

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 11.4.2001

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Zástupci KDP neuplatnili připomínky k zápisu z jednání KV KDP konaného dne 28.2.2001.
2. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

Doplnění k příspěvku projednávanému dne 21.6.2000

Problematika obchodních řetězců z pohledu DPH a daně z příjmů

Předkládá: Pracovní skupina pro Obchodní řetězce

I. POPIS PROBLEMATIKY

V oblasti dodávek zboží do obchodních řetězců je od těchto subjektů v rámci uzavíraných obchodních smluv a podmínek dodávek zboží požadováno od dodavatelů zboží různé plnění, kterým je podmíněno dodávání zboží. Obecně platí, že buďto na tato plnění dodavatel přistoupí a do řetězců bude dodávat a nebo na tyto podmínky nepřistoupí a do řetězců dodávat nebude. Ve většině případů není příliš široký, respektive téměř žádný, prostor na vyjednávání. To samozřejmě neznamená, že by tyto podmínky byly zcela identické pro všechny řetězce a u jednotlivých dodavatelů by se v konkrétních bodech nemohly lišit. Je možné konstatovat, že dále popsaná plnění jsou v podstatě obecně požadována všemi významnými řetězci působícími na území ČR (samozřejmě s určitými výjimkami například v pojmenování těchto plnění a podobně). Je také zcela jednoznačné, že na tuto obchodní strategii přecházejí i veškeré existující regionální obchodní řetězce, případně nově vznikající obchodní řetězce. Do úvodu je také nutné zdůraznit, že dodávky do obchodních řetězců jsou pro téměř veškeré dodavatele v současné tržní situaci otázkou ekonomického přežití. Pokud dodavatelé do řetězců nedodávají, znamená to obecně ve většině případů jejich ekonomický zánik.

U některých z dále uvedených plnění ve prospěch obchodních řetězců mohou vznikat pochybnosti, zda jsou na straně dodavatelů daňově uznatelná a zda má dodavatel nárok na odpočet DPH na vstupu. Touto problematikou se zabýváme v tomto příspěvku. Vycházíme z toho, že obě smluvní strany jsou plátcí DPH, řetězcem je míněn provozovatel obchodních domů či prodejen různých velikostí jedné obchodní společnosti. Dodavatelem je pak myšlen jakýkoliv subjekt, který dodává zboží obchodnímu řetězci a na základě toho je povinen platit dále uvedená plnění. Dopředu je nutné zdůraznit, že obchodní řetězce účtují uvedené částky do daňově relevantních výnosů a obecně z nich odvádějí DPH.

Jednotlivé sporné případy jsou dále uvedeny:

1) Poplatek (příspěvek) na (za nebo při) otevření nového obchodního domu či prodejny v částkách desítek až stovek tisíc Kč, většinou se sazbou DPH 5% bez bližší specifikace.

2) Poplatek za zalistování zboží nebo za zavedení zboží do databáze řetězců. Je placen jednorázově při zahájení dodávek zboží, ale v některých případech je placení vyžadováno každoročně. Výše poplatku je většinou stanovena za jednu položku zboží v hodnotách tisíců až desetitisíců korun se sazbou DPH 5%.

3) Podíl na reklamě, kterou provádějí řetězce nejčastěji formou letáků či svých novin distribuovaných obyvatelstvu, kde je rovněž uvedeno zboží dodavatele, dále se může jednat o reklamu formou tištěnou či zvukovou prováděnou jen v prostorách obchodního domu.

4) Úhrada za provedení různých, blíže nespecifikovaných, marketingových technik. Většinou se jedná o provádění "studií", jak zvýšit prodejnost zboží obchodního domu (včetně zboží dodávaného dodavatelem) u zákazníků, které si provádí či zajišťuje obchodní dům.

5) Škola výrobků - nově se objevující termín. Podle dostupných informací se jedná o jakousi vnitropodnikovou soutěž zaměstnanců obchodního domu, do které je zařazen i vybraný druh zboží dodavatele. Výherce je následně odměněn dodavatelem zboží.

6) Výhodnější (první či druhé) umístění zboží v pultu či v jiných místech obchodního domu. Zboží není umístěno běžně v pultu, ale v čele pultu či před pultem, měla by se tím zvýšit jeho prodejnost. Dodavatel zboží si může toto lepší umístění smluvně sjednat buď trvale, nebo je takové umístění součástí většinou nějaké akce, kdy je zboží prodáváno se slevou.

7) Péče o zboží dodané dodavatelem do obchodního domu někým jiným, než jsou zaměstnanci obchodního domu (zaměstnanci dodavatele nebo smluvně zajištěným subjektem). V praxi se také objevují případy, že obchodní dům požaduje na dodavateli zboží, aby si dodané zboží doplňoval sám do pultů, tam je rovnal a navíc i dbal na jeho dostatek a podobně.

8) Dodavatel dodá a fakturuje zboží na velkosklad, který je jiným právním subjektem, než řetězec. Tento jiný subjekt (velkosklad) dále dodává a fakturuje zboží na řetězec, řetězec ale požaduje přímo po dodavateli množstevní (finanční) bonus za prodej jeho druhů zboží, přestože jej od něj přímo neodebírání.

9) Zboží je dodáváno dodavatelem přímo na řetězec, kam je rovněž fakturováno. Řetězec však pověří zpracováním takto došlých faktur jiný právní subjekt, kam jsou faktury zasílány elektronicky nebo v písemné podobě, popřípadě je použita kombinace obou způsobů. Za zpracování faktur je pak následně dodavateli zboží fakturována od tohoto jiného subjektu služba buď za zpracování došlých faktur, nebo za využití kapacity (zpracování) přenesených dat, většinou sazbou za 1 Mb či obdobně.

10) Smluvně je sjednáno za úplatu "poskytnutí práva dodavatele zboží dodávat zboží do řetězce" buď jednorázově na dobu neurčitou či opakovaně s platností na určité období v hodnotách desítek až stovek tisíc Kč. Cena je sjednána jako jednorázová částka nebo jako dvousložková, tj. určitá jednorázová částka + stanovené procento z prodaného zboží dodavatele za určité období.

11) Dodavatel zboží vypisuje zainteresovanost na zvýšení prodeje svého zboží (určitých výrobků) adresně přímo na prodáváče svého odběratele. Po vyhodnocení poskytuje diferencované odměny podle prodaného množství zboží přímo zaměstnancům svého odběratele, buď peněžní formou nebo poskytnutím nepeněžitěho plnění (tj. služby nebo zboží, které pro tento účel nakoupí nebo poskytne ze svých zásob).

II. NÁVRH ŘEŠENÍ

A. Daň z příjmů

1) Daňová uznatelnost na straně dodavatele

Veškeré v části *I. POPIS PROBLEMATIKY* popsané náklady, které dodavatelům v souvislosti s dodáváním zboží do obchodních řetězců vznikají, je nutné považovat z pohledu těchto dodavatelů za daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 1 ZDP, případně § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Obecně nedochází v žádném z výše uvedených případů na straně obchodního řetězce ke vzniku nepeněžitěho příjmu.

Při zohlednění konkrétních podmínek daného dodavatele je samozřejmě možné uvažovat o tom, zda by některé z výše uvedených nákladů neměly být v souladu s účetní zásadou věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů časově rozlišovány. Tuto otázku není však možné řešit z pohledu daných výše uvedených nákladů (z tohoto pohledu není obecně důvod pro časové rozlišení), ale z pohledu konkrétních podmínek daného dodavatele (z tohoto pohledu důvod pro časové rozlišení být může).

Při účtování o bonusu dle bodu 8) v části *I. POPIS PROBLEMATIKY* bude dodavatel postupovat standardně jako v případě účtování o ostatních slevách či finančních bonusech.

Zdůvodnění:

1) Veškeré výše uvedené náklady je možné považovat za náklady, které nejsou výslovně uvedeny ani v § 24 odst. 2 ZDP, ani v § 25 odst. 1 ZDP. V těchto případech se daňová judikatura shoduje na tom, že je relevantní, zda je v uvedených případech splněna podmínka uvedená v § 24 odst. 1 ZDP [viz např. rozsudek Krajského soudu v Brně č.j.: 30 Ca 57/98-25 ze dne 2. 2. 2000 publikovaný v *Bulletinu KDP ČR 9/2000 na str. 19*, případně rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem vedený pod spisovou značkou 16 Ca 507/99 ze dne 23. 6. 1999 publikovaný v časopise *Finance a úvěr č. 4/2000 na str. 250*]. Domníváme se, že v daném případě je uvedená podmínka zcela jednoznačně splněna. Veškeré náklady specifikované v části *I. POPIS PROBLEMATIKY* jsou jednotlivými řetězci požadovány ve formě "buďto zaplatíte, nebo nebudete dodávat". Jedná se tedy zcela jednoznačně o splnění podmínky uvedené v § 24 odst. 1 ZDP. To, zda uvedené požadavky kladené řetězci jsou či nejsou v souladu s ostatními právními předpisy, by pro toto posouzení nemělo být relevantní. Obecně totiž platí, že bez splnění těchto podmínek dodavatel svůj zisk v zásadě nerealizuje. To, že popisované podmínky nejsou ve všech případech zcela identické a u některých dodavatelů mohou být "tvrdší" nebo "měkčí", není z tohoto pohledu podstatné.

2) V souladu s ustanovením § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků je nutné posuzovat skutečnou povahu výše uvedených plnění (nákladů) hrazených dodavateli jednotlivým obchodním řetězčům. Pokud je obsahem právního vztahu ujednání dvou nezávislých právních subjektů, kdy se oba dohodli, že obchodní řetězec bude do svých prodejen odebírat zboží dodavatele, za což

požaduje od dodavatele určité úhrady (bez ohledu na to, jak jsou tyto položky pojmenovány), jedná se ve skutečnosti o určitou obchodní, respektive zprostředkovatelskou službu (v širokém ekonomickém slova smyslu) poskytovanou obchodním řetězcem dodavateli. Obchodní řetězec ve své podstatě zprostředkovává ve svých prostorech (rozuměno jak již bylo výše uvedeno šířeji než pouze ve smyslu smlouvy o zprostředkování dle § 642 a násl. ObchZ) směnu mezi výrobcem (dodavatelem) a konečným zákazníkem. V rámci této své činnosti z ekonomické podstaty inkasuje úplatu jak od konečného zákazníka, tak od dodavatele. Základní formou takové úplaty je marže realizovaná při prodeji zboží. Domníváme se však, že nic nebrání smluvním partnerům, aby si tito sjednali jinou formu úplaty za činnost obchodního řetězce, jako jsou například položky uvedené v části *I. POPIS PROBLEMATIKY*. Dodavatel hradí obchodnímu řetězci za obchodní, respektive zprostředkovatelské služby (v širokém ekonomické slova smyslu), přičemž úplata je vícesložková v dohodnuté struktuře.

3) Domníváme se, že v daném případě je zcela nezbytné zohlednit i skutečnost, že popsány postupů nedochází k žádnému krácení daňových příjmů státního rozpočtu. Jak již bylo uvedeno v části *I. POPIS PROBLEMATIKY* obchodní řetězce obecně zvyšují o jednotlivé položky popsané v části *I. POPIS PROBLEMATIKY* své základy daně. Je tedy zřejmé, že v těchto případech rozhodně nedochází k žádnému zkracování daňových povinností, respektive "vytahování" peněz ze společností.

4) V případě, kdyby jakékoliv z částek popsanych v části *I. POPIS PROBLEMATIKY* měly být na straně dodavatelů považovány za daňově neuznatelný náklad (což by dle našeho názoru bylo v rozporu s právní a skutkovou podstatou věci), je nutné počítat s celkovým (celospolečenským) negativním dopadem takového závěru:

a) Předně je nutné si uvědomit, že takovýto závěr by nepříznivě dopadl pouze na jednotlivé dodavatele s tím, že pro mnohé by to mohlo znamenat ekonomický kolaps s tím, že by tyto krachy mohly rozpoutat lavinový efekt. To by ve svém důsledku mohlo znamenat podstatné snížení celkových příjmů státního rozpočtu a dále také ostatní související nepříznivé vlivy (například nezaměstnanost a podobně).

b) Z praktických zkušeností můžeme potvrdit, že od samého počátku, kdy se v souvislosti s obchodními řetězci začali objevovat popisované položky, byly tyto částky považovány na straně dodavatelů za daňově uznatelné náklady (samozřejmě při zohlednění případného časového rozlišení v jednotlivých konkrétních případech). Takový postup byl v mnohých případech potvrzován jako správný samotnými obchodními řetězci. Pokud by měl být přijat jakýkoli jiný závěr, je nutné počítat s tím, že řetězce se budou bránit. Zde je třeba zohlednit, že se v mnohých případech jedná o významné nadnárodní společnosti s mohutným mediálním vlivem. Je velmi pravděpodobné, že by tyto řetězce svůj vliv uplatnily a v důsledku toho by se mohl zhoršit obraz ČR z pohledu zahraničních investorů jako daňově rizikové oblasti.

