

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 13.9.2000

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. V úvodu jednání uplatnili zástupci KDP a Svazu účetních požadavek na opětovné posouzení závěrů v doplnění zápisu z jednání KV s KDP konaného dne 5.1.2000 a na úpravu zápisu z jednání KV s KDP konaného 21.6.2000. Na základě uvedených požadavků

a) doplnění zápisu z jednání KV s KDP dne 5.1.2000, k bodu 2 - Ztráta z postoupení pohledávky za poplatníky v konkursním řízení, bude na základě dopisu postoupeno k posouzení legislativnímu odboru Ministerstva financí; definitivní závěr bude zástupcům KV sdělen dodatkem k tomuto zápisu,

b) se zápis z jednání KV s KDP dne 21.6.2000, opravuje takto:

ba) v bodech týkajících se DPH

Bod ad VI. k bodu 6 - Kolaudace pro účely DPH, nově zní:

Úmyslem Ministerstva financí při navrhování definice kolaudace do novely zákona o DPH bylo stanovit, kdy dochází k uplatňování daně v případě kolaudace po technickém zhodnocení stavby. Jestliže je prováděno technické zhodnocení a je kolaudováno, začíná začátek lhůty, v níž případný následný prodej stavby dani podléhá, dnem kolaudace tohoto technického zhodnocení. Porovnání ceny tohoto technického zhodnocení se zůstatkovou cenou stavby ve smyslu daně z příjmů ke dni zahájení stavebního řízení slouží pouze jako test pro posouzení skutečnosti, zda tato kolaudace má či nemá vliv na běh lhůty, v níž případný prodej stavby dani podléhá.

Závěr k bodu 3 - DPH při obchodech s obchodními řetězci, který zněl

"Ve většině uváděných případů se bude zřejmě jednat o zdanitelné plnění podle zákona o DPH, tj. převod a využití práv. Pro jednoznačné posouzení je však nutno upřesnit, v souladu se závěry jednání KV KDP, právní stránku smluvních vztahů mezi dodavatelem a odběratelem"

se vypouští. Po doplnění podkladů bude tato problematika znovu řešena na některém z dalších jednání KV KDP.

bb) v bodech týkajících se daně z příjmů

Popis problému - Nepeněžitě plnění formou výdajů charakteru technického zhodnocení při nájmu nebo výpůjčce hmotného majetku a s tím související uskutečnění zdanitelného plnění, duplicitně označeného jako bod 3, nově zní:

Nepeněžitě plnění při nájmu hmotného majetku formou oprav či provedením technického zhodnocení je v ZDP i ZDPH již řešeno. Nejasnosti však mohou vzniknout u výdajů charakteru technického zhodnocení podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP, které se často vyskytují při nájmu movitého majetku. Nepeněžitě plnění formou oprav, TZ a výdajů charakteru TZ při výpůjčce majetku není řešeno vůbec.

Závěr:

Z hlediska daní z příjmů není možné odepisovat technické zhodnocení prováděné na zapůjčeném či vypůjčeném majetku. Technické zhodnocení v částkách nižších než 40 tis. Kč (§ 33 odst. 1 ZDP) je nepeněžním příjmem na straně vlastníka (pronajimatele) v souladu s ustanovením § 23 odst. 6 písm. a) ZDP. Toto nepeněžní plnění se ocení zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování (§ 31) nebo znaleckým posudkem.

Z hlediska daně z přidané hodnoty zástupci MFČR souhlasí s tím, aby se při opravách a technickém zhodnocení na vypůjčeném majetku postupovalo stejně jako u najatého majetku, s výjimkou plátců, kteří jsou fyzickými osobami. Podle § 19 odst. 11 zákona o DPH nemá plátce, který je fyzickou osobou, nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která se týkají majetku, který není součástí jeho obchodního majetku. Toto ustanovení se nevztahuje na majetek, který tento plátce užívá k podnikání na základě nájemní smlouvy nebo smlouvy o finančním pronájmu, ale vztahuje se na majetek užívaný na základě smlouvy o výpůjčce. Ve vztahu k tomuto majetku nelze podle § 19 odst. 11 nárok na odpočet uplatnit.

2. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců a Ministerstvem financí

Daň z příjmů

1. Nová úprava lhůt pro vyměření daně (§ 38r zákona o daních z příjmů)

Předkládá: Ministerstvo financí

Závěr:

KDP bere materiál zpracovaný Ministerstvem financí na vědomí s tím, že se k němu vyjádří na příštím jednání KV KDP.

Daň z přidané hodnoty

2. Podnikání zahraničních osob po novele zákona DPH zákonem č. 17/2000 Sb.

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

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu nových ustanovení zákona o DPH.

1. Popis změn

Zákonem č. 17/2000 Sb., došlo mimo jiné ke změnám v uplatňování DPH při podnikání zahraničních osob v České republice a to především úpravou ustanovení § 19 resp. 20. Současně tento zákon stanovil, že nová úprava pro podnikání zahraničních osob se poprvé použije od 1. ledna 2001. Tato nová úprava spočívá v tom, že zahraniční osoby, které podnikají v České republice prostřednictvím organizačních složek budou povinny krátit nárok na odpočet daně na vstupu u všech přijatých plněních podle §20 (viz ustanovení § 19a odst.4). Podle ustanovení § 20 odst. 4 bude organizační složka, která obdrží od zahraniční osoby, která je jejím zřizovatelem, příspěvek, popřípadě jiné finanční prostředky, započítávat tyto příspěvky nebo jiné finanční prostředky do součtu ve jmenovateli koeficientu.

Touto změnou se zahraniční osoby podnikající v České republice prostřednictvím své organizační složky dostaly do podobné situace, v jaké jsou plátcí daně, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, protože ti také započítávají do součtu ve jmenovateli koeficientu dotace, příspěvky včetně členských příspěvků, popřípadě jiné prostředky ze státního nebo místních rozpočtů. Je otázkou, zda úprava neměla sledovat případy organizačních složek, jejichž zřizovatel je osobou, která není založena za účelem podnikání.

2. Analýza změny zákona o DPH pro organizační složky

V případě vztahu mezi zřizovatelem, tj. zahraniční právnickou (případně fyzickou) osobou a jeho organizační složkou, která je nedílnou, avšak určitým způsobem (účetně, organizačně atd.) oddělenou částí této osoby, jde podle obchodních principů o tzv. vnitropodnikové plnění, které podle základních principů zdanitelným plněním není. Vnitropodnikové plnění se může stát, a podle zákona o DPH se i stává, zdanitelným plněním pouze v zákonem stanovených případech. Těmito jsou případy stanovené v § 7 odstavec 2 písm. a) až f) bez ohledu na to, zda je uskutečněno samostatně zřízenou organizační jednotkou. V jiných případech vnitropodnikové plnění není stanoveno jako zdanitelné plnění podle zákona o DPH. Zákon toto plnění definuje jako zdanitelné bez ohledu na interní vypořádání tohoto vnitropodnikového plnění. Zákon nově nezavádí obecně vnitropodniková plnění uskutečněná organizační složkou jako plnění zdanitelná. V této fázi platí základní pravidlo, že, až na výjimky stanovené v § 7, výše označené aktivity organizační složky vůči zřizovateli nejsou zdanitelnými plněními. V případě dodání zboží od organizační složky ke zřizovateli totiž nedochází ke změně vlastnictví a tudíž chybí základní předpoklad pro vznik zdanitelného plnění z titulu dodání zboží.

Co se týče poskytování služeb, jde o vnitropodnikové plnění, které nemůže být považováno za plnění v rámci podnikání. Vnitropodnikové plnění není samo o sobě totiž podnikáním. Podle zákona o DPH tedy při vnitropodnikovém plnění, až na výjimky stanovené zákonem, není splněn základní předpoklad pro zdanitelné plnění ani pro titul poskytování služeb.

Nezávisle na skutečnosti, jaké finanční prostředky přicházejí plátcí DPH (do termínu prostředky zahrnují veškeré příjmy nebo výnosy ve smyslu účetních pravidel, včetně jakýchkoliv příspěvků, dotací atd.), obecně mají na DPH vliv pouze ty, které jsou příjmy za zdanitelná plnění. Zákon o DPH dále stanovuje, že v případě plátců, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, se některé finanční

prostředky budou zahrnovat do jmenovatele koeficientu bez ohledu na to, zda jsou nebo nejsou příjmy za zdanitelné plnění. Tímto tedy dojde ke zkrácení nároku na odpočet, což dokazuje vliv na DPH.

Dalo by se nyní chápat, že, podle novely zákona, jsou příspěvky zřizovatele svým organizačním složkám, v případě zahraničních osob, postaveny naroveň dotacím, příspěvkům, včetně členských příspěvků, u plátců, kteří nejsou zřízeni nebo založeni za účelem podnikání. Jde o případ jakoby příjmů za plnění, která nejsou zdanitelná (a to ani osvobozená, protože nejsou vůbec plněními).

Zákon, v případě organizačních složek zahraničních osob stanoví, že do jmenovatele se započítávají příspěvky pouze od zřizovatele. Zákon nebere v úvahu, že při podnikání může mít zahraniční osoba několik organizačních složek navíc v různých státech, a že k vnitropodnikovým plněním může docházet i mezi jednotlivými organizačními složkami. Zákon nestanovuje, že pokud příspěvky přichází do organizační složky z jiné organizační složky téhož zřizovatele, že takové příspěvky patří taktéž do jmenovatele koeficientu. Znění zákona DPH je tedy v tomto případě nedokonalé a může vést k různému výkladu či k různému uplatňování DPH při podnikání zahraničních osob v České republice.

