

Ministerstvo financí
Letenská 15, Praha 1

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 27.6.2001

Přítomni: viz prezenční listina; úvodu jednání se jako host zúčastnila náměstkyně ministra Ing. Yvona Legierská

Program:

1. Projednání zápisu z jednání KV KDP dne 23.5.2001
 - a) prezident KDP, Ing. Nekovář, uplatnil požadavek na dořešení problému aplikace zajištění daně u výnosů z investičních instrumentů podle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 4 ZDP (bod 4 programu jednání KV KDP dne 11.4.2001); ŘO 39 Ministerstva financí, Ing. Špringl, přislíbil pomoc při zorganizování společné porady k této problematice,
 - b) k opakovanému požadavku zástupců KDP na poskytnutí stanoviska Ministerstva spravedlnosti k problému - Vklady nemovitého majetku s vazbou na daň z převodu nemovitostí, projednávanému na KV KDP dne 11.4.2001, ŘO 28 JUDr. Holmesová sdělila, že podle písemného vyjádření Ministerstva spravedlnosti není toto ministerstvo příslušné k podávání závazného výkladu zákona a jelikož se v daném případě jedná o interní vyjádření poskytnuté jako podklad jinému státnímu orgánu, nepovažuje Ministerstvo spravedlnosti za vhodné, aby jeho stanovisko bylo předáno KDP k publikování,
 - c) zástupci KDP vyslovili souhlas se závěry Ministerstva financí k projednaným bodům programu dne 23.5.2001.
2. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

Daň z příjmů

1. Zdaňování příjmů členů statutárních orgánů akciové společnosti od 1. 1. 2001

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

S účinností od 1.1.2001 vstoupila v platnost nová ustanovení obchodního zákoníku (dále jen ObchZ), která v mnohém upřesnila dosavadní právní úpravu a také jednoznačně zdůraznila odpovědnost osob, které jsou statutárním orgánem nebo jeho členem anebo členem jiného orgánu společnosti.

V § 66 odst. 2 ObchZ je uvedeno, že vztah mezi společností a osobou, která je statutárním orgánem nebo členem statutárního orgánu, či jiného orgánu společnosti anebo společníkem při zařizování záležitostí společnosti, se řídí přiměřeně ustanoveními o mandátní smlouvě, pokud ze smlouvy o výkonu funkce, byla-li uzavřena, nebo ze zákona nevyplývá jiné určení práv a povinností. Závazek k výkonu práv je závazkem osobní povahy.

Podle § 566 ObchZ, který upravuje mandátní smlouvu, se zavazuje mandatář, že pro mandanta na jeho účet zařídí za úplatu určitou obchodní záležitost uskutečněním právních úkonů jménem mandanta nebo uskutečněním jiné činnosti, a mandant se zavazuje zaplatit mu za to úplatu. Ustanovení § 567 až § 576 upravují podmínky mandátní smlouvy.

Otázka, která vyvstává je, jak z pohledu daně z příjmů fyzických osob posoudit příjem na straně člena statutárního orgánu, či jiného orgánu akciové společnosti. Dle § 6 odst. 1 písm. c) ZDP se odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob zdaňují jako příjem ze závislé činnosti. Problémem je zda úplata, přijatá členem orgánu akciové společnosti na základě § 66 odst. 2 ObchZ (tj. řídí se přiměřeně ustanoveními o mandátní smlouvě), může být považována za tuto odměnu.

Odměnou dle § 6 odst. 1 písm. c) ZDP je bezesporu pro člena statutárního orgánu přijatá tantiéma, či jiná mimořádná odměna schválená valnou hromadou představenstva. V případě odměny - podílu na zisku (tantiémy) se jedná o výplatu, která je vyplácena ze zisku po zdanění obchodní společností a její výplata je závislá na tom, zda společnost dosáhne zisku a zda valná hromada rozhodne ve smyslu § 187 písm. f) ObchZ o její výplatě. Jedná se tedy o jednostranný vztah, který je závislý pouze na vůli jedné ze stran. Termínem odměna se i s ohledem na obsahový smysl tohoto výrazu rozumí mimořádná platba, za mimořádnou činnost (viz např. zákon o platu a odměně za prac. pohotovost v rozpočtových a některých dalších organizacích a orgánech 143/92 Sb.), která je vyplácena na základě jednostranného rozhodnutí valné hromady dle § 187 písm. g) ObchZ. Valné hromadě přísluší dle § 187 písm. g) ObchZ rozhodování o odměňování členů představenstva a dozorčí rady, což neznámá, že výsledkem rozhodovacího procesu VH musí být nutně odměna, ale především celý systém hmotné zainteresovanosti členů statutárních orgánů a dozorčí rady, kam samozřejmě patří i úplata za mandátní úkony v souladu s § 66 ObchZ.

Odměnou však nemůže být sama úplata, kterou mandatář dostává za uskutečňování mandátních úkonů. Tato skutečnost je zdůrazněna ustanovením § 571 ObchZ, dle kterého má mandatář nárok na úplatu bez ohledu na to, zda byla smluvně dohodnuta a nebo zda přinesla výsledek. Obchodní zákoník výslovně v dané souvislosti používá termínu výkon mandátních úkonů „za úplatu“ nikoliv „za odměnu“, popř. „za podíl na zisku (tantiému)“. Úplata je součástí smluvního závazkového vztahu, který je nutně závislý na vůli obou smluvních stran tak, jak je ustanovením § 66 odst. 2 ObchZ jednoznačně stanoveno. Na straně jedné je společnost a na straně druhé člen statutárního orgánu a tyto subjekty tedy „rozhodují“ o výplatě úplaty, zatímco o výplatě odměny či tantiémy v konečném důsledku rozhoduje jen a pouze valná hromada.

Aby úplata členům orgánů obchodní společnosti by mohla být považována pro účely § 6 ZDP za odměnu, bylo by třeba ji takto pro potřeby zákona o dani z příjmu definovat. Na základě současného znění zákona o dani z příjmu fyzických osob je tento příjem nutno zdanit jako příjem dle § 7 odst. 2 písm. b) tj. jako příjem z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů. Nezávislé povolání není samo o sobě nikde definováno a ve vztahu k charakteru činnosti členů orgánů akciové společnosti splňuje i kritérium ve vztahu k osobní odpovědnosti dle mandátní smlouvy, kdy člen orgánu ručí za svou činnost celým svým majetkem.

Pokud správně určíme jak zdaňovat úplatu člena statutárního orgánu, není již problémem řešit další daňové dopady tohoto příjmu pro společnost. Zákon o dani z příjmu v § 25 odst. 1 písm. d) stanoví, že za výdaje pro daňové účely nelze uznat odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob a toto ustanovení musíme chápat ve vazbě na § 6 odst. 1 písm. c). to znamená, že to co je charakterizováno jako odměna pro účely daně z příjmů fyzických osob nebude daňově uznatelným výdajem pro akciovou společnost.

Úplata poskytovaná členům statutárních orgánů a jiných orgánů právnických osob bude daňově uznatelným výdajem dle § 24 odst. 1) ZDP, protože bez existence vztahu dle § 66 odst. 2 ObchZ by nemohla existovat funkční společnost.

Vedle vztahu dle § 66 ObchZ člena statutárního orgánu a společnosti může ještě být uzavřen i pracovně právní vztah, např. na funkci ekonomického ředitele společnosti. Tímto pracovně právním vztahem však nemůže být obházena osobní odpovědnost člena statutárního orgánu, kdy ručí za výkon své působnosti celým svým majetkem dle § 194 ObchZ.

Zdaňování příjmu z pracovně právního vztahu je upraveno v § 6 ZDP.

Závěr:

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme tento názor publikovat.

Stanovisko MF:

S ohledem na formulaci „přiměřeně mandátní smlouvě“ použitou v § 66 odst. 2 obchodního zákoníku nelze dát výkladem za pravdu předkladatelům, že úplata podle § 567 až § 576 obchodního zákoníku za zařizování záležitostí společnosti není odměnou podle § 6 odst. 1 písm. c), resp. § 25 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů.

2. 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 věžitelem 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. 281/73570/1993, 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 věžitelem česká společnost, dochází k výhodnějším daňovým dopadům u dlužníka (nezaplacené úroky jsou pro něj daňově uznatelné), než pokud je věžitelem 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. *nález 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 MF:

Ministerstvo financí zastává s ohledem na stávající znění § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů názor, že nejednoznačným vymezením pojmu „poplatník, který není účetní jednotkou“, který může být vztažen i na zahraniční subjekty, nedochází k diskriminaci, nýbrž k pozitivní diskriminaci zahraničních věřitelů.

K odstranění možné nejednoznačné interpretace tohoto ustanovení zpracovalo Ministerstvo financí návrh jeho novely, který Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR odmítla v souvislosti s projednáváním návrhu novely zákona o daních z příjmů vyvolané návrhem novely zákona o účetnictví, akceptovat.

3. Odpisování technického zhodnocení nájemcem pro účely daně z příjmů právnických osob a některé související otázky

Předkládá: Bc. René Kulínský, daňový poradce, č. osvědčení 1159
Ing. Mgr. Marie Eimová, daňový poradce, č. osvědčení 3333

Popis problému

Společnost A, s.r.o. (dále jen „Developer“) hodlá vystavět nové obchodní centrum. Budova obchodního centra je stavěna na zelené louce, tj. nejedná se o úpravu stávajícího objektu/objektů.

Cílovým stavem je, že Developer je vlastníkem budovy centra, kterou pak dále pronajímá provozovatelům jednotlivých obchodů, restaurací, kin, jiných provozoven služeb, podle zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor.

Před dokončením obchodního centra, v některých případech ještě před zahájením výstavby nebo získání stavebního povolení, se Developer dohodne s budoucími nájemci, že před kolaudací obchodního centra umožní těmto budoucím nájemcům do prostor nedokončeného centra přístup tak, aby si mohli v prostorách provést určité úpravy. Nájemci tyto úpravy provádějí buď dodavatelským způsobem, nebo je dodavatelem Developer, který pak příslušné úpravy nájemcům fakturuje (obvykle až po otevření obchodního centra). Smluvním podkladem je ve většině případů smlouva o budoucí nájemní smlouvě. Umístění, provádění a dokončování samotných úprav v čase a jejich charakter popisujeme dále.

Komerčním motivem takového postupu Developera a nájemců jsou zejména tyto skutečnosti:

- Jak Developer tak i budoucí nájemci mají zájem na co nejrychlejší otevření obchodního centra.
- Developer investuje do nemovitosti, nikoliv do samotných provozoven. Jeho zájmem je tedy nést náklady na nemovitost pouze do té míry, která není specifická

pro konkrétního nájemce. V jednotlivých případech se míra dokončenosti příslušných prostor bude lišit - v případě kina se bude jednat zřejmě jen o hrubou stavbu, v případě butiků se pak může jednat o prostory téměř nevyžadující další úpravy. Ve většině případů se proto nájemci zavazují, že po ukončení nájmu uvedou prostory do původního stavu - t.j. v podstatě odstraní vše, co je pro danou provozovnu specifické.

Úpravy jsou fyzicky prováděny ještě před kolaudací obchodního centra. Tento postup je komerčně naprosto logický, neboť bezprostředně po kolaudaci následuje otevření obchodního centra. Aby otevření obchodního centra mělo příslušný efekt, je nutné, aby většina provozoven byla pro zákazníky k dispozici (typicky hlavní supermarket).

Charakter úprav je, jak vyplývá z výše uvedeného popisu, značně různorodý. Důležitá je ovšem skutečnost, že, jak se ukazuje v praxi, obchodní centrum je obvykle bez úprav prováděných nájemci nebo Developerem na jejich účet nezpůsobilé ke kolaudaci. Toto tvrzení nelze paušalizovat, ale dle vyjádření samotných Developerů tomu tak je zejména v případě komplikovanějších provozoven, například restaurací a supermarketu. Lze konstatovat, že Developer vybuduje nejméně hrubou stavbu příslušného prostoru a veškeré další úpravy potřebné k dovedení prostoru do stavu, ve kterém může být užíván pro provoz, k němuž je určen (butik, kino, ...), včetně například čelní stěny nebo rolety v případě butiků, jsou pak věcí nájemce.

Otázkou je, zda za daných okolností:

- U nájemce lze považovat výdaje vynaložené na provedené úpravy za daňově uznatelné, a to buď přímo na základě časového rozlišení nebo jako odpisy technického zhodnocení;
- U pronajímatele v důsledku příslušných úprav vzniká nepeněžní příjem.

Je nutné zdůraznit, že nájemce těmito úpravami v žádném případě neplní nájemné. Rovněž ostatní oblasti jako opravy, údržba nebo marketing obchodního centra jsou řešeny zvlášť a popisovaného problému se nedotýkají.

Dále je nutno dodat, že nájem začne až kolaudací obchodního centra. Rovněž nájemní smlouvy jsou podepisovány až po kolaudaci nebo jsou podepisovány sice před ní, ale s odkládací podmínkou.

Analýza

Podle našeho názoru je potřeba vyřešit několik zcela zásadních otázek:

- Zda příslušné výdaje mají charakter technického zhodnocení,
- Pokud ano, zda mohou být splněny podmínky pro odpisování tohoto technického zhodnocení nájemcem,
- Zda příslušné výdaje mají charakter výdajů na pořízení hmotného majetku.

1. Technické zhodnocení

Ustanovení § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen "ZDP") neváže pojem technického zhodnocení na hmotný majetek nebo uvedení majetku do užívání. V každém případě je ovšem stavba obchodního centra hmotným

majetkem ve smyslu ZDP již od samotného svého vzniku, tedy od chvíle, kdy vzniká jako věc v právním slova smyslu¹.

Klíčovou otázkou proto je, zda se jedná o výdaje vynaložené na “nástavby, přístavby a stavební úpravy” nebo o výdaje na “rekonstrukce” či “modernizace” obchodního centra.

Nástavby, přístavby a stavební úpravy

ZDP odkazuje na zrušenou vyhlášku 85/1976 Sb., která stanovila, že nástavby, přístavby a stavební úpravy představují tzv. změny dokončených staveb. Vyhláška však pojem „dokončená stavba“ nedefinovala, a tato definice chybí i v současném znění § 139b odst. 3 zákona č. 50/1976 Sb., stavební zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „stavební zákon“), do kterého bylo ustanovení týkající se změn dokončených staveb později přesunuto novelou. Nicméně z pojmu „dokončená“ lze dovodit, že se jedná o stavbu, která je ze stavebního hlediska hotová a připravená ke kolaudaci.

Lze tedy shrnout, že o nástavbu, přístavbu a stavební úpravu se nebude jednat tehdy, pokud v okamžiku provádění stavebních úprav nájemcem není obchodní centrum ještě dokončeno (což typicky v praxi nebývá, neboť souběžně s úpravami, které provádí nájemce, zároveň probíhají dokončovací práce prováděné Developerem). Jsme si však vědomi, že vzhledem k nejasnosti úpravy je možné dojít i k opačnému závěru.

Rekonstrukce a modernizace

V případě “rekonstrukce” a “modernizace” situace již tak jednoznačná není, a to obzvláště u modernizace. O změnu účelu se pravděpodobně jednat nebude, avšak změna technických parametrů, rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti by v úvahu připadat mohla.

Nicméně jsme toho názoru, že se v našem případě nejedná ani o modernizaci ani o rekonstrukci. K tomuto závěru nás vedou následující argumenty:

- Aby bylo možné určit, zda existuje zásah do majetku mající za následek změnu technických parametrů, eventuálně zda je rozšiřována vybavenost nebo použitelnost majetku, je potřeba vycházet z nějakého počátečního stavu. Jinými slovy, majetek by měl mít nějakou původní např. použitelnost, která je větší než nulová. Domníváme se, že první možná použitelnost stavby vzniká až její kolaudací, neboť bez kolaudace stavbu užívat nelze. Obdobně to platí i u technických parametrů nebo vybavenosti.
- Lze argumentovat, že pro určení toho, zda se jedná nebo nejedná o technické zhodnocení není v § 33 ZDP rozhodujícím kritériem osoba provádějící příslušné úpravy nebo osoba nesoucí příslušné náklady. Pokud by se jednalo o technické zhodnocení, pak se musí jednat o technické zhodnocení vždy, bez ohledu na to, zda je provádí vlastník nebo nájemce. Zejména ovšem v případě, kdy by příslušné úpravy byly prováděny vlastníkem, jednalo by se na jeho straně o výdaje vynaložené na pořízení majetku a nikoliv na jeho technické zhodnocení. Proto tedy samotná skutečnost, že úpravy provádí někdo jiný než vlastník by neměla vést k závěru, že se jedná o technické zhodnocení majetku. Nutno však připustit,

¹ § 26 odst. 2 písm. b, c ZDP

že pro tento závěr není ve znění zákona jednoznačná opora a jedná se spíše o výkladovou záležitost². K bližšímu nastínění tohoto problému se ještě vrátíme v dalších souvislostech.