Chtěli bychom zdůraznit, že poznámkou uvedenou pod tímto bodem rozhodně nechceme tvrdit, že v případě celospolečenského zájmu je nutné postupovat v rozporu se zákonem. Naopak jsme přesvědčeni, že jsme výše jednoznačně prokázali, že náš názor na popisovanou uvedenou problematiku je v souladu s platnou právní úpravou v oblasti daňového práva - ZDP. Touto poznámkou jsme pouze chtěli upozornit na to, že jiný názor na tuto problematiku by mohl vyvolat širokou negativní mediální a jinou odezvu, kterou by KDP ČR nebyla schopna jakkoliv ovlivnit.

2) Nepeněžitý příjem na straně zaměstnanců obchodního řetězce

a) Pokud v případech popsaných v bodech 11. a 5. části I. *POPIS PROBLEMATIKY* bude poskytovat dodavatel určitá plnění přímo zaměstnancům obchodního řetězce, jednalo by se na straně těchto zaměstnanců o nepeněžitý příjem dle § 6 ZDP s tím, že za plátce by byl považován v souladu s § 6 odst. 1 písm. d) ZDP dodavatel. Částka daně ze závislé činnosti zaplacená dodavatelem by dle našeho názoru byla na straně dodavatele v tomto případě daňově relevantní ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP případně § 24 odst. 1 písm. zc) ZDP (domníváme se, že je obecně možné použít stejnou argumentaci, jaká je uvedena v bodu 1) *Daňová uznatelnost na straně dodavatele*).

b) Domníváme se, že výše uvedený závěr platí skutečně pouze pokud bude plnění poskytovat dodavatel přímo jednotlivým zaměstnancům obchodního řetězce (to je vlastnické právo k věcem, předávaným fyzickým osobám bude přecházet z dodavatele přímo na zaměstnance obchodního řetězce). Pokud bude pouze určitá částka fakturována řetězcem na dodavatele, tento závěr neplatí (nejedná se o nepeněžitý příjem poskytovaný dodavatelem zaměstnancům obchodního řetězce). Otázku případného nepeněžitého příjmu na straně zaměstnance by v tomto případě měl řešit zaměstnavatel - obchodní řetězec a nikoliv dodavatel.

Chtěli bychom zdůraznit, že otázka případného nepeněžitého příjmu na straně zaměstnanců obchodních řetězců není relevantní z pohledu daňové uznatelnosti nákladů vzniklých na straně dodavatele, která se řídí bodem 1) *Daňová uznatelnost na straně dodavatele*).

B) DPH

1) Nárok na odpočet DPH na straně dodavatele

Na straně dodavatele se jedná o přijaté zdanitelné plnění s nárokem na odpočet DPH ve smyslu § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o DPH (dále jen "ZDPH"), v případě bodů 1.,2.,3.,4.,5. (pokud je fakturováno řetězcem na dodavatele), 6., 7. (pokud je fakturováno řetězcem, případně jiným subjektem na dodavatele, v ostatních případech je nárok na odpočet u jednotlivých zdanitelných plnění, které budou ve prospěch dodavatele uskutečňovány) a 9. a 10.

V případě bodu 8, pokud je poskytována "sleva" jinému subjektu (řetězci) než je prodáváno zboží (velkoskladu), není možno využít vůči řetězci daňový dobropis, ale pouze účetní dobropis. To však nevylučuje řešení vzájemných vztahů mezi dodavatelem a velkoskladem, zde doporučujeme vyjít z § 15 odst. 1 ZDPH, který umožňuje, nikoliv přikazuje, vystavit daňový dobropis. Na druhé straně by obecně z pohledu ekonomické podstaty dané operace neměly být pozastavovány ani postupy, kdy bude vystaven daňový dobropis, neboť je to ve smyslu citovaného ustanovení, plně v dispozici dodavatele.

Zdůvodnění:

Jak již bylo uvedeno v části A. *Daň z příjmů* bodě 1) *Daňová uznatelnost na straně dodavatele*, obecně se jedná v případech popsaných výše o určitou obchodní, respektive zprostředkovatelskou, službu (v širokém ekonomickém slova smyslu) poskytovanou obchodním řetězcem dodavateli. Na základě toho dochází v těchto případech k uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH. Ryze teoreticky se z pohledu DPH může v některých případech jednat o převod a využití práv ve smyslu § 2 odst. 2 písm. b) ZDPH. Odběratel této služby (to je v tomto případě dodavatel do obchodního řetězce) má nárok na odpočet DPH na vstupu ve smyslu § 19 odst. 1 ZDPH. Argumenty pro to, že v uvedeném případě

je nárok na odpočet, jsou v zásadě popsány výše části A. *Daň z příjmů* v bodě 1) *Daňová uznatelnost na straně dodavatele*.

2) Zdanitelná plnění na výstupu

Ke zdanitelným plněním na výstupu může docházet u dodavatele pouze v bodech 11. a 5. části I. *POPIS PROBLEMATIKY*, a to pouze pokud je výhra poskytována v nepeněžitě podobě přímo dodavatelem. V uvedených případech však nebude docházet k uskutečnění zdanitelného plnění mimo rámec podnikání ve smyslu § 7 odst 2 písm a) ZDPH, nýbrž k uskutečnění "klasického" zdanitelného plnění dle § 2 odst. 1 ZDPH v rámci podnikání, u kterého nebude určena cena, respektive cena bude nulová. Základ daně bude určen v souladu s § 14 odst. 3 ZDPH dle zákona o oceňování. DPH odváděné dodavatelem bude na straně dodavatele daňově uznatelným nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 písm. ch) ZDP (viz pokyn MF ČR D-190 K § 24 odst. 2 zákona body 4. až 6.).

I v tomto případě bychom chtěli zdůraznit, že výše uvedený závěr platí skutečně pouze pokud bude plnění poskytovat dodavatel přímo jednotlivým zaměstnancům obchodního řetězce (to je vlastnické právo k věcem, předávaným fyzickým osobám, bude přecházet z dodavatele přímo na zaměstnance obchodního řetězce). Pokud bude pouze určitá částka fakturována řetězcem na dodavatele, tento závěr neplatí (nejedná se o zdanitelné plnění z pohledu dodavatele). Otázku případného zdanitelného plnění by v tomto případě měl řešit obchodní řetězec a nikoliv dodavatel.

Výše popsané řešení v podstatě koresponduje s řešením popsaným v části A. *Daň z příjmů* bod 2) *Nepeněžitý příjem na straně zaměstnanců obchodního řetězce*.

Stanovisko MF:

Odbor 18 - k DPH

Obecně:

Z jednání vyplynulo, že jsou poskytována různá plnění, velmi často však není i z uvedeného popisu zřejmé, zda se skutečně jedná o poskytování zdanitelného plnění (služby). V některých případech je popis plnění, za které je od dodavatele požadována úhrada velmi nejasný a nedostatečný pro posouzení z hlediska toho, zda jde o zdanitelné plnění. Obecně lze většinu plnění uvedených v materiálu pro Koordinační výbor posoudit jako zdanitelná plnění (služby), u nichž se uplatňuje daň na výstupu tehdy, pokud jsou tato plnění smluvně ošetřena a ze smlouvy i ze skutečného stavu vyplývá, že se jedná o poskytování služeb. Podstatné je také to, aby bylo zřejmé, že řetězec skutečně služby poskytuje, že obsahem plnění je poskytování služeb (činností) pro dodavatele. Pokud jsou tyto podmínky splněny, jedná se pak o zdanitelná plnění (poskytování služeb), u nichž se uplatňuje daň na výstupu převážně ve výši odpovídající snížené sazbě daně (v případě reklamních služeb, popř. dalších služeb uvedených v příloze č. 2 základní sazbě daně) a dodavatel, příjemce zdanitelného plnění má za podmínek stanovených zákonem o DPH nárok na odpočet daně. V případě, že nelze konkrétní případ posoudit jako zdanitelné plnění a přesto dodavatel hradí určitou částku v Kč, potom se jedná o finanční plnění, které nepodléhá dani.

Pokud jde o bod 2) Zdanitelná plnění na výstupu, platí to, že o zdanitelná plnění dodavatele s povinností uplatnit daň na výstupu se jedná tehdy, pokud dodavatel dodává zboží nebo případně poskytuje služby přímo konkrétním osobám vč. změny vlastnictví u zboží, např. u odměn za soutěže pro zaměstnance řetězců atd. V podstatě lze souhlasit s návrhem řešení k tomuto bodu tak, jak je uveden v materiálu pro Koordinační poradou.

Dále k jednotlivým případům MF uvádí odkaz na obecné konstatování popř. případné poznámky nad rámec obecného konstatování.

Ad 1), 2) a 6) platí obecné konstatování.

Ad 3) Podíl na reklamě - záleží na tom, zda reklamu dodavateli poskytuje řetězec s tím, že jde o adresně poskytnutí reklamní služby dodavateli k jeho nezaměnitelnému zboží (zdanitelné plnění, sazba 22 %, nárok na odpočet daně u dodavatele) nebo se jedná o reklamu řetězce, kterou nelze adresně vztáhnout na dodavatele a na jeho nezaměnitelné zboží (je-li dodavatelem poskytnuta úhrada, jedná se o finanční plnění, nikoliv o úhradu za zdanitelné plnění).

Ad 4) Záleží na konkrétním posouzení, jedná se v podstatě o obdobu případu ad) 3, tedy zda je adresně poskytnuto zdanitelné plnění dodavateli nebo nikoliv.

Ad 5) Tento případ není z popisu dostatečně zřejmý, chybí zejména dostatek informací o tom, jaké plnění vlastně řetězec poskytuje. Jinak platí i zde obecné konstatování.

Ad 7) Podle názoru MF, pokud toto plnění poskytuje dodavatel zboží, patří tato "služba" do ceny zboží a mělo by ze smlouvy vyplývat, že součástí dodávky zboží je i jeho doplňování do regálu (právo manipulovat se zbožím v majetku řetězce). Jinak není jasné, jaké plnění vlastně řetězec poskytuje.

Ad 8) Jedná se o problém, který již byl na Koordinačním výboru a stanoviskem MF přímo tazatelům řešen. V těchto případech nelze vystavovat daňové dobropisy popř. vrubopisy, jestliže zboží bylo nejprve dodáno velkoobchodu. Poskytnutí finančního zvýhodnění dodavatelem řetězci je věcí jejich dohody, nejedná se o zdanitelné plnění.

Ad 9) Nejasné. Pokud řetězec pověří zpracováním faktur jiný subjekt a požaduje úhradu od dodavatele, nejedná se o zdanitelné plnění, ale o finanční plnění.

Ad 10) Jiná varianta zalistování.

Ad 11) Není dostatek informací, jedná se o obdobu ad 5), přitom není zřejmé, zda vůbec a jaké plnění poskytuje řetězec.

KDP doplní bod 1, který bude zahrnut do zápisu.

Odbor 15 - k daním z příjmů:

Náklady dodavatelů jsou výdajem (nákladem) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, pokud budou naplněny podmínky podle § 24 odst. 1 ZDP. Na straně zaměstnanců odběratele jde o příjem podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP, i v případě, že tento příjem uhradí dodavatel.

MF upozorňuje, že při poskytování naturálních odměn je třeba respektovat platné právní předpisy týkající se mzdy (§ 13 zákona č. 1/1992 Sb., o mzdě, odměně za pracovní pohotovost a o průměrném výděлку, ve znění pozdějších předpisů).

Výdaje spojené s marketingovou studií by mohly být daňovým výdajem při naplnění ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, a to v návaznosti na § 2 odst. 7 ZSDP.

Předloženo na KV dne 6.12.2000

Vklady nemovitého majetku s vazbou na daň z převodu nemovitostí

Předkládá: Ing. Milada Vaverková, daňový poradce č. osvědčení 318
Ing. Jiří Havránek, daňový poradce č. osvědčení 321
Ing. Anna Politzerová, daňový poradce č. osvědčení 577
Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

Podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí ve znění platných předpisů (dále jen "ZDDPN") jsou od daně z převodu nemovitostí osvobozeny vklady vložené podle zvláštního zákona (v odvolávce pod čarou je uvedeno "*část druhá zákona č. 513/1991 Sb.*") do obchodních společností nebo družstev.

Podle § 59 zákona č. 513/1991 Sb. (dále jen "Obchodní zákoník") je vkladem rozuměn souhrn peněžních prostředků a jiných penězi ocenitelných hodnot, které se společník zavazuje vložit do společnosti a podílet se jím na výsledku podnikání společnosti. Nepeněžitým vkladem může být jen penězi ocenitelná hodnota, kterou může společnost hospodářsky využít. Obchodní zákoník dále řeší situaci, kdy nedosáhne hodnota nepeněžitého vkladu částky stanovené při jejím založení a řeší i situaci, kdy rozdíl mezi hodnotou nepeněžitého vkladu a výší základního jmění je vyšší. Tento rozdíl se považuje za emisní ážio. Stejně je vymezeno emisní ážio v Postupech účtování pro podnikatele účtová tř. IV, Čl. II, odst. 5.

