

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

**Zápis z jednání Koordinačního výboru
s Komorou daňových poradců ČR ze dne 28.11.2012****UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 28.11.2012**
- seznam -**Daň z příjmů**

384/23.10.12 Daňový režim výdajů sportovních klubů, vynakládaných za účelem splnění smluvních podmínek vůči profesionálním hráčům.....str. 2
Předkládá: Ing. Tomáš Hajdušek

Daň z příjmů

377/11.07.12 Zdanění zahraničních podílových fondůstr. 10
Předkládají: Ing. Petra Pospíšilová,
JUDr. Ing. Radek Halíček

Daň z příjmů

385/28.11.12 Změny v režimu zdanění provozovatelů loterií a jiných podobných her od 1. ledna 2012 – odpisování hmotného a nehmotného majetkustr. 13
Předkládá: Ing. David Kužela

PŘÍSPĚVEK UZAVŘENÝ S ROZPOREM V ČÁSTI „FYZICKÉ OSOBY“

Daň z příjmů

384/23.10.12 Daňový režim výdajů sportovních klubů, vynakládaných za účelem splnění smluvních podmínek vůči profesionálním hráčům.

Předkládá: Ing. Tomáš Hajdušek, daňový poradce, č. osvědčení 1381

Příspěvek se zabývá daňovým režimem výdajů sportovních klubů, vynakládaných za účelem splnění smluvních podmínek vůči profesionálním hráčům.

Příspěvek je rozdělen do pěti částí. V první části jsou uvedeny možné způsoby hrazení nákladů. Ve druhé části je uveden popis stávající praxe. Ve třetí části je řešen právní a daňový režim nepojmenovaných smluv, uzavíraných mezi klubem a hráčem. Ve čtvrté části je řešen režim zdanění z hlediska daně z příjmů, a to jak na straně klubu, tak i na straně hráče. V páté části je navrhován obecný závěr.

1. Úvod

Smluvní vztah mezi klubem a hráčem se v oblasti úhrady nutně a účelně vynaložených nákladů při plnění smluvního závazku ze strany klubu blíží svým charakterem zákonné úpravě mandátní smlouvy.

Obchodní zákoník přitom smluvním stranám umožňuje, aby v souladu se zásadou smluvní volnosti, efektivně, s ohledem na specifika a variabilitu plnění, jež mohou být předmětem mandátní smlouvy, zvolily způsob úhrady nutně a účelně vynaložených nákladů při plnění smluvního závazku.

V zásadě existují tři možnosti kompenzace nákladů vzniklých mandatáři v souvislosti s plněním, které je předmětem smlouvy:

- 1) náhrada nákladů, které mandatáři vzniknou, je zahrnuta v úplatě sjednané ve smlouvě,
- 2) mandatář náklady, jež mu vznikly, vyúčtuje mandantovi, který je povinen mu je uhradit (§ 572 obchodního zákoníku),
- 3) mandatáři konkrétní náklady ve smyslu vynaložení vlastních prostředků ke splnění závazků nevzniknou, neboť mandant mu v souladu s ustanovením § 568 odst. 2 obchodního zákoníku zajistí podmínky pro splnění závazku a případné výdaje hradí přímo sám.

Problematika daňového režimu úhrad nákladů způsobem č. 2 a 3 prošla svým názorovým vývojem, který byl ustálen mimo jiné nálezem Ústavního soudu České republiky č. II ÚS 686/05 ze dne 25. 10. 2006 a Sdělením Ministerstva financí vydané na základě nálezu Ústavního soudu ČR, pramen II. ÚS 686/05 ze dne 25. 10. 2006, vydaným 21. 6. 2007.

Podobně jako v případě mandátní smlouvy je tomu i v případě příkazní smlouvy podle občanského zákoníku. Podle ust. § 728 občanského zákoníku je totiž příkazce povinen, není-li jinak dohodnuto, poskytnout příkazníkovi předem na jeho žádost

přiměřené prostředky, nezbytné ke splnění příkazu a nahradit příkazníkovi potřebné a užitečné náklady, vynaložené při provádění příkazu, a to i když se výsledek nedostavil.

Tento příspěvek navazuje na odsouhlasený příspěvek na KOOV pod číslem 338/14.09.11, předložený Ing. Tomášem Plešingrem a Ing. Štěpánem Osičkou, který se týkal druhého způsobu úhrady nákladů. Nyní předkládaný příspěvek se týká třetího způsobu úhrady nákladů, kdy sportovní klub hradí ze svých prostředků náklady, vynaložené na činnost hráče.

2. Vymezení problému

Sportovní kluby uzavírají s hráči nejčastěji smlouvu o sportovní činnosti či smlouvu o spolupráci při výkonu sportovní činnosti.

Mezi smluvní závazky hráče patří například:

- zúčastňovat se tréninků, soustředění a veškerých zápasů mužstev klubu, a to v oblečení a obutí, určených klubem
- dodržovat v souvislosti se sportovní činností stanovený sportovní a organizační režim
- dodržovat zásady denního režimu, správné výživy a životosprávy, hygieny a regenerace a rehabilitace a podrobovat se všem stanoveným procedurám
- zúčastňovat se společenských a propagačních akcí dle pokynů klubu, a v souvislosti s aktivitami klubu vystupovat na veřejnosti, zejména v masových sdělovacích prostředcích, v oblečení, vycházkové obuvi a jiných viditelných součástech oděvu, způsobem stanoveným klubem

Mezi smluvní závazky klubu patří například:

- vytvářet podmínky pro trénink, realizaci denního režimu hráče, jeho stravování, regeneraci a odpočinku
- zajišťovat kvalitní lékařskou a terapeutickou péči
- zajišťovat hráči dopravu, stravu a ubytování v době zájezdů k utkáním, při soustředěních a obdobných příležitostech
- zapůjčit hráči sportovní potřeby k tréninkům a utkáním a zajistit jejich udržování a obměnu
- zapůjčit hráči vycházkovou obuv a oblečení a zajistit jejich udržování a obměnu

Sportovní kluby tak hráčům poskytují v souladu s uzavřenou smlouvou rozličná plnění, přičemž z povahy věci je zřejmé, že tato plnění se týkají pouze a výhradně činnosti, vykonávané hráčem pro tento klub.