Rozhodující časový okamžik pro určení toho, zda se jedná o technické zhodnocení

Obecně jsme toho názoru, že pro určení daňového a účetního režimu určitého výdaje ve smyslu toho, zda se jedná o výdaj na technické zhodnocení nebo pořízení majetku popř. jiný výdaj, není rozhodná doba jeho vynaložení, ale časový okamžik toho, kdy byly provedeny práce, k nimž se výdaj vztahuje. Z toho tedy vyplývají zejména následující závěry:

- Samotná úhrada/fakturace výdaje po kolaudaci obchodního centra neznamená, že se jedná o výdaj na technické zhodnocení, pokud úprava budovy, k níž se výdaj váže, byla provedena před kolaudací.
- Pokud jsou práce na úpravách prostor započaty před kolaudací a dokončeny po kolaudaci, pak náklady vztahující se k části prací provedených před kolaudací nemohou mít režim technického zhodnocení. Připouštíme ovšem, že tato oblast není zcela jasná. Na druhé straně ovšem tato situace patří, vzhledem ke komerční realitě popsané v úvodu tohoto materiálu, spíše do oblasti akademické.

Závěr ohledně kvalifikace příslušných výdajů jakožto technického zhodnocení obchodního centra

Přikláníme se k názoru, že výdaje vztahující se k jakýmkoliv pracím provedeným před kolaudací obchodního centra nelze považovat za výdaje na technické zhodnocení. Nutno ovšem konstatovat, že se jedná o závěr spíše výkladový než zcela jednoznačně vyplývající z textu příslušných zákonných ustanovení, a proto zde existuje i prostor pro opačnou interpretaci.

2. Možnost odpisování dle § 28 odst. 3 ZDP

Pokud je závěr ten, že se u popisovaných výdajů nejedná o technické zhodnocení, pak je pochopitelně diskuse na téma možnosti odpisování podle § 28 odst. 3 ZDP zcela nadbytečná. Nicméně vzhledem k ne zcela jednoznačnému závěru části 1. tohoto materiálu a možnosti, že konečný závěr nebude totožný s naším názorem, rádi bychom se daným problémem zabývali.

Pokud tedy připustíme, že se jedná o technické zhodnocení, pak ZDP vyžaduje splnění následujících podmínek:

- Jedná se o technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku;
- Technické zhodnocení je hrazeno nájemcem;
- Existuje písemný souhlas vlastníka;
- Písemná smlouva s vlastníkem;
- Nezvýšení vstupní ceny majetku na straně vlastníka.

² Silnější opora pro tento závěr je pouze v definici vstupní ceny v § 29 odst. 1 písm. a, b) ZDP. Vstupní cena již ze samotné definice zahrnuje příslušné výdaje a pokud je v zákoně zmiňováno technické zhodnocení, tak zvyšuje vstupní cenu (§ 28 odst. 3 ZDP) eventuelně je její součástí (§ 29 odst. 1 ZDP). Zacházení s "technickým zhodnocením" provedeným před uvedením majetku do užívání je v zákoně zcela opomíjeno.

Poslední dvě podmínky (písemná smlouva a nezvýšení vstupní ceny) a podmínku provedení technického zhodnocení na hmotném majetku není potřeba diskutovat, neboť jejich splnění je bezproblémové.

Sporné ovšem může být splnění podmínky “pronajatého” hmotného majetku a hrazení technického zhodnocení nájemcem. Otázkou je zde totiž časový okamžik, v němž musí být tyto podmínky splněny. V zásadě se nabízejí tyto:

- Okamžik, kdy jsou práce prováděny;
- Okamžik, kdy jsou výdaje hrazeny;
- Okamžik, který je rozhodný pro uplatnění odpisu obecně (tj. konec zdaňovacího období);
- Jiný okamžik;
- Kombinace výše uvedených.

V tomto případě se přikláníme k názoru, že rozhodující je stav v okamžiku rozhodném pro uplatňování odpisu. Pokud by byly úpravy provedeny a výdaje uhrazeny před započítáním nájmu, a poté se osoba hradící tyto výdaje stane nájemcem, pak se od tohoto okamžiku začne jednat o výdaje hrazené nájemcem (t.j. osoba vynakládající výdaje je nyní nájemcem) a byly vynaloženy na pronajatém majetku (majetek, na němž byly výdaje vynaloženy, je nyní pronajatým majetkem).

Závěr ohledně možnosti odpisování podle § 28 odst. 3 ZDP

Jsme toho názoru, že pokud by bylo možné kvalifikovat diskutované výdaje jako technické zhodnocení, pak obecně nic nebrání tomu, aby tyto výdaje byly odpisovány nájemcem ve smyslu § 28 odst. 3 ZDP.

3. Uznatelnost podle § 24 odst. 1 ZDP

Na tomto místě bychom se rádi zabývali možností uznání diskutovaných výdajů na straně nájemce podle § 24 odst. 1 ZDP.

Asi není pochyb o tom, že při odhlédnutí od ostatních ustanovení ZDP, provozovatel vynakládá výdaje na úpravy prostor zcela jasně za účelem dosahování zdanitelných příjmů. Bez vynaložení těchto výdajů totiž objektivně nelze prostory užívat k provozování jednotlivých obchodů či jiných provozoven.

Otázkou tedy je, zda některá jiná ustanovení ZDP uznatelnost těchto nákladů limitují, konkrétně ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) a písm. p). Aplikace těchto ustanovení v případě výdajů vynakládaných vlastníkem obchodního centra (Developerem) je asi nesporná. Otázka aplikace těchto ustanovení na nájemce již není tak jasná při uvážení, že tato ustanovení nejsou běžně aplikována například na stavební firmy provádějící příslušné úpravy.

§ 25 odst. 1 písm. a) ZDP – výdaje na pořízení majetku

Rozdíl mezi vlastníkem obchodního centra a osobou budoucího nájemce je poměrně značný - nájemce totiž na rozdíl od vlastníka žádný majetek objektivně nepořizuje. Nájemce sice provádí určité úpravy které, kdyby byly prováděny vlastníkem, by jednoznačně vstupovaly do vstupní ceny obchodního centra, nicméně nájemce žádné obchodní centrum nevlastní a ani vlastnit nebude.

Postavení nájemce je ekonomicky někde mezi vlastníkem a stavební firmou zavázanou k provedení příslušných úprav. Stavební firma rovněž provádí úpravy majetku, ale sama žádný majetek nepožizuje. Majetek zde požizuje pouze Developer. Argumentem je to, že stavební firma ze svého pohledu požizuje zásoby, a zásoby nejsou ve smyslu § 26 odst. 1 hmotným majetkem. Postavení nájemce je obdobné, nepožizuje obchodní centrum jakožto hmotný majetek – nebude k obchodnímu centru mít jiné právo, než je za úplatu (nájemné) užívat k předem určenému účelu. To je zřejmě jediný rozdíl mezi běžnou stavební firmou a nájemcem - stavební firma centrum nikdy nebude užívat. Oba svým způsobem obdrží úplatu - stavební firma cenu za poskytnuté práce a pro nájemce je provedení příslušných úprav jednou z povinností obsažených ve smluvní dokumentaci pokrývající jeho vztah s Developerem a jasnou ekonomickou nutností. Oba principiálně provádějí danou činnost za účelem dosažení zisku - stavební firma přímo (a nikde není psáno, že skutečně zisková bude) a nájemce nepřímo (práce nutné k tomu, aby mohl provozovat butik nebo jinou provozovnu).

Na druhé straně je možno argumentovat tím, že jak Developer tak i nájemce jsou si vědomi nutnosti vynaložení příslušných výdajů k tomu, aby centrum mohlo být otevřeno (a před tím kolaudováno) a provozováno a podílejí se tak na pořízení centra - byť vlastníkem bude nakonec jen Developer. Opět se ovšem nabízí srovnání se stavební firmou, která, pokud by byla generálním dodavatelem, by byla z tohoto pohledu v identické pozici.

Uzavíráme, že znění zákona je více než nejasné a principiálně je paušální aplikace ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) ZDP na nevlastníky příslušného majetku, v tomto případě na nájemce, problematická.

§ 25 odst. 1 písm. p) ZDP – technické zhodnocení

Řešení této otázky připadá v úvahu opět pouze v situaci, kdy bude připuštěno, že se jedná o technické zhodnocení.

Otázka aplikace tohoto ustanovení na nevlastníka příslušného majetku je ještě o něco kontroverznější než výše uvedené ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) ZDP. Pro určení rozdílu zacházení se stavební firmou a nájemcem totiž nepomůže ustanovení o tom, že hmotným majetkem nejsou pro účely ZDP zásoby. Nabízí se tedy jediný rozdíl mezi stavební firmou a nájemcem, a to skutečnost, že nájemce bude obchodní centrum sám užívat, což stavební firma nikdy nebude. Toto kritérium pochopitelně ze zákona nelze nikde vyčíst.

Rozdíl zacházení by se ze zákona dal dovodit snad právě jen z ustanovení o technickém zhodnocení a jeho odpisování nájemcem (zejména § 28 odst. 3 ZDP), neboť skutečnost, že se zákon touto možností zabývá, naznačuje, že nájemce skutečně může technické zhodnocení provádět a příslušné výdaje jsou u něj tedy ve smyslu § 25 odst. 1 písm. p) ZDP daňově neuznatelné. Alternativním výkladem je, že veškerá ustanovení o odpisování technického zhodnocení nájemcem jsou principiálně mrtvá, neboť ustanovení o technickém zhodnocení by se měla aplikovat pouze na vlastníka majetku. K tomuto druhému výkladu se ovšem nepřikláníme.

Uzavíráme tedy, že pokud by byly příslušné úpravy a výdaje na ně vynaložené považovány za technické zhodnocení, byly by tyto výdaje pro nájemce daňově neuznatelné. V takovém případě by ale, podle našeho názoru, tyto výdaje mohl odpisovat.

Závěr ohledně daňové uznatelnosti výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP

Konstatujeme, že pokud by se ve výše uvedeném případě jednalo o výdaje vynaložené na technické zhodnocení, byly by tyto výdaje neuznatelné. Pokud by nebylo možno příslušné výdaje klasifikovat jako technické zhodnocení, neboť příslušné úpravy jsou zcela nebo ve výjimečných případech zčásti prováděny před kolaudací obchodního centra, je znění ZDP poměrně nejasné a přikláníme se k závěru, že díky ekonomické podstatě věci by bylo žádoucí uznatelnost těchto výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP připustit s argumentem, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) ZDP se neuplatní.

4. Nepeněžní příjem na straně Developera

V případě, že by příslušné výdaje bylo možno charakterizovat jako technické zhodnocení, pak je situace řešena v § 23 odst. 6 ZDP. Sporným momentem by opět mohla být pouze skutečnost, že je řešeno vynakládání nákladů na “najatém” majetku, a to “nájemcem” se souhlasem “pronajímatele”. Nicméně obdobně jako v části 2. tohoto materiálu konstatujeme, že pokud dojde k zahájení nájmu (buď i po provedení úprav), pak by principiálně režim popisovaný v § 23 odst. 6 měl být přípustný obdobně jakožto režim podle § 28 odst. 3 ZDP.

Otázkou, kterou je nutno řešit, je vznik nepeněžního příjmu v případě, kdy zkoumané výdaje nebude možno podřadit pod režim technického zhodnocení, eventuelně nebude připuštěn výslovný režim podle § 23 odst. 6 a § 28 odst. 3 ZDP.

Potřebná definice příjmu v ZDP není – ZDP se v § 23 odst. 6 pouze omezuje na konstatování, že za příjem se považuje i nepeněžní plnění oceněné podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Tato definice není zdaleka úplná a jasná, nicméně konstatujeme, že při doslovné aplikaci je to jakékoliv obdržené plnění. Na druhé straně je potřeba konstatovat, že v praxi ustanovení není takto vykládáno.

Jako další argument lze uvést, že pro určení toho zda něco je nebo není příjmem lze vycházet z účetnictví poplatníka. V účetnictví Developera se však výdaje vynaložené nájemcem vůbec neprojeví. Lze tedy argumentovat, že z hlediska Developera k žádnému příjmu nedochází.

Jak je patrné z úvodního popisu situace a zejména komerčních důvodů, praxe vnímá tyto výdaje a úpravy jakožto věc nájemcovu, která Developera zajímá pouze potud, pokud má fungující obchodní centrum, tj. v podstatě podmínky pro přilákání co největšího počtu zákazníků, přičemž každá nefungující provozovna je problémem, který zákazníky spíše odrazuje. Developeri se v těchto situacích zdaleka nechovají jako pasivní investoři, kteří nemají na chodu centra zájem. Jako jeden z důvodů postačuje i to, že část nájemného se obvykle odvíjí od tržeb konkrétního nájemce.

Obě zúčastněné strany chápou, že míra úprav je taková, že zohledňuje specifika daného nájemce, takže pokud by stejný prostor měl být užíván novým nájemcem, bude téměř s jistotou nutné úpravy provedené původním nájemcem odstranit a provést nové. Ekonomicky je tedy pohled Developera na tyto úpravy asi stejný jako na nábytek, kterým nájemce může prostor vybavit. Je ovšem nutno uvést, že rozdílem oproti nábytku je to, že centrum lze bez nábytku kolaudovat, bez těchto úprav ovšem obvykle nikoliv. Ekonomickou podstatu věci to však nemění. To je podpořeno i skutečností, že Developer o hodnotu příslušných úprav nezvedá vstupní cenu obchodního centra.

Z ekonomické povahy věci vyplývá, podle našeho názoru to, že se o příjem Developera za daných okolností nejedná. Nicméně znění ZDP je natolik široké, že formálně umožňuje hodnotu příslušných úprav pod nepeněžní příjem zahrnout. Přesto se domníváme, že v daném případě by však mělo přihlédnuto především k ekonomické podstatě vztahu.

Shrnutí

- Domníváme se, že pro určení, zda diskutované výdaje jsou nebo nejsou technickým zhodnocením, je rozhodný časový okamžik provedení příslušné úpravy budovy obchodního centra.
- Jsme toho názoru, že výdaje na úpravy provedené před kolaudací obchodního centra obecně nemohou být technickým zhodnocením. Nicméně připouštíme, že existuje prostor i pro opačnou interpretaci, která by z praktického hlediska byla žádoucí.
- Pokud výdaje na diskutované úpravy mohou být klasifikovány jako technické zhodnocení, pak je možno splnit podmínky pro odpisování tohoto technického zhodnocení nájemcem podle § 28 odst. 3 ZDP i přesto, že úpravy byly provedeny ještě před započítáním nájmu.
- Pokud výdaje na diskutované úpravy nemohou být klasifikovány jako technické zhodnocení, pak je obecně možné tyto výdaje zahrnout do daňově uznatelných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP aniž by se uplatnilo ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) ZDP. Ze znění zákona se ovšem dá dospět i k opačnému výkladu.
- Pokud výdaje na diskutované úpravy mohou být klasifikovány jako technické zhodnocení, pak pravidla pro stanovení výše a času nepeněžního příjmu Developera jsou stanovena v § 23 odst. 6, věta druhá a dále. ZDP i přes skutečnost, že k nájmu dojde až po provedení úprav.
- Pokud výdaje na diskutované úpravy nemohou být klasifikovány jako technické zhodnocení, pak z ekonomické podstaty věci nedochází na straně Developera ke vzniku nepeněžnímu příjmu. Nicméně při striktně formálním výkladu ustanovení § 23 odst. 6 ZDP, věta první, by zde nepeněžní příjem mohl být identifikován.

