dani silniční ani povinnému ručení.

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 308/08.09.10 – MF předkládá stanovisko

308/08.09.10 - Výklad ustanovení pro uplatnění slevy na dani z titulu investičních pobídek v případě, kdy je zdaňovací období delší než 12 měsíců

Předkládá: Ing. Ondřej Janeček, daňový poradce, č. osvědčení 2347

Cílem tohoto příspěvku je sjednocení výkladu uplatňování slevy na dani z titulu investičních pobídek v případě, kdy dojde k rozdělení odštěpením a zdaňovací období bude delší než 12 měsíců. Konkrétně se jedná o výklad ustanovení § 35a odst. 2 a § 35b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

1. Situace

Příjemci investičních pobídek na rozšíření výrobní činnosti ve formě slevy na dani dle ustanovení § 35b ZDP v některých případech provozují výrobní a jinou činnost, která nesouvisí se samotnou výrobou (např. obchodní či administrativní činnost).

Společnosti se z ekonomických, organizačních a právních důvodů mohou dostat do situace, kdy potřebují část činností oddělit formou rozdělení odštěpením se založením nové společnosti, přičemž výrobní činnost zůstává v rozdělované společnosti.

V praxi může nastat případ, kdy zdaňovací období společnosti v souladu s ustanovením § 17a písm. c) ZDP bude trvat 24 měsíců. Například v situaci, kdy valná hromada v září 2009 rozhodne, že rozhodným dnem odštěpení bude 1. leden tohoto roku a dnem zápisu odštěpení do Obchodního rejstříku (a tak nabytí právních účinků odštěpení) bude podle rozhodnutí společnosti datum roku následujícího (např. 1. červenec 2010). Konkrétní data jsou stanovována z obchodních procesních důvodů - mj. použití auditované účetní závěrky k 31. prosinci 2008 jako závěrky za období předcházející rozhodnému dni a procesní nastavení zahraničních poboček odštěpované části tak, aby právní a daňové registrace nastaly k předem známému datu, ke kterému bude možné všechny systémy řádně připravit.

Ve spojení s výše uvedeným však dochází k výkladovým nejasnostem při výpočtu slevy na dani z titulu investičních pobídek.

2. Legislativa

Ustanovení § 35a odst. 2 písm. c) ZDP

Ustanovení § 35a odst. 2 písm. c) ZDP stanoví situace, za kterých nárok na slevu na dani z titulu investičních pobídek společností zcela zaniká. Forma přeměny odštěpením není v tomto ustanovení obsažena a z legislativního vývoje, souvisejících důvodových zpráv a smyslu ustanovení § 35a odst. 2 písm. c) ZDP vyplývá, že ani nebylo záměrem tuto formu přeměny do předmětného ustanovení zahrnout.

Dílčí závěr č. 1

Rozdělení odštěpením se založením nové společnosti nemá vliv na uplatnění nároku na slevu na dani u rozdělované společnosti.

Stanovisko Ministerstva financí:

Podmínka v ustanovení § 35a odst. 2 písm. c) ZDP neobsahuje zákaz provést rozdělení společnosti s odštěpením. Obecně pokud poplatník v režimu investičních pobídek provede přeměnu společnosti rozdělením s odštěpením, neporuší podmínky uvedené v § 35a odst. 2 písm. c) ZDP, musí však dodržet podmínku zachování investice, t.j. při rozdělení odštěpením nesmí dojít k odštěpení majetku podpořeného investičními pobídkami. Současně upozorňujeme, že správce daně bude vždy v konkrétním případě posuzovat, zda k přeměně dochází z řádných ekonomických důvodů a nikoliv z důvodů spekulativního prodloužení období, za které lze uplatňovat slevu na dani v režimu investičních pobídek.

Ustanovení § 35b odst. 1 ZDP – Výpočet slevy na dani

Ustanovení § 35b odst. 1 ZDP definuje postup výpočtu slevy na dani z titulu investičních pobídek. Sleva na dani se vypočítá podle vzorce „S1 – S2“, přičemž částka S1 se rovná částce daně vypočtené za aktuální zdaňovací období.