Nejčastěji se jedná o tato plnění ze strany klubu vůči hráči:

- ubytování
- stravování
- léky a léčiva
- regenerace a terapie
- doprava

- sportovní vybavení a pomůcky
- obuv a oblečení

Vzhledem k dosavadnímu přístupu správců daně vznikla praxe, podle níž klub na straně jedné účtuje hráči poskytování těchto nezbytných plnění a na straně druhé hráč zpětně tato plnění účtuje klubu, např. formou mimořádných odměn nad úroveň sjednané základní odměny. Následně dochází ke vzájemnému zápočtu bez jakéhokoliv finančního plnění.

Tento způsob znamená zbytečnou administrativní zátěž na straně klubů i hráčů. I Nejvyšší správní soud považuje tuto operaci za daňově neutrální¹ a nabízí se proto otázka, nakolik je zavedená praxe odůvodněná a potřebná.

3. Právní režim smluv o spolupráci při výkonu sportovní činnosti

Hráči uzavírají smlouvy v postavení osoby samostatně výdělečně činné², sportovní kluby jsou obchodními společnostmi. Podle povahy smlouvy se může jednat o:

- mandátní smlouvu dle obchodního zákoníku
- příkazní smlouvu dle občanského zákoníku

Jak ve svém nálezu³ uvedl Ústavní soud, „*Obchodní zákoník a obdobně občanský zákoník (§ 724 a násl. upravující příkazní smlouvu) tedy smluvním stranám umožňuje, aby v souladu se zásadou smluvní volnosti, efektivně, s ohledem na specifika a variabilitu plnění, jež mohou být předmětem mandátní smlouvy, zvolili způsob úhrady nákladů (výdajů).*

Obsahem práva na náhradu nákladů je přitom právo subjektu, který důvodně vynaložil prostředky na splnění závazku, na jejich úhradu tak, aby mu plněním závazku nevznikla újma. Pokud tedy dochází ke kompenzaci vzniklých nákladů, nejedná se na straně subjektu, jemuž je úhrada nákladů, přímo poskytována, o získávání příjmů realizací živnostenské činnosti.“

Pro určení daňového režimu tak podstatné, zda se konkrétní smlouva bude řídit režimem mandátní smlouvy dle obchodního zákoníku, či příkazní smlouvy dle občanského zákoníku.

Předkladateli je znám rozsudek Nejvyššího správního soudu⁴, podle kterého je „*vyloučena podobnost činností mandatáře podle mandátní smlouvy a závazkového vztahu (innominátního), na jehož základě dosahoval stěžovatel zdanitelných příjmů (činnost výkonného sportovce)“.*

K tomuto jednak překladařel příspěvku uvádí, že tento rozsudek neprošel testem ústavnosti, neboť ústavní stížnost byla Ústavním soudem⁵ zčásti odmítnuta pro opožděnost a zčásti odmítnuta jako nepřijatelné podání, protože nebyla podána advokátem. Dále překladařel uvádí odkaz na odbornou literaturu⁶, ve které byl tento

¹ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. srpna 2012, čj. 2 Afs 22/2012-31

² rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, čj. 2 Afs 16/2011-78 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 8. 2012, čj. 2 Afs 22/2012-31

³ náleží ústavního soudu ze dne 25. 10. 2006, sp. zn. II. ÚS 686/05

⁴ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. února 2010, čj. 7 Afs 36/20085-162

⁵ usnesení Ústavního soudu ze dne 9. 2. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 38/10

⁶ Ing. Tomáš Urbášek, LL.M., FCCA, Ing. Dana Soldánová, Nezákoně zdanění aneb Náklady hrazené objednatelům stále centrem pozornosti, Daně a právo v praxi 2010/10

rozsudek podroben obsáhlé kritice, když je mu vyčítána argumentační slabost a dokonce i nepřezkoumatelnost, což dle autorů znemožňuje jeho další využití pro soudní či správní praxi. Meritem věci byl v tomto případě běh prekluzivní lhůty a argumentaci stěžovatele nálezem Ústavního soudu se Nejvyšší správní soud v podstatě nezabýval, neboť se jednalo o nepřipustnou námitku.

Dále podle judikatury Nejvyššího soudu⁷ „*U nepojmenovaných smluv určují obsah smlouvy její účastníci, kteří si upraví vzájemná práva a povinnosti, jež tvoří obsah smlouvy, která je právním důvodem jejich vzniku. Teprve není-li v určité otázce účastníky nic smlouveno, použijí se na závazkový právní vztah, vzniklý z nepojmenované smlouvy, analogicky ta zákonná ustanovení, která upravují závazkový právní vztah obsahem a účelem nejbližší.*“

Podle judikatury Nejvyššího správního soudu⁸ se smluvní volnost, zakotvená v nálezem Ústavního soudu⁹, uplatní také u dalších typů smluv. Lze tedy dovodit, že ani u nepojmenovaných smluv by nemělo u poskytovatele plnění (hráčů) docházet ke zdanění nákladů hrazených objednatelem (klubem) za předpokladu, že si smluvní strany daný způsob sjednají v souladu se zákonem.

Ostatně takový závěr je rovněž v souladu se zásadou materiální pravdy daňového řízení¹⁰, podle které správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

Přehlédnout nelze ani ust. § 576 obchodního zákoníku, podle kterého se ustanovení § 567 až 575 použijí přiměřeně i v případech, kdy je povinnost podle jiných ustanovení tohoto zákona zařídit určitou záležitost na účet jiného, ledaže z těchto jiných ustanovení vyplývá něco jiného.

Dílčí závěr:

Ani v případě smluv uzavíraných mezi sportovními kluby a hráči nelze pro určení jejich daňového režimu vyloučit zohlednění právní úpravy obchodního zákoníku, platné pro mandátní smlouvu, či občanského zákoníku, platné pro příkazní smlouvu. Vždy bude záležet na způsobu sjednání zajišťování věcí, informací a prostředků potřebných k výkonu činnosti, a hrazení souvisejících nákladů, ve smlouvě za předpokladu, že si smluvní strany daný způsob sjednají v souladu se zákonem.

4. Daňový režim plnění na straně klubu a hráče

a) daňový režim na straně klubu

Zde praxe dospěla jednoznačně k závěru, že plnění, která klub vynakládá v souladu s uzavřenou smlouvou, jsou (za splnění podmínky obecné klauzule¹¹) daňově uznatelným nákladem na straně klubu.

