

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 24.4.2002

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Projednání zápisu z jednání KV KDP dne 13.3.2002

1.1. Trvá úkol pro KDP pod bodem 1.3. zápisu, t.j. konkretizovat, kteří správci daně uplatňují postup zmiňovaný v bodě c) příspěvku **"Problematika protékání dividend - výklad pojmu "poměrná část" dividendového příjmu"**, projednaného pod bodem č. 2 v části Daň z příjmů, na KV KDP dne 13.2.2002,

1.2. K části 3 zápisu - projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

Zástupci KDP uplatnili požadavek na zpracování vzorových propočtů, z nichž by byla zřejmá aplikace zápočtu daně zaplacené v zahraničí podle stanoviska MF k příspěvku č. 1 v části Daň z příjmů, t.j. **"Problematika daně zaplacené v zahraničí"**, za účasti Ing. Lubomíra Janouška (FŘ pro hl.m. Prahu),

Předkladatelka příspěvku č. 3 v části Daň z příjmů, t.j. **"Problematika cash-poolingu"**, uplatnila požadavek na doplnění stanoviska MF o účetní aspekty cash-poolingu. K tomuto požadavku bude na jednání příštího KV KDP přizván zástupce odboru 28 (účetnictví).

Na základě připomínky zástupců KDP ke stanovisku MF k příspěvku č. 2 v části DPH, t.j. **"Uplatňování daně z přidané hodnoty u některých specifických sdružení právnických osob podle § 829 a následujících občanského zákoníku (dále je "ObčZ")"**, zpracuje odbor 18 (nepřímých daní) ve spolupráci s odborem 29 (legislativním) jeho doplnění, které bude součástí zápisu z koordinačního výboru konaného dne 29.5.2002, ve vazbě na projednání Komplexního problému "Sdružení podnikatelů dle § 829 a násl. občanského zákoníku (účtování a uplatňování DPH)".

Se závěry Ministerstva financí ke zbývajícím bodům programu projednaným dne 13.3.2002 vyslovili zástupci KDP souhlas.

2. Zástupci odboru 54 MF prezentovali stanovisko k neuzavřenému příspěvku č. 1 v části Komplexní problém, t.j. **Zdanění výplaty zahraničnímu subjektu při snížení základního kapitálu**, přijaté po projednání s metodiky daně z příjmů právnických osob finančních ředitelství:

MF souhlasí se závěrem předkladatele, že částka snížení ZK, která odpovídá maximálně částce, o kterou byl ZK v minulosti zvýšen z majetku společnosti, podléhá srážkové dani dle § 36 odst. 1 písm. b) bodu 3 ZDP, při respektování SZDZ. Zbývajících částka má podle názoru MF charakter příjmu spadajícího do vymezení příjmů v § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP, t.j. výnosu z držby kapitálového majetku. Proto tento příjem je nutné podřadit pod čl. 10 - dividendy, SZDZ, a uplatnit při jeho výplatě zajištění daně dle § 38e ZDP. To platí i pro případ uváděného příkladu Kypru.

V této souvislosti MF připomíná, že režim u rezidentů bylo nutné do konce roku 2001 posuzovat jednak s ohledem na neměnnost nabývací ceny podílu na obchodní společnosti (§ 24 odst. 7 ZDP) a dále na příslušná ustanovení obchodníku zákoníku, která snižování ZK s výplatou v žádném případě nepovažují za vrácení vkladu.

Proto u rezidentů je nutno částku, která nebude zdaněna srážkovou daní podle § 36 odst. 2 písm. a) bod 9 ZDP, zahrnout do obecného základu daně.

Na základě námitek uplatněných ke stanovisku MF zástupci KDP bylo dohodnuto, že problém bude uzavřen na příštím jednání KV KDP.

3. Zástupci odboru 54 MF vyjádřili výhradu k příspěvku Dr. Milana Skály, **Odpisování technického zhodnocení podnájemcem**, publikovanému v Bulletinu KDP č. 3/02, neboť se nezabývá daňovými aspekty tohoto technického zhodnocení při jeho dokončení, resp. při ukončení podnájem na straně pronajímatele (vlastníka) majetku, na němž bylo technické zhodnocení provedeno. Tím je založena řada problémů, které tímto příspěvkem nejsou řešeny, což rozhodně není v souladu s posláním koordinačního výboru, který by naopak měl řešení hledat či nabízet.

4. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

DAŇ Z PŘÍJMŮ

1. Daňové dopady některých změn v účtování cenných papírů v roce 2002

Předkládá: Ing. Jiří Nekovář, daňový poradce č. osvědčení 2
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osvědčení 1757
Ing. Pavel Beran, daňový poradce č. osvědčení 2855

1. Situace

Změnou § 24 a následujících zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen "ZoÚ") novelou, zákonem č. 353/2001 Sb. a na to navazujícími opatřeními MF ČR (to je především Opatřením MF ČR č.j.: 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele (dále jen "PÚP") a Opatřením Ministerstva financí ČR č.j. 282/73 390/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro banky a některé finanční instituce (dále jen "PÚB")) došlo s účinností od 1.1.2002 k zavedení nových pravidel pro oceňování některých cenných papírů v účetnictví. V návaznosti na tyto změny v účetní legislativě se některé cenné papíry v účetnictví oceňují reálnou hodnotou, přičemž rozdíly z přecenění těchto cenných papírů na reálnou hodnotu se účtují do nákladů a výnosů, v některých případech pak rozvahově. Specifická úprava platí pro investiční, podílové a penzijní fondy, které účtují o rozdílech z přecenění stejně jako v roce 2001 rozvahově, t.j. bez vlivu na hospodářský výsledek, a to až do okamžiku úbytku cenného papíru.