Hodnota nepeněžitého vkladu se stanoví na základě znaleckých posudků.

Vklad podniku je řešen v § 59 odst. 4 Obchodního zákoníku (s účinností od 1.1.2001 v § 59 odst. 5 Obchodního zákoníku). Přechodem vlastnických práv k podniku přechází na nabyvatele veškerá práva k věcem, jiná práva a jiné majetkové hodnoty, jež slouží k provozování podniku a také závazky. Při vkladu podniku znalec ve svém posudku stanovuje cenu jako objektivní odhad majetku a závazků podniku ve smyslu příslušných ustanovení Obchodního zákoníku, přičemž výše základního jmění nesmí být vyšší než je výše čistého obchodního jmění (rozdíl mezi hodnotou majetku a závazků) podle znaleckého posudku.

Nemovitost může být do společnosti vložena vkladem jako samostatné aktivum nebo jako součást podniku (tzn. jako součást vkládaného majetku a závazků).

Správci daně uplatňují takový výklad, že vkladem vloženým do společnosti podle zvláštního zákona (Obchodní zákoník) je pouze vklad do základního jmění. Pokud je rozhodnutím valné hromady určeno, že část hodnoty vkladu je zaúčtována v pasivech společnosti jako základní jmění a další část tvoří příplatek nad hodnotu základního jmění a zaúčtuje se jako emisní ážio nebo jako rezervní fond, považuje správce daně takto zaúčtovanou část hodnoty vkladu za část vkladu, která nepodléhá osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 6 písm. e) ZDDPN .

V případech, kdy je nemovitost vložena do obchodní společnosti jako součást vkladu podniku, považuje správce daně za část vkladu, která nepodléhá osvobození od daně z převodu nemovitosti, rozdíl mezi znaleckým oceněním nemovitosti a hodnotou části vkladu zaúčtované do základního jmění (kterým je zpravidla hodnota vkládaného podniku).

Dále je doměřován daní z převodu nemovitostí rozdíl mezi výší základního jmění, které bylo stanoveno na základě znaleckého posudku v době založení společnosti (notářský zápis o založení) a hodnotou nemovitosti dle znaleckého posudku k datu zápisu do Katastru nemovitostí (v případech, kdy v období mezi založením společnosti a zápisem v Katastru nemovitostí došlo ke změně předpisů o oceňování majetku).

Podle našeho názoru je ve všech výše uvedených případech zcela splněna podmínka pro osvobození od daně z převodu nemovitostí, protože se vždy jedná o vklad podle Obchodního zákoníku. Na tuto skutečnost nemá již vliv způsobu zaúčtování na jednotlivé účty, které představují vlastní jmění, ani změna vyhlášky o oceňování majetku. Obchodní zákoník ve svých ustanoveních hovoří o vkladu jako o souboru majetkových, hospodářsky využitelných hodnot. Tyto hodnoty jsou do společnosti vloženy jako celek a nelze je z hlediska daně z převodu nemovitostí dělit. Je zřejmé, že do obchodní společnosti nelze vložit část nemovitosti, ale pouze nemovitost celou. Při vkladu podniku nelze nemovitost rovněž posuzovat samostatně, ale v rámci souboru majetku a závazků. Pro společnost se nemovitost stává aktivem, které společnost používá ke svému podnikání a je evidována jako hmotný investiční majetek v hodnotě stanovené na základě znaleckého posudku, tzn. reprodukční pořizovací ceně (postupy účtování pro podnikatele, účtová tř. 0, Čl. III, odst. 3, písm. e) - reprodukční pořizovací cenou se oceňuje *"Vklad nehmotného nebo hmotného investičního majetku, s výjimkou případů, kdy vklad je oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak"*.

Dále z postupů účtování vyplývá, že vklad majetku i závazků (v případě vkladu podniku) je celý zaúčtován do aktiv a pasiv společnosti proti účtu 353 - Pohledávky za upsané vlastní jmění. Rozdíl se po převzetí vkladu vypořádá v dalším kroku s použitím účtů 412, 097 nebo 353.

Pokud se tedy společnost usnesla na tom, že nepeněžitý vklad je přijat do společnosti v hodnotě znaleckého posudku, ale část hodnoty bude zaúčtována jako základní jmění a část jako emisní ážio nebo jako rezervní fond, stále se jedná o jeden *"vklad vložený do obchodní společnosti"* a nemůže být od daně z převodu nemovitostí osvobozena pouze jeho část.

Jestliže bylo účelem zákona osvobodit pouze část hodnoty vkladu do základního jmění společnosti, je znění ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) ZDDPN v rozporu s tímto úmyslem a žádná valná hromada obchodní společnosti, přijímající nepeněžitý vklad do společnosti, by při znalosti tohoto úmyslu zákonodárce takto nepostupovala

a vždy by rozhodla o přijetí celé hodnoty vkladu do základního jmění. I kdyby bylo úmyslem zákonodárce osvobodit pouze tu část hodnoty vkládané nemovitosti, která odpovídá hodnotě vkladu zapisované do základního jmění, není to relevantní, neboť z textu zákona takový závěr nevyplývá. V této souvislosti bychom chtěli připomenout, že relevantní je vždy text zákona, který je v případě pochybností vždy nutné vykládat ve prospěch daňového subjektu jakožto nositele základních práv a svobod (*viz nálezn Ústavního soudu ČR sp. zn. II. ÚS 485/98 ze dne 30.11.1999 publikovaný například v časopise Judikatura Ústavního soudu ČR 1/2000, str.12*). Tento výklad navíc znemožňuje, aby společnost, do které je nemovitost vkládána, respektovala jednu z hlavních účetních zásad - zásadu opatrnosti - *resp. uplatnění této zásady zdaňuje daní z převodu nemovitostí*.

Také v případě, kdy společnost rozhodne o jiné (nižší) hodnotě vkladu, než stanovuje znalecký posudek (a nemovitost je účetně evidována v aktivech i v pasivech společnosti v této nižší hodnotě), by popsán postup správce daně byl v rozporu s ustanovením o základu daně z převodu nemovitostí (§ 10 zákona ZDDPN, neumožňuje základ daně rozdělit na část podléhající dani a část od daně osvobozenou a pokud tak správce daně učiní, nemá pro to v zákoně oporu).

Chtěli bychom také zdůraznit, že je nutné rozlišovat hodnotu (respektive výši) vkladu, která je zapisována do základního jmění od hodnoty předmětu vkladu. Jednoznačně je toto dělení patrné z § 59 Obchodního zákoníku ve znění platném od 1.1.2001. I před 1.1.2001 však takové dělení z textu Obchodního zákoníku vyplývalo (*viz Obchodní zákoník - komentář, prof. JUDr. Jan Dědič a kol., PROSPEKTRUM, Praha 1997, str. 185*). V komentáři pana profesora Dědiče (*viz Obchodní zákoník komentář prof. JUDr. Jan Dědič a kol., PROSPEKTRUM, Praha 1997, str. 181*) je vklad charakterizován následovně: "Vklad můžeme charakterizovat jako přenechaný majetek společníka, který je předmětem závazku společníka "vložit majetek do společnosti", jehož výše se započítává na výši základního jmění a jež ovlivňuje podíl společníka na společnosti. Podíl je tedy třeba chápat nejen jako míru účasti na čistém obchodním jmění podle § 61 odst.1, ale i jako majetkovou hodnotu, která je protiplněním za vklad společníka". Z výše uvedeného je možné dovodit, že Obchodní zákoník zná pouze vklady do základního jmění bez ohledu na to, jak velká část hodnoty předmětu vkladu je zapisována do základního jmění. To potvrzuje i ustanovení § 163a odst. 3 Obchodního zákoníku. V tomto ustanovení je výslovně uvedeno, že do emisního ážia se nekládá, nýbrž za emisní ážio "**se považuje**" rozdíl mezi hodnotou vkladu a hodnotou předmětu vkladu (*prof. JUDr. Irena Pelikánová, KOMENTÁŘ K OBCHODNÍMU ZÁKONÍKU - 3. DÍL, Linde Praha, Praha 1996, str.169*). Z toho také jednoznačně vyplývá, že emisní ážio rozhodně nemůže být vkladem nezvyšujícím základní jmění. Vklad je totiž vždy pouze jeden. § 163a Obchodního zákoníku pouze upravuje, za co se považuje rozdíl mezi hodnotou vkladu a hodnotou předmětu vkladu. Nelze tedy rozhodně říci, že v případě emisního ážia se částečně vkládá do základního jmění a částečně jde o vklad nezvyšující základní jmění. Analogicky to samozřejmě platí i v případech, kdy bude rozdíl mezi hodnotou (respektive výší) vkladu a hodnotou předmětu vkladu považován za něco jiného (například za rezervní fond). V ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) ZDDPN je uvedeno, že jsou osvobozeny od daně z převodu nemovitostí vklady vložené podle zvláštního zákona do obchodní společnosti nebo družstva. Z výše uvedených skutečností zcela jednoznačně vyplývá následující postup:

1) Nejprve je nutné určit hodnotu (respektive výši) vkladu, která bude zapisována do základního jmění. Určování této hodnoty (respektive výše) vkladu je v zásadě

věcí dohody společníků s tím, že při této dohodě by měli ctít zásady, které jsou podrobně popsány dále.

2) V dohodě by také mělo být určeno, jakým způsobem bude uhrazena pohledávka (z pohledu společnosti) z titulu vkladu. V případě, že bude uhrazena nepeněžitým vkladem, je nutné hodnotu tohoto nepeněžitého vkladu určit s tím, že při určování této hodnoty je nutné postupovat dle § 59 Obchodního zákoníku. Obchodní zákoník stanoví pouze omezení "zespodu", které spočívá v tom, že hodnota předmětu vkladu nesmí být nižší než výše (hodnota) vkladu. V případě, že hodnota předmětu vkladu je vyšší než hodnota (respektive výše) vkladu, upravuje Obchodní zákoník v § 163a, za co bude tento rozdíl považován.

3) V případě vkladu nemovitosti dochází po splnění bodů 1) a 2) k převodu nemovitosti na základě vkladu do obchodní společnosti. Právě tento právní akt, to je převod nemovitosti, je jako celek osvobozen od daně z převodu nemovitosti na základě ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) ZDDPN. Ke stejnému názoru dospívají i přední právní experti (viz *prof. JUDr. Jan Dědič a kol., Obchodní zákoník - komentář, PROSPEKTRUM, Praha 1997, str. 184*). Tento závěr platí bez ohledu na to, jaký je poměr mezi hodnotou (respektive výší) vkladu a hodnotou předmětu vkladu (jak již jsme výše uvedli, nemůže být pouze hodnota (respektive výše) vkladu vyšší jak hodnota předmětu vkladu).

Z výše uvedeného jednoznačně vyplývá, že již několikrát citované ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) ZDDPN osvobozuje vklady nemovitostí vložené podle zvláštního zákona (obchodního zákoník) jako celek. K vkladu nemovitosti podle zvláštního zákona dochází vždy, když je přechodem nemovitosti "uhrazován" závazek z titulu vkladu do základního jmění. Z toho vyplývá, že vlastní nemovitost do základního jmění nikdy vložit nelze. Do základního jmění se "vkládá", přesněji řečeno zapisuje, pouze hodnota (respektive výše) vkladu. Na základě této skutečnosti vzniká pohledávka z pohledu společnosti a závazek z pohledu společníka, který je hrazen převodem nemovitosti a právě tento převod nemovitosti je v souladu s § 20 odst. 6 písm. e) ZDDPN osvobozen od daně z převodu nemovitostí. Pokud by měl platit výklad, že nemovitost je "vkládána" do základního jmění, musel by takto být proveden i zápis o tomto vkladu v obchodním rejstříku. To znamená, že v obchodním rejstříku by muselo být u základního jmění zapsáno "část hodnoty vložené nemovitosti ve výši xxxxxx,-Kč". Do základního jmění je však zapisována hodnota (respektive výše) vkladu a nikoliv hodnota předmětu vkladu. Pomineme-li, že jak bylo výše jednoznačně prokázáno, z povahy věci nelze nemovitost vkládat do základního jmění z předmětného osvobozovacího ustanovení (§ 20 odst. 6 písm. e) ZDDP) také rozhodně nevyplývá, že by byly osvobozeny pouze vklady nemovitosti do základního jmění. Osvobozen je totiž úkon to je vklad nemovitosti provedený na základě obchodního zákoníku. K takovému úkonu (převodu nemovitosti) dochází vždy, když je společníkem uhrazován závazek (respektive pohledávka z pohledu společnosti) z titulu vkladu do základního jmění.