Na základě předchozí analýzy lze tedy říci, že podobným podmínkám jako zahraniční osoby podnikající v České republice prostřednictvím organizační složky, a to těm upravující nárok na odpočet daně na vstupu tím, že se započítávají do jmenovatele koeficientu i částky za plnění, která nejsou zdanitelná, jsou za určitých podmínek vystaveny i osoby české a to ty, které nejsou zřízeny nebo založeny za účelem podnikání. České osoby zřízené za účelem podnikání, které mají zřízeny v České republice své organizační složky (samostatně zapsané v OR), však ve stejné pozici nejsou.

3. Analýza pravidel pro podnikání zahraničních osob v České republice

Zahraníční osoby jsou oprávněny podnikat v České republice, pokud tady zřídí a zaregistrují v obchodním rejstříku svoji organizační složku. Takovéto osoby mají mít podle obchodního zákoníku stejná práva při podnikání jako české subjekty, pokud zákon nestanoví jinak. V případě, že uskutečňují zdanitelná plnění, jsou, v závislosti na svém obratu, buď povinni se registrovat k DPH, nebo, pokud jejich obrat za sledovaná plnění nepřekročí stanovenou hranici, se mohou sami ze své vůle registrovat k DPH. Organizační složky zahraničních osoby se zpravidla (až na výjimky stanovené zákonem či mezinárodní smlouvou) stávají i poplatníky daní z příjmů.

Při svém podnikání v České republice se zahraniční osoby, kromě českých předpisů, řídí i mezinárodními smlouvami, které mohou upravovat jejich práva a povinnosti. V oblastech daní jsou to především smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Základní preambule smluv o zamezení dvojího zdanění stanovuje, že se tyto smlouvy týkají především daní majetkových a daní z příjmů. Na první pohled se tak zdá, že tyto smlouvy nemají vliv na uplatňování daní nepřímých. Toto však není vždy pravda. Podrobným studiem smluv o zamezení dvojího zdanění se dá zjistit, že i tyto smlouvy mohou mít vliv na uplatňování daní nepřímých a tudíž i DPH. Rozhodující v tomto případě je, zda příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění v sobě má zakomponovaný článek o "Rovnoprávném zacházení" ve smyslu modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění pro země OECD. Právě modelová smlouva OECD je vzorovým příkladem toho, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění

mohou mít vliv i na jiné daně než daně stanovené v základních preambulích. Článek 24 modelové smlouvy totiž uvádí:

Čl. 24

Rovnoprávné zacházení

1. Státní příslušníci jednoho smluvního státu nesmějí v jiném smluvním státě podléhat zdanění nebo s tím souvisejícím závazkům, které jsou jiné, než zdanění a s tím související povinnosti nebo zatěžují více tyto státní příslušníky, než kterým podléhají anebo mohou podléhat státní příslušníci jiného státu při stejných poměrech. Toto ustanovení platí bez ohledu na článek 1 také pro osoby, které nejsou usídleny v žádném smluvním státě.

2. Výraz státní příslušník znamená:

- a) fyzické osoby, které mají příslušnost jednoho smluvního státu*
- b) právnické osoby, společnosti osob, jiná sdružení osob, která byla zřízena podle práva, platného v jednom smluvním státě.*

...

6. Podniky jednoho smluvního státu, jejichž kapitál zcela nebo částečně patří bezprostředně nebo zprostředkovaně osobě nebo několika takovým osobám, které jsou usídleny v jiném smluvním státě, nebo který podléhá jejich kontrole, nesmějí v prvně jmenovaném státě podléhat zdanění nebo s tím souvisejícímu závazku, který je jiný nebo více zatěžující než zdanění a s ním související závazky, kterým podléhají nebo mohou podléhat podobné podniky prvně jmenovaného státu.

7. Tento článek platí neohledně na článek 2 pro daně jakéhokoliv druhu a označení.

Lze připomenout, že Česko se stalo členem OECD koncem roku 1995 a akceptovalo doporučení Rady OECD s určitými výhradami, přičemž výhrady k modelové smlouvě OECD a jejímu komentáři se netýkaly článku rovnoměrného zacházení.

Z analýzy smluv o zamezení dvojího zdanění, které jsou uplatňovány mezi Českem a dalšími státy, vyplývá, že rovnoměrné zacházení (případně jinak překládáno slovy "zákaz diskriminace") se vztahuje i na nepřímé daně a bude uplatňováno ve vztahu k následujícím státům:

Belgie, Bělorusko, Čína, Dánsko, Egypt, Estonsko, Finsko, Francie, Chorvatsko, Itálie, Izrael, Japonsko, Kazachstán, Korea, Kypr, Litva, Lotyšsko, Lucembursko, Maďarsko, Mongolsko, Německo, Nigérie, Nizozemí, Norsko, Polsko, Portugalsko, Rakousko, Rumunsko, Řecko, SAE, Slovinsko, Srí Lanka, Španělsko, Švédsko, Švýcarsko Tunis a USA.

Pro zajímavost uvádím, že zákaz diskriminace ve smyslu smlouvy OECD mimo jiné není, ve smlouvách s Irskem, Kanadou, Velkou Británií, Slovenskem a dalšími státy.

Zákon o DPH ve svém § 53a stanoví, že ustanovení tohoto zákona se použije, pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.

V návaznosti na ustanovení §53a zákona o DPH a mezinárodní smlouvě uzavřené ve věci zamezení dvojího zdanění by se ustanovení § 19a odst. 4 a ustanovení § 20 odst. 4 zákona o DPH, ve znění platném od 1. dubna 2000 a účinnými od 1. ledna 2001, neměla použít u organizačních složek v případě, že sídlo zřizovatele je v následujících státech:

Belgie, Bělorusko, Čína, Dánsko, Egypt, Estonsko, Finsko, Francie, Chorvatsko, Itálie, Izrael, Japonsko, Kazachstán, Korea, Kypr, Litva, Lotyšsko, Lucembursko, Maďarsko, Mongolsko, Německo, Nigérie, Nizozemí, Norsko, Polsko, Portugalsko,

Rakousko, Rumunsko, Řecko, SAE, Slovinsko, Srí Lanka, Španělsko, Švédsko, Švýcarsko Tunis a USA.

1. Další problémy při uplatňování DPH s účinností od 1. ledna 2001

U organizačních složek v případě, že sídlo zřizovatele je v jiném státě než ve státě, se kterým má Česko dohodu o zákazu diskriminace v oblasti daní, platnou i pro nepřímé daně, může docházet k nejasnostem při výkladu ustanovení § 19a odstavec 4 a následně § 20 odst. 4 ve znění od 1. ledna 2001 a to z následujících důvodů:

Zákon jednoznačně nedefinuje, co se rozumí termínem "příspěvek, případně jiné finanční prostředky" od zřizovatele. V praxi může docházet k vnitropodnikovým transferům financí, které mohou být naroveň krátkodobým finančním výpomocím. Není jasné, zda takovéto účetní operace budou považovány za případy, které ovlivňují výši jmenovatele koeficientu. Není dále jasné, jak budou posuzovány příspěvky, které budou přicházet prostřednictvím sesterských organizačních složek. V důsledku těchto nejasností může docházet k nestejnému posouzení a následně i k nestejnému uplatňování zákona o DPH. Prostřednictvím daňového zákona by tak bylo vážně porušeno konkurenční prostředí.

Návrh řešení:

- 1) S ohledem na skutečnost, že v zákoně o DPH není jednoznačně definován termín "příspěvek, případně jiné finanční prostředky" od zřizovatele a na skutečnost, že nové ustanovení v zákoně o DPH je diskriminační, tj., je možné jej uplatňovat pouze ve vztahu k zahraničním osobám podnikajícím prostřednictvím organizační složky, v případě, že zřizovatel sídlí pouze v určitém státě, se navrhuje, aby Ministerstvo financí vydalo interní pokyn k tomu, že toto ustanovení nelze, podle současného znění, uplatňovat.
- 2) Návrh pro výklad podnikání zahraničních osob podnikající v České republice prostřednictvím organizační složky

Problematika podnikání zahraničních osob prostřednictvím organizačních složek byla v dřívější době poměrně často problematická. Z těchto důvodů MF vydalo již několik pokynů řady D, kde se snažilo sjednotit výklad k této otázce. S ohledem na poslední novelu zákona a změnu filosofie v řazení různých ustanovení zákona, především posun pravidla určujícího místo zdanitelného plnění hned do úvodu zákona, lze říci, že je bez větších problémů možno opustit předcházející výklady zákona o DPH prezentované v pokynech, které ne zcela plně vycházely z ustanovení zákona. Podle některých výkladů může mezi organizační složkou a jejím zakladatelem docházet ke zdanitelným plněním. Tyto výklady navazovaly na předcházející znění zákona, aby v některých případech bylo organizačním složkám umožněno uplatnit nárok na odpočet DPH.

Současné znění zákona o DPH umožňuje následující právní výklad:

1. Mezi organizační složkou a jejím zakladatelem nedochází ke zdanitelným plněním. Jde pouze o vnitropodniková plnění, která, až na případy stanovené v § 7, nejsou za zdanitelná plnění považována.
2. Zahraniční osoba oprávněná podnikat prostřednictvím organizační složky v České republice se posuzuje stejně jako české osoby. Tzn., že, v případě, ať již organizační složka vyvíjí aktivity přímo pro třetí subjekty v České republice, nebo

pro svého zřizovatele, který je používá pro svá další plnění, se tato plnění nejdříve posuzují podle pravidel daných v §2b – Místo plnění, zákona o DPH.