V této souvislosti existuje řada různých názorů na daňové posouzení některých nákladů a výnosů, k jejichž zaúčtování dochází v návaznosti na nové účetní předpisy. V tomto příspěvku se zabýváme specificky následujícími otázkami:

a) daňové ošetření nákladů a výnosů souvisejících se změnami reálné hodnoty cenných papírů;

b) daňové dopady prodeje cenných papírů oceňovaných reálnou hodnotou.

2. Legislativa

Pro posouzení výše uvedených otázek jsou klíčová zejména následující dvě ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění ("ZDP"):

- § 25 odst. 1 písm. c) ZDP - pořizovací cena cenného papíru se považuje za daňově neuznatelný náklad s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, § 24 odst. 2 písm. w) ZDP a § 24 odst. 2 písm. ze) ZDP;
- § 24 odst. 2 písm. r) ZDP - cena pořízení cenného papíru se **při prodeji** za určitých podmínek považuje za daňově uznatelný náklad (jako součást hodnoty cenného papíru);

Vzhledem k zásadním změnám ve způsobu oceňování a účtování cenných papírů vyplývajícím z novelizovaných účetních předpisů mohou při posuzování těchto účetních případů z pohledu daně z příjmů vzniknout určité výkladové problémy, které jsou obecně způsobeny tím, že v návaznosti na výše zmíněnou novelu ZoÚ nebyl současně novelizován ZDP. Podle našeho názoru by měl být v praxi aplikován níže popsáný přístup:

3a) Přeceňování na reálnou hodnotu

- Výnosy vyplývající z přeceňování na **vyšší** reálnou hodnotu jsou podle našeho názoru součástí základu daně a podléhají běžnému režimu zdanění. Pro vyjímání ze základu daně není v ZDP opora.
- Náklady vyplývající z přeceňování na **nižší** reálnou hodnotu by podle našeho názoru měly být považovány za daňově uznatelné, a to na základě následujících skutečností:

- realizace nákladů je důsledkem aplikace pravidel přeceňování, která jsou zavedena účetními předpisy;

- ustanovení § 25 odst. 1 písm. c) ZDP není možné na tuto situaci aplikovat, protože rozdíl z přecenění v žádném případě nepředstavuje součást pořizovací ceny cenného papíru;

- v zákoně neexistuje žádné specifické ustanovení, které by daňovou uznatelnost nákladů vyplývajících z přeceňování omezovalo.

Obecně je tedy možné konstatovat, že náklady a výnosy z titulu přecenění cenných papírů zúčtované v souladu s § 27 ZoÚ a jednotlivými prováděcími předpisy (to je především PÚP a PÚB) budou daňově uznatelné na základě § 23 odst. 2 a 10 ZDP, to znamená, že při stanovení základu daně se bude vycházet z účetnictví bez jakékoliv speciální úpravy, protože tyto náklady a výnosy ZDP v současném znění nijak výslovně neupravuje.

3b) Prodej cenného papíru

Při prodeji cenného papíru se naskýtají dvě možné varianty aplikace příslušných ustanovení ZDP, které se liší v pohledu na daňovou uznatelnost účetní hodnoty cenného papíru účtované v okamžiku prodeje do nákladů.

1) Podle první varianty je nutno vycházet při stanovení základu daně zejména z účetního hospodářského výsledku, přičemž ZDP a priori neomezuje daňovou uznatelnost účetní hodnoty cenných papírů prezentované jako součást nákladů. S ohledem na ustanovení § 25 odst. 1 písm. c) a § 24 odst. 2 písm. r) ZDP je však vždy nutné sledovat test podle § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, ve kterém by měla být vždy zahrnuta původní **cena pořízení**¹ cenného papíru, a to bez ohledu na jeho aktuální účetní hodnotu v důsledku přecenění. Kumulativní souhrn všech hodnot (v daném případě cen pořízení) bude následně porovnán se souhrnem všech příjmů z prodeje daných cenných papírů.

Aplikace výše uvedeného závěru bude mít v případě cenných papírů přeceňovaných na reálnou hodnotu následující důsledky:

1a) Při prodeji cenného papíru, jehož aktuální účetní hodnota je **nižší** než původní cena pořízení, je nutné rozdíl mezi cenou pořízení a účetní hodnotu zahrnout do testu § 24 odst. 2 písm. r) ZDP mimoúčetně (součástí účetních nákladů při prodeji je pouze účetní hodnota). Důsledkem toho je skutečnost, že stejná částka je zahrnuta do potenciálně daňově účinných nákladů (při současném znění § 24 odst. 2 písm. r) ZDP oproti kladnému rozdílu z prodeje jiných CP) dvakrát (při přecenění na nižší reálnou hodnotu a při prodeji). Případná "daňová" ztráta vzniklá výše popsaným postupem bude na základě § 24 odst. 2 písm. r) ZDP daňově neuznatelná s možností uplatnění proti případným ziskům z prodejů cenných papírů (viz dále bod 3c) *Uplatňování ztráty z obchodování z cennými papíry docílené před 1.1.2002*).

Postup demonstrujeme na krátkém příkladu:

Příklad A:

"Ztráta z prodeje CP" z minulých let: 50

		Účetnictví	ZD
1. Pořízení CP	100	-	-
2. Přecenění -	20	- 20	- 20
3. Prodej CP	(za 80)	+ 80	
		- 80	0
4. Možnost uplatnění ztráty dle §24/2 r) - ("ztráta z prodeje CP" dle § 24/2 r) ZDP je - 20)			0

¹ Podle našeho názoru je nutné termín "cena pořízení" určitým způsobem vyložit i bez existence specifické definice v účetních předpisech. V kontextu právní úpravy platné v minulém roce bychom se nejvíce přiklíněli k uplatnění definice platné před 1.1.2002. Tento pojem navíc i nadále používá účetní legislativa platná pro rok 2002, např. Opatření MF č.j. 282/73 391/2001, kterým se stanoví uspořádání a obsahové vymezení položek účetní závěrky a rozsah údajů ke zveřejnění pro banky a některé finanční instituce, účinné od 1. ledna 2002 (Příloha č. 4, bod 5).