Postup, kdy by se celá hodnota vkládané nemovitosti zapisovala do základního jmění (dále jen "ZJ" s účinností od 1.1.2001 "ZK"- základního kapitálu) by v mnoha případech byl v rozporu se základními zásadami a principy, na kterých je postaveno právo týkající se obchodních společností a družstev. Tyto základní zásady a principy jsou s účinností od 1.1.2001 výslovně upraveny v § 56a Obchodního zákoníku (před tímto datem se tyto zásady a principy daly vyvodit z obecných ustanovení Obchodního zákoníku, to je především z § 1 Obchodního zákoníku). Z ustanovení § 56a Obchodního zákoníku vyplývá, že je v obchodních společnostech zakázáno

zneužívání většiny i menšiny. Dále uvedené ustanovení výslovně zakazuje jednání, jehož cílem je znevýhodnit některého ze společníků na úkor jiného společníka. Zápis celé hodnoty nemovitosti do ZJ v případě, kdy bude vlastní jmění (dále jen "VJ", s účinností od 1.1.2001 "VK", to je vlastní kapitál), respektive čisté obchodní jmění (dále jen "ČOJ"- s účinností od 1.1.2001 "ČOM"- čistý obchodní majetek), větší než ZJ, by byl přesně tím případem, kdy by některý ze společníků byl znevýhodněn na úkor jiného společníka. Dále budeme pracovat s ČOJ, které by mělo lépe vyjadřovat reálné vztahy v obchodní společnosti či družstvu s tím, že při respektování účetní zásady opatrnosti by mělo platit, že $\text{ČOJ} \geq \text{VJ}$. Pokud by výše ČOJ byla větší než ZJ, byl neoprávněně obohacován vkládající společník oproti ostatním společníkům a měl by být zřejmě zdaněn daní darovací. V důsledku toho, že by celá hodnota vkládané nemovitosti byla zapsána do základního jmění, by tento společník de facto získal ("převzal") část ČOJ, které náleží ostatním společníkům. Tím postupem by docházelo k flagrantnímu porušování výše citovaného § 56a Obchodního zákoníku (v době před 1.1.2001 § 1 Obchodního zákoníku). Výše uvedený závěr budeme demonstrovat na příkladu:

Máme společnost "A s.r.o." vlastněnou dvěma společníky "B" a "C" s tím, že každý má 50% podíl na ZJ. Výše ZJ činí 100 000,- Kč. Pro zjednodušení vyjdeme z toho, že $\text{ČOJ} = \text{VJ}$. Společník "B" chce do společnosti "A s.r.o." vložit nemovitost oceněnou znalcem na 100 000,-Kč. Předpokládejme dále, že VJ společnosti před vkladem činí 150 000,- Kč. Z toho vyplývá, že hodnota podílu každého společníka před vkladem činí 75 000,- Kč. Aby nebyl porušen § 56a Obchodního zákoníku (v době před 1.1.2001 § 1 Obchodního zákoníku) mělo by po provedení vkladu platit, že:

-Hodnota podílu společníka "B" bude rovna 175 000,- Kč.

-Hodnota podílu společníka "C" bude rovna 75 000,- Kč.

Pokud by však do základního jmění byla zapsána celá hodnota předmětu vkladu, dospěli bychom k těmto výsledkům:

ZJ = 200 000,- Kč z toho "B" = 150 000,- Kč (75 %)
"C" = 50 000,- Kč (25 %)

Z toho dále vyplývá:

Hodnota podílu společníka "B" by byla rovna 187 500,- Kč.

Hodnota podílu společníka "C" by byla rovna 62 500,- Kč.

Je tedy vidět, že společník "B" by se obohatil na úkor společníka "C".

Aby nedošlo k obohacování jednoho společníka na úkor druhého, musela by být výše základního jmění určena následovně:

Výše ČOJ po vkladu: 250 000,- Kč = 150 000 + 100 000

Hodnota podílu společníka "C" ve výši 75 000,- Kč odpovídá 30% $((75\,000/250\,000) \times 100)$, z čehož vyplývá, že výše základního jmění by po vkladu měla být ve výši:

166 000,- Kč = $((50\,000/30) \times 100)$ (zaokrouhleně na tisíce dolů)

Do základního jmění je tedy nutné u společníka "B" zapsat hodnotu (respektive výši) vkladu 66 000,- Kč. Předmětem vkladu bude nemovitost s tím, že hodnota předmětu vkladu bude činit 100 000,- Kč. Rozdíl mezi hodnotou předmětu vkladu

a hodnotou (respektive výši) vkladu ve výši 34 000,- Kč se bude považovat za emisní ážio, pokud nebude určeno jinak (viz § 163a odst. 3 ObchZ).

Návrh řešení:

Navrhujeme v tomto smyslu sjednotit výklad uplatňování osvobození od daně z převodu nemovitostí v případě nepeněžitých vkladů nemovitostí včetně vkladu nemovitostí v rámci vkladu podniku - např. metodickým pokynem MF ČR a po projednání vhodným způsobem publikovat následující závěr:

"Vklady nemovitostí vložené do obchodních společností nebo družstev se považují za osvobozené od daně z převodu nemovitostí v plné výši za podmínky, že u společnosti, do které je vkládáno, je hodnota vkladu zachycena na účtu 411 - Základní jmění. Způsob zaúčtování rozdílu hodnoty předmětu vkladu a hodnoty (respektive výše) vkladu není pro osvobození od daně z převodu nemovitostí relevantní. Na osvobození od daně z převodu nemovitostí nemá vliv ani případ, kdy spolu s přechodem nemovitosti na základě vkladu přecházejí i závazky a část hodnoty nemovitosti je v pasivech společnosti kryta těmito závazky (k takové situaci dochází například v případě vkladu podniku - viz § 59 odst. 4 Obchodního zákoníku od 1.1.2001 § 59 odst. 5 Obchodního zákoníku). Nepřihlíží se rovněž k tomu, že v době mezi rozhodnutím o přijetí nepeněžitého vkladu a zápisem do Katastru nemovitostí došlo ke změně předpisů o oceňování. Z výše uvedeného je patrné, že od daně z převodu nemovitostí nejsou vůbec osvobozeny vklady, při kterých vůbec nedochází ke zvýšení základního jmění obchodní společnosti nebo družstva, do kterého je vkládáno".

Stanovisko MF:

Stanovisko zástupců KDP k této problematice lze shrnout takto:

"Od daně z převodu nemovitostí nejsou osvobozeny pouze ty vklady, při kterých vůbec nedochází ke zvýšení základního jmění obchodní společnosti nebo družstva, do kterého je vkládáno".

Ministerstvo financí k této problematice uvádí:

S ohledem na to, že ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, osvobozuje od daně pouze vklady vložené do obchodních společností nebo družstev, musíme vycházet z příslušných ustanovení obchodního zákoníku. Osvobození od daně se tak vztahuje pouze na převody vyjádřené v základním jmění (od 1. 1. 2001 základním kapitálu). Pokud jde o převody nemovitostí na obchodní společnosti, které nejsou vyjádřeny v základním jmění, nejedná se o vklady a tyto převody nepochybně podléhají dani. Pokud tedy společník převedl celou nemovitost na obchodní společnost, a součástí základního jmění společnosti se stala jen dohodou určená část hodnoty převedené nemovitosti, pak této části vložené nemovitosti náleží daňové osvobození. Zbývající část hodnoty převedené nemovitosti dani podléhá bez nároku na osvobození. Dochází tedy pouze k částečnému osvobození nemovitosti. Tento postup finančních úřadů byl potvrzen několika soudními rozsudky, mimo jiné i Ústavním soudem.

V případech, kdy celý převod nemovitostí požívá osvobození od daně dle ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., není podstatné, zda je rozdíl mezi výší ceny sjednané (tedy stanovené podle obchodního zákoníku) a výší ceny zjištěné

podle příslušného oceňovacího předpisu (tedy stanovené pro daňové účely). Případný rozdíl mezi těmito cenami není zdaňován. Tento rozdíl je významný až teprve v případě, že nebyly dodrženy podmínky osvobození a dochází k vyměření daně. Základem daně je pak ta cena, která je vyšší.

Pro úplnost MF uvádí, že s ohledem na novelu obchodního zákoníku účinnou od 1.1.2001, která jednak přináší určité změny v terminologii a jednak poněkud mění dosavadní úpravu v části II. Obchodního zákoníku, která se týká obchodních společností a družstev, byla v zájmu jednoznačnosti provedena změna ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. Jedná se o změnu technickou, která nemění smysl dosavadního ustanovení. Změněna byla věta první cit. ustanovení, která nyní zní:

"e) vklady vložené podle zvláštního zákona¹²⁾ do základního kapitálu obchodních společností nebo družstev (dále jen "vklad")."

V ostatním zůstává text tohoto ustanovení nezměněn. Změna byla provedena v rámci zákona o *veřejných sbírkách*. Zákon byl zveřejněn ve Sbírce zákonů r. 2001 pod č. 117 a účinnosti nabude dnem 1. 6. 2001.

Předloženo na KV dne 28.2.2001

Daňové důsledky prodeje podniku od 1.1.2001

Předkládá: Ing. Marie Konečná, daňový poradce č. osvědčení 294
Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

I. POPIS PROBLEMATIKY

1) Daňově neuznatelná ztráta z prodeje podniku

Novela zákona o daních z příjmů (zákon č. 492/2000 Sb.) nově výslovně řeší prodej podniku nebo jeho části (viz § 23 odst. 16 a § 24 odst. 2 písm. zn) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (dále jen "ZDP"). Jako daňový výdaj nelze uznat celkovou účetní ztrátu z prodeje podniku nebo jeho části. V souvislosti s tím se na prodej podniku či části podniku nebudou vztahovat ustanovení limitující uznatelnost jednotlivých složek prodávaného majetku příjmy z jeho prodeje tak, jak jsou uvedeny v § 24 odst. 2 ZDP (pozemky, technické zhodnocení pronajatého majetku, majetek vyloučený z daňového odpisování, cenné papíry, obchodní podíly, opční práva, pohledávky atd.).

Otázkou je, jak tuto ztrátu z prodeje stanovit s ohledem na znění § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP, který stanoví, že součástí nákladů na zajištění, dosažení a udržení příjmů je:

"...úhrn účetních hodnot majetkových složek podniku nebo jeho části při prodeji (§ 476 až 488 obchodního zákoníku) upravený u poplatníka účtujícího v soustavě podvojného účetnictví o další související položky zúčtované do nákladů v souladu se zvláštními právními předpisy (tj. zákon o účetnictví), a to jen do výše příjmů z jeho prodeje zvýšených o související částky zúčtované do příjmů (výnosů) v souladu se zvláštními právními předpisy (tj. zákon o účetnictví).Pro účely tohoto ustanovení se nepoužijí ostatní ustanovení tohoto odstavce, která omezují uplatnění výdajů (nákladů) vyšší souvisejících příjmů u jednotlivě prodávaných majetků..."

Z výše uvedeného vyplývá, že prodej podniku či jeho části z účetního hlediska by měl být posuzován následovně:

1) Zaúčtování vlastního prodeje - převod aktiv a pasiv, kdy aktiva se při prodeji podniku zaúčtují do nákladů a příjem z prodeje a převáděné závazky (resp. dohadné pasivní účty) do výnosů. To znamená, že z účetního hlediska bude postupováno tak, jak je popsáno v komplexním materiálu Doc. Ing. Hany Vomáčkové, Doc. Ing. Hany Březinové a Ing. Jiřího Nesrovnala, "Prodej podniku", který byl projednáván na Koordinačním výboru v minulém roce (s účetním postupem uvedeném v materiálu vyslovilo MF ČR v zásadě souhlas v zápisu z Koordinačního výboru ze dne 22.9.1999).

2) Další účetní zápisy související s prodejem podniku nebo jeho části, to je zejména rozpuštění opravných položek a rezerv ve vazbě na úbytek majetku v souvislosti s prodejem podniku nebo části podniku.

Otázkou je, jak určit případnou ztrátu, která bude v souladu s § 24 odst. 1 písm. zn) ZDP daňově neuznatelná a bude připočitatelnou položkou k základu daně. Je zcela jednoznačné, že uvedená ztráta bude zjišťována z účetnictví. Jako výchozím údajem bude účetní hospodářský výsledek vzniklý na základě účtování dle bodu 1). Domníváme se, že souvisejícími částkami zúčtovanými do výnosů v souladu se zvláštními právními předpisy (o které se zvyšuje pro účely § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP příjem z prodeje podniku nebo jeho části) jsou i částky opravných položek a rezerv, které váží na převáděná aktiva prodávajícího podniku (to znamená účtování dle bodu 2). Případnou daňově neuznatelnou ztrátu z titulu prodeje podniku tedy zjistíme jako účetní hospodářský výsledek z prodeje podniku, a to včetně výnosů z titulu opravných položek a rezerv rozpuštěných v souvislosti s prodejem podniku nebo jeho části.

