

Ministerstvo financí
Letenská 15, Praha 1

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 24.10.2001

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Informace

- a) o závěrech jednání pracovní skupiny k otázkám aplikace § 22 odst. 1 písm. g) bodu 4 ZDP, konaného dne 16.10.2001 (bod 4 programu jednání KV KDP dne 11.4.2001),
- b) o zajištění účasti zástupců MF a GŘ cel na činnosti pracovní skupiny k otázkám uplatňování převodních cen.

2. Projednání zápisu z jednání KV KDP dne 12.9.2001

Na základě požadavku zástupců KDP bylo na základě uplatněných připomínek zpracováno doplnění zápisu z jednání KV KDP dne 12.9.2001.

a) K bodu 1 písm. b) části II. tohoto zápisu, t.j. Daň z přidané hodnoty, týkající se problému předloženého KDP na program jednání KV KDP dne 27.6.2001, t.j. **„Prodej cenných papírů zahraničnímu subjektu tuzemcem z hlediska zákona o DPH“**, zpřesňuje své stanovisko takto:

Při posuzování skutečnosti, zda se v souvislosti s převody cenných papírů jak v listinné, tak i zaknihované podobě, jedná o poskytování služeb do zahraničí, by mělo být přihlíženo také k využití převáděných cenných papírů. Jestliže např. se bude jednat o akcie nebo jiné cenné papíry charakteru majetkových účastí na obchodních společnostech podnikajících v tuzemsku, nebudou podmínky pro osvobození od daně podle § 46 splněny. Jestliže se bude např. jednat o obligace a jiné cenné papíry podobného charakteru, pokud má kupující sídlo nebo bydliště v zahraničí, nemá v České republice zastoupení a nevyvíjí zde žádnou podnikatelskou činnost, jejich prodej je fakturován do zahraničí a úhrada je placena ze zahraničí, je možno tuto činnost považovat za poskytování služeb do zahraničí, u kterých se podle § 46 zákona o DPH uplatní osvobození od daně na výstupu.

b) K bodu 2 v části Komplexní problém, t.j. **„Problematika sdružení právnických osob podle § 829 a následujících občanského zákoníku“**, předkládá odbor 18 toto doplnění svého stanoviska:

Pokud nebudou mezi sebou účastníci sdružení uskutečňovat zdanitelná plnění, nebudou uplatňovat daň na výstupu. Se zněním závěrů v navrženém znění, že „nebude docházet mezi jednotlivými účastníky sdružení k uskutečňování zdanitelných plnění na výstupu“ nelze souhlasit. Tento závěr je příliš zjednodušující a zobecňující. Proto odbor 18 doporučuje při dalším jednání KV KDP tyto okolnosti upřesnit.

3. Dne 12.6.2001 předložili zástupci KDP odboru 18 MF doplnění podkladového materiálu ve smyslu části 2 zápisu z jednání KV KDP dne 11.4.2001 k bodu

„**Problematika obchodních řetězců z pohledu DPH a daně z příjmů**“, jímž byl zpřesněn příspěvek projednaný na KV KDP dne 21.6.2000. Doplnění podkladového materiálu, který nebyl zařazen na program jednání KV KDP, vč. stanoviska odboru 18 z pohledu DPH, zpracovaného na základě požadavku zástupců KDP, jsou přílohou tohoto zápisu.

4. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

Daň z příjmů

V souladu s dohodou na KV, který se konal 27.6.2001, předkládáme znovu příspěvek Problematika úroků z půjček a úvěrů poskytnutých zahraničními věřiteli a to včetně stanoviska JUDr. Bárty k uvedené problematice

1. Problematika úroků z půjček a úvěrů poskytnutých zahraničními věřiteli

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

I. Popis problému

S účinností od 1.1.2001 bylo do odstavce druhého § 24 zákona č. 586/1992 Sb. (dále jen „ZDP“) doplněno nové písmeno zi), jehož poslední věta zní následovně: „...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...“. Objevují se výklady které z tohoto ustanovení dovozují, že na základě něj budou daňově uznatelné až na základě zaplacení také úroky z úvěrů a půjček poskytnutých zahraničními věřiteli, kteří nejsou českými účetními jednotkami účtujícími v soustavě podvojného účetnictví dle české účetní legislativy. Tyto výklady jsou zdůvodňovány tím, že tito zahraniční věřitelé nemohou účtovat v soustavě podvojného účetnictví a být účetními jednotkami ve smyslu úpravy těchto pojmů v české účetní legislativě. Domníváme se, že tento výklad není správný, a to z těchto důvodů:

II Zdůvodnění:

1) Zahraniční věřitelé - daňoví nonrezidenti v případě, že jsou jim vypláceny úroky z úvěrů či půjček, jsou v souladu s 22 odst. 1 písm. g) bod 4. ZDP vždy českými daňovými poplatníky (viz. § 2 odst. 3 ZDP a § 17 odst. 4 ZDP).

2) Jestli někdo je nebo není účetní jednotkou a dále soustava podvojného a jednoduchého účetnictví nejsou věci upravené speciálně českými právními předpisy, ale zcela jednoznačně se jedná o „mezinárodní pojmy“. Toto potvrzují též Postupy pro konsolidaci, které vydalo Ministerstvo financí ČR jako přílohu 1 k opatření č.j. 281/73 570/1993, které v článku III odst. 2 b) ve vazbě na povinnost provedení konsolidace účetní závěrky a výjimky z této povinnosti odkazuje na Direktivy Evropského společenství č. 83/349/EHS ve znění pozdějších změn a doplňků.

3) Pokud by měl platit výše uvedený výklad, byly by zahraniční investoři oproti českým investorům výrazně znevýhodněni. Zastáváme názor, že daňové zákony by neměly vést k diskriminaci zahraničních subjektů, a proto by pozice dlužníků platících úroky zahraničnímu subjektu včetně zahraničních bank, neměla být horší než pozice dlužníků platících úroky subjektům, které vedou podvojně účetnictví dle tuzemského zákona o účetnictví. Zároveň se domníváme, že toto opatření není v souladu

s duchem zákona o ochraně hospodářské soutěže. Domníváme se, že toto neodůvodněné znevýhodnění může být v mnohých případech v rozporu s mezinárodními smlouvami, které má ČR uzavřeny, neboť například při přijetí půjčky od svého společníka, by podniky založené zahraničními subjekty, byly podrobeny jinému tíživějšímu zdanění než subjekty, které by přijaly půjčku od společníka se sídlem v České republice. Výše uvedený výklad by však měl v případě právnických osob za následek diskriminaci zahraničních věřitelů. Je-li věřitelem česká společnost, dochází k výhodnějším daňovým dopadům u dlužníka (nezaplacené úroky jsou pro něj daňově uznatelné), než pokud je věřitelem zahraniční společnost (nezaplacené úroky jsou pro dlužníka daňově neuznatelné). Tento výklad by byl také v rozporu s dohodami o podpoře a vzájemné ochraně investic uzavřené s cca 60 zeměmi. Například Dohoda o podpoře a vzájemné ochraně investic uzavřená mezi Českou a Slovenskou Federativní Republikou a Spolkovou republikou Německo (viz Sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí č. 573/1992 Sb.) stanoví, že:

*(i) každá smluvní strana bude na svém území poskytovat investicím druhé smluvní strany spravedlivé a rovné zacházení,*¹

*(ii) žádná ze smluvních stran nebude na svém území jakkoli poškozovat svévolnými nebo diskriminačními opatřeními správu, řízení, používání nebo využití investic investorů druhé smluvní strany,*²

*Pojem investice přitom zahrnuje i pohledávky a nároky na peníze, jež byly vynaloženy na vytvoření hospodářských hodnot, nebo pohledávky a nároky na plnění, jež má hospodářskou hodnotu a souvisí s investicí.*³

¹ Čl. 2 odst. 1 dohody o podpoře a vzájemné ochraně investic

² Čl. 2 odst. 2 dohody o podpoře a vzájemné ochraně investic

³ Čl. 1 odst. 1. písm. c) dohody o podpoře a vzájemné ochraně investic

Je evidentní, že výše uvedený výklad by byl v rozporu s citovanými ustanoveními dohody o ochraně investic.

4) Z uvedeného ustanovení nelze zcela jednoznačně dovodit, že jiné úroky, než zde definované, by byly daňově neuznatelné (ustanovení § 25 odst. 1 písm. f) ZDP hovoří pouze o penále a pokutách). Soudy již opakovaně potvrzují, že v případě nákladů (výdajů) výslovně neuvedených ani v § 24 odst. 2 ZDP ani v § 25 odst. 1 ZDP (což je i případ úroků z úvěrů a půjček nesplňujících definici uvedenou v § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP) je nutné jejich daňovou uznatelnost posuzovat z pohledu § 24 odst. 1 ZDP (viz. například 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, případně rozsudek Krajského soudu v Brně č.j.: 30 Ca 57/98-25 ze dne 2. 2. 2000 publikovaný v *Bulletinu KDP ČR* 9/2000 na str. 19).

5) Je nutné si také uvědomit, že výše uvedený výklad by mohl být z pohledu státního rozpočtu značně nepříznivý a de facto by mohl učinit neúčinné („mrtvé“) ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. Z ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve spojení s pokynem D -190 (k § 25 zákona body 4. až 6) totiž vyplývá, že se testují úroky (nikoliv zaplacené úroky), to je v případě poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví úroky zaúčtované na účet 562. Pokud by výše uvedený

výklad měl skutečně platit, znamenalo by to (v případě zahraničních věřitelů), že pokud by okamžik zaplacení těchto úroků nastal v pozdějším zdaňovacím období, než ve kterém nastalo zaúčtování úroků na účet 562, nepodléhaly by tyto úroky v okamžiku jejich zaplacení již vůbec testu dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP (v návaznosti na to by pak samozřejmě nebylo možné uplatnit ani případnou srážkovou daň dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. ZDP) a jednalo by se o plně daňově relevantní náklad z titulu úhrady úroků na základě § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP. Tento výklad podporuje i to, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP není vázáno na splnění podmínky uvedené v 25 odst.1 písm. w) ZDP a je z tohoto pohledu vůči tomuto ustanovení *lex specialis*.