Celkový dopad operace: - 20 - 20

+ zvýšení "ztráty" z CP na 70

1b) Při prodeji cenného papíru, jehož aktuální účetní hodnota je **vyšší** než původní cena pořízení, je nutné posoudit daňovou uznatelnost nákladu, který převyšuje původní cenu pořízení zahrnutou do § 24 odst. 2 písm. r) ZDP. Na tento rozdíl se nevztahuje ustanovení § 25 odst. 1 písm. c) ZDP a rozdíl by měl proto být při splnění obecné podmínky podle § 24 odst. 1 ZDP považován za daňově uznatelný (pomineme-li možný číselný rozdíl mezi pořizovací cenou a cenou pořízení).

Postup demonstrujeme na krátkém příkladu:

Příklad B:

"Ztráta z prodeje CP" z minulých let: 50

	Účetnictví	ZD
1. Pořízení CP 100	-	-
2. Přecenění + 20	+ 20	+ 20
3. Prodej CP (za 120)	+ 120	
	- 120	0
4. Možnost uplatnění ztráty dle §24/2 r) - ("zisk z prodeje CP" dle § 24/2 r) ZDP je + 20)		- 20
Celkový dopad operace:	+ 20	0+

snížení "ztráty" z CP na 30

(Jelikož nedošlo k novelizaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, které by vyloučilo možnost uplatňování "ztrát z prodeje CP" dle příslušné úpravy ZDP v případech, kdy bylo uplatněno přecenění do nákladů, které jsou daňově relevantní, jsou výše popsány dopady odpovídající současné právní úpravě obsažené v ZDP. Je nutno také připomenout, že možnost přecenit CP se týká zpravidla pouze části CP a také u různých účetních jednotek není tato možnost dána stejně.)

2) Druhá výkladová varianta vychází z dosavadního způsobu aplikace na ustanovení § 25 odst. 1 písm. c) a § 24 odst. 2 písm. r) ZDP. Při této variantě bude z hlediska daňových důsledků nutné samostatně sledovat původní hodnoty cenných papírů bez ohledu na případné účetní přecenění. Rozdíl mezi přeceněnou cenou a původní hodnotou bude podle charakteru připočitatelnou nebo odpočitatelnou položkou k základu daně samozřejmě při současném uplatnění § 24 odst. 2 písm. r) ZDP.

2a) Při prodeji cenných papírů, jejichž aktuální účetní hodnota je **nižší** než původní cena pořízení, je nutné sledovat cenu pořízení (úhrn hodnot cenných papírů), která je daňovým nákladem dle § 24 odst. 2 písm. r) ZDP a úhrn příjmů z jejich prodeje. V této variantě by daňovým nákladem byl pouze úhrn hodnot cenných papírů dle § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, a to do výše úhrnu příjmů z jejich prodeje. Rozdíl mezi úhrnem hodnot cenných papírů uplatněných jako daňový náklad podle § 24 odst. 2 písm. r) ZDP a jejich původní cenou pořízení "ztrátu z prodeje cenných papírů" je přitom možné uplatňovat jako daňový výdaj za podmínek stanovených ve zmiňovaném ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) ZDP. Obecně lze tedy konstatovat, že takto vykázaná "daňová ztráta" vzniká výše popsáním

postupem bude na základě § 24 odst. 2 písm. r) ZDP daňově neuznatelná s možností uplatnění proti případným ziskům z prodejů cenných papírů (viz dále bod 3c) *Uplatňování ztráty z obchodování z cennými papíry docílené před 1.1.2002*).

Postup demonstrujeme na krátkém příkladu:

Příklad C:

"Ztráta z prodeje CP" z minulých let: 50

		Účetnictví	ZD
1. Pořízení CP	100	-	-
2. Přecenění -	20	- 20	- 20
3. Prodej CP (za 80)		+ 80	+ 80
		- 80	- 100
4. Daňově nerelevantní ("ztráta z prodeje CP" dle § 24/2 r) ZDP je - 20) -			+ 20
Celkový dopad operace:		- 20	- 20

+ zvýšení "ztráty" z CP na 70

2b) Při prodeji cenného papíru, jehož aktuální účetní hodnota je **vyšší** než původní cena pořízení, je nutné posoudit daňovou uznatelnost nákladu, který převyšuje původní cenu pořízení, ve smyslu § 24 odst. 2 písm. r) ZDP. V této variantě by daňovým nákladem byl pouze úhrn hodnot cenných papírů dle § 24 odst. 2 písm. r) ZDP a rozdíl mezi účetní hodnotou cenných papírů vyúčtovanou v okamžiku prodeje do nákladů a daňovým nákladem podle uvedeného ustanovení by byl vykazován jako nedaňový náklad a o tuto částku by bylo nutno zvýšit základ daně. Zároveň by ovšem do výše tohoto rozdílu mohl být uplatňován daňový náklad z titulu "ztrát z prodeje cenných papírů" podle zmiňovaného ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) ZDP.

Postup demonstrujeme na krátkém příkladu:

Příklad D:

"Ztráta z prodeje CP" z minulých let: 50

		Účetnictví	ZD
1. Pořízení CP	100	-	-
2. Přecenění +	20	+ 20	+ 20
3. Prodej CP (za 120)		+ 120	+ 120
		- 120	- 100
4. Možnost uplatnění ztráty dle §24/2 r) - ("zisk z prodeje CP" dle § 24/2 r) ZDP je + 20)			- 20
Celkový dopad operace:		+ 20	+ 20

snížení "ztráty" z CP na 30

3c Uplatňování ztráty z obchodování z cennými papíry docílené před 1.1.2002

V této souvislosti vyvstává otázka jak od 1.1.2002 pohlížet na případnou ztrátu docílenou z titulu obchodování z cennými papíry, která byla daňově neuznatelná na základě § 24 odst. 2 písm. r) ZDP. Domníváme se, že na systému uplatňování této ztráty se počínaje 1.1.2002 nic nemění. Nadále tedy platí, že tuto ztrátu bude možné na základě § 24 odst. 2 písm. r) ZDP uplatňovat proti případným ziskům docíleným z titulu obchodování s cennými papíry. Je samozřejmé, že takto není možné posuzovat směnky, o kterých je účtováno jako o cenném papíru, které mají speciální daňový režim popsany v ustanovení § 24 odst. 2 písm. ze) ZDP.