Závěr:

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

Stanovisko MF:

Stanovisko MF bude zaujato po doplnění podkladového materiálu ve smyslu vyjádření předkladatele Dr. Skály na jednání KV.

4. Daňová problematika sloučení a převzetí jmění společností podle novelizované legislativy

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

Popis situace

Novela obchodního zákoníku přinesla podstatné změny procesů spojených se sloučením společností a převzetím jmění. V návaznosti na novelu obchodního zákoníku byly provedeny i úpravy v zákoně o účetnictví a zákoně o daních z příjmů. Úpravy s sebou nedílně přinesly i určité nejasnosti.

Pro zjednodušení výkladu bude popis problematických oblastí odkazovat pouze na sloučení, nicméně problémy se analogicky vyskytují i u ostatních forem přeměn společností s výjimkou změny právní formy. Následující argumentace vychází ze situace, kdy se obchodní společnost B (zanikající společnost) slučuje do obchodní společnosti A (nástupnická společnost). Obě společnosti mají standardní zdaňovací období shodné s kalendářním rokem, rozhodný den sloučení je stanoven na 1.1.2001 a k zápisu sloučení do obchodního rejstříku dojde do konce roku 2001.

Právní a účetní východiska

- Nezabýváme se všemi právními aspekty sloučení. Vybíráme pouze ty, které jsou důležité pro účetní a daňové posouzení.
- Valné hromady společností A a B schválí návrh smlouvy o fúzi, který obsahuje všechny náležitosti v souladu s § 220a odst. 3 obchodního zákoníku. V této smlouvě je rozhodný den, tj. den, od něhož se jednání zanikající společnosti B považují z účetního hlediska za uskutečněná na účet nástupnické společnosti A (§ 220a odst. 3 písm. g) obch. zákoník), stanoven na 1.1.2001.
- Valná hromada zanikající společnosti B společnost zruší, a to nejdříve ke dni svého konání. Zanikající společnost B zaniká zápisem sloučení do obchodního rejstříku.
- Právní účinnosti nabývá sloučení zápisem do obchodního rejstříku, účinnosti vůči třetím osobám zveřejněním v obchodním věstníku.
- V období od rozhodného dne do zápisu sloučení do obchodního rejstříku právně existují dvě společnosti. V případě, že by rejstříkový soud sloučení nezapsal, pohlíží se na sloučení jako by se neuskutečnilo.
- Ke dni předcházejícímu rozhodnému dni sestavují obě společnosti účetní závěrky (§ 17 zákona o účetnictví). K rozhodnému dni sestavuje nástupnická společnost A společnou zahajovací rozvahu (§ 220d odst. 2) písm. c) obchodního zákoníku).
- Účetní období nástupnické společnosti A začíná rozhodným dnem a končí posledním dnem účetního období (v tomto případě zřejmě kalendářního roku), ve kterém byl proveden zápis sloučení do obchodního rejstříku (§ 3 odst. 2 zákona o účetnictví).
- Poslední účetní období u zanikající účetní jednotky B končí dnem předcházejícím rozhodnému dni (§3 odst. 2 zákona o účetnictví).
- Zanikající účetní jednotka B již neuzavírá účetní knihy ke dni svého zániku. V období od rozhodného dne do svého zániku vede účetnictví jménem účetní jednotky, která je nástupnickou společností, tj. jménem A (§ 17 odst. 3 zákona o účetnictví).
- Tvorbu zahajovací rozvahy a způsob vedení účetnictví v období od rozhodného dne do dne zápisu do obchodního rejstříku upravuje opatření MF 281/19 863/2001 ze dne 24. dubna 2001.

- Od rozhodného dne do okamžiku zápisu sloučení do obchodního rejstříku je účetnictví vedeno tak, aby bylo při zápisu do obchodního rejstříku možné zajistit od rozhodného dne účetnictví nástupnické účetní jednotky A a v případě odmítnutí zápisu do obchodního rejstříku zajistit účetnictví obou zúčastněných účetních jednotek A i B tak, jako by ke sloučení nedošlo.

Rozbor problematiky

2.1 Hospodářský výsledek a daňové přiznání zanikající společnosti

PROBLÉM: Jakým způsobem budou zdaňovány příjmy zanikající společnosti B, kterých společnost B dosáhla v období mezi rozhodným dnem a svým zánikem?

- Pokud je rozhodný den stanovený na 1. den kalendářního roku, je období končící dnem předcházejícímu rozhodnému dni standardním zdaňovacím obdobím a společnosti A i B podávají daňové přiznání ve lhůtách podle § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.
- V ostatních případech je období předcházející rozhodnému dni považováno za část zdaňovacího období a existuje povinnost podat za toto období daňové přiznání (§ 38m odst. 3) písm. a) zákona o daních z příjmů). Problematika daňového přiznání za toto období již byla s Ministerstvem financí ČR řešena v souvislosti se změnou účetního a zdaňovacího období na hospodářský rok.
- Zdaňovacím obdobím je dále období od rozhodného dne sloučení do konce kalendářního roku, ve kterém bylo sloučení zapsáno v obchodním rejstříku (§ 17a písm. c) zákona o daních z příjmů).
- § 40 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků stanoví, že zanikne-li daňový subjekt bez provedení likvidace, je jeho právní nástupce nebo orgán, který o zrušení rozhodl, povinen podat do konce následujícího měsíce od jeho zániku přiznání za uplynulou část zdaňovacího období.
- Pokud dojde k zápisu sloučení do obchodního rejstříku, společnost B nevede v období od rozhodného dne do okamžiku zápisu sloučení do obchodního rejstříku účetnictví svým jménem a nemá povinnost za toto období vykázat samostatný hospodářský výsledek. Není zřejmé, jaký hospodářský výsledek by měl být uveden na řádku 10 daňového přiznání podávaného za zanikající společnost B podle § 40 odst. 8 zákona o správě daní.
- Duplicita, spočívající v podání daňového přiznání za zanikající společnost B právním nástupcem za období od rozhodného dne do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku (t.j. výmazu zanikající společnosti), zřejmě nebyla úmyslem zákonodárce. Povinnost podávat toto daňové přiznání považujeme za neopodstatněnou.

Návrh řešení

Potvrdit princip, že veškeré náklady a výnosy společnosti B zaúčtované do okamžiku zápisu fúze do obchodního rejstříku budou vstupovat do hospodářského výsledku společnosti A, který bude upravován v souladu s § 23 až 33 zákona o daních z příjmů.

Tento princip by řešil např. problematiku posuzování ztráty/zisku z prodeje cenných papírů společností B v období od rozhodného dne do zápisu sloučení do obchodního rejstříku. Tato ztráta/zisk by byla kompenzována s ostatními obchody s cennými papíry společnosti A ve smyslu § 24 odst. 2 písm. r). Jako další příklady problematických oblastí lze uvést např. daňové posuzování úroků z úvěrů podle § 25 odst. 1 písm. w), příspěvků na penzijní připojištění zaměstnanců, smluvních pokut, úroků z prodlení, apod.

Povinnosti podat daňové přiznání může zanikající společnost dostat formálně - tím, že podá prázdné daňové přiznání, popř. daňové přiznání s hospodářským výsledkem rovným nule. Navrhujeme potvrdit tento princip výkladem nebo pokynem řady D.

Pro zvýšení právní jistoty poplatníků však zároveň navrhujeme novelizaci příslušných ustanovení daňových zákonů, která povinnost podat daňové přiznání za zanikající společnost v případě přeměn společností odstraní.

2.2. Položky snižující základ daně, uznatelné daňové náklady a položky snižující daň

Zákon o daních z příjmů teoreticky povoluje zanikající společnosti B uplatnit některé položky snižující základ daně, uznatelné daňové náklady a položky snižující daň. Uplatní-li zanikající společnost takové položky proti nulovému hospodářskému výsledku, vždy dosáhne daňové ztráty. Nárok na uplatnění takto vykázané daňové ztráty je nepřenositelný na nástupnickou společnost A (viz novelizované ustanovení § 38n odst. 2 zákona o daních z příjmů).

Problematickou oblastí se jeví zejména možnost uplatnění daňových odpisů hmotného majetku a možnost uplatnění investiční úlevy. Nejasnosti se však vyskytují i v oblasti slev na dani, darů a odpisů nehmotného a drobného hmotného majetku.

2.2.1. Odpisy hmotného majetku

PROBLÉM: Uplatnění daňových odpisů u hmotného majetku evidovaného zanikající společností B ke dni předcházejícímu rozhodnému dni v období od rozhodného dne do 31.12. 2001

Společnost A

- Podle § 30 odst. 12 písm. b) zákona o daních z příjmů pokračuje nástupnická společnost A u hmotného majetku nabytého přeměnou v odpisování započatém původním vlastníkem, tj. zanikající společností B.
- Zákon o daních z příjmů (§ 26 odst. 6) obecně povoluje poplatníkovi uplatnit si odpis ve výši ročního odpisu vypočteného podle §§ 31 a 32 z hmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka ke konci příslušného období s výjimkou uvedenou v odst. 7 písm. b) až d). Ročním odpisem se rozumí odpis za zdaňovací období.
- Je zřejmé, že ke konci období začínajícího rozhodným dnem bude majetek nabytý sloučením evidovat ve svém majetku společnost A. Obecně by tedy společnost A splnila podmínky § 26 odst. 6. Je však třeba posoudit i případnou kvalifikaci pro výjimky stanovené v odstavci 7 bodu b) až d).
- Poplatník si podle § 26 odst. 7 písm. b) může uplatnit odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu z hmotného majetku nabytého v průběhu zdaňovacího období

a evidovaného v majetku poplatníka na konci zdaňovacího období, u něhož poplatník pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem.

- Nástupnická společnost A se stává z právního pohledu vlastníkem majetku zanikající společnosti B, tzn. právně nabývá tento majetek teprve zápisem sloučení do obchodního rejstříku. Tento okamžik nastává v průběhu zdaňovacího období. Podle našeho názoru je však nutno v kontextu přeměn společností považovat za okamžik nabytí rozhodný den, tj. počátek zdaňovacího období. Společnost A tak nesplňuje podmínky ustanovení § 26 odst. 7 písm. b).
- Ustanovení § 26 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů se v řešeném případě nepoužije, jelikož zdaňovací období počínající 1.1. (rozhodný den) skončí posledním dnem kalendářního roku, ve kterém došlo k zápisu sloučení do obchodního rejstříku, t.j. nejdříve 31.12. téhož roku, a trvá tak nejméně 12 kalendářních měsíců.

Společnost B

- Paragraf 26 odst. 7 písm. a) bodu 3) zákona o daních z příjmů stanoví, že: „Odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu vypočteného podle § 31 a 32 lze uplatnit z hmotného majetku evidovaného na počátku příslušného zdaňovacího období, dojde-li v průběhu zdaňovacího období ... ke zrušení bez likvidace, zániku bez likvidace... z majetku evidovaného ke dni zrušení bez likvidace předcházejícímu rozhodný den fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení společnosti ..., a v ostatních případech zrušení bez likvidace ke dni předcházejícímu den zániku.“
- Uvedené ustanovení vyžaduje, aby poplatník evidoval hmotný majetek ke dvěma časovým okamžikům: na počátku příslušného zdaňovacího období a ke dni zrušení bez likvidace předcházejícímu rozhodnému dni, popř. ke dni předcházejícímu dni zániku.
- Situace, kdy by při sloučení den zrušení bez likvidace předcházel rozhodnému dni, v teorii ani praxi podle obchodního zákoníku nemůže nastat. Aby bylo ustanovení § 26 odst. 7 písm. a) bodu 3 možno uplatnit, je tedy sloučení nutno považovat za ostatní případ zrušení bez likvidace a evidenci zjišťovat ke dni předcházejícímu dni zániku.
- Není zřejmé, zda zanikající společnost B podmínky evidence ke dni předcházejícímu dni zániku splňuje. I kdyby však podmínky splňovala, uplatní si odpisy proti žádnému či nulovému hospodářskému výsledku, a dosáhne tak nepřenosné daňové ztráty.
- Zanikající společnost B ztrácí možnost uplatnit daňové odpisy hmotného majetku evidovaného ke dni předcházejícímu rozhodnému dni za období od rozhodného dne fúze do konce zdaňovacího období.

Návrh řešení

Potvrdit, že nárok na uplatnění celého ročního odpisu z majetku zanikající společnosti B má nástupnická společnost A, jejímž jménem je tento majetek již od rozhodného dne vykazován v účetnictví, a to za předpokladu, že dojde k zapsání sloučení do obchodního rejstříku.

Domníváme se, že v kontextu přeměn společností by se okamžikem „nabytí“ měl rozumět rozhodný den přeměny, pokud by tato byla následně zapsána

do obchodního rejstříku. V dlouhodobějším časovém horizontu by však, podle našeho názoru, bylo vhodnější v tomto smyslu novelizovat ustanovení § 26 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

2.2.2. Investiční úleva

PROBLÉM: Uplatnění investiční úlevy na majetek pořízený společností B v období od rozhodného dne do zápisu sloučení do obchodního rejstříku

- Podle § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů si poplatníci mimo jiné mohou odečíst 10% vstupní ceny hmotného majetku zaříděného v odpisových skupinách 1,2,3 (s určitými výjimkami) za podmínky, že jsou jeho prvními vlastníky. Podle § 34 odstavce 4 lze odpočet uplatnit za zdaňovací období, ve kterém je hmotný majetek evidován v majetku poplatníka. Evidencí se rozumí uvedení majetku do užívání podle zákona o účetnictví.

Společnost A

- Nástupnická společnost A právně není prvním vlastníkem nově pořízeného majetku a nárok na investiční úlevu jí tedy nevzniká.

Společnost B

- Zanikající společnost B je právně prvním vlastníkem nově pořízeného majetku, ale není zřejmé, zda splní podmínku evidence podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.
- Pokud podmínku evidence zanikající společnost B nesplní, nárok na odpočet si nemůže v období od rozhodného dne do 31.12.2001 uplatnit. V takovém případě by v konečném důsledku investiční úlevu u majetku nabytého zanikající společností B v období od rozhodného dne do dne zápisu sloučení do obchodního rejstříku nebyla oprávněna uplatnit ani zanikající, ani nástupnická společnost.
- Pokud by zanikající společnost B splnila podmínku evidence v majetku poplatníka ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, nemůže přesto úlevu uplatnit podle odstavce 7, neboť v daňovém přiznání vykáže nulový základ daně. Nevyužitá část nároku přechází do dalších zdaňovacích období. Vzhledem k tomu, že odstavec 6 stanoví, že nárok na odpočet nezaniká, dojde-li ke zrušení nebo zániku bez likvidace obchodní společnosti nebo družstva, nárok na uplatnění investiční úlevy tedy pak na základě tohoto ustanovení pravděpodobně přechází na nástupnickou společnost A.
- Společnost A by si zřejmě mohla investiční úlevu uplatnit již za zdaňovací období od rozhodného dne do 31.12.2001, pokud by vykázala dostatečný základ daně.

Návrh řešení

Z logiky procesu přeměny upraveného obchodním zákoníkem plyne, že nárok na uplatnění investiční úlevy na hmotný majetek pořízený zanikající společností v období od rozhodného dne by měla mít přímo společnost nástupnická, a to za předpokladu, že dojde k zapsání přeměny do obchodního rejstříku. V opačném případě by nárok byl ponechán původně zanikající společnosti. Z dlouhodobějšího hlediska by i tuto změnu bylo vhodné odrazit v novelizaci zákona.

Dočasně by se stejného výsledku dalo dosáhnout interpretací podmínky evidence podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů pro případy přeměn společností.