Částkou S2 se rozumí částka daně za referenční zdaňovací období (tedy částka daně za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období, za které lze slevu na dani uplatnit poprvé a to ta částka daně, která je vyšší). Částka S2 se upravuje meziročními odvětvovými indexy cen⁷.

Žádné ustanovení ZDP nestanoví speciální úpravu částky S1 ani S2 pro případ, kdy je zdaňovacím obdobím období delší 12 měsíců.

Domníváme se, že společnosti pro indexaci částky S2 pro zdaňovací období delší 12 měsíců použijí meziroční odvětvový index cen za celé období. Výsledná částka S2 tak bude vypočtena pomocí tzv. „zřetězení meziročních odvětvových indexů“, přičemž posledním indexem (pro období delší 12 měsíců) bude index za období obou dotčených let.

Například pro zdaňovací období 1. leden 2009 – 31. prosinec 2010 tedy společnost pro indexaci částky S2 (kdy částka S2 je dána daňovou povinností např. za rok 2006) použije meziroční odvětvový index cen za období 2010/2006. Výpočet výsledné částky S2 bude následující:

*[S2 * index 2007/2006 * index 2008/2007 * index 2009/2008 * index 2010/2009]*

Pokud bude období delší než 12 měsíců a zároveň kratší než 24 měsíců, či bude začínat k jinému datu než k 1. lednu, bude se vycházet z průměrného odvětvového indexu právě za toto období, který bude na žádost stanoven Českým statistickým úřadem.

Tímto způsobem bude zajištěno, že v prodlouženém zdaňovacím období budou zohledněny pohyby cen v celém jeho průběhu.

Dílčí závěr č. 2

Pro výpočet nároku slevy na dani bude Společnost pro zdaňovací období delší 12 měsíců vycházet z průměrného odvětvového indexu cen za celé období. Alternativně lze požádat Český statistický úřad o stanovení individuálního odvětvového indexu pro dotčené 24měsíční období.

Společnost nebude provádět žádné další úpravy částky S1 ani S2.

⁷ A to indexy zveřejňovanými Českým statistickým úřadem – průměrnými ročními indexy (list IS roční (yearly)) v časových řadách.

Stanovisko Ministerstva financí:

V souladu s ustanovením § 35b odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, se S2 rovná částce daně vypočtené podle odstavce 2 za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevu na dani uplatnit poprvé, a to té částce, která je vyšší; 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. Z uvedeného vyplývá, že při zjištění částky S2 se nepřihlíží k obdobím, za která se sice podává daňové příznání, ale která nejsou zdaňovacími obdobími.

V případě, kdy zdaňovací období, za které bude sleva na dani uplatněna, je jiné než kalendářní rok, resp. v případě, kdy je potřebné částku S2 upravit o odvětvový index cen, který není běžně Českým statistickým úřadem vyhlášen, je nutné požádat o zpracování indexu tzv. na míru. Z toho vyplývá, že v případě uvedeném v příspěvku bude poslední odvětvový index cen vyjadřovat vývoj cen mezi zdaňovacím obdobími od 1.1.2009 do 31.12.2010 a zdaňovacím obdobími, které tomuto „dlouhému“ období předcházelo, t.j. zdaňovacím obdobími od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008.

Závěr

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

Příspěvek 310/08.08.10 – MF předkládá stanovisko

310/08.09.10 - Daňový režim příjmů plynoucích českému daňovému nerezidentovi z převodu cenných papírů vydaných obchodními společnostmi se sídlem v ČR

Předkládá: Mgr. Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osvědčení 3661

1. Situace

Podle ustanovení § 22 odst.1 písm. h) zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, („ZDP“) se nově za příjem ze zdroje na území ČR považují i „příjmy z převodu podílů v obchodních společnostech nebo družstvech, které mají sídlo na území České republiky“. Podle ustanovení § 22 odst. 1. písm. g) bodu 7 ZDP se za příjem nerezidenta ze zdroje na území ČR považuje „příjem z prodeje...investičního instrumentu“ rezidentovi.

Tento příspěvek si klade za cíl vyjasnit, jakým způsobem se stanoví základ daně daňového nerezidenta právnické osoby nebo fyzické osoby podnikatele v souvislosti s prodejem cenných papírů vydaných společností se sídlem v ČR, konkrétně, co je daňově uznatelným nákladem souvisejícím s příjmem nerezidenta.