Obdobným způsobem bude nutné posuzovat případné ztráty z obchodování z cennými papíry, vzniklé po 1.1.2002.

4. Návrh řešení

Jelikož mezi odbornou veřejností i zástupci správce daně existují oba výše uvedené názory na výklad relevantních ustanovení ZDP a řešení výše uvedených otázek, doporučovali bychom po sjednocení názorů při jednání na Koordinačním výboru tyto závěry publikovat formou pokynu řady "D" případně jiným vhodným způsobem.

Následně by podle našeho názoru bylo vhodné novelizovat ZDP tak, aby explicitně obsahoval specifická ustanovení v návaznosti na pravidla přeceňování zakotvená v účetních předpisech. V této souvislosti bude dle názoru KDP ČR nezbytné zachovat možnost uplatnění do té doby nevyčerpaných ztrát vzniklých z titulu obchodování s cennými papíry (viz § 24 odst. 2 písm. r) ZDP v současném znění). V rámci připomínkování této budoucí právní úpravy je samozřejmě možné diskutovat o konkrétním způsobu uplatnění těchto ztrát (například proti daňově relevantním výnosům z přecenění cenných papírů a případným ziskům z titulu prodeje u těch cenných papírů, u nichž může i po 1.1.2002 v rámci jejich prodeje vzniknout účetní zisk).

Stanovisko MF

Podle novely zákona o účetnictví se cenné papíry oceňují pořizovací cenou (t.j. včetně nákladů souvisejících s pořízením cenných papírů). Do konce roku 2001 se cenné papíry oceňovaly jen cenou pořízení (t.j. bez souvisejících nákladů).

Podle § 25 odst. 1 písm.c) ZDP není uznatelným výdajem "pořizovací cena (zjištěná podle předpisů o účetnictví) cenných papírů, s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. r), w) a ze) a dále s výjimkou opčních listů při uplatnění přednostního práva". Ve vyjmenovaných ustanoveních § 24 odst. 2 ZDP je však uveden uznatelný výdaj "cena pořízení" cenného papíru, t.j. cena, která podle předpisů o účetnictví již neexistuje.

Závěr:

Vymezení konkrétních ustanovení § 24 odst. 2 ve kterých jsou uvedeny podmínky uznatelnosti ceny pořízení cenných papírů v základu daně je obsoletní. Počínaje rokem 2002 bude možné za této situace uplatnit pořizovací cenu cenného papíru jen s využitím § 24 odst. 2 písm. zc), a to u každého jednotlivého cenného papíru (t.j. uznatelný nedaňový výdaj do výše prokázaných souvisejících příjmů).

Obdobně se bude posuzovat i cena pořízení práva opce podle § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP. Z uvedeného vyplývá, že s názorem předkladatelů nelze souhlasit.

Vzhledem k přijetí novely ZDP Poslaneckou sněmovnou Parlamentu ČR dne 2. května 2002, která s účinností za zdaňovací období kalendářního roku 2002 nebo za zdaňovací období počínající po 1. lednu 2002 odstraňuje terminologickou nejednotnost mezi ZoÚ a ZDP, je dotčený příspěvek bezpředmětný, což bylo konstatováno i zástupci KDP.

2. Daňová uznatelnost odchodného podle § 29 odst. 3 zákoníku práce (dále jen "ZP")

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

1. Popis problému

S účinností od 1.1.2001 je v § 29 odst. ZP nově začleněna úprava, podle které může zaměstnavatel sjednat s vedoucím zaměstnancem, u něhož se pracovní poměr zakládá jmenováním nebo volbou, právo na odchodné pro případ, že vedoucí zaměstnanec bude z funkce odvolán před skončením svého funkčního období, je-li zároveň sjednána konkurenční doložka. Zároveň ZP výslovně uvádí, že ujednání o odchodném odporující těmto podmínkám je neplatné.

V této souvislosti se objevují pochybnosti, zda je odchodné poskytnuté s souladu s uvedeným ustanovením ZP na straně zaměstnavatele daňově relevantním nákladem. S cílem sjednotit výklad této problematiky předkládáme k projednání následující materiál.

2. Analýza problému

Odchodné je obecně plnění, které v souladu s ujednáním podle výše uvedeného ustanovení ZP zaměstnavatel poskytne vedoucímu zaměstnanci, pokud bude tento vedoucí zaměstnanec z funkce odvolán před skončením svého funkčního období a zároveň je sjednána konkurenční doložka. Pracovní poměr odvoláním zaměstnance z funkce ve smyslu § 65 odst. 3 ZP nekončí.

Domníváme se, že daňovou uznatelnost odchodného na straně zaměstnavatele je možné dovodit z těchto ustanovení zákona o dani z příjmů (dále jen "ZDP"):

2.1. § 25 odst. 1 písm. d) ZDP

Dle naše názoru není odchodné daňově nerelevantním nákladem na základě ustanovení § 25 odst. 1 písm. d) ZDP. Podle tohoto ustanovení nelze jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů uznat zejména peněžní plnění **poskytované** zaměstnanci vedle mzdy, pokud nárok na toto plnění nestanoví zvláštní předpis.