Zdůvodnění

To, že výnosy z titulu rozpuštění opravných položek a rezerv jsou částkou související s prodejem podniku zúčtovanou do výnosů vyplývá:

1) Z obecné účetní zásady souvislosti nákladů a výnosů (§ 3 zákona o účetnictví, dále jen "ZoÚ") je zřejmé, že rozpuštění rezerv a opravných položek je zcela jednoznačně účetní operací související s prodejem podniku či jeho části. Pokud by se podnik nebo jeho část neprodával, nebylo by důvod rezervy a opravné položky rozpouštět.

2) Článek XII Úvodních ustanovení postupů účtování pro podnikatele ve svém závěru uvádí, že při prodeji majetku se opravné položky, které se k němu váží, zruší vyúčtováním ve prospěch výnosů. Z toho jednoznačně vyplývá, že rozpuštění opravných položek je vzhledem k prodeji podniku "...související částka zúčtovaná do výnosů...". Toto platí pro účetní i daňové opravné položky. Opravné položky by tedy nemělo být možné "převádět" na nabyvatele části podniku a při prodeji majetku se opravné položky, které se k němu váží, zruší. Podobně je dle našeho názoru možno postupovat s ohledem na článek XI. odst. 7 úvodních ustanovení postupů účtování pro podnikatele také u rezerv.

Závěr:

Pokud výsledek všech výše uvedených relevantních účetních zápisů provedených v souvislosti s prodejem podniku nebo části podniku (to je účetních zápisů dle bodu 1) a 2)) bude při srovnání nákladů a výnosů ztrátou, nebude tato ztráta daňově

relevantní a bude nutné o ni zvýšit základ daně. Tím je naplněna dikce zákona, která limituje výši daňově uznatelných nákladů ve vazbě na dopady účtování prodeje podniku včetně všech souvisejících položek zúčtovaných do nákladů a výnosů, tedy včetně výnosů z titulu rozpuštění opravných položek a rezerv rozpouštěných v souvislosti s prodejem podniku.

Na druhé straně se domníváme, že by měl být v daňovém přiznání zohledněn i rozdíl mezi daňovými a účetními zůstatkovými cenami prodaného majetku. Tento rozdíl není výše citovaným ustanovením § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP vyloučen, protože v tomto případě není daňová uznatelnost vázána na výši příjmů z prodeje.

Pro daňové účely bude pak při zpracování daňového přiznání za celou společnost v řádném termínu postupováno standardně včetně sledování dodržení podmínek pro 10 % investiční odpočet dle § 34 ZDP apod.

2) Daňové posouzení opravných položek a rezerv rozpouštěných v souvislosti s prodejem podniku

V dalším kroku je pak nutno pro daňové účely posoudit další dopady prodeje podniku s ohledem na charakter výnosů, které s prodejem podniku souvisí.

Jde zejména o rozpuštění opravných položek a rezerv, u nichž by se při samotném výpočtu daňové povinnosti měl dle našeho názoru zohledňovat jejich charakter (dani podléhající či nepodléhající výnos), neboť zákon o dani z příjmů ustanovení o charakteru výnosů v rámci prodeje podniku nemodifikuje.

Zdůvodnění

V případě rozpuštění účetních rezerv a opravných položek je výnos z titulu jejich rozpuštění vylučován ze základu daně na základě ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 3. ZDP. Z uvedeného ustanovení je patrné, že jedinými dvěma podmínkami pro vyloučení výnosu z titulu rozpouštění účetní opravné položky či rezervy ze základu daně je:

a) Zúčtování rezervy či opravné položky do výnosů (z uvedeného je patrné, že nebude relevantní, na který výnosový účet bude rozpouštění rezerv a opravných položek zaúčtováno).

b) To, že tvorba rezervy či opravné položky, která je rozpouštěna, nebyla daňově relevantním nákladem.

Žádnou další podmínku ZDP nestanovuje, z čehož vyplývá, že na závadu věci není ani to, že pro účely daňově neuznatelné ztráty z titulu prodeje podniku dle § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP uvedené výnosy zvyšují příjmy z titulu prodeje podniku. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP je speciálním ustanovením, ve kterém je popsáno, jakým způsobem bude určena daňově neuznatelná ztráta z titulu prodeje podniku bez jakékoliv daňové souvislosti dalšího posuzování položek, které vstupují do daného vzorečku. Dalším příkladem může být daňově odpisovaný majetek, který do daného vzorečku vstupuje taktéž v zůstatkových účetních cenách bez ohledu na to, že v rámci přiznání je následně zohledňován rozdíl mezi zůstatkovou cenou účetní a daňovou tohoto majetku (viz. výše bod 1) *Daňově neuznatelná ztráta z prodeje podniku část Závěr*). Jako určitou analogii tohoto postupu je možné přirovnat ustanovení daňové nabývací ceny (§ 24 odst. 7 ZDP) v případě vkladu. I v tomto případě snižuje účetní opravná položka vytvořená k vkládanému majetku (například k zásobám) daňovou nabývací cenu obchodního podílu bez ohledu na to, že byla vytvořena proti daňově nerelevantním nákladům (viz například příspěvek

Ing. Jany Skálové "Vklad aktiv s opravnou položkou do obchodní společnosti"
- Koordinační výbor ze dne 17.12.1997).

Závěr:

Daňové posouzení výnosů z titulu opravných položek a rezerv rozpuštěných v souvislosti s prodejem podniku, respektive části podniku, bude standardní jako v jiných případech, to znamená, že rozpouštění účetních rezerv a opravných položek bude daňově nerelevantním výnosem, a to bez ohledu na "funkci" těchto výnosů při výpočtu daňově nerelevantní ztráty z prodeje podniku nebo části podniku dle § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP.

II. ZÁVĚR-DOPORUČENÍ

Doporučujeme zpracovat do některého z pokynů řady "D", případně publikovat jiným vhodným způsobem závěry k této problematice, jak jsou popsány výše.

Stanovisko MF:

Ministerstvo financí se závěry uvedenými v předloženém materiálu souhlasí s tím, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP se výslovně vztahuje k vlastnímu výsledku z prodeje majetkových složek podniku nebo jeho části. Tímto ustanovením však není dotčeno uplatňování ostatních ustanovení zákona o daních z příjmů, s výjimkou uvedenou v poslední větě, upravujících postup při zjištění základu daně, tj. např. včetně korekce účetních odpisů do výše daňových odpisů při sestavení daňového přiznání po skončení zdaňovacího období.

Předloženo na KV dne 28.2.2001

Problematika aplikace zajištění daně u příjmů uvedených v ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bodu 4. zákona o daních z příjmů

Předkládá: Ing. Jiří Nekovář, daňový poradce č. osvědčení 2
Ing. Pavel Beran, daňový poradce č. osvědčení 2855

Problém:

V souvislosti s přijetím zákona č. 492/2000 Sb. dochází s účinností od 1.1.2001 mimo jiné i ke změně v ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bodu 4. Nově se zde objevuje pojem investiční instrument, který je definován v zákoně o cenných papírech a který zahrnuje širokou paletu nástrojů kapitálového a peněžního trhu. Právě s ohledem na značnou variantnost těchto nástrojů pak při aplikaci výše uvedeného ustanovení vznikají nejasnosti, které příjmy měl zákonodárce při formulování nového znění na mysli.

Citace předpisu:

Znění § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 s účinností od 1.1.2001:

4. úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních instrumentů podle zvláštního právního předpisu⁷¹⁾

⁷¹⁾ § 8b zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění zákona č. 362/2000 Sb. "

Rozbor situace:

Z výše citovaného ustanovení vyplývá, že se od 1.1.2001 mají příjmy "obdobné úrokům a jiným výnosům z poskytnutých úvěrů a půjček" z investičních instrumentů, a to včetně derivátů, plynoucí daňovým nerezidentům zdaňovat daní z příjmů vybírané srážkou (neuplatní-li se příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění) podle § 36 odst. 1 písm. b) bod 1.

Obecně lze říci, že deriváty nejsou zrovna nejvhodnějším objektem pro uplatnění srážkové daně, a to především z technických důvodů. Z principu transakcí plyne, že výsledkem derivátového obchodu může být buď dodávka podkladového nástroje, za podmínek, které jsou pro partnera buď výhodné nebo nevýhodné - a na to nelze technicky uplatnit srážkovou daň - nebo peněžitá kompenzace ve výši hospodářského výsledku, kterého by protistrana dosáhla, kdyby došlo ke skutečné dodávce podkladových instrumentů. Srážkovou daň nemůžeme aplikovat na reálnou hodnotu, respektive na hospodářský výsledek z derivátu v průběhu obchodu. Tyto částky představují pouze potencionální příjem. Uplatnění daně v průběhu obchodu popírá funkčnost obchodu a hrozí, že partner obchodu zruší. Praktickým výsledkem této novely zákona o daních z příjmů bude nejspíš zrušení obchodování s těmito partnery.

Ze současného znění příslušného ustanovení zákona o daních z příjmů nelze jednoznačně určit, jaké druhy příjmů a v jaké výši jednotlivé typy příjmů podléhají zdanění zvláštní sazbou daně. Změnou znění zákona v příslušném ustanovení již nelze vztáhnout toto ustanovení výhradně na příjmy z držby cenných papírů, tak jak tomu bylo do 31.12.2000.

Podle našeho názoru by bylo možné tento typ daně aplikovat na příjmy partnera, které jsou obdobné úrokům a plynou z těch finančních nástrojů, u kterých je smlouveno peněžní plnění. Klasickým příkladem jsou některé úrokové deriváty. Níže je uveden jako typický úrokový produkt Interest rate swap a návrh pro realizaci srážkové daně u tohoto typu obchodu, přičemž obdobný postup by mohl být uplatněn i u jiných úrokových derivátů a rovněž dalších derivátů, kdy banka poskytuje partnerovi peněžité plnění a toto plnění je pro partnera výnosem. Z principu věci pak plyne, že není možné uplatnit srážkovou daň na deriváty, kdy je poskytována partnerovi dodávka podkladového instrumentu za předem určenou cenu (včetně měnových derivátů), protože zde není možné identifikovat zdanitelný příjem partnera.

IRS představuje dohodu dvou protistran o výměně úroků vypočtených z dohodnuté pomyslné hodnoty fiktivních vkladů (ve stejné výši, stejné měně) po stanovenou dobu trvání IRS. Tento finanční nástroj je oceňován reálnou hodnotou. Reálná hodnota IRS se mění v návaznosti na změny úrokových sazeb, od kterých je odvozen výpočet částky budoucích nákladových a výnosových úroků z IRS.

Zisky a ztráty z reálné hodnoty představují nerealizovaný hospodářský výsledek, t.j. rozdíl mezi diskontovanými očekávanými platbami úroků ve všech budoucích úrokových periodách po dobu trvání obchodu.

V průběhu obchodu dochází k vypořádání úrokových plateb. K úrokovým platbám dochází na konci nebo na začátku jednotlivých úrokovacích období. Interest rate swapy obvykle přesahují jedno úrokovací období, čili dochází k několika úrokovým platbám. IRS jsou smlouveny často tak, že obě nohy obchodu jsou nastaveny na stejné úrokové periody např. 3 M, v některých případech však se úrokové periody

nekryjí. Rovněž je možné provést započtení plateb na konci nebo na začátku jednotlivých úrokových period.

Pokud v den úhrady závazku banky z IRS přesahuje tento závazek naběhlou úrokovou pohledávkou, bude rozdíl mezi závazkem banky a pohledávkou banky považován za základ pro zdanění a na tento základ bude uplatněna příslušná sazba srážkové daně. Platba závazku bude zkrácena o vyměřenou srážkovou daň.

Ve výše uvedeném případě přesto zůstává otázkou, zda se u popisovaného derivátu jedná o příjem, který by byl obdobný "úrokům a jiným výnosům z poskytnutých úvěrů a půjček", přestože předmětem obchodování jsou úrokové platby.

FX OPCE - předmětem tohoto finančního nástroje je uzavření smlouvy, podle které si jedna strana kupuje (*za koupi tohoto práva hradí prodávajícímu opční prémii*) právo provést směnu určitého objemu jedné měny za druhou měnu a to za předem smluvený kurs. Toto právo může kupující strana využít nebo nevyžít. Strana prodávající má povinnost vyhovět kupujícímu.

Opční prémie představuje pořizovací cenu opce a nedá se rovněž považovat za základ pro výpočet srážkové daně, protože v okamžiku platby nelze považovat opční prémii za příjem, který by byl pro partnera výnosem. Jedná se o zvláštní typ "investice" jejímž výsledkem je získání určitého finančního aktiva a toto aktivum je realizováno buď v hospodářském výsledku nebo v pořizovací ceně dodaného podkladového nástroje a to až při expiraci opce.

