

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 17.3.2004

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Projednání zápisu z jednání KV KDP konaného 25.2.2004

- 1.1 Zástupci KDP uplatnili požadavek na konkretizaci stanoviska MF k příspěvku č.1 v části Daň z příjmů „Daňové dopady motivačního pojištění“. Zástupce odboru 53 opakovaně potvrdil stanovisko, že daňové dopady tzv. „motivačního pojištění“ nelze zobecnit a za podmínky, že zaměstnanec skutečně není třetí stranou předmětné smlouvy, vyslovil souhlas se závěrem navrženým předkladatelem. KDP přislíbila zajistit v tomto bodě právní rozbor uvedené problematiky.
- 1.2 Zástupci KDP sdělili nesouhlas se stanoviskem Ministerstva financí k otázce vymezení délky účetního období předcházejícího změně účetního období kalendářního roku na hospodářský rok v souvislosti s přechodem na režim oznamovací povinnosti podle novely zákona o účetnictví, řešené předkladateli v příspěvku č. 2 v části daň z příjmů „Problematika uplatňování sazby daně z příjmů právnických osob dle novely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů zákona č. 438/2003 Sb.“. Nesouhlas se stanoviskem MF doložili právním názorem JUDr. Bárty, CSc., advokáta, k dotčené problematice, a požádali MF o zaujetí stanoviska.
- 1.3 Zástupci KDP vyjádřili nesouhlas se stanoviskem MF k příspěvku č. 5 v části Daň z příjmů „Způsob určení kapitálově spojených osob v případě, kdy se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby dle ZDP a okruh osob, na něž se vztahuje definice spojených osob“, a to v otázce naplnění definice jinak spojených osob za situace, kdy jedna fyzická osoba je členem dozorčí rady ve dvou právnických osobách. Po vzájemné dohodě bylo projednání připomínky přeloženo na příští zasedání koordinačního výboru.
- 1.4. Zástupci KDP uplatnili připomínku ke stanovisku MF k příspěvku č. 6. v části Daň z příjmů „Daňové aspekty omezení vstupních cen osobních automobilů kategorie M₁ pro leasingové společnosti dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů“ a sdělili, že ve stanovisku MF postrádají vyjádření k závěru bodu 5. Výjimky uvedeného příspěvku.
- 1.5. Zástupci KDP opakovaně uplatnili požadavek projednání připomínek předkladatele ke stanovisku MF k příspěvku „Mezinárodní pronájem pracovní síly“, projednanému 17.12.2003, na příštím zasedání koordinačního výboru.

Se stanovisky Ministerstva financí k dalším bodům programu projednaným dne 25.2.2004 vyslovili zástupci KDP souhlas.

2. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

Daň z příjmů

1. Problematika ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) ve znění zákona č. 438/2003 Sb. (dále jen „novela ZDP“)

Předkládá: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
JUDr. David Staněk Ph.D., daňový poradce, č. osvědčení 1813

1. Úvod

Novelou ZDP bylo do ustanovení § 25 odst. 1 ZDP doplněno nové ustanovení vylučující z daňově relevantních nákladů náklady, které jsou definovány v tomto ustanovení následovně:

„zk) výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Úroky z úvěrů a půjček přijatých v období šesti měsíců před nabytím tohoto podílu se považují za výdaj (náklad) přímo související s držbou podílu v dceřiné společnosti po dobu trvání této držby a po dobu, kdy podíl drží osoba, která je s osobou, která úvěr nebo půjčku přijala, spojenou osobou, pokud poplatník neprokáže, že úvěr nebo půjčka s touto držbou nesouvisí.“

Předmětné ustanovení nabývá ve smyslu čl. XIV. novely ZDP účinnosti v den, kdy vstoupí v platnost smlouva o přistoupení ČR k EU, tj. obecně 1.5.2004. Zároveň ve smyslu bodu 1 Čl. II novely ZDP by mělo být předmětné ustanovení použito poprvé pro zdaňovací období, které započne v kalendářním roce, ve kterém vstoupí v platnost smlouva o přistoupení ČR k EU, tj. obecně zdaňovací období, které započne 1.1.2004

V tomto příspěvku se chceme zabývat některými výkladovými problémy, které předmětné ustanovení přináší.

Obecně lze konstatovat, že předmětné ustanovení řeší případ uznatelnosti nákladů souvisejících s držbou obchodního podílu, přičemž je nutné zohlednit, že úroky z úvěrů a půjček přijatých na nákup obchodního podílu nezvyšují ani jeho účetní (viz § 48 vyhlášky č. 500/2002 Sb.) ani daňovou (viz § 24 odst. 7 ZDP) pořizovací (nabývací) cenu obchodního podílu.

. Je nutné vyjít z toho, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP představuje věcnou změnu spočívající v tom, že z daňově uznatelných nákladů jsou nově vylučovány v definovaných případech náklady, které byly dle právní úpravy ZDP platné do 31.12.2003 daňově uznatelné. Při tomto našem výkladu vycházíme také z ustálené judikatury ČR, která potvrzuje, že žádná změna v ZDP nemůže být změnou tzv.

potvrzující a vždy se musí jednat o změnu věcnou, která je účinná až poté, co je předmětné ustanovení zapracováno do ZDP (viz např. nálezy Ústavního soudu sp. zn. II US 487/2000 ze dne 11.4.2001). Z toho mimo jiné vyplývá, že např. úroky z úvěrů a půjček přijatých na nákup obchodního podílu byly dle právní úpravy ZDP platné do 31.12.2003 daňově uznatelné (viz např. výkladový pokyn D-190 k § 24 odst. 1 bod 1). Je tedy obecně možné konstatovat, že u úroků z úvěrů a půjček přijatých na nákup obchodního podílu dochází předmětným ustanovením § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP k věcné změně, kdy za určitých podmínek budou nově, na základě tohoto ustanovení, úroky z úvěrů a půjček v těchto případech daňově neuznatelným nákladem.

Předmětné problémové okruhy nového ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP dále rozebíráme na příkladu úroků z úvěrů a půjček přijatých na pořízení obchodního podílu, neboť se nám tento příklad jeví nejnázornější.

2. Vlastní problematika

2.1. Aplikace účinnosti ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP

a) V souladu s výše uvedeným by předmětné ustanovení mělo nabýt účinnosti 1.5.2004, ale mělo by se použít již pro zdaňovací období započatá od 1.1.2004. Domníváme se, že splnění těchto dvou podmínek je možné vyložit v souladu se zásadou nepřipustné pravé retroaktivity (viz nálezy Ústavního soudu publikované ve Sbírce zákonů v částce 60 z roku 2002 pod č. 145/2002 Sb.), tak, že se sice použije předmětná restrikce pro zdaňovací období započatá od 1.1.2004, ale s tím, že daňově neuznatelné na základě tohoto ustanovení mohou být až náklady, které věcně a časově souvisejí (dle účetních předpisů) s obdobím od 1.5.2004 a dále.

b) V této souvislosti může být další otázkou, zda předmětná restrikce bude ve vyjmenovaných případech, počínaje výše zmíněným datem 1.5.2004, dopadat také na obchodní podíly pořízené před 1.5.2004. Je otázkou, zda by takový zpětný dopad nemohl být vnímán jako nepřipustná pravá retroaktivita. V tomto případě se však bude zřejmě jednat o takzvanou nepřímou retroaktivitu, která je obecně i v daňové oblasti přípustná (viz nálezy Ústavního soudu publikované ve Sbírce zákonů v částce 60 z roku 2002 pod č. 145/2002 Sb.) .. Z tohoto pohledu mohou být částečně problematické především případy pořízení zahraničních obchodních podílů u států, které přistoupí k EU až od 1.5.2004 (např. Slovensko) a dále otázka, podle jakého znění předmětné směrnice 90/435/EHS o společném zdanění mateřských a dceřiných společností (dále jen „Směrnice ke zdanění zisků“), by byly posuzovány typy zahraničních majetkových účastí ve společnostech ze států EU pořízené před 1.5.2004 (viz dále část 2.2. *Případy, které jsou regulovány ustanovením § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP*). Tzn., zda bude relevantní znění předmětné Směrnice ke zdanění zisků k datu nákupu obchodního podílu nebo k datu posuzování nákladů. Všechny výše uvedené skutečnosti by měly být zohledněny při definování (výčtu) společností ve Finančním zpravodaji dle § 19 odst. 3 písm. a) ZDP, kdy by bylo vhodné uvést i typy zahraničních společností pořízených obecně před 1.5.2004, u kterých bude relevantní ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP.

Návrh řešení:

Na základě výše uvedených skutečností doporučujeme přijmout sjednocující závěr, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP se použije poprvé ve zdaňovacích obdobích započatých od 1.1.2004, ale s tím, že bude aplikováno v definovaných případech i na obchodní podíly pořízené před 1.5.2004. V návaznosti na to doporučujeme, aby v souladu s ustanovením § 19 odst. 3 písm. a) ZDP byly zveřejněny ve Finančním zpravodaji i typy zahraničních společností pořízených před 1.5.2004, na které se bude ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP vztahovat (týká se to především společností z nově přistupujících států k EU, to je ze Slovenska, Polska a podobně).

Na základě předmětného ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP mohou být daňově neuznatelné až náklady, které věcně a časově souvisejí s obdobím od 1.5.2004 dále.

2.2. Případy, které jsou regulovány ustanovením § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP

Předmětné ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) reguluje náklady v situaci, kdy se jedná o vztah mateřské a dceřiné společnosti. Toto spojení je v ZDP nově definováno v ustanoveních § 19 odst. 3 ZDP s tím, že toto ustanovení v souladu s Čl. XIV novely ZDP nabývá účinnosti 1.5.2004. Toto spojení je obecně definováno současným splněním dvou podmínek:

a) Musí se jednat o vybrané typy obchodních společností, a to v případě českých společností s.r.o. nebo a.s. (viz § 19 odst. 3 písm. b) a c) ZDP), v případě společností, které jsou daňovými rezidenty jiného členského státu EU, pak společnosti, které jsou definovány ve Směrnici ke zdanění zisků (viz § 19 odst. 3 písm. a) ZDP). V souladu s ustanovením uvedeným v předchozí větě má MF ČR zmocnění uvést tyto konkrétní typy zahraničních společností ve Finančním zpravodaji.

b) Musí být splněna podmínka kapitálového propojení obou společností, která je definována tak, že nepřetržitě po dobu 24 měsíců musí mít mateřská společnost alespoň 25% podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti (viz § 19 odst. 3 písm. b) a c) ZDP). V souvislosti s touto druhou podmínkou je důležité, že v případě § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP neplatí právní fikce splnění podmínky držby 24 měsíců od samého počátku, pokud bude tato doba splněna dodatečně (viz § 19 odst. 4 ZDP), na rozdíl od ustanovení § 19 odst. 1 písm. zf) až zj) (od 12.2.2004 písm. ze) až zi)) ZDP. Jinak řečeno, pro účely § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, se může jednat o vztah mateřská a dceřiná společnost až po uplynutí 24 měsíců, pokud v tomto období neklesne podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti pod 25 %.

Z výše uvedeného vyplývá, že předmětné ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP se nebude vztahovat na veškeré případy pořízení obchodního podílu. Jednak musí být splněna podmínka právní formy obchodních společností (z toho vyplývá, že předmětné ustanovení bude nerelevantní např. v případech družstev a komanditních společností). Za druhé musí být splněna definovaná kapitálová účast, z čehož vyplývá, že do doby uplynutí 24 měsíců od pořízení obchodního podílu se z pohledu § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP nikdy nemůže jednat o vztah mateřské a dceřiné společnosti, a proto v tomto období nebude ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP uplatňováno, a to ani v případě, kdy např. podíl bude 100 % a bude zřejmé, že předmětná doba držby bude posléze splněna. Tento závěr, vyplývá z toho, že pojem mateřská a dceřiná společnost je novelou ZDP speciálně definován v § 19 odst. 3

ZDP a právní fikce uvedená v § 19 odst. 4 ZDP je pro ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP nerelevantní.

Návrh řešení:

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP se bude vztahovat na definované náklady pouze v případě, kdy půjde o vztah mateřské a dceřiné společnosti tak, jak je definován v § 19 odst. 3 ZDP. Pokud některá z podmínek uvedená v tomto ustanovení nebude splněna (půjde např. o družstvo či komanditní společnost), nebudou náklady posuzovány dle ustanovení § 25 odst.1 písm. zk) ZDP. Z toho mimo jiné vyplývá, že do doby uplynutí 24 měsíců od pořízení obchodního podílu není možné náklady posuzovat z hlediska ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP.

2.3. Prodej obchodního podílu se ziskem v případech aplikace § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP

V případech, kdy na základě ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP se některé náklady stanou daňově nerelevantní, vzniká otázka, jakým způsobem z daňového hlediska posuzovat zisk dosažený z následného prodeje předmětného obchodního podílu v dceřiné společnosti. Domníváme se, že v tomto případě by na základě ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, případně § 23 odst. 4 písm. d) nebo e) ZDP měla být výše zisku odpovídající těmto ze základu daně vyloučených nákladů, ať již v aktuálním, případně minulých zdaňovacích obdobích, taktéž vyloučena ze základu daně.