Domníváme se, že v daném případě zakotvuje nárok na odchodné ZP, i když nestanoví zaměstnavateli obecně povinnost vždy toto odchodné vyplácet. Přes tuto dispozitivnost je obecně nárok na odchodné zakotven v ZP. Obdobně dispozitivně stanoví ZP v § 102 výši dovolené, přesto však nikdo nepochybuje o tom, že bez ohledu na výši dovolené (samozřejmě při zohlednění § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen "ZSDP"), případně § 23 odst. 10 ZDP) bude

náhrada mzdy v době dovolené na straně zaměstnavatele daňově relevantním nákladem.

Dále z konstrukce příslušné věty včetně použití adjektiva "poskytované" vyplývá, že toto ustanovení zakazuje bez možnosti dalšího posouzení uplatnit jako daňově relevantní náklad pouze taková peněžní plnění, která nejsou ze své podstaty jednorázová, tedy plnění, které budou zpravidla **poskytována** opakovaně, např. společně se mzdou - vedle mzdy. Pokud by toto ustanovení mělo obecně bez ohledu na konkrétní okolnosti vyloučit z daňově uznatelných nákladů i jakékoli jiné jednorázově poskytnuté peněžní plnění, byla by zřejmě v jeho textu použita jednoznačná a běžná formulace, např. "jako náklad nelze uznat peněžní plnění **poskytnuté** zaměstnanci s výjimkou mzdy". Odchodné je svým charakterem plnění, které se poskytne jednorázově a jenom za zvláštních okolností, a proto jej podle našeho názoru nelze na základě tohoto ustanovení z nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů obecně bez dalšího posouzení vyloučit.

I pokud bychom vyšli z toho, že by odchodné bylo daňově neuznatelným nákladem na straně zaměstnavatele na základě § 25 odst. 1 písm. d) ZDP (což je v souladu s výše uvedenými skutečnostmi dle našeho názoru nesprávný výklad) domníváme se, že by v takovémto případě bylo zcela jednoznačně možné dovodit daňovou uznatelnost na straně zaměstnavatele na základě ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. To, že v tomto případě jsou splněny veškeré podmínky pro možnost použití tohoto ustanovení, je jednoznačně doloženo dále v části 2.2. § 24 odst. 1 ZDP.

2.2. § 24 odst. 1 ZDP

S ohledem na výše uvedené je dle našeho názoru nutné vyjít z toho, že odchodné je obecně nákladovou položkou, která není výslovně upravena ani v § 24 odst. 2 ZDP ani v § 25 odst. 1 ZDP. Daňovou uznatelnost takovýchto nákladů je tedy nutné posuzovat z pohledu § 24 odst. 1 ZDP [viz např. *rozsudek Krajského soudu v Brně č.j. 30 Ca 57/98-25 ze dne 2.2.2000, případně rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem vedený pod spisovou značkou 16 Ca 507/99 ze dne 23.6.1999, publikovaný v časopise Finance a úvěr č. 4/2000 na str. 250*]. Je samozřejmé, že při posuzování těchto nákladů je obdobně jako v celém daňové řízení nezbytné respektovat také ustanovení § 23 odst. 10 ZDP a § 2 odst. 7 ZSDP.

Jsme přesvědčeni, že obecně je v případě odchodného podmínka pro jeho daňovou uznatelnost uvedená v § 24 odst. 1 ZDP splněna, protože k sjednání odchodného vedou zaměstnavatele racionální ekonomické důvody a sjednáním odchodného de facto snižuje své potencionální budoucí ztráty (ať již z titulu snížení zdanitelných příjmů nebo zvýšení daňově relevantních nákladů). To obecně znamená, že sjednáním odchodného zaměstnavatel v podstatě předchází snížení budoucího zdanitelného základu daně.

Hlavní ekonomickou podstatou odchodného je v zásadě úplata za přistoupení zaměstnance na konkurenční doložku. Je jednoznačné, že bez sjednání odchodného bude ochota zaměstnanců přijmout jmenování nebo volbu do dané funkce značně nižší, což se obecně projeví v horší kvalitě vedoucích pracovníků nebo-li z pohledu zaměstnavatele se podstatně omezí pracovní trh, na kterém může vybírat kvalitní vedoucí pracovníky. Z tohoto pohledu je tedy nutné považovat sjednání odchodného z pohledu zaměstnavatele za postup, kterým se snaží zajistit kvalitní vedení. To znamená, že je naplněna podmínka ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

Dále se domníváme, že na odchodné je nutné z hlediska ekonomické podstaty pohlížet jako na kompenzaci (úplatu) za sjednání konkurenční doložky (*viz např. JUDr. Ladislav Jouza, Novela zákoníku práce zvyšuje odstupné a nově zavádí odchodné, Účetnictví 8/2001 str. 36 až 37*). Je samozřejmé, že z hlediska § 29 ZP je možné sjednat konkurenční doložku i bez odchodného. V takovémto případě se však především u kvalitního vrcholového top managementu bude výrazně snižovat ochota na takovéto podmínky přistoupit. Je tedy možné obecně konstatovat, že prostřednictvím odchodného platí zaměstnavatel top managementu za to, že nebude zaměstnavateli konkurovat. Tím, že se zaměstnanec v podstatě zříká možnosti působit po určitou dobu v konkurenčním postavení vůči svému zaměstnavateli, de facto zlepšuje tržní pozici tohoto zaměstnavatele, což by se z hlediska daňového obecně mělo projevit ve zvýšení zdanitelného základu daně. Jinak řečeno, sjednáním odchodného si zaměstnavatel v zásadě předplácí lepší tržní postavení, z čehož vyplývá, že je naplněno ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

Z výše uvedeného rozboru je patrné, že sjednání odchodného má z pohledu zaměstnavatele racionální ekonomické důvody, které je možné shrnout na:

- 1) *Motivaci kvalitních zaměstnanců k přijetí vedoucí pozice*
- 2) *Zamezení konkurenčního jednání zaměstnanců*

3. Závěr

Na základě výše uvedeného rozboru se domníváme, že s ohledem na svou ekonomickou podstatu je odchodné poskytnuté zaměstnanci v souladu s platným ujednáním podle příslušného ustanovení ZP obecně daňově relevantním nákladem zaměstnavatele na základě ustanovení § 24 odst. 1 ZDP případně § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP.