⁷ rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 9. září 2009, spis. zn. 33 Cdo 1977/2007

⁸ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2007, čj. 1 Afs 26/2007-90

⁹ nález ústavního soudu ze dne 25. 10. 2006, sp. zn. II. ÚS 686/05

¹⁰ § 8 odst. 3 daňového řádu

¹¹ § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů

Nutnou podmínkou je, že se jedná o takové výdaje, které přímo souvisí se zajištěním sportovní činnosti hráče, a nejedná se přitom o výdaje na osobní potřebu hráče či zneužití daňového práva.

Opřít se lze v tomto případě i o recentní judikaturu Nejvyššího správního soudu¹², která se týká daňové uznatelnosti nákladů, vynaložených objednatelem služby ve prospěch toho, kdo službu poskytuje.

Jedná s tedy o výdaje klubu, které jsou vynakládány za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů klubu, kterými typicky jsou:

- příjmy ze vstupného na utkání
- příjmy z prodeje televizních práv
- odstupné za převod smluvních práv s hráči
- příjmy z marketingové a reklamní činnosti
- příjmy z merchandisingu

b) daňový režim na straně hráče

V souladu se závěry Ústavního soudu¹³ se u hráče nejedná o nepeněžní příjem, a to za splnění těchto podmínek:

- plnění je poskytnuto pouze a výhradně na zajištění podmínek ke splnění závazků ze smlouvy
- plnění je poskytnuto v nepeněžní formě
- nejedná se o výdaje na osobní potřebu hráče

Dílčí závěr:

Plnění, která klub vynakládá v souladu s uzavřenou smlouvou s hráčem, jsou (za splnění podmínky obecné klauzule¹⁴) daňově uznatelným nákladem na straně klubu. Podmínkou je, že se jedná o takové výdaje, které přímo souvisí se zajištěním sportovní činnosti hráče, a nejedná se přitom o výdaje na osobní spotřebu hráče či o zneužití daňového práva.

U hráče se nejedná o nepeněžní příjem, a to za splnění těchto podmínek:

- ***plnění je poskytnuto pouze a výhradně na zajištění podmínek ke splnění závazků klubu ze smlouvy s hráčem***
- ***plnění je ze strany klubu poskytnuto hráči v nepeněžní formě***
- ***nejedná se o výdaje na osobní potřebu hráče***

5. Závěr

Navrhujeme přijmout výše uvedené dílčí závěry a po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

¹² např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. června 2007, čj. 1 Afs 26/2007-90 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. září 2009, čj. 5 Afs 65/2010-138, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí NSS 2/2012 pod pořadovým číslem 2488/2012

¹³ náleží ústavního soudu ze dne 25. 10. 2006, sp. zn. II. ÚS 686/05

¹⁴ § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:**– právnické osoby**

Zpracovatel se snaží nalézt univerzální daňové řešení tak, že problémy v právní podstatě dotčené problematiky obchází vytvořením systémově chybné fikce shrnuté do závěrů:

- **protože nelze v oblasti sportovních smluv zcela vyloučit uzavření mandátní smlouvy (či obdobné typové smlouvy), stal se v současné praxi vztah blízký mandátní smlouvě dominantně využívaným pro většinu smluvních vztahů mezi „hráčem“ a klubem,**
- **pokud se smluvní vztah sportovce a klubu blíží svým charakterem zákonné úpravě mandátní smlouvy, navrhuje systémové řešení problematiky zdanění příjmů v oblasti sportu přijmout závěr, že se obecně uplatní daňové řešení vztahu mandatáře a mandanta. Obdobné závěry uplatňuje pro ostatní uvedené smlouvy.**

GFŘ zastává názor, že:

- **z hlediska soukromého práva nelze obsah nepojmenované smlouvy stavět na roveň typové smlouvy mandátní pouze proto, že se její obsah typové smlouvě svým charakterem blíží. To, že se inominátní smlouva často blíží smlouvě typové je běžné, jednoznačně je však vyloučeno, aby existovala inominátní smlouva obsahově shodná se smlouvou typovou. Z doktríny soukromého práva vyplývá zásada, že inominátní smlouva se nikdy nemůže stát částečně nebo zcela smlouvou mandátní přesto, že je svým charakterem blízká smlouvě mandátní. Předkladatel příspěvku sám dospěl k závěru, že v ČR se v oblasti profesionálního kolektivního sportu pojmenované smlouvy prakticky nevyužívají a z důvodu individualizace smluvního vztahu se upřednostňují smlouvy nepojmenované, které se pouze svým charakterem mandátní smlouvě blíží,**
- **z daňového hlediska je vyloučeno na soukromoprávní smluvní vztah určený inominátní smlouvou aplikovat daňový postup odpovídající vztahu mandatáře a mandanta. Z uvedeného je zřejmé, že problémy vznikající v oblasti věcné podstaty smluvních vztahů nelze řešit univerzálním daňovým výkladem. Výše popsané soukromoprávní vztahy dostatečně zdůvodňují nutnost odmítnout materiál postavený na filosofii, že nedaňový problém obrovské variability inominátních smluvních vztahů mezi sportovcem a sportovním klubem lze „komplexně“ vypořádat aplikací principu příslušejícímu daňovému řešení vztahů poplatníků ve vztahu mandatáře a mandanta.**

GFŘ kromě výše uvedeného odmítá materiál jako celek proto, že jeho předkladatel:

- **hledá oporu v judikatuře, která však potvrzuje, že smluvní vztahy v oblasti kolektivního sportu jsou dosud prosté jakékoliv koncepce a jediným sjednocujícím znakem smluv je nejasnost sjednaného vztahu, který si smluvní strany zpravidla vzájemně zpochybňují. Analýza rozsudků vztahujících se k značně variabilním inominátním smlouvám neumožňuje nalézt využitelnou stabilní výkladovou základnu.**
- **nezmiňuje významné změny, které jednoznačně posunují profesionální smlouvy k evropskému standardu závislé práce,**
- **nesprávně nadřazuje smluvní volnost nad závazné vymezení závislé práce v novelizovaném zákoníku práce. Citováním rozsudků k minulému právnímu stavu zastírá skutečnost, že se do českého právního řádu dostala nová právní úprava, která jednoznačně postavila mimo zákon v minulosti tolerovanou formu spolupráce mezi obchodními společnostmi a OSVČ a označila ji za výkon nelegální práce.**