Návrh řešení:

V případě, že dojde k prodeji podílu v dceřiné společnosti se ziskem a bylo aplikováno ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, bude ze základu daně vyloučena výše zisku z titulu tohoto prodeje podílu v dceřiné společnosti odpovídající nákladům, které byly posouzeny na základě § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP jako daňově neuznatelné, ať již v aktuálním, případně minulých zdaňovacích obdobích, případně období, za které se podává daňové přiznání a nejsou považovány za zdaňovací období.

2.4. Období daňové neuznatelnosti nákladů § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP obecně stanoví, že v něm popisované náklady budou daňově neuznatelné po dobu držby podílu v dceřiné společnosti (s výjimkou případů, kdy podíl drží osoba, která je s osobou, která úvěr nebo půjčku přijala, spojenou osobou, s tím, že touto situací se v této části nezabýváme). V této souvislosti mohou dle našeho názoru vznikat tyto výkladové problémy:

a) Mohlo by být sporné, na které typy nákladů se výše uvedené ustanovení vztahuje. Dle našeho názoru se toto ustanovení vztahuje na veškeré náklady uvedené v ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, a to přesto, že je uvedena až v druhé větě předmětného ustanovení, které apriori řeší náklady typu úroků z úvěrů a půjček přijatých na pořízení obchodního podílu v dceřiné společnosti.

b) Druhým problémem může být otázka, zda se daňová neuznatelnost předmětných nákladů uplatní i v případě, kdy dojde k zániku podílu v dceřiné společnosti například v důsledku přeměny dle § 69 ObchZ nebo v důsledku likvidace dceřiné společnosti.

Situaci je možné demonstrovat na příkladu, kdy si mateřská společnost vezme úvěr na pořízení obchodního podílu, následně dojde k pořízení podílu v dceřiné společnosti (jedná se již o situaci, kdy jde o spojení mateřská a dceřiná společnost – viz výše část 2.2. *Případy, které jsou regulovány ustanovením § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP*) a následně dojde k zániku podílu v dceřiné společnosti s tím, že se dceřiná společnost sloučí s mateřskou, případně dojde k převzetí jmění dceřiné společnosti mateřskou společností. Domníváme se, že v těchto případech bude počínaje zánikem podílu v dceřiné společnosti ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP nerelevantní (náklady uvedené v tomto ustanovení začnou být daňově uznatelné) s tím, že v případech přeměn bude z tohoto hlediska rozhodující rozhodný den přeměny (§ 220a odst. 3 písm. g) ObchZ). Domníváme se, že tento závěr je i v souladu s logikou a principy, ze kterých ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP vychází, protože počínaje zánikem obchodního podílu předmětné náklady již nesouvisí s držbou podílu v dceřiné společnosti, ale obecně s majetkem dceřiné společnosti.

Návrh řešení:

a) Na základě ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP přestanou být náklady daňově neuznatelné po té, co skončí držba podílu v dceřiné společnosti (s výjimkou případů, kdy podíl drží osoba, která je s osobou, která úvěr nebo půjčku přijala, spojenou osobou) s tím, že tato zásada platí na všechny náklady uvedené v ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, to nejen na ty, které jsou uvedeny v druhé větě předmětného ustanovení.

b) Náklady přestanou být na základě § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP daňově neuznatelné také v případě, kdy dojde k zániku podílu v dceřiné společnosti, například z důvodu likvidace dceřiné společnosti nebo v důsledku přeměny dle § 69 ObchZ s tím, že v případě přeměny přestanou být náklady dle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP daňově neuznatelné počínaje rozhodným dnem přeměny (§ 220a odst. 3 písm. g) ObchZ).

2.5. Specifikace nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti

2.5.1 Služby poskytované dceřiné společnosti a její přímé řízení

Domníváme se, že za náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti nelze obecně považovat žádné náklady mateřské společnosti, které ekonomicky přísluší dceřiné společnosti (může se jednat např. o náklady na služby nakupované mateřskou společností a využívané alespoň částečně i dceřinou společností). Příslušné náklady může totiž mateřská společnost dceřiné společnosti přeúčtovat a pokud tak skutečně učiní, není žádný důvod daňovou uznatelnost takových nákladů u mateřské společnosti omezovat. U nepřímých nákladů charakteru správního režie mateřské společnosti, které by do určité míry mohly s držbou podílu v dceřiné společnosti také souviset a které nelze jednoduše přeúčtovat dceřiné společnosti, avšak dceřiná společnost by je jinak nesla sama (může se jednat např. o náklady na přímé řízení dceřiné společnosti, kdy by si jinak dceřiná společnost musela sama platit manažery), je podle našeho názoru dostačující podmínkou pro jejich daňovou uznatelnost, pokud dceřiná společnost bude mateřské společnosti poskytovat úhradu za tyto služby. Výše této úhrady by samozřejmě měla odpovídat cenám, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, tj. měla by být např.

potvrzena znaleckým posudkem. Takto stanovená cena za služby by byla zdanitelným příjmem mateřské společnosti a zároveň daňově relevantním nákladem dceřiné společnosti. Daňový dopad pak bude v uvedených případech zcela stejný, jako kdyby příslušné náklady nesla přímo dceřiná společnost. Oporou pro daňovou uznatelnost takových nákladů na straně mateřské společnosti je rovněž ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, jelikož budou současně realizovány těmito nákladům odpovídající výnosy.

2.5.2 Správa finanční investice, uplatňování akcionářských práv

Daňově neuznatelnými náklady mateřské společnosti podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP budou především administrativní náklady, které jsou skutečně vyvolány pouze držbou podílu a které by sama dceřiná společnost nenesla a nelze jí je tedy ani přeúčtovat (může se jednat např. o poplatky za evidenci akcií dceřiné společnosti na majetkovém účtu mateřské společnosti ve Středisku cenných papírů nebo o úplatu hrazenou mateřskou společností na základě smlouvy o úschově akcií dceřiné společnosti apod.).

V obecné rovině by mohly s držbou podílu v dceřiné společnosti souviset i další nepřímé náklady mateřské společnosti, které by ale sama dceřiná společnost nenesla. Mateřská společnost totiž musí při veškeré své činnosti zohledňovat držbu podílu v dceřiné společnosti, stejně jako musí brát v úvahu ostatní svůj majetek. Takové náklady však v souladu s výše uvedeným nelze přeúčtovat na dceřinou společnost a stanovit jejich výši prokazováním je prakticky nemožné, vzhledem k jejich charakteru (může se jednat např. o část mzdy generálního ředitele, který při svém rozhodování bere v úvahu držbu podílu v dceřiné společnosti, nebo o část mzdy účetní, která účtuje o držbě podílu v dceřiné společnosti, apod.). Domníváme se, že tyto náklady by neměly být a priori daňově neuznatelné, protože obecně je jejich souvislost s držbou podílu v dceřiné společnosti vyloženě nepřímá a takovou souvislost by pak bylo možné konstruovat mezi čímkoli. Pokud by však i tyto náklady měly být považovány za daňově neuznatelné podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, doporučovali bychom alespoň metodickým pokynem upravit, jak bude výše takových nepřímých nákladů stanovena. Přitom je podle našeho názoru vhodné zohlednit Směrnici ke zdanění zisků, která v článku 4 bodu 2 omezuje výši těchto daňově neuznatelných správních nákladů vztahujících se k podílu na 5 % částky zisku rozdělovaného dceřinou společností připadající na podíl mateřské společnosti.

2.5.3 Úroky

Daňově neuznatelnými náklady mateřské společnosti budou také výslovně zmiňované úroky z některých úvěrů. Domníváme se, že pro určení, kterých úvěrů se toto konkrétně týká, je nutné především zohlednit účel ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, kterým je podle našeho názoru v návaznosti na osvobození dividend vyplácených dceřinou společností mateřské společnosti zamezení situací, aby náklady na financování vlastního kapitálu dceřiné společnosti, kterým odpovídají právě vyplácené podíly na zisku (dividendy) a které jsou u ní daňově neuznatelné ve smyslu § 25 odst. 1 písm. e) ZDP, nesla mateřská společnost a uplatňovala si je jako daňově relevantní náklady (např. formou úroků z úvěrů).

Pokud bude úvěrovou smlouvou vymezen účel úvěru, neměl by být problém s prokazováním, zda souvisí či nesouvisí s držbou podílu v dceřiné společnosti (bude

se obecně vycházet z takto deklarovaného účelu). Značné praktické problémy však mohou vznikat u takových úvěrů, kdy není v úvěrové smlouvě konkrétní účel vymezen a kdy ani nelze objektivně a zcela jednoznačně určit, které položky aktiv mateřské společnosti jsou takovým úvěrem financovány. Podle našeho názoru mohou být vhodným kritériem pro posouzení, zda takový úvěr souvisí s držbou podílu v dceřiné společnosti, zejména následující charakteristiky:

- **Časová souslednost mezi přijetím úvěru a nabytím podílu na dceřiné společnosti** – přijetí úvěru mateřskou společností představuje pro ni zvýšení cizích zdrojů a souvztažně tomu odpovídající zvýšení aktiv nebo případně i snížení vlastních zdrojů. Bude tedy nutné posoudit právě změny aktiv i pasiv mateřské společnosti v návaznosti na přijatý úvěr. Zvýšení dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku, zásob, pohledávek či finančního majetku jiného než podílu na dceřiné společnosti obecně svědčí o tom, že úvěr nesouvisí s držbou podílu v dceřiné společnosti. Dojde-li ke snížení vlastních zdrojů mateřské společnosti (např. snížení základního kapitálu nebo vyplacení nerozděleného zisku), jedná se o změnu finanční struktury mateřské společnosti, která obvykle souvisí se snižováním nákladů na financování, a ani v tomto případě nelze obecně dovozovat, že by přijatý úvěr souvisel s držbou podílu v dceřiné společnosti.
- **Sjednaná doba splatnosti úvěru** – podíl v dceřiné společnosti je z hlediska účetnictví dlouhodobým finančním majetkem a podobně v § 19 odst. 3 písm. b) a c) ZDP je vymezeno časové kritérium, aby se o vztah mateřské a dceřiné společnosti vůbec jednalo. Z hlediska finančního řízení je nepředstavitelné, aby dlouhodobý majetek byl financován krátkodobými zdroji a krátkodobé úvěry tedy obecně nelze považovat za související s držbou podílu v dceřiné společnosti. V případech, kdy dochází k přeúvěrování, tj. nahrazení jednoho úvěru úvěrem novým, je možné dobu splatnosti posuzovat společně za předpokladu, že podmínky takového přeúvěrování byly předem dohodnuty.
- **Zachycení úroků ve finančním účetnictví** – podle § 23 odst. 2 a 10 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření respektive z účetnictví. Podle § 47 odst. 1 písm. b) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, mohou být součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku úroky z úvěru naběhlé do doby uvedení příslušného majetku do stavu způsobilého k užívání, pokud tak účetní jednotka rozhodne. Úvěr, ze kterého jsou úroky zahrnovány v souladu s výše uvedeným do ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, tedy nelze považovat za související s držbou podílu v dceřiné společnosti, a to i po uvedení příslušného majetku do stavu způsobilého k užívání, když již úroky kapitalizovány nebudou.
- **Rozpočet externího financování obsažený ve finančním plánu mateřské společnosti** – pokud mateřská společnost přijímá dlouhodobé úvěry, přičemž jejich použití není v úvěrové smlouvě vymezeno, a mateřská společnost nezahrnuje úroky z úvěrů do ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, je obecně nutné pro určení případné souvislosti s držbou podílu v dceřiné společnosti vycházet z interních dokumentů mateřské společnosti týkajících se jejího finančního řízení, zejména způsobů financování aktiv.

Kriteriem pro určení, zda úvěr souvisí s držbou podílu v dceřiné společnosti, nemůže být podle našeho názoru samotný objem přijatých úvěrů ve vztahu k vlastnímu kapitálu mateřské společnosti.

Pro posuzování výslovně zmiňovaných úroků z úvěrů přijatých v období šesti měsíců před nabytím podílu v dceřiné společnosti, pro které § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP stanoví vyvratitelnou právní domněnku, že tyto přímo souvisí s držbou podílu, bude důležité také **stanovení okamžiku přijetí úvěru**, kdy lze podle našeho názoru vycházet z okamžiku **sjednání úvěrové smlouvy**. I v tomto speciálním případě se však bude vycházet z kritérií uvedených výše a vhodnými důkazními prostředky k prokázání, že úvěr s držbou podílu v dceřiné společnosti nesouvisí, tedy budou např. úvěrová smlouva, účetní doklady (zejména způsob zaúčtování úvěru a úroků) nebo rozpočet externího financování obsažený ve finančním plánu mateřské společnosti.

Návrh řešení:

Daňově neuznatelnými náklady mateřské společnosti ve smyslu § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP budou:

- náklady na služby poskytované dceřiné společnosti a její přímé řízení, pokud nebudou přeúčtovány,
- úroky z úvěrů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti podle výše uvedených kritérií,
- případně náklady na správu finanční investice a uplatňování akcionářských práv, maximálně však do výše 5 % dividend připadajících na podíl v dceřiné společnosti.