Pro účely tohoto příspěvku je prodávajícím nerezident, osoba se sídlem nebo bydlištěm v některém z členských států EU nebo ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění nebo ve třetí zemi. Tento nerezident nevede účetnictví podle českých účetních předpisů. Prodávající a kupující jsou nespřízněné subjekty. Prodávající nemá v ČR stálou provozovnu. Příspěvek se zabývá pouze převodem cenných papírů, které nepředstavují účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem ve smyslu obchodního zákoníku, a převod nesplňuje podmínky pro osvobození příjmu z převodu podílu dle § 19 ZDP. Současně žádná mezinárodní smlouva neomezuje Českou republiku v právu zdanit takovéto příjmy v souladu se ZDP.

2. Rozbor problematiky

2.1 Pravidla uznatelnosti nabývací ceny akcie podle ZDP

ZDP obecně stanoví, že pořizovací cena cenného papíru považuje za daňově neuznatelný náklad s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. r), w) a ze). (§ 25 odst. 1 písm. c) ZDP)

Podle § 24 odst. 2 písm. r) je daňově uznatelným nákladem hodnota cenného papíru při prodeji *zachycená v účetnictví v souladu se zvláštním právním předpisem* ke dni jeho prodeje s výjimkou uvedenou v písmenech w) a ze) a s výjimkou cenného papíru, u kterého je příjem z jeho prodeje osvobozen podle § 19 odst. 1 písm. ze) nebo podle §19 odst. 9.

Podle § 24 odst. 2 písm. w) je daňově uznatelným nákladem nabývací cena akcie, *kteřá není oceňována v souladu se zvláštním právním předpisem* reálnou hodnotou, nabývací cena podílu na společnosti s ručením omezeným nebo na komanditní společnosti anebo na družstvu, a to do výše příjmů z prodeje této akcie nebo tohoto podílu.

Podle § 24 odst. 2 písm. zc) jsou daňově uznatelným nákladem výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících. Obdobně postupují poplatníci uvedení v § 2, kteří nevedou účetnictví.

Výše zmíněná ustanovení umožňující daňovou uznatelnost nákladu vztahujícího se k prodeji akcií odkazují na účetnictví vedené podle českých účetních předpisů. Čeští daňoví nerezidenti, kteří podle českých účetních předpisů neúčtují, nemohou dle dosavadních výkladových přístupů podle těchto ustanovení uplatnit ztrátu z prodeje cenných papírů, i když někteří ve svém účetnictví cenné papíry na reálnou hodnotu přeceňují.

V praxi tak může docházet ke vzniku odlišné daňové zátěže pro českého daňového rezidenta a nerezidenta. Pro názornost bychom rádi dopady problematiky demonstrovali na následujícím příkladu.

2.2 Příklad

Ve zdaňovacím období I. subjekt nakoupí v rámci dvou oddělených transakcí akcie české společnosti A. Při prvním nákupu subjekt nakoupí 2 akcie po 50 Kč/ks, při druhém nákupu nakoupí 3 akcie po 55 Kč/ks. Akcie se přeceňují dle českých účetních předpisů na reálnou hodnotu s dopadem do výkazu zisků a ztrát alespoň k rozvahovému dni. Na konci zdaňovacího období klesla reálná hodnota akcie společnost A na 40. Ve zdaňovacím období II. subjekt akcie společnosti A ve dvou transakcích prodal. V rámci první transakce prodal 4 akcie za 30 Kč/ks. V rámci druhé transakce prodal 1 akcii za 25 Kč/ks. Příklad srovnává daňové dopady obchodování pro případ, kdy je prodávajícím subjektem společnost (nebo fyzická osoba podnikatel), která je českým daňovým rezidentem, a společnost (nebo fyzická osoba podnikatel), která je českým daňovým nerezidentem.