2.3. Zdanění doplatků/vypořádání

- Obchodní zákoník zakotvuje v některých případech přeměnou povinnost nástupnické společnosti vyplácet doplatky na dorovnání a vypořádání akcionářům/společníkům zúčastněných společností. Jedná se zejména o následující ustanovení:
 - § 220a odst. 5 ObchZ (doplatek na dorovnání při stanovení výměnného poměru akcií ve smlouvě o fúzi)
 - § 220k odst. 1 ObchZ (právo na dorovnání v penězích v případě nepřiměřeného výměnného poměru akcií a výše doplatků dle § 220a odst. 5)
 - § 220p ObchZ (vypořádání v penězích při zrušení společnosti s převodem jmění na akcionáře)
 - § 220u ObchZ (vypořádání v penězích při nerovnoměrném výměnném poměru při rozdělení společnosti)
 - § 69d ObchZ, § 153e ObchZ (vypořádání se společníkem, který nesouhlasí se změnou právní formy)
- Zákon o daních z příjmů neobsahuje zvláštní úpravu zdanění těchto plateb. Při jejich daňovém posuzování je tedy nutno vycházet z obecných ustanovení. Tyto příjmy podle našeho názoru nepodléhají srážkové dani podle § 36 ZDP a zahrnují se do běžného základu daně. Jako související výdaj lze uplatnit nabývací cenu obchodního podílu/akcií.

Návrh řešení:

Potvrdit výše uvedený postup zdaňování doplatků a vypořádání.

Závěr:

Po projednání v Koordinačním výboru vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF:

Vzhledem k časovému zaneprázdnění pracovníků odboru přímých daní bude souhrnné stanovisko k uvedenému problému součástí zápisu z příštího jednání KV KDP.

5. Odměňování zaměstnanců prostřednictvím opcí na nákup cenných papírů či poskytování cenných papírů za cenu nižší než obvyklou po 1.1.2001

Předkládají: Ing. Pavel Beran, daňový poradce, č. osvědčení 2855
Jan Horešovský, daňový poradce, č. osvědčení 2787

Problém:

V praxi se lze setkat s nepřesnou interpretací příslušných ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) v případech různých motivačních akciových programů, které jsou v České republice zaváděny podle zahraničních vzorů.

Rozbor problému:

1. Vznik „opcího“ práva

Přímý český zaměstnavatel, zpravidla však mateřská společnost tohoto zaměstnavatele (česká či zahraniční), poskytne zaměstnanci opční právo na nákup cenných papírů (obvykle veřejně obchodovatelných akcií zaměstnavatele či jeho mateřské společnosti) za garantovanou cenu po uplynutí určité stanovené doby. Toto právo bývá poskytováno zpravidla jako varianta tzv. „evropské call opce“, tj. nákupní opce na základě které má zaměstnanec právo koupit cenný papír za předem pevně určenou cenu (cenu realizační) k pevnému datu, či jako varianta tzv. „americké call opce“, kdy je dána možnost nákupu cenných papírů kdykoliv v průběhu pevně stanoveného období.

Smyslem bývá poskytnout zaměstnanci možnost participovat na případném nárůstu ceny akcií na trhu za dobu trvání opce, t.j. zpravidla za období, kdy zaměstnanec pracuje v rámci daného podniku, resp. dané skupiny podniků, a na nárůstu hodnoty akcií se tedy de facto podílí. Nejedná se však obvykle o plošné opatření. Kritériem či podmínkou pro účast v „akciovém programu“ může být délka pracovního poměru k zaměstnavateli, konkrétní pracovní zařazení apod. Jedná se tak o zaměstnance, kteří jsou zpravidla přímo odpovědní za ekonomickou výkonnost podniku, která se následně projevuje ve změnách v ocenění akcií na kapitálových trzích (ať již přímo akcií podniku zaměstnance, či akcií mateřské společnosti).

Obsah pojmů „zaměstnanec“ a „zaměstnavatel“, užívaných zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZDP“) je pro účely tohoto zákona definován samostatně v § 6 odst. 2 zákona. Zaměstnancem se pro účely ZDP tedy rozumí poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků a zaměstnavatelem plátce příjmů ze závislé činnosti.

Obecně je nutné připomenout, že ZDP ve svém § 3 odst. 1 uvádí, co je předmětem daně z příjmů fyzických osob, přičemž jednotlivé druhy příjmů podrobně definuje v následných příslušných ustanoveních tohoto zákona. V § 3 odst. 2 zákona o daních z příjmů je pak pouze stanoveno, že příjmem se rozumí nejenom příjem peněžní, ale též příjem nepeněžní, a to i v těch případech, kdy je dosažen směnou.

S ohledem na dikci § 3 odst. 1 písm. a) ZDP jsou tedy předmětem daně z příjmů pouze takové příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, které jsou definovány v § 6 zákona. Tato definice předmětu daně, spolu s výslednou rozšiřující definicí pojmu příjem ze závislé činnosti uvedenou v § 6 odst. 3 ZDP, je určující pro případy, kdy je možné prohlásit „slevu“ z ceny zde uvedených plnění za příjem. (Zákon zde uplatňuje fikci příjmu.)

V § 6 odst. 3 ZDP je výslovně uvedeno, že za příjem se pro účely zákona považuje také částka, o kterou je **úhrada zaměstnance zaměstnavateli** za poskytnutá práva, služby nebo věci, kromě bytu, v němž měl zaměstnanec bydliště po dobu 2 let bezprostředně před jeho koupí, nižší, než je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, nebo cena, kterou účtuje jiným osobám, jakož i částka stanovená podle § 6 odst. 6 zákona (dále jen „cena obvyklá“).

Z dikce § 6 odst. 2 ZDP nám tedy plyne, že za příjem se považuje určitá částka, nižší než je cena obvyklá, pouze tehdy, pokud se jedná o úhradu **poplatníka** s příjmy ze závislé činnosti **plátcí** příjmu. Musí být tedy splněna podmínka, aby osoba platící určitou „zvýhodněnou“ cenu za zákonem uvedenou plnění byla ve vztahu k osobě, které je placeno, v postavení poplatníka s příjmy ze závislé činnosti a protistrana byla plátcem takovýchto příjmů z titulu uvedeného v § 6 odst. 1 ZDP. Pokud by tato podmínka nebyla splněna, nebylo by možné uvažovat o fikci příjmu podle § 6 odst. 3 ZDP, neboť toto ustanovení výslovně upravuje pouze situace vznikající mezi

zaměstnanci (tj. poplatníky s příjmy ze závislé činnosti) a zaměstnavateli (tj. plátcí příjmů). Pokud by však účastníci příslušného obchodního vztahu v takovémto postavení nebyli, fikce příjmu podle § 6 odst. 3 ZDP by nemohla vzniknout.

V této situaci se nachází také řada subjektů, které jsou zapojeny do některých akciových programů, kdy zaměstnanci tuzemské společnosti mají možnost nákupu akcií za výhodnějších podmínek od zahraniční mateřské společnosti. V tomto případě většinou nedochází k realizaci příjmu podle § 6 odst. 3 ZDP, neboť zahraniční společnost není plátcem příjmu (pokud se tak nestalo paralelně z jiného titulu) a není proto možné toto ustanovení ZDP v daném případě aplikovat.

Toto však zřejmě nelze uplatnit v těch případech, kdy dochází k refundaci případného cenového rozdílu tuzemskou společností, od které zaměstnanec inkasuje příjem ze závislé činnosti (tj. tuzemský zaměstnavatel hradí zahraniční matce uvedený cenový rozdíl). V tomto případě vždy záleží na posouzení konkrétní právního rámce.

Při posuzování daňových dopadů příslušných opčních smluv je nutné se v první řadě zabývat skutečností, zda povaha konkrétního opčního práva připouští, aby mohlo být předmětem občanskoprávních vztahů, případně zda se používaný pojem skutečně váže ke vzniku nějakého práva.

Za předpokladu, kdy to povaha tohoto práva připouští, může být opční právo předmětem občanskoprávního vztahu, tj. takovéto právo lze např. postoupit, zajistit, zastavit atd. Nabytí takového práva s sebou může přinést daňové dopady ve formě realizace příjmu. V takovémto případě lze akceptovat názor, že může v některých případech docházet ke zvýšení majetku resp. k nepeněžitému příjmu, neboť takovéto právo má reálně zjistitelnou hodnotu, resp. toto právo samo o sobě představuje plnění nějakého smluvního vztahu (např. opční právo ve formě cenného papíru).

Pokud by však vzniklé opční právo nemohlo být předmětem občanskoprávního vztahu (zpravidla se jedná o právo osobní povahy), není možné hovořit o realizaci nepeněžitýho příjmu, neboť takovéto právo v sobě abstrahuje pouze potenciální možnost příjmu, kterého lze dosáhnout pouze uplatněním tohoto práva.

Znovu je třeba upozornit na skutečnost, že předmětem daně z příjmů fyzických osob je pouze takový příjem, který je výslovně definován v některém z ustanovení §§ 6 až 10 ZDP. ZDP však v žádném ze svých ustanovení nepovažuje okamžik podpisu smluvního ujednání za příjem, naopak z jeho ustanovení lze zvodit, že za příjem se považují výhradně plnění poskytnutá poplatníkovi daně či v jeho prospěch. Jako případ lze uvést vznik pohledávky z titulu realizace nějakých služeb, kdy za příjem považujeme až faktické plnění této pohledávky, zpravidla v peněžní formě.

1. 1. Získání opčního práva za úplatu

Pokud zaměstnanec získá opční právo na nákup cenných papírů od zaměstnavatele a je povinen za toto právo zaměstnavateli zaplatit, je možné sledovat režim podle § 6 odst. 3 ZDP, a případně prohlásit rozdíl mezi nižší uhrazenou cenou a cenou zjištěnou podle zvláštního předpisu za příjem, ovšem pouze tehdy, pokud lze u příslušného opčního práva takovouto cenu (cenu dle zvl. předpisu) zjistit. Jedná se tedy zpravidla pouze o takové případy, kdy zaměstnanec kupuje za výhodných podmínek opci obchodovatelnou či zaměstnavatel za úplatu poskytuje totožné opce kromě zaměstnanců také jiným subjektům. Pokud by však takovéto opční právo nebylo

převoditelné, měla by taková platba charakter úplaty za uzavření smlouvy, nikoliv ceny práva.

Zdanitelný příjem se pak stanoví ve výši, o kterou je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za poskytnuté právo či za jinou úplatu nižší než je cena zjištěná podle zvláštního předpisu nebo cena, kterou zaměstnavatel účtuje jiným osobám.

V případě, kdy by opční právo nebylo poskytnuto přímým zaměstnavatelem, ale např. jeho zahraniční mateřskou společností od které mu jinak neplyne žádný zdanitelný příjem definovaný v § 6 odst. 1 ZDP, nevzniká zaměstnanci dle současné platné právní úpravy z titulu nižší ceny zdanitelný příjem.

1.2. Nabytí opčního práva bezúplatně

Jestliže zaměstnanec nabude právo či právo vznikne bezúplatně, tj. za právo na budoucí koupi cenných papírů neuhradí jakoukoliv částku, nepodléhá toto nabytí zdanění podle § 6 odst. 3. ZDP.

Pokud by došlo k bezúplatnému nabytí opčního práva, které je způsobilé být předmětem občanskoprávních vztahů, darováním, představovala by hodnota tohoto práva „darovaná“ zaměstnanci zaměstnavatelem, zdanitelný příjem, podle § 6 odst. 1 ZDP. (Srovnej § 3 odst. 4 písm. a) a související ustanovení ZDP).

Vzniklo-li by opční právo jako součást smluvních vztahů uzavřených mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem (případně třetí osobou) a jeho obsahem je právo osobního charakteru neodlučitelné od osoby zaměstnance, nejedná se v okamžiku uzavření takové smlouvy o zdanitelný příjem. (Srovnej vznik peněžité pohledávky.)

Jestliže by „udělení opčního práva“ mělo charakter pouhého příslibu zaměstnavatele, že zaměstnanci umožní za určitých podmínek pořízení cenných papírů, nelze dovodit, že by zaměstnanci tímto příslibem vznikal jakýkoliv příjem.

1.3. Daňové důsledky na straně zaměstnavatele

Z pohledu daně z příjmů právnických osob nevzniká českému zaměstnavateli žádný důsledek v oblasti daně z příjmů právnických osob, jelikož poskytnutím opčního práva nedochází k realizaci nákladu zaměstnavatele (pokud zaměstnavatel účtuje podle účtové osnovy a postupů účtování pro podnikatele stanovené opatřením FMF č.j. V/20 100/1992 ve znění pozdějších změn a doplnění). Rovněž nevzniká zaměstnavateli povinnost zvýšit svůj základ daně z příjmů právnických osob, pokud poskytl opci zaměstnanci za cenu nižší než obvyklou. Na vztah zaměstnance a zaměstnavatele nelze použít §23 odstavec 7 ZDP, neboť se nejedná o ekonomicky nebo personálně spřízněné osoby. Toto bylo potvrzeno i stanoviskem Ministerstva financí ČR (č.j. 152/59 806/2000).

Podle § 23 odst. 7 ZDP nejsou zaměstnanec a zaměstnavatele ekonomicky nebo personálně spojené osoby, jelikož zaměstnavatel ani zaměstnanec se nepodílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění druhé osoby.

2. Uplatnění opčního práva / prodej či poskytnutí cenných papírů zaměstnanci za cenu nižší než tržní

Zaměstnanec nabyté opční právo podle podmínek buď prodá nebo uplatní (popř. neuplatní nikdy).

2.1. Příjem z prodeje opčního práva

Pokud by právo opce bylo převoditelné, příjem z převodu opčního práva by bylo možné posoudit jako příjem podle §10 ZDP.

2.2. Uplatnění opčního práva v případě, že došlo ke zdanění příjmu při úplatném či bezúplatném udělení opce zaměstnanci

Na základě uplatněného opčního práva zaměstnanec kupuje od zaměstnavatele /banky/ makléře cenný papír za realizační cenu.

Pokud by realizační cena cenného papíru byla nižší, než cena zjištěná podle zvláštního předpisu, připadala by v úvahu aplikace ustanovení § 6 odst. 3 ZDP. Ovšem z důvodu tohoto ustanovení, jakožto z dalších ustanovení ZDP je zřejmé, že ustanovení § 6 odst. 3 ZDP nelze na cenné papíry aplikovat. ZDP totiž výslovně operuje s pojmem cenný papír samostatně a nelze jej podřadit pojmu právo, služba či věc, kterým je přisuzován pro účely ZDP jiný obsah. Zatímco cenný papír v dematerializované podobě je mimo úpravu obsaženou v § 6 odst. 3 ZDP zcela jistě, cenný papír v listinné podobě, který by mohl být v určitých případech považován za věc movitou, se dostává mimo ustanovení § 6 odst. 3 ZDP proto, že zákon daňový režim cenných papírů výslovně odlišuje od úpravy věcí movitých. (Srovnej např. § 4 odst. 1 písm. c) a § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.)

Z výše uvedených důvodů tedy v případě pořízení cenného papíru za cenu nižší než je cena zjištěná podle zvláštního předpisu, byť by se jednalo o vztah mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem, nevzniká fikce příjmu podle § 6 odst. 3 ZDP.

2.3. Způsob výběru daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Způsob výběru daně z příjmů fyzických osob ze zdanitelného příjmu plynoucího z realizace výše zmíněné výhody bude záviset na tom, jestli přímý český zaměstnavatel bude mít ve svém účetnictví zaúčtovanou nákladovou položku související s poskytnutou výhodou (nákladovou položkou zaúčtovanou u zaměstnavatele může být v této souvislosti např. ztráta z prodeje akcií zaměstnanci, účetní hodnoty bezúplatně poskytnutých akcií zaměstnanci, částky rozdílu mezi cenou tržní a nákupní přefakturované mateřskou společností zaměstnavateli v případě poskytnutí/prodeje akcií mateřskou společností apod.). Jestliže tedy zaměstnavatel v souladu s účetními předpisy zaúčtuje nákladovou položku do svého účetnictví, lze se domnívat, že se jedná o zdanitelný příjem zaměstnance zaúčtovaný zaměstnanci, který je třeba zdanit prostřednictvím mzdové evidence vedené zaměstnavatelem, tzn. zaměstnavatel by měl v rámci mzdové evidence zdanit příjem ze závislé činnosti zaměstnanci a sraženou daň odvést příslušnému finančnímu úřadu. Jelikož v mnohých případech se jedná o zdanitelný příjem vysoce převyšující zdanitelnou mzdu či o příjem bývalého zaměstnance, není z čeho daň srazit a odvést, přestože je k tomu zaměstnavatel, jako plátce daně povinen. V tomto případě zaměstnavatel splní své povinnosti v daňové oblasti zasláním dokladů o výši nedoplatku k dalšímu řízení příslušnému správci daně poplatníka a to do 30 dnů ode dne, kdy zjistí, že nedoplatek nelze poplatníkovi srazit (dle § 38i ZDP). Výběr daně pak provede správce daně poplatníka.