Ke dni expirace poslední části opce je zůstatek účtu Reálná hodnota FX opce zúčtován do nuly. Hospodářský výsledek ze změny reálné hodnoty derivátu se promítne do realizovaného hospodářského výsledku z provedení konverze za předem smluvených podmínek. Pro banku to znamená realizaci kursového rozdílu při směně, jehož výše je dána úrovní směnných kursů ČNB. Partner však realizuje úplně jiný kursový rozdíl daný způsobem zachycení této konverze podle jeho národních účetních standardů. Vzhledem k podstatě měnových (a stejně tak všech derivátů, jejichž podstatou je dodání podkladového nástroje, např. dodání dluhopisu, akcie nebo komodity) není možné zde identifikovat příjem - výnos partnera a tedy aplikovat srážkovou daň.

Závěr:

Námi popsané případy derivátů představují pouze zlomek možných produktů, se kterými se lze v běžných obchodních vztazích setkat. Byly však vybrány jako typové příklady, podle nichž by bylo možno aplikovat ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 u jiných produktů. Proto doporučujeme projednat správný daňový režim v námi popsaných příkladech derivátových obchodů a vhodným způsobem jej publikovat.

Dále dáváme na zvážení, zda by předmětná ustanovení zákona neměla být revokována, popř. zrušena, neboť skutečně vedou k odlivu zahraničního kapitálu z České republiky u uváděných transakcí.

Stanovisko MF:

Předmětná ustanovení vycházejí ze skutečnosti, že příjmy ze stejných operací v tuzemsku (mezi rezidenty) jsou zdaňovány, není tedy důvod je nezdaňovat, plynou-li do zahraničí.

Přijatá právní úprava předpokládá, že finanční instituce zabývající se širokou škálou složitých operací s nejrůzněji označenými nástroji kapitálového a peněžního trhu, by měly být schopny v postavení plátců zvládnout i jejich daňový aspekt a vypracovat si vlastní metodiku a vydat vnitřní předpisy za účelem naplnění zákona.

Na semináři s prof. Jílkem bylo na příkladu dvou typů základních forwardových operací dokumentováno, že lze v jednotlivých obchodních případech identifikovat momenty rozhodné pro aplikaci zajištění daně nebo daně vybírané srážkou.

Ministerstvo financí se nedomnívá, že ustanovení novely zákona povede k odlivu zahraničního kapitálu, neboť v naprosté většině případů je problém vyřešen existujícími smlouvami o zamezení dvojího zdanění; u fyzických osob navíc přichází v úvahu i časový test pro osvobození příjmů.

K otázce, na které ze zdanitelných příjmů podle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 4 ZDP se aplikuje zajištění daně (ve vztahu k obecnému vymezení, že jde o zdanitelné příjmy, z nichž není daň vybírána srážkou, podle uvozujících vět § 36e odst. 3 a 4 ZDP), a které jsou předmětem daně vybírané srážkou (§ 36 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP), lze obecně říci, že

- a) zajištění daně se v zásadě aplikuje na příjmy (výnosy) nesnížené o výdaje (náklady), které bychom mohli nazvat hrubými, za situace, kdy je poplatníkovi umožněno podat daňové přiznání; při zjištění základu daně však lze tyto příjmy (výnosy) snížit o daňově uznatelné výdaje (náklady), a sražené zajištění daně se započítává na úhradu skutečné výše daně,
- b) naproti tomu u institutu daně vybírané srážkou z příjmů, u nichž se daňová povinnost poplatníka považuje za splněnou řádným a včasným provedením srážky daně (§ 38d ZDP), t.j. u příjmů nezahrnovaných podle § 23 odst. 4 písm. a) ZDP do základu daně, se poplatníkovi možnost uplatnění výdajů (nákladů), s výjimkou zákonem stanovených druhů příjmů, nepřiznává (sazba srážkové daně proto bývá nižší než obecná sazba). To se netýká pouze příjmů podle § 36 odst. 6 ZDP, z nichž sražená daň se započítává na celkovou daňovou povinnost, a podle § 23 odst. 4 písm. a) ZDP se zahrnují do základu daně z příjmů zdaňovaného sazbou daně podle § 21 odst. 1 a 2 ZDP, mezi něž však příjmy obdobné úrokům a jiným výnosům z investičních instrumentů nepatří.

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Termíny konání příštích, „předprázdninových“ jednání KV KDP byly předběžně dohodnuty na 23.5.2001 a 27.6.2001, s místem konání Praha 1, Letenská 15, velká zasedací místnost č. 116.

Příloha k zápisu: Konečné stanovisko ministerstva financí k nové úpravě lhůt pro vyměření daně (§ 38r ZDP)

V Praze dne 17.5.2001

Ing. Stanislav Špringl

Příloha k zápisu z KV KDP dne 11.4.2001

Předloženo na KV dne 27.10.2000

DAŇ Z PŘÍJMŮ

1. Nová úprava lhůt pro vyměření daně

Předkládá: Ministerstvo financí ČR

Popis problematiky

Dne 1. května 2000 nabyl účinnosti zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (dále jen ZIP), který novelizuje i zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP). Nově zařazený § 38¹ obsahuje

¹ § 38r ZDP:

(1) Byla-li poskytnuta investiční pobídka formou slevy na dani, běží lhůty pro vyměření^{39c)} po dobu 15 let od konce kalendářního roku, v němž byl poprvé uplatněn nárok na slevu na dani.

speciální úpravu lhůt pro vyměření dosud upravených ustanovením § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP)². Ustanovení se kromě subjektů, kteří získali investiční pobídky (pouze odst. 1 § 38r) **vztahuje na všechny daňové poplatníky**, kterým vznikla daňová ztráta (odst. 2 § 38r) a dále na ty, kteří uzavřeli smlouvu o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku a nájemné uplatňují jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů (odst. 3 § 38r). Nová úprava byla zařazena proto, aby nedocházelo k situacím, kdy správce daně kontroluje zdaňovací období, ve kterém si daňový subjekt umořuje ztrátu, přitom vzniknou pochybnosti ohledně existence nebo výše uplatňované ztráty, toto však již nelze ověřit (a případně dodatečně stanovit daňovou povinnost za zdaňovací období, kdy ztráta vznikla a byla vyměřena), protože lhůty pro vyměření dle § 47 ZSDP pro zdaňovací období, za které ztráta vznikla a byla vyměřena již skončily. Vzhledem k tomu, že lhůta pro umoření ztráty podle § 34 ZDP (7 let) je delší než obecná lhůta pro vyměření podle § 47 ZSDP, mohl takový případ v praxi nastat. Obdobně u finančního leasingu uzavřeného na období delší než obecná lhůta pro vyměření nebylo možné v době skončení leasingu dodatečně stanovovat daňovou povinnost za zdaňovací období, ve kterých leasingový vztah také trval a nájemné bylo neoprávněně uplatňováno jako výdaj na dosažení, udržení a zajištění příjmů, pokud došlo k prekluzi podle § 47 zákona ZSDP. V praxi se bude jednat o situace, kdy daňový subjekt nesplnil zákonné podmínky pro uplatnění nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku jako daňově účinného výdaje³ u finančního leasingu uzavřeného na delší dobu (zejména finanční pronájmy nemovitostí, u kterých je jednou ze zákonných podmínek pro uplatnění nájemného jako daňového výdaje minimální doba trvání leasingu 8 let).

(2) Lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření^{39c)} jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.

(3) Lhůty pro doměření daně^{39c)} z důvodů nesplnění podmínek pro uplatnění nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku jako výdaje počínají běžet od konce kalendářního roku, v němž bylo možno poprvé ověřit splnění těchto zákonných podmínek.

^{39c)} § 47 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění zákona č. 35/1993 Sb."

² § 47 ZSDP:

Lhůty pro vyměření

(1) Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

(2) Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

³ § 24 odst. 4 ZDP

První odstavec nově zařazeného § 38r ZDP se narodil od dvou zbývajících týká pouze subjektů, kterým byla poskytnuta investiční pobídka formou slevy na dani. Lhůty pro vyměření se v těchto případech prodlužují na 15 let od konce kalendářního roku, za který byl poprvé uplatněn nárok na slevu na dani. Stanovená patnáctiletá lhůta je součtem desetiletého období pro uplatňování slevy na dani podle § 35a ZDP a původního pětiletého časového testu pro další investování prostředků získaných daňovou investiční pobídkou, který byl obsažen ve vládním návrhu zákona. Tato podmínka byla vypuštěna na základě pozměňovacího návrhu, jehož autor si pravděpodobně neuvědomil nezbytnost promítnout tuto úpravu také do ustanovení § 38r ZDP. Proto k délce období 15 let nelze nalézt žádné souvislosti.

Druhý odstavec obsahuje speciální úpravu lhůt pro vyměření pro případy, kdy daňovému subjektu vznikla ztráta. Dochází **k posunutí konce** prekluzivních lhůt pro vyměření stanovených v § 47 ZSDP, pro zdaňovací období, ve kterém ztráta vznikla a pro ta, v nichž byla, resp. mohla být, tato ztráta nebo její část uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně podle § 34 odst. 1 ZDP. Lhůty pro vyměření pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla a pro všechna zdaňovací období, za která bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období, za které bylo možné daňovou ztrátu nebo její část odečíst od základu daně naposled.

Určitá pochybnost vznikla o otázce, zda správce daně je povinen vycházet při doměření daně za léta 1996 – 2000, pokud byla uplatněna ztráta vzniklá v roce 1993 resp. 1994, z výše ztráty, jak byla poplatníkem deklarována v roce 1993 resp. 1994. Ve zdaňovacích obdobích 1993 a 1994 nebyla daňová ztráta správci daně vyměřována, protože § 38n ZDP o vyměření daňové ztráty⁴ byl do zákona o daních z příjmů doplněn až zákonem č. 149/1995 Sb., který v přechodných ustanoveních stanovil, že toto ustanovení se poprvé použije pro stanovení daňové povinnosti za rok 1995. Vyměření daňové ztráty a vyměření daně jsou dvě různé kategorie, a pokud bychom trvali na tvrzení, že ztráta nebyla vyměřena, nebylo by možné dovodit uplynutí prekluzivní lhůty pro nevyměřené ztráty za zdaňovací období 1993 a 1994. Nevyměřené ztráty by pak měly být posuzovány jinak než daňové ztráty vyměřené za zdaňovací období 1995 a následující. V návaznosti na toto se i mezi pracovníky správce daně objevuje názor, že uplatnil-li daňový subjekt nevyměřenou daňovou ztrátu, deklarovanou v daňovém přiznání za zdaňovací období 1993 a 1994, jako položku odčitatelnou od základu daně za zdaňovací období 1996 – 2001, správce daně může, při kontrole zdaňovacích období 1996 – 2001, vyzvat daňový subjekt k prokázání výše této odčitatelné položky, tedy i výše ztráty za rok 1993 nebo 1994, a to i v případě, že pro zdaňovací období 1993 nebo 1994 již skončila prekluzivní lhůta pro vyměření. Pokud bychom však skutečně posoudili všechny daňové ztráty vzniklé ve zdaňovacích obdobích 1993 a 1994 jako ztráty nevyměřené, bylo by

⁴ § 38n Daňová ztráta

(1) Pokud výdaje (náklady) upravené podle § 23 převyšují příjmy upravené podle § 23, je rozdíl daňovou ztrátou. U investiční společnosti vytvářející podílové fondy je daňovou ztrátou pouze rozdíl, o který výdaje (náklady) upravené podle § 23 převyšují příjmy upravené podle § 23, stanovený samostatně za investiční společnost (bez podílových fondů).

(2) Daňová ztráta se vyměřuje. Pro vyměření a dodatečné vyměření daňové ztráty se použijí obdobně ustanovení zvláštního předpisu o vyměření a dodatečném vyměření daně.

(3) Ustanovení předchozích odstavců platí i pro poplatníky uvedené v § 2, pokud není v § 5 stanoveno jinak.

nutno dovodit, že daňové subjekty neměly nárok na to uplatnit v těchto případech odčitatelnou položku podle § 34 odst. 1 ZDP. Od základu daně totiž lze podle § 34 odst. 1 ZDP odečíst ztrátu, která vznikla a byla vyměřena, přičemž obě tyto podmínky musí být splněny zároveň. Ačkoliv § 34 odst. 1 ZDP stanoví, že poprvé lze toto ustanovení použít u daňové ztráty vzniklé za zdaňovací období 1993, odpočet ztrát vzniklých v letech 1993 a 1994 by nebyl možný, protože podmínka stanovená v první větě § 34 odst. 1 ZDP, že ztráta vznikla a byla vyměřena, by nebyla splněna. Tento výklad je pro poplatníka mimořádně nepříznivý a vzhledem k nesourodosti právní úpravy platné v letech 1993, 1994, 1995 a následujících jej nelze považovat za správný. Ve většině případů není aplikován ani územními finančními orgány a ztráty z let 1993 a 1994 jsou zpravidla posuzovány stejně jako ztráty vyměřené v pozdějších obdobích. Zůstává však faktem, že v letech 1993 a 1994 správci daně daňové ztráty nevyměřovali. Z hlediska věcného obsahu není daňová ztráta ničím jiným než zvláštním druhem základu daně. Přitom základ daně byl vyměřován od počátku nové daňové soustavy a ustanovení § 38n by mělo být proto posuzováno jako potvrzení skutečnosti, že i daňová ztráta je základem daně, a proto je správné ji vyměřovat.