Po projednání na Koordinačním výboru MF ČR doporučujeme výše uvedený závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Při posuzování daňových aspektů odchodného je nutné mít na zřeteli, že se jedná o peněžité plnění poskytované vedoucím zaměstnancům vedle mzdy (§ 25 odst. 1 písm. d) ZDP), pokud na jeho poskytnutí vznikne těmto zaměstnancům pracovněprávní nárok (§ 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP).

Ve smyslu § 25 odst. 1 písm. d) ZDP jsou daňově uznatelné pouze výdaje (náklady) vynaložené na ta peněžítá plnění poskytovaná vedoucímu zaměstnanci vedle mzdy, u nichž nárok na jejich poskytnutí stanoví zvláštní předpis. Nárok na poskytnutí odchodného vedoucímu zaměstnanci, u něhož se pracovní poměr zakládá jmenováním nebo volbou, však z § 29 odst. 3 zákoníku práce nevyplývá. Uvedené ustanovení pouze umožňuje zaměstnavateli sjednat s tímto vedoucím zaměstnancem právo na poskytnutí odchodného pro případ, že bude z funkce odvolán před skončením svého funkčního období, je-li zároveň sjednána konkurenční doložka.

Poskytování odchodného nelze umožnit kolektivní smlouvou nebo vnitřním předpisem, neboť nárok na jeho poskytnutí je podle § 29 odst. 3 zákoníku práce výhradně předmětem smluvního ujednání mezi zaměstnavatelem a konkrétním vedoucím zaměstnancem. Tím není splněna ani podmínka podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5 ZDP, že daňově uznatelné jsou výdaje (náklady) na pracovněprávní nároky

zaměstnanců, jejichž poskytování je umožněno kolektivní smlouvou nebo vnitřním předpisem, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak.

Z uvedených důvodů nelze poskytnuté odchodné uznat za výdaj (náklad) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

PŘÍSPĚVEK PŘEDLOŽENÝ NA KV DNE 9.1.2002

3. Částky zúčtované do příjmů (výnosů), pokud souvisejí s výdaji (náklady) vztahujícími se k příjmům, které nebyly v předchozích zdaňovacích obdobích předmětem daně u neziskových organizací, t.j. poplatníků uvedených v § 18 odst. 3 ZDP

Předkládají: Ing. Věra Šutová, daňový poradce č. osvědčení 461, auditor č. 1683
Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce č. osvědčení 320, auditor č. 1270

Přestože jsou si předkladatelé vědomi řady daňových a dalších odborných problémů v oblasti neziskové sféry včetně podmínek jejich zřizování, nepovažují předkládaný problém za zcela okrajový, zvláště pak u subjektů kde dlouhodobější spoluprací je běžná riziková daňová problematika, zejména v majetkové oblasti, již průběžně konkrétní spoluprací přiměřeně ošetřena.

1. Popis problému

Rozebírané téma je zaměřeno na problematiku týkající se otázky posouzení daňové povinnosti u příjmů, pokud souvisejí s výdaji vztahujícími se k příjmům, které *nebyly předmětem daně* u poplatníků uvedených v § 18 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále i ZDP), kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání.

U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání nejsou dle § 18 odst. 4 ZDP předmětem daně z příjmů příjmy (i výnosy viz § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů):

- a) z činností vyplývajících z jejich poslání za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší, činnosti, které jsou posláním těchto poplatníků, jsou stanoveny zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami,
- b) z dotací a jiných forem státní podpory a podpory z rozpočtů obcí, jsou-li poskytnuty podle zvláštního předpisu,
- c) z úroků z vkladů na běžném účtu,
- d) z úplatných převodů a úplatného užívání státního majetku mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi a z pronájmů a prodeje státního majetku, které jsou podle zvláštního právního předpisu příjmem státního rozpočtu.

Jak lze z tohoto taxativního výčtu vyvodit, ostatní příjmy či příjmy za nesplnění podmínky vyšších výdajů než příjmů v § 18 odst. 4, bod a) předmětem daně jsou.

Pro upřesnění je vhodné připomenout, že *výdaje podle tohoto zákona* (ZDP) jsou výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů tak, jak je obecně vymezuje § 24 odst. 1 ZDP a také daňově uznatelné výdaje (náklady), příkladně uvedené v § 24 odst. 2. Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení,

zajištění a udržení příjmů pro daňové účely pak nelze uznat výdaje příkladně vyjmenované v § 25 odst. 1 ZDP.

Dle § 18 odst. 6 ZDP se splnění podmínky v § 18 odst. 4 písm. a) ZDP posuzuje za celé zdaňovací období podle jednotlivých druhů činností. Předmětem daně jsou pouze příjmy z těch jednotlivých činností, které jsou vykonávány za ceny, kdy příjmy převyšují související výdaje.

Poplatníci uvedení v § 18 odst. 3 ZDP jsou povinni vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které *jsou předmětem daně*, od příjmů, které *předmětem daně nejsou* nebo *předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny*. Obdobně toto platí i pro vykazování nákladů (výdajů).

V praxi se můžeme často setkat se situací, kdy v daném účetním období účetní jednotka uvedená v § 18 odst. 3) ZDP, např. příspěvková organizace, splní podmínku stanovenou v § 18 odst. 4 písm. a) ZDP, t.j. dosáhne stavu, kdy výdaje (náklady) v hlavní činnosti dle ZDP jsou vyšší než příjmy z hlavní činnosti (samozřejmě dle jednotlivých činností). **Dosažené příjmy pak nejsou předmětem daně.**

V následujícím účetním období naopak příjmy z hlavní činnosti převyšují související výdaje. Příjmy se pak stávají předmětem daně. Je nutno upravit účetní hospodářský výsledek na daňový v souladu s § 23 ZDP. Při zjišťování základu daně je nutno respektovat daňovou uznatelnost příjmů i výdajů.

Nyní se snadno dostávají poplatníci uvedení v § 18 odst. 3 ZDP do daňového znevýhodnění v porovnání se subjekty založenými za účelem podnikání, a to v oblasti *"daňové neúčinnosti" části výnosů*.

Dle § 23 odst. 4 písm. e) ZDP se *do základu daně nezahrnují částky zúčtované do příjmů (výnosů), pokud souvisejí s výdaji (náklady) neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to maximálně do výše těchto neuznaných výdajů (nákladů) v předchozích zdaňovacích obdobích.*

Citované ustanovení je bezpochyby platné a použitelné jak pro poplatníky založené za účelem dosažení zisku, tak za určitých okolností (ziskových, zdaňovaných činností) i pro poplatníky uvedené v § 18 odst. 3 ZDP. Neřeší však případy, kdy v předcházejících zdaňovacích obdobích *nebyly příjmy předmětem daně*. Pokud příjmy nebyly předmětem daně, nebyly k nim vztahovány výdaje a *nestaly se tak výdaji neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.*

Vycházíme-li z výše uvedeného legislativního rámce, můžeme se setkat s logickým výkladem, že nelze využít ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) a při zjišťování daňového základu vyloučit z daňově účinných příjmů (výnosů) ty, které souvisejí s výdaji (náklady), které by byly v případě ziskové hlavní činnosti v předcházejících obdobích daňově neúčinné.

Pro objasnění praktické stránky problematiky uvádíme příklady titulů, jichž se nejčastěji popisovaný problém týká. Jedná se např. o penále a jeho následné prominutí, následné vymožení náhrad mank, následný výnos z úhrady odepsaných pohledávek apod.

Při důsledném dodržování dikce zákona tak vzniká paradox, kdy např. díky získání úhrady již odepsané pohledávky, či prominutí penále, by poplatníci uvedení v § 18

odst. 3 ZDP, kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, byli nuceni, při dodržení dalších ustanovení zákona o daních z příjmů, přiznat a odvést daň z příjmů právnických osob.

Snížení základu daně dle § 20 odst. 7 ZDP v současném znění, t.j. o 30 % max., o 1 000 000 Kč, případně o 300 000 Kč, činí-li snížení méně než 300 000 Kč, maximálně do výše základu daně, je vzhledem k možné výši daňového základu zanedbatelné.

Pro úplnost dodáváme, že proúčtování naznačených případů opačným zápisem, t.j. mínusem do nákladů má stejné daňové účinky. Navíc pro tento přístup (kompenzaci) není v postupech účtování pro organizační složky státu, územní samosprávné celky a příspěvkové organizace opora.

Značný význam v pohledu na výše řešenou problematiku do několika nejbližších následujících let může mít změna vyplývající z možnosti dané zákonem 250/2000 Sb., t.j. novými rozpočtovými pravidly platnými od 1.1.2001. Bude-li tedy v roce 2001 např. zdravotní péče vykonávaná příspěvkovou organizací zařazena jako činnost hospodářská, (zde již můžeme hovořit o výdajích (nákladech) na penále apod., jako daňově neuznatelných), původní problém, t.j. chápání těchto výdajů jako daňově neuznatelných nebo jako výdajů souvisejících s příjmy, které nebyly předmětem daně v roce 2000 a předcházejících a s nimi souvisejících výnosů v roce 2001 a dalších zůstává zachován.

Závěr

Je zřejmé, že důsledky výše popisovaného přístupu lze posuzovat minimálně jako tvrdost zákona. Dle našeho názoru se však jedná o nesrovnalost, vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Níže navrhuje alternativní možnosti řešení:

Varianta 1

a) Navrhujeme jako dočasné řešení vhodnou formou publikovat stanovisko MF ve znění:

Za částky zúčtované do příjmů (výnosů) dle § 23 odst. 4 e) zákona č. 586/92 Sb. se považují i částky příjmů (výnosů), které souvisejí s výdaji vztahujícími se k příjmům, které nebyly předmětem daně.

b) V novele ZDP pak zvážit iniciování doplnění znění § 23 odst. 4 písm. e) o bod 2 v níže uvedeném nebo obdobném znění:

4) Do základu daně podle odstavce 1 se nezahrnují

e) částky zúčtované do příjmů (výnosy), pokud

1.

2. *souvisejí s výdaji (náklady) souvisejícími s příjmy (výnosy), které nebyly v předchozích zdaňovacích obdobích předmětem daně, a to do výše těchto souvisejících výdajů.*

Varianta 2

V případě neakceptování varianty 1 navrhujeme posuzovat znění § 23 odst. 4 písm. e) ZDP následujícím způsobem:

Dle ustanovení § 23 odst. 3, písm. a) bod 2 ZDP se hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odst. 2 zvyšuje o částky, které *nelze* podle tohoto zákona zahrnout do výdajů (nákladů).

Výdaje (náklady), které nelze uznat za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, byť příkladmo, vyjmenovává § 25 odst. 1 ZDP, t.j. např. v písm. f) penále, v písm. n) manka a škody přesahující náhrady, v písm. v) tvorba opravných položek, apod.