Součástí předloženého příspěvku není odpovídající analýza, zda zmiňovaná forma smluvního vztahu, k níž má být stanoveno a zdůvodněno daňové řešení, věcně odpovídá náplni skutečných smluvních vztahů sportovce a klubu. Zmíněna není ani judikatura, podle níž řada typových smluv v oblasti sportu neobstojí s ohledem na k nim obvykle sjednanou náplň konkurenčních doložek. Současně také pominuly mnohé z důvodů, proč dosud v ČR uzavírané profesionální smlouvy v oblasti kolektivních sportů vybočovaly z evropského standardu, kde jsou jednoznačně chápány jako pracovní právní vztah. Od jara 2012 dále přestává platit řada argumentů odvolávajících se na ojedinělosti vztahů sportovce a klubu v ČR, neboť v případech kolektivních sportů se začínají smluvní vztahy závaznými pravidly jednotlivých mezinárodních asociací globalizovat. Smlouvy významných sportovních odvětví již musí nezbytně obsahovat shodné základní vazby ovlivňující právní náplň smlouvy. Stanovují se zde povinné náležitosti profesionální smlouvy a smluvní vztah musí nově garantovat hráčům práva obvyklá v pouze pro zaměstnance – jako např. zajištění vzdělávání jako přípravu zaměstnance na budoucí povolání po skončení jeho sportovní kariéry atd. Tyto prvky péče jsou systémově zjevně nekompatibilní s postavením sportovce jako OSVČ.

Další významnou změnu vztahu mezi profesionálním sportovcem provozujícím kolektivní sport a sportovním klubem přinesla novela zákoníku práce, která s účinností od roku 2012 umožňuje podřadit pod pojem závislá práce mnohem větší rozsah vykonávaných činností, než tomu bylo doposud. Snáze než dříve bude možno využít rozhodnutí Evropského soudního dvora, který tyto povinné věcné znaky činnosti profesionálního sportovce v oblasti kolektivního sportu obecně spojuje s pracovní právním charakterem vztahu. Ten následně předurčuje i daňové posuzování příjmů dle dotčené smlouvy - **daňově je spojuje s příjmem ze závislé činnosti.**

GFŘ proto nadále zastává názor, že dominantní okruh smluv v oblasti kolektivních sportů uzavřených před počátkem roku 2012 tvoří nepojmenované smlouvy, kde **plnění poskytnuté sportovním klubem „hráči“ v peněžní či nepeněžní formě je vždy zdanitelným příjmem hráče.** Akceptuje přitom dosavadní zavedenou praxi vzájemného započítávání závazků a pohledávek mezi sportovním klubem a hráčem,

pokud v souladu se smlouvou vzniknout mohly a skutečně vznikly. Standardní postup je nadále aplikován i v případě právnických osob, které mohou v základu daně uplatnit výdaje (náklady), doloží-li, že byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. I v oblasti sportu platí obecné zásady a smluvní strany musí být vždy schopny prokázat správci daně existenci pohledávek, oprávněnost jejich zápočtu i to, že výdaje (náklady) byly uplatněny v souladu s § 24 ZDP a jako poplatníci daně v tomto smyslu nesou i důkazní břemeno.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství: **– fyzické osoby**

Jak vyplývá z úvodu předloženého příspěvku, na KV KDP má být řešen daňový režim nepojmenovaných (inominátních) smluv, uzavíraných mezi sportovním klubem a hráčem, které se „svým charakterem blíží zákonné úpravě mandátní smlouvy“ a nikoli daňový režim typové mandátní smlouvy. Zde je třeba zdůraznit, že u nepojmenovaných smluv se připouští poměrně široká variabilita jejich úpravy. Proto bez znalosti obsahu konkrétní smlouvy a všech souvislostí, které se k dané věci vztahují, nelze určit daňový režim dohodnutého smluvního plnění mezi sportovním klubem a hráčem. Judikáty vztahující se k mandátním smlouvám jsou v dané souvislosti irelevantní. Z tohoto pohledu není podstatné, že se část smluvního ujednání svým charakterem blíží mandátním vztahům. Mandátní smlouva se tímto z celého ani z části smluvního vztahu nestává, a to nejen v soukromoprávní rovině, ale ani z hlediska daňových vztahů.

Pokud půjde o nepojmenovanou smlouvu je plnění poskytnuté sportovním klubem hráči v nepeněžní formě vždy zdanitelným příjmem hráče. GŘ akceptuje dosavadní zavedenou praxi vzájemného započítávání závazků a pohledávek mezi sportovním klubem a hráčem. Smluvní strany by však měly být schopny prokázat oprávněnost takového zápočtu a skutečnost, že výdaje (náklady) na straně hráče byly uplatněny v souladu s § 24 ZDP. S tím spojená administrativa je v zájmu hráče, který v tomto smyslu nese důkazní břemeno.

GŘ nesouhlasí s dílčím závěrem uvedeným na str. 6 pod písm.b) příspěvku, který zní takto:

**„Plnění, která klub vynakládá v souladu s uzavřenou smlouvou s hráčem,
U hráče se nejedná o nepeněžní příjem, a to za splnění těchto podmínek:.....“**

Navrhované tvrzení nelze přijmout obecně. Posouzení příjmu, který plyne hráči na základě nepojmenované smlouvy, musí být vždy individuální v závislosti na charakteru tohoto příjmu. Ve věci nálezu II. ÚS 686/05 ze dne 25.10.2006 se GŘ ztotožňuje s názorem Ministerstva financí prezentovaným ve Sdělení MF ze dne 4.6.2007, tj. pokud Ústavní soud rozhoduje v individuálních případech, jsou jeho nálezy závazné pouze ve smyslu kasačním avšak nikoli ve smyslu precedenčním.

UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

377/11.07.12 Zdanění zahraničních podílových fondů

*Předkládají: Ing. Petra Pospíšilová, daňový poradce, číslo osvědčení 2309
JUDr. Ing. Radek Halíček, advokát, evidenční číslo 11032*

Úvod

V souvislosti s implementací EU směrnice UCITS IV byl novelizován zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování a (mimo jiné) zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP).