Z výše uvedených důvodů považujeme za správný závěr, že pro roky 1993, 1994 a 1995 nelze po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 ZSDP resp. 38r odst. 2 ZDP již výši ztráty měnit. Zanikne-li možnost měnit výši daňové ztráty v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 ZSDP, lze již v dalších zdaňovacích obdobích, v nichž je daňová ztráta uplatňována, sledovat jen oprávněnost výše uplatňovaného odpočtu vyměřené ztráty nebo její části od daňového základu⁵.

Dle § 34 odst. 1 ZDP, lze daňovou ztrátu odečíst nejdéle v sedmi zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně (bez přerušení) po období, za které se ztráta vyměřuje. Posledním zdaňovacím obdobím, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, se rozumí sedmé zdaňovací období následující po období, za které daňová ztráta byla vyměřena bez ohledu na to, zda daňový subjekt v těchto obdobích skutečně ztrátu odečetl od základu daně nebo ne. To platí i v případě, že daňová ztráta je ve skutečnosti umořena již např. v prvních dvou nebo třech letech následujících po roce, ve kterém vznikla. Zda poplatník vykáže základ daně nebo ztrátu a zda vzniklou ztrátu uplatní jako položku odčitatelnou od základu daně nebo ne je plně v jeho dispozici.

Třetí odstavec mění počáteční okamžik plynutí prekluzivních lhůt pro doměření daně z důvodu nesplnění podmínek pro uplatnění nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku jako výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů. Lhůty pro doměření daně z důvodů nesplnění podmínek pro uplatnění nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku jako výdaje počínají běžet od konce kalendářního roku, v němž bylo možno poprvé ověřit splnění těchto zákonných podmínek. U tohoto ustanovení je nutno vycházet ze skutečnosti, že počátky běhu lhůt, které nastaly před datem účinnosti ZIP, již nelze nově upravovat § 38r.

⁵ Např. ztráta v roce 1993 byla 10 tis., v roce 1994 bylo uplatněno 4 tis., v roce 1995 4 tis. a v roce 1996 uplatní daňový subjekt 5 tis.. V tomto případě by správce daně mohl doměřit 3 tis. (4+4+5=13).

Celé ustanovení § 38r je speciální úpravou ve smyslu § 97 ZSDP vzhledem k § 47 ZSDP, modifikuje ustanovení § 47 - Lhůty pro vyměření ZSDP, a to jak úpravu tříleté lhůty (§ 47 odst. 1), tak i úpravu desetileté lhůty (§ 47 odst. 2 ZSDP). S ohledem na změnu běhu desetileté prekluzivní lhůty je vhodné upozornit na několik sporných bodů.

1. Podle dosud platného zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní lze vyměřit a vymáhat daň nejpozději do deseti let počítaných od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátcе povinen podat přiznání nebo hlášení. Lhůty pro vyměření podle § 38r ZDP však mohou být i delší, z čehož plyne, že toto ustanovení není v souladu s § 4 výše uvedeného zákona o soustavě daní. Tento rozpor by neměl způsobovat problémy, neboť § 38r ZDP je ve vztahu k § 4 zákona č. 212/1992 Sb. zákonným ustanovením novějším a při aplikaci by měl mít přednost před zákonem starším (*lex posterior derogat priori*).
2. Praxe bude zřejmě narážet na nesoulad v úpravě lhůt pro vyměření a lhůt pro úschovu účetních písemností podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. V daňovém řízení však důkazní břemeno spočívá na daňovém subjektu, a proto mohou být daňové subjekty vyzývány k doložení dokladů starších než 10 let za účelem prokázání správnosti daňové povinnosti, kterou správce daně v souladu s § 38r ZDP bude prověřovat.
3. Ačkoliv v druhém odstavci § 38r se hovoří o lhůtě o vyměření (singulár) na rozdíl od odst. 3, kde je použit pojem lhůty pro vyměření (plurál), stejně jako v nadpisu k § 47 ZSDP, oba odstavce se vztahují k celému ustanovení § 47 ZSDP. Důvodem rozdílné formulace, je odlišná struktura obou ustanovení. Zatímco v odst. 2 se pojem lhůta pro vyměření vztahuje ke spojení ...po zdaňovacím období, v němž ztráta vznikla... a je tedy logicky použito jednotné číslo stejně jako u slova ztráta (uvažuje se jeden konkrétní případ), odst. 3 je formulován obecně a je tedy použito číslo množné. Z odkazu 39c) na celé ustanovení § 47 ZSDP však lze usuzovat na to, že odstavce 2 i 3 § 38r ZDP mění celé ustanovení § 47 ZSDP.

Paragraf 38r ZDP není speciální úpravou vzhledem k § 41 odst. 4 ZSDP, který určuje lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, proti poslední známé daňové povinnosti⁶. Z dikce § 41 odst. 4 ZSDP vyplývá, že dodatečné daňové přiznání lze podat do lhůty stanovené v § 47 odst. 1 ZSDP, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak. Nový § 38r ZDP sice obsahuje speciální úpravu vzhledem k § 47 ZSDP, protože se však výslovně nezmiňuje o podávání dodatečného daňového přiznání, nelze jej označit

⁶ § 41 ZSDP

(4) Dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, proti poslední známé daňové povinnosti, lze platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků podle § 54a 55b, a to do lhůty stanovené v § 47 odst. 1, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak. Toto dodatečné daňové přiznání nebo hlášení nelze však platně podat v případech, kdy

- a) původní daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek nebo byla sjednána,
- b) je uplatňováno snížení základu daně v důsledku snížení výnosů (příjmů) či uskutečněných zdanitelných plnění nebo zvýšení nákladů (výdajů) či přijatých zdanitelných plnění, o kterých již bylo pravomocně rozhodnuto v odvolání nebo v mimořádném opravném prostředku,
- c) se týká daňové povinnosti, kde rozhodnutí o ní bylo již pravomocně přezkoumáno soudem,
- d) dodatečným přiznáním na nižší daňovou povinnost nebo vyšší ztrátu by byla dotčena část daňové povinnosti již jednou dodatečně stanovená, při použití stejných důkazů.

jako speciální úpravu také vzhledem k ustanovení § 41 odst. 4 ZSDP a lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání bude třeba i nadále posuzovat podle § 47 ZSDP, a to i v případech, kdy se bude jednat o případy řešené v § 38r ZDP (investiční pobídky, ztráta, leasing). Je evidentní, že vzniká nerovnost mezi délkou období, ve kterém může správce daně dodatečně stanovit daňovou povinnost a délkou období, ve kterém může daňový subjekt podat dodatečné daňové přiznání. Návrh této úpravy byl obsažen již ve vládním návrhu, prošel řádným legislativním procesem a nebyly k němu v žádné fázi uplatněny připomínky.

ZIP neobsahuje žádná přechodná ustanovení, a proto vzniká problém, na která zdaňovací období uplatnit zmíněnou úpravu poprvé. Základním pravidlem, které bude třeba respektovat ve všech případech je, že došlo-li k prekluzi, jinými slovy uplynula-li lhůta pro vyměření podle § 47 zákona ZSDP před 1. 5. 2000 (datum účinnosti ZIP), nelze ustanovením § 38r ZDP pro prekludovaná období lhůtu pro vyměření podle § 47 ZSDP prolomit.

Řešení:

Za účelem zajištění jednotného a správného postupu územních finančních orgánů při interpretaci § 38r ZDP vypracovalo Ministerstvo financí následující doporučení k aplikaci § 38r ZDP. Materiál prošel vnitřním připomínkovým řízením MF ČR, byl připomínkován i územními finančními orgány (všechna finanční ředitelství) a dále byl bezrozporově konzultován s JUDr. Bártou (Ústav státu a práva). Doporučení bude publikováno ve Finančním zpravodaji.

K § 38r ZÁKONA č. 586/1992 Sb. O DANÍCH Z PŘÍJMŮ, VE ZNĚNÍ POZDĚJŠÍCH PŘEDPISŮ, (DÁLE JEN ZDP):

Došlo-li k prekluzi, tedy uplynula-li lhůta pro vyměření podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP), před 1.5.2000 (datum účinnosti zákona č. 72/2000 Sb. o investičních pobídkách a o změně některých zákonů) nelze ustanovením § 38 r ZDP pro prekludovaná období lhůtu pro vyměření podle § 47 ZSDP prolomit.

Celé ustanovení § 38r je speciální úpravou ve smyslu § 97 ZSDP vzhledem k § 47 ZSDP, modifikuje ustanovení § 47 - Lhůty pro vyměření ZSDP, a to jak úpravu tříleté lhůty (§ 47 odst. 1), tak i úpravu desetileté lhůty (§ 47 odst. 2 ZSDP). § 38r však není speciální úpravou vzhledem k § 41 odst. 4 ZSDP.

K odstavci 2

1. Vznikla-li daňová ztráta ve zdaňovacích obdobích 1993 - 1995 a nebyl-li učiněn úkon směřující k dodatečnému stanovení daně resp. výše daňové ztráty, lhůta pro vyměření pro zdaňovací období 1993, 1994 a 1995 uplynula a daň za tato období již nelze doměřit, a to ani v případech, kdy ztráta vykázaná v obdobích 1993 – 1995 je umořována ve zdaňovacích obdobích, pro která zůstává lhůta pro vyměření zachována.
2. Daňovou ztrátu ze zdaňovacího období 1993 lze odečíst od daňového základu nejpozději za zdaňovací období 2000. Pokud vznikla daňová ztráta za rok 1993, pobeží lhůta pro vyměření za zdaňovací období let 1996 až 2000 do 31. prosince 2004. Dojde-li v letech 2002 až 2004 ohledně daňové povinnosti za rok 2000 k úkonu směřujícímu k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, jsou splněny podmínky ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP a od konce roku, v němž byl

- daňový subjekt o tomto úkonu zpraven, počne běžet znovu tříletá prekluzivní lhůta; pro použití tohoto ustanovení pak platí omezení dané desetiletou objektivní lhůtou.
3. Pokud možnost měnit výši daňové ztráty vzniklé za zdaňovací období let 1993 až 1995 zanikla v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 ZSDP, lze již v dalších zdaňovacích obdobích (za rok 1996 a následující), v nichž je daňová ztráta uplatňována, sledovat jen oprávněnost **výše** uplatňovaného odečtu vyměřené ztráty nebo její části od daňového základu.⁷
 4. Posledním zdaňovacím obdobím, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, je sedmé zdaňovací období, následující bezprostředně po období, za které se daňová ztráta byla vyměřena bez ohledu na to, zda daňový subjekt v těchto obdobích skutečně ztrátu odečetl od základu daně nebo ne.

Příklady:

1. Daňový subjekt vykázal za zdaňovací období 1993 ztrátu 100 000 Kč. U tohoto daňového subjektu příslušný správce daně neučinil v období 1.1.1995 - 31.12.1999 žádný úkon směřující k dodatečnému stanovení daně resp. výše daňové ztráty za období 1993 až 1995.

Varianta 1 a)

Daňový subjekt vykázal v roce 1994 základ daně před úpravami 50 000 Kč a v roce 1995 také 50 000 Kč. Tyto částky si odečetl od základů daně jako ztrátu ze zdaňovacího období 1993. Posledním dnem, kdy mohl správce daně doměřit daň za zdaňovací období 1993, 1994 a 1995, nebo učinit úkon směřující k dodatečnému stanovení daně za tato zdaňovací období byl 31. prosinec 1997 resp. 1998 resp. 1999. Možnost vyměřit nebo dodatečně stanovit daň za období 1993, 1994 a 1995 byla prekludována podle § 47 odst. 1 ZSDP.

Varianta 1 b)

Ve zdaňovacím období 1994 vykázal daňový subjekt základ daně před úpravami 25 000 Kč, ve zdaňovacím období 1995 také 25 000 Kč a ve zdaňovacích obdobích 1996, 1997, 1998, 1999 a 2000 vždy 10 000 Kč. U zdaňovacích období 1993 – 1995 došlo k prekluzi před 1. 5. 2000 a daň za tato období již nelze doměřit. Příslušný správce daně může doměřit daň za období 1996 – 2000, nebo učinit úkon směřující k dodatečnému stanovení daně za zdaňovací období roku 2000, čímž by umožnil aplikovat § 47 odst. 2 ZSDP, nejpozději 31. 12. 2004. Při doměření daně musí však vycházet z výše ztráty, jak byla vypočtena za zdaňovací období 1993.