3. Závěr

Závěry z projednání příspěvku doporučujeme vhodným způsobem publikovat, např. v pokynu řady „D“.

Stanovisko MF

K jednotlivým dílčím závěrům předkladatelů Ministerstvo financí zastává následující právní názor:

K bodu 2.1. Aplikace účinnosti ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP

- předmětné ustanovení se použije poprvé za zdaňovací období, které započne v kalendářním roce, ve kterém vstoupí v platnost smlouva o přistoupení ČR k EU (od 1.1.2004)
- seznam společností, na které se bude vztahovat toto ustanovení, bude vydán ve Finančním zpravodaji po 1.5.2004 (i typy společností pořízených před 1.5.2004)

K bodu 2.2. Případy, které jsou regulovány ustanovením § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP

- souhlas, s výjimkou druhé věty předmětného ustanovení, která se použije již 6 měsíců před vznikem vztahu mateřské a dceřiné společnosti

K bodu 2.3. Prodej obchodního podílu se ziskem v případech aplikace § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP

- nesouhlas, není přímá souvislost mezi kapitálovým ziskem a vyloučenými náklady podle předmětného ustanovení, tento bod přesunut na příští jednání KV

K bodu 2.4. Období daňové neuznatelnosti nákladů § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP

- souhlas, s výjimkou změny právní formy (pokud tato společnost nadále spadá do množiny společností, na něž je uplatňováno předmětné ustanovení)

K bodu 2.5. Specifikace nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti:

2.5.1. Služby poskytované dceřiné společnosti a její přímé řízení

- souhlas s názorem předkladatelů

2.5.2. Správa finanční investice, uplatňování akcionářských práv

- souhlas s názorem předkladatelů

2.5.3. Úroky

- souhlas s uvedenými kritérii, s výjimkou kritéria sjednané doby splatnosti úvěru.

Po obsáhlé diskusi a výměně stanovisek bylo dohodnuto příspěvek neuzavírat a jeho komplexní závěrečné projednání provést na příštím zasedání koordinačního výboru.

2. Způsob uplatňování odpisů nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou v návaznosti na § 32a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (tj. po nabytí účinnosti zákona č. 438/2003 Sb.)

Předkládá: Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

1. Popis problému

Tento příspěvek se zabývá způsobem uplatňování odpisů nehmotného majetku v případech, kdy má poplatník právo užívání k tomuto nehmotnému majetku na dobu určitou, a to po nabytí účinnosti zákona č. 438/2003 Sb. (dále jen „novela ZDP“). Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) počínaje zdaňovacím obdobím započatým v roce 2004 upravuje problematiku odpisování nehmotného majetku v § 32a. Pro případy sjednání práva užívání k nehmotnému majetku na dobu určitou, ZDP v § 32a odst. 4 určuje, že se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané kupní smlouvou.

Dle našeho názoru se v praxi nevyskytuje situace, kdy by bylo právo užívání k nehmotnému majetku převáděno na jiný subjekt na dobu určitou na základě uvedeného smluvního typu - kupní smlouvou. V praxi je právo užívání k nehmotnému majetku převáděno zejména na základě licenční smlouvy, smlouvy o převodu práva užívání, apod.

Bude-li právo užívání k nehmotnému majetku sjednáno na dobu určitou na základě jiné než kupní smlouvy, vzniká problém, jak má poplatník uplatňovat odpisy tohoto nehmotného majetku po nabytí účinnosti novely ZDP:

- a) jako podíl vstupní ceny a doby sjednané ve smlouvě nebo
- b) jako podíl vstupní ceny a doby odpisování stanovené ZDP v § 32a odst. 4 (tj. 48 měsíců nebo 72 měsíců)?

2. Rozbor problému

Do konce roku 2000 ZDP specificky vymezoval nehmotný majetek a způsob jeho odpisování. ZDP v tomto znění upravoval způsob odpisování nehmotného majetku, k němuž má poplatník právo užívání na dobu určitou, následovně:

Cit. § 30 odst. 8 – „U nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané kupní smlouvou. Není-li smlouva sjednána na dobu určitou, stanoví se roční odpis podle § 31 a 32.“

Pro zdaňovací období započaté v roce 2004 (popř. zdaňovací období následující) upravuje ZDP stejný problém následovně:

Cit. 32a odst. 4 první věta – „U nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané kupní smlouvou.“

Z výše uvedených citací je zřejmé, že úprava z pohledu odkazu na kupní smlouvu je stejná, jak v právní úpravě účinné do konce roku 2000, tak v právní úpravě účinné od roku 2004. Do roku 2000 byly běžně v praxi uplatňovány odpisy nehmotného majetku jako podíl vstupní ceny a doby užívání sjednané např. i ve smlouvě o převodu práva užívání, licenční smlouvě, apod. Tento postup byl výkladově podpořen i Ministerstvem financí. Dle našeho názoru by bylo tedy vhodné opět písemnou formou (závěrem z jednání Koordinačního výboru) potvrdit již dříve uplatňovaný postup. Není důvod, aby ve zdaňovacím období započatém v roce 2004 (popř. ve zdaňovacích obdobích následujících) nebylo umožněno uplatňovat odpisy nehmotného majetku jako podíl vstupní ceny a doby sjednané v jiné smlouvě, než je smlouva kupní.

3. Závěr

Z důvodu sjednocení postupů při uplatňování daňových odpisů nehmotného majetku, k němuž má poplatník právo užívání na dobu určitou sjednané v jiné smlouvě, než je smlouva kupní, doporučujeme potvrdit výklady vydávané k dané problematice do konce roku 2000. Potvrzením předmětného výkladu vydávaného do konce roku 2000 by došlo ke zvýšení právní jistoty při uplatňování ZDP a sjednocení postupu poplatníků a správců daně.

4. Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výklad k popsané problematice, jak je uveden výše v části III. Závěr, zapracovat do některého z pokynů řady "D", případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko MF

Souhlas s navrženým závěrem.

3. Zálohy daně z příjmů na zdaňovací období 2004 po zrušení režimu § 36 odst. 6 a za nového vymezení poslední známé daňové povinnosti v novele 438/2003 Sb.

Předkládá: Ing. Ondřej Burian, daňový poradce, č. osvědčení 2477

1. Úvod do problematiky

Zálohy daně z příjmů se odvozují postupem dle § 38a zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) z tzv. poslední známé daňové povinnosti.

Poslední známou daňovou povinností vymezuje § 41 zákona č. 337/1992 Sb. (dále jen „ZSDP“): „...částka daně nebo daňová ztráta ve výši, jak ji naposled stanovil pravomocně správce daně, a to bez ohledu, zda daň byla stanovena podle § 46 odst. 5, platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo rozhodnutím o opravném prostředku.“

Pro účely výpočtu záloh daně z příjmů se však aplikuje i speciální úprava zakotvená v § 38a ZDP. Podle této úpravy se za poslední známou daňovou povinností pro stanovení periodicity a výše záloh v zálohovém období považuje „rovněž částka, kterou si poplatník sám vypočetl a uvedl v daňovém (dodatečném) přiznání, za období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, s platností od následujícího dne po termínu pro podání daňového (dodatečného) přiznání.“ (Zbývající část definice se týká případů opožděného podání daňového přiznání, pro náš rozbor je nevýznamná.)

V souvislosti se zrušením režimu započítávání daně sražené z vymezených úrokových příjmů na celkovou daňovou povinnost podle § 36 odst. 6 ZDP změnila novela ZDP č. 438/2003 Sb. i vymezení poslední známé daňové povinnosti. Zatímco v původní definici bylo výslovně uvedeno, že do poslední známé daňové povinnosti se daň započítávaná v režimu § 36 odst. 6 nezahrnuje, v nové definici to již uvedeno není:

ZDP ve znění 362/2003 Sb.:

„Do poslední známé daňové povinnosti se nezahrnuje příjem podle § 10 a částka sražená z úrokových příjmů uvedených v § 36 odst. 6 písm. a) a započtená na celkovou daňovou povinnost.“

ZDP ve znění 438/2003 Sb.:

„Do poslední známé daňové povinnosti se nezahrnuje daň připadající na samostatný základ daně podle § 8 odst. 5, § 10 odst. 8 a § 20b.“

Při výpočtu záloh daně na zdaňovací období 2004, odvozených z daňové povinnosti za období předcházející (tj. uvedené na daňovém přiznání za období roku 2003) pak vzniká otázka, zda

Varianta 1: aplikovat ještě původní definici poslední známé daňové povinnosti a v rozhodné části zohlednit i snížení o daň, která byla v období 2003 sražená a započítávaná v režimu § 36 odst. 6 ZDP (tj. postupovat – u právnických osob – v duchu aktuálního tiskopisu přiznání k DPPO 25 5404 vz. č. 13),

Varianta 2: aplikovat nové vymezení poslední známé daňové povinnosti a daň v režimu § 36 odst. 6 vykázanou v období 2003 považovat za součást poslední známé daňové povinnosti (tj. snížení neprovádět).

Novela 438/2003 Sb. žádným přechodným ustanovením tuto otázku neřeší. Jde o problém výkladový, který se dotkne poměrně širokého okruhu poplatníků.

2. Rozbor problému

Obecně jde o problém výkladu právní normy ve vztahu k okamžiku nabytí její účinnosti. V daném případě se jedná o stanovení záloh na daňovou povinnost za období 2004. Nemá-li ZDP (resp. novela 438/2003 Sb.) v přechodných ustanoveních k dané věci zvláštní úpravu, měla by při stanovení záloh na daň za rok 2004 platit obecná zásada zakotvená v Přechodném ustanovení č. 1. věta druhá novely č. 438/2003 Sb., podle níž se veškerá ustanovení čl. I novely, vyjma zvlášť vyjmenovaných případů (z nichž žádný se netýká stanovení záloh daně), aplikují pro zdaňovací období roku 2004. To by se mělo obecně týkat i postupu při výpočtu daňových záloh.

Domnívám se nicméně, že zatímco obecně je při postupu stanovení záloh namíste se řídit zněním ZDP účinným od 1. ledna 2004, pokud jde o samotný výklad pojmu „poslední známá daňová povinnost“, je třeba aplikovat vymezení tohoto pojmu podle toho znění ZDP, které bylo účinné v tom zdaňovacím období, za které je „poslední známá daňová povinnost“ zjišťována, tedy v roce 2003.

Toto tvrzení považuji za právně konformní a nekolidující se zásadou uvedenou ad 1.

Zdůvodnění:

Ustanovení § 38a má jak ve znění před novelou, tak po novele, bezpochyby primárně na mysli „poslední známou daňovou povinnost“ jakožto institut procesní, vymezený v § 41 zákona č. 337/1992 Sb. To lze dovodit jak ze samotného užití legislativně definovaného právního pojmu, tak z odkazu a poznámky pod čarou v § 38a ZDP. Modifikace pojmu v rámci § 38a ZDP od věty čtvrté dále (za slovy „Za poslední známou daňovou povinnost... se považuje rovněž částka...“) je pak jakousi odvozenou právní fikcí, zavedenou pro účely výpočtu záloh daně, ovšem se zachováním procesních atributů výchozího právního pojmu.

Z toho vyplývá, že poslední známá daňová povinnost je de facto částka daně jakožto výsledek právního úkonu vyměření daně (§ 41 ZSDP), nebo sice vyměření nepodléhající (§ 38a ZDP), ale co do své konstrukce podléhající právní úpravě účinné v tom zdaňovacím období, za které je zjišťována, tj. jakoby vyměřena byla.

Pak platí, že při výpočtu poslední známé daňové povinnosti se musí vyjít z právního stavu v období, za které je zjišťována (2003), bez ohledu na fakt, že je zjišťována pro účely záloh na období následující (2004).

Obdobný princip se v praxi uplatňuje i v mnoha jiných případech. Například položky snižující základ daně podle § 34 ZDP se uplatňují v té výši, jak byly vyčísleny podle právní normy účinné v období, kdy daná položka vznikla (resp. vznikl nárok na její uplatnění), nikoli v období, v němž je položka uplatňována. Stejný princip platí i v případě stanovení vstupní ceny pro odpisování (rozhodná je legislativa účinná v období, kdy vstupní cenu poplatník stanovuje, i když dopad na výši daňové povinnosti je i v několika obdobích pozdějších, kdy může být právní úprava ve věci stanovení vstupní ceny už jiná). Jen v některých z těchto případů je přitom předmětný princip výslovně v textu zákona zakotven, nebo jej lze dovodit z toho, že jde o částku vyměřenou (daňová ztráta). V jiných případech tomu tak není (reinvestiční odpočet v režimu § 34 odst. 7 ZDP).

Z hlediska účelu vyjmutí daně v režimu § 36 odst. 6 ZDP ze základny pro výpočet záloh v právní úpravě účinné před 1. lednem 2004 je nesporné, že záměrem

zákonodárce bylo abstrahovat při výpočtu zálohové povinnosti od těch částek, které sice jsou součástí obecného základu daně, ale v průběhu zdaňovacího období se chovají jako daň srážková. Přitom je jistě zcela bezdůvodné považovat daň vybíranou srážkou (a neuváděnou na příznání) za součást základny pro výpočet záloh, je-li tato daň srážena a státu odváděna již v průběhu zdaňovacího období. Účelem zálohování je v zájmu státního rozpočtu eliminovat časový posun mezi realizací zdanitelného příjmu poplatníka a obecnou splatností daně, tedy rozložit v čase platební povinnost pouze k té dani, která se váže k obecnému základu daně a je teprve až po skončení období vyčíslena na příznání a konečným způsobem vyrovnána.