V případě, že přímý zaměstnavatel v souladu s účetními předpisy neúčtuje o nákladové položce související s výhodou poskytnutou zaměstnanci, např. v případě, že akcie za cenu nižší než tržní byly prodány zahraniční mateřskou společností zaměstnavatele přímo zaměstnanci a tato zahraniční společnost nepřeučtovala náklad s poskytnutím této zaměstnanecké výhody českému zaměstnavateli, je zaměstnanec povinen zdanit poskytnutou výhodu sám ve smyslu

§ 38g ZDP a to v rámci přiznání k dani z příjmů podaného za příslušné zdaňovací období.

2.4. Daňové důsledky na straně zaměstnavatele

Jestliže cenné papíry byly prodány přímým českým zaměstnavatelem zaměstnanci, ať již v přímém prodeji za cenu nižší než obvyklou či na základě uděleného opčního práva (za úplatu či bezúplatně), tj. v účetnictví zaměstnavatele je zaúčtována nákladová položka související s prodejem akcií za cenu nižší než cenu tržní, Ministerstvo financí vyjádřilo v minulosti názor, že tato nákladová položka není obecně daňově uznatelným nákladem a to i v případě, že prodej akcií či jejich poskytnutí zaměstnanci má charakter odměny za vykonanou práci (viz závěry z Koordinačního výboru ze dne 8.10.1997). Nicméně, nákladovou položkou zaúčtovanou u zaměstnavatele může být v této souvislosti (kromě např. účetní hodnoty bezúplatně poskytnutých akcií zaměstnanci, částky rozdílu mezi cenou tržní a nákupní přefakturované mateřskou společností zaměstnavateli v případě poskytnutí/prodeje akcií mateřskou společností apod.) také ztráta z prodeje cenných papírů, kterážto je u poplatníka započitatelná proti ziskům z prodeje jiných cenných papírů a bude za splnění podmínek §24 odstavec 2 písmeno r) ZDP ve znění platném k 1. lednu 2001 představovat daňově uznatelný náklad poplatníka.

Veškeré další náklady zaměstnavatele související s tímto specifickým odměňováním zaměstnance (např. poplatky obchodníkovi s cennými papíry, právní rozbor apod.) lze obecně považovat za daňově uznatelný náklad zaměstnavatele. V souladu s § 6 odst. 9 písm. z) nejsou tyto náklady vynaložené zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených s poskytováním nepeněžního plnění zaměstnanci zdanitelným příjmem zaměstnance.

3 Příjmy z držby a převodu nabytých cenných papírů

Příjmy plynoucí fyzické osobě/zaměstnanci z držby akcií, např. dividendy, příjmy z převodu cenných papírů (v časovém testu 6 měsíců i mimo něj) nelze považovat za příjmy ze závislé činnosti, nýbrž podle povahy se jedná o příjmy zdanitelné především dle § 8 nebo § 10 ZDP.

Při prodeji cenných papírů nabytých přímým prodejem zaměstnanci za nižší cenu než cenu obvyklou bez předchozího poskytnutí opčního práva může u zaměstnance dojít k různým daňovým důsledkům.

Prodej cenných papírů po uplynutí 6 měsíců od jejich pořízení je osvobozen od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.

Pokud budou nabyté akcie zaměstnancem prodány ve lhůtě 6 měsíců od jejich nabytí, je tento příjem z prodeje akcií zahrnut do samostatného základu daně Ostatní příjmy podle § 10 ZDP. Při prodeji akcií je výdajem cena akcií, za kterou je poplatník prokazatelně nabyt, viz § 10 odst. 5 ZDP. V dalším textu zákon používá pojem „nabývací cena“. Touto cenou je buď pouze skutečně zaplacená cena akcií nebo cena stanovená podle zvláštního předpisu v těch případech, kdy by přicházela v úvahu aplikace ustanovení § 6 odst. 3 ZDP či obecněji § 3 odst. 3 zákona. Zaměstnanec v takovémto případě akcie nabyt za cenu stanovenou pro účely ZDP, která je určena podle zvláštního předpisu. Jak již vyplývá s definice ceny uvedené v § 1 odst. 2 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, rozumí se cenou jednak peněžní částka sjednaná při nákupu a prodeji zboží, jednak peněžitá částka zjištěná podle zvláštního předpisu k jiným účelům než k prodeji. Samotné ustanovení § 6 odst. 3

ZDP pak s pojmem cena zjištěná podle zvláštního předpisu operuje, když se jí dovolává při aplikaci zdanění cenového rozdílu.

V případě, kdy zaměstnanec prodává akcie zpět subjektu, od kterého je při uplatnění opčního práva nakoupil (přímý zaměstnavatel nebo zahraniční matka), a to i za situace poklesu jejich aktuální tržní ceny pod úroveň nabývací ceny, a prodává je v úrovni vyšší např. původní nabývací ceny, nejedná se o příjem podle § 6 ZDP, ale půjde vždy o příjem podle §10 zákona. Obdobně nevzniká příjem podle § 6 ZDP, pokud zaměstnanec uplatnil opční právo poskytnuté přímým zaměstnavatelem nebo zahraniční matkou, akcie nakoupil, a kdykoli (ve lhůtě pro osvobození nebo i po ní) je zpět za vyšší tržní cenu přímému zaměstnavateli či zahraniční matce prodal.

V případě prodeje cenných papírů zaměstnancem zaměstnavateli za cenu vyšší než obvyklou nemá rozdíl mezi dohodnutou a tržní cenou režim daně z příjmů ze závislé činnosti, jelikož zákon o daních z příjmů nepovažuje za příjem částku o kterou je úhrada zaměstnavatele zaměstnanci za poskytnutá práva, služby nebo věci vyšší než cena obvyklá. Celý příjem představuje příjem z prodeje cenných papírů podle § 10 ZDP.

Navrhované opatření:

Po odsouhlasení problematiky na Koordinačním výboru závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF:

Zákon o cenných papírech s účinností od 1.1.2001 obsahuje ustanovení (§ 1 odst. 2), podle něhož se na cenné papíry vztahují ustanovení o věcech movitých, nestanoví-li tento zákon nebo zvláštní právní předpis jinak. Podle názoru MF se aplikuje § 6 odst. 3 ZDP v platném znění na prodeje akcií zaměstnancům za nižší než tržní cenu. Z okolností, že v § 4 ZDP jsou upraveny prodeje movitých věcí obecně a speciálně prodeje cenných papírů, nelze činit závěry, že tento zákon nahlíží na cenné papíry jinak než na věci pro účely aplikace § 6 odst. 3 ZDP.

Při zpětném odprodeji akcií za vyšší než tržní cenu by se event. mohly zaměstnavatele dotýkat důsledky podle § 23 odst. 7 ZDP z hlediska vztahu směřujícího ke snížení základu daně zaměstnavatele při následném prodeji akcií (při nákupu akcií na trhu by zaměstnavatel vynaložil méně), a to při nákupu akcií za vyšší než tržní cenu od osoby ve vlastnosti zaměstnance a současně ve vlastnosti osoby podílející se na vedení společnosti, popř. pokud by se jednalo o "jinak spojené osoby".

Vzhledem k tomu, že zákoník práce předmětný způsob odměňování zaměstnanců nepředpokládá, bude účelné názory na případy vznikající průběžně v praxi posuzovat ve spolupráci s KDP, a to i z hlediska co lze vyřešit za pomoci stávající legislativy a co by bylo účelné doplnit v budoucnu do zákona o daních z příjmů.

Správa daní a poplatků

1. Otázky související se vznikem přeplatku, definicí pojmu vratitelný přeplatek a běhu lhůty pro jeho vrácení.

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

I. Popis problému

V tomto příspěvku se budeme zabývat otázkami souvisejícími s přeplatkem ve smyslu § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále je „ZSDP“).

V této souvislosti budeme řešit tyto otázky:

1. Kdy vzniká přeplatek?
2. Co je vratitelný přeplatek?
3. Od kdy běží lhůta pro vrácení přeplatku?
4. Od kdy běží lhůta pro výpočet úroku v případě pozdě vráceného přeplatku?

Přeplatek je v ustanovení § 64 odst. 1 ZSDP definován jako částka plateb převyšující **splatnou daň**. Ve smyslu ustanovení § 40 odst. 1 ZSDP je daň splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání (to je například v případě daně z příjmů do 31.3., respektive 30.6., případně 31.10., pokud je zdaňovacím obdobím kalendářní rok). Definice přeplatku tedy vychází z kategorie daně splatné, nikoli vyměřené.

Dle ustanovení § 64 odst. 4 ZSDP se přeplatek vrátí do 30-ti dnů od doručení žádosti, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak. Lex specialis ve vztahu k tomuto ustanovení je například § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o DPH (dále je „ZDPH“), který váže vrácení nadměrného odpočtu na jeho vyměření - nadměrný odpočet se vrací do 30-ti od jeho vyměření (viz. § 37a odst. 1 ZDPH). Ze speciální úpravy otázky určení lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu v ZDPH vyplývá, že tento závěr neplyne přímo (automaticky) z ustanovení § 64 ZSDP, a proto bylo nutné tuto otázku výslovně upravit v ustanovení § 37a ZDPH, které je (jak již bylo výše uvedeno) z tohoto pohledu lex specialis vůči § 64 ZSDP. Z toho dále vyplývá, že pokud není ve zvláštním předpise úprava vázající vrácení přeplatku na okamžik vyměření daně, nelze tento závěr ze stávajícího znění ustanovení § 64 ZSDP dovodit. V praxi však postupují správci daně tak, že i u daní z příjmů odvozují lhůtu pro vrácení přeplatku od vzniku tzv. vratitelného přeplatku, za který považují přeplatek, který již byl vyměřen, resp. daň v daňovém přiznání byla vyměřena. Domníváme se, že tento postup není v souladu se současným zněním textu zákona.

Definici vratitelného přeplatku totiž ZSDP neuvádí. Vyjdeme-li z ustanovení § 64 odst. 4 ZSDP, pak při použití gramatického, logického a systematického výkladu dojdeme k jednoznačnému závěru, že vratitelný je přeplatek pokud:

1. je vyšší než 50 Kč,
2. poplatník nemá žádný nedoplatek u téhož správce daně,
3. o převedení přeplatku nepožádal jiný správce daně na úhradu nedoplatku.

Z výslovného znění dikce zákona tedy nelze dovodit, že vratitelný přeplatek je odvislý na okamžiku vyměření daně (na rozdíl například od nadměrného odpočtu u DPH - viz výše).

Na základě výše uvedených skutečností je tedy na výše uvedené otázky možné odpovědět následovně:

1. Vznik a definice přeplatku jsou obecně vázány na splatnost daně a žádost daňového subjektu o vrácení přeplatku (§ 64 odst. 1 a 4 ZSDP ve spojení s § 40 odst. 1 ZSDP).
2. Přeplatek je vratitelný pokud současně platí (viz § 64 odst. 4 ZSDP):

- a) přeplatek je vyšší než 50 Kč,
- b) poplatník nemá žádný nedoplatek u téhož správce daně,
- c) o převedení přeplatku nepožádal jiný správce daně na úhradu nedoplatku.

3. Přeplatek (jehož vznik § 64 ZSDP obecně váže na splatnost daně, nikoliv její vyměření) se za splnění výše uvedených podmínek vrátí do 30 dnů od doručení žádosti, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak (§ 64 odst. 4 ZSDP). Odchylný režim, který váže vznik vrácení přeplatku na vyměření daně musí být výslovně upraven ve zvláštním právním předpise, jak je tomu například v případě vrácení nadměrného odpočtu (viz. § 37a ZDPH).

4. Úrok dle § 64 odst. 6 ZSDP náleží daňovému subjektu, pokud je přeplatek vrácen po lhůtě definované v předchozím bodě 3).

Výše uvedené závěry budeme dokumentovat na krátkém modelovém příkladu:

Poplatník podá přiznání k dani z příjmů fyzických osob (dále je „DP“) v termínu k 31.3.2000. Současně podá žádost o vrácení přeplatku 100 000,- Kč, který mu v daném DP vznikl. Správce daně vydá výzvu dle § 43 ZSDP k odstranění pochybností v DP a daň v DP nevyměří ve smyslu ust. § 46 odst. 5 ZSDP. Správce daně po provedeném vytýkacím řízení (§ 64 odst. 7 ZSDP) sníží přeplatek na 40 000,- Kč, platebním výměrem (dále jen „PV“) ukončí vytýkací řízení (daň vyměří odchylně od údajů uvedených v DP). Přeplatek ve výši 40 000,- Kč do 30-ti dnů poplatníkovi vrátí. Poplatník podá odvolání proti PV, odvolání je Finančním ředitelstvím vyhověno a platební výměr FÚ je zrušen, to znamená, že je potvrzena původní výše nárokovaného přeplatku 100 000,- Kč. Správce daně vrátí 60 000,- Kč do 30-ti dnů od pravomocného rozhodnutí, tzn. rozhodnutí o odvolání (rozhodnutí ze dne 15.9.2000, přeplatek vrácen 10.10.2000). Domníváme se, že v uvedeném modelovém příkladu došlo ke vzniku přeplatku již 31.3.2000 (splatnost daně) a od tohoto okamžiku je v souladu s výše uvedeným nutné vázat veškeré následné lhůty (pro vrácení přeplatku, počítání úroku a tak dále) a daňový subjekt má nárok na úrok dle § 64 odst. 6 ZSDP. V praxi se však lze setkat s tím, že správci daně váží vznik přeplatku až na pravomocné rozhodnutí FŘ (v daném příkladu 15.9.2000) a vycházejí z toho, že v uvedeném modelovém příkladu daňový subjekt na žádný úrok nárok nemá. Takový výklad je dle našeho názoru v rozporu se současným textem zákona, který je pro posuzování uvedené otázky rozhodující (viz. *např. nález 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*)

Pokud bychom chtěli lhůtu pro vrácení přeplatku obecně vázat na okamžik vyměření, a nikoli na okamžik doručení žádosti o jeho vrácení správci daně (v návaznosti na splatnost daně), bylo by nutno především nejdříve buď:

- a) vymezit v § 64 odst. 1 ZSDP odlišným způsobem pojem přeplatek, a to jako částku plateb přesahující vyměřenou daň, anebo
- b) v § 64 odst. 4 ZSDP lhůtu pro vrácení přeplatku stanovit nikoli do 30 dnů od podání žádosti, ale do 30-ti dnů od vyměření,
- c) definovat vratitelný přeplatek, respektive doplnit výčet podmínek v § 64 odst. 4 ZSDP o jeho vyměření.

Z výše uvedeného je jednoznačně patrné, že vázat obecně vznik přeplatku na vyměření daně by znamenalo legislativní změnu v ZSDP a ze současného textu zákona takový závěr nelze dovodit.

II. Závěr

1) Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijmout sjednocující závěr, že dle současného znění textu ZSDP (§ 64 ZSDP v návaznosti na § 41 ZSDP) nelze obecně vázat vracení přeplatku na vyměření daně, nýbrž je nutné vycházet ze splatnosti daně a podané žádosti tak, jak je to podrobně popsáno výše. Vázanost vracení přeplatku na vyměření daně musí dle současného textu zákona být speciálně výslovně upravena jako *lex specialis* v jiném právním předpise, jak je tomu například v § 37a ZDPH pro vracení nadměrného odpočtu. Uvedený výklad doporučujeme zapracovat do některého z pokynů řady "D", případně publikovat jiným vhodným způsobem.