3. Tam, kde místo plnění je mimo území Česka, plnění nebude považováno za zdanitelné.
4. Nárok na odpočet daně na vstupu se posuzuje podle ustanovení § 19 (současného znění) tzn., že nárok na odpočet je i v případě, že přijaté plnění slouží k uskutečnění plnění, která nejsou zdanitelná.
5. Co se týče vývozu služeb, tak bude přicházet v úvahu tam, kde je příjemcem služby jiná osoba než zřizovatel. Za vývoz služeb nemůže být považováno plnění z jedné organizační složky do jiné organizační složky téhož zřizovatele, umístěné však v jiné zemi než je Česko.
6. Pokud zahraniční osoba, mající a podnikající v České republice prostřednictvím organizační složky, uskutečňuje plnění s místem v České republice a příjemcem je plátce DPH, je povinna vystavit řádný daňový doklad ve smyslu ustanovení § 12 zákona o DPH. Nic nebrání tomu, aby finanční prostředky za takováto plnění směřovaly přímo na zřizovatele.
7. Pokud zahraniční osoba mající v České republice svoji organizační složku uskutečňuje plnění definované v §2b odstavec (3) písmeno e) a služby jsou poskytovány jak organizační složkou v České republice, tak i zřizovatelem v zahraničí a nelze jednoznačně určit místo plnění, bude z důvodů právní jistoty takovýto případ posuzován za plnění, kde místo je určeno základním pravidlem podle § 2b odstavec (3) písmeno a) resp. b) [i fyzická osoba může mít v České republice organizační složku]. Tímto výkladem lze dojít k tomu, že se místo plnění dostane, podle současného znění, do Česka a na plnění bude nahlíženo jako na plnění zdanitelné v České republice.
8. V případě, že místo plnění bude mimo území Česka a zahraniční osoba uskutečňuje, kromě plnění, i zdanitelná plnění osvobozená podle §25, se bude postupovat podle ustanovení § 20. Obrat za plnění, která nejsou zdanitelná, t.j. např. plnění s místem mimo území Česka, se při výpočtu koeficientu nepoužije.

Návrh na opatření:

Po sjednocení názoru v Koordinačním výboru vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

Organizační složka zahraniční osoby, jejímž prostřednictvím podniká zahraniční osoba v tuzemsku, není samostatným právním subjektem, a proto případná plnění mezi organizační složkou a jejím zřizovatelem nejsou zdanitelným plněním, tj. pokyn D-149 je v tomto směru neplatný. Pro zahraniční osobu podnikající v tuzemsku prostřednictvím organizační složky platí při uplatňování DPH stejné povinnosti a práva jako pro české právnické osoby včetně vymezení místa plnění. Jediná výjimka z tohoto pravidla platí pro uplatňování odpočtu daně od 1.1.2001.

Od tohoto data jsou podle § 19a odst. 4 zákona o DPH zahraniční osoby oprávněné podnikat v tuzemsku prostřednictvím své organizační složky povinny zkracovat nárok na odpočet podle § 20 u všech přijatých zdanitelných plnění a netýká se jich tedy přiřazovací způsob zkracování nároku na odpočet daně podle § 19a odst. 1, 2 a 3. Důvodem pro toto řešení je zabránit obcházení zákona, které je možné podle dosavadních předpisů, v těch případech, kdy služby poskytované v tuzemsku těmito osobami jsou účtovány zahraničními osobami jako služby ze zahraničí, které nejsou předmětem daně. Organizační složka jako plátce daně

tedy u nich neuplatňuje daň na výstupu a přitom ve vztahu k nim nemusí krátit nárok na odpočet daně. Ve vazbě na toto ustanovení byl v § 20 odst. 4 stanovena speciální konstrukce koeficientu, kterým se zkracuje nárok na odpočet daně. Podle tohoto ustanovení se do jmenovatele koeficientu, kterým je povinna zahraniční osoba podnikající v tuzemsku prostřednictvím organizační složky zkracovat nárok na odpočet daně, se uvádějí příspěvky nebo jiné finanční prostředky, které obdržela organizační složka od zahraniční osoby, která ji zřídila. Do jmenovatele koeficientu se uvádějí i finanční prostředky, které by organizační složka obdržela prostřednictvím sesterské organizační složky. Do jmenovatele koeficientu se nezapočítávají případné peněžní půjčky, protože se nejedná o nevratné finanční prostředky.

Se zavedením systému zdaňování vybraných služeb ze zahraničí jejich příjemcem v tuzemsku na základě novely zákona o DPH počítá Ministerstvo financí s odstraněním této výjimky a standardním způsobem uplatňování odpočtu daně u zahraničních osob. Navrhovaný postup není podle názoru Ministerstva financí v rozporu se smlouvami o zamezení dvojího zdanění, které se týkají přímých daní, ani s mezinárodními smlouvami jimiž je Česká republika vázána.

3. Nárok na odpočet DPH v souvislosti se zánikem daňového subjektu

Předkládá: Ing. Ludmila Polonyiová, daňový poradce č. osvědčení 44

Ke dni zániku uzavírají obchodní společnosti v souladu se zněním § 17 odst. 2 zákona o účetnictví účetní knihy. V případech, kdy k datu uzavírání účetních knih není možno stanovit konečnou výši závazků nebo pohledávek, vytvoří dohadnou položku.

Dojde-li ke zrušení společnosti a jejím následném zániku bez likvidace tj. při přeměně společnosti, sloučení, splynutí nebo rozdělení společností, má společnost právního nástupce, na kterého přechází její jmění, povinnosti a práva.

Právní nástupce obdrží účetní doklady, na základě nichž může náklady a výnosy, zaúčtované souvztažně s dohadnou položkou "opravit" podle hodnot, vyúčtovaných řádnými účetními doklady. Tímto postupem budou vyřešeny nepřesnosti ve stanovení základu daně z příjmu, které byly způsobeny zaúčtováním nákladů, příp. výnosů, na základě dohadných položek.

V souladu se zněním §19 odst. 2 zákona o DPH však nebude mít právní nástupce nárok na odpočet DPH v případě, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto plátcí daně, který zanikl a účetní doklad bude řádně se všemi náležitostmi vystaven na plátce daně, který v důsledku přeměny společnosti zanikl. Zákon o DPH neumožňuje uplatnit nárok na odpočet DPH na základě dokladu, vystaveného na jiného plátce DPH i v případě, že se jedná o právního nástupce plátce, který zdanitelná plnění použil k dosažení výnosů, ale v době uzavírání účetnictví jejich přesnou hodnotu neznal a do výsledků hospodaření je proto promítnul pouze prostřednictvím dohadných položek.

V praxi mohou nastat i případy, kdy účetní jednotka při uzavírání účetních knih nevytvořila dohadnou položku. Taková situace může být způsobena řadou příčin. Pokud účetní jednotka pokračuje ve své podnikatelské činnosti, má podle §19 odst. 3 nárok na odpočet DPH do 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se přijaté zdanitelné plnění uskutečnilo. Právnímu nástupci tuto možnost zákon o DPH nedává.

Rovněž z hlediska daně z příjmu má poplatník daně z příjmu právnických osob možnost uplatnit náklad, který nebyl zahrnut v účetnictví za zdaňované období, jako náklad, snižující základ daně přímo ve formuláři daňového přiznání a jeho zaúčtování provést v následujícím účetním období. Při zániku společností s právním nástupcem není pro tento postup vytvořena zákonná možnost.

Daňové přiznání k dani z příjmu za subjekt, který zanikl bez likvidace, je třeba v souladu se zněním § 40 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků podat do konce měsíce následujícího po měsíci od jeho zániku. Prodloužení této lhůty může být dosaženo pouze na základě žádosti, kterou správce daně schválí.

Shrnutí

Právní nástupci obchodních společností, zaniknutých bez likvidace jsou znevýhodněni

- a) v podmínkách nároku na odpočet DPH za zdanitelná plnění poskytnutá zaniklým společností, pokud řádný daňový doklad obdrží po uplynutí lhůty pro podání posledního přiznání k DPH za zaniklou společnost,
- b) v uplatnění dodatečně získaných účetních dokladů při stanovení základu daně z příjmu, pokud tyto doklady obdrží po uplynutí následujícího měsíce od data jejich zániku.

Návrh řešení:

Do novely zákona o DPH doplnit do § 19 zákona odst. 1 :

Plátce má nárok na odpočet DPH za zdanitelná plnění, použitá k dosažení zdanitelných plnění u plátce, jehož je právním nástupcem, a to za stejných podmínek, jako u ostatních přijatých zdanitelných plnění, která použije při podnikání.

Do novely zákona o daních z příjmů do § 23 odst. 8 doplnit bod 4:

Poplatník, který je právním nástupcem zaniklého poplatníka, může do svého základu daně zahrnout výnosy nebo náklady zaniklého subjektu, k nimž obdržel účetní doklady po uplynutí období pro podání přiznání k dani z příjmu za zaniklý subjekt, a které prokazatelně sloužily k dosažení zdanitelných příjmů zaniklého subjektu za část zdaňovacího období, za které právní nástupce podává řádné daňové přiznání.

Do doby než budou novelizován zákon o DPH a zákon o daních z příjmů řešit situaci prostřednictvím pokynů MF.