Z tohoto pohledu postrádá v případě poplatníků – fyzických osob jakýkoli logický smysl zahrnovat daň, která byla v roce 2003 v režimu § 36 odst. 6 ZDP zúčtována na daňovém příznání, do poslední známé daňové povinnosti při výpočtu záloh na rok 2004, pokud novela č. 438/2003 Sb. u předmětného typu příjmů zavádí od roku 2004 režim klasické srážkové daně.

Naproti tomu u poplatníků - právnických osob by nepostrádalo svůj účel, kdyby se částka daně, která byla v období 2003 v režimu § 36 odst. 6 ZDP, do základny pro výpočet záloh na období 2004 zahrnula. Novela č. 438/2003 Sb. ruší u právnických osob dosavadní režim § 36 odst. 6 ZDP s tím, že předmětné příjmy jsou součástí obecného základu daně zdaňovaného na příznání.

Z pohledu logiky výkladu je tedy dílčí závěr takový, že zatímco u poplatníků – právnických osob by mohlo být zahrnutí daně v režimu § 36 odst. 6 ZDP do poslední známé daňové povinnosti pro výpočet záloh po podání příznání za rok 2003 považováno za smysluplné z hlediska účelu zálohování, u fyzických osob tento smysl nenajdeme.

Je však nepochybné, že fyzické i právnické osoby musejí v dané věci (výpočet záloh na daň) postupovat zcela shodně, zákon v tomto nerozlišuje zvláštní režim pro fyzické a právnické osoby.

Pokud by měla platit varianta 2, méně příznivá pro poplatníky (tj. neprovádět snížení, zahrnovat do poslední známé daňové povinnosti pro výpočet záloh po podání příznání za období 2003 i daň v režimu § 36 odst. 6 ZDP, bylo by to u poplatníků - právnických osob i ve zjevném nesouladu s podobou tiskopisu příznání a instrukcemi k jeho zpracování (viz ř. 340 a ř. 360 tiskopisu; údaj na ř. 360 je označen jako „poslední známá daňová povinnost“, fakticky by však bylo nutné vycházet při výpočtu záloh z ř. 340). Vznikla by tak nutnost vydat tiskopisy nové nebo alespoň zveřejnit opravu stávajících tiskopisů apod. V opačném případě by nejspíše mnoho poplatníků bylo stávající podobou tiskopisu uvedeno v omyl.

3. Závěr

Je přípustné aplikovat výklad uvedený výše pod variantou 1, tedy:

Při výpočtu záloh na zdaňovací období 2004 po podání daňového příznání za období 2003 obecně postupovat podle znění zákona ve znění účinném od 1. ledna 2004 (po novele č. 438/2003 Sb.).

Při vyčíslení poslední známé daňové povinnosti pro výpočet záloh však vycházet z vymezení poslední známé daňové povinnosti, jak ji definuje ZDP ve znění účinném pro zdaňovací období 2003 (tj. před novelou č. 438/2003 Sb.).

Součástí poslední známé daňové povinnosti pak nejsou částky daně, sražené v období roku 2003 v režimu § 36 odst. 6 ZDP a započítávané na celkovou daňovou

povinnost na daňovém přiznání. Tyto částky se při výpočtu záloh od výsledné částky daně za období 2003 odečtou.

Postup nekoliduje s právním řádem a odpovídá i vydaným tiskopisům daňového přiznání – vzor č. 10 pro fyzické osoby, vzor č. 13 pro právnické osoby. U právnických osob se za poslední známou daňovou povinnost považuje údaj na ř. 360 tiskopisu. U fyzických osob se za poslední známou daňovou povinnost považuje rozdíl údajů na ř. 58 a ř. 69 tiskopisu.

4. Návrh na opatření

Pokud se Koordinační výbor ztotožní se závěry předkladatele (platnost varianty 1), závěr z jednání zveřejnit v zájmu předejití případným pochybnostem poplatníků.

Pokud Koordinační výbor dospěje k závěrům odlišným (platnost varianty 2):

závěr z jednání publikovat,

bezodkladně řešit otázku podoby stávajících tiskopisů k DPPO za období 2003 (zveřejnění opravy...), protože stávající tiskopisy by neodpovídaly přijatému právnímu výkladu a byly by zavádějící,

řešit na úrovni ÚFO otázku případného prominutí příslušenství daně v případech nesprávně poplatníkem vyčíslených záloh na daň při aplikaci alternativního výkladu zákona v dané záležitosti, a to z důvodu nejasnosti právní normy; v příslušném smyslu instruovat finanční úřady.

Stanovisko MF

Východiska variant I. a II. příspěvku se zakládají na nepřesné interpretaci § 38a odst. 1 ZDP ve znění platném do 31.12.2003, neboť poslední známá daňová povinnost se pro účely stanovení výše a periodicity záloh na daň z příjmů nikdy nesnižovala o daň, která byla srážena a započítávána v režimu § 36 odst. 6 ZDP, ale o částku sraženou z úrokových příjmů uvedených v § 36 odst. 6 písm. a) ZDP a započtenou na celkovou daňovou povinnost. Tato nepřesnost se následně projevuje i v rozboru problému a v jeho zdůvodnění, v němž není rozlišována „poslední známá daňová povinnost“ podle § 41 odst. 1 ZSDP, t.j. pravomocně stanovená správcem s použitím hmotně právních ustanovení ZDP, a „poslední známá daňová povinnost pro stanovení výše a periodicity záloh“, vyplývající z úprav podle procesně právního ustanovení § 38a odst. 1 ZDP.

Podle § 23 odst. 4 písm. a) ZDP se úrokové příjmy uvedené v § 36 odst. 6 písm. a) ZDP, ve znění platném do 31.12.2003, zahrnovaly jak u právnických osob podle § 17 odst. 3 ZDP, s výjimkou penzijních fondů, a stálých provozoven (§ 22 odst. 2 ZDP), tak u fyzických osob podle § 2 odst. 2 ZDP, pokud byl zdroj těchto příjmů zahrnut v jejich obchodním majetku, do obecného základu daně. Po vypuštění negativního vymezení předmětných úrokových příjmů vůči příjmům nezahrnovaným do základu daně z § 23 odst. 4 písm. a) ZDP, ve znění platném od 1.1.2004, v návaznosti na novelizované znění § 36 odst. 6, a souvisejícího § 36 odst. 2 písm. a) bodu 1 ZDP, platného od 1.1.2004, se tyto příjmy u právnických osob podle § 17 odst. 3 ZDP, s výjimkou penzijních fondů, a stálých provozoven (§ 22 odst. 2 ZDP) zahrnují i nadále do obecného základu daně, zatímco u fyzických osob podle § 2 odst. 2 ZDP nikoliv, vzhledem k převedení těchto příjmů do standardního režimu daně vybírané srážkou (§ 38d odst. 4 ZDP).

Proto nelze s účinností od zálohového období započatého v roce 2004 akceptovat tvrzení předkladatele „Je však nepochybné, že fyzické a právnické osoby musí

v dané věci (výpočet záloh na daň) postupovat zcela shodně, zákon v tomto nerozlišuje zvláštní režim pro fyzické a právnické osoby“.

Kromě toho rozbor problému nebere v potaz skutečnost, že podle § 38d odst. 4 písm. a) ZDP, ve znění platném do 31.12.2003 i po 1.1.2004, řádným a včasným provedením srážky z příjmů uvedených v § 36 odst. 6 ZDP, ve znění platném do 31.12.2003, nebyla daňová povinnost poplatníka, pokud jde o uvedené příjmy, považována za splněnou.

Adekvátní rovněž nejsou příklady uváděné na podporu použití procesně právního ustanovení § 38a odst. 1 ZDP ve znění platném do 31.12.2003, pro stanovení výše a periodicity záloh pro zálohová období započatá v roce 2004, neboť se týkají hmotně právních ustanovení ZDP která nebyla s účinností od 1.1.2004 novelizována, a pokud by novelizována byla, nebylo by možné jejich znění platné do 31.12.2003, použít pro stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období započatá v roce 2004.

Proto se Ministerstvo financí neztotožňuje se závěry předkladatele, ani s jím navrženými variantami řešení.

Pro výpočet poslední známé daňové povinnosti pro stanovení výše a periodicity záloh na daň z příjmů **právnických osob** pro zálohová období započatá v roce 2004 platí algoritmus uvedený v názvu položky řádku 360 tiskopisu přiznání - vzor č. 13, t.j. (ř. 340 - 335 = ř. 330). Tento algoritmus je vyjádřením poslední věty § 38a odst. 1 ZDP, ve znění platném od 1.1.2004, t.j. „Do poslední známé daňové povinnosti (ř. 340) se nezahrnuje daň připadající na samostatný základ daně podle ... § 20b (ř. 335).“ Současně tento algoritmus vyjadřuje skutečnost, že na ř. 340 může být vykázána celková daňová povinnost, přestože poplatníkovi vznikne daňová ztráta (ř. 220) a proto na ř. 330 nevykáže daň (*v tomto případě by použití § 38a odst. 1 ZDP ve znění platném do 31.12.2003, bylo nevýhodné pro poplatníka, u něhož by daň ze samostatného základu daně byla vyšší než 30 000 Kč*).

Kromě toho dílčí pokyn k ř. 330 v Pokynech k vyplnění přiznání, vzor č. 13, výslovně uvádí, že částka uvedená na tomto řádku je poslední známou daňovou povinností pro stanovení periodicity a výše záloh podle § 38a zákona, ve znění platném od 1. ledna 2004.

Proto Ministerstvo financí neshledává důvod k vydání nových tiskopisů přiznání k dani příjmů právnických osob ani k opravě tiskopisů stávajících (vzor č. 13).

Algoritmus stanovení poslední známé daňové povinnosti pro stanovení výše a periodicity záloh na daň z příjmů **fyzických osob** pro zálohová období započatá v roce 2004 uvedený v příspěvku (rozdíl částek na ř. 58 a 69) nelze z členění tiskopisu přiznání, vzor č. 10, dovodit. Jelikož důsledek převedení úrokových příjmů vymezených v § 36 odst. 6 ZDP, ve znění platném do 31.12.2003, pokud se týkaly fyzických osob, u nichž byl zdroj těchto příjmů zahrnut v jejich obchodním majetku, do standardního režimu daně vybírané srážkou (§ 38d odst. 4 ZDP), se projeví až při stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období kalendářního roku 2004, jedinou zákonnou možností jak eliminovat jeho prokazatelný nepříznivý dopad na výši a periodicitu záloh na uvedené zdaňovací období, je podání žádosti o stanovení záloh jinak (§ 67 odst. 5 ZSDP).

Ke stanovisku předkladatele uvedenému ve čtvrté odrážce bodu 3. Závěr Ministerstvo financí připomíná, že takto nelze postupovat u poplatníků fyzických osob, kteří mají i příjmy podle § 10 ZDP.

4. Příjmy fyzických osob z kapitálového majetku a poslední známá daňová povinnost pro účely výpočtu záloh daně z příjmů po novele ZDP č. 438/2003 Sb.

Předkládá: Ing. Ondřej Burian, daňový poradce, č. osvědčení 2477

1. Úvod do problematiky

Zálohy daně z příjmů se odvozují postupem dle § 38a zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) z tzv. poslední známé daňové povinnosti.

Poslední známou daňovou povinností vymezuje § 41 zákona č. 337/1992 Sb. (dále jen „ZSDP“): „...částka daně nebo daňová ztráta ve výši, jak ji naposled stanovil pravomocně správce daně, a to bez ohledu, zda daň byla stanovena podle § 46 odst. 5, platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo rozhodnutím o opravném prostředku.“

Pro účely výpočtu záloh daně z příjmů se však aplikuje i speciální úprava zakotvená v § 38a ZDP. Podle této úpravy se za poslední známou daňovou povinností pro stanovení periodicity a výše záloh v zálohovém období považuje „rovněž částka, kterou si poplatník sám vypočetl a uvedl v daňovém (dodatečném) přiznání, za období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, s platností od následujícího dne po termínu pro podání daňového (dodatečného) přiznání.“ (Zbývající část definice se týká případů opožděného podání daňového přiznání, pro náš rozbor je nevýznamná.)

