

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 19.2.2003

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Projednání zápisu z jednání KV KDP dne 22.1.2003
 - 1.1. Zástupci KDP neuplatnili k zápisu připomínky.
 - 1.2. U neuzavřeného příspěvku 3 v části Daň z příjmů, t.j. **Daňové dopady oceňování pohledávek ve finančním umístění pojišťoven** reálnou hodnotou z jednání KV KDP dne 22.1.2003, odbor 54 MF akceptuje řešení navržené komorou. Předkladatelé příspěvku a zástupci odboru 54 MF se shodli na nutnosti upravit a dopracovat pro příští zdaňovací období v současné době platnou právní úpravu s tím, že je nezbytné ve spolupráci se zástupci KDP upravit postupy účtování a novelizovat ZoR v uvedené oblasti.
2. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

DPH

1. Problematika cestovních kanceláří

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

Výkladové nejasnosti v zákoně o dani z přidané hodnoty jsou způsobeny mimo tím, že v zákoně nejsou definovány některé pojmy. Jestliže není pojem definován v zákoně o DPH musíme vycházet z definic, které jsou definovány v jiných zákonech, pokud nejsou definovány v jiných zákonech z obecných zvyklostí. Toto působí v praxi velké problémy a nedorozumění.

Prvním z problémů je absence definice **nepravidelné mezinárodní dopravy osob**.

Z § 47 zcela jasně vyplývá co se považuje za mezinárodní přepravu osob, resp. v odst. 1 jsou definovány místa odkud a kam, eventuálně kudy musí přeprava vést, aby byla za dodržení podmínek uvedených v odst. 2 za tuto dopravu považována. Domnívám se, že zákonodárce pouze nepřesně formuloval paragrafové znění, ale jeho úmysl byl definovat mezinárodní nepravidelnou přepravu osob shodně s mezinárodní pravidelnou přepravou osob, co se týká trasy.

Navrhované řešení

Do doby přijetí novely zákona, kde by bylo vhodné v § 47 odst. 1 oddělit definici dopravy od vlastního osvobození, publikovat vhodným způsobem názor, že za nepravidelnou přepravu osob se považuje ta nepravidelná doprava osob, která má shodnou trasu jako mezinárodní pravidelná doprava osob, ale nesplňuje podmínku uvedenou v odst. 2.

Další výkladový problém působí absence definice **přeúčtování**.

Zde se jedná o závažnější problém, protože z obvyklých zvyklostí přesně nelze určit, co chtěl zákonodárce tímto pojmem vyjádřit. Obvykle se tento pojem používá pro přeúčtování z jednoho analytického účtu na druhý u jedné účetní jednotky. Použití tohoto pojmu v zákoně o DPH je proto atypické. Ze znění zákona evidentně vyplývá, že zákonodárce připouští přeúčtování za vyšší cenu. Sdělení MF č.j. 281/55 462/2002 definuje, že nájemce nemůže uplatnit nárok na odpočet při přeúčtování služby, neboť tuto službu pořizují od společníka společenství vlastníků jednotek, který nemůže být plátcem DPH. Z této definice lze dovodit, že zde probíhá klasický nákup a prodej služby a pojmem přeúčtuje se pouze zastírá skutečnost, že ne vždy má subjekt, který službu nakupuje a prodává k této službě oprávnění z hlediska živnostenského zákona či jiných zákonů. Tento výklad podporuje i rozbor odpovědnosti v případě nezaplacení, kdy za nedoplatek posledního v řadě (v tomto případě konkrétně nájemce) bude vždy odpovídat ten kdo službu nakupuje a prodává (v tomto případě společenství vlastníků jednotek). Na druhé straně lze připustit i jiný výklad, že se může jednat o zprostředkování.

Navrhované řešení

Do doby přijetí novely zákona, kde by bylo vhodně definici upravit, publikovat vhodným způsobem názor, že za přeúčtování se považuje prodej a nákup služby nebo zprostředkování a to podle právního charakteru skutečného vztahu.

Výkladový problém působí i absence pojmu **pořizovací cena**.

V zákoně o účetnictví je tato cena poměrně přesně formulována jako cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. I když je tato definice jasně uvozena, že platí pouze pro účely zákona o účetnictví, lze konstatovat, že je to jediná definice této ceny v našem právu a tudíž ji můžeme použít vzhledem k absenci její definice jako zvykový pojem

Navrhované řešení

Do novely zákona o DPH zapracovat definici pořizovací ceny. Do té doby publikovat, že se jedná o shodnou cenu, jako je definována v zákoně účetnictví.

Výkladový problém působí i absence pojmu **zájezd**.

Tento pojem je definován v § 1 zák. č. 159/1999 Sb., o některých podmínkách podnikání v oblasti cestovního ruchu. Právě zde nastává rozpor se zařazením do SKP 63.30.11, kde jsou mezi služby spojené s organizováním turistických zájezdů i služby spojené s pořádáním zájezdů, které nejsou zájezdem ve smyslu zák. č. 159/1999 Sb., t.j. kombinace služeb sestavené až na základě individuálního požadavku, a prodávané jinému podnikateli za účelem jeho dalšího podnikání.

K tomu přispívá i trochu nešťastně definice zájezdu v pokynu D-218, ve které není zohledněno negativní vymezení uvedené v odst. 2 § 1 zák. č. 159/1999 Sb.

Pokud je tedy v zákoně o DPH odkaz přímo na SKP, musíme postupovat podle metodiky zařídění SKP, jestliže není v zákoně odvolávka přímo na tento zákon, musíme postupovat podle obecně platných zákonů a za zájezd považovat pouze zájezd vymezený podmínkami v § 1 zák. č. 159/1999 Sb.

Navrhované řešení

Do novely zákona o DPH zapracovat definici zájezdu. Do té doby publikovat, že za zájezd se považuje skupina služeb vymezená zák. č. 159/1999 Sb.

Výkladový problém působí i absence pojmu **pořizovací cena**.

Novelou se do připravovaného znění doplňuje pojem **dotace**.

Ze zákona o DPH nevyplývá definice tohoto pojmu. Velmi často dochází k výkladovým problémům, zda dotace ovlivňuje či neovlivňuje cenu. Cena je, pokud není regulována, stanovena podle zák. č. 526/1990 Sb. stanovena dohodou mezi dvěma stranami. V případě vstupu třetí osoby tedy tato osoba nevstupuje do tohoto vztahu, ale vzniká vztah mezi touto třetí osobou a jednou ze dvou zúčastněných stran. Z těchto důvodů nemá dotace přímý vztah k ceně. Nepřímo se dotace promítne pouze v kalkulaci cena, kde jedna ze zúčastněných stran s poskytnutím dotace počítá.

Navrhují doplnit definici dotace tak jak je definována v Čl. XVIII odst. 1 postupů účtování pro podnikatele vydané pod č. 42/2001 (OP), a to že dotací se rozumí bezúplatné plnění přímo nebo zprostředkovaně poskytované ze státního rozpočtu, z rozpočtů územně samosprávných celků, státních fondů, z grantů přidělených podle zvláštního zákona, z rozpočtu cizího státu, z grantů Evropských společenství či dle programů obdobných (dále jen "dotace").

Výkladové problémy.

Výklad § 7 odst. 2 písm. g)

V tomto případě se výkladové názory různí bez rozboru konkrétní situace, která je dána právě absencí definice pojmu **přeučtování**.

Před posouzením budeme muset nejprve určit zda tuzemský plátce službu ze zahraničí nakupuje a prodává, zda ji poskytuje v rámci mandátní či zprostředkovatelské smlouvy.

Add 1) V případě, že se jedná o nákup a prodej služby je služba poskytnuta plátcem, neboť po právní stránce je poskytovatelem ten, kdo ji prodává, tedy tuzemský plátce a i když je plnění mimo tuzemsko zdanitelné plnění vzniká právě z důvodů § 7 odst. 2 písm. g. V případě že prodejní cena převyšší nákupní cenu jde o zdanitelné plnění a základ daně spočteme podle § 14 odst. 22. V případě, že bude služba poskytnuta do zahraničí budeme postupovat podle § 46.

Add 2) V případě, že se jedná o mandátní smlouvu neposkytuje tuto službu tuzemský plátce a zdanitelné plnění nevzniká, protože tento smluvní vztah § 7 odst. 2 písm. g nepostihuje.

Add 3) V případě, že se jedná o zprostředkovatelskou smlouvu, tak zdanitelné plnění vzniká a je pouhou otázkou zda na to budeme nahlížet přes § 7 odst. 2 písm. g, a s tím spojený § 14 odst. 22, či rovnou jako na zprostředkování v tuzemsku, neboť výsledek je shodný. V případě, že bude služba poskytnuta do zahraničí budeme postupovat podle § 46.

Navrhované řešení

V případě, že bude MF s tímto výkladem souhlasit, uveřejnit vhodným způsobem.

Výklad § 9 odst. 1 písm. o)

Pro rychlejší orientaci si tento odstavec resp. písmeno ocitujeme:

„... při poskytování kombinace služeb spočívající v organizaci turistických zájezdů nebo pořádání výstav, trhů a kongresů, dnem poskytnutí poslední služby nebo zaplacením, a to tím dnem, který nastane dříve; v případě, že v rámci kombinace

dochází k přeúčtování nakoupených služeb a den poskytnutí poslední služby předchází dni zjištění celkové výše přeúčtovávaných částek za tyto služby, dnem zjištění celkové výše přeúčtovávaných částek nebo zaplacením jednotlivých přeúčtovávaných částek, a to tím dnem, který nastane dříve,“.

V první řadě se tento odstavec týká pouze zájezdů ve smyslu § 1 zák. č. 159/1999 Sb. Netýká se tedy např. kombinací služeb sestavených až na základě individuálního požadavku a také zájezdů prodávaných podnikateli za účelem jeho dalšího podnikání.

Věta před středníkem definuje den zdanitelného plnění odlišně od věty za středníkem. Proto musíme přesně vymezit, koho se která věta týká. Z předchozích výkladů lze dovodit, že každého, kdo v rámci kombinace cestovního ruchu nakoupí alespoň jednu službu provádí přeúčtování služeb a netýká se ho úvodní věta, a týká se ho až věta za středníkem. Úvodní věta se tedy týká pouze těch, kteří celou kombinaci provádějí z vlastních zdrojů služeb.

Z věty za středníkem, vyplývá, že pokud je poslední služba poskytnuta dříve, než jsou zjištěny skutečné pořizovací ceny nebo je za tyto služby zaplaceno, je dnem zdanitelného plnění ten den, který byl dříve. Pokud je tedy vyúčtování doplatku zájezdu vázáno na skutečně zjištěné pořizovací ceny, bude den zdanitelného plnění až den zjištění těchto cen.