2. *Daňový subjekt vykázal v roce 1996 ztrátu 70 000 Kč. Příslušný správce daně neučinil v období 1.1.1998 - 31.12.2000 žádný úkon směřující k dodatečnému stanovení daně resp. výše daňové ztráty. Poslední období, ve kterém lze odečíst tuto ztrátu je rok 2003.*

Varianta 2 a)

Daňový subjekt vykázal v letech 1997 - 2003 základ daně před úpravami vždy 10 000 Kč. V těchto sedmi letech umořoval ztrátu ze zdaňovacího období 1996 (10 000 Kč v každém roce). Posledním dnem, kdy může správce daně doměřit daň za zdaňovací období 1996 - 2003 (včetně doměření ztráty za r. 1996), je 31. prosinec 2007. Kdyby však v letech 2005 až 2007 byl učiněn úkon směřující k vyměření nebo dodatečnému

⁷ Např. ztráta v roce 1993 byla 10, v roce 1994 bylo uplatněno 4, v roce 1995 4 a v roce 1996 uplatní daňový subjekt 5. V tomto případě by správce daně mohl doměřit 3 (4+4+5=13).

stanovení daně za rok 2003, který by umožnil aplikaci § 47 odst. 2 ZSDP nová lhůta by běžela pro všechna zdaňovací období v rozmezí let 1996 až 2003 znovu od konce roku, ve kterém byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.

Varianta 2 b)

Daňový subjekt vykázal v roce 1997 základ daně před úpravami 10 000 Kč, v roce 1998 30 000 Kč a v letech 1999, 2000, 2001, 2002 a 2003 vykáže opět ztrátu. Ztrátu z období 1996 si daňový subjekt odečetl od základů daně – 10 000 Kč od základu daně za zdaňovací období 1997 a 30 000 Kč od základu daně za zdaňovací období 1998. Posledním dnem, kdy může správce daně doměřit daň za zdaňovací období 1996 – 2003 (včetně doměření ztráty za r. 1996), je i v tomto případě 31. prosinec 2007, pokud v letech 2005 až 2007 nebyl učiněn úkon směřující k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně za rok 2003, který by umožnil aplikaci § 47 odst. 2 ZSDP.

Varianta 2 c)

Daňový subjekt vykázal v roce 1997 základ daně před úpravami 35 000 Kč a v roce 1998 také 35 000 Kč. V těchto částkách si odečetl od základů daně za zdaňovací období 1997 a 1998 ztrátu ze zdaňovacího období 1996. Posledním dnem, kdy může správce daně doměřit daň za zdaňovací období 1996 - 2003 je 31. prosinec 2007, pokud v letech 2005 až 2007 nebyl učiněn úkon směřující k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně za rok 2003, který by umožnil aplikaci § 47 odst. 2 ZSDP.

Na základě nové právní úpravy lze shrnout, že daň za zdaňovací období 1996 lze doměřit nejpozději (v případě, že budou učiněny potřebné úkony směřující k dodatečnému stanovení daně) 31. 12. 2014, což platí pro situace uvedené ve variantách 2a), 2b) i 2c).

K odstavci 3

1. Vzhledem k tomu, že zákon č. 72/2000 Sb., neobsahuje žádná přechodná ustanovení, je třeba počátek lhůt, které počaly běžet dříve, než nabyl účinnosti tento zákon, posuzovat podle dosavadní právní úpravy. Ustanovení § 38r odst. 3 ZDP lze tedy poprvé použít pro zdaňovací období 1999⁸. Nová úprava se bude týkat finančních pronájmů s následnou koupí najaté věci trvajících ve zdaňovacích obdobích 1999 a následujících.⁹
2. Kalendářním rokem, ve kterém je možno poprvé ověřit splnění výše uvedených zákonných podmínek je rok, ve kterém finanční pronájem skončil (správce daně může toto ověřit ještě v tomto roce formou vyhledávací činnosti podle § 36 ZSDP).

Změna délky prekluzivní lhůty se vztahuje **pouze** na tu část daňové povinnosti, kteřá by byla doměřena v důsledku nesplnění podmínek pro uplatnění nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku jako daňově účinného výdaje. Proto běh lhůty pro dodatečné stanovení daně z důvodů nedodržení podmínek leasingu podle § 38r ZDP nemá vliv na běh lhůty pro

⁸ Lhůta pro vyměření pro zdaňovací období 1999 by začala běžet podle § 47 ZSDP 1. 1. 2001

⁹ Výklad k odst. 2 a odst. 3 je v otázce na které zdaňovací období se ustanovení bude aplikovat poprvé odlišný, protože i konstrukce těchto dvou ustanovení je různá. Zatímco odst. 2 mění **konec** běhu lhůt pro vyměření, odst. 3 mění jejich **počátek**.

vyměření a dodatečné stanovení daně podle § 47 ZSDP obecně, tj. z ostatních důvodů.

Příklad:

Daňový subjekt uzavřel smlouvu o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, jejímž předmětem je nemovitost, 1. 8. 1997 na osm let. Předpokládejme, že pronájem skutečně skončí 31. 7. 2005 koupí nemovitosti, kupní cena této nemovitosti bude ve skutečnosti vyšší než zůstatková cena, kterou by nemovitost měla při rovnoměrném odpisování, ačkoliv uzavřená smlouva předpokládala cenu vyhovující podmínkám stanoveným v § 24 odst. 4 ZDP. Leasingové splátky daňový subjekt uplatňuje jako daňově uznatelné výdaje v létech 1997 až 2005. Příslušný správce daně neučiní v období 1.1.1999 - 31.12.2001 u tohoto subjektu žádný úkon směřující k dodatečnému stanovení daně. Lhůty pro doměření daně dle § 47 ZSDP z důvodů nesplnění podmínek pro uplatnění nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku jako daňově účinného výdaje (dále jen "z důvodů leasingu") pro zdaňovací období 1999 – 2005 začnou běžet podle § 38r odst. 3 ZDP od 1.1.2006, to však nemá vliv na běh lhůt pro vyměření podle § 47 ZSDP obecně pro případy dodatečného stanovení daňové povinnosti z jiných důvodů než z důvodů leasingu. Správce daně může dodatečně stanovit daňovou povinnost za zdaňovací období 1999 z důvodů leasingu nejpozději 31.12.2008 resp. 31.12.2016, pokud učinil potřebné úkony směřující k dodatečnému stanovení daně z důvodů leasingu. Pro zdaňovací období 1997 a 1998 se běh lhůt pro vyměření řídí úpravou platnou a účinnou do 1. 5. 2000.

JUDr. Jan Bárta, CSc.

Vedoucí sektoru veřejného práva

Ústav státu a práva AV ČR

Národní 18

116 91 Praha 1

Praha 18.10.2000

§ 38r (2) Lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření³⁹⁾ jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.

První problém při výkladu § 38r je terminologický, hovoří se o možnosti ztrátu uplatnit. Uplatnění ztráty ovšem podle zákona znamená jen možnost, kterou má poplatník daně z příjmů fyzických osob v běžném zdaňovacím období (tedy uplatnit ztrátu, kterou může mít jedině v § 7 a § 9, znamená snížit úhrn dílčích základů daně v ostatních druzích příjmů fyzických osob):

§ 5 (3) Pokud podle účetnictví výdaje přesáhnou příjmy uvedené v § 7 a 9, je rozdíl ztrátou. O ztrátu upravenou podle § 23 (dále jen "daňová ztráta") se sníží úhrn dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů uvedených v § 7 až 10 s použitím ustanovení odstavce 1. Tuto ztrátu nebo její část, kterou nelze uplatnit při zdanění příjmů ve zdaňovacím období, ve kterém vznikla, lze odečíst od úhrnu

dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů uvedených v § 7 až 10 v následujících zdaňovacích obdobích podle ustanovení § 34.

Toto u právnických osob nepřichází v úvahu, ztráta má u nich tak jako tak význam až v následujících obdobích. V následujících obdobích (jak u fyzických, tak u právnických osob) se ztráta neuplatňuje, nýbrž odečítá.

Doslovný výklad § 38r (uplatnění) by vedl k nesmyslným výsledkům, je tedy třeba se smířit s tím, že "uplatnění" v novele č. 72/2000 Sb. znamená něco jiného než v textu zákona, a že normu je třeba ve skutečnosti aplikovat na situace, kdy je možno ztrátu z minulých období odečíst.

Otázku výkladu slov z § 38r znějících "lhůta pro, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit" je podle mého názoru třeba řešit s použitím základního ustanovení § 34 odst. 1 "Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v sedmi zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje".

Ustanovení má dvě části:

- 1) se stanoví vůbec možnost ztrátu v budoucích obdobích odečítat - toto ustanovení by v zákoně jednak nemuselo být vůbec (nastala by neodečitelnost ztráty), anebo stejně dobře by mohla věta končit tečkou za slovy "nebo jeho část" (možnost odečtení ztráty by se stala časově neomezenou)
- 2) doplněkem za slovy "a to" se stanoví časové omezení.

To tedy znamená, že možnost odečtení ztráty je zde jen tehdy, jsou-li kumulativně splněny obě podmínky, tj. a) je tu nějaká ztráta nebo její část, která ještě nebyla odečtena, a současně b) neuplynula lhůta 7 zdaňovacích období od vzniku.

Je jasné že ztrátu odečítat nelze, je-li kterákoliv z obou podmínek nesplněna, tedy - buď ztráta by zde byla, ale uplynul čas, anebo - čas by byl, ale není (už) co odečítat.

Vrátíme-li se k teoretické možnosti, že zákon nemusí nutně omezovat čas na odečtení ztráty, je i tak jasné, že možnost odečítat ztrátu zanikne tím, že v některém zdaňovacím bude odečten poslední zbytek vzniklé ztráty.

Pro význam § 38r je tedy rovněž třeba vycházet z toho, že podle platného zákona možnost odečíst ztrátu minulých období zanikne buď tím, že celá ztráta je odečtena, anebo tím, že uplynul stanovený čas - vždy podle toho, která z obou skutečností nastane dřív.

Posledním zdaňovacím obdobím za které lze ztrátu uplatnit, tedy je

- a) buď sedmé zdaňovací období po období, za něž byla vyměřena, to za předpokladu, že ještě i po skončení šestého zdaňovacího období v pořadí je nějaká neodečtená část ztráty

b) nebo to zdaňovací období, ve kterém poplatník odečetl celou ztrátu nebo její poslední část, což může být kterékoli z předmětných sedmi po sobě jdoucích zdaňovacích období.

Vždy jen jedno z těchto dvou období prodlužuje lhůtu pokud jde o vyměření za období, v němž ztráta vznikla, a všechna období mezi těmito dvěma.

Pro úplnost:

Aby lhůta pro vyměření končila tak jak je uvedeno v materiálu MF pro koordinační výbor 6/2000, tedy bez ohledu na to, zda a kdy byla ztráta skutečně odečtena, musela by příslušná norma věc vztahovat nikoliv k možnosti odečtení, nýbrž k časovému omezení této možnosti. K tomu účelu by ale musela znít jinak, např. takto: *"končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které by bylo lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit vzhledem k § 34 odst. 1."*

Neshledávám ovšem věcné důvody, proč by možnost doměření měla být odvozována nikoliv od faktu který nastal (odečtení), nýbrž od lhůty, která má význam jen pro fakt který nenastal (skočila by možnost odečíst, pokud by neskončila už předtím z jiného důvodu, a ona z důvodu odečtení skončila).

Změna textu zákona, měla-li by být upřesňující, by musela pamatovat na obě možnosti zániku možnosti odečíst ztrátu, např. snad: "..., za které daňový poplatník daňovou ztrátu nebo její poslední část uplatnil; pokud ztráta nebyl uplatněna zcela, pak se lhůtou pro doměření za sedmé zdaňovací období následující po zdaňovacím období, za které byla ztráta vyměřena."

Osobně bych změnu zákona příliš nedoporučoval, formulace by byla kostrbatá a budila by pochybnosti o tom, zda se nejedná o věcnou změnu. Domnívám se, že výkladem zákona jak shora lze dospět k dostatečně jednoznačnému závěru.

Konečné stanovisko ministerstva financí k nové úpravě lhůt pro vyměření daně:

Závěry k uvedené problematice obsažené v komplexním materiálu MF byly bez výhrad odsouhlaseny všemi Finančními ředitelstvími a rovněž v rámci MF došlo ke vzájemné shodě. Vycházejíce z dosavadních přístupů všech zúčastněných k projednávání jednotlivých bodů na Koordinačním výboru neshledalo MF žádný důvod k tomu, aby byl v dané problematice upřednostněn skutečný stav před právním stavem. Z toho podle názoru MF vyplývá, že lhůta pro vyměření daně v daném případě pro všechna zdaňovací období končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.