V citovaném ustanovení je rovněž stanoveno, které příjmy a výdaje se pro účely výpočtu záloh do poslední známé daňové povinnosti nezahrnují. Tato část ustanovení přitom doznala změny novelou ZDPP č. 438/2003 Sb.:

ZDP ve znění 362/2003 Sb.:

„Do poslední známé daňové povinnosti se nezahrnuje příjem podle § 10 a částka sražená z úrokových příjmů uvedených v § 36 odst. 6 písm. a) a započtená na celkovou daňovou povinnost.“

ZDP ve znění 438/2003 Sb.:

„Poplatník uvedený v § 2 pro účely výpočtu poslední známé daňové povinnosti však vyloučí příjmy a výdaje podle § 10.“

...a dále:

„Do poslední známé daňové povinnosti se nezahrnuje daň připadající na samostatný základ daně podle § 8 odst. 5, § 10 odst. 8 a § 20b.“

Z porovnání obou znění je zřejmé, že v textu dochází k těmto změnám: zpřesnění ve smyslu, že z poslední známé daňové povinnosti (tj. z částky daně) se nevyklučují příjmy, nýbrž určitá část daně, daným příjmům odpovídající,

u fyzických osob zúžení okruhu vylučovaných příjmů o příjmy v režimu § 36 odst. 6 ZDP, a to v návaznosti na zrušení tohoto režimu a jeho nahrazení režimem konečné srážkové daně,

u fyzických osob rozšíření okruhu vylučovaných příjmů o příjmy podle § 8 odst. 5 ZDP,

u právnických osob rozšíření okruhu vylučovaných příjmů o příjmy v samostatném základu daně podle § 20b ZDP.

Fyzické osoby nadále do poslední známé daňové povinnosti nebudou zahrnovat příjmy podle § 10 ZDP (s tím, že ZDP po novele ponechává jednak generálně platnou výluku pro celý § 10 ZDP, jednak ještě duplicitně zmiňuje příjmy dle § 10 odst. 8 ZDP).

Z předmětných změn se jako interpretačně problémové jeví nově zavedené vyloučení určitých typů příjmů z kapitálového majetku ze základny pro stanovení záloh. Odkazovaný § 8 odst. 5 ZDP zahrnuje následující typy příjmů:

úrokové příjmy z dluhopisů vydaných v zahraničí poplatníkem se sídlem v ČR, nebo Českou republikou, plynoucí fyzickým osobám – rezidentům ČR,

příjmy podle § 8 odst. 1 písm. g) ZDP (tj. úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček, úroky z prodlení, poplatek z prodlení, úroky z práva na dorovnání, úroky z vkladů na běžných účtech (vyjma režimu § 7a a úroků z „nepodnikatelských“ běžných účtů), úroky z hodnoty splaceného vkladu společníků obchodních společností),

příjmy podle § 8 odst. 1 písm. h) ZDP (tj. úrokové a jiné výnosy z držby směnek, vyjma úroků či jiných výnosů ze směnky vystavené bankou k zajištění pohledávky vzniklé z vkladu věřitele, zdaňovaných srážkovou daní u zdroje),

příjmy podle § 8 odst. 3 písm. b) - zřejmá chyba v odkazu, správně má být zřejmě uveden odst. 2 - ZDP (tj. příjmy z prodeje předkupního práva na akcie).

2. Rozbor problému

ZDP po novele vylučuje ze základny pro výpočet záloh na daň výslovně takové typy kapitálových příjmů fyzických osob, které jsou součástí obecného základu daně na přiznání, i když v praxi jde často o příjmy opakující se po několik zdaňovacích období, nikoli jednorázové. Jde o průlom do dosavadní filozofie právní úpravy zálohové povinnosti k DPFO, protože dosud bylo abstrahováno pouze od nahodilých příjmů (§ 10 ZDP). Je proto otázkou, zda předmětná změna byla skutečně záměrem zákonodárce, nebo zda jde o chybný odkaz na § 8 odst. 5 ZDP namísto § 8 odst. 4 ZDP.

Za daného znění zákona nezbyvá než přijmout za jednoznačný a potvrdit ten výklad, že daňová povinnost odpovídající výše uvedeným typům kapitálových příjmů (např. úroky z poskytnutých půjček či úvěrů) skutečně nemůže figurovat v poslední známé daňové povinnosti pro výpočet záloh na daň.

Další typy kapitálových příjmů, taxativně vymezené v § 8 odst. 1 a 2 jsou tyto:

příjmy podle § 8 odst. 1 písm. a) ZDP - podíly na zisku z majetkové účasti na obchodní společnosti či z členství v družstvu, úroky a jiné výnosy z držby cenných papírů, příjmy z vyrovnání plynoucímu tzv. mimo stojícímu společníkovi,

příjmy podle § 8 odst. 1 písm. b) ZDP - podíly na zisku tichého společníka,

příjmy podle § 8 odst. 1 písm. c) ZDP - úroky, výhry a jiné výnosy z vkladů na vkladních knížkách (s výjimkou zaměstnaneckých vkladů),

příjmy podle § 8 odst. 1 písm. d) ZDP - výnosy z vkladových listů a vkladů jim naroveň postavených,
příjmy podle § 8 odst. 1 písm. e) ZDP - dávky penzijního připojištění,
příjmy podle § 8 odst. 1 písm. f) ZDP - plnění ze soukromého živnostního pojištění,
příjmy podle § 8 odst. 2 písm. a) ZDP - rozdíl mezi jmenovitou hodnotou dluhopisu (vkladního listu, vkladu) a emisním kursem

U tohoto okruhu kapitálových příjmů je třeba rozlišovat, zda jde:

o příjmy ze zdrojů na území ČR (tedy v režimu § 8 odst. 3 ZDP); takové příjmy nemohou vstupovat do základny pro výpočet poslední známé daňové povinnosti, protože jejich zdanění probíhá v režimu § 36 ZDP (srážkou u zdroje). Nejsou tedy poplatníkem vůbec uváděny na jeho daňovém přiznání, částka srážkové daně není vyměřována poplatníkovi. Daňovým subjektem, jemuž je daň vyměřována, je v tomto případě plátce, který daň srazil. Pak by zahrnutí těchto příjmů do poslední známé daňové povinnosti u poplatníka kolidovalo s její definicí v § 41 odst. 1 ZSDP.

o příjmy ze zdrojů v zahraničí (tedy v režimu § 8 odst. 4 ZDP); tyto příjmy figurují na daňovém přiznání poplatníka, buďto v rámci obecného základu daně, nebo v rámci samostatného základu daně podle § 16 odst. 2 ZDP. Jako takové se za stávajícího znění zákona promítnou do poslední známé daňové povinnosti pro účely zálohování.

3. Závěr

Za stávající podoby ZDP se do základny pro výpočet poslední známé daňové povinnosti pro účely zjištění záloh DPFO zahrnují z příjmů z kapitálového majetku (§ 8 ZDP) pouze příjmy v režimu § 8 odst. 4 ZDP, tedy příjmy taxativně vymezené v § 8 odst. 1 písm. a) až f) ZDP, § 8 odst. 2 písm. a) ZDP, pokud je zdroj těchto příjmů v zahraničí.

Jde-li o příjmy uvedeného typu ze zdrojů v ČR, nelze je zahrnovat z důvodu, že jde o příjmy zdaňované srážkou u zdroje, nikoli na daňovém přiznání poplatníka. V této věci novela č. 438/2003 Sb. nepřináší žádnou změnu, tudíž platí dosavadní jednoznačná praxe.

Jde-li o příjmy vymezené v § 8 odst. 1 písm. g) a h) ZDP, § 8 odst. 2 písm. b) ZDP,

při výpočtu poslední známé daňové povinnosti pro účely zálohování se nezohledňují, neboť to tak po novele č. 438/2003 Sb. stanoví § 38a ZDP.

4. Návrh na opatření

Potvrdit výše uvedený výklad současného znění ZDP.

Pokud bude shledáno, že aktuálně platný režim neodpovídá legislativní vůli zákonodárce a je důsledkem pochybení (chybný odkaz v poslední větě § 38a ZDP na § 8 odst. 5), v rámci nejbližší novelizace ZDP chybu odstranit uzákoněním správného textu.

Zároveň navrhuje novelizací ZDP opravit chybné odkazy v § 8 odst. 3, 4 a 5 ZDP, kde je odkazováno chybně na odstavec třetí namísto odstavce druhého.

Stanovisko MF

MF se závěrem předkladatele nesouhlasí, protože v § 8 odst. 5 ZDP je termín „samostatný základ daně“ citován.

MF sdělilo, že připravuje opravu § 38a ZDP, kde namísto současného § 8 odst. 5 bude uveden § 8 odst. 4.

MF doporučí správcům daně prominout příslušenství daně pokud poplatníci při stanovení výše zálohy nebudou postupovat podle současného znění § 38a.

5. Problematika § 38na zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění novely č. 438/2003 Sb.

Předkládají: Ing. Dita Šulcová, daňový poradce, č. osvědčení 3006

Ing. Miroslav Svoboda, daňový poradce, č. osvědčení 3090

1. Úvod

Novela zákona o daních z příjmů („ZDP“) zavedla v § 38na nová pravidla, která podstatně omezují možnost uplatnění daňových ztrát v určitých situacích. Jak je uvedeno v důvodové zprávě k novele ZDP, jejich hlavním účelem je zamezení spekulací a snah vyhnoutí se daňové povinnosti (obchodování s nevyužitými daňovými ztrátami). Odpočet daňové ztráty má proto v zákonem vymezených případech být možný jen oproti ziskům vztahujícím k činnosti, ze které ztráta vznikla.

Nové ustanovení může vzhledem ke své nejednoznačnosti vyvolávat na straně poplatníků značné pochybnosti. Přitom právě jednoznačnost legislativy a z ní vyplývající právní jistota je jedním z pilířů zákonnosti a tedy i právního státu.

Tímto příspěvkem bychom rádi přispěli k vyjasnění výkladu některých sporných ustanovení § 38na způsobem, který bude v souladu se zamýšleným a bezesporu legitimním účelem nových pravidel a bude tedy postihovat pouze spekulace, avšak nebude bezdůvodně poškozovat poplatníky znemožněním odpočtu ztrát oproti ziskům vzniklým se stejné činnosti. Dále by měl náš příspěvek sloužit jako podnět pro úvahu o možných legislativních změnách.

2. Rozbor a návrh řešení dílčích problémů

Níže uvádíme komentář k jednotlivým odstavcům § 38na se zaměřením na výklad nejasných pojmů, včetně návrhů možného řešení dílčích problémů.

Odstavec 1:

Vzniklou a vyměřenou daňovou ztrátu nelze odčítat od základu daně za podmínek uvedených v § 34 odst. 1, došlo-li k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole poplatníka, jemuž daňová ztráta vznikla, oproti období, za které byla daňová ztráta vyměřena (dále jen

„podstatná změna“). Podstatnou změnou se vždy rozumí změna, která se dotýká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv.

Toto ustanovení je zásadní, neboť existence „podstatné změny“ je rozhodující pro to, aby se nově zavedená omezení u poplatníka vůbec použila. Vzhledem k tomu, že možnost požádat správce daně o závazné stanovisko se nevztahuje na aplikaci odstavce 1, má sjednocení výkladu zvláštní význam.

V následujícím rozboru se zaměříme na výklad jednotlivých pojmů obsažených v tomto ustanovení.

a) Výklad pojmu „změna ve složení“

„Změna ve složení“ jednoznačně zahrnuje situaci, kdy některé z osob, které se doposud na podílely na kapitálu nebo kontrole poplatníka, se na kapitálu nebo kontrole přestanou podílet, nebo naopak, osoby, které se doposud na kapitálu nebo kontrole neúčastnily, získají účast na kapitálu nebo kontrole.

Vyvstává však otázka, zda „změna ve složení“ nastane, pokud se na účasti nebo kontrole poplatníka budou podílet nadále shodné osoby, avšak dojde ke změně velikosti jejich podílů např. na základním kapitálu.

Podle našeho názoru je zahrnutí změny podílů do definice „změny ve složení“ v rozporu s účelem zákona, protože v důsledku změny podílů nevznikají z odpočtu ztrát výhody novým osobám a zřejmě se tedy nejedná o „obchodování s daňovými ztrátami“. Přikláníme se proto k užšímu výkladu a navrhuje nebrat v úvahu změnu velikosti podílů. Zjednoduší se tím i výklad pojmu „oproti období“ v bodu d).

b) Výklad pojmu „kontrola poplatníka“

Přikláníme se k tomu, aby byl výklad pojmu „kontrola poplatníka“ odvozen z definice „podstatné změny“ v druhé větě prvního odstavce. Lze z ní dovodit, že změna ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole poplatníka je změna, která se dotýká určitého podílu na základním kapitálu nebo hlasovacích právech. V případě „kontroly poplatníka“ se zřejmě bude jednat o **disponování hlasovacími právy**. Tento výklad podporuje i definice pojmu *kontrola* v přechodných ustanoveních novely ZDP č. 492/2000 Sb. v Čl. II bod 6 písm. b): *Účastí na kontrole* či *jmění se rozumí vlastnictví více než 25 % podílu na základním kapitálu nebo podílu s hlasovacím právem*. Termín kontrola používá rovněž § 23 odst. 7 písm. b) bod 1. ZDP (bez bližšího vysvětlení), přičemž jeho použití není v rozporu s výše uvedeným výkladem.

Pojem kontrola také používá (avšak výslovně nedefinuje) např. obchodní zákoník v § 27a odst. 2 písm. b) a v § 122 odst. 1., ale v odlišných souvislostech. Pokud by byla tato ustanovení brána za základ pro výklad, bylo by za „kontrolu poplatníka“ považováno např. i členství v dozorčí radě poplatníka, či skutečnost, že je určitá osoba společníkem poplatníka (bez ohledu na reálnou možnost jednání poplatníka aktivně ovlivňovat). Tento výklad je však mj. v rozporu s účelem § 38na, neboť těmto osobám z odpočtu ztráty nevznikají zvláštní výhody.

c) Výklad pojmu „oproti období“

Přestože pojem „*období*“ není přímo definován, je potřeba jej vykládat v kontextu zákona jako zdaňovací období popř. období, za které se podává daňové přiznání.