Vliv obchodování s cennými papíry na základ daně v jednotlivých obdobích i kumulativně je následující:

Zdaňovací období I.		Vliv na základ daně			
Operace	Částka	Rezident		Nerezident	
První nákup akcií – nabývací cena akcií 2ks à 50Kč	100	ne	100	ne	
Druhý nákup akcií – nabývací cena akcií 3ks à 55Kč	165	ne	165	ne	
Přecenění akcií na reálnou hodnotu s vlivem na výkaz zisků a ztrát (2*10+3*15)	-65	ano (dle §23-2-a ZDP)	-65	neuplatní se	
Celkový vliv na základ daně ve zdaňovacím období I.			-65		0

Zdaňovací období II.		Vliv na základ daně			
Operace	Částka	Rezident		Nerezident	
První prodej akcií – prodejní cena akcií 4ks à 30Kč	120	ano (dle §23-2-a ZDP)	120	ano (dle §22-1-h ZDP)	120
Související náklad - reálná cena akcií odúčtovaná do výkazu zisků a ztrát (4x40Kč)	-160	ano	-160	ano, dle §24-1-w ZDP, nelze použít §24-2-r ZDP	-120
Druhý prodej akcií – prodejní cena akcií 1ks à 25Kč	25	ano (dle §23-2-a ZDP)	25	ano (dle §22-1-h ZDP)	25
Související náklad - reálná cena akcií A odúčtovaná do výkazu zisků a ztrát	-40	ano	-40	ano, dle §24-1-w ZDP, nelze použít §24-2-r ZDP	-25
Celkový vliv na základ daně ve zdaňovacím období II.			-55		0

Kumulativní vliv na ZD pro obě období	-120	0
--	-------------	----------

Z výše uvedeného příkladu je zřejmé, že daňové posouzení téže situace pro daňového rezidenta a daňového nerezidenta se může lišit nejen ve výsledku, ale i v čase. Zatímco u českého daňového rezidenta v případě cenných papírů držení s cílem je prodat v krátkodobém časovém horizontu ovlivňuje základ daně po dobu držby i změna reálné hodnoty, u nerezidenta nikoli. Odlišnost ovlivňuje relativně krátkodobě pouze likviditu poplatníka, nikoli vlastní kumulativní výši daně, a proto nepovažujeme zohlednění této skutečnosti za klíčové.

Za klíčové považujeme zohlednit trvalé rozdíly při ztrátových obchodech - i pokud by nerezident použil ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) (popř. § 24 odst. 2 písm. zc)) a nabývací hodnotu akcií uznal jako daňově uznatelný náklad do výše souvisejícího příjmu z prodeje, výsledek dosažený takovým postupem je ve srovnání s režimem dosažitelným pro českého daňového rezidenta stále diskriminační. Kumulativní vliv na základ daně by se u daňového nerezidenta zlepšil, ale ztráta z prodeje by pro něj byla daňově neuznatelná, přestože pro českého daňového rezidenta je taková ztráta daňově uznatelná.

3. Závěr

V případě, kdy český daňový nerezident převádí podíly zmíněné v úvodu tohoto příspěvku (tj. cenné papíry, které nepředstavují účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem ve smyslu obchodního zákoníku, a převod nesplňuje podmínky pro osvobození příjmu z převodu podílu dle § 19 ZDP), je souvisejícím daňově uznatelným nákladem nabývací cena převáděných cenných papírů ve smyslu § 24 odst. 7 ZDP, a to ve zdaňovacím období, ve kterém příjem dle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 7. a § 22 odst. 1 písm. h) nerezidentovi plyne, tj. na peněžní bázi jak to ukazuje příklad výše; přičemž k potenciálním změnám reálné hodnoty, které nastaly během držby cenných papírů, se nepřihlíží. Při postupných nákupech stejného druhu akcií za různé ceny se při prodeji pro určení nabývací ceny použije metoda FIFO nebo metoda váženého aritmetického průměru (obdobně jako je upraveno v §25 odst. 4 zákona o účetnictví). Tento postup podporuje obchodování s cennými papíry v ČR, resp. cennými papíry vydanými českými rezidenty.

4. Návrh opatření

Navrhujeme potvrdit výše uvedené závěry a příslušným způsobem je publikovat.