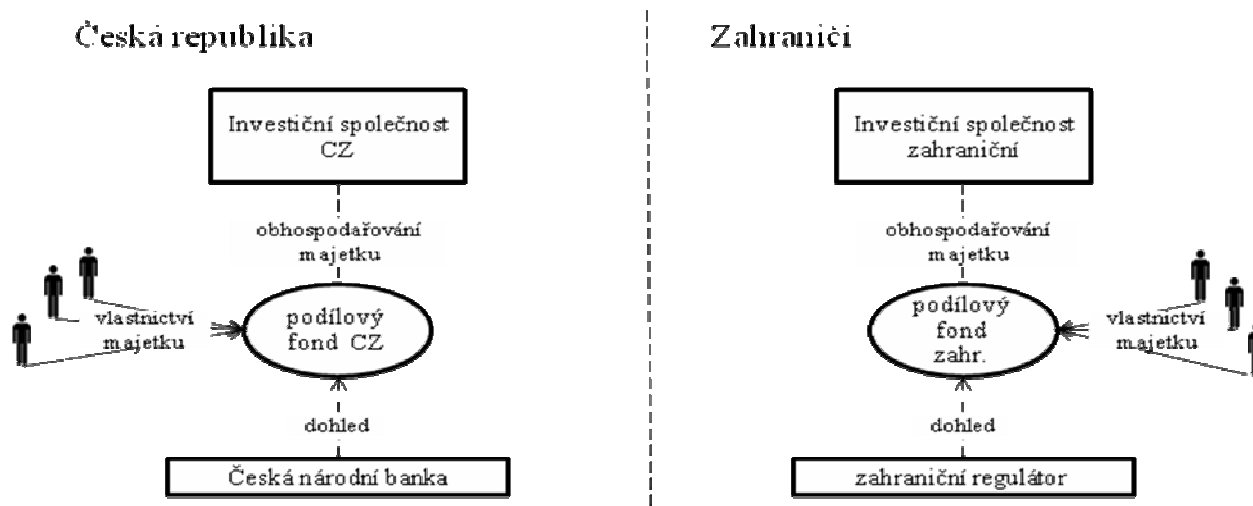
V důsledku zavedení tzv. evropského pasu je nově umožněno, aby česká investiční společnost (tj. ta, která má povolení k činnosti od České národní banky (ČNB)) obhospodařovala standardní fondy založené v jiných členských státech EU. Obdobně je umožněno, aby zahraniční investiční společnost (tj. ta, která má sídlo v jiném členském státě EU a bylo jí uděleno povolení k činnosti investiční společnosti v EU podle práva EU), obhospodařovala české standardní fondy.

Českým standardním fondem může být pouze otevřený podílový fond. Podílový fond je podle § 6 zákona o kolektivním investování soubor majetku, který náleží všem vlastníkům podílových listů podílového fondu. Podle tohoto ustanovení podílový fond není právnickou osobou. Majetek v podílovém fondu obhospodařuje investiční společnost svým jménem na účet podílníků (§ 7 zákona o kolektivním investování).

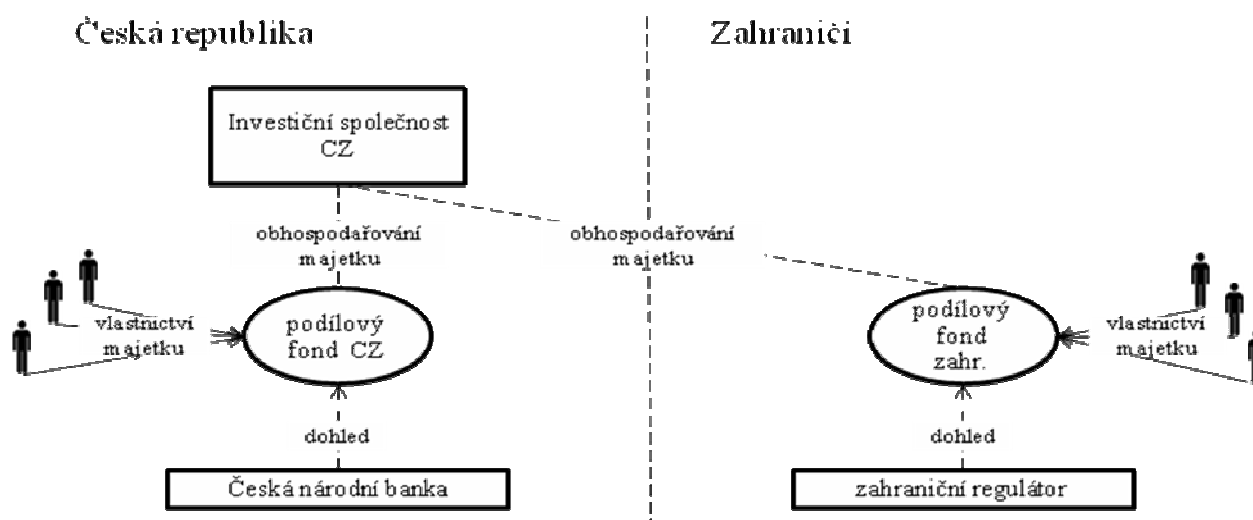
Některé české investiční společnosti se již připravují na převzetí obhospodařování fondů zřízených v jiných členských státech EU, což je jistě přínosné z pohledu české ekonomiky. Vystává otázka, jakému daňovému režimu budou tyto zahraniční fondy kolektivního investování podléhat. Nejasnosti vznikají zejména v případě zahraničních fondů, které nemají právní subjektivitu.

V této souvislosti je potřeba zdůraznit, že převzetím obhospodařování fondů zřízených v jiných členských státech EU českou investiční společností nedochází ke změně jejich vlastnictví, ale skutečně pouze ke změně obhospodařovatele majetku, který je v těchto fondech shromážděn od podílníků/jiných investorů. Tyto fondy navíc nadále zůstávají pod dohledem regulátora ve státě, kde byly zřízeny.

Uvedenou situaci zobrazuje následující schéma – *Před převodem*:



Po převodu:



Rozbor problému

Podle ustanovení § 17 odst. 3 ZDP se v případě, že podílový fond podléhá dohledu ČNB, má vždy za to, že fond má na území České republiky své sídlo. Fondy, které jsou předmětem tohoto příspěvku, zůstávají i po převzetí jejich obhospodařování českou investiční společností pod dohledem regulátora ve státě, ve kterém byly zřízeny, a podle tohoto ustanovení tedy sídlo na území České republiky nemají.

Může se však objevit otázka, zda by se fond nemohl stát poplatníkem s neomezenou daňovou povinností z důvodu posouzení samotného převzetí obhospodařování fondu českou investiční společností jako faktického přesunu místa vedení tohoto fondu na území České republiky.

K výkladu pojmu „místo vedení“ vydalo Ministerstvo financí v roce 2001 sdělení¹⁵, podle něhož se za místo vedení považuje místo, kde jsou přijímána klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí.