Při srovnávání složení osob v období, za které byla ztráta vyměřena, oproti složení v období, za které má být ztráta uplatněna, není jasné, jak postupovat v případě, kdy nastanou změny i v průběhu daných období. Jedna z možností je vycházet z poslední věty ustanovení § 23 odst. 7, tedy vycházet z aritmetického průměru měsíčních stavů v každém ze sledovaných období. Jiným, zřejmě vhodnějším řešením by bylo posuzovat stav k poslednímu dni zdaňovacího období nebo období za které se podává daňové přiznání, ve kterém má být uplatněna ztráta.

d) Výklad pojmu „podstatná změna“

Zásadní otázku vyvolává definice *podstatné změny*. Zákon stanoví, že za *podstatnou změnu* se **vždy** považuje změna, která se dotýká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv, a ponechává tak otevřenou otázku, zda může být za *podstatnou změnu* považována i jiná změna bez ohledu na 25 % hranici

Nelze vyloučit, že například zvýšení účasti z 65 na 76 %, tedy o 11 % podílu na základním kapitálu nebo hlasovacích právech, avšak spojené s nabytím významné rozhodovací většiny, by mohlo být považováno za *podstatnou změnu*. Chybí však vymezení kritérií, podle nichž by bylo možno posuzovat, kdy se již o *podstatnou změnu* jedná, a kdy nikoli. Navrhujeme proto z důvodu právní jistoty za *podstatnou změnu* považovat pouze změnu, která se dotýká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv.

Návrh řešení k odstavci 1:

Navrhujeme přijmout následující sjednocující závěr:

Účástí na kapitálu či kontrole poplatníka se rozumí vlastnictví podílu na základním kapitálu poplatníka nebo podílu s hlasovacím právem na valné hromadě nebo členské schůzi.

Změna ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole poplatníka, znamená situaci, kdy některé z osob, které se dosud přímo účastnily na základním kapitálu či disponovaly hlasovacími právy, se na poplatníkovi přestanou podílet, nebo kdy osoby, které se doposud na poplatníkovi přímo nepodílely, získají účast na základním kapitálu poplatníka či hlasovacích právech. Při porovnávání složení osob se bere v úvahu stav k poslednímu dni zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání.

Změna, která se dotýká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv, znamená změnu v celkovém rozsahu vyšším než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv.

Z důvodu právní jistoty navrhuje za *podstatnou změnu* považovat pouze změnu, která se dotýká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv. Pokud MFČR s uvedeným závěrem nesouhlasí, považujeme za nutné, aby jasně definovalo (např. v metodickém pokynu) podmínky/kriteria, při jejichž splnění bude i změna v rozsahu menším než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv posuzována jako *podstatná změna*.

Odstavec 2:

U akciové společnosti, která vydala akcie na majitele, se má za to, že došlo k podstatné změně, pokud méně než 80 % příjmů (výnosů) dosažených v období, v němž má být uplatněna daňová ztráta, bylo vytvořeno stejnou činností, jakou v rámci svého předmětu podnikání provozoval poplatník, jemuž daňová ztráta vznikla, v období, za které byla daňová ztráta vyměřena.

a) Použitelnost ustanovení

Odstavec 2 stanoví zvláštní pravidlo pro odpočet ztrát akciové společnosti, která vydala akcie na majitele. Valná hromada akciové společnosti však může rozhodnout o změně formy akcií. V této souvislosti vyvstává otázka, jak má postupovat společnost, která původně vydala akcie na majitele, avšak následně formu akcií změnila na akcie na jméno. Ustanovení odstavce 2 se změnou formy akcií výslovně nezabývá a tento případ je tedy nutno řešit výkladem.

Extrémním výkladem lze dospět k názoru, že změna formy akcií nemá na použití pravidel pro uplatnění ztrát vliv. Podle našeho názoru je však třeba vycházet z účelu ustanovení – odstavec 2 upravuje podmínky uplatnění daňové ztráty u společnosti, která nemá spolehlivé informace o složení osob účastnících se na jejím kapitálu či kontrole a nelze tedy u ní použít základní úpravu zakotvenou v odstavci 1 a odstavci 3 (viz důvodová zpráva k novele). Tímto dospíváme k následujícím závěrům:

- (i) Úprava uvedená v odstavci 2 se použije v případě, kdy akcie měly formu „na majitele“ v období vzniku daňové ztráty anebo v období, za které má být daňová ztráta uplatněna (případně po část daného období).

- (ii) Pokud po celé období, kdy vznikla daňová ztráta, a rovněž v období, za které má být tato ztráta uplatněna, měly akcie formu „na jméno“, bude společnost nejprve zkoumat splnění podmínky odstavce 1.

b) Výklad pojmu „činnost, jakou poplatník provozoval v rámci svého předmětu podnikání.“

Při posuzování podmínek pro uplatnění daňové ztráty uvedených v odstavci 2 není zcela zřejmé, jak vykládat pojem „**činnost, jakou poplatník provozoval v rámci svého předmětu podnikání**“. Z příslušných ustanovení ani z jiných ustanovení ZDP výklad tohoto pojmu nevyplývá.

Výklad musí umožnit jednoznačnou kategorizaci výnosů dosažených poplatníkem, přičemž údaje o výši výnosů za jednotlivé činnosti musí být jednoduchým způsobem získány z účetnictví (pro účely výpočtu poplatníkem i pro účely žádosti dle odstavce 6). Navrhujeme proto provést kategorizaci činností v návaznosti na obecně závazné předpisy.

Pojmy „činnost“, „předmět podnikání“, „provozovat činnost“ obsahují předpisy, které upravují podmínky podnikání jako je Obchodní zákoník („ObZ“) a zákon č. 455/1991, o živnostenském podnikání ve znění platných předpisů („ŽZ“). Použití těchto předpisů podporuje mj. skutečnost, že terminologie používaná v ZDP a v těchto předpisech je shodná, viz níže uvedené příklady:

§ 30 odst. (1) ObZ:

„oprávnění k činnosti, která má být jako předmět jeho podnikání (činnosti) zapsána do obchodního rejstříku“,

§ 30 odst. (2) ObZ:

„(1) Nestanoví-li zvláštní zákon jinak, je žadatel o zápis do obchodního rejstříku povinen prokázat, že nejpozději dnem zápisu mu vznikne živnostenské či jiné oprávnění k činnosti, která má být jako předmět podnikání (činnosti) zapsána do obchodního rejstříku.

(2) Jako předmět podnikání obchodní společnosti nebo družstva se zapíše činnost, kterou mohou vykonávat...“,

§ 2 ŽZ:

„Živností je činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem...“

§ 3 ŽZ

„Živností není:

a) provozování činnosti vyhrazené zákonem státu nebo určené právnické osobě....(následuje výčet dalších činností, které nejsou živností.)“

Podle našeho názoru pojem „činnost“ v zásadě odpovídá kategoriím živností a dalších činností vyjmenovaných v Živnostenském zákoně a jiných předpisech, které upravují oprávnění k podnikání. Výraz „*jakou poplatník provozoval v rámci svého předmětu podnikání*“ pak stanoví podmínku, že daná činnost musí být v daném

období skutečně aktivně vykonávána a není postačující formální zápis činnosti jako předmětu podnikání.

Návrh řešení k odstavci 2:

Navrhujeme přijmout následující sjednocující závěr:

Ustanovení odstavce 2 se použije pouze v případě, kdy není možno jednoznačně použít úpravu v odstavci 1, tj. pokud alespoň po část období, za které daňová ztráta vznikla anebo období, za které má být daňová ztráta uplatněna, měly akcie společnosti formu „na jméno“.

Pojem „činnost“ v zásadě odpovídá kategorii živností a dalších činností uvedených v předpisech, které upravují oprávnění k podnikání. Ve většině případů se bude jednat o činnosti zapsané u poplatníka v obchodním rejstříku jako předmět podnikání. Podmínkou je, aby poplatník v daném období činnost aktivně vykonával.

Odstavec 3:

Ustanovení odstavce 1 se nepoužije, pokud poplatník, u něž k podstatné změně došlo, prokáže správci daně, že nejméně 80 % příjmů (výnosů) dosažených v období po podstatné změně, v němž má být uplatněna daňová ztráta vzniklá za období před podstatnou změnou, bylo vytvořeno stejnou činností, jakou v rámci svého předmětu podnikání provozoval v období, za které daňová ztráta vznikla, poplatník, jemuž daňová ztráta vznikla. K příjmům (výnosům) mimořádné povahy se přitom nepřihlíží.

a) Výklad pojmu „období po podstatné změně“

Uvedené ustanovení používá slovní spojení „období po podstatné změně“, jehož výklad není jednoznačný.

Lze předpokládat, že úmyslem zákonodárce bylo, aby prvním obdobím, u kterého poplatník prokazuje dosažení 80 % příjmů (výnosů) stejnou činností, jakou provozoval v období, za které daňová ztráta vznikla („podmínka 80%“), bylo to období, ve kterém nastala skutečnost popsaná v odstavci 1. Tímto obdobím je dle našeho názoru (zdaňovací) období, ve kterém *podstatná změna* nastala. Formulace *období po podstatné změně* však navádí k postupu, kdy prvním posuzovaným (zdaňovacím) obdobím je to, které následuje po (zdaňovacím) období, během něhož k *podstatné změně* došlo.

Tento rozpor vede k možnému výkladu, že možnost uplatnit ztrátu za (zdaňovací) období, ve kterém *podstatná změna* nastala, záleží na struktuře výnosů v období následujícím. Pokud je v následujícím období splněna „podmínka 80 %“, ustanovení odstavce 1 se nepoužije, a to ani v období, kdy nastala změna. Vzhledem k tomu, že poplatník nebude mít v době podání daňového přiznání za období, kdy *podstatná změna* nastala, informace o struktuře výnosů za celé následující období, není tento výklad v praxi udržitelný.

Další možný výklad se zakládá na tom, že se odchýlíme od výkladu pojmu „období“ navrženého u odstavce 1. Ve zdaňovacím období, kdy nastala *podstatná změna*, zahrnujeme do výpočtu „podmínky 80 %“ pouze příjmy (výnosy) dosažené od okamžiku, kdy *podstatná změna* nastala, do konce zdaňovacího období. Pak by ovšem docházelo k nelogické deformaci, neboť „podmínka 80 %“ se posuzuje za dobu kratší než bylo období, za které byla ztráta vyměřena resp. období, za které má být ztráta odečítána. S tímto výkladem tedy rovněž nesouhlasíme.

Podle našeho názoru by se mělo postupovat v souladu se záměrem zákonodárce a poplatník by měl mít možnost prokázat splnění podmínek stanovených v odstavci 3 a uplatnit daňovou ztrátu již za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém *podstatná změna* nastala.

b) Výklad pojmu „příjmy (výnosy) mimořádné povahy“

V odstavci 3 je použit termín „příjmy (výnosy) mimořádné povahy“, aniž by byla uvedena bližší definice nebo odkaz na zvláštní předpisy.

Jedna z možných interpretací (u poplatníků, kteří vedou účetnictví) je považovat za tyto výnosy pouze **mimořádné výnosy** ve smyslu účetních předpisů.

Z hlediska smyslu ustanovení je však vhodnější posuzovat charakter (*mimořádnost*) výnosů s ohledem na povahu činnosti provozované poplatníkem. Často jsou součástí mimořádných výnosů i výnosy, které s provozováním běžné činnosti poplatníka úzce souvisí (např. náhrady od pojišťoven, v případech, kdy v důsledku škodní události nebude moci být dosaženo řádných výnosů; výnos z prodeje podniku) a naopak součástí *provozních výnosů* jsou také jednorázové operace, které mají z hlediska činnosti poplatníka mimořádnou povahu.

Považujeme proto za vhodnější nevázat posouzení povahy výnosů na účetní úpravu. Při posuzování „podmínky 80 %“ by se tedy měly brát v úvahu pouze výnosy, které přímo souvisejí s realizací činností, které poplatník v daném období běžně provozoval (prodej výrobků, zboží, služeb apod.), případně s těmito činnostmi přímo související, např. náhrada za ušlý zisk apod. (přestože by z účetního hlediska byly součástí mimořádných výnosů).

Návrh řešení k odstavci 3:

Navrhujeme přijmout následující sjednocující závěr:

V případě, že u poplatníka nastala *podstatná změna*, poplatník může prokázat splnění podmínek stanovených v odstavci 3 a uplatnit daňovou ztrátu také v tom zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém *podstatná změna* nastala.

Pro zahrnování výnosů do výpočtu pro posouzení splnění „podmínky 80 %“ se nevychází z posouzení povahy příjmů (výnosů) pro účely účetnictví. Rozhodující je, zda příjmy (výnosy) vznikly jako výsledek provozování činností, které poplatník vykonává v rámci jeho předmětu podnikání.