6) Jak již bylo výše uvedeno, jedná se o ustanovení, které je nejednoznačné a umožňuje různé výklady. Ústavní soud ČR již opakovaně vyslovil jednoznačný závěr, že v takovém případě je vždy nutné vykládat takové ustanovení ve prospěch daňového subjektu (*viz např. náleží Ústavního soudu ČR sp. zn. II. ÚS 485/98 ze dne 30.11.1999 publikovaný například v časopise Judikatura Ústavního soudu ČR 1/2000, str.12*). V případě sporů je tedy nutné počítat s tím, že Ústavní soud ČR bude s největší pravděpodobností rozhodovat ve prospěch daňových subjektů.

7) Domníváme se, že i z hlediska účelu přijetí ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP není sebemenšího důvodu, aby toto ustanovení dopadalo také na zahraniční věřitele. K nepříznivým důsledkům z pohledu státního rozpočtu docházelo pouze za situace, kdy věřitel i dlužník byl českým daňovým rezidentem. Pouze za této situace mohlo docházet k tomu, že dlužník účtující v soustavě podvojného účetnictví si snižoval základ o úroky (a „čerpal“ tak de facto prostředky ze státního rozpočtu) bez toho, že by věřitel (pokud neúčtoval v soustavě podvojného účetnictví) musel do okamžiku zaplacení o tu samou částku základ daně zvyšovat (a „vracel“ tak de facto do státního rozpočtu tu samou částku, kterou „čerpal“ dlužník). V případě, kdy věřitel je daňovým nonrezidentem, k tomuto z pohledu státního rozpočtu nepříznivému efektu nedochází. Naopak splnění daňových povinností z titulu úroků je v případě daňového nonrezidenta zajištěno prostřednictvím srážkové daně (*viz § 22 odst. 1 písm. g) bod 4. ZDP*). Případné podvody a obcházení daňových zákonů prostřednictvím půjček či úvěrů ze zahraničí je samozřejmě možné postihovat prostřednictvím standardních prostředků (§ 23 odst. 7 a 10 ZDP, případně § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).

III Závěr:

Po projednání v koordinačním výboru doporučujeme přijmout sjednocující závěr, že na úroky z úvěrů a půjček poskytnutých zahraničními věřiteli se nevztahuje posunutí jejich daňové uznatelnosti až na okamžik zaplacení stanovené v § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP. V těchto případech budou úroky z úvěrů daňově uznatelné stejně jako před 1.1.2001 (to znamená u dlužníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví dle předpisu, v ostatních případech dle zaplacení). Uvedený výklad doporučujeme zapracovat do některého z pokynů řady “D”, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko JUDr. J. Bárty, CSc.:

JUDr. Jan Bárta, CSc.
vedoucí sektoru veřejného práva
Ústav státu a práva AV ČR

Praha 17.9.2001
Č. j. 186/01

Vážení,

k dotazu Komory daňových poradců položenému mi Vaší mailovou zásilkou dne 28.6.01 a týkající se § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů si Vám dovoluji sdělit tento názor:

Nepovažuji za možné normu obsaženou v zákonu o daních z příjmů, která má jako podmínku v hypotéze to, že určitý subjekt vede podvojně účetnictví, interpretovat tak, že podmínka by byla splněna jen u těch subjektů, které jsou účetními jednotkami podle českého zákona č. 563/1991 Sb. a vedou tedy podvojně účetnictví podle téhož zákona; podmínka by pak nikdy nebyla splněna u zahraničních subjektů, které účetními jednotkami podle českého práva nejsou.

Účetní jednotka a podvojně účetnictví určitě existuje i mimo rozsah územní platnosti českého zákona o účetnictví, a musíme respektovat i cizí účetnictví jako účetnictví. Kdybychom připustili, že takovéto pojmy mají význam jen tak, jak jsou definovány podle českého práva, museli bychom takto postupovat obecně ve všech situacích, což by vedlo k absurdním důsledkům: Zahraniční pas by nebyl pasem a jeho falšování by nebylo paděláním veřejné listiny, podpis ověřený rakouským notářem by byl neověřený, pracovní poměr ani manželství podle cizího práva by neexistovalo, atd.

Podvojně účetnictví je cosi, co bylo objeveno, zavedeno, řídí se uznanými zákonitostmi. Otázka, jestli zahraniční věřitel vede podvojně účetnictví, je otázkou skutkovou, a může být předmětem dokazování v daňovém řízení.

Jádro je v ekonomické úvaze, která byla provedena na závěr materiálu KDP zpracovaného k této věci: Norma patrně směřuje k tomu, aby vyloučila časový rozdíl v uplatnění nákladů a přiznání výnosů mezi jednoduchým a podvojným účetnictvím. Jestliže ale jen jeden z účastníků úvěrového vztahu podává přiznání k dani v ČR, pak tento účel normy vůbec nepřipadá v úvahu. Extenzivní výklad normy pak postihuje jen jednoho, a je tudíž mimo účel zákona.

Z hlediska textu zákona, mám pocit že aplikace už úplně zapoměla na to, že v původním znění tento odstavec 24/2 končil písmenem p) a byl zcela racionální: V návěti je slovo "také", a proto celý odstavec užitečně odstraňoval pochybnosti v jednotlivých věcech, které by snad mohly být sporné - jako že odpisy jsou v hospodářském výsledku, ale nejsou skutečným výdajem, tak pro jistotu se zde výslovně uvedly. Dalším legislativním vývojem odstavec nabyl v některých nových písmenech poněkud takové podoby, jako kdyby v jeho návěti místo slova "také" bylo slovo "jenom" (ten dojem vzbuzují právě případy, kdy se tam napsaly položky evidentně zbytečné, kde jejich odečitatelnost je už z obecných ustanovení nepochybná, třeba povinné odvody související se zaměstnáváním občanů se změněnou pracovní schopností).

Úroky účtované do nákladů u podvojně účtujícího poplatníka je třeba posoudit především podle § 23 odst. 10 - vychází se z účetnictví, pokud zvláštní zákon nebo tento zákon nestanoví jinak, anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.

Jinak stanoví hnedle v § 24 odst. 1, protože náklady se odečtou nikoliv ve výši účtované poplatníkem, ale ve výši prokázané poplatníkem. To se může navzájem lišit - buď poplatník prokázal méně než účtoval, anebo poplatník prokáže i náklady, o nichž - třeba i s porušením účetních předpisů - vůbec neúčtoval. Daňový základ se řídí skutečností, a není stanoveno, že když poplatník něco účetně nezachytil, tak jako by to nebylo. Výsledkem tohoto ustanovení samozřejmě je i to, že poplatník může účinně uplatnit i takové náklady, které v jeho účetnictví nejsou.

Jinak než § 23/10 stanovuje také § 24/2 písm. zi), nikoliv však že by omezovalo, ale naopak dává poplatníkovi další komfort.

Nemůže znamenat, že se neuplatňují náklady zde neuvedené. Ustanovení totiž je napsáno tak, že patrně nespĺňuje ani ten cíl, který si asi dalo - vyloučit účtované a nezaplacené úroky vůči věřitelům, kteří jsou tuzemci a vedou jednoduché účetnictví. Věta "také zaplacené pokuty a úroky" totiž nepokračuje slovy např. "nikoliv však ještě nezaplacené", a tudíž sama o sobě samozřejmě neznamená, že jiné než zaplacené by byly vyloučeny.

Předmětné ustanovení zi) lze srovnávat s písm. zf) majícím tento smysl: Zrestaurování obrazu obecně je nákladem daňově neúčinným, protože z ustanovení o technickém zhodnocení a majetku, který se odpisuje to vyplývá (tzn. těmito ustanoveními zákona je stanoveno jinak než v § 23 odst. 10 i kdyby restaurování bylo provedeno účetní jednotkou a zachyceno v účetnictví). Z toho obecného režimu pak zase nově dělá písm. zf) odchylku zpátky tak, že restaurování obrazu provedená po r. 97 a prodaného daňově přece něco přináší, proto je "také" nákladem.

U písm. zi) tomu tak není, protože úroky jsou nákladem podle 23/10, ve výši podle 24/1, nikde v zákoně se nenalézá ustanovení určující, že by úroky nákladem být neměly, takže písm. zi) nemá na rozdíl od písm. zf) význam "ale v tomto jediném případě přece jenom jsou", nýbrž jen význam jen "kromě ostatních úrokových vztahů jsou nákladem i tyto zde uvedené úroky".

Celá příslušná věta v § 24 odst. 2 pak zní: „*výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také ... zi) 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.*” Tuto větu je potom obtížné vykládat jinak než tak, že výdaje uvedené v písm. zi) výdajem podle odst. 1 jsou i tehdy, kdyby snad nesplňovaly některé podmínky obecného režimu nákladů, například některou podmínku samotného odstavce 1. V tom spočívá onen shora zmíněný „další komfort“ pro poplatníka.

S pozdravem

JUDr. Jan Bárta, CSc.

Stanovisko MF:

Po projednání s odbory 28 a 29 MF neshledal odbor 15 důvody ke změně původního stanoviska s tím, že při aplikaci ustanovení je nutno respektovat také § 37 ZDP. Z toho vyplývá, že pokud smlouva o ZDZ obsahuje článek o zákazu diskriminace v oblasti úhrady úroků, nelze ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) použít. Jedná se např. o tyto smlouvy: Belgie, Dánsko, Finsko, Irsko, Itálie, Izrael, Jugoslávie,

Maďarsko, Polsko, Portugalsko, Rumunsko, Rusko, Řecko, Slovensko, Slovinsko, Španělsko, Švédsko, Švýcarsko, Ukrajina, USA a Velká Británie.