Stanovisko Ministerstva financí

ad a) DPH

Nárok na odpočet daně může právní nástupce obchodní společnosti, která byla plátcem daně a byla zrušena bez likvidace, lze uplatnit i v případě, že na daňovém dokladu bude jako příjemce zdanitelného plnění uvedena tato zrušená společnost. V tomto případě podle § 19 odst. 2 zákona o DPH prokazuje nárok na odpočet daně v rámci dokazování podle § 31 zákona o správě daní a poplatků. V rámci dokazování by měl plátce zejména prokázat, že je právním nástupcem zrušené společnosti bez likvidace.

Z výše uvedených důvodů není navrhovaná novelizace § 19 zákona o DPH nutná.

ad b) Daň z příjmů

Zákon o daních z příjmů není nutné novelizovat, neboť právní nástupce může v uvedených případech podat dodatečné daňové přiznání i k daňovému přiznání podanému za daňový subjekt zaniklý bez likvidace.

Není důvod k požadovanému doplnění § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů.

4. Přestavby motorových vozidel

Předkládají: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce č. osvědčení 3

Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osvědčení 1757

1. Definice základních pojmů

Pokud je v tomto příspěvku používán pojem **osobní automobil**, má se na mysli osobní automobil ve smyslu:

- a) § 2 odst. 2 písm. m) zákona č. 588/1992 Sb. (dále jen "ZDPH") a zároveň ve smyslu
- b) § 34 odst. 5 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb. (dále jen "ZDP")

Pokud je v tomto příspěvku používán pojem **jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil**, má se na mysli motorové vozidlo, u kterého:

- a) je obecně nárok na odpočet DPH ve smyslu § 19 odst. 1 ZDPH bez splnění podmínek, za nichž je nárok na odpočet DPH u osobního automobilu (viz § 19 odst. 4 ZDPH),
- b) je obecně nárok na 10%-ní odpočet ze vstupní ceny dle § 34 ZDP bez splnění podmínek, za nichž je nárok na tento odpočet v případě osobního automobilu (viz § 34 odst. 5 písm. a) ZDP).

Pokud je v tomto příspěvku používán pojem **přestavba**, případně **přestavba motorového vozidla**, má se v souladu s kontextem použití těchto pojmů na mysli změna osobního automobilu na jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil, nebo změna jiného motorové vozidla, než je osobní automobil na osobní automobil.

Vycházíme také z toho, že daňovým subjektem je prokazatelně doloženo (§ 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. (dále je "ZSDP")), zda se jedná o osobní automobil, nebo zda se jedná o jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil.

Vycházíme dále z toho, že v případech, kdy se jedná o jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil, jsou splněny veškeré ostatní podmínky pro možnost nárokovat plátcem odpočet DPH a snížit základ daně o 10% -ní odpočet ze vstupní ceny.

Samozřejmě také vycházíme z toho, že při posuzování předmětné problematiky je nutné, stejně jako v celém daňovém řízení, respektovat § 2 odst. 7 ZSDP.

2. Popis problematiky

V tomto příspěvku se chceme zabývat problematikou přestaveb motorových vozidel na osobní automobil a přestaveb osobních automobilů na jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil, a to z pohledu daně z příjmů a dále z pohledu daně z přidané hodnoty. Tato problematika je výslovně řešena pouze v ZDPH, a to jen pro

případy přestaveb (formou technického zhodnocení) jiného motorového vozidla, než je osobní automobil (u kterého byl uplatněn nárok na odpočet DPH), na osobní automobil (viz § 7 odst. 2 písm. c) ZDPH). V tomto případě je přesně řešeno, kdy (§ 9 odst. 1 písm. n) ZDPH) a jakou výši DPH (§ 14 odst. 18 ZDPH) má povinnost plátce odvést. Ostatní případy však z pohledu DPH ani DzP speciálně řešeny nejsou.

V příspěvku jsou samostatně řešeny daňové důsledky přestaveb motorových vozidel na základě v současné době platné právní úpravy.

V samostatných částech příspěvku jsou pak uvedeny námi navrhované legislativní změny týkající se popisované problematiky.

2.1. Přestavba osobního automobilu na jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil

2.1.1. Současná legislativní úprava přestaveb osobního automobilu na jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil

V ZDP ani v ZDPH není v současné době tato situace výslovně upravena. Domníváme se, že tuto problematiku je vhodné rozdělit na:

- a) Přestavby osobního automobilu na jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil v rámci pořizování motorového vozidla.
- b) Přestavby osobního automobilu na jiné motorové vozidlo než osobní automobil po uvedení osobního automobilu do užívání.

2.1.1.1. Přestavby osobního automobilu na jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil, v rámci pořizování motorového vozidla

V praxi se množí případy, kdy si zákazník chce pořídit určitý typ automobilu ve verzi, která není osobním automobilem. Prodejce však takovou verzi standardně nedovází. Takový případ je v praxi běžně řešen tak, že dealer zajistí dovoz osobního automobilu a zároveň zajistí přestavbu tohoto osobního automobilu na jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil. Většinou je však samostatně fakturován osobní automobil a samostatně je fakturována jeho přestavba. Ve "velkém" technickém průkazu je v některých případech také nejprve uveden (zapsán) osobní automobil a následně je ve "velkém" technickém průkazu zapsána změna na jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil.

Domníváme se, že v tomto případě je nutné pohlížet na provedenou operaci v souladu s § 2 odst. 7 ZSDP a dále v souladu s vůlí kupujícího jako na nákup jiného motorového vozidla, než je osobní automobil. Z tohoto pohledu bude dle našeho názoru relevantní, kdy k dané přestavbě dojde. Pokud k této přestavbě dojde před uvedením motorového vozidla do užívání (bude použita definice uvedení do užívání dle Čl. II odstavce (2) ÚČTOVÉ TRÍDY 0 - INVESTIČNÍ MAJETEK přílohy č. 2 k opatření FMF č.j. V/20 100/1992 (dále je "PÚPÚ")), případně před předáním motorového vozidla nájemci ve stavu způsobilém obvyklému užívání (§ 24 odst. 4 písm. a) ZDP) v případě pořizování takové motorového vozidla formou leasingu, bude takové motorové vozidlo posuzováno jako jiné motorové vozidlo než osobní automobil. To znamená:

- a) u plátců nárok na odpočet DPH ve smyslu § 19 odst. 1 a 4 ZDPH.
- b) nárok na 10%-ní odpočet ze vstupní ceny ve smyslu § 34 odst. 3 písm. a) a e) ZDP.

V těchto případech je totiž zřejmé, že je pořizováno jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil.

Závěr:

Pokud dochází k přestavbě osobního automobilu na jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil, před uvedení motorového vozidla do užívání, je takové motorové vozidlo nutné považovat z hlediska daně z příjmů a DPH za jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil.

2.1.1.2. Přestavby osobního automobilu na jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil po uvedení osobního automobilu do užívání

Uvedená situace v platných právních předpisech také výslovně řešena není a je proto i v tomto případě nutné vyjít z obecných ustanovení právních předpisů. Problematiku je nutné řešit samostatně z pohledu ZDP a samostatně z pohledu ZDPH. Na dále popsané řešení nemá vliv, zda přestavba má či nemá charakter technického zhodnocení ve smyslu definice technického zhodnocení uvedené v § 33 ZDP.

a) Daň z příjmů

a1) Odpočet ze vstupní ceny dle § 34 odst. 3 ZDP

Ve smyslu § 34 odst. 5 písm. a) ZDP "Odpočet podle odstavce 3 nelze uplatnit u a)..osobních automobilů,..". Z tohoto znění je dle našeho názoru zřejmé, že je relevantní, o jaké motorové vozidlo se jedná v době uplatňování odpočtu, to znamená v době, kdy bude o celý, případně část tohoto odpočtu snížen základ daně (respektive bude relevantní stav k 31.12. tohoto zdaňovacího období). Pokud se bude jednat o osobní automobil k 31.12. zdaňovacího období, kdy by mohl celý nebo část odpočtu snižovat základ daně, nárok na odpočet není. Pokud se bude jednat o jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil k 31.12. zdaňovacího období, kdy bude celý nebo část odpočtu snižovat základ daně, nárok na odpočet je. Z platné právní úpravy vyplývá, že uplatňovaný odpočet nebude nijak krácen vzhledem k době, po kterou se před uplatněním odpočtu jednalo o osobní automobil.

Závěr:

Nárok na 10%-ní odpočet ze vstupní ceny ve smyslu § 34 ZDP je v případě, kdy se jedná o jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil podle stavu k 31.12. zdaňovacího období, za které je (nebo mohl být) celý, případně část odpočtu uplatňován. Není relevantní, po jakou dobu před tímto okamžikem mělo motorové vozidlo charakter osobního automobilu. Nutno však připomenout, že i při posuzování přestaveb vozidel bude rozhodný skutkový obsah právního úkonu a bude povinností poplatníka prokázat, že se nejednalo jen o zásahy účelové.

a2) Daňové odpisy

Pokud na základě přestavby motorového vozidla (bez ohledu na to, zda přestavba má nebo nemá charakter technického zhodnocení dle § 33 ZDP) dojde po prvním roce odpisování ke změně zařazení daného motorového vozidla do jiné odpisové skupiny, měla by se tato změna projevit ve výpočtu daňových odpisů počínaje zdaňovacím obdobím, ve kterém bude tato přestavba provedena (z hlediska daňových odpisů bude relevantní stav k 31.12. daného zdaňovacího období). Již dříve uplatněné daňové odpisy nebudou měněny. Proti tomuto námi preferovanému postupu může stát názor, že v tomto případě nebudou daňové odpisy měněny ani po

provedení přestavby. Takový názor se může opírat o § 30 odst. 1 ZDP, ve kterém je uvedeno, že HM zatřídí poplatník do odpisové skupiny: "...V prvním roce odpisování...". Domníváme se, že tento názor není správný. V daném případě nedochází totiž k přetřídování majetku poplatníkem, nýbrž k jeho "automatickému přesunu" do jiné odpisové skupiny na základě přestavby. Obdobně byly posuzovány případy, kdy v souvislosti s legislativními změnami byl automaticky přesouván určitý HM z jedné odpisové skupiny do druhé (viz například případy faxů).