Odstavec 4:

Ustanovení odstavců 1 až 3 se použije i v případě přeměn obchodních společností⁷⁰⁾ a v případech uvedených v § 23a a 23c. Dochází-li při fúzi společností nebo při rozdělení společností k zániku daňového poplatníka, jemuž daňová ztráta vznikla a byla v souladu s tímto zákonem převzata právním nástupcem, podmínky stanovené v odstavci 3 musí být splněny u tohoto právního nástupce.

Podle našeho názoru není zcela zřejmý způsob, jakým má být posuzováno splnění podmínky „80%“ výnosů dle odstavce 3 a jakým způsobem mají být ztráty případně odečítány. Problém ilustrujeme na následujícím příkladu:

Příklad:

Dojde ke sloučení dvou společností s ručením omezeným, které mají odlišný předmět činnosti a společníka. Obě společnosti vykazují daňové ztráty. Každá ze společností generuje 50% celkových výnosů konsolidovaného podniku (pro zjednodušení nepřihlížíme k výnosům mimořádné povahy). Každý společník získá 50% podíl na základním kapitálu i hlasovacích právech nástupnické společnosti. Po sloučení nedojde k žádné změně v předmětu ani rozsahu činnosti obou „podniků“.

Při uplatňování nových pravidel pro uplatnění ztrát je možný tento výklad:

- Vzhledem k tomu, že společník zanikající společnosti získá více než 25% podíl na nástupnické společnosti, nastane u nástupnické společnosti situace odpovídající „podstatné změně“ popsané v odstavci 1.
- Nástupnická společnost nemůže uplatnit ztrátu, která vznikla z její vlastní činnosti, neboť tato činnost produkuje méně než 80% celkových výnosů společnosti.
- Nástupnická společnost rovněž nemůže uplatnit ztrátu, kterou převzala od zanikající společnosti, neboť činnost převzatého podniku produkuje méně než 80% celkových výnosů společnosti.
- Daňové ztráty nástupnické ani zanikající společnosti nelze uplatnit, přestože pro fúzi existovaly řádné ekonomické důvody.

Zobecněním tohoto striktního výkladu dospíváme k tomuto závěru: Dojde-li v důsledku přeměny k „podstatné změně“, nebude moci nástupnická společnost odčítat ztrátu převzatou od zanikající společnosti, pokud bude převzatý podnik generovat méně než 80% celkových výnosů společnosti. Současně však nebude moci nástupnická společnost odečíst ztráty vzniklé u svého původního podniku, bude-li převzatý podnik generovat alespoň 20% celkových výnosů společnosti. S vysokou pravděpodobností nastane případ, kdy nebude možno uplatnit ani jednu daňovou ztrátu. V žádném případě však nebude možno uplatnit obě ztráty.

Ustanovení může při striktním výkladu znemožnit odpočet daňových ztrát v řadě případů sloučení a splynutí obchodních společností.

Domníváme se, že výše uvedený výklad není v souladu s účelem nové úpravy. Ztráta zanikající společnosti by totiž byla odčitatelná od základu daně nástupnické společnosti pouze v případě, kdy nástupnická společnost nevykonává před sloučením ve významnějším rozsahu vlastní činnost. Toto je v rozporu mj. s cílem ustanovení § 23d odst. 3 ZDP, které má zamezit spekulacím (stanoví podmínku, že nástupnická společnost musí vykonávat činnost).

Vhodnější by byl postup, podle kterého by nástupnická společnost odečítala ztráty vzniklé u převzatého podniku i u podniku původního, avšak každou z nich pouze do výše části základu daně připadajícího na každý podnik. Přestože je tento výklad zřejmě v souladu s účelem ustanovení, nemá v zákoně plnou oporu.

Návrh řešení k odstavci 4:

Navrhujeme přijmout následující sjednocující závěr:

V souladu s účelem ustanovení má mít nástupnická společnost právo odečítat převzaté ztráty vzniklé u převzatého podniku i ztráty vzniklé u svého původního podniku, avšak každou z nich pouze do výše části základu daně připadajícího na každý podnik.

Vzhledem k tomu, že výklad předmětného ustanovení tímto způsobem nemá silnou oporu v zákoně, doporučujeme zvážit legislativní změnu.

Odstavec 5:

Při převodu podniku nebo jeho samostatné části lze daňovou ztrátu nebo část daňové ztráty vyměřené převádějí společnosti převzaté podle § 23a odst. 5 písm. b), odčítat od základu daně přijímající společnosti v jednotlivých obdobích maximálně do výše rozdílu mezi příjmy (výnosy) a výdaji (náklady) přijímající společnosti vzniklými z činnosti vykonávané prostřednictvím převedeného podniku nebo jeho samostatné části, která byla prostřednictvím převedeného podniku nebo jeho samostatné části vykonávána v období, za které byla uplatňovaná daňová ztráta vyměřena.

Při převodu podniku je odpočet daňové ztráty nebo její části, kterou převzala přijímající společnost od převádějí společnosti dle § 23a odst. 5 písm. b), omezen částkou, která odpovídá rozdílu mezi příjmy (výnosy) a výdaji (náklady) přijímající společnosti vzniklý z činnosti vykonávané prostřednictvím převedeného podniku nebo jeho samostatné části. Není zcela zřejmé, zda se jedná o příjmy (výnosy) a výdaje (náklady) zachycené v účetnictví nebo pouze o příjmy (výnosy) a výdaje (náklady), které jsou zahrnovány do základu daně.

Při striktním výkladu se ve výpočtu zohlední položky zachycené v účetnictví a uplatnitelná část ztráty tedy nebude odpovídat poměrné části základu daně připadající na převedený podnik (společnost může např. ve vztahu k převedenému

podniku vykázat základ daně, avšak nebude moci uplatnit odpočet daňové ztráty, neboť v účetnictví vykáže ztrátu).

Výše uvedený postup je však podle našeho názoru v rozporu s účelem ustanovení. Vhodnější by bylo, aby se při výpočtu zohlednily pouze příjmy (výnosy) a výdaje (náklady), které jsou zahrnovány do základu daně. Vzhledem k tomu, že tento výklad nemá zcela oporu ve znění zákona, doporučujeme upřesnit znění tohoto ustanovení v novele zákona.

Návrh řešení k odstavci 5:

Doporučujeme zvážit legislativní změnu, podle které by maximální částka odčitatelné ztráty byla počítána jako rozdíl mezi příjmy (výnosy) a výdaji (náklady), které jsou zahrnovány do základu daně.

Odstavec 6:

Vzniknou-li poplatníkovi pochybnosti, zda jsou splněny podmínky stanovené v odstavci 3, může požádat správce daně o závazné posouzení^{39j)} skutečnosti, zda daňovou ztrátu vzniklou před podstatnou změnou, lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně po podstatné změně. Poplatník je povinen spolu se žádostí sdělit správci daně:

a) přehled veškerých příjmů (výnosů) v členění dle činností vykonávaných poplatníkem, jemuž daňová ztráta vznikla, dosažených v období, za které byla daňová ztráta, která má být uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně, vyměřena,

b) přehled veškerých příjmů (výnosů) v členění dle činností vykonávaných poplatníkem, který daňovou ztrátu uplatňuje, dosažených v období, za které má být daňová ztráta uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně.

Zákon umožňuje podat žádost o závazné posouzení pouze ve vztahu ke splnění podmínek stanovených v odstavci 3, tj. k poměru příjmů (výnosů).

V praxi budou pravděpodobně vznikat pochybnosti i při uplatňování odstavců 1 až 5 § 38na. Může být například sporné, zda došlo k podstatné změně dle odstavce 1 (jak uvádíme výše) nebo zda byla splněna podmínka dle odstavce 2, která je podobná podmínce v odstavce 3. Při uplatňování ustanovení odstavce 5 mohou např. nastat problémy při výpočtu odčitatelné ztráty, bude-li převedený podnik konsolidován podnikem se shodným předmětem činnosti.

Návrh řešení k odstavci 6:

Doporučujeme rozšířit legislativní změnou možnost podat žádost o závazné posouzení na odstavce 1 až 5, neboť v praxi budou pravděpodobně vznikat pochybnosti i při uplatňování všech těchto ustanovení.

Odstavec 7:

Je-li žádost včetně údajů uvedených v písmenech a) a b) správci daně doručena nejpozději do konce měsíce následujícího po skončení období, za které má být daňová ztráta uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně, a nevydá-li správce daně závazné posouzení nejpozději 7 dní před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání, má se za to, že daňovou ztrátu lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně.

Správce daně musí vydat zamítavé rozhodnutí (tak aby bylo účinné) nejpozději 7 dní před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání. Zdůrazňujeme, že podle zákona je rozhodující den vydání příslušného rozhodnutí a ne den jeho doručení poplatníkovi. Tato lhůta znevýhodňuje daňového poplatníka, neboť nemá možnost zjistit jednoduchým způsobem potřebnou informaci s dostatečným předstihem.

Poplatník má v případě, kdy mu rozhodnutí nebude doručeno 7 dní před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání možnost dozvědět se o tom, zda bylo rozhodnutí vydáno, pouze formou nahlížení do spisu v období bezprostředně předcházejícím podání daňového přiznání. Kromě toho, že tento postup může být administrativně náročný, klade také na poplatníka vysoké nároky na plánování cash-flow, neboť nemá s předstihem spolehlivou informaci o výši své daňové povinnosti.

Návrh řešení k odstavci 7:

Doporučujeme stanovit pro správce daně kratší lhůtu pro vydání příslušného rozhodnutí a tuto lhůtu navázat na den doručení rozhodnutí poplatníkovi (do doby změny legislativy alespoň interním pokynem MFČR).

§ 34b zákona č. 337/1992 Sb., o správě a dani poplatků

Rozhodnutí o závazném posouzení pozbývá účinnosti uplynutím tří let ode dne nabytí právní moci, pokud správce daně nestanoví lhůtu kratší nebo pokud došlo ke změně zákonných podmínek, na jejichž základě bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno.

Podle § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků rozhodnutí správce daně pozbývá účinnosti 3 roky od právní moci. Podle našeho názoru je účelem tohoto ustanovení omezit platnost takového typu závazného posouzení, které se může vztahovat na více zdaňovacích období. Závazné posouzení vztahující se k § 38na lze podle našeho názoru vydat pouze pro jedno zdaňovací období a neexistuje proto důvod pro omezení jeho platnosti způsobem popsáným v § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

Při odlišném výkladu (po uplynutí tří let již správce daně není rozhodnutím vázán ani ve vztahu k období, za které bylo rozhodnutí vydáno) by byla zpochybněna právní jistota poplatníka, neboť lhůta pro vyměření daně dle § 47 SDP je delší.

Návrh řešení

Navrhujeme přijmout následující sjednocující závěr:

Závazné posouzení vztahující se k § 38na je účinné pro zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání bez ohledu na dobu, která uplynula od

vydání daného rozhodnutí. Správce daně je tedy rozhodnutím vázán po celou dobu, dokud neuplyne lhůta pro vyměření daně.

3. Závěr

V současné době doporučujeme sjednotit výklad vybraných ustanovení § 38na, která se použijí již při stanovení základu daně za zdaňovací období započatém v roce 2004, a to způsobem popsaným ve výše uvedeném rozboru. Navrhujeme, aby zástupci MFČR a KDP řešili výklad případných dalších problematických ustanovení v rámci Koordinačního výboru resp. samostatné pracovní skupiny zabývající se ZDP. Příslušné závěry doporučujeme vhodným způsobem zveřejnit, např. v pokynu řady D.

Vzhledem k tomu, že v § 38na je výklad řady ustanovení nejednoznačný a může jít i nad rámec znění zákona, doporučujeme zvážit jeho novelizaci, která by zpřesnila a doplnila znění jednotlivých ustanovení.

Stanovisko MF

Po obsáhlé diskusi a výměně stanovisek bylo dohodnuto příspěvek neuzavírat a jeho komplexní projednání přesunout na příští zasedání koordinačního výboru.

Z hlediska obecné úpravy závazného posouzení v § 34b ZSDP MF zastává názor, že není zřejmě spor o výklad účinnosti vydaného rozhodnutí i vůči správci daně po případné změně místní příslušnosti. K interpretaci odst. 5 písm. a) citovaného ustanovení bylo shodnuto, že se jedná o zrušení rozhodnutí s účinky ex tunc, i když to není expressis verbis v textu uvedeno. Za oprávněný lze považovat požadavek na zavedení povinnosti odůvodnění v případě rozhodování podle odstavce 5, tak jako je tomu při vydání rozhodnutí podle odst. 2 písm. b) citovaného ustanovení. Do změny textu lze uplatnit v rámci metodického řízení ostatní případné nejasnosti při aplikaci tohoto prvního typu závazného posouzení vyplývají z dikce § 38na ZDP. Pokud by mělo být posouzení vydáváno na základě určitých předpokladů, nikoliv tvrzení skutečností, pak by musely být přiměřeně nastaveny podmínky v odst. 6 § 8na ZDP. Rovněž z hlediska obecných principů daňového řízení se jeví jako nevhodná stanovená lhůta pro rozhodnutí správce daně a lze de lege ferenda doporučit vypuštění této úpravy, neboť stanovení lhůty, i když se jeví jako „bič na správce daně“, může být ve svém důsledku zpožďujícím vlivem na daňové řízení. Pokud se jedná o povinnost prokázat tvrzené skutečnosti, jak je zdůrazněno v odstavci 3 citovaného ustanovení ZDP, tak se jedná opět o obecný princip správy daní a lze z odstavce 3 slova „poplatník, u nějž k podstatné změně došlo, prokáže“ pro nadbytečnost vypustit. Správce daně klasickým způsobem bude zjišťovat pravdivost tvrzení při vyřizování žádosti o závazné posouzení a následně při daňové kontrole, či jiným přiměřeným způsobem po té, kdy bude výrok z rozhodnutí o závazném posouzení uplatňován při stanovení daně. Ke zjištění nedodržení podmínek pro závazné posouzení může dojít v plném rozsahu správy daní, tj. např. při daňové kontrole jiného subjektu.