Základním a hlavním strategickým rozhodnutím fondu je vytyčení investiční strategie a investičních limitů při založení fondu a přijetí či schválení jeho statutu (nebo jiného obdobného základního dokumentu odpovídajícímu statutu). V případě zahraničních podílových fondů, které jsou předmětem tohoto příspěvku, se jedná o strategické rozhodnutí učiněné při jeho založení v zahraničí. Investiční společnost v České republice pouze následně vykonává standardní investiční politiku fondu v rámci schválené strategie a vytyčených investičních limitů.

Závěr

Podle našeho názoru zahraniční fond kolektivního investování, obhospodařovaný českou investiční společností, jehož základní investiční strategie a investiční limity byly schváleny při jeho založení a přijetí statutu nebo jiného obdobného základního dokumentu v zahraničí a v České republice je vykonáváno pouze standardní obhospodařování tohoto fondu v rámci dané investiční strategie a investičních limitů, přičemž tyto nebyly měněny následným strategickým rozhodnutím obdobného významu učiněným na území České republiky, není poplatníkem s neomezenou daňovou povinností v České republice.

Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Navrhujeme potvrdit výše uvedený závěr a tento závěr zveřejnit.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

¹⁵ Sdělení Ministerstva financí k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, č.j. 251/122 867/2000

UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

385/28.11.12 Změny v režimu zdanění provozovatelů loterií a jiných podobných her od 1. ledna 2012 – odpisování hmotného a nehmotného majetku

Předkládá: Ing. David Kužela, daňový poradce, č. osvědčení 4130

Cílem tohoto příspěvku je zodpovězení vybraných otázek v souvislosti se stanovením daňové zůstatkové ceny majetku k 1. lednu 2012, který byl před tímto dnem využíván k dosahování příjmů z provozování loterií a jiných podobných her.

Tento příspěvek se nezabývá časovou působností související novely ZDP. Tato otázka již byla řešena v příspěvku 371/02.05.12 Aplikace některých novel ZDP schválených v roce 2011.

Použité zkratky:

ZDP - zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

ZJIM - zákon č. 458/2011 Sb., změna zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů

A. Úvod – popis problému

Dne 1. ledna 2012 nabyla účinnosti novela ZDP, kterou došlo ke zrušení osvobození příjmů z poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her podle dosavadního § 19 odst. 1 písm. g).

Nově jsou tedy uvedené příjmy podrobeny zdanění. Zároveň jsou dotčení poplatníci oprávněni uplatnit související výdaje jako daňově uznatelné, mimo jiné i daňové odpisy majetku využívaného k dosahování příjmů z loterijní činnosti.

ZJIM zároveň v přechodných ustanoveních (viz bod 6. přechodných ustanovení v čl. II, části první) stanoví, že:

„Na hmotný majetek zaevidovaný u poplatníka přede dnem nabytí účinnosti čl. VII tohoto zákona^[1] a využívaný před tímto dnem k dosahování příjmů z provozování loterií a jiných podobných her osvobozených od daně podle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. VII tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti čl. VII tohoto zákona hledí, jako by byl před tímto dnem od jeho zaevidování odpisován bez přerušení a odpisy byly stanovovány v maximální výši. Ve zdaňovacím období, které započalo přede dnem nabytí účinnosti čl. VII tohoto zákona, lze jako výdaj (náklad) uplatnit pouze poměrnou část odpisu, která odpovídá části zdaňovacího období ode dne nabytí účinnosti čl. VII tohoto zákona.“

Podle důvodové zprávy je smyslem přijetí tohoto přechodného ustanovení:

^[1] Pozn.: Čl. VII ZJIM (změna zákona o loteriích a jiných podobných hrách) nabyl účinnosti 1. ledna 2012.

„[V]yloučit neodůvodněné zvýhodnění dotčených poplatníků, aby uplatňovali po zrušení osvobození příjmů od daně odpisy z hmotného majetku zohledňující již skutečnou dobu jeho používání“.

B. Vybrané interpretační otázky

B1. Uplatnění metody odpisování u hmotného majetku (rovnoměrný vs. zrychlený odpis)

V souladu s § 30 odst. 2 ZDP si poplatník u každého nově pořízeného hmotného majetku může zvolit, zda uplatní rovnoměrné nebo zrychlené odpisy (s výjimkou § 30 odst. 10 ZDP, kdy je poplatník v uvedených případech povinen pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem). Jednou zvolený způsob odpisování nelze změnit po celou dobu odpisování daného majetku.

Domníváme se, že možnost této volby by neměla být povinností odečíst pro účely stanovení zůstatkové ceny dotčeného majetku fiktivní historické odpisy v maximální výši nijak dotčena.

Pojem „v maximální výši“ směřuje k využití všech ustanovení ZDP stanovující daňový odpis za období před 1. lednem 2012 v nejvyšší možné výši, u kterých by měl poplatník před tímto datem jinak (i) povinnost dané ustanovení uplatnit, případně (ii) možnost dané ustanovení buď uplatnit, nebo neuplatnit při absenci volby mezi více rovnocennými alternativami. Výklad tohoto pojmu by tedy neměl dopadat na ustanovení ZDP, která by byla předmětem volby mezi několika rovnocennými alternativami, a měl by tudíž být bez vztahu k uplatnění rovnoměrného či zrychleného způsobu odpisování^[2].

Závěr

Požadavek na uplatnění odpisů v maximální výši za období před 1. lednem 2012 neomezuje poplatníka v jeho volbě uplatnit rovnoměrný či zrychlený způsob odpisování dotčeného majetku. Volba způsobu odpisování zůstává i nadále výhradně na rozhodnutí poplatníka.

Stanovisko GFŘ

Souhlas se závěrem předkladatele

B2. Použití tzv. mimořádných odpisů dle § 30a ZDP

^[2] Obdobně v režimu příjemců investičních pobídek - viz dílčí závěr k části 2.3. příspěvku 195/27.11.07 - *Sleva na dani z titulu poskytnutí příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu (komplexní problém)*.

Uplatnění § 30a ZDP bylo řešeno v rámci příspěvku 284/16.09.09 *Sjednocení výkladu ustanovení § 30a a § 24 odst. 15 zákona o daních z příjmů*, a sice v souvislosti s režimem investičních pobídek.