2) V rámci legislativních změn doporučujeme zvážit možné výše popsané úpravy ve stávající legislativě, které by upřesnily pojem „vratitelný přeplatek“, případně obecně umožňovaly vázat vznik přeplatku na vyměření daně.

Stanovisko MF:

Ministerstvo financí souhlasí s vazbou vzniku přeplatku na lhůtu splatnosti daně nebo na den úhrady daně, pokud k ní došlo po dni její původní splatnosti. Nepovažuje však za nutné vydávat pokyn řady "D".

2. Problematika dokazování u daně zaplacené v zahraničí

Předkládá: Ing. Pavel Beran, daňový poradce, č. osvědčení 2855

Problém:

V praxi se v poslední době setkáváme u správců daně s různými přístupy k problematice dokazování daně zaplacené v zahraničí, kdy zůstává zachován požadavek prokazování této daně výhradně „úředně ověřeným platebním výměrem“. Takovýto postup má pro daňové subjekty ve většině případů za následek faktickou nemožnost uplatnění daně zaplacené v zahraničí.

Rozbor situace:

Novela zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, provedená zákonem č. 492/2000 Sb. významně změnila úpravu týkající se vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí.

S účinností od 1.1.2001 došlo v § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., k vypuštění ustanovení, které taxativně stanovovalo jako důkazní prostředek pro daň zaplacenou v zahraničí úředně ověřený platební výměr. Prokazování daně zaplacené v zahraničí se tak dostalo do obecného režimu prokazování podle § 31 odst. 1 a násl. ZSDP. Předcházející úprava totiž nebrala v úvahu praktické způsoby zdaňování v jednotlivých zemích, často značně odlišných od tuzemské právní úpravy.

Praxe finančních orgánů bohužel tuto změnu vždy ne plně respektuje a poplatníci jsou v některých případech stále nuceni srážku daně prokazovat výhradně potvrzením zahraničních plátců daně. Zatímco pro prokazování výše příjmů ze zahraničí byly podklady emitentů, custodianů, obchodníků s cennými papíry či bankovní výpisy považovány za postačující důkazní prostředek, pro prokazování daně zaplacené v zahraničí z těchto příjmů bylo požadováno zajištění speciálního důkazního prostředku přímo od zahraničního daně, přičemž placení této daně je

přítom zpravidla realizováno ve stejný okamžik, kdy je příjem vyplácen. Takovýto postup vedl k neúměrnému zatěžování daňových subjektů, neboť zajištění potřebných dokumentů bylo s ohledem na právní úpravu či praxi v zahraniční buď nemožné, či neúměrně nákladné.

Návrh řešení:

Metodicky sjednotit postup správců daně ve smyslu připouštění dalších důkazních prostředků při dokazování daně zaplacené v zahraničí jako jsou např. bankovní výpisy, potvrzení custodianů a obchodníků s cennými papíry o sražení daně apod., při respektování všech zásad daňového řízení.

Zdůvodnění:

Požadavky finančních orgánů pro faktickou realizaci vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí musí nutně vycházet z reálné praxe na finančních a kapitálových trzích v zahraničí. V daňovém řízení je tedy nutné vyžadovat pouze takové důkazní prostředky, které s sebou daný případ skutečně přináší. Tento postup je plně v souladu s ustanovením § 2 odst. 2 ZSDP.

Navrhované opatření:

Závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF:

Problém při uplatnění obecných přístupů k dokazování u příjmů zdaněných v zahraničí vyvolává stávající znění § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů, které nadále zmiňuje doklad zahraničního správce daně v kontextu, z něhož lze nepřímo dovodit, že se jedná o základní formu dokazování daně zaplacené v zahraničí. Územní finanční orgány jsou Ministerstvem financí vedeny k tomu, že doklad zahraničního správce daně nebo zahraničního plátce daně (úředně ověřený platební výměr, potvrzení o sražení daně) je pouze jedním z možných důkazních prostředků, který by měl být při respektování zásad daňového řízení vyžadován pouze tehdy, nebude-li daňový subjekt schopen správci daně doložit zdanění svých příjmů v zahraničí jinými důkazními prostředky.

DPH

1. Prodej cenných papírů zahraničnímu subjektu tuzemcem z hlediska zákona o DPH

Předkládá : Ing. Jiří Hlaváč, daňový poradce, č. osvědčení 3221

Právní vymezení

Platné znění zákona o DPH vymezuje v odst. 2 písm. a), že cenné papíry se nepovažují z hlediska zákona o DPH za zboží, pokud zákon o DPH nestanoví jinak. Současně je v § 2 odst. 2 písm. b) uvedeno, že službami jsou všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti, a převod nebo využití práv.

Zákon stanoví jinak v § 2a odst. 2 písm. c), kde je uvedeno, že za zboží se pro účely zákona o DPH také považují materializované cenné papíry v okamžiku jejich dodání výrobcem emitentovi nebo při jejich dovozu emitentem.

Podle § 2 odst. 2 písm. c) se pro účely zákona o DPH rozumí obratem výnosy za zdanitelná plnění, u osob účtujících v soustavě podvojného účetnictví nebo příjmy za zdanitelná plnění, u osob účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví a u osob, které nejsou považovány za účetní jednotku; do obratu se nezahrnují plnění osvobozená od daně podle § 25.

Podle ustanovení § 28 odst. 2 písm. b) je převod cenných papírů uskutečněný subjektem, který není obchodníkem s cennými papíry, osvobozen od DPH. Pokud je převod cenných papírů uskutečněn subjektem, který není finanční institucí, pak se podle § 28 odst. 3 nejedná o zdanitelné plnění.

Pokud obchodník s cennými papíry provádí obchodování s cennými papíry na vlastní účet nebo na účet klienta, pak se jedná podle ustanovení § 28 odst. 2 písm. h) o zdanitelné plnění, které je vždy osvobozené od povinnosti uplatnit DPH na výstupu.

Popis problému

Podle výkladu zákona o dani z přidané hodnoty provedeného v pokynu D - 178 uplatňování DPH u finančních činností je převod cenných papírů z tuzemska do zahraničí při splnění podmínek stanovených v § 46 zákona o DPH považován za službu osvobozenou od povinnosti uplatňovat DPH na výstupu. To platí pouze pro případ, že převod cenných papírů je zdanitelným plněním (t.j. neplatí pro případy, kdy převod cenných papírů provedl subjekt, který není finanční institucí).

Pokud by byl výše uvedený výklad zákona správný, byl by daňový subjekt (finanční instituce ve smyslu § 28 zákona o DPH nebo obchodník s cennými papíry), který není plátcem DPH, po převodu cenných papírů do zahraničí povinen registrovat se za plátce DPH, pokud by hodnota jednoho obchodu nebo obchodů za nejbližší nejvýše tři předcházející po sobě jdoucí kalendářní měsíce přesáhla částku 750 000,- Kč. V praxi by to fakticky znamenalo, že by většina takovýchto subjektů, které prodaly cenné papíry zahraničním subjektům (protože zřejmě překročily výše uvedenou částku), byly povinny registrovat se za plátce DPH.

Návrh řešení

Domnívám se, že výklad provedený v pokynu D - 178 není správný. V § 46 odst. 1 zákona o DPH se uvádí, že poskytováním služeb do zahraničí se pro účely zákona o DPH rozumí poskytování služeb s místem plnění v tuzemsku, pokud nejsou určeny pro využití, spotřebu nebo použití v tuzemsku.

Podle ustanovení § 1 odst. 2 zákona o cenných papírech v platném znění se na cenné papíry vztahují ustanovení o věcech movitých, pokud zákon o cenných papírech nebo zvláštní právní předpis nestanoví jinak. Zákon o DPH však převod cenných papírů považuje za službu, nikoliv za převod movitých věcí (mimo § 2a odst. 2 písm. c).

Podle § 7 zákona o cenných papírech je převodem cenného papíru změna osoby oprávněné z tohoto cenného papíru (majitel cenného papíru) uskutečněná na základě smlouvy. K převodu listinného cenného papíru dochází jeho předáním nabyvateli, nestanoví-li zákon nebo dohoda něco jiného. K převodu listinného papíru na řad se vyžaduje i rubopis. K převodu zaknihovaného cenného papíru dochází registrací tohoto převodu, t.j. provedení zápisu v zákonem stanovené evidenci (zejména ve Středisku cenných papírů).

Domnívám se, že převod zaknihovaných cenných papírů provedený ve Středisku cenných papírů z tuzemského na zahraniční subjekt nesplňuje podmínku ustanovení § 46 odst. 1 zákona o DPH, tzn. že převod cenných papírů považovaný zákonem o DPH za službu je službou určenou pro využití, spotřebu nebo použití v tuzemsku. Zahraniční subjekt má cenné papíry evidovány na svém majetkovém účtu ve Středisku cenných papírů v České republice a práva z cenných papírů uplatňuje a vykonává rovněž v České republice. Pokud dále převede cenné papíry, může tak učinit pouze odepsáním ze svého majetkového účtu ve Středisku cenných papírů v České republice.

Výše uvedený názor podporuje i ustanovení § 2b odst. 3, podle kterého je místem plnění při poskytování služeb místo, kde má právnická osoba poskytující službu své sídlo, pokud nemá své sídlo v tuzemsku, provozovna, ve které služby poskytuje, pokud zákon o DPH nestanoví jinak, nebo místo, kde má fyzická osoba poskytující službu provozovnu, pokud nemá provozovnu, bydliště, případně místo, kde se obvykle zdržuje, pokud zákon o DPH nestanoví jinak.

Závěr

Projednat v Koordinačním výboru a potvrdit, že převod zaknihovaných cenných papírů provedený ve Středisku cenných papírů z tuzemského na zahraniční subjekt nesplňuje podmínku ustanovení § 46 odst. 1 zákona o DPH, tzn. že převod cenných papírů je považován zákonem o DPH za službu určenou pro využití, spotřebu nebo použití v tuzemsku. Tento převod je tedy osvobozen od DPH podle § 28 odst. 2 písm. b), pokud byl převod uskutečněn finanční institucí nebo podle § 28 odst. 2 písm. h), pokud byl převod uskutečněn obchodníkem s cennými papíry. Tato skutečnost pak znamená, že daňový subjekt (tuzemec) není povinen registrovat se za plátce DPH, pokud převedl cenné papíry zahraničním subjektům za částku vyšší, než 750 000,- Kč za nejbližší nejvýše tři předcházející po sobě jdoucí kalendářní měsíce. Po projednání v Koordinačním výboru vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF:

Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH se nepovažují cenné papíry za zboží, a proto převod cenných papírů je službou, t.j. finanční činností podle § 28 zákona o DPH. Místem zdanitelného plnění při obchodování se zaknihovanými cennými papíry je podle § 2b odst. 3 písm. e) místo, kde jsou tyto služby skutečně poskytovány, t.j. místo kde je obchodování administrativně zajišťováno. Při posuzování skutečnosti, zda se jedná o poskytování služeb do zahraničí, by mělo být rozhodující sídlo nebo bydliště kupujícího. Pokud má kupující sídlo nebo bydliště v zahraničí, nemá v České republice zastoupení a nevyvíjí zde žádnou podnikatelskou činnost, prodej akcií nebo jiných cenných papírů 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. Jestliže nejsou výše uvedené podmínky splněny, jedná se finanční činnost podle § 28 zákona o DPH, na kterou se osvobození od daně podle § 46 zákona o DPH nevztahuje.

2. Ceny (oceňování) a daň z přidané hodnoty

Předkládá: PhDr. Milan Skála, daňový poradce, č. osvědčení 14

V praxi vznikají některé výkladové problémy, týkající se průniku daně z přidané hodnoty na straně jedné a cen a oceňování na straně. Jde zejména o tyto problémové okruhy:

1. DPH a cena sjednaná
2. DPH a cena zjištěná
3. Způsob oceňování technického zhodnocení pro účely DPH

K uvedeným problémovým okruhům předkládám stanovisko, které bylo v pracovním styku konzultováno s ing. Václavem Bendou (DPH) a ing. Alenou Hallerovou, Csc., (ceny) z MF ČR.

V textu jsou opakovaně uvedeny tyto cenové pojmy:

- Cena sjednaná = peněžní částka sjednaná při nákupu a prodeji zboží ve smyslu § 1 odst. 2 písm. a) zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů
- Cena zjištěná = peněžní částka zjištěná podle zvláštního předpisu k jiným účelům než k prodeji; zvláštním předpisem je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů, s navazující vyhláškou č. 279/1997 Sb., v platném znění.

1. DPH a cena sjednaná

V praxi jsou stále časté případy, kdy ve smluvních vztazích je stanovena částka ceny sjednané, ale není uvedeno, zda tato částka je a nebo není včetně daně z přidané hodnoty. Pokud strany dodatečně konstatují, že sjednaná cena byla vůlí stran míněna s DPH a nebo bez DPH, nevzniká obvykle problém, platí vůle stran. Pokud však dojde ke sporu, není zřejmé, zda DPH je a nebo není v ceně obsažena. Platné předpisy tento problém v soukromoprávní rovině jednoznačně neřeší.

Zákon o cenách v § 2 odst. 1 uvádí, že podle určených podmínek, které se sjednávají, může (a tedy nemusí) být součástí ceny i příslušná daň. Ani v právní teorii nejsou sjednocené názory (např. doc. Fiala se přiklání k výkladu cena s daní, prof. Pelikánová k výkladu cena bez daně, jsou i názory o neplatnosti takového cenového ujednání pro jeho neurčitost). Praxe (v reklamě, ve smlouvách apod.) používá cenu s daní i bez daně.

Předkladatel se domnívá, že není v kompetenci daňových předpisů řešit tento problém v soukromoprávní rovině a nahrazovat tím konkretizaci obligačních vztahů. Pro účely zákona o dani z přidané hodnoty však zastává dále uvedený názor, který opírá zejména o ustanovení § 2 odst. 2 písm. d) a e) zákona o DPH, kde daň na vstupu i na výstupu je vždy součástí ceny.

Navrhovaný závěr:

Jestliže není zřejmá vůle stran, zda se ve smluvním vztahu jedná o cenu bez daně nebo včetně daně a jde o smluvní vztah platný, jedná se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty o cenu včetně daně, pokud majetek (služba) dani podléhá a je prodáván (poskytována) plátcem daně. Daň z této ceny se vypočte podle § 17 odst. 3 zákona o DPH.

2. DPH a cena zjištěná

Zákon o DPH používá cenu zjištěnou podle zvláštního předpisu (podle zákona o oceňování majetku) asi v 16 případech, například v:

- § 5 odst.5 - zrušení registrace
- § 5 odst.7 - vznik plátce DPH
- § 7 odst. 2 písm.h) - zdanitelné plnění
- § 8 písm. e) - plnění, která nejsou zdanitelná
- § 14 odst. 3, 7, 16, 18, 19, 23 - základ daně a jeho výpočet
- § 22 odst. 2 a 5 – úprava odpočtu daně

Zákon používá pojem podle zvláštního předpisu ve dvou souvislostech:

- cena podle zvláštního právního předpisu – bez dalšího dodatku
- cena podle zvláštního právního předpisu – s výslovným dodatkem „bez daně“; například v § 14 odst. 3).

K ceně zjištěné podle zákona o oceňování majetku se vztahují dva výkladové problémy:

- a) Zda v případech, kdy je uvedena cena zjištěná bez dodatku „bez daně“ jde o cenu zjištěnou, která v sobě zahrnuje daň
- b) Zda pojem „bez daně“ znamená, že cena zjištěná je včetně daně, ale sníží se o daň a nebo zda cena zjištěná je již sama o sobě bez daně z přidané hodnoty

Předkladatel zastává k uvedeným otázkám dále uvedený názor, který koresponduje i s Výměrem MF č. 01/2001, kterým se vydává seznam zboží s regulovanými cenami běžně DPH.

Navrhovaný závěr:

Cena zjištěná podle zvláštního předpisu je obecně vždy včetně případné daně z přidané hodnoty.

Je-li v zákoně o dani z přidané hodnoty uvedeno „cena podle zvláštního předpisu bez daně“, pak jde o cenu zjištěnou sníženou o případnou daň z přidané hodnoty.