Nastává otázka jak řešit případ u těch subjektů, kteří nakupují služby, tedy se mají řídit až větou za středníkem, a přitom den poskytnutí poslední služby je až po zjištění celkových částek za nakoupené či zaplacené služby, neboť tato definice chybí. Domnívám se, že v takových případech musíme vycházet z obecné definice a postupovat podle § 9 odst. 1 písm. e) a za den zdanitelného plnění tedy považovat den zaplacení. Obdobně budeme postupovat v případech, kdy sice známe přesně pořizovací ceny, ale ještě nebylo zaplaceno. Zde budeme postupovat opět podle obecných pravidel a dnem zdanitelného plnění bude den poskytnutí poslední služby.

Navrhované řešení

Tento názor vhodným způsobem publikovat.

Doplnění k příspěvku o problematice cestovních kanceláří

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

Po rozboru příspěvku s právníky jsme dospěli k mírně odlišným závěrům. Sdělují je proto touto cestou, aby všichni byli připraveni i na tyto závěry a mohli jsme o nich fundovaně diskutovat.

Výklad k § 7 odst. 2 písm. g) ZDPH

Základ daně je v tomto případě počítán podle § 14 odst. 22. Zákon zde používá pojmy prodejní a pořizovací cena. Z toho lze dovodit, že § 7 odst. 2 písm. g) lze vztáhnout pouze na případy kdy byla služba nakoupena, což koresponduje se závěry učiněnými v rozeslaném materiálu, pouze s jinými fakty.

V zaslaném příspěvku však nezaznělo, že musí být splněna časová souslednost, která vyplývá z paragrafovaného znění, t.j. že nejprve služby **byly** poskytnuty, a teprve po té **jsou** přeúčtovány. Ustanovení tohoto odstavce tedy nelze použít na případy, kdy jsou služby nejprve přeúčtovány, a teprve po té poskytnuty.

Výklad k § 9 odst. 1 písm. o) ZDPH

Problém vzniká z právního posouzení poskytování služeb, kdy je poskytnuta pouze jedna jediná služba, kterou je kombinace služeb. Nelze tedy hovořit o poskytování jednotlivých služeb, které tvoří nedílný celek v podobě jedné služby. Z těchto důvodů také nedochází k přeúčtování jednotlivých služeb za tyto částky. Pokud jsou jednotlivé služby přeúčtovávány tak zase není poskytována kombinace služeb.

Z těchto důvodů se jedná o mrtvé ustanovení zákona.

Stanovisko MF

K jednotlivým problémům zaujímá odbor 18 MF následující stanoviska:

Obecně:

MF - odbor 18 souhlasí s některými závěry, ovšem vzhledem k času, který zbývá do předložení a projednání nového návrhu zákona o DPH, který obsahuje řešení některých uváděných problémů, se domnívá, že nelze časově stihnout provést tyto změny ve stávajícím znění zákona, ani v navržené novele. Doporučuje proto i s ohledem na to, že některé problémy nepůsobí zásadní potíže při aplikaci daně, aby se návrhy změn nepromítaly do návrhu novely, která je v současné době již předložena k projednání v Poslanecké sněmovně Parlamentu ČR.

ad1) Nepravidelná mezinárodní doprava osob

S návrhem řešení MF nesouhlasí, nepravidelná mezinárodní doprava osob je vymezena negativně, t.j. co není pravidelnou mezinárodní přepravou osob. Novelu nedoporučujeme.

ad 2) Přeúčtování

Pokud jde o pojem přeúčtování, vyskytuje se pouze v § 7 odst. 2 písm. g), není používán v § 14 odst. 13, ani v § 9 odst. 1 písm. h) zákona o DPH, kde se uvádí postup pro tzv. přefakturaci. V praxi se tento postup vžil a s jeho uplatněním nejsou celkem žádné problémy, doporučujeme ponechat beze změny do doby schválení nového zákona. V žádném případě nelze souhlasit s tím, že se může jednat o zprostředkování, jak je uvedeno v podkladu k jednání a v návrhu řešení.

ad 3) Zájezd

Tento pojem je definován pro potřeby nového zákona, do doby schválení nedoporučujeme změnu ani novelou. Dosavadní vymezení základu daně v § 14 odst.17 nedělá problémy.

ad 4) Pořizovací cena

Souhlasíme s výkladem, že pořizovací cenu je nutno chápat tak, jak je definována v předpisech k účetnictví.

ad 5) Dotace

Pojem dotace bude řešen v novém zákoně o DPH.

ad 6) Výklad § 7 odst. 2 písm. g) ZDPH

Souhlasíme s navrženým výkladem při nákupu a prodeji služby, při poskytování podle mandátní a podle zprostředkovatelské smlouvy.

ad 7) Výklad § 9 odst. 1 písm. o) ZDPH

Souhlas s navrženým výkladem. V novém zákoně bude navržena přesnější úprava.

DAŇ Z PŘÍJMŮ

1. Prokazování vyplacených finančních prostředků při výkupu

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

Níže popsaný problém se týká všech subjektů, které při své činnosti od ostatních osob něco vykupují a vyplácejí jim za to peníze. Nejvíce se tento problém dotýká subjektů, které mají ve své činnosti výkup druhotných surovin.

V našem právu je možnost zjišťovat totožnost ostatních osob výrazně omezena. Tuto možnost mají např. Policie § 167 viz zák. č. 326/1999 Sb., ve znění p.p. a § 13 zák. č. 283/1991 Sb., ve znění p.p., **Obecní Policie** § 12 viz zák. č. 553/1991 Sb., ve znění p.p., **celník** viz § 31 zák. č. 13/1993 Sb., ve znění p.p., **vězeňská a justiční stráž** viz § 13 zák. č. 555/1992 Sb., ve znění p.p., **strážce přírody** viz § 81 zák. č. 114/1992 Sb., ve znění p.p., **rybářská stráž** viz § 19 zák. č. 102/1963 Sb., ve znění p.p., **kontrolní orgány Úřadu práce** viz § 25 a zák. č. 1/1991 Sb., ve znění p.p., dále pak **při odebírání padělaných bankovek** a v neposlední řadě pak při **výkupu některých druhů odpadů**, které jsou konkrétně vyjmenovány v § 15 zák. č. 338/1997 Sb. takto:

Kód druhu odpadu	Název druhu odpadu
17 04 01	měď, bronz, mosaz
17 04 02	hliník
17 04 03	olovo
17 04 04	zinek
17 04 06	cín
17 04 07	směsi kovů (17 04 01 - 06)
17 04 08	kabely.

Problém nastává při výkupu nejběžnější suroviny, jakou je papír. Jestliže někdo přinese 5 kg papíru, a mají mu být vyplaceny 2,50 Kč, nelze se ani divit jeho reakci, když je po něm, zřejmě protiprávně, požadován průkaz totožnosti. V takových případech jako jsou malé děti, které plní úkoly dané školou, t.j. nasbírat za jeden školní rok 2 kg papíru, nebo v případech bezdomovců nelze ani průkaz, z důvodů jeho absence, požadovat. Podnikatel, vykupující tuto druhotnou surovinu, pak ovšem při kontrole končí s větou ve zprávě o kontrole: Poplatník neunesl důkazní břemeno a proto byla daň vyměřena podle pomůcek, protože není možné prokázat, že tyto peníze opravdu vyplatil. Při zpracování odpadu dochází k tak různým ztrátám při zpracování, že nelze jako vodítko použít ani skladovou evidenci, protože je evidentní, že k jiným ztrátám bude docházet při zpracování velkých desek lepenky a k jiným ztrátám při zpracování malých ústřížků průklepového papíru.

Tento problém se týká všech případů výkupu, ať to jsou výkupny ovoce, bazary, výkupy kůží apod., kdy v rámci podnikatelské činnosti jsou od lidí vykupovány věci malé finanční hodnoty.

Návrh na řešení

Do zákona (o správě daní, resp. daňového řádu) navrhnout opatření, které by umožňovalo, aby daňový subjekt, který v rámci své podnikatelské činnosti vyplácí finanční prostředky měl právo požadovat průkaz totožnosti.

Zvážit zda by v některých případech neměl být rozšířen požadavek na prokázání totožnosti, např. v bazarech by to mohl vést ke snížení kriminality.

Návrh na opatření

Po projednání tohoto příspěvku v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Tato úprava nepatří do procesního daňového předpisu, nýbrž do normy, která upravuje podmínky provozování předmětných činností. V této souvislosti je nutné poznamenat, že v Poslanecké sněmovně je ve 2. čtení tisk č. 107 - návrh zákona o živnostenském podnikání, kde „podobnou“ situaci navrhují řešit, co se týče zastaváren.

2. Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů vynaložené na závodní preventivní péči

Předkládá: Ing. Dana Trezziová, daňový poradce, č. osvědčení 7

1. Úvod

Výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou od zdanitelných příjmů ve výši prokázané poplatníkem. Zákon o dani z příjmů č. 586/1992 Sb., (dále jen ZDP) jmenuje v § 24 odst 2, některé výdaje, které tento zákon uznává jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. S ohledem na ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 2 lze uznat jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů výdaje vynaložené na péči o zdraví zaměstnanců vynaložené na závodní preventivní péči poskytovanou zařízením závodní preventivní péče v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy a nehraněným zdravotní pojišťovnou, na lékařské prohlídky a lékařská vyšetření stanovené zvláštními předpisy.

Cílem tohoto příspěvku by měla být odpověď na otázky, co lze za závodní preventivní péči považovat a jaké podmínky musí splňovat zdravotnické zařízení, aby jej bylo možno považovat za zařízení závodní preventivní péče. Dalším okruhem problémů řešeným v tomto příspěvku jsou dopady takto poskytované závodní preventivní péče na straně zaměstnance.

2. Návrh řešení

Daňová uznatelnost nákladů vynaložených na závodní preventivní péči

Výše zmíněný § 24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP odkazuje na § 18a a § 35a zákona o péči o zdraví lidu č. 20/1966 Sb. Další bližší specifikaci rozsahu závodní preventivní péče, jejíž úhrada představuje pro zaměstnavatele daňový náklad, lze nalézt v pokynu D-190 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP. V souladu s tímto pokynem považuje Ministerstvo financí za daňově uznatelné výdaje na závodní preventivní péči poskytnutou zařízeními závodní preventivní péče takové výdaje, které souvisejí se zajištěním preventivních vstupních, periodických,

mimořádných, řadových a výstupních prohlídek zaměstnanců podle platného znění směrnic Ministerstva zdravotnictví o posuzování zdravotní způsobilosti k práci, pokud tyto prohlídky nejsou hrazeny zdravotními pojišťovnami. Vstupními prohlídkami se pro tyto účely rozumí jak vstupní prohlídky před uzavřením pracovního poměru, tak i vstupní prohlídky při převedení zaměstnance na jinou práci za trvání pracovního poměru.