2. Daňové dopady překlasifikace výkonu činnosti dle § 7 zák. 586/92 Sb. na závislou činnost

Předkládá: Ing. Miroslav Tichý, daňový poradce, č. osvědčení 363

I. Popis problematiky

V tomto příspěvku se chci zabývat problematikou daňových dopadů v situaci, kdy správce daně při daňové kontrole provede v souladu s § 2 zák. 337/92 Sb. překlasifikaci činnosti prováděné fyzickou osobou dodavatelsky na činnost, která měla být provedena v souladu s § 6 zák. 586/92 Sb. v závislé činnosti a zálohově zdaněna dle § 38h cit. zákona. Cílem je sjednotit názory na celou situaci a odstranit právní nejistotu jak na straně daňových subjektů, tak na straně správců daně.

A. Daňové dopady u potencionálního zaměstnavatele:

V návaznosti na odstranění rozporu mezi skutečným stavem a stavem formálně právním, který dle názoru správce daně zastírá skutečnost, že dodavatel prací (fyzická osoba) je ve skutečnosti zaměstnancem doměří správce daně tomuto zaměstnavateli zálohu na daň z příjmu ze závislé činnosti dle § 38h cit. zákona. Výši daně vypočte správce formou bruttace, takže „příjem“ z fakturace fyzické osoby se ve skutečnosti stane čistým příjmem fyzické osoby ze závislé činnosti. Zde obvykle dochází k názorové neshodě mezi finančními orgány a daňovým subjektem, a to v názoru, jak pohlížet na daň ze závislé činnosti doměřenou takto stanovenému zaměstnavateli.

Návrh řešení:

Domnívám se, že pokud správce daně označí skutečný stav za výkon činnosti fyzické osoby dle § 6 cit. zákona a doměří bruttací zálohu na daň ze závislé činnosti plátcí této daně (bez existence pracovní smlouvy), je třeba pohlížet na takto doměřenou daň jako na součást hrubé mzdy, která je daňovým nákladem zaměstnavatele v souladu s § 24 cit. zákona, a nikoli jako na daň uhrazenou za jiného dle § 25 odst. 1 písm. r) cit. zákona. Výsledkem je v tomto případě skutečná situace, kdy z prostředků poplatníka (hrubá mzda) srazil a odvedl plátcé daně zálohu na daň z příjmu ze závislé činnosti a vyplatil zaměstnanci čistou mzdu. Zaměstnavatel by měl mít právo uplatnit sraženou a odvedenou daň jako daňový náklad formou dodatečného daňového přiznání ve zdaňovacím období, kdy byla činnost zaměstnance provedena.

B. Daňové dopady u potencionálního zaměstnance:

Dodavatel fyzická osoba zdanil ve svém daňovém přiznání příjem dle § 7 cit. zákona a odvedl z něj i sociální a zdravotní pojištění. Rozhodnutím správce daně o dalším zdanění stejného příjmu u zaměstnavatele bez dále popsaných korekcí, by však byl tento příjem zdaněn dvakrát, což je v rozporu se zákonem 337/92 Sb. i v rozporu s principem daňové spravedlnosti.

Návrh řešení:

Zaměstnavatel vystaví zaměstnanci nové potvrzení o výši zdanitelných příjmů včetně odvodů a zahrne do něj i mzdu, kterou zaměstnanec dostal vyplacenu za dodávku prací. Na tomto základě podá zaměstnanec dodatečné daňové přiznání, kde příjem zdaněný dle § 7 cit. zákona zdaní dle § 6 cit. zákona a uplatní v něm

zálohově sraženou daň ze závislé činnosti. Současně zaměstnanec podá opravné přehledy na OSSZ a ZP, což však již není předmětem tohoto příspěvku.

II. Závěr:

Navrhuji publikovat vhodným způsobem případně zapracovat do pokynů řady „D“ tento text:

V případě dodávek prací fyzickou osobou, které správce daně v souladu s § 2 odst. 7 zák. č. 337/92 Sb. překlasifikuje na výkon činnosti dle § 6 zák. 586/92 Sb., je doměřená záloha na daň ze závislé činnosti dle § 38h cit. zákona považována u zaměstnavatele za součást hrubé mzdy a zaměstnavatel může tento náklad uplatnit formou dodatečného daňového přiznání v příslušném zdaňovacím období, v němž byla činnost fyzické osoby prováděna. Dodavatel prací - fyzická osoba - může formou dodatečného daňového přiznání uplatnit zálohu na daň ze závislé činnosti uhrazenou zaměstnavatelem ve svém daňovém přiznání za předpokladu, že současně převede celou výši hrubé mzdy z § 7 do § 6 cit. zákona v tomto dodatečném daňovém přiznání.

Stanovisko MF:

Problém nebyl uzavřen s tím, že odbor 15 MF předloží navrhovaný postup řešení daňových důsledků překlasifikace příjmů podle § 7 ZDP na příjmy podle § 6 ZDP k posouzení na semináři VO a metodiků DPFO ve dnech 14. až 16.11.2001. Definitivní stanovisko bude předloženo na příštím jednání KV KDP.

Účetnictví

1. Prodej nepotřebných zásob se ztrátou

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

1. Popis problematiky:

V praxi se lze často setkat s problematikou posuzování rozdílu mezi mankem a škodou a prodejem zásob (pod pojmem zásoby používaným v tomto příspěvku máme na mysli položky zachycené v rámci účetní třídy 1-Zásoby) s výraznou ztrátou. Pro účely účetnictví a daní je škoda definována v Čl. I odst. 12 Úvodních ustanovení přílohy č. 2 k opatření MF ČR č.j.: V/20 100/1992 (dále jen „ÚOÚP“) a dále pak v § 25 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Z těchto definic vyplývá, že pro účely účetnictví a dně z příjmů se za škodu považuje fyzické znehodnocení (neodstranitelné poškození) majetku, a to z objektivních nebo subjektivních příčin, pokud je v jeho důsledku majetek vyřazován. Z pohledu daně z příjmů je obecně škoda daňově uznatelná do výše náhrady (viz § 25 odst. 1 písm. n) ZDP).

V této souvislosti se v praxi lze setkat s otázkou posouzení prodeje zásob s výraznou ztrátou. Vycházíme ze situace, kdy zásoby nejsou žádným způsobem fyzicky poškozeny, ale jejich prodej s výraznou ztrátou je způsoben především jejich „morálním zastaráním“. Příkladem mohou být náhradní díly, které je účetní jednotka nucena „držet“ z důvodů bezproblémového a rychlého vyřízení reklamačních řízení, případně zásoby náhradních dílů pro vlastní jednoúčelové stroje či materiál, který nebyl použit pro předpokládaný účel a stal se tak nepotřebným. V mnohých

případech se jedná o speciální a specifické zásoby, které nelze použít k jiným účelům. Pokud následně skončí záruční lhůta, dojde k restrukturalizaci či změně výrobního programu a podobně, musí se účetní jednotka těchto již nepotřebných zásob zbavit. V mnohých takových případech je z důvodu specifického charakteru těchto zásob skutečně jediným možným „odběratelem“ takovýchto zásob například pouze „kovošrot“, a to přestože se jedná o zásoby, které nejsou fyzicky poškozeny. Domníváme se, že v těchto případech se nejedná o manko a škodu, ale jde obecně o prodej zásob se ztrátou účtovaný v zásadě na účty 542 a 642. Takto vzniklá ztráta bude ve smyslu § 23 odst. 2 a 10 ZDP obecně daňově relevantní. Vycházíme samozřejmě z předpokladu, že nedochází k žádnému porušování ani obcházení právních předpisů (to znamená, že je dodržován jak § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, tak § 23 odst. 10 ZDP) a prodejní cena zásob je cenou obvyklou ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. V případě sporu je možné v souladu s ustálenou judikaturou doložit cenu obvyklou například znaleckým posudkem na tržní cenu daných zásob (*viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, sp. zn. 31 Ca 49/79 ze dne 14. 3. 1998, zveřejněný v časopise Finance a úvěr 3/2000, str. 189, případně rozsudek Krajského soudu v Brně č. j.: 30 Ca 58/97-33 ze dne 1.9.1999*).

Výše uvedený závěr vyplývá dle našeho názoru z těchto skutečností:

1. V uvedeném případě nejsou zásoby vyřazovány z důvodu fyzického opotřebení nebo poškození, ale de facto z důvodu „morálního opotřebení“ a nejde tedy ani o manko ani o škodu, jak jsou definovány pro účely daně z příjmů a účetnictví.
2. V uvedeném případě nedochází ani k porušování ani k obcházení platných právních předpisů. Cena je cenou tržní.
3. Domníváme se, že v uvedeném případě je dodržena i podmínka § 24 odst. 1 ZDP. Postup poplatníka je totiž motivován ekonomickými důvody, jejichž cílem je zvyšovat základ daně. Bez udržování uvedených zásob by poplatník nemohl realizovat své zdanitelné příjmy. Pokud použijeme výše uvedený příklad zásob používaných pro reklamace, nemohl by poplatník bez těchto zásob rychle a bezproblémově vyřizovat reklamační řízení a pokud nebudou zákazníci s výsledky reklamačního řízení spokojeni, nebudou zboží kupovat a poplatník nebude docílovat zdanitelné příjmy. Pokud je následně výroba zastavena, případně probíhá restrukturalizace a podobně, je opět důvodem zvýšit zdanitelné příjmy poplatníka.