Jestliže není u ceny zjištěné výslovně uvedeno, že se jedná o cenu bez daně nebo včetně daně, jedná se vždy o cenu včetně případné daně, pokud jde o zdanitelné plnění z majetku plátce daně. Daň se z této ceny vypočte podle § 17 odst. 3 zákona o DPH.

3. Způsob oceňování technického zhodnocení pro účely DPH

Podle § 14 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty je základem daně cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku bez daně v případě technického zhodnocení najatého hmotného majetku. K tomuto ustanovení se vztahují dva výkladové problémy:

- a) Zda lze ocenit technické zhodnocení podle zákona o oceňování majetku, když technickým zhodnocením jsou výdaje na dokončené nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, zatímco zákon o oceňování majetku upravuje způsoby oceňování věcí, práv, jiných majetkových hodnot a služeb.
- b) Jaký způsob ocenění technického zhodnocení se použije; praxe tíhne k ocenění stavby před technickým zhodnocením a po technickém zhodnocení a rozdíl je cenou zjištěnou, a nebo k ocenění technického zhodnocení jako služeb (stavebních prací).

Předkladatel zastává k uvedeným otázkám tento názor:

Navrhovaný závěr:

Podle § 14 odst. 3 zákona je cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, základem daně v případě technického zhodnocení najatého

majetku. Pod pojem "technické zhodnocení" se zahrnují výdaje na změny hodnoty majetku v důsledku nástaveb, přístaveb, stavebních úprav, rekonstrukcí a modernizací, které mají své konkrétní hmotné podoby. Ocenění technického zhodnocení je proto ocenění takto vzniklého majetku cenou zjištěnou v daném čase a místě. Ta je pochopitelně ovlivněna celou řadou faktorů a nelze ji proto zaměňovat s výdaji na technické zhodnocení nebo dokonce s účetní zůstatkovou cenou.

Pokud výsledkem technického zhodnocení je vznik nové části stavby (např. přístavba, nástavba), ocenění se tato část samostatně podle § 4 až 8 zákona č. 151/1997 Sb. a vyhlášky MF č. 279/1997 Sb., v pozdějším znění a ve většině případů k ocenění není třeba zjišťovat cenu celé stavby. Tam, kde takto postupovat nelze, zjišťuje se obvyklá cena ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku (cena obvyklá), a to jako služba (stavební práce).

Navrhovaný závěr se opírá o pracovní názor ing. Hallerové s výjimkou poslední části poslední věty (ocenění technického zhodnocení jako služby).

Návrhy na opatření:

Při akceptaci uvedených názorů lze uvedené problémy řešit v současnosti výkladově a není nutné iniciovat změnu stávajících předpisů. Do budoucna je vhodné jednoznačně propojit problematiku DPH a cen (oceňování) tak, aby se omezily výkladové problémy.

Doporučujeme po projednání na Koordinačním výboru odsouhlasit a publikovat, případně zařadit do metodických pokynů MF.

Stanovisko MF:

Jestliže není u **ceny sjednané** výslovně uvedeno, že se jedná o cenu bez daně nebo včetně daně, jedná se podle právního názoru Ministerstva financí vždy o cenu včetně daně, pokud majetek dani podléhá a je prodáván plátcem daně. Daň z této ceny se vypočte podle § 17 odst. 3 zákona o DPH.

Není-li obdobně u ceny zjištěné výslovně uvedeno, že se jedná o cenu bez daně nebo včetně daně, jedná se podle právního názoru Ministerstva financí vždy o cenu včetně daně, pokud oceňovaný majetek dani při prodeji podléhal a byl by prodáván plátcem daně. Daň se z této ceny vypočte také podle § 17 odst. 3 zákona o DPH.

Ocenění technického zhodnocení je ocenění takto vzniklého majetku cenou zjištěnou v daném čase a místě. Ta je pochopitelně ovlivněna celou řadou faktorů a nelze ji proto zaměňovat s výdaji na technické zhodnocení nebo dokonce s účetní zůstatkovou cenou. Pokud výsledkem technického zhodnocení je vznik nové části stavby (např. přístavba, nástavba), ocenění se tato část samostatně podle § 4 až 8 zákona č. 151/1997 Sb. a vyhlášky MF č. 279/1997 Sb., v pozdějším znění a ve většině případů k ocenění není třeba zjišťovat cenu celé stavby. Tam, kde takto postupovat nelze, zjišťuje se obvyklá cena ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku, nejde však o zjištění ceny služby.

Daň z převodu nemovitostí

1. Daň z převodu nemovitostí při přeměnách společností

Předkládá: PhDr. Milan Skála, daňový poradce, č. osvědčení 14
Ing. Jana Skálová, daňový poradce, č. osvědčení 332

Po novele obchodního zákoníku (dále „ObZ“) vznikají nové výkladové problémy, týkající se dopadů přeměn obchodních společností na daň z převodu nemovitostí (případně na daň darovací) podle zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále „zákon o trojdani“).

V zásadě jde o dva okruhy problémů:

- 1) Zda přeměny ve svých jednotlivých alternativách (fúze, převod jmění na jednoho společníka, rozdělení společnosti ve smyslu § 69 odst. 1 ObZ) mohou mít za následek porušení pětileté lhůty pro osvobození vkladu nemovitosti do základního kapitálu, a to od daně z převodu nemovitostí ve smyslu § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani
- 2) Zda při převodu jmění na jednoho společníka jde o osvobozený přechod jmění ve smyslu § 20 odst. 6 písm. f) zákona o trojdani.

Uvedené situace ani zákon o trojdani, ani ObZ výslovně neřeší. Přípravě následujících stanovisek proto předcházely podrobné konzultace s prof. Janem Dědičem (VŠE Praha) a pracovníky majetkových daní (MF ČR). Pokud jde o dále uváděná závěrečná stanoviska, nebyl v pracovním styku konstatován rozpor.

Kde v textu uvádíme „společník“, může jít o fyzickou i právnickou osobu. Kde v textu uvádíme „obchodní společnost“ nebo „společnost“, jde vždy o obchodní společnost ve smyslu § 56 a násl. ObZ.

Zdůrazňujeme, že tento příspěvek se týká výhradně přeměn obchodních společností a naopak netýká se případů zcizení (prodeje, směny darování apod.) podílů na obchodních společnostech a to ani při prodeji podniku, v jehož majetku je podíl na obchodní společnosti; v těchto případech mohou vznikat zcela jiné dopady na dani z převodu nemovitostí, případně na dani darovací.

- 1) Přeměny obchodních společností a jejich dopady na osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani.

Podle § 69 obchodního zákoníku mohou být společnosti se sídlem v České republice mohou být přeměněny

- a) fúzí,
- b) převodem jmění na společníka, nebo
- c) rozdělením.

Ve vazbě na osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani může nastat mnoho alternativ. Dále uvádíme ty, které jsou pro řešení daného problému typické.

První modelová situace - zánik společníka v důsledku fúze

Obchodní společnost A provede nepeněžní vklad (§ 59 ObZ) nemovitostí do základního kapitálu obchodní společnosti B. Tento vklad je osvobozen od daně z převodu nemovitostí, jestliže do pěti let od vložení vkladu nezanikne účast společníka (§ 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani). Následně ve lhůtě do pěti let dojde k fúzi obchodní společnosti A do společnosti B a společnost A zaniká bez

likvidace. Společnost B je univerzálním právním nástupcem původní společnosti A (např. § 20a odst. 3 obč. zák.).

Výkladovým problémem může být, zda v popsané situaci dochází k zániku účasti společníka A, který zanikl do nástupnické společnosti B. Souvisejícím výkladovým problémem může být, zda zaniklý společník A by měl oznámit správci daně zánik účasti a sdělit způsob vypořádání (poslední věta § 20 odst. 6 písm. e)).

Druhá modelová situace - zánik společnosti v důsledku fúze

Společník X provede nepeněžní vklad (§ 59 ObZ) nemovitosti do základního kapitálu obchodní společnosti A. Tento vklad je osvobozen od daně z převodu nemovitostí, jestliže do pěti let od vložení vkladu nezanikne účast společníka (§ 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani). Následně ve lhůtě do pěti let dojde k fúzi obchodní společnosti A do společnosti B a společnost A zaniká bez likvidace. Společnost B je univerzálním právním nástupcem původní společnosti A (např. § 20a odst. 3 obč. zák.).

Výkladovým problémem může být, zda v popsané situaci dochází k zániku účasti společníka X ve společnosti A, která zanikla do nástupnické společnosti B. Souvisejícím výkladovým problémem může být, zda společník X by měl oznámit správci daně zánik účasti a sdělit způsob vypořádání (poslední věta § 20 odst. 6 písm. e)).

Třetí modelová situace – převod jmění na společníka

Společník A provede nepeněžní vklad (§ 59 ObZ) nemovitosti do základního kapitálu obchodní společnosti B. Tento vklad je osvobozen od daně z převodu nemovitostí, jestliže do pěti let od vložení vkladu nezanikne účast společníka (§ 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani). Následně ve lhůtě do pěti let se společnost B zrušuje bez likvidace a jmění společnosti B včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů převezme společník A, který je univerzálním právním nástupcem původní společnosti B (např. § 20a odst. 3 obč. zák.).

Výkladovým problémem může být, zda v popsané situaci dochází k zániku účasti společníka A, když zanikla společnost B převodem jmění ze společnosti B na společníka A. Souvisejícím výkladovým problémem může být, zda společník A by měl oznámit správci daně zánik účasti a sdělit způsob vypořádání (poslední věta § 20 odst. 6 písm. e)).

Čtvrtá modelová situace – rozdělení

Společník A provede nepeněžní vklad (§ 59 ObZ) nemovitosti do základního kapitálu obchodní společnosti B. Tento vklad je osvobozen od daně z převodu nemovitostí, jestliže do pěti let od vložení vkladu nezanikne účast společníka (§ 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani). Následně ve lhůtě do pěti let dojde k zániku společnosti B bez likvidace jejím rozdělením s tím, že její jmění včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů přechází na nástupnické společnosti a její společníci se stávají společníky nástupnických společností (např. C a D), nestanoví-li zákon jinak.

Výkladovým problémem může být, zda v popsané situaci dochází k zániku účasti společníka A, když společnost B zanikla jejím rozdělením na nástupnické společnosti C a D. Souvisejícím výkladovým problémem může být, zda společník A by měl oznámit správci daně zánik účasti a sdělit způsob vypořádání (poslední věta § 20 odst. 6 písm. e)).

Pro všechny uvedené modelové situace a jejich varianty je charakteristické, že vždy

- jde o přeměny obchodních společností ve smyslu § 69 ObZ;
- dochází ke zrušení některé společnosti bez likvidace, s univerzálním právním nástupcem;
- dochází k převodu celého jmění jedné společnosti na druhou společnost (na více společností), nikoli jen k převodu nemovitosti
- nejde o zcizení (prodej, směnu, darování apod.) podílu na obchodní společnosti.

Podle názoru předkladatelů i konzultantů v uvedených případech přeměn obchodních společností nedochází k takovému zániku účasti společníka, jaký předvídá § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani. Tento názor zdůvodňují mimo jiné takto:

- a) Záměrem zákonodárce nepochybně bylo zabránit daňovým únikům na dani z převodu nemovitostí tím, že převodce vloží nemovitost do obchodní společnosti (družstva) a následně zcizí podíl ve společnosti či družstvu v době do pěti let od provedení vkladu ve prospěch jiného libovolného subjektu, čímž fakticky supluje kupní smlouvu na nemovitost. Přeměna obchodních společností však představuje svojí povahou něco jiného, fakticky přechod jmění (a tedy nikoli převod podílu) ze společnosti na společnost (společnosti) s univerzálním právním nástupnictvím. Nebezpečí obcházení kupní smlouvy (směnné smlouvy, darovací smlouvy...) převodem obchodního podílu, předvídané zákonodárcem, tedy u přeměn nehrozí.
- b) Podle ObZ po novele účinné od 1.1.2001 se „zánikem účasti“ (což je pojem z § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani)) rozumí:
- převod podílu na společnosti (§ 61 odst. 2 ObZ);
 - zrušení účasti společníka soudem (§ 148 ObZ);
 - vyloučení společníka (§ 149 ObZ);
 - dohoda o ukončení účasti (§ 149a ObZ).

Naopak, přeměny obchodních společností ObZ jako alternativy zániku účasti ObZ neuvádí. A contrario lze dovozovat, že přeměny obchodní společností nepovažuje ObZ za zánik účasti. Přestože shodnost pojmu z ObZ a ze zákona o trojdani může být sporná, nelze ve veřejném finančním právu extenzivně rozšiřovat pojem „zánik účasti“ tak, že by zahrnoval i přeměny obchodní společností, představující svojí povahou jiný právní institut, než vyjmenované zániky účasti z ObZ.

- a) Zákon o trojdani v § 20 odst. 6 písm. e) poslední věta ukládá společníkovi, aby do 30 dnů oznámil správci daně zánik účasti i způsob vypořádání. Obvykle však některá z těchto povinností je při přeměně obchodní společností nesplnitelná. Například v první modelové situaci společník zaniká, jinak obvykle k žádnému vypořádání nedochází. I z toho lze dovozovat, že zánik účasti v zákoně není vztažen na přeměny obchodních společností; jinak by šlo o povinnost nemožnou.
- b) Charakteristickým rysem přeměn obchodní společností je právní nástupnictví. To znamená, že jedna nebo více společností vstupuje (vstupují) do všech práv a povinností zanikající společnosti. Té společnosti, která byla vkladatelem a nebo té společnosti, do jejíhož základního kapitálu byla nemovitost vložena. Právní nástupce tím vstupuje vůči třetím osobám do právního postavení svého právního předchůdce na základě univerzální sukcese. Právní postavení všech třetích osob se tím tedy nemění a není logický důvod k vytváření nových daňových povinností.

Ostatně obdobný přístup absence nových daňových povinností peněžní povahy je i u daně z příjmů a daně z přidané hodnoty. Stejný přístup má i správa daní a poplatků (např. § 57 odst. 4).

2) Převod jmění na společníka ve vazbě na § 20 odst. 6 písm. f) zákona o trojdani

Převod jmění na společníka upravuje § 69 ObZ. Za zákonem stanovených podmínek mohou společníci nebo příslušný orgán společnosti rozhodnout, že společnost se zrušuje bez likvidace a že jmění společnosti včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů převezme jeden společník se sídlem nebo bydlištěm v České republice.

Zákon o trojdani pak uvádí v § 20 odst. 6 písm. f):

(6) Od daně darovací a daně z převodu nemovitostí jsou osvobozeny

f) přechody jmění obchodních společností a družstev při jejich sloučení, splynutí, rozdělení nebo přeměně podle zvláštního zákona,¹²⁾

¹²⁾ Část druhá zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

Podstata problému spočívá v tom, že ObZ používá výraz „převod jmění“, zatímco zákon o trojdani používá výraz „přechody jmění“. Pak může být sporné, zda k převodu jmění na společníka podle ObZ se vztahuje osvobození přechodu jmění podle zákona o trojdani.

Pro úplnost připomínáme, že platné předpisy nevymezují ani převod, ani přechod. Právní teorie pod pojmem převod obvykle rozumí přenos majetkového práva z jednoho subjektu na druhý na základě právního úkonu. Jde například o smlouvu kupní, směnnou, darovací, smlouvu o postoupení pohledávky apod. Pod pojmem přechod se v právní teorii obvykle rozumí přenos majetkového práva z jednoho subjektu na druhý, aniž by bylo přeneseno právním úkonem (relativní nabytí). Jde na příklad o vyvlastnění, dražbu nebo dědění.

Zahraniční soukromé právo, včetně práva států EU, převod a přechod obvykle nerozlišuje. Z tohoto pohledu je rozlišování přechodu a převody v českém právu anachronismem a v připravované novele občanského zákoníku se s ním již nepočítá.

Daňové předpisy používají obvykle převod i přechod současně. Výjimkou je například § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, kde zdanitelným plněním je pouze převod, nikoli přechod nemovitostí a dále § 20 odst. 6 písm. f) zákona o trojdani, který zkoumáme.