S ohledem na výše uvedené, aby zaměstnavatel mohl uplatnit výdaje spojené s uhrazením preventivní péče za své zaměstnance jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, musí splnit všechny dále uvedené podmínky:

1. preventivní péče nesmí být hrazena zdravotní pojišťovnou;
2. preventivní péče je poskytována v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy;
3. preventivní péče je poskytována zařízením (zařízeními) závodní preventivní péče.

ad 1) Závodní preventivní péče, s ohledem na § 35 zákona č. 48/1997 o veřejném zdravotním pojištění, zabezpečuje ve spolupráci se zaměstnavatelem prevenci včetně ochrany zdraví zaměstnanců před nemocemi z povolání a jinými poškozeními zdraví z práce a prevenci úrazů. Péče hrazená zdravotní pojišťovnou zahrnuje:

- zdravotní výkony provedené v rámci první pomoci;
- periodické preventivní prohlídky zaměstnanců vykonávajících činnosti epidemiologicky závažné, zaměstnanců na rizikových pracovištích, zaměstnanců, jejichž činnost může ohrozit zdraví ostatních zaměstnanců nebo jiných osob a zaměstnanců u nichž je vyžadována zvláštní zdravotní způsobilost v rozsahu stanoveném zvláštním předpisem (zákon zde odkazuje na § 12 až 14 směrnic ministerstva zdravotnictví č. 49/1967 Věst. MZ);
- mimořádné prohlídky nařízené ze zdravotních důvodů (zákon zde odkazuje na § 11 až 14 směrnic ministerstva zdravotnictví č. 49/1967 Věst. MZ);
- dispensární prohlídky osob s hlášenou nemocí z povolání a osob, u kterých vlivy pracovních rizik působí i po ukončení expozice riziku (zákon zde odkazuje na § 12 odst. 8 směrnic ministerstva zdravotnictví č. 49/1967 Věst. MZ).

Výdaje spojené s poskytováním veškeré výše uvedené péče jsou hrazeny zdravotní pojišťovnou a tudíž je nelze považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

ad 2) ZDP považuje pro ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 2 za zvláštní předpis zákon č. 20/1966 o zdraví o péči lidu, konkrétně § 18a a § 35a. V těchto ustanoveních je stanovena pouze obecná náplň činností závodní preventivní péče (např. závodní zdravotní péče zabezpečuje ve spolupráci se zaměstnavatelem prevenci včetně ochrany zdraví zaměstnanců před nemocemi z povolání a jinými poškozeními zdraví z práce a prevenci úrazů; zařízení závodní preventivní péče provádějí odbornou poradní činnost v otázkách ochrany a podpory zdraví a sociální pohody zaměstnanců ...) a tudíž se domníváme, že pokud bude zdravotnické zařízení smluvně vázáno k výkonu závodní preventivní péče o zaměstnance zaměstnavatele a bude vykonávat péči, která je obecně popsána ve výše uvedených ustanoveních zákona o péči o zdraví lidu, bude tím pro účely ZDP splněna druhá podmínka pro daňovou uznatelnost takto poskytované péče.

Nicméně, přestože v ZDP není přímý odkaz, uvádí Ministerstvo financí v pokynu D-190, že za zvláštní předpis je v tomto případě považována směrnice Ministerstva

zdravotnictví č. 49/1967 Věst. MZ o posuzování zdravotní způsobilosti k práci. S ohledem na § 9 odst. 1 této směrnice se zdravotní způsobilost v souvislosti s výkonem práce posuzuje při preventivních vstupních, periodických, mimořádných a výstupních prohlídkách:

- u pracujících, kteří vykonávají činnosti epidemiologicky závažné (§ 11);
- u pracujících, kteří jsou na pracovištích, kde jsou vystaveni zvláště nepříznivým vlivům pracovního prostředí – „riziková pracoviště“ (§ 12);
- u pracujících, kteří mohou ohrozit zdraví spolupracovníků nebo obyvatelstva (§13);
- u pracujících, kteří vykonávají činnosti, pro které je vyžadována zvláštní zdravotní způsobilost (§ 14);
- u pracujících na závodech, v nichž je zřízeno závodní zdravotnické zařízení nebo pro něž byl určen lékař pověřený péčí o pracující (§ 5 odst. 1 a 2 vyhlášky č. 42/1966), se vykonávají preventivní prohlídky i u těch pracujících, kteří nejsou uvedeni v ustanoveních těchto směrnic – „řadové prohlídky“ (tyto prohlídky se provádějí nejméně jednou za 5 let, u pracujících starších 50 let nejméně jednou za 3 roky) (§ 15);
- u dorostu, studentů a branců (§ 16).

Vzhledem k tomu, že první čtyři body jsou hrazeny zdravotní pojišťovnou a tudíž nesplňují první podmínku daňové uznatelnosti, připadají v úvahu pouze poslední dva body, přičemž poslední bod týkající se dorostu, studentů a branců ponecháme stranou. U „řadových prohlídek“ je ve směrnici Ministerstva zdravotnictví stanoveno, že tyto prohlídky se vykonávají pouze u pracujících v závodech, v nichž je zřízeno závodní zdravotnické zařízení. Vzhledem k tomu, že pokyn D-190 a jeho odkaz na směrnici Ministerstva zdravotnictví č. 49/1967 nemá právní závaznost, domníváme se, jak již zmíněno výše, že podmínka, že se jedná o závodní preventivní péči, zůstane zachována, pokud se bude jednat o úkony spadající pod definici závodní preventivní péče v souladu s § 18a a § 35a zákona o péči o zdraví lidu.

ad 3) Zůstává otázkou, zda lze za zařízení závodní preventivní péče považovat i zdravotnické zařízení, které není přímo situováno v závodě zaměstnavatele, ale je pouze smluvně vázáno k výkonu závodní preventivní péče. Zákon č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu stanoví v § 40, že organizace jsou povinny zajistit pro své zaměstnance závodní zdravotní péči. Domníváme se tedy, že každá organizace, která zaměstnává zaměstnance v pracovním poměru by měla mít sjednanou smlouvu o poskytování závodní preventivní péče a každá organizace tudíž poskytuje svým zaměstnancům závodní preventivní péči. Z toho vyplývá, že jakákoliv úhrada zdravotnickému zařízení, které je smluvně vázáno k výkonu závodní preventivní péče, splňuje třetí podmínku stanovenou ZDP.

Dílčí závěr

Vzhledem k tomu, že zaměstnavatel je povinen na všech pracovištích zajistit poskytování závodní preventivní péče, měla by být úhrada zdravotní péče v rozsahu stanoveném v § 18a a 35a zákona č. 20/1996 Sb. považována za poskytnutí závodní preventivní péče v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy a nehrazeném zdravotní pojišťovnou. Dle našeho názoru tedy úhrady zaměstnavatele za jakékoli úkony, které:

- poskytuje zařízení zabezpečující závodní preventivní péči; a
- nejsou hrazeny zdravotní pojišťovnou, nýbrž zaměstnavatelem; a
- lze je považovat za „provádění odborné poradní činnosti v otázkách ochrany a podpory zdraví a sociální pohody zaměstnanců, pravidelnou kontrolu pracoviště podniků, zjišťování vlivů práce a pracovních podmínek na člověka při práci, výkon preventivní lékařské prohlídky zaměstnanců, zajišťování poskytnutí první pomoci zaměstnancům, spolupráci s příslušným orgánem a zařízením ochrany veřejného zdraví a podílení se na výcviku a výchově v oblasti ochrany a podpory zdraví“

splňují všechny podmínky stanovené ZDP pro uznání za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů na straně zaměstnavatele.

Daňové ošetření na straně zaměstnance

ZDP v § 3 stanoví, že příjmem fyzické osoby je příjem peněžní i nepeněžní, dosažený i směnou. Příjmem ze závislé činnosti pak je v souladu s § 6 odst. 3 ZDP příjem pravidelný i jednorázový, bez ohledu na to zda jej dostává zaměstnanec či osoba, na kterou přešlo příslušné právo, zaměstnanci vyplacený či připsaný k dobru nebo spočívající v jiné formě plnění provedené zaměstnavatelem za zaměstnance. Při poskytování závodní preventivní péče tak, jak je popsána výše, se nepochybně jedná o provedení plnění zaměstnavatelem zaměstnanci, na které lze pohlížet následujícím způsobem:

1. *nejedná se o nepeněžní příjem ze závislé činnosti;*
2. *jedná se o nepeněžní příjem ze závislé činnosti.*

Ad 1.

Kromě povinnosti zajistit zaměstnancům závodní preventivní péči stanoví zákon č. 65/1965 Sb., zákoník práce, v platném znění (dále jen „ZP“), zaměstnavatelům i další povinnosti. V souladu s § 134 ZP je zaměstnavatel např. povinen zabezpečit, aby:

- místnosti pro práci, chodby, schodiště a jiné komunikace měly stanovené rozměry a povrch a byly vybaveny pro činnosti zde vykonávané,
- pracoviště byla řádně osvětlena, pokud možno denním světlem, měla stanovené mikroklimatické podmínky, zejména pokud jde o objem vzduchu, větrání, vlhkost, teplotu a zásobování vodou,
- prostory pro osobní hygienu, převlékání, odkládání osobních věcí, odpočinek a stravování zaměstnanců měly stanovené rozměry, provedení a vybavení, atd.

Není pochyb, že zaměstnanec určitým způsobem profituje ze skutečnosti, že zaměstnavatel plní své zákonné povinnosti a udržuje pracovní prostředí na určité minimální úrovni. Zaměstnanec nicméně nemá možnost volby, zda využít či nevyužít tento „nepeněžní benefit“; pokud vykonává práci v prostorách zaměstnavatele, automaticky zmíněný „benefit“ čerpá. Dle obecného konsensu nicméně situace, kdy zaměstnanec požívá určité úrovně pracovních podmínek, nemá žádný dopad na výši jeho zdanitelného příjmu.