Závěr:

V případě, kdy jsou prodávány fyzicky nepoškozené zásoby s výraznou ztrátou, nejde pro účely účetnictví a daně z příjmů o manko a škodu, ale jedná se o prodej zásob se ztrátou. V případě, že prodejní cena bude cenou obvyklou (v případě sporu potvrzenou například znaleckým posudkem), bude docílená ztráta ve smyslu § 23 odst. 2 a 10 ZDP daňově relevantní. Tento závěr platí bez ohledu na to, kdo bude zásoby kupovat, to znamená i v případě, kdy odběratelem bude například „kovošrot“.

2. Závěr:

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko MF:

S ohledem na definici škody stanovenou v Čl. I odst. 12 úvodních ustanovení postupů účtování pro podnikatele se prodej zásob se ztrátou bez ohledu na předmět podnikání kupujícího a na dosažený výsledek z prodeje nepovažuje v účetnictví

za škodu. Pro stanovení základu daně bude proto uplatněn postup vyplývající z § 23 odst. 2 ZDP. Protože ZDP neobsahuje žádnou speciální úpravu pro danou oblast, ovlivnění HV bude rozhodující pro správné stanovení daňové povinnosti. Toto stanovisko zaujímá MF od roku 1993 a proto mu nejsou známy důvody pro předložení příspěvku, které by měly řešit problematiku v obecné rovině a nikoliv pro účely konkrétních zjištění a caus.

2. Opravná položka (účet 097) s účinností od 1.1.2001

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

1. Úvod

Počínaje 1.1.2001 se změnila definice souboru majetku, ke kterému je možné vytvářet opravnou položku k nabytému majetku (účet 097). Ve smyslu Účtové třídy 0 - Dlouhodobý majetek, Čl. X odst. 1 přílohy č. 2 k opatření MF ČR č.j.: V/20 100/1992 (dále jen „ÚOÚP“) je od 1.1. 2001 tento soubor definován jako: „...soubor zároveň nemovitého a většího rozsahu dlouhodobého movitého majetku a zásob, popř. pohledávek a dalších složek aktiv.“ Zcela chápeme a souhlasíme s tím, že bylo nutné zpřísnit úpravu opravné položky k nabytému majetku tak, aby se zamezilo různým účelovým konstrukcím a vytvářením opravných položek, například v případě nákupu souboru pohledávek. Na druhé straně se domníváme, že toto zpřísnění může v praxi způsobovat určité problémy, kterými se chceme zabývat v tomto příspěvku.

2. Popis problematiky

2.1. Opravné položky vytvořené do 31.12.2000

Definice případů, u kterých bylo možné vytvářet opravné položky k nabytému majetku, se postupem doby v ÚOÚP měnily. Jsme přesvědčeni, že nové, výše popsané zpřísněné podmínky omezující možnost tvorby opravné položky se těchto případů netýkají. V této době totiž tato omezení neplatila a při vytváření opravné položky bylo postupováno v souladu s tehdy platným právním stavem. Pokud by nové zpřísněné podmínky pro tvorbu opravných položek měly dopadat i na tyto „staré opravné položky“, muselo by to být v ÚOÚP výslovně uvedeno. Mimo to by musely ÚOÚP výslovně řešit, jak naložit se zůstatky „starých opravných položek“, které by nevyhovovaly novým zpřísněným kritériím. Dopad těchto nových kritérií by byl také nepřijatelným retroaktivním dopadem nové právní úpravy.

Závěr:

Nové zpřísněné podmínky pro možnost tvorby opravné položky, především pak nová definice souboru uvedeného v Čl. X Účtové třídy 0 - Dlouhodobý majetek ÚOÚP, se nevztahují na opravné položky vytvořené do 31.12.2000.

2.2. Opravné položky tvořené po 31.12. 2000

Jak již jsme výše uvedli, nelze než souhlasit se zpřísněním v možnosti vytvářet opravnou položku k nabytému majetku v případě různých možných účelových a spekulativních řešení. Na druhé straně může v této souvislosti vznikat otázka ohledně možnosti vytvářet opravnou položku k nabytému majetku v případech, kdy by zcela bezpochyby mělo být možné vytvářet opravnou položku k nabytému majetku. Dle našeho názoru se jedná o případy vkladu a prodeje podniku nebo jeho části a dále o některé případy přeměn obchodních společností dle § 69 obchodního

zákoníku (dále jen „ObchZ) s výjimkou změny právní formy (pro tyto účely vycházíme z možnosti zachycení přecenění v účetnictví nástupnických společností, která by zcela bez pochyby měla platit od 1.1.2002). Jsme toho právního názoru, že v těchto případech by mělo být možné obecně vytvářet opravnou položku k nabytému majetku, a to z těchto důvodů:

1) S možností vytvářet opravnou položku v těchto případech účetní právní předpisy počítají (viz. Účtové třídy 0 - Dlouhodobý majetek Čl. X ÚOÚP, Čl. III odst. 3 opatření MF ČR č.j.: 281/19 863/2001, případně návrh novely ÚOÚP, který by měl platit od 1.1.2002).

2) Bez využití opravné položky k nabytému majetku by obecně nebylo možné některé případy účetně zachytit, respektive jejich účetní zachycení by vedlo ke zcela nepravdivému a nesmyslnému obrazu účetnictví. V těchto případech je totiž ve většině případů pravidlem, že součet cen jednotlivých složek majetku ponížený o součet ocenění závazků (ať již použijeme nové individuální ocenění nebo vyjdeme z cen převodce) neodpovídá celkovému souhrnnému ocenění (ať již jed o kupní cenu v případě prodeje podniku nebo jeho části, ocenění vkládaného podniku nebo jeho části, případně ocenění jmění v případě přeměn). Tento rozdíl odpovídá v zásadě goodwillu, případně negativnímu goodwillu dle mezinárodních účetních standardů (viz bod. 40 až 51 Mezinárodního účetního standardu IAS 22 - Podnikové kombinace). ÚOÚP však v rámci definice aktiv a pasiv takovou položku nezná a v podstatě ji v rámci českého účetnictví nahrazuje právě účet 097 - Opravná položka k nabytému majetku. Pokud by však uvedený účet nebylo možné použít, vzniká otázka, kam zahrnout (zaúčtovat) vzniklý rozdíl. Obecně je možné účtovat do nákladů nebo výnosů, případně proti vlastnímu kapitálu. Obě možná „technická řešení“ se nám zdají chybná a v rozporu se zásadou věrného obrazu účetnictví (viz § 7 odst. 1 zákona o účetnictví).

3) Umožnit v těchto případech použití opravné položky k nabytému majetku je v souladu s mezinárodními účetními předpisy (například již zmíněný mezinárodní účetní standard IAS 22 - Podnikové kombinace). Naopak nemožnost využít v těchto případech opravnou položku by bylo v rozporu s mezinárodními účetními úpravami této problematiky, což by nebylo v souladu se základním cílem sladování českého účetnictví s mezinárodní právní úpravou.

4) Domníváme se, že ve výše uvedených případech nejsou opodstatněné obavy z možného zneužívání a vytváření účelových konstrukcí, kterým má nová právní úprava opravné položky k nabytému majetku zamezit. S účinností od 1.1. 2001 je jednak v obchodním zákoníku nově definován podnik - viz. § 5 odst. 2 ObchZ. Z hlediska definice části podniku je v zásadě možné odkázat na ustálenou judikaturu k této problematice (viz rozsudek Nejvyššího soudu ČR č.j.: 33 Cdo 1199/98-124 ze dne 7.9.1999, publikovaný například v časopise *Právo a podnikání* 3/2001 na str. 26), která je v zásadě v souladu se souhlasným stanoviskem MF ČR a KDP ČR k této problematice (viz stanovisko MF ČR k účetní problematice prodeje podniku uvedené v zápise z jednání Koordinačního výboru ze dne 22.9.1999). Mimo to obsahuje od 1.1.2001 obchodní zákoník velice přísná kritéria týkající se nakládání s podnikem (viz § 67a ObchZ). Ještě přísnější kritéria jsou stanovena v případě přeměn (viz §§ 69 až § 69c ObchZ a dále § 220a až § 220 za ObchZ). Obecně je tedy možné shrnout, že v případech vkladů a prodejů podniků nebo jejich částí a v případě přeměn obchodní zákoník přísně reguluje nejen cenu, ale i to, aby se skutečně jednalo o podnik nebo jeho část. Na dodržování těchto pravidel dohlíží hned několik nezávislých osob a institucí (znalci jmenovaní soudem, notáři, akcionáři,

věřitelé a v konečném důsledku soud). Jakékoliv účelové konstrukce, ať již z pohledu ceny, případně definice podniku či jeho části, jsou tedy zcela vyloučeny.

Závěr:

Opravnou položku k nabytému majetku (účet 097) je možné i po 1.1.2001 u nabyvatele používat vždy v případě prodeje podniku nebo jeho části, v případě vkladu podniku nebo jeho části a dále (minimálně od 1.1.2002) v definovaných případech přeměn s výjimkou změny právní formy. Tedy i v případech kdy nabytý podnik neobsahuje všechny složky majetku, které jsou uvedeny v poslední větě v Čl. X odst. 1 Účtové třídy 0 - Dlouhodobý majetek ÚOÚP.