V rámci tohoto příspěvku byl Ministerstvem financí přijat závěr, že nevyužití režimu odpisů dle § 30a ZDP poplatníkem čerpajícím investiční pobídky formou slevy na dani se nepovažuje za porušení podmínky v § 35a odst. 2 písm. a) bodu 1 ZDP (tj. povinnosti uplatnit všechny odpisy podle § 26 až 33 ZDP vedoucí ke snížení základu daně v nejvyšší možné míře). Ministerstvo financí rovněž odsouhlasilo závěr, že mimořádný odpis je nutné chápat jako rovnocenný způsob odpisování vedle běžného režimu rovnoměrných, resp. zrychlených odpisů, jehož uplatnění je čistě volbou poplatníka.

Domníváme se, že s ohledem na podobnost legislativní úpravy by výše uvedené závěry měly být uplatněny analogicky pro účely bodu 6. přechodných ustanovení v čl. II, části první ZJIM.

Závěr

Nevyužití režimu odpisů dle § 30a ZDP u majetku využívaného před 1. lednem 2012 k dosahování příjmů z loterií a jiných podobných her se nepovažuje za porušení podmínky stanovené v bodu 6. přechodných ustanovení v čl. II, části první ZJIM.

Stanovisko GFŘ

Souhlas se závěrem předkladatele

B3. Využití zvýšení odpisů u hmotného majetku v prvním roce

Dle § 31 odst. 4 (resp. 2 a 3) ZDP může poplatník při splnění uvedených podmínek použít v prvním roce rovnoměrného odpisování sazbu zvýšenou o 10% (resp. 20 % a 15 %). Vystává tedy otázka, zda má poplatník povinnost tento zvýšený odpis pro účely stanovení zůstatkové ceny majetku podle bodu 6. přechodných ustanovení v čl. II, části první ZJIM zohlednit či nikoli.

Obdobně jako v případě volby mezi (i) rovnoměrným způsobem odpisování, (ii) zrychleným způsobem odpisování a (iii) uplatněním odpisu podle § 30a ZDP má poplatník možnost (nikoli povinnost) zvýšení odpisu v prvním roce odpisování využít. Na druhou stranu lze argumentovat, že rovnoměrné odpisování se zvýšením odpisu v prvním roce a bez tohoto zvýšení nepředstavují z pohledu systematiky ZDP rovnocenné alternativy, jako je tomu v případech (i), (ii) a (iii).

S ohledem na jazykový výklad pojmu „v maximální výši“ se domníváme, že poplatník by měl zvýšený odpis v prvním roce pro dané účely zohlednit^[3].

^[3] Obdobně v režimu příjemců investičních pobídek – např. viz dílčí závěr k části 2.3.1. příspěvku 195/27.11.07 - *Sleva na dani z titulu poskytnutí příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu (komplexní problém)*.

Závěr

Pojem „v maximální výši“ v bodě 6. přechodných ustanovení v čl. II, části první ZJIM je třeba vykládat jako povinnost poplatníka stanovit zůstatkovou cenu majetku se zohledněním sazeb při zvýšení odpisu v prvním roce podle § 31 odst. 1 písm. d (resp. b a c) ZDP.

Stanovisko GFŘ

Souhlas se závěrem předkladatele

B4. Stanovení poměrné části daňově uznatelných odpisů pro zdaňovací období, které započalo před 1. lednem 2012 - obecně

Ve zdaňovacím období, které započalo před 1. lednem 2012, uplatní poplatník v souladu s přechodným ustanovením jako daňově uznatelný výdaj pouze poměrnou část odpisů stanovenou za část tohoto období počínaje 1. lednem 2012. Přechodné ustanovení výslovně neupravuje způsob, jak by měla být poměrná část odpisů stanovena.

Domníváme se, že obecně by vhodným poměrovým kritériem mohla být délka trvání části období od 1. ledna 2012 vůči celkové délce (zdaňovacího) období stanovená například s přesností na celé měsíce.

Příklad B4.1:

Zdaňovací období společnosti A započalo 1. prosince 2011 a končí 30. listopadu 2012. Část období po 1. lednu 2012 tedy zahrnuje 11 měsíců, zatímco část před tímto datem 1 měsíc.

Jako daňově uznatelný odpis lze uplatnit pouze $\frac{11}{12}$ (jedenáct dvanáctin) ročního odpisu.

Správci daně by vzhledem a k absenci výslovné zákonné úpravy nicméně neměli zpochybňovat ani stanovení poměru na základě jiného ekonomicky zdůvodnitelného kritéria (např. s přesností na dny).

Poplatník by měl uplatňovat zvolený způsob výpočtu konzistentně u všech evidovaných hmotných majetků, ekonomicky zdůvodnitelné kritérium by se pro jednotlivé majetky nemělo lišit.

Závěr

Pro zdaňovací období, která započala před 1. lednem 2012, lze daňově uznatelnou poměrnou část odpisu stanovit například dle poměru délky trvání části období od 1. ledna 2012 vůči celkové délce (zdaňovacího) období s přesností na celé měsíce.

Stanovisko GFŘ

Souhlas se závěrem předkladatele.

Pro stanovení poměrné části odpisů, která odpovídá části zdaňovacího období od 1.1.2012 je nejprve nutné určit celý odpis, který by mohl poplatník uplatnit za dané zdaňovací období, pokud by nebylo omezení dané zmíněným přechodným ustanovením. Takto stanovený odpis je poté nutné rozdělit na část, která odpovídá části zdaňovacího období do 31.12.2011 a od 1.1.2012, kdy kritériem pro rozdělení může být počet měsíců.

B5. Stanovení poměrné části daňově uznatelných odpisů pro zdaňovací období, které započalo před 1. lednem 2012 – ve specifických případech

Domníváme se, že v případě kdy jsou obě části příslušného (zdaňovacího) období delší než 6 měsíců měl být správcem daně akceptován jako daňově uznatelný náklad ve výši $\frac{1}{2}$ (jedné poloviny) ročního odpisu.

Hlavním důvodem pro tento zjednodušený postup je především snadnější implementace výpočtu daňových odpisů do informačních systémů poplatníků - tyto systémy standardně umožňují uplatňovat poloviční odpisy, použití složitých zlomků, které nelze vyjádřit celým procentem (např. $\frac{8}{23}$), by nicméně mohlo vyžadovat nestandardní zásahy do systémů, případně rozsáhlé manuální zásahy, které často vedou k chybám.

Navrhovaná podmínka (obě části období delší než 6 měsíců) navíc zamezuje získání neoprávněné výhody na straně poplatníků. Výše uvedený přístup je plně v souladu s principy ZDP, obdobný postup (odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu) je uplatňován například v § 26 odst. 7^[4].