Při poskytování závodní preventivní péče, jak byla popsána výše, dochází také často k situaci, kdy zaměstnavatel poskytuje úhradu za závodní preventivní péči, aniž by zaměstnanec měl možnost volby, zda využít či nevyužít zmíněný benefit. Jedná

se např. o případy, kdy zařízení závodní preventivní péče provádějí odbornou poradní činnost v otázkách ochrany a podpory zdraví a sociální pohody zaměstnanců, kontroly hygieny na pracovišti, apod. Dále lze zmíněné ošetření vztáhnout také na případy, kdy zaměstnavatel hradí jakýsi členský poplatek za zaměstnance či fixní nasmlouvanou částku za to, že zařízení bude poskytovat závodní preventivní péči zaměstnancům zaměstnavatele a totéž platí pro případy, kdy zaměstnanec absolvuje úkon závodní preventivní péče na pokyn zaměstnavatele (např. vstupní lékařskou prohlídku). Vzhledem ke skutečnosti, že jsou splněny stejné podmínky jako výše, tedy:

- zaměstnavatel zabezpečuje splnění povinnosti stanovené zákonem; a
- zaměstnanec díky vynaloženým nákladům zaměstnavatele ze situace určitým způsobem profituje; a
- zaměstnanec nemá možnost volby, zda zmíněný „benefit“ využít či nikoli;

Lze dle našeho názoru analogicky k výše uvedenému dovodit, že zaměstnanci v souvislosti s úhradou zaměstnavatele zdravotnickému zařízení za výše zmíněné úkony nevzniká zdanitelný příjem.

Ad 2.

V tomto případě se lze opřít o následující argumentaci: při poskytování závodní preventivní péče se obvykle jedná o plnění zaměstnavatele za zaměstnance, dle definice § 6 odst. 3 se tedy jedná o příjem ze závislé činnosti a funkčních požitků. Tento příjem není definován ani jako nepodléhající dani v souladu s § 6 odst. 7 ZDP, ani jako od daně osvobozený v souladu s § 6 odst. 9 ZDP, jedná se tedy o příjem zdanitelný.

Výše uvedené ošetření se vztahuje zvláště na úhradu zaměstnavatele za jednotlivé úkony provedené zdravotnickým zařízením při přímé péči o zaměstnance (např. úhrada za preventivní prohlídky).

V případě, kdy zaměstnavatele hradí za zaměstnance výše zmíněný „členský poplatek“ či provádí hromadnou úhradu zdravotnickému zařízení za to, že bude sloužit jako zařízení závodní preventivní péče, vzniká zaměstnanci rovněž zdanitelný příjem. V souladu s ustanovením § 6 odst. 9 písm. d) ZDP je totiž od daně z příjmů na straně zaměstnance osvobozen benefit ve formě možnosti používat zdravotnická zařízení za podmínky, že je hrazen zaměstnavatelem z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku po zdanění či na vrub nedaňových nákladů. Lze tedy a contrario dovodit, že pokud je tato možnost používat zdravotnické zařízení hrazena z daňově uznatelných nákladů zaměstnavatele, jedná se na straně zaměstnance o příjem, který není od daně osvobozen.

V souladu s argumentací uvedenou výše by zaměstnanci vznikal zdanitelný příjem také v případech, kdy zaměstnavatel provádí další druhy úhrad za závodní preventivní péči, kdy zaměstnanec fakticky nevyužívá služeb zařízení závodní preventivní péče (např. úhrada za kontrolu pracoviště).

V souladu s § 3 odst. 3 ZDP se výše zmíněný nepeněžní příjem oceňuje podle zvláštního právního předpisu, kterým je v tomto případě zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, v platném znění. Dle zmíněného zákona se příjem plynoucí z úhrady zaměstnavatele za závodní preventivní péči oceňuje cenou obvyklou. Cena obvyklá by v případě, že zaměstnavatel hradí hodnotu zdravotnických výkonů, byla zřejmě rovna hodnotě těchto výkonů. Pokud

však zaměstnavatel hradí příslušnému zdravotnickému zařízení poplatek za samotnou možnost zaměstnanců toto zařízení používat či poplatky za ostatní služby poskytované příslušným zařízením v rámci závodní preventivní péče, může nastat situace poněkud složitější. V případě úhrady členského poplatku za jednotlivé zaměstnance by příjmem mohla být hodnota tohoto poplatku, nicméně zaměstnavatele by rovněž mohl hradit fixní poplatek za možnost všech svých zaměstnanců používat zdravotnické zařízení či za ostatní služby. Pak by dle našeho názoru bylo potřeba výši nepeněžního příjmu, tedy cenu obvyklou, stanovit např. za pomoci znalce.

Výše zmíněný zdanitelný příjem zaměstnance by vznikl v okamžiku, kdy zaměstnavatel o závazku účtuje.

Dílčí závěr

Na dopady úhrady závodní preventivní péče zaměstnavatelem na straně zaměstnance lze pohlížet dvěma způsoby:

- 1. zaměstnanci nevzniká zdanitelný příjem;**
- 2. zaměstnanci vzniká zdanitelný příjem.**

První varianta se opírá o argument, že kromě zabezpečení závodní preventivní péče plní zaměstnavatel také jiné zákonné povinnosti. Zaměstnanec pak určitým způsobem profituje ze skutečnosti, že zaměstnavatel plní své zákonné povinnosti, aniž by si mohl zvolit, zda zmíněný „nepeněžní benefit“ bude využívat či nikoli. Zmíněná situace nicméně nemá vliv na výši zdanitelného příjmu zaměstnance. Analogicky by tedy v případech, kdy zaměstnavatel zaměstnanci zabezpečí závodní preventivní péči (včetně příslušných úhrad plynoucích zdravotnickému zařízení), ze které zaměstnanec profituje, aniž by si však mohl zvolit, zda tento benefit využívat bude či nikoli, zaměstnanci nevznikal zdanitelný příjem.

Varianta 2 pak dovozuje, že obecně představuje úhrada závodní preventivní péče zaměstnavatelem zdanitelný příjem zaměstnance. Zdanitelný příjem vzniká zaměstnanci v okamžiku, kdy o úhradě zaměstnavatel účtuje. Výše tohoto příjmu se oceňuje cenou obvyklou.

3. Závěr

Po projednání tohoto příspěvku v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Odbor 54 MF souhlasí s vymezením podmínek pro daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) na závodní preventivní péči u zaměstnavatelů. Upozorňuje však na případy neprůkazného stanovení výše rozmáhajících se paušálních úhrad smluvním lékařům, poskytujícím závodní preventivní péči.

V části týkající se daňových aspektů závodní preventivní péče u zaměstnanců souhlasí odbor 53 MF s variantou I, neboť se nejedná o příjem podle § 6 odst. 3 ZDP.

3. Uplatnění náhrady škody hrazené daňovým poradcem, advokátem nebo auditorem do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů

Předkládá: Ing. Dana Trezziová, daňový poradce, č. osvědčení 7

1. Úvod

Daňový poradce, v souladu s ustanovením § 6, odst. 7 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců (dále jen „zákon o daňovém poradenství“), odpovídá klientovi za škodu, která mu vznikla, za předpokladu, že tuto škodu způsobil daňový poradce, jeho zástupce nebo pracovník. Přestože je daňový poradce před zahájením výkonu daňového poradenství povinen uzavřít smlouvu o pojištění odpovědnosti za škodu, která by mohla vzniknout v souvislosti s výkonem daňového poradenství, a být takto pojištěn po celou dobu výkonu daňového poradenství, může dojít k situaci, kdy úhrada z tohoto pojištění nepokryje celou výši škody způsobené daňovým poradcem. Daňový poradce je v takovém případě povinen uhradit rozdíl z vlastních prostředků.

Obdobná situace může nastat např. i u výkonu činnosti advokáta podle zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o advokacii“) nebo auditora podle zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o auditorech“).

Advokát odpovídá v souladu s ustanovením § 24, odst. 1 zákona o advokacii klientovi za škodu, kterou mu způsobil v souvislosti s výkonem advokacie a to i tehdy, byla-li škoda způsobena v souvislosti s výkonem advokacie jeho zástupcem nebo jeho zaměstnancem. Obdobně i auditor je v souladu s ustanovením § 17, odst. 1 zákona o auditorech odpovědný za škodu způsobenou v souvislosti s poskytováním auditorských služeb. Advokáti i auditori jsou povinni se pojistit, obdobně jako daňoví poradci, pro případ odpovědnosti za škodu způsobenou poskytováním právních, popřípadě auditorských služeb. Nicméně i v případě pojištění advokáta nebo auditora je možné, že dojde k situaci, kdy pojistné krytí nepostačí na úhradu celé škody způsobené klientovi. Advokát i auditor je v takovém případě taktéž povinen uhradit rozdíl z vlastních prostředků.

V tomto příspěvku bych se chtěla zabývat otázkou daňové uznatelnosti náhrady škody způsobené klientovi daňovým poradcem, advokátem nebo auditorem právě v situaci, kdy krytí z povinného pojištění odpovědnosti za škodu nepostačuje na celkovou úhradu škody způsobené klientovi a daňový poradce, advokát nebo auditor je povinen uhradit klientovi rozdíl mezi výší způsobené škody a náhradou škody z povinného pojištění z vlastních prostředků.

2. Popis problematiky

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), výslovně neřeší problematiku daňové uznatelnosti náhrady škody způsobené v souvislosti s výkonem daňového poradenství, advokacie nebo poskytováním auditorských služeb. Náhrady těchto škod nejsou uvedeny ani v § 24, odst. 2, který upravuje výdaje, jež lze považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů ani v § 25, odst. 1, kde jsou uvedeny výdaje, které nelze považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Ustanovení § 24, odst. 2 ZDP obsahuje výčet, který je pouze demonstrativní, nikoliv úplný. Z toho vyplývá, že

mohou obecně existovat i jiné daňově relevantní výdaje, které sice nejsou uvedeny v § 24 odst. 2 ZDP, ale splňují obecnou podmínku daňové uznatelnosti uvedenou v § 24 odst. 1.

Jsem přesvědčena, že obecně je v případě náhrady škody způsobené v souvislosti s výkonem daňového poradenství, advokacie nebo poskytování auditorských služeb podmínka pro daňovou uznatelnost uvedená v § 24 odst. 1 ZDP splněna. Neuhrazení této náhrady škody by pro daňového poradce, advokáta nebo auditora téměř jistě znamenalo ztrátu příslušného klienta, popřípadě i dalších klientů a odrazení budoucích potenciálních klientů, neboť neuhrazení náhrady způsobené škody by jistě bylo vnímáno obchodními partnery velmi negativně. Ve svém důsledku by pak takovéto jednání daňového poradce, advokáta nebo auditora mohlo vést až k jeho budoucímu ekonomickému zániku. Dále je třeba dle mého názoru vzít v úvahu, že daňoví poradci, advokáti, popřípadě auditoři si sjednávají s klienty ve smlouvách o poskytování služeb odměnu, jenž představuje zdanitelný příjem a jejíž výše zpravidla zohledňuje i rizika spojená s poskytováním těchto služeb. To znamená, že je zde naplněna podmínka ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, neboť v případě, kdy by daňový poradce, advokát nebo auditor nenesl odpovědnost za kvalitu poskytovaných služeb a zároveň by nebyl povinen nahradit škodu související s poskytováním služeb, odrazily by se tyto skutečnosti zcela nepochybně i na výši odměny sjednané za poskytování těchto služeb.