Podle názoru předkladatelů i konzultantů v uvedených případech je převod jmění na společníka osvobozen jako přechod jmění podle § 20 odst. 6 písm. f) zákona o trojdani. Tento názor zdůvodňují mimo jiné takto:

- a) Podle ústního vyjádření prof. Jana Dědiče je v souvislosti s převodem jmění na společníka formálně uveden výraz „převod“, přestože právní podstatou jevu je přechod, obdobně jako ve všech ostatních případech přeměn obchodních společností (kde je výslovně uveden přechod). Důvodem je legislativní čistota a jednotnost pojmů zejména ve vazbě na § 27a ObZ, kde je uvedena smlouva o převodu jmění na společníka a kde nelze použít výrazu „smlouva o přechodu jmění na společníka“; smlouva o přechodu nemůže existovat vzhledem k tomu, že přechod se vyznačuje absencí právního úkonu, zatímco smlouva je nepochybně právním úkonem. Podstata jevu je tedy přechod, nikoli převod, a to

bez ohledu na formální označení. V této souvislosti je nutné připomenout i § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků; z pohledu tohoto ustanovení jde formálně o převod, ale fakticky o přechod jmění na společníka.

- b) Soukromé i veřejné právo nerozlišuje pojmy převod a přechod důsledně. To je ostatně zřejmé i ze zmíněného § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, které za zdanitelné plnění považuje pouze převod nemovitostí, ale současně výslovně upravuje sazbu a výpočet daně v případě přechodu nemovitostí. Viz § 12 odst. 11, § 14 odst. 9 a § 17 odst. 5 zákona o DPH, kde jsou upravené dražby nemovitostí, které jsou právní teorií i výslovně zákonem o dražbách považovány za přechod a nikoli za převod nemovitostí (např. § 2 písm. a) nebo § 13 odst. 1 a další ustanovení zákona č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách). I to je důkazem, že veřejné daňové právo nepoužívá pojmy převod a přechod natolik důsledně, aby bylo možné na odlišnostech těchto pojmů stavět vznik daňové povinnosti.

V ostatních případech přeměn obchodních společností se běžně použije osvobození přechodu jmění podle § 20 odst. 6 písm. f) zákona o trojdani.

Závěry

K bodu 1: Ve výše uvedených případech přeměn obchodních společností nedochází k zániku účasti ve společnosti ve smyslu § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, není důvod k přerušení pětileté lhůty a dále trvá a běží podmíněčné osvobození od daně z převodu nemovitostí.

K bodu 2: Při převodu jmění na společníka ve smyslu § 69b ObZ se uplatní osvobození přechodu jmění podle § 20 odst. 6 písm. f) zákona o trojdani. Při přeměně společnosti formou převodu jmění na společníka, bude u společníka, který nabývá jmění zaniklé společnosti zachováno osvobození jeho původního vkladu od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani. Toto osvobození je nadále podmíněno tím, že účast společníka do pěti let od vložení vkladu nezanikne.

Uvedené závěry se doporučují k publikaci, případně je MF uplatní podle svého uvážení v metodickém pokynu.

Stanovisko MF:

Ministerstvo financí souhlasí se závěry navrženými předkladateli.

Komplexní problém

1. Komplexní problematika transferových cen

Předkládá: Ing. Marika Konečná, CSc., daňový poradce, č. osvědčení 294
Ing. Václav Pátek, daňový poradce, č. osvědčení 2279

Popis problematiky

Mezi nejvíce diskutované oblasti patří problematika úpravy cen především (ale nejenom) v případě dovozu zboží, respektive jeho vývozu. V praxi pak mohou nastat

případy, kdy sjednané ceny jsou stanovovány v předběžné výši a následně dochází k jejich úpravám a to jak nahoru tak i dolů ve vazbě na určité hodnotové ukazatele.

Celá situace pak může být komplikována tím, že smluvní strany jsou osoby spřízněné. Takovéto transakce pak mohou mít dopad jak do celního řízení tak i daňové oblasti a to jednak daně z příjmů a dále DPH. Současně je hned úvodem poznamenat, že definice spřízněných osob se v jednotlivých daňových oblastech (zahrnujeme i celní) drobně odchyluje. (Srovnej ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., § 6 zákona č. 588/1992 Sb., a § 65 odst. 3 zákona č. 13/1995 Sb.)

Tak se pak může stát, že daná obchodní transakce se posuzuje z hlediska spřízněnosti ve smyslu celních předpisů avšak již nikoliv ve světle daňových a naopak. Současně může dojít i k situacím, kdy určité mezinárodní smlouvy danou spřízněnost upravují odchylně od základní daňové úpravy.

Vymezení materiálů

- A) Cenové dohody
- B) Dopady v oblasti daně z příjmů
- C) Dopady v oblasti cla a DPH

A. Modelové příklady v oblasti cenových dohod

Mezi smluvními stranami dochází k výrobním kooperacím, přičemž cena je určena dle metody Cost plus (metoda nákladů a přírážky). V těchto případech není v průběhu roku známa konečná převodní cena polotovarů či výrobků, s ohledem na neznámé konečné vstupní náklady. Tato skutečnost je promítnutá do kupní smlouvy, podle které je stanoveno, že v průběhu roku je cena odvozena od plánovaných či předběžně kalkulovaných výrobních nákladů s připočtením přírážky tak, aby výsledkem byl přiměřený zisk odpovídající vykonávaným funkcím a podmínkám trhu. Po konečném určení nákladových položek dojde k úpravám cen. Současně je však stanoveno, že okamžikem dodání dochází k přechodu vlastnictví, bez ohledu na to, zda cena byla konečná či nikoliv. Cenové úpravy mohou být realizovány směrem nahoru nebo dolů.

Dále v praxi dochází k následným cenovým úpravám u velkých mezinárodních společností, které vyrábí a odbytují výrobky skupiny s tím, že cílem je dosáhnout rovnováhy mezi zájmy jednotlivých subjektů a daňových správců v příslušných zemích. Dochází k tzv. ekvalizaci. Princip metody ekvalizace spočívá v tom, že prodejci výrobků (prodejní společnosti) nakoupených od společností, které výrobky vyrobily (výrobní společnosti), ve skupině provedou na konci účetního období kalkulaci tzv. „tržní převodní ceny“ nakoupených výrobků v průběhu účetního období. Smyslem ekvalizace je zpětně stanovit takové tržní převodní ceny, které při úhradě vlastních prodejních nákladů zajišťují prodejní společnosti realizaci předem smluvené ziskové marže (pro všechny prodejní společnosti ve skupině jednotně ve výši 2 % z výnosů). Prodejní společnosti porovnávají tržní převodní cenu nakoupených výrobků s částkou, kterou zaplatily při nákupu zboží od společnosti ve skupině v průběhu roku (standardní převodní cena). Rozdíl mezi těmito dvěma částkami (tedy mezi tržní převodní cenou a standardní převodní cenou) je hodnota, kterou je nutno vyrovnat tzv. ekvalizací tržních převodních cen, která se realizuje formou dobropisů nebo vrubopisů, které vystavují výrobní organizace.

V obou případech následné změny cen jsou ovlivněny náklady a výnosy společností, přičemž vrubopisy a dobropisy mohou být vystaveny až v průběhu dalšího zdaňovacího období.

B. Dopady v oblasti daně z příjmů:

Cenové předpisy:

Zákon o cenách č. 526/1992 Sb. v § 2 odst. 2 stanoví, že „Dohoda o ceně je dohoda o výši ceny nebo o způsobu, jakým bude cena vytvořena za podmínky, že tento způsob cenu dostatečně určuje. Dohoda o ceně vznikne také tím, že kupující zaplatí bezprostředně před převzetím nebo po převzetí zboží cenu ve výši požadované prodávajícím“.

Pokud je tedy stanoven způsob, kterým je možno dostatečně cenu určit v závislosti na skutečné výši výrobních či odbytových nákladů, je dle našeho názoru výše uvedený způsob dohody o ceně v souladu s platnou legislativou.

Obchodní zákoník:

Podobně též umožňuje § 409 obchodního zákoníku v kupní smlouvě dohodnout cenu též tak, že bude určen způsob jejího dodatečného určení.

V tuzemské legislativě jsou otázky cen v obchodních vztazích mezi spřízněnými osobami řešeny v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů 586/92 Sb. a výše uvedený způsob tvorby cen není s uvedeným ustanovením v rozporu.

Z mezinárodního hlediska je tento postup v souladu se směrnicí OECD o převodních cenách vypracovaná ve formě Zprávy Komise pro fiskální záležitosti OECD v r. 1996 (v ČR publikováno ve Finančním zpravodaji 10/1997 a 6/1999).

C. Daňové dopady v oblasti cel a daně z přidané hodnoty

Výše uvedené změny v ceně mění přirozeně již dříve uplatněnou výši celní hodnoty na fakturách a dokumentech pro celní účely.

Dle celního zákona existují obecně dva způsoby dodatečných oprav.

1) Pokud by došlo ke změně celní hodnoty do třiceti dnů od přijetí celního prohlášení celním úřadem, je možné podat odvolání proti tomuto rozhodnutí celního úřadu a opravu celní hodnoty provést v rámci tohoto odvolání.

2) Opravu celní hodnoty po delší době než třicet dnů je možné provést prostřednictvím podání žádosti o obnovu celního řízení, která je mimořádným opravným prostředkem proti rozhodnutí celního orgánu. O obnovu celního řízení je možné požádat pouze v případě, že vyšly najevo nové skutečnosti, které nemohly být uplatněny dříve. Je tedy důležité, že o změně ceny zboží (a tedy celní hodnoty) se dovozce dozvěděl až po přijetí celního prohlášení celním úřadem.

Žádost o obnovu celního řízení je nutné podat celnímu úřadu, který přijal původní celní prohlášení a v rámci této obnovy je třeba provést opravu celních prohlášení. Pokud se změna celní hodnoty týká více celních prohlášení, je nutné provést opravu na každém celním prohlášení zvlášť.

Žádost o obnovu celního řízení musí být podána do šesti měsíců od dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy (změně ceny). Konečná lhůta pro podání žádosti o obnovu řízení není v případě celního dluhu jednoznačná. Lhůty pro vyměření daně zákonem o správě daní a poplatků pro účely celních předpisů neplatí a žádost o obnovu řízení je přitom limitována zánikem práva daň (v tomto případě clo) vyměřit nebo doměřit. Domníváme se, že je zde určitý nesoulad mezi procesními předpisy pro daňové a pro celní řízení, což se nejvíce projevuje v případě DPH vyměřované při dovozu.

Na závěr bychom chtěli poznamenat, že podle uzancí GATT (ČR je rovněž smluvní stranou) je přípustné zvýšení celní hodnoty do 5%. Toto nepsané pravidlo je akceptováno i českými celními úřady. V případě že by tedy došlo k navýšení celní hodnoty do 5% hodnoty původně uvedené na celním prohlášení, nebylo by třeba o obnovu celního řízení žádat. Tento postup však nemá přímou oporu v existující české legislativě.

Z výše uvedeného vyplývá, že v praxi velkých mezinárodních společností není možné bez zahlcení celního úřadu a provedení desítek až stovek oprav původních celních deklarací promítnout ustanovení o převodních cenách, která dodatečně mění zpětně i výši celní hodnoty u jednotlivých realizovaných dovozů a vývozů. V řadě případů, pokud se ceny mění po uzavření hospodářského roku, nebude možno dodržet též 6 měsíční lhůtu pro podání žádosti o obnovu celního řízení.

Další připomínky:

Velmi komplikovaná je vlastní technika vyznačování oprav na původních (již archivovaných) jednotných celních prohlášeních, přičemž pro účely odpočtu daně z přidané hodnoty není nemožno využít jako daňových dokladů samotné celní výměry, jimiž je dodatečná daň ze zvýšené celní hodnoty vypořádávána.

Během revizí u společností celní úřady v některých případech zpochybňují postup, kdy ačkoliv docházelo k vyplňování JCD na základě celních faktur, za dovážené zboží bylo placeno do zahraničí na základě souhrnné fakturace, na níž byla celková fakturovaná částka jiná, než cena deklarovaná pro celní účely. Přitom rozdíly mohou být dány též jiným přepočítacím kurzem pro účely účetnictví, odlišeného od jednotlivých přepočítacích kursu pro celní účely, započtením případných slev, apod.

Zatímco § 15 zákona o dani z přidané hodnoty řeší podrobně způsoby oprav základu daně, pokud dojde mimo jiné ke změně ceny na základě kvalitativních, dodacích a jiných podmínek sjednaných u zdanitelného plnění, § 43 dovoz zboží se touto tematikou nezabývá.

Dále je u tuzemských zdanitelných plnění umožněno v souladu s § 13 odst. 5 ZDPH, aby se daňový vrubopis týkal více zdanitelných plnění, ke kterým byly vystaveny samostatné daňové doklady.

Srovnatelný postup není v současné době u změny cen dováženého zboží a s ním spojených daňových povinností možný.

Není také jednoznačné, zda lze pro účely daně z přidané hodnoty, tyto následné úpravy cen dodávek plynoucích ze systému převodních cen označit jako finanční vypořádání a jaké budou jeho dopady na výši celní hodnoty. U dodávek s nulovým celním tarifem by však mohlo dojít k významnému snížení rizika eventuálních sankcí.

Návrh řešení:

Komora daňových poradců tímto upozorňuje na existující legislativní úpravu, která vede svým způsobem ke kolizi mezinárodních právních norem a jimi akceptovaných postupů v oblasti převodních cen s platnými ustanoveními v oblasti cel a daně z přidané hodnoty. Stávající legislativa při její důsledné aplikaci vede k neúměrnému zatížení jak poplatníků tak zejména celních úřadů, přičemž dodatečně vyměřená daň z přidané hodnoty je následně u plátců opět předmětem odpočtu. Případné snížení

celní hodnoty vede ke snížení nároků na odpočet, ale zároveň též ke vzniku přeplatku u poplatníka, plátce daně z přidané hodnoty.

Podnikatelské subjekty chtějí mít řádně vypořádaný všechny své celní a daňové povinnosti, existující mezinárodní a tuzemská legislativa je však v tomto případě staví do velmi složitých situací.

Doporučujeme iniciovat vytvoření pracovní skupiny složené ze zástupců MF, GŘ cel a KDP, s cílem navrhnout řešení existující situace.

Stanovisko MF:

Z hlediska DPH platí postup podle § 43 odst. 10 zákona o DPH. Pokud dojde podle tohoto ustanovení ve vazbě na celní zákona k vrácení nebo doměření a vybrání daně z důvodů nových skutkových okolností, než které vedly k jejímu vyměření nebo vybrání, bude daň vrácena nebo doměřena a vybrána celním úřadem. Vrácení nebo doměření a vybrání daně bude vyznačeno celním úřadem na původním daňovém dokladu a plátce daně je povinen provést opravu odpočtu daně způsobem stanoveným v § 21. V tomto případě nelze postupovat podle § 15 a § 13 odst. 5, který připouští vystavení tzv. souhrnného daňového dobropisu.

Případná úprava kritizovaného postupu je podle názoru odboru 18 MF možná pouze novelizací zákona o DPH. Pro řešení stávajících problémů je nutná účast zástupce GŘ cel, protože správa DPH při dovozu zboží je v kompetenci celních orgánů.

S ohledem na narůstající aktuálnost hlubší vzájemné provázanosti celního a daňového řízení v souvislosti s uplatňováním převodních cen, zejména ve vztahu k dani z přidané hodnoty, souhlasí Ministerstvo financí s předloženým návrhem na vytvoření společné pracovní skupiny. ŘO 39, Ing. Špringl, projedná možnost účasti zástupce GŘ cel s tím, že organizační otázky související s vytvořením a s činností pracovní skupiny budou projednány na příštím jednání KV KDP.

XX

Termín konání příštího jednání KV KDP byl předběžně dohodnut na 12.9.2001, Praha 1, Letenská 15, zasedací místnost č. 422, budova C.

V Praze dne 10.9.2001

Ing. Stanislav Špringl
ředitel odboru 39