Příklad B5.1:

Zdaňovací období společnosti B započalo 1. října 2010 a končí 31. srpna 2012 (tj. celkem 23 měsíců).

Protože obě části tohoto období (část do 31. prosince 2011 a část od 1. ledna 2012) jsou delší než 6 měsíců, jako daňově uznatelný odpis může společnost B uplatnit $\frac{1}{2}$ (jednu polovinu) ročního odpisu.

Závěr

V případě, kdy jsou obě části příslušného (zdaňovacího) období delší než 6 měsíců, může být jako daňově uznatelný náklad uplatněn odpis ve výši $\frac{1}{2}$ (jedné poloviny) ročního odpisu.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Postup při stanovení poměrné části odpisů, která odpovídá části zdaňovacího období od 1.1.2012 musí být shodný jako v případě uvedeném pod bodem B4.1

^[4] V tomto ustanovení se uplatní i pro období, která jsou kratší než 6 měsíců.

B6. Uplatnění historických odpisů ve vztahu k výhradě vlastnického práva

Dle § 28 odst. 1 ZDP odpisuje hmotný majetek poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo.

V případě pořízení majetku s výhradou vlastnictví, kdy je vlastnické právo na kupujícího převedeno až v okamžiku úplného zaplacení kupní ceny, není kupující až do okamžiku převodu vlastnického práva (zaplacení poslední splátky kupní ceny) oprávněn uplatňovat daňové odpisy.

Závěr

V případě výhrady vlastnictví je maximální výše odpisů pro účely bodu 6. přechodných ustanovení v čl. II, části první ZJIM nulová ve všech (zdaňovacích) obdobích, která předchází (zdaňovacímu) období, ve kterém došlo k převodu vlastnického práva.

Stanovisko GFŘ

Souhlas se závěrem předkladatele

B7. Uplatnění historických odpisů ve vztahu k technickému zhodnocení na pronajatém majetku, u kterého doposud neexistoval souhlas s odpisováním nájemce

Dle § 28 odst. 3 ZDP může nájemce odpisovat technické zhodnocení provedené na pronajatém hmotném majetku, a to na základě písemného souhlasu^[5] pronajímatele (za splnění dalších podmínek).

Z tohoto ustanovení je zřejmé, že až do získání písemného souhlasu pronajímatele není nájemce oprávněn technické zhodnocení odpisovat. ZDP nicméně nevyžaduje, aby byl písemný souhlas pronajímatele získán již při uvedení technického zhodnocení do stavu způsobilého obvyklému užívání.

Domníváme se tedy, že odpisování technického zhodnocení pronajatého hmotného majetku může nájemce zahájit až ve zdaňovacím období, ve kterém splní všechny podmínky stanovené ZDP, včetně získání písemného souhlasu pronajímatele.

Příklad B7.1:

Nájemce provedl technické zhodnocení pronajatých prostor ve zdaňovacím období roku 1995. Písemný souhlas pronajímatele byl získán formou dodatku k nájemní

^[5] Ve formě písemné smlouvy.

smlouvě v roce 2000. Ostatní podmínky pro uplatnění daňových odpisů byly splněny již dříve.

Pro účely stanovení maximální výše odpisů před 1. lednem 2012 tedy poplatník vypočte odpisy za roky 2000 až 2011.

Závěr

V případě technického zhodnocení pronajatého hmotného majetku je u nájemce maximální výše odpisů pro účely bodu 6. přechodných ustanovení v čl. II, části první ZJIM nulová ve všech (zdaňovacích) obdobích, která předchází (zdaňovacímu) období, ve kterém došlo ke splnění všech podmínek stanovených ZDP, zejména získání písemného souhlasu pronajímatele.

Stanovisko GFŘ

Souhlas se závěrem předkladatele

B8. Stanovení daňové báze nehmotného majetku

Úprava v bodě 6. přechodných ustanovení v čl. II, části první ZJIM se explicitně vztahuje pouze na hmotný majetek.

Při absenci specifické úpravy v ZJIM pro nehmotný majetek je proto třeba vyjít z obecných pravidel stanovených ZDP, především:

- Podle § 32a odst. 4 ZDP nelze odpisování nehmotného majetku pro daňové účely přerušit.
- Podle § 32a odst. 5 ZDP se odpisy nehmotného majetku stanoví počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování.
- Podle § 32a odst. 7 ZDP není-li v ZDP stanoveno jinak, použijí se pro nehmotný majetek obdobně ustanovení pro hmotný majetek.

Z výše uvedeného vyplývá, že – přestože se přechodná ustanovení ZJIM neuplatní na nehmotný majetek – u nehmotného majetku odpisovaného dle § 32a je dosaženo obdobného výsledku, neboť daňový odpis je uplatňován „automaticky“ od měsíce následujícího po splnění podmínek a tento odpis nejde přerušit.

Přechodná ustanovení ZJIM nicméně neřeší ani nehmotný majetek evidovaný v majetku poplatníka před 1. lednem 2004. U tohoto nehmotného majetku se tedy uplatní obecná ustanovení ZDP (a příslušných novel), a to až do doby vyřazení z majetku poplatníka:

- U nehmotného majetku zaevidovaného v období od 1. ledna 2001 do 31. prosince 2003 se za daňově uznatelný považuje účetní odpis dle § 24 odst. 2 písm. v ZDP ve znění k 31. prosinci 2003^[6];
- U nehmotného majetku zaevidovaného v období do 31. prosince 2000 se daňový odpis stanoví podle § 31 a § 32 ZDP ve znění k tomuto datu^[7];

Závěr

Při absenci specifické úpravy v ZJIM pro nehmotný majetek je proto třeba vyjít z obecných pravidel, především § 32a ZDP a přechodných ustanovení příslušných novel ZDP.

Stanovisko GFŘ

Závěr předkladatele je třeba zpřesnit v tom smyslu, že i při absenci přechodných ustanovení pro nehmotný majetek obecně platí podle § 32a ZDP, že poplatník je v případě nehmotného majetku povinen zahájit odpisování počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování, a odpisování nelze přerušit. To znamená, že odpisy z dotčeného majetku za období do 31.12.2011 poplatník v základu daně již neuplatní.

^[6] Viz bod 25 přechodných ustanovení k zákonu č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

^[7] Viz bod 2 přechodných ustanovení k zákonu č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.