Jak již bylo uvedeno výše, náhradu škody způsobené v souvislosti s výkonem daňového poradenství, advokacie nebo v souvislosti s poskytováním auditorských služeb je dle mého názoru možno považovat obecně za výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů daňového poradce, advokáta nebo auditora. Nejenže náhrada škody způsobená v souvislosti s výkonem daňového poradenství, advokacie nebo v souvislosti s poskytováním auditorských služeb splňuje obecně podmínku ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, ale takovéto náhrada představuje zároveň výdaj, k jehož úhradě je daňový poradce, advokát nebo auditor povinen podle zvláštních zákonů, a proto je takovýto výdaj považován v souladu s § 24 odst. 2 písm. p) ZDP za daňově účinný výdaj.

Zákon o daňovém poradenství stanoví v § 3 odst. 3, že daňové poradenství se poskytuje na základě smlouvy uzavřené mezi daňovým poradcem a klientem. Obdobně advokát poskytuje klientovi právní služby na základě smlouvy o poskytování právních služeb a auditor poskytuje služby na základě smlouvy o poskytování auditorských služeb. Jak již bylo uvedeno výše, daňový poradce, obdobně jako advokát nebo auditor, nese odpovědnost za škodu způsobenou klientovi při výkonu daňového poradenství, advokacie, resp. při poskytování auditorských služeb, přičemž daňový poradce, advokát ani auditor se nemůže smluvně této odpovědnosti zprostit. V případě pochybení při výkonu daňového poradenství, advokacie nebo při poskytování auditorských služeb je tak daňový poradce, advokát nebo auditor povinen uhradit klientovi náhradu škody v souladu s obecně závaznými právními předpisy. Náhrada škody, k níž je povinna osoba, jež škodu způsobila, je upravena v § 373 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“), popřípadě v § 442 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“).

Přestože tedy výdaje vynaložené na náhradu škody nejsou explicitně uvedeny mezi výdaji v § 24 odst. 2, domnívám se, že v tomto případě lze považovat tyto výdaje za výdaje, k jejichž úhradě je daňový poradce, advokát, popřípadě auditor,

povinen podle zvláštních zákonů (obchodní zákoník, popřípadě občanský zákoník) a tím i za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů z podnikání v souladu s § 24 odst. 1 ZDP.

3. Návrh řešení

Vzhledem k výše zmíněnému se domnívám, že náhrada škody způsobené při výkonu daňového poradenství, advokacie nebo při poskytování auditorských služeb, která je uhrazená daňovým poradcem, advokátem nebo auditorem klientovi nad rámec plnění z povinně uzavřené smlouvy o pojištění odpovědnosti za škodu, představuje pro daňového poradce nebo advokáta výdaj, jenž lze považovat za výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů, t.j. plně uznatelný pro účely stanovení základu daně z příjmů v souladu s § 24 odst. 1 ZDP.

Dále se domnívám, že tento závěr je možné obecně aplikovat i na náhradu škody hrazenou smluvním partnerům podnikatelského subjektu v jakémkoliv oboru podnikatelské činnosti, za předpokladu, že podnikatelský subjekt je k náhradě této škody povinen podle příslušných ustanovení obchodního, popřípadě občanského zákoníku.

4. Závěr

Po projednání tohoto příspěvku v Koordinačním výboru doporučuji přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Odbory 53 a 54 MF souhlasí se závěrem, že náhrada škody smluvním partnerům k níž je daňový subjekt povinen podle zákona, je daňově účinným výdajem (nákladem) daňového subjektu podle § 24 odst. 2 písm. p) ZDP.

4. Problematika předem uhrazených úroků z úvěrů a půjček v případech, kdy věřitelem je poplatník účtující v soustavě jednoduchého účetnictví nebo poplatník, který není účetní jednotkou (§ 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP)

Předkládá: Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č. osvědčení 2252

1. Úvod

V rámci zákona č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, bylo do § 24 odst. 2 ZDP doplněno písmeno zi), které upravuje podmínky, za kterých jsou uznávány jako výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů a dále úroky z úvěrů a půjček v případě, kdy věřitelem je poplatník účtující v soustavě jednoduchého účetnictví nebo poplatník, který není účetní jednotkou.

Příspěvek se zabývá problematikou okamžiku uznání zaplacených úroků z těchto úvěrů a půjček za výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

2. Popis problematiky

Důvodem uvedené novely ZDP byla snaha zákonodárce vyloučit možnost snižovat základ daně z příjmů v případech, kdy je o úrocích na straně dlužníka pouze účtováno (předpisem), ale věřitel - neúčetní jednotka, resp. účetní jednotka účtující

v soustavě jednoduchého účetnictví, úroky zdaňuje až v okamžiku skutečného příjmu (viz důvodová zpráva k bodu 145. vládního návrhu zákona).

Pro dosažení tohoto účelu tedy bylo do ZDP doplněno ustanovení, které váže uplatnění těchto výdajů (nákladů) v rámci základu daně z příjmů na okamžik jejich úhrady.

V důsledku takovéto úpravy ZDP není sporu o tom, že pokud dlužník účtuje o nákladech z titulu úroků z úvěrů a půjček např. v případě, kdy věřitelem je fyzická osoba účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, lze tento náklad uplatnit v rámci základu daně z příjmů až ve zdaňovacím období nebo jeho části, v němž dojde k zaplacení těchto úroků.

V praxi ovšem dochází i k případům, kdy k úhradě úroků z uvedených úvěrů a půjček dochází ze strany poplatníka účtujícího v soustavě podvojného účetnictví dříve, než je účtováno o nákladu ve věcné a časové souvislosti (úhrada předem). Tato situace je v rámci podvojného účetnictví zachycena s pomocí účtů 562 - Úroky (část úroků vztahujících se k aktuálnímu účetnímu období) a 381 - Náklady příštích období (část úroků vztahujících se k účetním obdobím budoucím). I v tomto případě ovšem platí ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP, které za výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů považuje zaplacené úroky.

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP představuje speciální úpravu ve vztahu k ustanovení § 23 odst. 2 ZDP, které ukládá vycházet pro zjištění základu daně u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví z hospodářského výsledku. Důsledkem speciální úpravy je potom skutečnost, že daňový výdaj (náklad) není vázán na vznik nákladu, nýbrž, tak jako v soustavě jednoduchého účetnictví, na okamžik jeho úhrady. Kdyby tomu tak nebylo, nemohlo by dané ustanovení oddělit okamžik vzniku nákladu od jeho uplatnění v rámci základu daně ani při pozdější úhradě úroků.

V případě, že jsou úroky splatné a skutečně také uhrazeny předem, tedy v důsledku uvedeného ustanovení ZDP vede k situaci, kdy v rámci ZDP dochází k uplatnění výdajů ve výši, která dosud není zachycena v účetnictví jako náklad. Tato situace není v rámci ZDP zcela nová. Podobný stav nastává i v případě, kdy odpisy hmotného majetku uplatněné dle § 26 až 33 ZDP převyšují účetní odpisy zachycené v účetnictví.

Za této situace zůstává zachován cíl daného ustanovení, t.j. sjednotit zdaňovací období, v němž bude věřitel zdaňovat úrok a v němž dlužník uplatní tento úrok v rámci stanovení základu daně z příjmů a nedochází tedy k negativnímu dopadu na státní rozpočet.

3. Závěr

Okamžik uplatnění úroků z úvěrů a půjček v případě, kdy věřitelem je poplatník účtující v soustavě jednoduchého účetnictví nebo poplatník, který není účetní jednotkou je v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP vázán na jejich zaplacení, a to jak v případě, že dojde k jejich úhradě po okamžiku jejich zaúčtování do nákladů, tak v případě, že k jejich úhradě dojde před tímto okamžikem.

4. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko MF

Odbor 54 MF považuje přístupy k předloženému problému vycházející z ustanovení § 23 odst. 1 ZDP, za uzavřené. Pro úroky uhrazené předem je u dlužníka účtujícího v soustavě podvojného účetnictví pro daňové účely rozhodující zaúčtování jejich časového rozlišení jako nákladů příštích období; zaúčtování V těchto případech již není důvod upravovat pro účely zjištění základu daně hospodářský výsledek podle § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP.

5. Problematika vyplývající z aplikace novely zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP) - zákona č. 260/2002 Sb.

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

Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osvědčení 1757

1. Úvod

Hlavním cílem zákona č. 260/2002 Sb. byla harmonizace ZDP se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“) ve znění platném od 1.1.2002. Novelou ZoÚ - zákonem č. 353/2001 Sb. došlo v oblasti účetnictví k mnoha systémovým změnám (například obecné oceňování majetkových složek pořizovací cenou, přeceňování některých majetkových složek na reálnou hodnotu a podobně). Bylo tedy nutné patřičným způsobem upravit i jednotlivá ustanovení ZDP. Tento cíl byl realizován právě výše zmíněnou novelou č. 260/2002 Sb. Při aplikaci této novely však mohou vznikat určité výkladové problémy, kterým se chceme věnovat v tomto příspěvku.

2. Popis problematiky

Určité výkladové problémy může způsobovat přechodné ustanovení novely č. 260/2002 Sb., a sice Čl. V bod 1., které zní:

„1. Pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2001 platí dosavadní právní předpisy. Ustanovení článku IV se použijí poprvé pro zdaňovací období roku 2002.“

Taková formulace je částečně nestandardní protože z ní vyplývá, jako kdyby počítala pouze se zdaňovacími obdobími v rozsahu kalendářního roku.