Dále navrhujeme, aby při nejbližší novele ZDP byla provedena vhodná legislativní úprava potvrzující srovnatelný režim pro rezidenty i nerezidenty. Do doby, než bude tato případná novela schválena, doporučujeme v souladu s § 55a zákona o správě daní a poplatků prominout daň vyměřenou v případě, že nebylo akceptováno uplatnění nabývací ceny akcií jako daňově uznatelného nákladu při prodeji cenných papírů českým daňovým nerezidentem za výše popsaných okolností.

Stanovisko Ministerstva financí:

Navržený závěr, že v případě převodu dotčených cenných papírů - akcií lze jako související daňový náklad uznat jejich nabývací cenu podle § 24 odst. 7 ZDP (bez jakéhokoliv omezení), nemá oporu v zákoně a nelze jej proto přijmout.

ZDP upravuje možnost uplatnit si k příjmu z prodeje akcií výdaj pouze v případech vymezených v § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP. § 24 odst. 7 ZDP vymezuje pouze způsob stanovení nabývací ceny pro účely konkrétních ustanovení zákona, tudíž toto ustanovení nelze aplikovat samostatně, bez dalšího.

§ 24 odst. 2 písm. r) ZDP je obecným pravidlem aplikovaným v případech, kdy se akcie pravidelně přeceňují na reálnou hodnotu podle zákona o účetnictví a tudíž se případné změny v ocenění akcií objeví v základu daně české účetní jednotky v průběhu držby každoročně. V případech, kdy se akcie nepřeceňují reálnou hodnotou, aplikuje se pravidlo vymezené v § 24 odst. 2 písm. w) ZDP, které je výjimkou z použití ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) ZDP a které umožňuje jako daňový náklad uplatnit nabývací cenu akcie pouze do výše příjmů z jejího prodeje. S ohledem na fakt, že zahraniční účetní jednotka pro účely českého základu daně nepřeceňuje akcie na reálnou hodnotu, nelze na ní použít § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, ale aplikuje se na něj ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) ZDP. Zahraniční účetní jednotka totiž v ČR podává daňové přiznání pouze za zdaňovací období, ve kterém převádí akcie a nikoliv v průběhu držby (i kdyby by tedy zahraniční účetní jednotka podle zahraničních účetních předpisů přeceňovala akcie na reálnou hodnotu, v průběhu držby bude případný rozdíl v přecenění zohledněn pouze v základu daně ve státě rezidence zahraniční účetní jednotky podle zahraničních daňových předpisů a nikoliv v českém základu daně).

Stejný postup jako české účetní jednotce podle § 24 odst. 2 písm. r) ZDP lze umožnit zahraniční účetní jednotce, která by se nacházela ve srovnatelném postavení se situací české účetní jednotky, tj. pokud by zahraniční účetní jednotka postupovala obdobně jako česká účetní jednotka a prokázala by českému správci daně následující skutečnosti:

- a) přeceňovala by pro daňové účely akcie na reálnou hodnotu v souladu se zahraničním zákonem o účetnictví výsledkově, a to pouze v situaci, kdy výsledkové účtování připouští i český zákon o účetnictví,
- b) změny v ocenění akcií v průběhu držby by každoročně uplatnila ve svém daňovém přiznání v ČR, a
- c) metody pro stanovení reálné hodnoty podle zahraničního účetnictví by byly srovnatelné s metodami pro stanovení reálné hodnoty podle českého zákona o účetnictví.

Dále poznamenáváme, že účetní jednotka (česká účetní jednotka nebo srovnatelná zahraniční účetní jednotka) obecně vychází pro zjištění základu daně z aktuálního principu z účetnictví. To znamená, že pro posouzení daňových dopadů bude rozhodující datum, kdy byla operace správně zaúčtována tj. základ daně bude ovlivněn v tom zdaňovacím období, kdy dotčený příjem ovlivnil výsledek hospodaření účetní jednotky.