3. Závěr:

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko MF:

Po celou dobu úpravy opravné položky k nabytému majetku v postupech účtování pro podnikatele (tj. jak před rokem 2001, tak v uvedeném roce a v roce 2002) zejména platí:

1. Předpisově nebyly a nemohou být taxativně stanoveny všechny možné případy, kdy se při koupi nebo vkladu podniku nebo jeho části (dále "nabytý podnik") použije k jeho ocenění opravná položka k nabytému majetku. Vždy se vyskytovaly a vyskytují konkrétní případy, které je nutné řešit s využitím obecných principů účetnictví.
2. Opravnou položku k nabytému majetku nelze k ocenění nabytého podniku obecně použít vždy. Např. ne v případě podniku, který je provozován v najatých prostorách a majetkově představuje v podstatě jen zásoby (např. prodej textilií nebo obuvi). Nebo např. při koupi pozemku se stavbou, kdy cena byla sjednána jednou částkou, a k ocenění pozemku a stavby se použije poměr znaleckého ocenění pozemku a stavby (toto stanovisko po projednání s odb. 15 MF je prezentováno od samého počátku). Naopak lze opravnou položku k nabytému majetku v opodstatněných případech použít, i když není v majetkové struktuře nabytého podniku zastoupena některá ze složek majetku uváděná ve vymezení souboru majetku.
3. Opravná položka k nabytému majetku se použije k ocenění nabytého podniku v opodstatněných případech, t.j. s ohledem na majetkovou strukturu nabytého podniku a na váhu jednotlivých složek majetku, a to vždy při respektování zejména principu věrného zobrazení a principu opatrnosti.

DPH

1. Uplatňování daně z přidané hodnoty u některých specifických sdružení právnických osob podle § 829 a následujících občanského zákoníku (dále jen „ObčZ“)

Předkládají: Ing. Marie Konečná, daňový poradce č. osvědčení 294

Ing. Jiří Nekovář, daňový poradce, č. osvědčení 2

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

I. Úvod

Tento příspěvek volně navazuje na materiál „Ing. Jiřího Škampy a Ing. Jiří Nesrovnala, *Problematika sdružení právnických osob podle § 829 a následujících občanského zákoníku (dále jen „ObčZ“)*, předložený na jednání Koordinačního výboru, který se konal dne 12.9.2001. V tomto příspěvku se však zabýváme jiným „typem“ sdružení než, který je popsán v tomto materiálu.

II. Popis problematiky

V případech, kdy se několik subjektů rozhodne společně zúčastnit obchodní veřejné soutěže, a to zejména soutěže vyhlašované v intencích zákona o zadávání veřejných zakázek (například ve stavebnictví u výstavby silnic a dálnic), tyto subjekty v některých případech uzavírají mezi sebou smlouvy o sdružení ve smyslu ustanovení § 829 a následujících zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Následně (v případě, že sdružení ve výběrovém řízení zvítězí) je pak uzavírána příslušná smlouva s objednatelem (zadavatelem) díla. Několik subjektů tedy společně zhotovuje pro objednatele dílo s tím, že každý odpovídá za určitou část zhotovovaného díla (za část stavby apod.). Danou část díla zhotovuje dotyčný subjekt buď sám, nebo si na zhotovení vybraných částí najímá ještě další subjekty (podzhotovitele) - s nimi uzavírá běžné smlouvy (smlouvy o dílo), neboť podzhotovitelé nejsou považováni za účastníky sdružení.

Tento způsob zhotovování díla navazuje na legislativou upravené postupy pro zadávání veřejných zakázek, na zadávací podmínky vypracované zadavatelem (státními institucemi, obcemi apod.), na právní úpravu odpovědnosti ze smluvních vztahů a na další dokumenty, které jsou pro zhotovitele díla závazné.

V rámci sjednané smlouvy o sdružení je určen vedoucí sdružení, který na základě zápisů (protokolů) potvrzujících rozsah provedených prací vystavuje objednateli (zadavateli) zálohové faktury, nebo (pokud se uskutečňuje zdanitelné plnění, resp. dílčí zdanitelné plnění) dílčí či konečné faktury. Účastníci sdružení se dohodnou s ohledem na rozsah svého podílu na zhotovovaném díle na rozdělení sjednané ceny za dílo (cena se rozdělí mezi účastníky sdružení). Zpravidla tak dochází k průběžnému přerozdělování realizovaných výnosů s ohledem na podíl jednotlivých účastníků sdružení na jednotlivých dílčích etapách zhotovování díla.

Podle převažující praxe promítnuté v dohodách účastníků sdružení je každý účastník sdružení odpovědný za zajištění vlastních materiálových a dalších vstupů nutných k realizaci části díla, za níž nese zodpovědnost. Výše nákladů, které musí vynaložit každý účastník sdružení na zhotovení „své“ části díla, zůstává nezměněna, to znamená, že se náklady účtují u jednotlivých subjektů v plném rozsahu tak, jak byly vynaloženy. Existují však i případy, kdy vymezený okruh výnosů a nákladů bývá přerozdělován v dohodnutém poměru (specifikovaném a popsáném ve smlouvě o sdružení). Vždy však daný účastník sdružení uzavírá se svými dodavateli smlouvu svým jménem, přebírá od nich plnění a daňové doklady jsou vystavovány na dotyčného účastníka sdružení (na daňových dokladech je uvedeno jeho obchodní jméno, sídlo atd.).

Podle § 11 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty plátcí, kteří podnikají společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, jsou povinni vést evidenci podle odstavců 1 a 2 za celé sdružení odděleně. Evidenci vede určený účastník sdružení, který při běžných „standardních“ sdruženích uplatňuje veškeré

odpočty DPH na vstupu a odvádí DPH na výstupu. U sdružení, které popisujeme v tomto příspěvku, není možné toto standardní řešení v některých případech dodržet. Důvod, proč tomu tak je, uvádíme dále a dopředu bychom chtěli zdůraznit, že důvody v tomto případě rozhodně nejsou v oblasti daňové. Samozřejmě vycházíme z toho, že v uvedeném případě jsou mimo jiné dodrženy i předpisy znemožňující obcházení daňových právních předpisů (to je § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).

Výše popsané ustanovení § 11 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty však v praxi při popsaném typu sdružení naráží na řadu problémů, mj. na skutečnost, že účastníci sdružení zůstávají na trhu i nadále konkurenty, a tudíž nemají zájem odhalovat strukturu nákladových položek na zhotovení dané části díla (prozrazení skutečností, které jsou mnohdy předmětem obchodního tajemství).

Dovolujeme si proto předložit k posouzení tento variantní návrh postupu:

- Každý účastník sdružení by si uplatňoval odpočet DPH na vstupu u všech přijatých zdanitelných plnění, vč. plnění přijatých pro zhotovení díla v rámci sdružení (tato přijatá zdanitelná plnění by uváděl ve svém přiznání k DPH, m.j. v členění dle § 19a ZDPH);

- Usutečněná zdanitelná plnění by uplatnil ve svém přiznání k DPH pověřený vedoucí sdružení.

III. Zdůvodnění

Tento postup je v souladu s § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, který stanoví, že plátce má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. V uvedeném případě jsou přijatá zdanitelná plnění používána k podnikání v rámci popisovaného sdružení.

V rámci své evidence každý plátce musí doložit vazbu přijatých zdanitelných plnění na příslušnou akci, či akce, realizované v rámci sdružení, včetně případných interních zúčtovacích dokladů dokumentujících podíl subjektu na realizaci zdanitelných plnění u nichž byla uplatněna daň z přidané hodnoty v rámci daňového přiznání vedoucího sdružení.

IV. Závěr - doporučení

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko MF:

Problém zatím neuzavírat, neboť k zaujetí stanoviska je nutné doložit zákonnost navrhovaného řešení.

Spotřební daň

1. Dopady zvýšení sazby spotřební daně po novele 1.7.2001

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

1. Popis problému

S účinností od 1.7.2001 bylo novelou zákona o spotřební dani (dále jen „ZSpD“) zákonem č. 141/2001 Sb. změněno několik podmínek pro uplatňování této daně u vybraných výrobků.

Mimo jiné se upravily i některé sazby daně u vybraných výrobků :

I. kategorie – zvýšení sazby daně

Jedná se o technické benziny podle § 19 odst. 1 písm. b) ZSpD nebo maziva podle §19 odst. 1 písm. h) ZSpD (kód 27 10 00 81 až 27 10 00 97), kdy dříve uplatňovaná sazba daně 0,- Kč/1000 l se změnila na 10 840,- Kč/1000 l u benzínu a na 8 150,- Kč/1000 l u mazacích a ostatních olejů.

II. kategorie – snížení sazby daně

Naopak směsi paliv a maziv uvedené v § 19 odst. 2 písm. c) ZSpD se zdaňují sazbou nižší než původně byla (8 150,- Kč/1000 l) a to 5 624,- Kč/1000 l.

Podobně je tomu i u ostatních výrobků z vína (§ 35 písm. e) ZSpD), kde byla sazba daně 5,10 Kč za 1 litr, nyní je to 0,- Kč za 1 litr.

U této druhé kategorie mám za to, že problém nevzniká, neboť mohl-li plátce uplatnit osvobození, či nárok na vrácení daně, využil této možnosti a při uplatnění daně při vzniku daňové povinnosti se již řídí novými předpisy, platnými od 1.7.2001. Jinak byl již tento vybraný výrobek zdaněn.

Případné dopady této změny zákona (novely č.141/2001 Sb.) řeší čl. II zákona, Přejícná ustanovení, ale jen pro tabákové výrobky (včetně cigaret). Proto se jimi nyní nebudu zabývat. V této rešerši se zaměřím pouze na I. kategorii, tzn. na vybrané výrobky technické benziny a maziva.

Problematika :

Jak se ale chovat k vybraným výrobkům, které má právnická nebo fyzická osoba na skladě, a které tato osoba zakoupila oprávněně před účinností novely bez spotřební daně (viz I. kategorie), tj. se sazbou daně 0,- Kč.

i) skupina výrobků určená k výrobě;

ii) skupina výrobků určena k dalšímu prodeji v nezměněné formě.

2. Daňové posouzení

V souladu s ustanovením § 3 odst. 3 ZSpD jsou plátcí též právnické nebo fyzické osoby, které skladují nebo vyskladňují vybrané výrobky pokud neprokáží, že se jedná o výrobky zdaněné nebo pokud neprokáží způsob nabytí vybraných výrobků oprávněně bez daně.