O určité nestandardnosti formulace uvedené v Čl. V bodu 1. zákona č. 260/2002 Sb. svědčí i přechodná ustanovení následujících novel ZDP, respektive návrhů novel ZDP. Příkladem může být novela ZDP - zákon č. 308/2002 Sb., jejíž článek XVI zní: *„Ustanovení čl. XV lze použít již ve zdaňovacím období začínajícím v kalendářním roce 2001“*. Obdobně je tomu i v následujících návrzích novel ZDP (viz např. vládní návrh novely ZDP označený jako parlamentní tisk č. 131). Je patrné, že předmětná přechodná ustanovení vycházejí logicky z toho, že daná novela bude aplikována na zdaňovací období započatá po stanoveném datu. Respektují tak skutečnost, že počínaje 1.1.2001 nemusí být již účetní období identické s kalendářním rokem. Jsme přesvědčeni, že stejným způsobem je nutné vykládat i ustanovení Čl. V bod 1. zákona č. 260/2002 Sb., a to z těchto důvodů:

1) Jak již bylo několikrát zdůrazňováno, zákon č. 260/2002 Sb. harmonizuje ZDP s novelou ZoÚ - zákonem č. 353/2001 Sb. Tato novela ZoÚ se však ve smyslu Čl. II zákona bod 1. zákona č. 353/2001 Sb. použije až na účetní období započatá 1.1.2002 a později. V případě účetních období započatých před 1.1.2002 bude postupováno dle ZoÚ ve znění platném do 31.12.2001. Příkladem mohou být případy hospodářských roků započatých před 1.1.2002, případně případy přeměn, u kterých byl rozhodný den do 31.12.2001 a do konce roku 2001 nebyla přeměna zapsána

do obchodního rejstříku. Pokud by i v těchto případech měla být počínaje 1.1.2002 aplikována novela ZDP - zákon č. 260/2002 Sb., stanou se některá její ustanovení „mrtvá“. Například ustanovení § 24 odst. 2 písm. ze) ZDP ve znění zákona č. 260/2002 Sb. hovoří o pořizovací ceně směnky, o níž je účtováno jako o cenném papíru s odkazem na ZoÚ, přičemž do 31.12.2001 byly cenné papíry v souladu s § 25 odst. 1 písm. d) ZoÚ (ve znění platném do 31.12.2001) oceňovány cenou pořízení.

2) Dopad novely ZDP - zákona č. 260/2002 Sb. na zdaňovací období započatá před 1.1.2002 by znamenal nepřípustnou retroaktivitu (*viz nálezn Ústavního soudu ČR ze dne 12.3.2002 publikovaný v částce 60/2002 Sbírky zákonů pod č. 145/2002 Sb.*).

3) Dopad novely ZDP - zákona č. 260/2002 Sb. na zdaňovací období započatá před 1.1.2002 by znamenal, že z hlediska zdaňování by tato zdaňovací období bylo nutné „rozpůlit“. To znamená částečně je zdaňovat dle ZDP ve znění platném do 31.12.2001 a částečně dle ZDP ve znění zákona č. 260/2002 Sb. Pro takové „dělení“ zdaňovacího období chybí přímá opora v ZDP, přičemž by při praktické aplikaci mohlo dojít k mnoha výkladovým problémům. Příkladem může být to, jak by se za této situace aplikovalo ustanovení Čl. V bod 2. zákona č. 260/2002 Sb.

Závěr

Na základě výše uvedených skutečností doporučujeme přijmout sjednocující názor, že novela ZDP - zákon č. 260/2002 Sb. se použije poprvé pro zdaňovací období, případně účetní období, která nejsou zdaňovacími obdobími a přesto se za ně podává daňové přiznání (viz § 38m odst. 3 ZDP), započatá v roce 2002.

3. Závěr

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výklad k popsané problematice, jak je souhrnně uveden v závěru části 2. *Popis problematiky* tohoto příspěvku, zapracovat do některého z pokynů řady "D", případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko MF

Odbor 54 souhlasí se závěrem předkladatele; použité vymezení účinnosti novely ZDP provedené zákonem č. 260/2002 Sb. bylo převzato z vymezení účinnosti novely zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, provedené zákonem č. 353/2001 Sb.

6. Problematika majetku od 1.1.2003

Předkládá: Ing. Jana Skálová, daňový poradce, č. osvědčení 332
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

1. Úvod - popis problematiky

Vyhláška 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 (dále jen „VPPÚ“) přinesla v oblasti účetnictví od 1.1.2003 mnohé významné změny. Jednou ze zásadních změn v oblasti majetku je, že v případě dlouhodobého hmotného movitého majetku (nadále samozřejmě platí, že nemovitý majetek je dlouhodobým hmotným majetkem bez ohledu na výši vstupní ceny - viz. § 7 odst. 2 VPPÚ), tak v případě dlouhodobého nehmotného majetku, jsou zcela vypuštěna hodnotová kritéria (výše vstupní ceny) jako podmínka pro zařazení do dlouhodobého majetku (viz § 6 odst. 1 VPPÚ a § 7 odst. 3 VPPÚ). Nově tedy bude záležet pouze

na rozhodnutí účetní jednotky, jakou hodnotovou hranici stanoví pro zařazování do dlouhodobého hmotného majetku (dále je „DHM“) a dlouhodobého nehmotného majetku (dále jen „DNM“). Je samozřejmé, že v souladu s § 6 odst. 1 VPPÚ (obdobné pravidlo samozřejmě platí i pro DHM - viz. § 7 odst. 3 písm. b) VPPÚ) je nutné respektovat obecná kritéria na vedení účetnictví, to je v daném případě především princip významnosti (viz § 19 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“)) a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví, v daném případě zobrazení majetku (viz § 7 odst. 1 ZoÚ). Z toho vyplývá, že při stanovování hodnotové hranice je nutné přihlídnout ke konkrétním podmínkám té které účetní jednotky. Majetkové složky, které nepřevýší účetní jednotkou stanovenou hodnotovou hranici (při zohlednění omezení při stanovování této hranice uvedených v předchozí větě), budou účtovány přímo do nákladů s tím, že v případě dlouhodobého hmotného majetku se tyto majetkové složky budou nazývat drobným hmotným majetkem a účetní jednotka o nich bude účtovat jako o zásobách (viz § 7 odst. 3 písm. b) VPPÚ).

2. Daňové dopady popisované změny

2.1. Hmotný majetek

Domníváme se, že v případě dlouhodobého hmotného majetku bude nadále platit, že bez ohledu na stanovení hodnotové hranice v účetnictví (viz část 1. Úvod - popis problematiky) budou samostatné movité věci, případně soubory movitých věcí, jejichž pořizovací cena bude vyšší jak 40.000,- Kč, považovány za hmotný majetek (dále také jen „HM“) ve smyslu § 26 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb. (dále jen „ZDP“). Zde pak může docházet k rozdílům mezi účetnictvím a daněmi, kdy některé majetkové složky budou zaúčtovány přímo do nákladů a přesto se z hlediska daně z příjmů bude jednat o daňově odpisovaný HM. V této souvislosti může vznikat otázka, zda budou v těchto případech splněny veškeré podmínky pro možnost:

a) daňového odpisování dle § 26 a násl. ZDP,

b) u stanovených majetkových složek uplatňování reinvestičního odpočtu ze vstupní ceny dle § 34 odst. 3 a násl. ZDP.

Pro možnost daňového odpisování, respektive uplatnění reinvestičního odpočtu, je podmínkou ve smyslu § 26 odst. 5 a § 34 odst. 4 ZDP zaevidování příslušné majetkové složky, přičemž je odkazováno v této věci na účetní předpisy (viz také pokyn D-190 K § 26 zákona bod 9). Otázkou je, co je možné považovat za splnění této podmínky v případech, když v souladu s tím, co je uvedeno v části 1. Úvod - popis problematiky, zvolí účetní jednotka pro DHM vyšší hraniční částku než je 40.000,-Kč. Domníváme se, že dostatečné z tohoto pohledu bude zachycení předmětné majetkové složky v podrozvahové evidenci (na podrozvahových účtech). Tento výklad vychází z toho, že účetní jednotka v soustavě podvojného účetnictví mimo jiné účtuje také v knihách podrozvahové evidence (viz § 13 odst. 1 písm. d) ZoÚ). Domníváme se, že právní názory, které vycházejí z toho, že pro možnost provádět daňové odpisování a uplatňovat reinvestiční odpočet ze vstupní ceny bude nezbytné zaúčtovat majetek do účtové skupiny 02 - *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný*, nemají oporu v platných právních předpisech. Z § 26 odst. 5 ZDP, respektive § 34 odst. 4 ZDP, nevyplývá, že za evidování v majetku poplatníka je nutné považovat pouze jeho zaúčtování v rámci účtové skupiny 02 - *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný*. V případě takového výkladu (podmínka dle § 26 odst. 5 ZDP, respektive § 34 odst. 4 ZDP, je splněna pouze jeho zaúčtováním v rámci účtové skupiny 02 - *Dlouhodobý hmotný majetek*) by také bylo minimálně otázkou,

zda by vzniklý účetní náklad (účetování o drobném hmotném majetku jako o zásobě v rámci účetné skupiny 50-Spotřebované nákupy) nebyl přímo daňově relevantní na základě § 23 odst. 2 a 10 ZDP, když ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) ZDP vylučuje z daňově relevantních nákladů výdaje na pořízení hmotného majetku dle definice hmotného majetku v účetních předpisech.

Na základě výše uvedeného jsme toho názoru, že podmínka dle § 26 odst. 5 ZDP, respektive § 34 odst. 4 ZDP, bude splněna také v případě zachycení daných majetkových složek na podrozvahových účtech.

2.2. Nehmotný majetek

V případě nehmotného majetku, u kterého bude ocenění pod hranicí stanovenou účetní jednotkou (viz část 1. *Úvod - popis problematiky*), se jedná o náklad, který ZDP v současném znění výslovně neupravuje. Bude se proto jednat o náklad, který bude obecně daňově relevantní, a to na základě § 23 odst. 2 a 10 ZDP. Pro daňovou uznatelnost těchto položek nebude relevantní ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) ZDP, které upravuje účetní odpisy DNM. V daném případě se však o DNM nejedná.

2.3. Shrnutí

a) Hmotný majetek

V případě hmotného movitého majetku v ocenění nad 40.000,-Kč, ale pod hranici stanovenou účetní jednotkou dle § 7 odst. 3 písm. b) VPPÚ pro zahrnování do DHM, se bude jednat o účetní, avšak daňově nerelevantní náklad. Takový majetek je však možné daňově odpisovat, respektive uplatňovat u něj reinvestiční odpočet ze vstupní ceny. Podmínka zaevidování (§ 26 odst. 5, respektive § 34 odst. 4 ZDP) bude splněna zachycením uvedených majetkových složek v rámci podrozvahové evidence (viz § 13 odst. 1 písm. d) ZoÚ).

Z důvodu zcela jednoznačného odstranění jakýchkoliv výkladových problémů doporučujeme v rámci příští novely přímo do textu zákona (nejlépe § 34 odst. 4 ZDP) doplnit ustanovení zhruba tohoto znění: „...V případě HM účtovaného na základě účetních předpisů přímo do nákladů se za evidování považuje evidence na podrozvahových účtech.“

b) Nehmotný majetek

U nákladů z titulu nehmotného majetku, u kterého jeho ocenění bude pod hodnotovou hranicí stanovenou ve smyslu § 6 odst. 1 VPPÚ účetní jednotkou pro zahrnování do DNM, se bude jednat o daňově relevantní náklad na základě § 23 odst. 2 a 10 ZDP. Omezení stanovená v § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 ZDP se v tomto případě neuplatní.