Příspěvek 311/08.09.10 – MF předkládá stanovisko

311/08.09.10 - Vliv kurzových rozdílů na dodanění závazků

Předkládají: Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701
Ing. Aleš Havlín, daňový poradce, č. osvědčení 4008

1. Základní popis situace

Na základě projednávání připomínek KDP ČR k připravované novele ZDP dne 24.8.2010 navrhuje doplnit závěry příspěvku Ing. Radislava Tkáče, Ing. Jiřího Nesrovnala, Ing. Jiřího Hanáka 205/17.12.07 - Aplikace ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 a písm. c) bod 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona 261/2007 Sb. – „dodaňování polhůtných a promlčených závazků“, projednávaného na KV ze dne 17.12.2007a 13.2.2008 následovně:

Změna hodnoty závazku evidovaná v účetnictví v důsledku kurzových přepočtů se nepovažuje, za změnu hodnoty závazku pro účely § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP. To znamená, že změna hodnoty závazku vlivem změny kursu v obdobích následujících po dodanění závazku nevede ani k jeho dodanění dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP ani k jeho oddanění dle 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP.

Pokud v případě cizoměnného závazku nastane situace, kdy bude docházet k oddanění dle 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP např. z titulu částečné úhrady daného závazku, bude postupováno tak, že se nejprve určí procentuálně, jaká část závazku v cizí měně byla zaplacená a tímto procentem bude násobena původně dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP dodaněná částka. Tato částka bude snižovat výsledek hospodaření dle 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP.

Příklad č. 1

- a) Závazek 36 měsíců po splatnosti 1000 EUR
- b) K 31.12. xxx1- 321- 25.000,-Kč – tato částka bude dodaněna
- c) K 31.12. xxx2 kurz 26 Kč/EUR – zůstatek účtu 321 26.000,-Kč - žádný vliv na zdanění,
- d) v roce xxx3 zaplacená částka 500 EUR kurz 24 Kč/EUR – došlo k úhradě 50% závazku v cizí měně, oddaněna bude částka $0,5 \times 25.000,-Kč = 12.500,-Kč$.

V případě, že dojde ke změně hodnoty závazku evidovaného v účetnictví v důsledku přijetí dohody o změně měny, ve které bude závazek plněn, a to z cizí měny na Kč nebo z Kč na cizí měnu, použije se uvedený postup přiměřeně.

Příklad č. 2

- a) Závazek 36 měsíců po splatnosti 1000,- EUR
- b) K 31.12. xxx1- 321- 25.000,-Kč – tato částka bude dodaněna
- c) v roce xxx2 – 321 – 24.000,- Kč – v důsledku dohody o změně měny, v které bude závazek plněn; pro tyto účely smluvní strany dohodly aktuální kurs ČNB ve výši 24 Kč/EUR. Z tohoto titulu nevzniká žádný vliv na oddanění závazku.

d) v roce xxx3 zaplacená 6.000,- Kč – došlo k úhradě $(6.000/24.000) \times 100 = 25\%$ původně cizoměnového závazku dohodou změněného na korunový závazek, oddaněna bude částka $0,25 \times 25.000,-\text{Kč} = 6.250,-\text{Kč}$.

Příklad č. 3

- a) Závazek 36 měsíců po splatnosti 25.000,- Kč – tato částka bude dodaněna v roce xxx1
- b) v roce xxx2 – 321 – 1.000,- EUR – v důsledku dohody o změně měny, v které bude závazek plněn; pro tyto účely smluvní strany dohodly aktuální kurs ČNB ve výši 25 Kč/EUR. Z tohoto titulu nevzniká žádný vliv na dodanění/oddanění závazku.
- c) k 31.12. xxx2 – kurs 24 Kč/EUR – zůstatek účtu 321 - 24.000,- Kč - žádný vliv na oddanění,
- d) v roce xxx3 zaplacená částka 100 EUR – došlo k úhradě $(100/1.000) \times 100 = 10\%$ původně korunového závazku dohodou změněného na EUR závazek, oddaněna bude částka $0,10 \times 25.000,-\text{Kč} = 2.500,-\text{Kč}$.

2. Závěr

Obsažen v textu příspěvku.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas.

3. Návrh opatření

Navrhujeme potvrdit výše uvedené závěry a příslušným způsobem je publikovat. Dále navrhujeme, aby při nejbližší novele ZDP byla provedena odpovídající legislativní úprava navazující na závěry tohoto příspěvku.

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

DPH

309/08.09.10 - Aplikace osvobození od DPH dle ustanovení § 61 písm. g), zákona
č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Předkládají: Ing. Jan Čapek
Ing. Stanislav Kryl