Z § 23 odst. 5 ZDP vyplývá, že náklady (výdaje) související s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy nejsou předmětem daně nebo jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny, nelze přičítat k nákladům (výdajům) souvisejícím s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny.

a) Pokud tedy za zákonem stanovených podmínek výdaje jako daňově uznatelné uznat nelze, jsou tyto **neuznatelné**. **Vycházíme-li ze skutečnosti, že ZDP v konečném důsledku nepředpokládá existenci jiného výdaje, než výdaje daňově uznatelného nebo daňově neuznatelného, což vyplývá rovněž z důvodové zprávy k ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, lze dospět k názoru, že i výnosy, související s výdaji vztahujícími se k příjmům, které nebyly v předchozích zdaňovacích obdobích předmětem daně, je nutno považovat za výnosy související s náklady *neuznanými* v předchozích zdaňovacích obdobích.**

Pokud stanovisko Ministerstva financí není v rozporu s tímto názorem, doporučujeme jej vhodnou formou publikovat.

b) Jestliže Ministerstvo financí výše uvedený závěr neshledává dostatečně opodstatněný, je při důsledném uplatňování § 23 odst. 4 písm. e) ZDP zcela zřejmá nesrovnalost, minimálně však tvrdost zákona a proto navrhuje u dodatečného vyměření **v souladu s § 55a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, prominout pokynem řady D ministerstva financí související daň z příjmů právnických osob. Pokud ještě nebyla daň z příjmů prominuta nebo dodatečně vyměřena, od jejího vyměření upustit.**

2. Závěr

Po projednání v Koordinačním výboru a sjednocení názorů vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí ČR z 9.1.2002:

Odbor 15 MF považuje za nutné posoudit tento problém v návaznosti na ustanovení § 24 odst. 3 ZDP. Proto jej doporučuje zatím neuzavírat.

Stanovisko předkladatelů k závěru z KV z 9.1.2002:

Na základě jednání Koordinačního výboru ze dne 9.1.2002, s důrazem na vyznění jednání včetně zohlednění názorů pracovníků Ministerstva financí, které při projednávání zazněly, dopracovali předkladatelé níže uvedený závěr:

Ustanovení § 24 odst. 3 ZDP umožňuje u speciálního okruhu poplatníků, a to *"u poplatníků, u nichž zdanění podléhají pouze příjmy z podnikatelské nebo jinak*

vymezené činnosti”, **uznávat** jako výdaje (náklady) pouze výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení **příjmů, které jsou předmětem daně**.

Za využití právní logiky, tedy negací, lze vymezit výdaje (náklady), které se **neuznávají** jako výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Pokud dojde ke shodě, že do okruhu *poplatníků, u nichž zdanění podléhá pouze příjmy z podnikatelské nebo jinak vymezené činnosti*, lze zahrnout poplatníky uvedené v § 18 odst. 3 ZDP, příkladmo vyjmenované v ustanovení § 18 odst. 8 ZDP, pak je ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP aplikovatelné i na příklady titulů uvedených v příspěvku, jako např. na penále a jeho následné prominutí, apod.

S ohledem na konstrukci dovozování výše uvedeného závěru, se však předkladatelé domnívají, že v zájmu jednoznačnosti a větší právní jistoty je vhodnějším řešením postup, který vcelku v souladu zazněl na jednání KV dne 9.1.2002, a to zahrnutí navržené změny dle návrhu uvedeného ve variantě 1 písm. b) příspěvku z 9.1.2002 do plánu legislativních úprav navrhovaných Ministerstvem financí.

Při současné platné právní úpravě pak individuální řešení případných doměrků žádostmi o prominutí daně a jejího příslušenství dle § 55a ZSDP.

Stanovisko MF

V předloženém materiálu autoři, daňoví poradci Ing. Šutová a Ing. Urban, uvádějí, že u poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, může dojít k situaci, kdy těmto poplatníkům např. v důsledku prominutí penále vznikne výnos a v této souvislosti i zdanitelný příjem, jehož nepřiznání by mohlo být správcem daně dodatečně vyměřeno.

Využití ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP u neziskových poplatníků není v uvedeném případě možné, neboť je koncipováno pro situaci, kdy částky zúčtované do příjmů (výnosů) souvisejí s výdaji (náklady) **neuznanými** v předchozích zdaňovacích obdobích za "daňově účinné". Pokud příjmy nebyly u neziskových poplatníků v předchozích obdobích předmětem daně, pak částka zúčtovaná v následujících letech do příjmů nemůže splnit podmínku, že souvisí s daňově neuznatelným výdajem. Neziskový poplatník, který v příslušném předchozím období nedosáhl zdanitelných příjmů zdaňovaných v základu daně, navíc s ohledem na § 38m ZDP nemusel vůbec podat daňové přiznání.

Dále u příspěvkových organizací, které disponují prostředky veřejných rozpočtů, je nezbytné kromě daňových vazeb sledovat i další souvislosti a vztahy na naplnění ekonomických podmínek daných rozpočtovými pravidly, při vypořádání příspěvku na provoz v příslušném rozpočtovém období.

Pokud by např. z důvodu prominutí penále a dalších skutečností uvedených v předloženém materiálu došlo k dodatečnému vyměření daně, kdy s ohledem na výše uvedené skutečnosti nelze použít § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, pak by nepochybně daňový dopad této situace měl být v příslušných individuálních případech posouzen a řešen jako nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů podle § 55a ZSDP.

Do nejbližšího možného návrhu novely ZDP zapracuje odbor 54 MF příslušnou zpřesňující úpravu § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, která by umožnila neziskovým

poplatníkům nezahrnout do základu daně částky zúčtované do příjmů (výnosů), které souvisejí s výdaji (náklady), které se v předchozích zdaňovacích obdobích nestaly výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť dosažené příjmy nebyly předmětem daně.

XX

Termín konání příštího jednání KV KDP byl předběžně dohodnut na 29.5.2002, Praha 1, pracoviště Lazarská 7, zasedací místnost č. 310, 3. patro, od 13.00 hodin s tím, že KDP předá podklady pro toto jednání nejpozději do 3.5.2002.

V Praze dne 23.5.2002

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