3. Závěr

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výklad k popsané problematice, jak je souhrnně uveden v části 2.3. *Shrnutí* tohoto příspěvku, zapracovat do některého z pokynů řady "D", případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko MF

Odbor 54 souhlasí s přístupy předkladatelů uvedenými ve shrnutí příspěvku s tím, že je připraven návrh novely ZDP, který v návaznosti na nově vymezené účetní ocenění dlouhodobého nehmotného majetku a dlouhodobého hmotného majetku řeší vymezení dlouhodobého nehmotného majetku pro daňové účely (§ 32a) a zpřesňuje podmínky pro uplatnění odčitatelné položky podle § 34 odst. 3 ZDP u movitého hmotného majetku, o němž se neúčtuje jako o majetku.

7. Daňová problematika uznatelnosti úroků z úvěrů poskytnutých zahraničními věřiteli při přeměnách společností v roce 2003

Předkládá: Ing. Aleš Cechel, daňový poradce, č. osvědčení 2141
Ing. Aleš Zídek, daňový poradce, č. osvědčení 3016

1. Popis situace

Při přeměnách společností vyvstává otázka posuzování daňové uznatelnosti úroků z úvěrů poskytnutých zanikající společnosti zahraničními věřiteli, v případě, že tyto úroky byly zaplacený až po rozhodném dni fúze a pro zanikající společnost byly v období před rozhodným dnem fúze nezaplacené úroky daňově neuznatelné podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“).

Pro účely výkladu uvažujeme modelový případ sloučení (fúze dle § 69a zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění) dvou společností. Běžným zdaňovacím obdobím zanikající i nástupnické společnosti před sloučením je kalendářní rok. Zanikající společnost je financována úvěry poskytnutými zahraničními věřiteli. Úroky z těchto úvěrů jsou např. splatné vždy na konci daného úrokového období, které však není shodné s kalendářním rokem. Prakticky tedy dochází k situaci, kdy jsou úroky vztahující se k určitému zdaňovacímu období zaplacený až v následujícím zdaňovacím období. Předpokládáme, že rozhodným dnem fúze je 1.1.2003 a k zápisu fúze do obchodního rejstříku dojde v průběhu roku 2003.

V tomto příspěvku bychom se chtěli zaměřit na otázku daňového posouzení úroků placených v průběhu fúze společností v období:

- mezi rozhodným dnem fúze a zápisem fúze do obchodního rejstříku; a
- po zápisu fúze do obchodního rejstříku.

2. Legislativní rámec

Podle současného znění § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP jsou daňově uznatelným výdajem i:

„zaplacené smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů a dále zaplacené úroky z úvěrů a půjček v případě, kdy věřitelem je poplatník účtující v soustavě jednoduchého účetnictví nebo poplatník, který není účetní jednotkou“.

Dle přijatého výkladu (viz například příspěvek Ing. Jiřího Škampy a Ing. Jiřího Nesrovnala „Problematika úroků z půjček a úvěrů poskytnutých zahraničním věřiteli“ projednávaný na Koordinačním výboru MF ČR dne 27.6.2001) současného znění § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP jsou úroky z úvěrů poskytnutých zahraničními věřiteli daňově uznatelné až v okamžiku jejich zaplacení. Pokud existuje mezi Českou republikou a zemí, která poskytla úvěry, smlouva o zamezení dvojího zdanění, která obsahuje tzv. zákaz diskriminace v oblasti úroků, je možné úroky z takových úvěrů

považovat za daňově uznatelný výdaj i v případě, že nejsou zaplacený v daném zdaňovacím období.

Připravovaná novela ZDP (sněmovní tisk 131, 27.11.2002 prošel prvním čtením a je přikázán k projednání výborům) by měla změnit daňový režim úroků z úvěrů poskytnutých zahraničními věřiteli. Dle navrhovaného znění § 24 odst. 2 písm. zi) by daňově uznatelnými výdaji měly být i:

„smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, jen pokud byly zaplacený; a dále úroky z úvěrů a půjček v případě, kdy věřitelem je poplatník uvedený v § 2 nebo poplatník uvedený v § 17 odst. 3, který neúčtuje v soustavě podvojného účetnictví, jen pokud byly zaplacený.“

Navrhované ustanovení by mělo být účinné od 1.1.2004, s tím, že daňová uznatelnost nezaplacených úroků z úvěrů poskytnutých zahraničními věřiteli v předchozích zdaňovacích obdobích je řešena v přechodných ustanoveních k novele:

„Úroky z úvěrů a půjček poskytnutých zahraničními věřiteli, které nebyly podle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění zákona č. 492/2000 Sb., výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve zdaňovacích obdobích 2001 až 2003 z důvodu jejich nezaplacení, jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v tom zdaňovacím období, ve kterém budou zaplacený.“

3. Rozbor problematiky

Pro účely následující diskuse vycházíme z předpokladu, že podle současného znění § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP a jeho praktického výkladu budou úroky z úvěrů poskytnutých zahraničními věřiteli (pokud příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění neexistuje, nebo neobsahuje tzv. zákaz diskriminace v oblasti úroků) naběhlé v určitém zdaňovacím období daňově uznatelným výdajem až v období, kdy dojde k jejich zaplacení.

V případě odlišného výkladu daňového režimu úroků z úvěrů placených tzv. „pozadu“ poskytnutých zahraničními věřiteli nás proto informujte.

Dále posuzujeme daňovou uznatelnost úroků z úvěrů poskytnutých zahraničními věřiteli zanikající společnosti v případě přeměn společností, pokud dojde k jejich zaplacení:

- období od rozhodného dne fúze do zápisu fúze do obchodního rejstříku,
- období po zápisu fúze do obchodního rejstříku.

Období od rozhodného dne fúze do zápisu fúze do obchodního rejstříku

V tomto období je z právního pohledu závazek zaplatit naběhlé úroky závazkem zanikající společnosti, avšak z účetního a daňového pohledu je tento závazek již evidován u nástupnické společnosti, která zahrne do svého daňové přiznání za období od rozhodného dne fúze veškeré zdanitelné příjmy a související výdaje týkající se jak jí, tak i za zanikající společnosti. Tento způsob stanovení základu daně u nástupnické společnosti byl projednán a potvrzen na koordinačním výboru (příspěvek předložený Ing. Alešem Cechelem a Ing. Alešem Zídkem „Daňová problematika sloučení a převzetí jmění společností podle novelizované legislativy“ projednávaný na Koordinačním výboru MF ČR dne 27.6.2002).

Dle praktického výkladu současného znění § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP se domníváme, že úroky z úvěrů poskytnutých zahraničními věřiteli naběhlé zanikající společnosti ve zdaňovacím období před rozhodným dnem fúze, avšak zaplacené v období od rozhodného dne fúze do zápisu fúze do obchodního rejstříku, by měly být u nástupnické společnosti daňově uznatelným výdajem v tomto zdaňovacím období za předpokladu, že tyto naběhlé úroky nebyly pro zanikající společnost daňově uznatelným výdajem v předchozích zdaňovacích obdobích z důvodu jejich nezaplacení.

V případě opačného výkladu by se příslušný úrok stal definitivně neuznatelným, pokud by ho zanikající společnost nezaplátila do konce období předcházejícího rozhodný den fúze. Fúze je obecně chápána jako daňově neutrální transakce, a proto se domníváme, že nebylo úmyslem zákonodárce neumožnit v tomto případě dlužníkovi (ani jeho právnímu nástupci) uplatnit úroky jako daňově uznatelné výdaje ani v případě jejich pozdějšího zaplacení.

Domníváme se, že takto restriktivní výklad by byl zavádějící a vedl by k absurdním situacím, kdy ani některé další běžné výdaje, jejichž daňová uznatelnost je vázána na okamžik zaplacení, by v případě přeměn společností nemohly být uplatněny jako daňově uznatelný výdaj. Těmito výdaji jsou např.:

- zaplacené smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vtaů,
- zaplacená daň z nemovitostí,
- zaplacená daň z převodu nemovitostí.

Dosud jsme se ve výše uvedených případech nesetkali s výkladem, podle něž by tyto výdaje placené v případě fúze zanikající společností nebyly uznávány jako daňový výdaj u nástupnické společnosti, a proto předpokládáme obdobný závěr i v případě úroků z úvěrů poskytnutých zahraničními věřiteli.

ZDP sice v některých ustanoveních § 24 specificky upravuje (nebo upravoval) daňový režim uznatelnosti nákladů pro právního nástupce. Podle našeho názoru se ale jedná o speciální ustanovení, ze kterých pro právního nástupce nelze obecně vyvozovat neuznatelnost ostatních nákladů specificky neupravených.

- § 24 odst. 2 písm. f) ZDP, poslední věta, upravuje postup ve výše uvedené situaci u výdajů na zdravotní a sociální pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti („pojistné“).

Podle našeho názoru je v tomto ustanovení úprava postupu pro právního nástupce obsažena, protože § 24 odst. 2 písm. f) vztahuje možnost uplatnit náklad na konkrétního poplatníka (zaměstnavatele, komanditní společnost, atd.), a tudíž není zcela zřejmý přechod možnosti uplatnit tento náklad u právního nástupce. Domníváme se tedy, že úprava postupu má v tomto případě své opodstatnění.

Naopak v případě § 24 odst. 2 písm. zi), ale také § 24 odst. 2 písm. ch) není podobné ustanovení nutné, neboť zákon pouze stanoví obecnou podmínku uznatelnosti specifikovaných výdajů, tzn. tyto výdaje musí být výdaji zaplacenými.

- V § 24 odst. 2 písm. r) ve znění platném do 31.8.2002 byl také specifikován postup uznatelnosti ztráty vzniklé z prodeje cenných papírů v případě právního nástupce. Toto ustanovení však upravovalo podmínky nakládání se ztrátou, která není soukromoprávním závazkem poplatníka (jako nezaplacený úrok), ale pouze dopočítanou hodnotou, u které není (respektive nebyl) zcela jasný

její přechod na právního nástupce. Domníváme se tedy, že úprava postupu měla v tomto ustanovení vysvětlující funkci.