Závěr:

Pokud na základě přestavby motorového vozidla dojde po prvním roce odpisování ke změně zatřídění daného motorového vozidla do odpisové skupiny, projeví se tato skutečnost ve výpočtu daňových odpisů počínaje zdaňovacím obdobím, ve kterém bude tato přestavba provedena (uvedena do užívání).

b) DPH

Z hlediska DPH nemá plátce nárok na odpočet DPH: "...při nákupu osobního automobilu, a to i formou finančního pronájmu..." (viz § 19 odst. 4 ZDPH). Domníváme se, že je nutné rozlišovat formy pořízování:

b1) Nákup

Ze současné platné právní úpravy vyplývá, že je relevantní, o jaké vozidlo se jedná v době nákupu, to je v době uvedení do užívání (viz. výše část 2.1.1.1. *Přestavby osobního automobilu na jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil v rámci pořízování motorového vozidla*). Pokud se v té době jedná o osobní automobil, nárok na odpočet DPH není bez ohledu na to, že například hned druhý den dojde k přestavbě na jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil.

b2) Finanční pronájem

V těchto případech budou dle našeho názoru relevantní jednotlivá data uskutečnění zdanitelných plnění z titulu finančního pronájmu. U těch zdanitelných plnění, které se uskuteční do přestavby osobního automobilu na jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil, nárok na odpočet DPH není. U zdanitelných plnění, která se uskuteční po přestavbě osobního automobilu na jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil, již nárok na odpočet je, protože v době uskutečnění těchto zdanitelných plnění se již nejedná o pořízování osobního automobilu formou finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci a neplatí tedy již omezení uvedené v § 19 odst. 4 ZDPH. Současně se změní sazba DPH u přírážky nad úroveň vstupní ceny z 5% na 22%. Prakticky by mělo dojít ke změně splátkového kalendáře, neboť základ daně již nebude rozdělován na část v sazbě 5% a 22%. Z těchto změn pak automaticky vyplyne nárok na odpočet z celé částky splátky.

Závěr:

a) V případě, že při pořízování osobního automobilu formou koupě dojde po uvedení tohoto osobního automobilu do užívání k přestavbě na jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil, není nárok na odpočet DPH bez ohledu na to, kdy k této přestavbě dojde.

b) V případě pořízování motorového vozidla formou finančního pronájmu má plátce nárok na odpočet DPH u těch zdanitelných plnění z titulu finančního pronájmu, které se uskuteční po provedení přestavby na jiné motorové vozidlo, než je osobní

automobil. U zdanitelných plnění, která se uskuteční do té doby, plátce nárok na odpočet DPH nemá.

2.1.2. Návrh na legislativní úpravy v případě přestaveb osobního automobilu na jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil

a) Případy uvedené pod bodem 2.1.1.1. *Přestavby osobního automobilu na jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil, v rámci pořízování motorového vozidla* dle našeho názoru nevyžadují legislativní úpravu, protože řešení, která uvádíme výše, vyplývají ze současné platné legislativy a jsou dle našeho názoru taktéž v souladu se záměry a cíly zákonodárce.

b) Případy uvedené pod bodem 2.1.1.2. *Přestavby osobního automobilu na jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil, po uvedení osobního automobilu do užívání*, by stálo za to legislativně zpřesnit. Obecně by v těchto případech měl být nárok na odpočet DPH a poplatník by měl mít možnost uplatnit 10%-ní odpočet ze vstupní ceny ve smyslu § 34 odst. 3 písm. a) a e) ZDP. Obdobně jako v případě přestavby na osobní automobil (viz. část 2.2.1.2. *Přestavby jiného motorového vozidla, než je osobní automobil, na osobní automobil po uvedení motorového vozidla do užívání* bod b)) by tyto nároky měly být pouze v případě, kdy přestavba bude mít charakter technického zhodnocení ve smyslu definice technického zhodnocení uvedené v § 33 ZDP. Další otázkou je, zda by výše nároku na odpočet DPH a výše nároku na 10%-ní odpočet ze vstupní ceny neměla být určitým způsobem poměrně krácena. Pokud by nároky byly poměrně kráceny, poměr krácení by bylo možné stanovit na základě stupně daňové odepsanosti HM, kdy by zůstatkové ceně ve výši 100% vstupní ceny odpovídal nárok na odpočet (DPH a snížení základu daně ve výši 10% vstupní ceny) ve výši 100%. V případě, že by daňová zůstatková cena byla rovna nule, nebyl by nárok na žádný odpočet (DPH a snížení základu daně ve výši 10% vstupní ceny). Jedná se o apologické řešení, jaké používá ZDPH v případě přestaveb na osobní automobil - viz § 14 odst. 18 ZDPH.

2.2. Přestavba jiného motorového vozidla než osobního automobilu na osobní automobil

2.2.1. Současná legislativní úprava přestaveb jiného motorového vozidla než osobního automobilu na osobní automobil

Dle současné právní úpravy je tato situace výslovně upravena pouze z pohledu DPH. Domníváme se, že i v tomto případě (2.1.1. *Současná legislativní úprava přestaveb osobního automobilu na jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil*) je nutné posuzovat, kdy k této přestavbě dochází a řešení rozdělit na:

a) Přestavby jiného motorového vozidla, než je osobní automobil, na osobní automobil v rámci pořízování motorového vozidla.

b) Přestavby jiného motorového vozidla, než je osobní automobil, na osobní automobil po uvedení motorového vozidla do užívání

2.2.1.1. Přestavby jiného motorového vozidla než osobní automobil na osobní automobil v rámci pořízování motorového vozidla

Pokud k přestavbě na osobní automobil dojde v rámci pořízení motorového vozidla, to je před jeho uvedením do užívání (viz. Čl. II odstavec (2) ÚČTOVÉ TŘÍDY 0 - INVESTIČNÍ MAJETEK přílohy č. 2 PÚPÚ), bude použito analogické řešení jako v případě opačné přestavby (přestavby z osobního automobilu na jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil - viz. část 2.1.1.1. *Přestavby osobního automobilu na jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil, v rámci pořízení motorového vozidla*). To znamená jak z pohledu daně z příjmů, tak z pohledu DPH, se bude vycházet z toho, že je pořízen osobní automobil a není bez splnění speciálních podmínek nárok na odpočet DPH (viz § 19 odst. 4 ZDPH) ani nárok na 10%-ní odpočet ze vstupní ceny (viz. § 34 odst. 5 písm. a) ZDP).

Závěr:

Pokud dochází k přestavbě jiného motorového vozidla, než je osobní automobil, na osobní automobil před uvedením motorového vozidla do užívání, je takové motorové vozidlo nutné považovat z hlediska daně z příjmů a DPH za osobní automobil.

2.2.1.2. Přestavby jiného motorového vozidla, než je osobní automobil, na osobní automobil po uvedení motorového vozidla do užívání

Problematiku je nutné řešit samostatně z pohledu ZDP a samostatně z pohledu ZDPH. Výslovně je tato problematika řešena pouze z hlediska DPH.

a) Daň z příjmů

a1) Odpočet ze vstupní ceny dle § 34 odst. 3 ZDP

Pokud poplatník uplatní odpočet ze vstupní ceny z jiného motorového vozidla, než je osobní automobil, dle § 34 odst. 3 písm. a) a e) ZDP (relevantní je stav motorového vozidla k 31.12. zdaňovacího období, kdy je o část či celý odpočet snižován základ daně - viz. část 2.1.1.2. *Přestavby osobního automobilu na jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil, po uvedení osobního automobilu do užívání bod a1*) a následně dojde k přestavbě na osobní automobil dle současné platné právní úpravy, nárok na odpočet nezaniká (viz § 34 odst. 5 a 6 ZDP). Není relevantní, kdy (v jakém časovém horizontu od uplatnění nároku na odpočet) k přestavbě dojde, ani to, zda má přestavba charakter technického zhodnocení ve smyslu § 33 ZDP či nikoliv.

Závěr:

V případě, že byl uplatněn nárok na odpočet ze vstupní ceny z jiného motorového vozidla, než je osobní automobil, dle § 34 odst. 3 písm. a) a e) ZDP a následně je toto motorové vozidlo přestavěno na osobní automobil, nezaniká nárok na uplatněný odpočet.

a2) Daňové odpisy

Platí analogicky vše, co je výše uvedeno v části 2.1.1.2. *Přestavby osobního automobilu na jiné motorové vozidlo, než je osobní automobil, po uvedení osobního automobilu do užívání pod bodem a2*).