Spotřební daně

1. Pojem „plátce“ užitý v zákoně č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSpD“), ve vztahu k osobě vyrábějící víno

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce, č. osvědčení 10

1. Popis problému

V praxi se vyskytla situace, kdy MF GŘC vydalo stanovisko k vrácení spotřební daně – malému výrobcí vína, který nevyskladní více než 500 litrů vína – s dovozeným závěrem, že tato fyzická osoba se stává plátcem až registrací jako plátce spotřební daně, nikoliv od doby, kdy začala víno vyrábět. Stanovisko dále uvádí, že v době kdy tato osoba nebyla plátcem, tedy do doby registrace, nemůže uplatnit tato osoba nárok na vrácení spotřební daně.

2. Právní rámec

Výběr použitých ustanovení ZSpD :

§ 3 (1) Plátci daně (dále jen "plátci") jsou všechny právnické a fyzické osoby, které v tuzemsku vybrané výrobky vyrábějí, nebo kterým mají být vyvážené nebo dovážené vybrané výrobky propuštěny.

§ 34 (1) Plátcem daně z vína vyskladněného v tuzemsku není fyzická osoba, která spolu s osobami tvořícími s ní domácnost **nevyskladní** celkem více než 500 litrů vína za kalendářní rok.

§ 2 písm h)

Vyskladněním se rozumí

bod 1. **fyzické vydání** vybraných výrobků plátcem daně (§ 3) z prostor, kde jsou vyráběny nebo skladovány, pro splnění smluvního závazku s výjimkou smlouvy o uložení věci a smlouvy o úschově,5) smlouvy o skladování,5a) smlouvy zasílatelské5b) a smlouvy o přepravě věci nebo smlouvy o přepravě nákladu,5c)

bod 3. **použití** vybraných výrobků pro vlastní potřebu plátce daně, příslušníků jeho domácnosti a osob jemu blízkých,7) jeho zaměstnanců, členů a společníků a příslušníků jejich domácností a osob jim blízkých,

§ 5 (1) písm a) Vznik daňové povinnosti (společná ustanovení)

Daňová povinnost vzniká při tuzemské výrobě, dnem **vyskladnění** vybraných výrobků od výrobce.

§ 34a (2) Vznik daňové povinnosti u vína (zvláštní ustanovení)

Daňová povinnost u vína vzniká fyzickým osobám, které se zaregistrují podle § 37a, dnem registrace podle § 37a a týká se množství vína **vyskladněného** od 1. ledna kalendářního roku, ve kterém došlo k registraci, do dne registrace.

§ 37a Registrace (osoby, která vyskladnila víno)

Pokud fyzická osoba, která dosud podle § 34 odst. 1 nebyla **plátcem daně**, v průběhu kalendářního roku vyskladní více než 500 litrů vína, je povinna se zaregistrovat jako plátce spotřební daně u příslušného finančního orgánu nejpozději do dne vyskladnění 501. litru vína v tomto kalendářním roce.

§ 12 (1) písm b) Nárok na vrácení daně

Plátcí vzniká nárok na vrácení daně dnem převzetí na sklad **plátce** zdaněných vybraných výrobků, s výjimkou výrobků, které jsou předmětem daně z lihu, vstupujících jako materiál do vyráběných vybraných výrobků.

3. Rozbor problematiky

Podstata problému spočívá v uplatnění výkladu pojmu „plátce“, který zakládá nárok na vrácení spotřební daně u zdaněných vybraných výrobků, které vstupují jako materiál do vyráběných vybraných výrobků.

- 1) § 3 jednoznačně deklaruje význam legislativní zkratky „plátce“. Jde o osoby, které vybrané výrobky **vyrábějí**. Jde tedy o pojem, který je dále v ZSpD používán jako legislativní zkratka. Tento pojem „plátce“ není vázán na jiné podmínky, jako jsou „vyskladnění“, či „registrace“.
- 2) Pojem „vyskladnění“ je definován v ustanovení § 2 a je vázán na podmínku fyzického vydání vybraných výrobků z prostor, kde jsou vybrané výrobky vyráběny, či skladovány plátcem daně (s odkazem na ustanovení § 3). Protože jde o ustanovení § 2, v případě vysvětlení pojmu „vyskladnění“, nemohlo být použito legislativní zkratky „plátce“, neboť ta je deklarována až v následujícím ustanovení. **Vyskladnit může tedy jen plátce.**
- 3) Povinnost registrace vzniká vždy až v závislosti na vznik daňové povinnosti. Jde o moment vyskladnění vybraných výrobků, tedy vydáním vybraných výrobků **plátcem** z prostor, kde jsou vyráběny nebo skladovány. Stanovisko MF GŘC není tedy v souladu s ustanoveními § 5 a § 34a, neboť nebyla-li by osoba – malý výrobce vína – plátcem, nemůže ani vyskladňovat. Vyskladňovat může jen „plátce“. Dle stanoviska MF GŘC by bylo ustanovení § 34a odst. 2 mrtvé, tedy nepoužitelné a fyzická osoba, která bude vyrábět víno, která nebude obecně „plátcem“ podle ustanovení § 3, nebude mít nikdy povinnost se registrovat a nevznikne jí daňová povinnost. Tyto povinnosti se odvíjí od **vyskladnění, tedy fyzickým vydáním, či použitím vybraných výrobků plátcem.**
- 4) Pojem „Plátce daně z vína“, který je použit v ustanovení § 34 odst. 1 nemá stejný význam jako pojem „plátce“ užitý v ustanovení § 3 a např. v § 12. Zákonodárce použil pojem „plátce daně z vína“ právě proto, že jde o označení osoby, která má podmíněně odložené povinnosti, které má „plátce“, tzn. registrace i vzniku daňové povinnosti. Plátcem daně z vína není označena osoba, která vyrábí, ale která vyskladňuje víno.

Současně lze připomenout skutečnost, že otázkami vymezení pojmů v českém právu se opakovaně zabýval i ústavní soud, který opakovaně konstatoval, že stejné pojmy mají stejný význam, pokud není stanoveno jinak.

ÚS 2/97: „Požadavek jednoznačnosti právní terminologie, tj. konstantního používání právních termínů, spočívá ve vyjádření určitého pojmu stejným názvem (čili ve vyloučení synonymie), a naopak, ve spojení určitého názvu vždy se stejným pojmem (čili ve vyloučení homonymie a polysémie). Tento požadavek však nelze chápat a jeho splnění vyžadovat absolutně. Legislativní praxe například zná případy přípustnosti polysémie. **V takových případech však musí být z kontextu použití termínu zřejmá i jeho významová odlišnost.**“

II. ÚS 422/97: „...je třeba vyjít z obvyklé zásady, že pro tento pojem platí definice, která je již v textu zákona obsažena a že **stejně termíny označují pojmy se stejným obsahem a významem, pokud zákonodárce nedal dostatečně jasně najevo svůj úmysl, aby byly chápány odlišně.**“

- 5) Ustanovení § 34 odst. 1 je ustanovením zvláštním, speciálním vůči ustanovení § 3. Tzn., že ustanovení § 34 odst. 1 platí pouze tehdy, jsou-li splněny podmínky v ustanovení uvedené, tj. nevyskladnění celkem více než 500 litrů vína za kalendářní rok. **Toto zvláštní ustanovení ale neruší význam a platnost ustanovení § 3.** Bude-li ale hranice 500 litrů překročena, ustanovení § 34 odst. 1 pozbuje platnosti a zůstává v platnosti pouze ustanovení § 3. Pozdější registrace tohoto plátce a deklarování vzniku daňové povinnosti je v zákoně ošetřena proto, aby tato osoba nebyla dodatečně vystavena sankcím za pozdní registraci a odvod daňové povinnosti.

4. Závěr

- 1) Každá fyzická osoba, která **vyrábí** víno v jakémkoliv množství je **plátcem**. V ZSpD není uveden limit množství vyrobeného vína, který zakládá statut této osoby jako „plátce“ (podle legislativní zkratky „plátce“).
- 2) Pokud tato osoba, **plátce**, nevyskladní více jak 500 litrů vína, není plátcem daně z vína a nemá zákonem dané povinnosti registrace a nevzniká mu daňová povinnost.
- 3) **Pojem „plátce“ není to samé jako „plátce daně z vína“.**
- 4) Fyzická osoba, která vyrábí vybrané výrobky (víno) v průběhu roku, **má** jako plátce nárok **na vrácení daně** dnem převzetí na sklad **plátce** zdaněných vybraných výrobků, s výjimkou výrobků, které jsou předmětem daně z lihu, vstupujících jako materiál do vyráběných vybraných výrobků.

5. Návrh opatření

Výsledky projednání vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF - GŘC

MF zastává odlišný právní názor, který potvrdilo písemně dopisem č.j. 11/37447/2003 ze dne 13.1.2004.

Podle § 3 odst. 1 ZSD (587/92 Sb. - platný do 31.12.2003) byl plátcem daně výrobce s tím, že podle § 34 cit. zákona pro komoditu „víno“ se výrobce stává plátcem daně až vyskladněním 501. litru vína. Do té doby plátcem daně není a nestává se jím ani zpětně.

Subjektu, který nebyl plátcem daně, nevznikl nárok na vrácení daně podle § 12 odst. 1 písm. b) cit. zákona.

MF nepovažuje za nutné tyto závěry obecně publikovat. Pokud však obdrží písemný dotaz od konkrétního tazatele, samozřejmě na takový dotaz tazateli odpoví.

2. Prokazování zdanění vybraných výrobků

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce, č. osvědčení 10

1. Popis problému

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 479/2003 Sb. (dále jen „ZSpD“) deklaruje v ustanovení § 5 způsob a obsah dokladu při prokazování zdanění vybraných výrobků při jejich uvedení do volného daňového oběhu, či při jejich držení v případě, že již tyto vybrané výrobky byly do tohoto režimu volného daňového oběhu uvedeny. V dokladech, které mají sloužit pro účel prokázání zdaněných vybraných výrobků a které mají předepsané náležitosti je uváděno i daňové identifikační číslo (DIČ) fyzické osoby. Ne ve všech případech může fyzická osoba mít přiděleno toto DIČ.

Příklad :

- 1) Fyzická osoba, nepodnikatel (nemajíc přiděleno DIČ), nakoupí u výrobce lihovin (v daňovém skladu) 12 litrů lihovin. Provozovatel daňového skladu, plátce, je povinen vystavit podle ust. § 5 odst. 2 ZSpD daňový doklad, kdy u nabyvatele má uvést i DIČ.
- 2) Fyzická osoba, dle příkladu 1), předá doma tyto lihoviny jiné osobě, např. manželce a ta je odveze vozidlem na jiné místo. I v tomto příkladu odesílatel nemá přiděleno DIČ a nemůže tedy vystavit řádný doklad o dopravě (§5 odst.4 ZSpD).
- 3) Fyzická osoba, nepodnikatel (nemajíc přiděleno DIČ), nakoupí u benzinové stanice 40 litrů benzínu. Prodávající je povinen vystavit doklad o prodeji a u kupujícího má uvést i jeho DIČ (§5 odst. 3 ZSpD).

2. Závěr

- i) Doporučuji v odůvodněných případech tolerovat chybějící DIČ na těchto dokladech, popř. požadovat místo DIČ údaj o datu narození tak, jak je tomu v ustanovení § 56 odst. 6.
- ii) Navrhuji seznámit s navrhovaným závěrem správce daně na všech stupních.

Stanovisko MF - GŘC

Souhlas se závěry předkladatele s tím, že DIČ bude požadováno jen tehdy, bylo-li přiděleno. Do zákona o SD se taková úprava dostane zřejmě od 1.1.2005. Možnost využít rodného čísla bude ještě konzultována s ohledem na chráněnost některých osobních údajů.

XX

Termín příštího jednání KV KDP byl předběžně dohodnut na 14.4.2004. Následně bylo po vzájemné dohodě MF s vedením KDP jednání koordinačního výboru stanoveno na termín **15.4.2004** jako součást společného zasedání k projednání připomínek KDP k navrhované novele zákona o daních z příjmů, která je v současné době ve vnějším připomínkovém řízení. Jednání se zástupci Komory daňových poradců se uskuteční **od 13,15 hod. v učebně č. 501 B, 5 patro, Lazarská 7.**

V Praze dne 14.4.2004

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