Průkazem uvedených skutečností je daňový doklad podle §10 odst. 1 a 5 nebo odst. 6 ZSpD nebo písemný doklad osvědčující skutečnost, že subjekt, od něhož plátce vybrané výrobky získal, nabytí tyto vybrané výrobky již zdaněné nebo oprávněně bez daně.

Podle § 4 Předmět daně ZSpD odst. 2 se jen zdánlivě ukazuje možnost, kdy za předpokladu sazby daně 0,- Kč (před účinností novely) byly ony výrobky již zdaněny a nebyl-li uplatněn nárok na vrácení daně podle § 12 pak již tyto vybrané výrobky již dani nepodléhají.

V souladu s ustanovením § 3 odst. 3 ZSpD (viz výše) se může mít za to, že fyzická nebo právnická osoby prokáže, že byly tyto výrobky nakoupeny (nabyty) oprávněně za ceny bez daně, neboť je nakupovaly ještě před účinností novely

zákona č. 141/2001 Sb. Jinak řečeno - výrobek podléhal spotřební dani, ale sazba daně tohoto výrobku byla 0,- Kč.

Uvedené vybrané výrobky (ležící na skladě) rozdělíme opět do dvou skupin:

- i) skupina výrobků určena k výrobě
 - výrobků nepodléhajícím spotřební dani (dle § 23 odst. 5 jsou osvobozeny),
 - výrobků podléhajícím spotřební dani (zde je vyskladněný výrobek zatížen spotřební daní v souladu se ZSpD neboť na skladě je výrobek bez daně).U této první skupiny nevidím problém.
- ii) skupina výrobků určena k prodeji
V tomto případě skladuje fyzická nebo právnická osoba vybraný výrobek, který není zatížen spotřební daní a proto při případné daňové kontrole osoba neprokáže (nebo prokáže?) legální způsob nabytí tohoto výrobku za cenu bez spotřební daně.

Řešení :

I. varianta:

Podle současného znění ZSpD není možno tuto osobu, která skladuje uvedený vybraný výrobek ii), u kterého nebyla uplatněna spotřební daň (nákup před 1.7.2001), nutit dodat tento výrobek při jeho prodeji ani po 1.7.2001, neboť prodejem se tato osoba nestane plátcem pokud tyto výrobky neprodá za konkrétně stanoveným účelem v § 18 odst. 2 a 3 ZSpD.

Nově pořízené vybrané výrobky po 1.7.2001 již kupuje tato osoba včetně spotřební daně.

II. varianta:

Pokud nebude platit I. varianta je možné zamezit tvrdosti při uplatňování zákona v tomto případě doplněním podobného ustanovení jako je pro tabák, tj. :

„Fyzické nebo právnické osoby, které nakoupily technické benziny uvedené v ustanovení § 19 odst. 1 písm. b) a oleje uvedené v ustanovení § 19 odst. 1 písm. h) bez spotřební daně před 1. červencem 2001 za účelem dalšího prodeje v nezměněném stavu mohou tyto výrobky prodávat nejpozději do 31. března 2002 dále bez spotřební daně. Po uplynutí této doby budou všechny tyto výrobky při jejich prodeji podléhat spotřební dani v odpovídající výši.“

Do té doby držet tento závěr výkladem i když jsem si dobře vědom, že tento závěr jde nad rámec zákona

3. Závěr :

Po projednání na Koordinačním výboru doporučuji výklad k popsané problematice tak, jak je souhrnně popsán v řešení části 2. Daňové posouzení v I. variantě a následně jej zpracovat do některého z pokynů rady "D", případně publikovat jiným vhodným způsobem. Nedoporučuji II. variantu uvedenou v řešení části 2. Daňové posouzení - zpracovat řešení do přechodných ustanovení novely zákona - neboť již bude stejně pozdě.

Stanovisko MF:

Odbor 18 MF souhlasí s postupem podle I. varianty navrhovaného řešení. Upozorňuje však na skutečnost, že II. varianta nepřichází podle zákona o spotřebních daních vůbec v úvahu.

Správa daní a poplatků

1. Osoba oprávněná podat odvolání versus osoba oprávněná jednat za daňový subjekt

Předkládají: Ing. Ondřej Janeček, daňový poradce, č. osvědčení 2347
Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osvědčení 3353

Popis problému

V poslední době jsme se opakovaně setkali s postupem správců daně, kteří zamítli odvolání daňového subjektu - právnické osoby - s odůvodněním, že odvolání podepsané zaměstnancem společnosti odpovědným za finanční a daňovou problematiku je podané osobou neoprávněnou jednat za daňový subjekt, a odvolání je tedy podáno osobou nepříslušnou ve smyslu § 49 odst. 2 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „Zákon“).

Příspěvek se nezabývá otázkou, která osoba je oprávněna jednat jménem právnické osoby, který již byl vyřešen na základě příspěvku JUDr. Jaroslava Kobíka (viz zápis z 27.10.2000). Příspěvek se zabývá otázkou, která osoba je příslušná podat odvolání a navazuje tak na již zmíněný příspěvek JUDr. Jaroslava Kobíka.

Analýza

Osoba oprávněná podat odvolání

V § 49 odst. 2 písm. c) Zákona je stanoveno, že správce daně zamítne odvolání, jestliže je podáno osobou k tomu nepříslušnou. V souladu s § 48 odst.1 Zákona je jedinou osobou příslušnou k podání odvolání příjemce rozhodnutí, t.j. daňový subjekt, jemuž byly rozhodnutím správce daně uloženy povinnosti nebo přiznána práva.

Z toho lze dovodit, že pokud je odvolání podáno daňovým subjektem (tzn. daňový subjekt je uveden jako odvolatel, odvolání bylo podáno na firemním papíře daňového subjektu, odvolání je evidováno v jeho odeslané poště apod.), nelze aplikovat § 49 odst. 2 písm. c) Zákona a odvolání zamítnout.

Osoba oprávněná jednat za společnost

Dle § 9 odst. 2 Zákona jedná za právnickou osobu statutární orgán nebo ten, kdo prokáže, že je oprávněn za ni jednat. Ze Zákona zde však obecně nevyplývá, že podklady/důkazní prostředky prokazující oprávnění dané osoby jednat za společnost musejí být správci daně k dispozici v okamžiku podání odvolání.

Pokud má tedy v konkrétním případě správce daně pochybnosti o tom, zda je osoba, která podepsala podání, oprávněna jednat za společnost, je povinen vyzvat daňový subjekt dle § 21 odst. 7 Zákona k odstranění vad podání resp. dle § 48 odst. 5 Zákona k doplnění náležitostí podání. V žádném případě však nemůže zamítnout odvolání s odkazem na ust. § 49 odst.2 písm. c) Zákona.

Závěr

Osobou oprávněnou podat odvolání je daňový subjekt - příjemce rozhodnutí. Pokud je odvolání podáno daňovým subjektem a správce daně má pouze pochybnosti o oprávněnosti osoby, která podepsala odvolání, nemůže toto podání automaticky zamítnout na základě chybné aplikace § 49 odst. 2 písm. c) Zákona.

V tomto případě je v souladu s § 21 odst. 7 resp. § 48 odst. 5 Zákona správce daně povinen vyzvat daňový subjekt k odstranění vad podání.

Návrh řešení

Za účelem zajištění jednotného a správného postupu územních finančních orgánů při interpretaci § 49 odst.2 písm. c) a § 9 odst. 2 Zákona doporučujeme, aby o závěrech této problematiky byly územní finanční orgány odpovídajícím způsobem informovány.

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko MF:

Odbor 25 s navrženým závěrem souhlasí.

XX

Termín konání příštího jednání KV KDP byl předběžně dohodnut na 28.11.2001, Praha 1, Letenská 15, velká zasedací místnost č. 116.

V Praze dne 26.11.2001

Ing. Stanislav Š p r i n g l
ředitel odboru 39

Příloha zápisu z jednání KV KDP dne 24.10.2001

Problematika obchodních řetězců z pohledu DPH a daně z příjmů - doplněná verze (doplněný text je vytištěn tučně)

I. POPIS PROBLEMATIKY

V oblasti dodávek zboží do obchodních řetězců je od těchto subjektů v rámci uzavíraných obchodních smluv a podmínek dodávek zboží požadováno od dodavatelů zboží různé plnění, kterým je podmíněno dodávání zboží. Obecně platí, že buďto na tato plnění dodavatel přistoupí a do řetězců bude dodávat a nebo na tyto podmínky nepřistoupí a do řetězců dodávat nebude. Ve většině případů není příliš široký, respektive téměř žádný, prostor na vyjednávání. To samozřejmě neznamená, že by tyto podmínky byly zcela identické pro všechny řetězce a u jednotlivých dodavatelů by se v konkrétních bodech nemohly lišit. Je možné konstatovat, že dále popsaná plnění jsou v podstatě obecně požadována všemi významnými řetězci působícími na území ČR (samozřejmě s určitými výjimkami například v pojmenování těchto plnění a podobně). Je také zcela jednoznačné, že na tuto obchodní strategii přecházejí i veškeré existující regionální obchodní řetězce, případně nově vznikající obchodní řetězce. Do úvodu je také nutné zdůraznit, že dodávky do obchodních řetězců jsou pro téměř veškeré dodavatele v současné tržní

situaci otázkou ekonomického přežití. Pokud dodavatelé do řetězců nedodávají, znamená to obecně ve většině případů jejich ekonomický zánik.

U některých z dále uvedených plnění ve prospěch obchodních řetězců mohou vznikat pochybnosti, zda jsou na straně dodavatelů daňově uznatelná a zda má dodavatel nárok na odpočet DPH na vstupu. Touto problematikou se zabýváme v tomto příspěvku. Vycházíme z toho, že obě smluvní strany jsou plátcí DPH, řetězcem je míněn provozovatel obchodních domů či prodejen různých velikostí jedné obchodní společnosti. Dodavatelem je pak myšlen jakýkoliv subjekt, který dodává zboží obchodnímu řetězci a na základě toho je povinen platit dále uvedená plnění. Dopředu je nutné zdůraznit, že obchodní řetězce účtují uvedené částky do daňově relevantních výnosů a obecně z nich odvádějí DPH.