Období po zápisu fúze do obchodního rejstříku

Dle obchodního zákoníku na nástupnickou společnost přecházejí práva a povinnosti zanikající společnosti. Právní účinky fúze nastávají dle § 69a odst. 4 obchodního zákoníku ke dni zápisu fúze do obchodního rejstříku. Závazek zanikající společnosti zaplatit naběhlé úroky v předchozích zdaňovacích obdobích, stejně jako naběhlý úrok v daném zdaňovacím období, se tedy stává závazkem nástupnické společnosti.

Úhradou nezaplacených úroků nástupnickou společností - jako dlužníkem - dochází zcela nepochybně k zániku závazku z titulu těchto úroků (viz například příspěvek Ing. Jiřího Škampy „Definice pojmu zaplacené uvedené v § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů“ projednávaný na Koordinačním výboru MF ČR dne 13.2.2002). Platí tedy, že v případě, kdy úrok zaplatí nástupnická společnost, dojde k zaplacení ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi), a tudíž vznikne daňově uznatelný náklad. Tuto interpretaci lze odvodit i z gramatického rozboru textu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi), kde zaplacení není vázáno na konkrétní osobu poplatníka a z kontextu je pouze zřejmé, že se má jednat o poplatníka - dlužníka z titulu závazku zaplatit úrok.

I v tomto případě platí obdobné argumenty jako při zaplacení úroku v období mezi rozhodným dnem fúze a zápisem fúze do obchodního rejstříku s tím, že na rozdíl od předchozího období již bude úrok vždy placen nástupnickou společností, na kterou závazek přešel.

4. Závěr

Podle našeho názoru by úroky z úvěrů poskytnutých zahraničními věřiteli naběhlé zanikající společnosti v období před rozhodným dnem fúze, avšak zaplacené ve zdaňovacích obdobích po rozhodném dni fúze, měly být u nástupnické společnosti daňově uznatelným výdajem v příslušném zdaňovacím období, pokud tyto naběhlé úroky nebyly pro zanikající společnost daňově uznatelným výdajem v předchozích zdaňovacích obdobích z důvodu jejich nezaplacení.

5. Návrh doporučení

Přijmout sjednocující závěr a po projednání v rámci Koordinačního výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

ZDP výslovně neupravuje možnost daňové uznatelnosti dotčených úroků při jejich zaplacení **právním nástupcem**. Jedná se však o přechod závazku a proto pokud by tyto zaplacené úroky nebyly správcem daně u právního nástupce uznány, zastává MF názor, že doměrky na dani z tohoto titulu lze **řešit dle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., v platném znění**.

8. Daňový odpis násobného technického zhodnocení pronajatého HM a jiného majetku podle § 26 odst. 3 písm. c) jsou-li hrazeny nájemcem

Předkládá: Ing. Richard Dvořák, daňový poradce, č. osvědčení 1800

1. Úvod - popis problému

V průběhu standardního pronájmu a pak především v průběhu financování formou finančního leasingu (finanční pronájem s následnou koupí najatého hmotného

majetku) dochází velmi často k nutnosti provést technické zhodnocení pronajatého majetku a v mnoha případech je nájemce zavázán uhradit i část výdajů, které podle zvláštních předpisů tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku.

Trend prodlužování doby financování resp. doby pronájmu nebo doby trvání finančního leasingu sebou přináší i potřebu provádění násobného technického zhodnocení na jednom pronajatém majetku. V této souvislosti je nutné se vypořádat s daňovým režimem odpisování násobného technického zhodnocení provedeného na jednom pronajatém majetku a v ojedinělých případech i s daňovým odpisováním postupně aktivovaných výdajů hrazených nájemcem, které podle zvláštních předpisů tvoří součást ocenění pronajatého hmotného majetku formou finančního leasingu.

2. Analýza problému

Zákon o dani z příjmů v § 26 odstavec 3 definuje jiný majetek, kterým se pro účely tohoto zákona mimo jiné rozumí technické zhodnocení a pak podle písmena c) také výdaje hrazené nájemcem, které podle zvláštních předpisů tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 40.000,- Kč.

Tento majetek pak lze podle § 28 odst. 3 odpisovat za podmínky, že tento jiný majetek byl uhrazen nájemcem a současně byla sjednána písemná smlouva s pronajímatelem a současně vstupní cena u vlastníka odpisovaného majetku není o tento jiný majetek zvýšena. Pro odpisování se jiný majetek zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek a odpisuje se podle zákona o daních z příjmů.

Podle ustanovení výše uvedených §§ 26 a 28 lze jednoznačně postupovat tehdy, kdy k jednomu pronajatému majetku nájemce uhradil a chce odpisovat právě jeden typ jiného majetku a to buď jednou provedené technické zhodnocení nebo jeden výdaj podle § 26 odst. 3 písm. c) ZDP. Z ustanovení těchto paragrafů nelze přímo vyčíst jak má postupovat daňový poplatník - nájemce, který u pronajatého majetku uhradil výdaje podle § 26 odst. 3 písm. c), tedy výdaje které tvoří součást ocenění pronajímaného majetku, a pak provedl a uhradil technické zhodnocení na tomtéž pronajímaném majetku, nebo provedl několik po sobě jdoucích a hrazených technických zhodnocení na tomtéž pronajímaném majetku.

Z ustanovení § 28 odst. 3 ZDP lze nepřímou dovozovat, že u odpisování jiného majetku podle § 26 odst. 3 písmeno a) technické zhodnocení a písmeno c) výdaje které tvoří součást ocenění pronajímaného hmotného majetku, se postupuje obdobně jako kdyby tento jiný majetek byl standardním hmotným majetkem ve smyslu § 26 odst. 2 a pak by každé následné technické zhodnocení nebo uhrazení výdajů podle § 26 odst. 3 písm. c) u jednoho a téhož pronajímaného majetku bylo považováno za zvýšení vstupní ceny (zůstatkové ceny) a při odpisování by se postupovalo způsobem stanoveným pro hmotný majetek.

Zvláštní situace může vzniknout při odpisování jiného majetku podle § 26 odst. 3 písm. c), kterým jsou výdaje hrazené nájemcem, které podle zvláštních předpisů tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku. Zvláštní předpisy, Opatření ministerstva financí č.j. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, v zásadě rozlišují dva typy výdajů, jedny které tvoří součást

ocenění majetku pouze pokud byly vydány do doby uvedení dlouhodobého majetku do užívání, a druhé které jsou vydávány v souvislosti s pořízováním dlouhodobého majetku a to bez ohledu na okamžik, kdy byly vydány. Druhý typ výdaje tedy může zapříčinit vzniknutí po sobě jdoucích výdajů, které by samostatně splnily podmínky pro aktivaci jako jiný majetek podle § 26 ZDP. I v takovémto případě se domnívám, že každý následný vznik jiného majetku podle § 26 odst. 3 písm. c) resp. každý další výdaj hrazený nájemcem, pokud již vznikl jiný majetek podle § 26 odst. 3 písm. c), který je možné odpisovat, je nutné považovat za zvýšení vstupní ceny (zůstatkové ceny) hmotného majetku, aktivovaného u nájemce v souladu s § 26 ZDP.

Takovýto postup nepřímou potvrzuje i ustanovení § 29 odst. 4, které upravuje postup poplatníka při aktivaci odkoupeného majetku z finančního leasingu. Poplatník, který odpisoval technické zhodnocení a výdaje vymezené v § 26 odst. 3 písm. c) nebo jejich část, která není vyloučena z odpisování, související s majetkem odkoupeným podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, zvýší o pořizovací cenu odkoupeného majetku vstupní (zůstatkovou) cenu již odpisovaného jiného majetku a pokračuje v započatém odpisování. Z tohoto lze dovozovat, že nájemce vede u každého pronajatého resp. najatému majetku pouze jeden jiný majetek a to bez ohledu z kolika postupně za sebou jdoucích výdajů ve smyslu § 26 odst. 3 písm. c) nebo technických zhodnocení se skládá.

Pro stanovení způsobu pokračování v odpisování jiného majetku na straně nájemce v souladu s § 26, kde dochází k postupnému zvyšování vstupní ceny (zůstatkové ceny) je potřebné vzít v úvahu i ustanovení § 29 odst. 7, které říká: „Při zvýšení vstupní ceny, ke kterému dochází u již odpisovaného majetku z jiného důvodu, než je jeho technické zhodnocení, se odpis stanoví ze změněné vstupní ceny (zůstatkové ceny) při zachování platné sazby (koeficientu) podle § 31 nebo § 32“. Takto by měl postupovat poplatník - nájemce při pokračování odpisování při zvýšení vstupní (zůstatkové) ceny prvotního jiného majetku jak v důsledku dalších výdajů, které jsou jiným majetkem podle § 26 odst. 3 písm. c), tak i následného technického zhodnocení pronajímaného majetku, tak i v důsledku odkoupení majetku podle smlouvy o finančním leasingu.

3. Závěr

Nájemce, který vytváří jiný majetek podle § 26 odst. 3 písm. a) a písm. c) ZDP a odpisuje ho podle § 28 odst. 3 ZDP, vytváří pouze jeden jiný majetek k jednomu pronajímanému majetku.

Každý další vznik jiného majetku k témuž pronajímanému majetku zvyšuje vstupní (zůstatkovou) cenu již odpisovaného jiného majetku.

Po zvýšení vstupní (zůstatkové) ceny jiného majetku, který je již odpisován, pokračuje poplatník v odpisování tak, že odpis se stanoví ze změněné vstupní ceny (zůstatkové ceny) při zachování platné sazby (koeficientu) podle § 31 nebo § 32.

4. Doporučení

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme zveřejnit závěry v Bulletinu KDP ČR a v odborném tisku.

Stanovisko MF

V popisu problematiky je správně uvedeno, že při vzniku jiného majetku (§ 26 odst. 3 písm. c)) se při jeho odpisování použije § 29 odst. 7, t.j. **pokračování ze změněné vstupní ceny**. V případě technického zhodnocení (§ 33 a § 26 odst. 3

písm. a) provedeného nájemcem je nutné vždy, s výjimkou prvního technického zhodnocení, které by předcházelo vzniku jiného majetku dle § 26 odst. 3 písm. c) nutné uplatnit režim odpisování pro zvýšenou vstupní cenu (§ 31) nebo zvýšenou zůstatkovou cenu (§ 32). Proto se závěry příspěvku, v nichž je konstatováno, že i pro technické zhodnocení provedené nájemcem se uplatní odpisy ze změněné vstupní ceny **nelze souhlasit**.

XX

Termín příštího jednání KV KDP byl dohodnut na 9.4.2003, s místem konání Praha 1, pracoviště Lazarská 7, zasedací místnost č. 310, 3. patro, od 13.00 hodin; KDP předá podklady pro toto jednání nejpozději do 19.3.2003.

V Praze dne 4.4.2003

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