Závěr:

Pokud na základě přestavby motorového vozidla dojde po prvním roce odpisování ke změně zařazení daného motorového vozidla do odpisové skupiny, projeví se tato skutečnost ve výpočtu daňových odpisů počínaje zdaňovacím obdobím, ve kterém bude tato přestavba provedena (uvedena do užívání).

b) DPH

Jak již bylo výše uvedeno, je tato situace (jako jediný případ popisované problematiky) v platných právních předpisech výslovně řešena. Řešení spočívá v tom, že případy přestaveb (formou technického zhodnocení) jiného motorového vozidla, než je osobní automobil (u kterého byl uplatněn nárok na odpočet DPH), na osobní automobil jsou považovány za speciální případy zdanitelného plnění (viz § 7 odst. 2 písm. c) ZDPH). V zákoně je přesně upraveno, kdy (§ 9 odst. 1 písm. n) ZDPH) a jakou výši DPH (§ 14 odst. 18 ZDPH) má povinnost plátce odvést. V této souvislosti bychom chtěli jen zdůraznit, že popsané řešení se týká pouze případů, kdy má přestavba charakter technického zhodnocení. I když v případě § 7 odst. 2 písm. c) ZDPH chybí poznámka pod čarou, která by přímo odkazovala na § 33 ZDP, je nutné dle našeho názoru i v tomto případě při definici technického zhodnocení použít definici uvedenou v § 33 ZDP (ostatně poznámka pod čarou nemá normotvorný charakter - viz například *nález Ústavního soudu ČR sp. zn. II. ÚS 48598 ze dne 30.11.1999, který byl publikovaný v časopise Judikatura Ústavního soudu ČR 1/2000 na str.12.*). To znamená, že pokud náklady na přestavbu nepřesáhnou 40 000,- Kč (vycházíme z toho, že jiná technická zhodnocení nebude poplatník v daném roce provádět) a poplatník se nerozhodne, že bude považovat za technické zhodnocení i případy, kdy náklady na technické zhodnocení za rok nepřevyšují 40 000,- Kč, nedojde k uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) ZDPH.

Závěr:

Za zdanitelné plnění ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) ZDPH jsou považovány pouze případy, kdy k přestavbě jiného motorového vozidla, než je osobní automobil, na osobní automobil dochází z titulu technického zhodnocení ve smyslu definice technického zhodnocení uvedené v § 33 ZDP.

2.2.2. Návrh na legislativní úpravy v případě přestaveb jiného motorového vozidla, než je osobní automobil, na osobní automobil

a) Obdobně jako v případě popsaném v části 2.1.2. *Návrh na legislativní úpravy v případě přestaveb osobního automobilu na jiné motorové vozidlo než osobní automobil* se domníváme, že případy uvedené pod bodem 2.2.1.1. *Přestavby jiného motorového vozidla, než je osobní automobil, na osobní automobil v rámci pořízování motorového vozidla* dle našeho názoru nevyžadují legislativní úpravu, protože řešení, která uvádíme výše, vyplývají ze současné legislativy a jsou dle našeho názoru taktéž v souladu se záměry a cíly zákonodárce.

b) Případy uvedené pod bodem 2.2.1.2. *Přestavby jiného motorového vozidla, než je osobní automobil, na osobní automobil po uvedení motorového vozidla do užívání* by stálo za to legislativně zpřesnit z pohledu daně z příjmů. Jedná se především o povinnost vrácení 10%-ho odpočtu ze vstupní ceny v případě přestavby z titulu technického zhodnocení, jejímž výsledkem je osobní automobil. Tato povinnost v současném znění v § 34 ZDP zakotvena není. V těchto případech je možné buďto použít časový test 3 let od uplatnění odpočtu a pokud v tomto období dojde

k přestavbě na osobní automobil, vracet celý uplatněný odpočet jako v ostatních vyjmenovaných případech (viz § 34 odst. 6 ZDP). Je také možné použít takové řešení, kdy by se bez ohledu na dobu, kdy k přestavbě na osobní automobil dojde, vracela poměrná část 10%-ho odpočtu ze vstupní ceny. Poměr by mohl být určen prostřednictvím daňových odpisů. Zůstatkové ceně ve výši 100% vstupní ceny by odpovídala povinnost vracet odpočet ve výši 100% . V případě, že by daňová zůstatková cena byla ve výši 0,- Kč, nebylo by nutné vracet žádný uplatněný odpočet.

3. Návrh na opatření:

1) Po projednání v koordinačním výboru výklad k popsané problematice přestaveb motorových vozidel (vycházející z legislativy platné v současné době), jak je souhrnně popsán v jednotlivých závěrech části 2. *Popis problematiky* tohoto příspěvku, doporučujeme zpracovat do některého z pokynů řady "D", případně publikovat jiným vhodným způsobem.

2) Návrhy legislativních změn, jak jsou taktéž souhrnně popsány v části 2. *Popis problematiky*, doporučujeme zpracovat do příštích novel ZDP a ZDPH.

Stanovisko Ministerstva financí

a) Daň z příjmů

Z hlediska daně z příjmů je pro uplatnění odpočtu podle § 34 odst. 3 a násl. zákona o daních z příjmů rozhodující, jak bude motorové vozidlo zaevidováno, zda jako osobní automobil či jako nákladní automobil. Následná přestavba (osobního automobilu na nákladní nebo nákladního na osobní) v jiném zdaňovacím období, než nárok na odpočet vznikl, nemá na zachování nároku pro uplatnění odpočtu vliv.

Dojde-li k přestavbě automobilu (tj. k technickému zhodnocení) po zahájení odpisování, a v důsledku této přestavby ke změně odpisové skupiny (např. odpisová skupina 1 se změní na odpisovou skupinu 2), bude předmětné vozidlo po dokončení technického zhodnocení dále odpisováno sazbou nebo koeficientem ze zvýšené vstupní nebo zůstatkové ceny, platné (platného) pro novou odpisovou skupinu, do které bylo vozidlo po přestavbě přeřazeno (tj. dle výše uvedeného příkladu pro odpisovou skupinu 2).

Dojde-li po přestavbě nákladního automobilu na osobní automobil po zahájení jeho odpisování ke změně odpisové skupiny, např. z odpisové skupiny 2 na odpisovou skupinu 1, nárok na odpočet nezanikne.

b) DPH

Přestavba osobního automobilu na jiné motorové vozidlo není v zákoně o DPH speciálně upravena. Při pořízení osobního automobilu, s výjimkou případů stanovených v § 19 odst. 5 nelze uplatnit nárok na odpočet daně. Jestliže je přestavba osobního automobilu technickým zhodnocením, nelze při jejím provedení uplatnit nárok na odpočet daně a v souvislosti s touto přestavbou nelze ani následně uplatnit nárok na odpočet daně ze vstupní ceny osobního automobilu. Navrhovaný postup, při němž by při samostatné fakturaci osobního automobilu a jeho přestavby prodejcem byl tento automobil považován za jiné motorové vozidlo je v rozporu se zákonem o DPH a nelze jej akceptovat. O dodání jiného motorového vozidla se může jednat pouze v případě, že jeho přestavbu provedl prodejce a kupujícímu fakticky

dodává a účtuje, včetně zápisu do velkého technického průkazu jiné motorové vozidlo, než osobní automobil.

Jestliže provede plátce daně, který užívá osobní automobil na základě smlouvy o finančním pronájmu, v průběhu trvání této smlouvy, přestavbu tohoto osobního automobilu na jiné motorové vozidlo, může u dílčích zdanitelných plnění, která se uskuteční po této přestavbě uplatňovat nárok na odpočet daně.

Podle současné legislativní úpravy uplatnění DPH při přestavbě motorového vozidla, jehož výsledkem je osobní automobil, je zdanitelným plněním pouze přestavba, která je technickým zhodnocením ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů.

S navrhovanými legislativními změnami v zákoně o DPH Ministerstvo financí nesouhlasí.

Komplexní problémy

1. Vklady do obchodní společnosti a DPH

Předkládá: Ing. Jana Skálová, daňový poradce č. osvědčení 332

Závěr:

Pro komplikovanost předloženého komplexního problému bylo dohodnuto přesunout jeho projednání na příští jednání KV KDP

2. Účetní a daňové dopady některých případů zániku smluvního vztahu

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

Ing. Jana Skálová, daňový poradce č. osvědčení 332

Závěr:

Je nezbytné provést komplexní právní analýzu předloženého problému a návrh řešení projednat s Ústavem státu a práva. Projednání materiálu, po zapracování uplatněných připomínek a podnětů, přesunout na příští jednání KV KDP

3. Společenství vlastníků jednotek

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

Závěr:

Souhlas navrženým řešením, s výjimkou bodu 4, s jehož poslední větou nelze souhlasit, neboť u fyzických osob je podíl na zisku předmětem daně, jelikož jde o příjem podle § 10 ZDP. Zástupci MF doporučují stanovisko nezveřejňovat, a vyčkat nálezu Ústavního soudu k ústavní stížnosti, již byla napadnuta novela zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů, provedená zákonem č. 103/2000 Sb.

DOŘEŠENÍ PROBLÉMU Z KOORDINAČNÍHO VÝBORU

ZE DNE 17.5.2000

1. Výpočet koeficientu v případě vývozu po novele zákona č.588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen "ZDPH")

Předkládají: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3

Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osvědčení 1757

A. Popis problematiky

S účinností od 1.4.2000 došlo novelou ZDPH, provedenou zákonem č. 17/2000 Sb., k doplnění § 11 ZDPH v tom smyslu, že v případě vývozu je nutné zvláště evidovat vývoz, při kterém dochází ke změně vlastnického práva a vývoz, při kterém nedochází ke změně vlastnického práva. Na základě této změny byl do formuláře pro přiznání k DPH doplněn nový řádek č. 32a, do kterého bude uváděn vývoz, při kterém nedochází ke změně vlastnického práva. Vzor nového formuláře byl uveřejněn ve Finančním zpravodaji 3/2000 v rámci sdělení č. 19. V rámci tohoto sdělení byl zveřejněn i vzor "POKYNUŮ pro vyplnění přiznání k dani z přidané hodnoty". Domníváme se, že v těchto pokynech došlo k tiskové chybě. Ve jmenovateli koeficientu je totiž uveden pouze řádek č.32 a chybí zde již nový řádek č. 32a. V případě, že nejde o tiskovou chybu, domníváme se, že takový výklad by byl v rozporu s platnými právními předpisy, a to z těchto důvodů:

- 1) Doplnění povinnosti členit vývoz na ten, při kterém dochází ke změně vlastnického práva a ten, při kterém nedochází ke změně vlastnického práva (zakotvený do § 11 ZDPH) rozhodně neznámá, že by vývoz, při kterém nedochází ke změně vlastnického práva neměl být osvobozen od DPH. Definice vývozu, který je osvobozen od DPH bez nutnosti krátiit nárok na odpočet DPH na vstupu, je uvedena v § 45 ZDPH. V tomto ustanovení nedošlo k žádné změně, která by zakotvovala, že od daně je osvobozen pouze vývoz, u kterého dochází ke změně vlastnického práva. Nadále platí, že je při definování vývozu obecně odkazováno na celní předpisy a pro ty je z hlediska definice celních režimů vývozu otázka přechodu vlastnictví nerelevantní.
- 2) Jsme přesvědčeni, že není možné argumentovat definicí zdanitelného plnění, jak je uvedena v § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH, ve které je jako jedna podmínka uskutečnění zdanitelného plnění uvedena nutnost přechodu vlastnického práva. Definice vývozu (§ 45 ZDPH) je totiž součástí ČÁSTI ČTVRTÉ ZDPH a jedná se tedy zcela jednoznačně o speciální úpravu vůči definici zdanitelného plnění v tuzemsku (§ 2 odst. 1 písm. a) ZDPH), která je součástí ČÁSTI PRVNÍ ZDPH. Protože speciální úprava má v právu vždy přednost před úpravou obecnou, není otázka přechodu vlastnického práva pro definici vývozu uvedenou v § 45 ZDPH relevantní.
- 3) Jsme taktéž přesvědčeni, že oporu pro nezahrnování nového řádku č. 32a do jmenovatele koeficientu není možné najít ani v § 20 ZDPH. Ve znění platném od 1.4.2000 do 31.12.2000 nedochází v tomto ustanovení k žádné změně, z které by vyplývalo, že do jmenovatele koeficientu nebude zahrnován obrat za vývoz, při kterém nedochází ke změně vlastnického práva.
- 4) Konečně se domníváme, že tento výklad (obrat za vývoz, u kterého nedochází ke změně vlastnického práva se nezahrnuje do jmenovatele koeficientu) by byl zcela v rozporu se systémem osvobození vývozu od DPH. Stačí si jen představit

stavební firmu, která vyváží stavební materiál na svoji stavbu v zahraničí (nedochází ke změně vlastnického práva k tomuto materiálu) a následně zahraničnímu odběrateli fakturuje již hotovou stavbu (stavební práce v zahraničí již nejsou ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH považovány za zdanitelné plnění). Pokud by v tomto modelovém případě stavební firma již neprováděla jiná zdanitelná plnění a pronajala by například nemovitost neplátcí, byť jen za 1,-Kč, znamenalo by to při výše zmíněném výkladu (obrat za vývoz, u kterého nedochází ke změně vlastnického práva, se nezahrnuje do jmenovatele koeficientu) stoprocentní zkrácení nároku na odpočet DPH na vstupu. Z toho je vidět, že uvedený výklad je zcela jednoznačně v rozporu nejen s platnými právními předpisy, ale i systémem osvobození vývozu od DPH.

- 5) Pokud je na základě poznatků ze správy daní nutné postihnout různé "jako vývozy" uskutečňované pouze s cílem zvýšit hodnotu jmenovatele koeficientu, může tak správce daně bez problému učinit s využitím § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb.. Není však možné na základě určitých konkrétních poznatků praxe daňové správy vyložit bez jakékoliv zákonné opory, že obrat za vývoz, při kterém nedochází k přechodu vlastnického práva, nebude zahrnován do jmenovatele koeficientu.

Z výše uvedených skutečností jednoznačně vyplývá, že obrat za vývoz, při kterém nedochází ke změně vlastnického práva, bude v souladu s § 20 odst. 1 ZDPH a § 45 ZDPH zahrnován do jmenovatele koeficientu. Jsme přesvědčeni, že k věcné změně v tomto případě nedojde ani s účinností od 1.1.2001 a i v případě věcného přiřazování bude u vývozu, u kterého nedochází k přechodu vlastnického práva, 100 % nárok na odpočet DPH na vstupu.

B. Návrh na opatření:

Po projednání v Koordinačním výboru navrhuje:

- 1) Zveřejnit v příštím čísle Finančního zpravodaje tiskovou opravu, ve které bude uveden nový vzoreček pro výpočet koeficientu, který bude ve jmenovateli obsahovat i řádek č.32a. Obdobným způsobem doplnit i "POKYNY k vyplnění přiznání k dani z přidané hodnoty".
- 2) Z důvodů právní jistoty daňových subjektů výkladově potvrdit, že v případě vývozu, při kterém nedochází k přechodu vlastnického práva, nedochází k věcné změně ani v případě věcného přiřazování platného od 1.1.2001 a v těchto případech bude 100% nárok na odpočet DPH na vstupu.

Stanovisko JUDr. Jana Bárty, CSc.

Nové znění části textu v § 11 zákona o DPH bude při aplikaci činit značné potíže, je totiž těžko vyložitelné: *"O uskutečněných zdanitelných plněních je povinen vést záznamy v členění na plnění osvobozená od daně podle § 25, plnění na vývoz a plnění do tuzemska členěná podle jednotlivých sazeb daně a plnění, která nejsou zdanitelnými plněními. Plnění na vývoz eviduje v členění na vývoz zboží, při kterém dochází ke změně vlastnického práva ke zboží, a na vývoz zboží, při kterém ke změně vlastnického práva ke zboží nedochází."*

Protimluv je obsažen už v první větě, znění před novelou bylo podstatně logičtější - celek je souhrnem (všech) uskutečněných zdanitelných plnění, z nich tedy nelze vyčlenit plnění, která zdanitelnými plněními nejsou.

Závažnější je, že zákon pokud jde o dovoz a vývoz vůbec operuje s termínem "zdanitelné plnění", protože tím se evidenční povinnost podle § 11 dostává do rozporu s příslušnými materiálními ustanoveními zákona o dovozu a vývozu, tedy § 42 a násl.

Zdanitelné plnění je definováno v části první zákona, nazvané "Obecná ustanovení", má však význam jen pro uplatňování daně v tuzemsku. To vyplývá jednak z obsahu definice v § 2 odst. 1, jednak i ze systematiky zákona. Základní ustanovení § 42 totiž dává přednost celním předpisům proti obecným ustanovením samotného zákona o DPH, a celní zákon s termínem "zdanitelné plnění" vůbec nepracuje. Proto je pojem zdanitelné plnění v celé části čtvrté zákona o DPH používán jen v ustanoveních o vracení daně (kde je to nezbytné, protože jde ve skutečnosti o zdanitelná plnění uskutečněná v tuzemsku, a zakládá se určitý nárok neplátce; proto v těchto souvislostech zákon o DPH "stanoví jinak" než celní předpisy, a zdanitelné plnění se posuzuje podle obecných ustanovení zákona o DPH). Ta ustanovení části čtvrté, která se týkají režimu při dovozu a vývozu, pak vůbec nemluví o zdanitelném plnění, nýbrž jen o zboží, dovozu a vývozu.

§ 2 odst. 2 zákona o DPH definuje pojmy tak, že zákon rozumí

v) dovozem zboží vstup zboží do tuzemska,

w) vývozem zboží výstup zboží z tuzemska".

Zboží je pak i pro účely části čtvrté zákona o DPH definováno v § 2 celního zákona, totiž že *zbožím jsou* veškeré hmotné věci movité a elektrická energie uvedené v kombinované nomenklatuře celního sazebníku.

Celní předpisy se nezajímají o to, kdo je vlastníkem zboží, ani o to, zda v souvislosti s přechodem hranice dochází k nějaké změně vlastnictví. Pro celní předpisy je rozhodujícím institutem deklarant, což je pouze veřejnoprávní kvalifikace a jejím cílem je jen to, aby deklarant poskytoval jistotu zaplacení celního dluhu.

Zcela v souladu s tím pak i zákon o DPH nijak nezkoumá vlastnické poměry, ale osvobození odvozuje čistě od faktu, že zboží vystoupilo do zahraničí v určitém celním režimu. Zdanitelné plnění tak jak je definováno v části první zákona o DPH tu ani fakticky význam mít nemůže.

Je tedy obtížné teoreticky souhlasit s tím, co vyplývá z textu § 11, totiž že vývoz zboží je zdanitelným plněním. Praktické výkaznictví tyto dvě věci spojuje, což obecně patrně nepůsobí potíže.

Nesporné však je, že osvobození podle § 45 se vztahuje na veškeré zboží, vyvážené plátcem a bez ohledu na vlastnické vztahy nebo jejich změnu. Zákon o DPH tuto skutečnost dokonce výslovně předvídá. Upozorňuji na § 45 odst. 4, který je zařazen jen kvůli nepřímému zastoupení v celním řízení. Aby nárok na osvobození byl zastoupenému v každém případě zachován, jsou v jeho větě první výslovně uvedena slova "zastoupená osoba, která je prodávajícím ve vztahu k zahraničí nebo odesilatelem, není-li zboží do zahraničí prodáváno". Tím spíše tedy tu osvobození je i tehdy, jestliže zboží není do zahraničí prodáváno a jeho odesílatel není ani v celním řízení zastoupen. Výše uvedená ustanovení se samozřejmě vztahují též na případy, kdy v souvislosti s vývozem zboží, na základě smluvních podmínek, přejde vlastnické právo na druhou osobu v tuzemsku a zboží je následně vyvezeno za podmínky, že je vývoz prokázán daňovým dokladem - JCD ve smyslu § 45 odst. 3 zákona o DPH, na kterém je jako vývozce označen prodávající a jako příjemce kupující.

Meritorní ustanovení zákona o DPH pro dovoz a vývoz jsou natolik jednoznačná, že není v žádném případě možné z ustanovení § 11 – které je v tomto srovnání okrajové, neb se týká jen evidenční povinnosti, a navíc vnitřně rozporné – jakkoli dovozovat existenci nějakých případů vývozu, které by dani podléhaly.

Na základě výše uvedeného lze dovodit: Jestliže plátce vyváží zboží, přičemž došlo, dojde nebo má dojít k pozbytí vlastnického práva k danému zboží, jedná se obecně o plnění, u kterého by podle § 10 byla povinnost uplatnit daň na výstupu, pokud zákon nestanoví jinak. Zákon stanoví jinak v § 45 ZDPH, tzn. jde o vývoz, který je osvobozen od povinnosti uplatnit daň. Z tohoto pohledu je obecně nerelevantní, kde dojde k pozbytí vlastnického práva (v ČR, na hranicích, anebo v zahraničí), ani kdy dojde k pozbytí vlastnického práva (ihned v rámci vývozu nebo po určité době), ani na základě jaké skutečnosti či jakého právní vztahu k pozbytí vlastnického práva dojde (kupní smlouva, smlouva o vedení konsignačního skladu v zahraničí, smlouva o dílo). Z tohoto pohledu může být v některých případech sporné určit v okamžiku vývozu, zda dojde či nedojde k pozbytí vlastnického práva (například vývoz do konsignačního skladu, vývoz zboží za účelem prodeje na "pouti" v zahraničí a podobně). Domnívám se, že tuto otázku je nutné řešit analogicky jako v případě prodeje zboží v ČR s výhradou vlastnického práva. V těchto případech je DPH odvedena v okamžiku dodání zboží a pokud následně nedojde k přechodu vlastnického práva, je tato skutečnost zohledněna ve zdaňovacím období, kdy k této skutečnosti dojde. To znamená, že v okamžiku vývozu by se vycházelo z toho, zda existuje doložený a daňovým subjektem prokázaný (viz § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.) předpoklad, že v budoucnu dojde k pozbytí vlastnického práva k vyváženému zboží. Pokud ano, jedná se o zdanitelné plnění - vývoz zboží, které je osvobozeno od DPH dle § 46 ZDPH. Pokud se tento předpoklad následně nepotvrdí (neprodané zboží z konsignačního skladu umístěného v zahraničí je zpětně dovezeno do ČR, do ČR je zpětně dovezeno zboží neprodané na "pouti" v zahraničí), provede se oprava (- do řádku č. 32, + do řádku č. 32a) v tom zdaňovacím období, kdy tato skutečnost nastane. Popsaný výklad je v souladu s § 20 ZDPH a především také s § 19 odst. 1 ZDPH, ve kterém jsou definovány podmínky, za nichž má plátce nárok na plný odpočet DPH na vstupu. **Výše popsané vývozy by pak měly být uvedeny v přiznání v řádku 32.**

Proti tomu stojí případy, kdy je uskutečňován "vývoz", při kterém je zřejmé, že k pozbytí vlastnického práva nedojde a takový vývoz není možné považovat za zdanitelné plnění a nemůže tudíž být ani osvobozen od DPH dle § 46 ZDPH (například vývoz stroje na stavbu v zahraničí a jeho následný dovoz po skončení práce v zahraničí). Takový "vývoz" není obecně vůbec plněním, neboť zde není subjekt vůči kterému by se plnilo, takže nemůže být zdanitelným plněním ani plněním, které není zdanitelné a nepodléhá proto vůbec evidenci podle ustanovení § 11 ZDPH. Je zde však speciální úprava v § 11 odst. 1, která ukládá takového vývozy evidovat a ty by pak **měly být uvedeny v řádku č. 32a přiznání.**

Závěrem je nutné zdůraznit, že výše uvedený výklad platil obecně i před zmiňovanou novelou (zákon č.17/2000 Sb.) a rozhodně není důsledkem doplnění § 11 ZDPH citovanou novelou či dokonce pokynem k vyplňování daňového přiznání.

Při zpětném dovozu neprodaného zboží z ciziny správcem daně jsou celní úřady a podle mého názoru musí daň při dovozu vyměřit.

Podle § 42 "Pro uplatnění daně při dovozu zboží platí ustanovení celních předpisů, pokud tento zákon dále nestanoví jinak." Žádné osvobození v zákoně o DPH nenalézám.

Podle jeho § 43 odst. 1 "Dani podléhá

- a) zboží z dovozu,
- b) české zboží, které je plátcem daně umístěno ve svobodném celním skladu nebo svobodném celním pásmu, není vyvezeno do zahraničí a je původním nebo novým vlastníkem v nezměněném stavu vráceno zpět do tuzemska,
- c) české zboží, které je umístěno ve svobodném celním skladu nebo svobodném celním pásmu, prošlo zpracovatelskými operacemi, není vyvezeno do zahraničí a je původním nebo novým vlastníkem ve změněném stavu vráceno zpět do tuzemska.

Celní zákon nezná pojem "zboží z dovozu", nezbyvá jiný výklad než že se tím rozumí veškeré zboží, které není českým zbožím podle celních předpisů.

Podle § 2 celního zákona je

- e) českým zbožím
 1. zboží, které bylo za podmínek uvedených v § 61 zcela získáno nebo vyrobeno v tuzemsku, aniž k němu bylo přidáno zboží dovezené ze zahraničí,
 2. zboží dovezené do tuzemska ze zahraničí, které bylo propuštěno do volného oběhu,
 3. zboží získané nebo vyrobené v tuzemsku buď zcela ze zboží uvedeného v bodu 1 nebo ze zboží uvedeného v bodech 1 a 2,
- f) zahraničním zbožím jiné zboží než české. České zboží se vývozem do zahraničí stává zahraničním zbožím, pokud není propuštěno do režimu tranzitu.

V písm. f) jde o režim tranzitu v cizím státě, tzn. je českým zbožím až do doby, kdy dosáhne cizozemskou celnici určení.

Podle § 215 celního zákona " České zboží, které má být vyvezeno do zahraničí, musí být propuštěno v režimu vývozu. Ustanovení celních předpisů uplatňovaná na zboží vyvážené cestujícími, zboží propuštěné do režimu pasivního zušlechťovacího styku nebo režimu tranzitu tím nejsou dotčena."

Z toho pak vyplývá, že u každého zboží, které se vrací na území aniž by v zahraničí změnilo majitele, se jedná o dovážené zboží, které podléhá dani s nárokem na odpočet podle § 43 odst. 3. To platí nejen např. pro zboží z konsignačního skladu které bylo určeno k prodeji, ale i pro zboží, které bylo osvobozeno při vývozu a vrací se např. z toho důvodu, že je zahraniční zákazník neodebral.

Výjimka pro zboží v režimu tranzitu je málo praktická (sotva kdy se stane, že by se zboží vracelo přímo z režimu tranzitu).

JUDr. Jan Bárta, Csc.
vedoucí sektoru veřejného práva
Ústav státu a práva
Národní 18
116 91 Praha 1

Stanovisko Ministerstva financí

Se závěry uvedenými v návrhu opatření nelze souhlasit. Tiskovou opravu vzorce pro výpočet koeficientu nebude Ministerstvo financí provádět a ani doplňovat Pokyny k vyplnění daňového přiznání. Ministerstvo financí souhlasí s názorem uvedeným ve stanovisku JUDr. Bárty, že do řádku 32a by měly být uváděny pouze vývozy, při nichž je zřejmé, že k pozbytí vlastnického práva nedojde.

Podle § 19a odst. 1 zákona o DPH, který začne platit od 1.1.2001 má plátcce nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění uskutečněných jiným plátcem daně, která použije k uskutečňování zdanitelných plnění osvobozených od daně podle § 45, ať již se jedná o vývoz, při němž dochází ke změně vlastnického práva nebo nikoliv. I po 1.1.2001 se do samostatného řádku daňového přiznání (místo dosavadního ř. 32a) budou uvádět vývozy, při nichž je zřejmé, že k pozbytí vlastnického práva nedojde a údaj z tohoto řádku se nebude uvádět do koeficientu, kterým se bude zkracovat nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění podle § 19a odst. 3.

Termín konání příštího KV KDP, stanovený na 18.10.2000, Praha 1, Lazarská 7, místnost č. 310, se předběžně přesouvá na 27.10.2000.

V Praze dne 17.10.2000

Ing. Stanislav Špringl
ředitel odboru 39