Jednotlivé sporné případy jsou dále uvedeny:

1) Poplatek (příspěvek) na (za nebo při) otevření nového obchodního domu či prodejny v částkách desítek až stovek tisíc Kč, většinou se sazbou DPH 5% bez bližší specifikace. **Při otevření nové obchodní jednotky požadují řetězce jednorázovou úhradu, která je ve smlouvách specifikována jako poplatek či příspěvek za nově otevřenou obchodní jednotku, do které dodavatel zboží bude dodávat své zboží. Touto platbou si dodavatel zajišťuje právo do nového obchodního domu dodávat své výrobky.**

2) Poplatek za zalistování zboží nebo za zavedení zboží do databáze řetězců. Je placen jednorázově při zahájení dodávek zboží, ale v některých případech je placení vyžadováno každoročně. Výše poplatku je většinou stanovena za jednu položku zboží v hodnotách tisíců až desetitisíců korun se sazbou DPH 5%. **Poplatek je v praxi požadován za každý výrobek se samostatným EAN kódem a zajišťuje dodavateli právo takového zboží do řetězců dodávat.**

3) Podíl na reklamě, kterou provádějí řetězce nejčastěji formou letáků či svých novin distribuovaných obyvatelstvu, kde je rovněž uvedeno zboží dodavatele, dále se může jednat o reklamu formou tištěnou či zvukovou prováděnou jen v prostorách obchodního domu. **Vždy se jedná o konkrétní reklamu výrobků dodavatele. Dále bývá tato reklamní akce často spojená s prodejem zboží dodavatele za nižší než běžnou cenu, dodavatel poskytuje na zboží slevu při dodávkách.**

4) Úhrada za provedení různých, blíže nespecifikovaných, marketingových technik. Většinou se jedná o provádění "studií", jak zvýšit prodejnost zboží obchodního domu (včetně zboží dodávaného dodavatelem) u zákazníků, které si provádí či zajišťuje obchodní dům. **Jedná se tedy o podíl na činnosti vedoucí ke zvýšení prodeje zboží jednotlivých dodavatelů.**

5) Škola výrobků - nově se objevující termín. Podle dostupných informací se jedná o jakousi vnitropodnikovou soutěž zaměstnanců obchodního domu, do které je zařazen i vybraný druh zboží dodavatele. Výherce je následně odměněn dodavatelem zboží. **Odměna může být věcná cena pořízena dodavatelem a předána přímo zaměstnanci řetězce, nebo finanční plnění dodavatele přímo zaměstnanci, popřípadě finanční plnění dodavatele řetězci, který pak odměňuje své zaměstnance.**

6) Výhodnější (první či druhé) umístění zboží v pultu či v jiných místech v obchodním domu. Zboží není umístěno běžně v pultu, ale v čele pultu či před pultem, měla by se tím zvýšit jeho prodejnost. Dodavatel zboží si může toto lepší umístění smluvně sjednat buď trvale, nebo je takové umístění součástí většinou

nějaké akce, kdy je zboží prodáváno se slevou. **Součástí tohoto prvního umístění bývá i výrazné upozornění např. na slevu či na nový druh zboží konkrétního dodavatele.**

7) Péče o zboží dodané dodavatelem do obchodního domu někým jiným, než jsou zaměstnanci obchodního domu (zaměstnanci dodavatele nebo smluvně zajištěným subjektem). V praxi se také objevují případy, že obchodní dům požaduje na dodavateli zboží, aby si dodané zboží doplňoval sám do pultů, tam je rovnal a navíc i dbal na jeho dostatek a podobně. **Tato péče o zboží dodavatele je vždy zakotvena smluvně a je podmínkou pro odběr zboží řetězcem. Pokud tuto „péči“ neprovádí dodavatel sám, je smluvně zavázán třetí subjekt a jeho činnost je naúčtována dodavateli zboží.**

8) Dodavatel dodá a fakturuje zboží na velkosklad, který je jiným právním subjektem, než řetězec. Tento jiný subjekt (velkosklad) dále dodává a fakturuje zboží na řetězec, řetězec ale požaduje přímo po dodavateli množstevní (finanční) bonus za prodej jeho druhů zboží, přestože jej od něj přímo neodebírá. **Jedná se fakticky o podporu prodejnosti zboží při dodávkách přes třetí subjekt.**

9) Zboží je dodáváno dodavatelem přímo na řetězec, kam je rovněž fakturováno. Řetězec však pověří zpracováním takto došlých faktur jiný právní subjekt, kam jsou faktury zasílány elektronicky nebo v písemné podobě, popřípadě je použita kombinace obou způsobů. Za zpracování faktur je pak následně dodavateli zboží fakturována od tohoto jiného subjektu služba buď za zpracování došlých faktur, nebo za využití kapacity (zpracování) přenesených dat, většinou sazbou za 1 Mb či obdobně. **Dodavatel se tím prakticky podílí na nákladech řetězce, které souvisejí s konkrétní dodávkou zboží a to především s jeho elektronickým zpracováním. Dodavatelé sami nejsou schopni dodávat doklady v podobě požadované řetězcem a proto je jim účtována činnost třetích osob, které data zpracují.**

10) Smluvně je sjednáno za úplatu "poskytnutí práva dodavatele zboží dodávat zboží do řetězce" buď jednorázově na dobu neurčitou či opakovaně s platností na určité období v hodnotách desítek až stovek tisíc Kč. Cena je sjednána jako jednorázová částka nebo jako dvousložková, t.j. určitá jednorázová částka + stanovené procento z prodaného zboží dodavatele za určité období. **Tyto úhrady tedy zajišťují dodavateli možnost dodávek do řetězce v určitém časovém období - bez jejich zaplacení by toto právo ztratil a nahradil by jej jiný dodavatel.**

11) Dodavatel zboží vypisuje zainteresovanost na zvýšení prodeje svého zboží (určitých výrobků) adresně přímo na prodavače svého odběratele. Po vyhodnocení poskytuje diferencované odměny podle prodaného množství zboží přímo zaměstnancům svého odběratele (**řetězce**) buď peněžní formou nebo poskytnutím nepeněžitého plnění (t.j. služby nebo zboží, které pro tento účel nakoupí nebo poskytne ze svých zásob). **Jedná se prakticky o období bodu č. 5) s tím rozdílem, že "organizátorem" akce není řetězec, ale dodavatel zboží.**

II. NÁVRH ŘEŠENÍ

A. Daň z příjmů

1) Daňová uznatelnost na straně dodavatele

Veškeré v části *I. POPIS PROBLEMATIKY* popsané náklady, které dodavatelům v souvislosti s dodáváním zboží do obchodních řetězců vznikají, je nutné považovat z pohledu těchto dodavatelů za daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 1 ZDP, případně § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Obecně nedochází v žádném z výše uvedených případů na straně obchodního řetězce ke vzniku nepeněžitého příjmu.

Při zohlednění konkrétních podmínek daného dodavatele je samozřejmě možné uvažovat o tom, zda by některé z výše uvedených nákladů neměly být v souladu s účetní zásadou věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů časově rozlišovány. Tuto otázku není však možné řešit z pohledu daných výše uvedených nákladů (z tohoto pohledu není obecně důvod pro časové rozlišení), ale z pohledu konkrétních podmínek daného dodavatele (z tohoto pohledu důvod pro časové rozlišení být může).

Při účtování o bonusu dle bodu 8) v části *I. POPIS PROBLEMATIKY* bude dodavatel postupovat standardně jako v případě účtování o ostatních slevách či finančních bonusech.

Zdůvodnění:

1) Veškeré výše uvedené náklady je možné považovat za náklady, které nejsou výslovně uvedeny ani v § 24 odst. 2 ZDP, ani v § 25 odst. 1 ZDP. V těchto případech se daňová judikatura shoduje na tom, že je relevantní, zda je v uvedených případech splněna podmínka uvedená v § 24 odst. 1 ZDP [viz např. rozsudek Krajského soudu v Brně č.j.: 30 Ca 57/98-25 ze dne 2.2.2000 publikovaný v *Bulletinu KDP ČR 9/2000 na str. 19*, 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*]. Domníváme se, že v daném případě je uvedená podmínka zcela jednoznačně splněna. Veškeré náklady specifikované v části *I. POPIS PROBLEMATIKY* jsou jednotlivými řetězci požadovány ve formě „budto zaplatíte, nebo nebudete dodávat“. Jedná se tedy zcela jednoznačně o splnění podmínky uvedené v § 24 odst. 1 ZDP. To, zda uvedené požadavky kladené řetězci jsou či nejsou v souladu s ostatními právními předpisy, by pro toto posouzení nemělo být relevantní. Obecně totiž platí, že bez splnění těchto podmínek dodavatel svůj zisk v zásadě nerealizuje. To, že popisované podmínky nejsou ve všech případech zcela identické a u některých dodavatelů mohou být „tvrdší“ nebo „měkčí“, není z tohoto pohledu podstatné.

2) V souladu s ustanovením § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků je nutné posuzovat skutečnou povahu výše uvedených plnění (nákladů) hrazených dodavatelům jednotlivým obchodním řetězčům. Pokud je obsahem právního vztahu ujednání dvou nezávislých právních subjektů, kdy se oba dohodli, že obchodní řetězec bude do svých prodejen odebírat zboží dodavatele, za což požaduje od dodavatele určité úhrady (bez ohledu na to, jak jsou tyto položky pojmenovány), jedná se ve skutečnosti o určitou obchodní, respektive zprostředkovatelskou službu (v širokém ekonomickém slova smyslu) poskytovanou obchodním řetězcem dodavatelům. Obchodní řetězec ve své podstatě zprostředkovává ve svých prostorech (rozuměno jak již bylo výše uvedeno širěji než pouze ve smyslu smlouvy o zprostředkování dle § 642 a násl. ObchZ) směnu mezi výrobcem (dodavatelem) a konečným zákazníkem. V rámci této své činnosti z ekonomické podstaty inkasuje úplatu jak od konečného zákazníka, tak od dodavatele. Základní formou takové úplaty je marže realizovaná při prodeji zboží. Domníváme se však, že nic nebrání smluvním partnerům, aby si tito sjednali jinou formu úplaty za činnost

obchodního řetězce, jako jsou například položky uvedené v části *I. POPIS PROBLEMATIKY*. Dodavatel hradí obchodnímu řetězci za obchodní, respektive zprostředkovatelské služby (v širokém ekonomické slova smyslu), přičemž úplata je vícesložková v dohodnuté struktuře.

3) Domníváme se, že v daném případě je zcela nezbytné zohlednit i skutečnost, že popsanými postupy nedochází k žádnému krácení daňových příjmů státního rozpočtu. Jak již bylo uvedeno v části *I. POPIS PROBLEMATIKY* obchodní řetězce obecně zvyšují o jednotlivé položky popsané v části *I. POPIS PROBLEMATIKY* své základy daně. Je tedy zřejmé, že v těchto případech rozhodně nedochází k žádnému zkracování daňových povinností, respektive „vytahování“ peněz ze společností.

4) V případě, kdyby jakékoliv z částek popsaných v části *I. POPIS PROBLEMATIKY* měly být na straně dodavatelů považovány za daňově neuznatelný náklad (což by dle našeho názoru bylo v rozporu s právní a skutkovou podstatou věci), je nutné počítat s celkovým (celospolečenským) negativním dopadem takového závěru:

a) Předně je nutné si uvědomit, že takovýto závěr by nepříznivě dopadl pouze na jednotlivé dodavatele s tím, že pro mnohé by to mohlo znamenat ekonomický kolaps s tím, že by tyto krachy mohly rozpoutat lavinový efekt. To by ve svém důsledku mohlo znamenat podstatné snížení celkových příjmů státního rozpočtu a dále také ostatní související nepříznivé vlivy (například nezaměstnanost a podobně).

b) Z praktických zkušeností můžeme potvrdit, že od samého počátku, kdy se v souvislosti s obchodními řetězci začali objevovat popisované položky, byly tyto částky považovány na straně dodavatelů za daňově uznatelné náklady (samozřejmě při zohlednění případného časového rozlišení v jednotlivých konkrétních případech). Takový postup byl v mnohých případech potvrzován jako správný samotnými obchodními řetězci. Pokud by měl být přijat jakýkoli jiný závěr, je nutné počítat s tím, že řetězce se budou bránit. Zde je třeba zohlednit, že se v mnohých případech jedná o významné nadnárodní společnosti s mohutným mediálním vlivem. Je velmi pravděpodobné, že by tyto řetězce svůj vliv uplatnily a v důsledku toho by se mohl podstatným způsobem zhoršit obraz ČR nejen z pohledu zahraničních investorů, ale například i EU.

Chtěli bychom zdůraznit, že poznámkou uvedenou pod tímto bodem rozhodně nechceme tvrdit, že v případě celospolečenského zájmu je nutné postupovat v rozporu se zákonem. Naopak jsme přesvědčeni, že jsme výše jednoznačně prokázali, že náš názor na popisovanou uvedenou problematiku je zcela v souladu s platnou právní úpravou v oblasti daňového práva - ZDP. Touto poznámkou jsme pouze chtěli upozornit na to, že jiný názor na tuto problematiku by mohl vyvolat širokou negativní mediální a jinou odezvu, kterou by KDP ČR nebyla schopna jakkoliv ovlivnit.

2) Nepeněžitý příjem na straně zaměstnanců obchodního řetězce

a) Pokud v případech popsaných v bodech 11. a 5. části *I. POPIS PROBLEMATIKY* bude poskytovat dodavatel určitá plnění přímo zaměstnancům obchodního řetězce, jednalo by se na straně těchto zaměstnanců o nepeněžitý příjem dle § 6 ZDP s tím, že za plátce by byl považován v souladu s § 6 odst. 1 písm. d) ZDP dodavatel. Částka daně ze závislé činnosti zaplacená dodavatelem by dle našeho názoru byla na straně dodavatele v tomto případě daňově relevantní ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP případně § 24 odst. 1 písm. zc) ZDP (domníváme se, že je obecně možné použít

stejnou argumentaci, jaká je uvedena v bodu 1) *Daňová uznatelnost na straně dodavatele*).

b) Domníváme se, že výše uvedený závěr platí skutečně pouze pokud bude plnění poskytovat dodavatel přímo jednotlivým zaměstnancům obchodního řetězce (to je vlastnické právo k věcem, předávaným fyzickým osobám bude přecházet z dodavatele přímo na zaměstnance obchodního řetězce). Pokud bude pouze určitá částka fakturována řetězcem na dodavatele, tento závěr neplatí (nejedná se o nepeněžitý příjem poskytovaný dodavatelem zaměstnancům obchodního řetězce). Otázku případného nepeněžitého příjmu na straně zaměstnance by v tomto případě měl řešit zaměstnavatel - obchodní řetězec a nikoliv dodavatel.

Chtěli bychom zdůraznit, že otázka případného nepeněžitého příjmu na straně zaměstnanců obchodních řetězců není relevantní z pohledu daňové uznatelnosti nákladů vzniklých na straně dodavatele, která se řídí bodem 1) *Daňová uznatelnost na straně dodavatele*).

B) DPH

1) Nárok na odpočet DPH na straně dodavatele

Na straně dodavatele se jedná o přijaté zdanitelné plnění s nárokem na odpočet DPH ve smyslu § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o DPH (dále jen „ZDPH“), v případě bodů 1.,2.,3.,4.,5. (pokud je fakturováno řetězcem na dodavatele), 6., 7. (pokud je fakturováno řetězcem, případně jiným subjektem na dodavatele, v ostatních případech je nárok na odpočet u jednotlivých zdanitelných plnění, které budou ve prospěch dodavatele uskutečňovány) a 9. a 10.

V případě bodu 8 doporučujeme vyjít z § 15 odst. 1 ZDPH, který umožňuje, nikoliv přikazuje, vystavit daňový dobropis. Na druhé straně by obecně z pohledu ekonomické podstaty dané operace neměly být pozastavovány ani postupy, kdy bude vystaven daňový dobropis, neboť je to ve smyslu citovaného ustanovení, plně v dispozici dodavatele.

Zdůvodnění:

Jak již bylo uvedeno v části A. *Daň z příjmů* bodě 1) *Daňová uznatelnost na straně dodavatele*, obecně se jedná v případech popsaných výše o určitou obchodní, respektive zprostředkovatelskou, službu (v širokém ekonomickém slova smyslu) poskytovanou obchodním řetězcem dodavateli. Na základě toho dochází v těchto případech k uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH. Ryze teoreticky se z pohledu DPH může v některých případech jednat o převod a využití práv ve smyslu § 2 odst. 2 písm. b) ZDPH. Odběratel této služby (to je v tomto případě dodavatel do obchodního řetězce) má nárok na odpočet DPH na vstupu ve smyslu § 19 odst. 1 ZDPH. Argumenty pro to, že v uvedeném případě je nárok na odpočet, jsou v zásadě popsány výše částí A. *Daň z příjmů* v bodě 1) *Daňová uznatelnost na straně dodavatele*.

2) Zdanitelná plnění na výstupu

Ke zdanitelným plněním na výstupu může docházet u dodavatele pouze v bodech 11. a 5. části I. *POPIS PROBLEMATIKY*, a to pouze pokud je výhra poskytována v nepeněžitě podobě přímo dodavatelem. V uvedených případech však nebude docházet k uskutečnění zdanitelného plnění mimo rámec podnikání ve smyslu § 7 odst 2 písm a) ZDPH, nýbrž k uskutečnění „klasického“ zdanitelného plnění dle § 2 odst. 1 ZDPH v rámci podnikání, u kterého nebude určena cena, respektive cena

bude nulová. Základ daně bude určen v souladu s § 14 odst. 3 ZDPH dle zákona o oceňování. DPH odváděné dodavatelem bude na straně dodavatele daňově uznatelným nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 písm. ch) ZDP (viz pokyn MF ČR D-190 K § 24 odst. 2 zákona body 4 až 6).

I v tomto případě bychom chtěli zdůraznit, že výše uvedený závěr platí skutečně pouze pokud bude plnění poskytovat dodavatel přímo jednotlivým zaměstnancům obchodního řetězce (to je vlastnické právo k věcem, předávaným fyzickým osobám, bude přecházet z dodavatele přímo na zaměstnance obchodního řetězce). Pokud bude pouze určitá částka fakturována řetězcem na dodavatele, tento závěr neplatí (nejedná se o zdanitelné plnění z pohledu dodavatele). Otázku případného zdanitelného plnění by v tomto případě měl řešit obchodní řetězec a nikoliv dodavatel.

Výše popsané řešení v podstatě koresponduje s řešením popsaným v části *A. Daň z příjmů bod 2) Nepeněžitý příjem na straně zaměstnanců obchodního řetězce.*

Stanovisko MF:

Odbor 18 MF souhlasí se závěry k problematice obchodních řetězců z pohledu DPH tak, jak jsou uvedeny v doplněném materiálu k této problematice. Tento souhlas je podmíněn tím, že budou dodrženy také veškeré procesní daňové právní předpisy a nebude docházet k obcházení daňových předpisů, t.j. v praxi bude uplatňováno ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP.