

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 14. listopadu 2006

Program:

1. Odsouhlasen zápis z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR konaného dne 4. října 2006
2. Projednání jednotlivých bodů programu z minulých Koordinačních výborů

V průběhu zasedání prezident KDP Ing. Jiří Nekovář sdělil, že Koordinační výbor by měl sloužit k tomu, aby upozornilo Ministerstvo financí na nedostatky legislativy a na normy, které jsou problematické. Úkolem Ministerstva financí by mělo být tyto normy analyzovat a připravit návrh novelizace těchto norem

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 137/06.09.06 – příspěvek stále není plně doprojeden – stanovisko MF týkající se zaúčtování podílu ve společnosti vzniklé rozdělením odštěpením

137/06.09.06 - Daňové dopady u rozdělení odštěpením

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc., daňová poradkyně, č. osvědčení 294
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

1. Úvod – popis problému

Dne 8. března 2006 nabyl účinnosti zákon č. 56/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, který novelizoval též některá ustanovení obchodního zákoníku. Do českého právního řádu byla implementovaná nová forma přeměny - rozdělení odštěpením. Jedná se o tzv. rozdělení odštěpením se založením nové společnosti a rozdělení odštěpením sloučením s již existující společností. Tato forma přeměny umožňuje, aby rozdělovaná společnost nebyla zrušena bez likvidace a nadále existovala, dochází pouze k vyčlenění části jejího jmění.

Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., (ZDP) zatím na výše uvedenou novelu obchodního zákoníku nereagoval. Podle § 23c odst. 2 ZDP se rozdělením společnosti pro účely ZDP rozumí "...postup, při kterém veškerý majetek a závazky zanikající společnosti přechází na dvě nebo více existující nebo nově vzniklé společnosti...". Při doslovném výkladu tohoto ustanovení by rozdělení odštěpením nesplňovalo definici rozdělení společnosti pro účely ZDP, neboť při rozdělení odštěpením jednak přechází pouze část jmění (majetku a závazků) rozdělované společnosti, a navíc rozdělovaná společnost nezaniká.

Na druhou stranu se však podle § 23c odst. 3 ZDP za fúzi společnosti a rozdělení společnosti považují také přeměny společnosti podle zvláštního právního předpisu. Ustanovení obsahuje odkaz na obchodní zákoník, který v § 69 definuje přeměny společnosti jako fúzi, převod

jmění na společníka a rozdělení, přičemž rozdělení se může uskutečnit mimo jiné formou rozdělení odštěpením se založením nových společností nebo formou rozdělení odštěpením sloučením.

Posouzení toho, zda se v případě rozdělení odštěpením jedná o rozdělení společnosti pro účely ZDP, je nezbytné z hlediska aplikovatelnosti § 23c na tento typ přeměny. Jde například o pokračování v odpisování u hmotného a nehmotného majetku započatém zanikající společností, nezahrnování potencionálních příjmů vzniklých z důvodů přecenění majetku a závazků pro účely rozdělení společnosti do základu daně, převzetí rezerv a opravných položek vytvořených u rozdělované společnosti, převzetí daňové ztráty vyměřené rozdělované společnosti apod.

Určité problémy vznikají také v oblasti daňové ztráty a stanovení záloh.

V neposlední řadě je důležité, zda se v případě rozdělení odštěpením jedná o rozdělení společnosti pro účely ZDP pro účely posouzení přerušení časových testů pro osvobození příjmů fyzických osob z prodeje účastí na obchodních společnostech dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP a prodeje cenných papírů dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP. Dle těchto ustanovení ZDP se při rozdělení nepřerušují časové testy mezi nabytím a převodem těchto instrumentů, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23c ZDP. V ostatních případech se pak do časových testů započítává doba držby obchodního podílu či akcie nabyté před přeměnou.

2. Analýza problémů - navrhované řešení

2.1. Postup z hlediska ZDP u rozdělení odštěpením

Domníváme se, že vzhledem k tomu, že rozdělení odštěpením nepochybně představuje přeměnu společnosti podle zvláštního právního předpisu (obchodního zákoníku) a je také součástí tzv. Merger directive, nelze předpokládat u této formy přeměny odlišný daňový dopad od ostatních forem rozdělení. Přestože zákon o daních z příjmů ve svých ustanoveních obsahuje odvolávku na zanikající společnost, budou dopady u rozdělení odštěpením obdobné dopadům rozdělení a to včetně vymezení zdaňovacího období. Domníváme se tedy, že pojem „zanikající společnost“ pro účely § 23c ZDP zahrnuje též rozdělovanou společnost, která v rámci rozdělení odštěpením nezaniká. Podobné dopady v případě rozdělení odštěpením jako u rozdělení budou také u ostatních daní např. daně z přidané hodnoty, daně z převodu nemovitostí atd.

2.2. Daňová nabývací cena

Dalším problémem, který se obecně týká všech typů rozdělení a který současná právní úprava neřeší zcela jednoznačně, je otázka, jakým způsobem rozpočítat daňovou nabývací cenu původních obchodních podílů na obchodní podíly, které vzniknou na základě rozdělení. Jde o to, že před rozdělením odštěpením má společník jeden obchodní podíl a po rozdělení odštěpením má obchodních podílů více.

Domníváme se, že by měl platit závěr, že součet daňových nabývacích cen obchodních podílů po rozdělení musí být roven původní daňové nabývací ceně obchodního podílu. Platná právní úprava však neřeší jak původní daňovou nabývací cenu „rozpočítat“. Z toho vyplývá, že dle našeho názoru je možné zvolit jakoukoliv ekonomicky zdůvodnitelnou variantu. To je např.

rozpočítání v poměru vlastních kapitálů před přeceněním nebo v poměru vlastních kapitálů po přecenění apod.

2.3. Daňová ztráta

Stejně tak současná právní úprava jednoznačně neřeší, jakým způsobem rozdělit ztrátu vyměřenou před rozdělením (v tomto případě mezi rozdělovanou a nástupnickou/nástupnické společnosti). Možné řešení se jeví v souladu s výše uvedeným (viz. bod 2.2. *Daňová nabývací cena*).

2.4. Zálohy

Dalším problémem je stanovení záloh na daň z příjmů právnických osob. Vhodným postupem se v této souvislosti jeví stanovení záloh rozdělované a nástupnickým společenstvem rozhodnutím správce daně stejně jako v případě rozdělení.

2.5. Časové osvobozovací testy

V souladu s výše uvedeným, tj. že rozdělení odštěpením představuje přeměnu společnosti podle zvláštního právního předpisu (obchodního zákoníku), a nelze tudíž předpokládat u této formy přeměny odlišný daňový dopad od ostatních forem rozdělení, se rovněž domníváme, že v případě rozdělení odštěpením by neměly být přerušeny časové testy pro osvobození příjmů fyzických osob z prodeje účastí na obchodních společnostech dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP a prodeje cenných papírů dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23c ZDP.

Navíc lze konstatovat, pokud nebyly splněny podmínky dle §23c ZDP, že v případě převodu majetkových účastí dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP se doba 5 let mezi nabytím a převodem členských práv družstva, majetkových podílů na transformovaném družstvu nebo účasti na obchodní společnosti, nejde-li o prodej cenných papírů, zkracuje o dobu, po kterou poplatník byl společníkem obchodní společnosti nebo členem družstva před přeměnou této společnosti nebo družstva. Obdobná úprava pak platí u převodu cenných papírů dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.

Na základě toho se domníváme, že do doby relevantní z hlediska splnění časových osvobozovacích testů dle § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP se bude i u nových obchodních podílů (vzniklých v rámci rozdělení odštěpením), započítávat doba držby původního obchodního podílu. Na původní obchodní podíl pak vzhledem k aplikaci § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP nebude mít rozdělení odštěpením žádný vliv (to znamená časový osvobozovací test se nebude jakkoliv měnit). Tento závěr platí obecně bez ohledu na to, zda budou či nebudou splněny podmínky dle § 23c ZDP.

3. Závěr

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěry k popsané problematice, jak jsou uvedeny v části 2. *Analýza problémů - navrhovaná řešení*, zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí

Odbor Účetnictví a audit

A. Sestavení účetní závěrky:

1. Podle § 69c odst. 5 posl. věty Obchodního zákoníku je rozdělovaná společnost zúčastněnou společností.
2. Podle § 3 odst. 2 posl. věty zákona o účetnictví účetní období u zúčastněných účetních jednotek končí dnem předcházejícím rozhodnému dni.
3. Podle § 17 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví uzavírá účetní jednotka účetní knihy k poslednímu dni účetního období.
4. Podle § 19 odst. 1 zákona o účetnictví se účetní závěrka sestavuje k rozvahovému dni; rozvahovým dnem je den, ke kterému se uzavírají účetní knihy.

Na základě výše uvedeného podle našeho názoru sestavuje rozdělovaná společnost ke dni předcházejícímu rozhodný den účetní závěrky, a to řádnou. Připomínáme, že účetní závěrky, zahajovací rozvahy jsou rovněž upraveny obchodním zákoníkem. Ministerstvo financí není oprávněno vykládat obchodní zákoník, vztah jednotlivých ustanovení k zákonu o účetnictví ani význam slov přiměřeně v § 220zb odst. 1 Obchodního zákoníku. Nicméně podle našeho názoru výše uvedený závěr není v rozporu s citovanými ustanoveními Obchodního zákoníku.

B. Oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty při přeměně účetní jednotky:

V případě rozdělení odštěpením, které je pro účely právních předpisů v oblasti účetnictví přeměnou společnosti (viz legislativní zkratka v § 3 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb.) se použije ustanovení § 54 vyhlášky č. 500/2002 sb., ve znění pozdějších předpisů, a to tím způsobem, že účetní jednotka, ze které se odštěpuje jiná účetní jednotka, postupuje jako zanikající účetní jednotka. Argumentem pro daný postup je *argumentum ad rubrica*, s tím že ustanovení se použije na zaúčtování oceňovacího rozdílu při uplatnění reálné hodnoty při přeměně účetní jednotky.

C. Rozsah přeceňovaného majetku:

V § 27 odst. 3 zákona o účetnictví je uložena účetním jednotkám povinnost, aby v případech, ve kterých obchodní zákoník ukládá ocenění obchodního jmění při přeměně, ocenily reálnou hodnotou. Pokud tedy obchodní zákoník v případě rozdělení odštěpením ukládá povinnost ocenit pouze část majetku, pak by rozdělovaná společnost měla v konečné účetní závěrce ocenit reálnou hodnotou pouze odštěpovanou část majetku a závazků souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 41 s výjimkou příslušných složek majetku a závazků, u kterých se změny reálných hodnot účtují jako finanční náklad nebo finanční výnos.

D. Zaúčtování podílu ve společnosti vzniklé rozdělením odštěpením:

Navrhuje se odložení této problematiky na příští jednání Koordinačního výboru.

Odbor Legislativa daní z příjmů

k bodu 2.1.

Je nepochybné, že rozdělení odštěpením představuje podmnožinu přeměn společností (§ 69 obchodního zákoníku). Proto daňové dopady u rozdělení odštěpením by měly být obdobné dopadům jiných forem rozdělení. V zájmu jednoznačného uplatňování příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů připravuje MF návrh novely, který bude dotčenou problematiku řešit (zejména otázku rozdělení neodepsané části oceňovacího rozdílu (§ 23 odst. 15 zákona) a stanovení nabývacích cen akcií po rozdělení odštěpením). Pokud by dotčený návrh novely ZDP nebyl schválen do termínů pro podání daňových přiznání za zdaňovací období, které započalo v roce 2006, doporučí MF správcům daně uplatňovat postup při zjištění základu daně jako u ostatních forem rozdělení.

k bodu 2.2.

Problematika nabývací ceny

Záměrem je otázku stanovení nabývací ceny dořešit i s využitím znalosti příslušných účetních postupů. Souhlasíme s názorem, že součet daňových nabývacích cen podílů po rozdělení musí být roven nabývací daňové ceně podílu původního. Pokud zde bude výslovná úprava pro rozdělení nabývací ceny podílu chybět, souhlasíme s rozdělením této ceny na základě ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

k bodu 2.3.

Souhlasíme, že rozdělení ztráty je vzhledem k absenci výslovné úpravy možné provést na základě ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

k bodu 2. 4. a 2. 5.

Souhlasíme.

Příspěvek 147/04.10.06 – MF doplnilo stanovisko

147/04.10.06 - Problematika vkladu podniku fyzické osoby do obchodní společnosti ve vazbě na stanovení daňové nabývací ceny podle § 24 odst. 7 ZDP

Předkládají : Ing. Luděk Hrubý, daňový poradce, č. osvědčení 3624
Ing. Zdeňka Hölllová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3817

1. Úvod

Cílem tohoto příspěvku je potřeba vyjasnit otázky spojené se stanovením daňové nabývací ceny obchodního podílu při vkladu podniku jako nepeněžitého vkladu do obchodní společnosti, je-li vkladatelem podnikající fyzická osoba český daňový rezident.

2. Rozbor problému

Podnik je vymezen v ustanovení § 5 obchodního zákoníku jako: „...soubor hmotných, jakož i osobních a nehmotných složek podnikání. K podniku náleží věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které patří podnikateli a slouží k provozování podniku nebo vzhledem k své povaze mají tomuto účelu sloužit.“

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, v platném znění (dále také „ZDP“) v ustanovení § 24 odst. 7 vymezuje způsob stanovení nabývací ceny pro účely ZDP při různých formách nabytí obchodního podílu různými typy vkladatelů. Stanovení nabývací ceny obchodního podílu nabytého vkladem podniku **právnícké osoby** při splnění určitých podmínek upravuje § 23a odst. 2 ZDP, a to ve výši ocenění pro účely nepeněžitého vkladu.

Rovněž v případě vkladu podniku do obchodní společnosti **fyzickou osobou - daňovým nerezidentem** bude daňová nabývací cena určena podle § 24 odst.7 písm.b) bod 3 ve výši ceny majetku, jakou byl oceněn pro vklad.

Problematická situace nastává v případě vkladu podniku, kdy vkladatelem je **fyzická osoba – český daňový rezident**. Podmínky pro použití § 23a odst.2 ZDP zde nemohou být splněny a nabývací cenu obchodního podílu je třeba určit podle ustanovení § 24 odst.7 písm.b) bod 1 ZDP :

...
b) hodnota nepeněžitého vkladu společníka nebo člena družstva. Hodnota tohoto vkladu se stanoví u společníka nebo člena družstva, který je

1. poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 2, obdobně jako hodnota nepeněžitého příjmu v době provedení vkladu (§ 3 odst. 3). Hmotný majetek a nehmotný majetek, který byl zahrnut v obchodním majetku poplatníka, se ocení zůstatkovou cenou (§ 29 odst. 2) a ostatní majetek pořizovací cenou, je-li pořízen úplatně, vlastními náklady, je-li pořízen ve vlastní režii, nebo cenou zjištěnou pro účely daně dědické nebo darovací u majetku nabytého děděním nebo darem. Je-li vkladem majetek, který nebyl zahrnut do obchodního majetku poplatníka a byl pořízen nebo nabyt v době kratší než 5 let před splacením tohoto vkladu do obchodní společnosti nebo družstva, ocení se pořizovací cenou, 20) je-li pořízen úplatně, vlastními náklady, 20) je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii, a při nabytí majetku zděděním nebo darováním cenou stanovenou pro účely daně dědické nebo darovací; 26b) přitom u nemovitostí se nabývací cena zvyšuje o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení před splacením vkladu,

...

Podle názoru předkladatelů je třeba citované ustanovení chápat tak, že v první větě je stanoveno obecné pravidlo pro ocenění nepeněžitého vkladu, a to v hodnotě nepeněžitého příjmu v době provedení vkladu stanovené v souladu s § 3 odst.3 (prakticky tedy ocenění podle zákona č.151/1997 Sb., o oceňování majetku). Dále pak následuje speciální úprava pro ocenění určitých kategorií vkládaného majetku (např. hmotný a nehmotný majetek zahrnutý v obchodním majetku u vkladatele). Speciální úprava pro vklad podniku zde však uvedena není.

Pozn. Při nepeněžitém vkladu do obchodní společnosti pochopitelně nedochází ke vzniku nepeněžitého příjmu ani na straně vkladatele ani na straně přijímající společnosti, nicméně ZDP v ustanovení § 24 odst.7 písm.b) bod 1 pro účely stanovení daňové nabývací ceny požaduje ocenit nepeněžitý vklad stejným způsobem, jakým by byl oceňován nepeněžitý příjem.

3. Navrhované řešení

Domníváme se, že vzhledem k absenci speciální úpravy pro stanovení nabývací ceny při vkladu podniku je nutné postupovat podle obecného pravidla v souladu s § 24 odst.7 písm.b) bod 1 věta první ZDP a ocenit podnik pro účely stanovení daňové nabývací ceny jako jeden celek podle zákona o oceňování majetku. Fakticky to znamená, že **určení daňové nabývací**

ceny by mělo vycházet z ceny určené znalcem pro účely vkladu do obchodní společnosti. Podle našeho názoru by nebylo správné oceňovat zvlášť jednotlivé složky vkládaného podniku, neboť předmětem vkladu je podnik jako celek a nikoliv jeho jednotlivé složky. Je zřejmé, že z hlediska ekonomické podstaty se hodnota podniku zpravidla nerovná souhrnu samostatných hodnot jeho jednotlivých složek. Hodnota podniku jako celku je do značné míry dána právě tím, že se jedná o jeden funkční celek, nikoliv o prostý souhrn jednotlivých složek.

Podle našeho názoru nedochází při nepeněžitým vkladu do obchodní společnosti ke vzniku nepeněžitým příjmu ani na straně vkladatele ani na straně přijímající společnosti, ZDP v ustanovení § 24 odst.7 písm.b) bod 1 pouze požaduje pro účely stanovení daňové nabývací ceny provést ocenění nepeněžitým vkladu stejným způsobem, jakým by byl oceňován nepeněžitým příjem.

4. Závěr

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Přijaté závěry doporučujeme vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas se závěry předkladatele. Pouze k textu v posledním odstavci upozorňujeme, že na straně vkladatele, který vede daňovou evidenci, může dojít k nepeněžitým příjmu (pohledávky, závazky, zásoby).

Doplnění stanoviska MF

Nabývací cena se stanoví v souladu s § 24 odst. 7 písm. b) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon), obdobně jako hodnota nepeněžitým příjmu (§ 3 odst. 3 zákona), tj. podle zvláštního právního předpisu.

Příspěvek 152/14.11.06 – MF předložilo stanovisko, předkladatel si ponechává vlastní názor – příspěvek uzavřen

152/14.11.06 - Limity pro osvobození dividendových a obdobných příjmů od daně z příjmů právnických osob

Předkládá: Ing. Pavel Černý, daňový poradce, číslo osvědčení 369

Předmět příspěvku

Předmětem příspěvku je návrh sjednocujícího stanoviska k problému týkajícímu se limitů pro osvobození dividendových a obdobných příjmů vyplacených dceřinou společností mateřské, a to konkrétně procentní míry a doby trvání účasti mateřské společnosti na dceřiné společnosti. Následkem nepovedené novelizace příslušných ustanovení není zcela jasné, jaké hodnoty daných veličin by měly platit době od 1.1.2007 a v dalších letech.

Popis problému

V § 19 odst. 3 písm. b) a c) a odst. 4 zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP) byly tyto limity poprvé zavedeny pro účely osvobození dividendových a obdobných příjmů novelou provedenou zákonem č. 438/2003 Sb. (dále jen Z438), a to ve výši 25% a 24 měsíců.

Další novelizující předpis, konkrétně zákon č. 669/2004 Sb. (dále jen Z669), obsahoval v samostatných bodech tři varianty limitu procentní míry účasti:

- a) 20%
- b) 15%
- c) 10%,

příčemž pro každou z těchto variant stanovil v přechodných ustanoveních časových období, pro něž se daná varianta použije. Současně pro jednotlivé varianty limitů stanovil v rámci ustanovení o účinnosti, kdy která varianta nabývá účinnosti.

Zákon č. 545/2005 Sb. (dále jen Z545) obsahoval nové hodnoty limitů, a to procentní míru účasti 10% a dobu trvání účasti 12 měsíců, přičemž tato nová úprava se použije dle přechodných ustanovení od 1.1.2006, účinnost byla stanovena od 1.1.2006. Z545 současně zrušil přechodná ustanovení v Z669 týkající se použití tam uvedených variant procentní míry účasti, nicméně, zřejmě opomenutím navrhovatele a posléze i zákonodárce, nezrušil v Z669 ustanovení o účinnosti uvedených variant. Důvodová zpráva k Z545 přitom napovídá, že úmyslem zákonodárce bylo upravit aplikaci nižších limitů, k nimž by podle novely provedené Z669 došlo až v r. 2009.

V příloze jsou uvedeny konkrétní texty předmětných předpisů včetně výňatku z důvodové zprávy k Z545.

Rozbor problému

Pokud bychom vycházeli čistě z textu příslušných předpisů, pravděpodobně bychom museli akceptovat, že sice i po 31.12.2006 bude platit časový limit trvání účasti 12 měsíců, jenž byl zaveden novelou provedenou v Z545, limit procentní míry účasti však bude aplikován podle ustanovení novely provedené v Z669, neboť jde o ustanovení, která nabudou účinnosti později než odpovídající ustanovení Z545.

Uvedený výklad však neodpovídá účelu novely provedené v Z545, jak je zřetelně vyjádřen v důvodové zprávě. Účelem této novely nebylo zavést nižší limit procentní míry účasti pouze pro rok 2006, ale aplikovat již počínaje rokem 2006 tento nižší limit, kterého by beze změny zákona bylo dosaženo až od roku 2009.

Závěr

Podle mého soudu v daném případě je třeba dát přednost historickému výkladu, a to ve smyslu důvodové zprávy k Z545, neboť lze považovat za zřejmé, že pouze nedopatřením, k jakým v našem zákonodárném procesu dochází poměrně běžně, nebyla novelou provedenou Z545 zrušena v Z669 vedle přechodných ustanovení také specifická ustanovení o účinnosti.

Návrh sjednocujícího stanoviska

Limity zavedené novelou provedenou Z545 platí nadále i po 31.12.2006 bez ohledu na předchozí novely ZDP.

Zákon č. 438/2003 Sb.

Čl. I

96. V § 19 se doplňují odstavce 3 až 7, které včetně poznámky pod čarou č. 93) znějí:

"(3) Pro účely tohoto zákona se rozumí

b) mateřskou společností obchodní společnost, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 a má formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným, nebo společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, a která má nejméně po dobu 24 měsíců nepřetržitě alespoň 25% podíl na základním kapitálu jiné společnosti,

c) dceřinou společností obchodní společnost, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 a má formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným, nebo společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, na jejímž základním kapitálu má mateřská společnost nejméně po dobu 24 měsíců nepřetržitě alespoň 25% podíl,

(4) Osvobození podle odstavce 1 písm. zf) až zj) lze uplatnit při splnění podmínky 25% podílu na základním kapitálu, i před splněním podmínky 24 měsíců nepřetržitého trvání podle odstavce 3, avšak následně musí být tato podmínka splněna.

Čl. II

10. Osvobození příjmů podle § 19 odst. 1 písm. zf), zg) a zj) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění tohoto zákona, se použije na příjmy, o jejichž výplatě rozhodla valná hromada nebo jiný orgán, který o výplatě těchto příjmů rozhoduje, poté, kdy vstoupí smlouva o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost. Osvobození příjmů podle § 19 odst. 1 písm. zh) a zi) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění tohoto zákona, se použije pro zisk, jehož převod měl být v souladu se smlouvou o převodu zisku proveden, nebo pro vyrovnání, na které vznikl mimo stojícímu společníkovi nárok poté, kdy vstoupí smlouva o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost.

Čl. XIV

Tento zákon nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2004, s výjimkou ustanovení čl. I bodů

1. 10, 15, 72, 95, 96, 139, 189, 214, 232, 251, 269, 272, 283, 288, která nabývají účinnosti dnem vstupu smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost,

Zákon č. 669/2004 Sb.

Čl. I

45. V § 19 odst. 3 písm. b) a c) se číslo "25" nahrazuje číslem "20".

46. V § 19 odst. 3 písm. b) a c) se číslo "20" nahrazuje číslem "15".

47. V § 19 odst. 3 písm. b) a c) se číslo "15" nahrazuje číslem "10".

48. V § 19 odst. 4 se číslo "25" nahrazuje číslem "20".

49. V § 19 odst. 4 se číslo "20" nahrazuje číslem "15".

50. V § 19 odst. 4 se číslo "15" nahrazuje číslem "10".

Čl. II

3. Ustanovení čl. I bodů 45 a 48 se použijí na osvobození příjmů podle § 19 odst. 1 písm. ze) , zf) a zi) zákona č. 586/1992 Sb. , ve znění zákona č. 47/2004 Sb. , o jejichž výplatě rozhodla valná hromada nebo jiný orgán, který o výplatě těchto příjmů rozhoduje, v období od 1. ledna 2005 do 31. prosince 2006.

4. Ustanovení čl. I bodů 46 a 49 se použijí na osvobození příjmů podle § 19 odst. 1 písm. ze) , zf) a zi) zákona č. 586/1992 Sb. , ve znění zákona č. 47/2004 Sb. , o jejichž výplatě rozhodla valná hromada nebo jiný orgán, který o výplatě těchto příjmů rozhoduje, v období od 1. ledna 2007 do 31. prosince 2008.

5. Ustanovení čl. I bodů 47 a 50 se použijí na osvobození příjmů podle § 19 odst. 1 písm. ze) , zf) a zi) zákona č. 586/1992 Sb. , ve znění zákona č. 47/2004 Sb. , o jejichž výplatě rozhodla valná hromada nebo jiný orgán, který o výplatě těchto příjmů rozhoduje, počínaje 1. lednem 2009.

Čl. XVI

Tento zákon nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2005, s výjimkou ustanovení čl. I bodů 46 a 49, která nabývají účinnosti dnem 1. ledna 2007, a bodů 47 a 50, která nabývají účinnosti dnem 1. ledna 2009.

Zákon č. 545/2005 Sb.

Čl. I

42. V § 19 odst. 3 písm. b) a c) a v § 19 odst. 4 se číslo "24" nahrazuje číslem "12" a číslo "20" se nahrazuje číslem "10".

Čl. II

4. Ustanovení čl. I bodu 42 se použije na osvobození příjmů podle § 19 odst. 1 písm. ze), zf) a zi) zákona č. 586/1992 Sb. , ve znění zákona č. 47/2004 Sb. a zákona č. 669/2004 Sb. , o jejichž výplatě rozhodla počínaje 1. lednem 2006 valná hromada nebo jiný orgán, který o výplatě těchto příjmů rozhoduje.

Čl. VI

V části první čl. II zákona č. 669/2004 Sb. , kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb. , o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, se body 3 až 5 zrušují.

Čl. XVIII

Tento zákon nabývá účinnosti prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž byl tento zákon vyhlášen, s výjimkou části šesté, čl. IX, která nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2007.

Důvodová zpráva k zákonu č. 545/2005 Sb.

K bodu 31 - § 19 odst. 3 písm. b) a c), § 19 odst. 4

Ke zvýšení atraktivity podnikatelského prostředí České republiky se navrhuje urychlit snížení podmínky kvalifikované účasti mateřské společnosti na dceřiné společnosti. Tato úprava není v rozporu se směrnicí Rady č. 90/435/EHS, ve znění směrnice Rady 2003/123/ES. Podle platného znění zákona o daních z příjmů měla hranice minimální účasti mateřské společnosti na dceřiné společnosti ve výši 10 % na základním kapitálu začít platit až od roku 2009

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas se závěrem předkladatele příspěvku, že práh procentní míry účasti ve výši 10 % se uplatní i po 31. 12. 2006. Tento závěr přitom není třeba podporovat žádným „historickým výkladem“, neboť vychází ze zásady lex posterior derogat priori (později přijatý zákon ruší zákon dříve přijatý). To v řešeném případě znamená, že veškerá ustanovení Z669 (jako zákona dříve přijatého) upravující výši prahu procentní míry účasti jsou derogována ustanoveními Z545 (jako zákona později přijatého) upravujícími stejnou oblast, a to včetně výslovně nezrušených ustanovení o účinnosti poklesu uvedeného prahu v Z669.

Příspěvek 153/14.11.06 – MF vyčká na stanovisko MPSV

153/14.11.06 - Stravné a kapesné při zahraničních pracovních cestách dle nového zákoníku práce

Předkládá: Mgr. Ondřej Dráb, daňový poradce, č. osvědčení 3754

1. Úvod

Nový zákoník práce, tj. zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen „ZP“), přináší i novou úpravu cestovních náhrad, která s účinností od 01.01.2007 přestává být upravena v samostatném zákoně č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve znění pozdějších předpisů (tento zákon se dle § 395 ZP k uvedenému datu ruší), ale stává se součástí ZP. Nová zákonná úprava cestovních náhrad však s sebou bohužel přináší některé nevyjasněné otázky, které se s ohledem na ustanovení § 6 a § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném k 01.01.2007 (dále jen „ZDP“) velmi významně promítají do oblasti daně z příjmů. Vzhledem k blížícímu se datu účinnosti nového ZP a s ním související novely ZDP (zákon č. 264/2006 Sb.), je proto třeba tyto interpretační nejasnosti, které ze zákona č. 262/2006 Sb. vyplývají a které se týkají zejména poskytování cestovních náhrad při zahraničních pracovních cestách zaměstnanců zaměstnaných v tzv. podnikatelském sektoru, objasnit a zaujmout k nim sjednocující výklad.

2. Základní principy

Dle ustanovení § 166 odst. 1 ZP je „zaměstnavatel (působící v podnikatelském sektoru) povinen za podmínek dále stanovených poskytnout zaměstnanci stravné ve výši a za podmínek stanovených v § 163 a náhradu

a) jízdních výdajů,

b) jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny,

c) výdajů za ubytování,

d) stravovacích výdajů v cizí měně (dále jen „zahraniční stravné“),

e) nutných vedlejších výdajů.“

Dle ustanovení § 166 odst. 2 ZP „může zaměstnavatel při zahraniční pracovní cestě poskytnout zaměstnanci i další cestovní náhrady“.

V praxi se při výkladu shora citovaných ustanovení ZP vyskytují interpretační problémy v relaci k poskytování stravného a kapesného při zahraničních pracovních cestách.

2.1 Zahraniční stravné

Jazykovým výkladem § 166 odst. 1 ZP lze dojít k závěru, že zaměstnanci zaměstnanému v podnikatelské sféře náleží při zahraniční pracovní cestě současně stravné dle § 163 ZP (stravné při tuzemské pracovní cestě) i stravné dle § 170 ZP (stravné při zahraniční pracovní cestě). § 166 odst. 1 ZP totiž výslovně říká, že (při zahraniční pracovní cestě) je zaměstnavatel povinen „**poskytnout zaměstnanci stravné ve výši a za podmínek stanovených v § 163 a náhradu ... stravovacích výdajů v cizí měně**“.

Tj. výkladem ustanovení § 166 nového ZP týkajícího se druhů cestovních náhrad při zahraničních pracovních cestách lze dojít k závěru, že náhrada stravovacích výdajů v cizí měně (zahraniční stravné) představuje jakési zvýšení stravného pro případ, že je zaměstnanec vyslán na zahraniční pracovní cestu. Zákonodárce totiž stanovil náhradu stravného při zahraniční pracovní cestě duplicitně.

Důvodová zpráva se k problematice duplicitního poskytování stravného při zahraniční pracovní cestě zaměstnavatelem zaměstnanci nevyjadřuje, pouze se v ní uvádí, že se úpravou stanovují druhy cestovních náhrad, které je zaměstnavatel povinen poskytnout zaměstnanci, kterého vyšle na pracovní cestu.

Oproti tomu, dosavadní platná právní úprava zakotvená v zákoně č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZCN“), ve svém ustanovení § 12 odst. 1 jasně stanoví, že zaměstnanci při zahraniční pracovní cestě přísluší za podmínek v zákoně dále stanovených (pouze) stravné v cizí měně. Nedochozí tak k souběhu poskytnutí stravného pro tuzemské pracovní cesty se stravným pro zahraniční pracovní cesty.

Přestože to ze zákona výslovně nevyplývá, domnívá se však předkladatel, že duplicitní poskytování stravného (resp. jeho jakési navýšení) při zahraniční pracovní cestě nebylo zákonodárcem předpokládáno a je *contra rationem legis*. Vyjdeme-li totiž z podstaty poskytování cestovních náhrad a z jejich výše dle nového ZP, můžeme dospět k závěru, že úmyslem zákonodárce bylo sledovat (s jistými drobnými odchylkami) stávající postup dle ZCN i po 31.12.2006, tj. poskytovat i nadále při tuzemských pracovních cestách stravné dle § 163 ZP, při zahraničních pak (pouze) náhradu stravovacích výdajů v cizí měně dle § 170 ZP.

2.2 Kapesné při zahraniční pracovní cestě

Přestože již některé výklady ZP docházejí k závěru, že zaměstnavatel může při zahraniční pracovní cestě poskytovat kapesné do výše 40 % stravného určeného při zahraniční pracovní cestě, z textu zákona samotného tento závěr výslovně nevyplývá, neboť kapesné je explicitně upraveno jen pro zaměstnance tzv. neziskového, resp. veřejného sektoru. Ustanovení § 180 ZP upravující poskytování kapesného je totiž zařazeno v rámci části sedmé, hlavy třetí ZP, která je označena a upravuje poskytování cestovních náhrad zaměstnancům zaměstnavatele, který je „státem, územním samosprávným celkem, státním fondem, příspěvkovou organizací, jejíž náklady na platy a odměny za pracovní pohotovost jsou plně zabezpečovány z příspěvku na provoz poskytovaného z rozpočtu zřizovatele nebo z úhrad podle zvláštních právních předpisů nebo školskou právníčkou osobou zřízenou podle školského zákona“, a to bez odkazu, ze kterého by bylo možno odvodit aplikaci tohoto ustanovení i pro podnikatelské subjekty. Úprava náhrad ve veřejném sektoru je naopak postavena tak, že stanoví pouze výjimky z úpravy cestovních náhrad platné pro zaměstnance v podnikatelském sektoru. Z toho lze dovodit, že úpravu pro zaměstnance veřejného sektoru nelze použít pro zaměstnance sektoru podnikatelského ani subsidiárně, a proto v něm lze jen stěží poskytovat kapesné dle pravidel platných pro veřejný sektor.

Na druhou stranu s kapesným i u zaměstnanců soukromého sektoru počítá důvodová zpráva k zákonu, a to v rámci demonstrativního výčtu nutných vedlejších výdajů při pracovní cestě. Záměr zákonodárce je tedy zcela zřejmý, tj. zákonodárce s poskytováním kapesného při zahraniční pracovní cestě zaměstnance podnikatelského sektoru počítal, pouze tento svůj úmysl neformuloval dostatečně přesně. Poskytování kapesného zaměstnancům zaměstnavatelů z podnikatelského sektoru formou náhrady nutných vedlejších výdajů však naráží na fakt, že zákonná úprava náhrady nutných vedlejších výdajů umožňuje náhradu těchto výdajů pouze v prokázané výši a, pouze nemůže-li zaměstnanec skutečnou vynaloženou výši prokázat, náleží mu tato náhrada v obvyklé ceně zakoupeného zboží či služeb. Kapesné ovšem představuje náhradu v určité „paušalizované“ výši, tj. nejedná se ani o prokázanou ani o obvyklou výši vynaložených nákladů zaměstnance.

Dosavadní právní úprava upravuje podmínky pro poskytování kapesného v § 13 ZCN. Zde je výslovně zakotvena možnost jakéhokoli zaměstnavatele poskytovat zaměstnanci při zahraniční pracovní cestě vedle stravného též kapesné v cizí měně, jehož výše je ohraničena 40 % stravného určeného podle § 12 ZCN. V současné době proto díky precizněji formulované právní úpravě nedochází k výše uvedenému rozporu vyplývajícímu ze ZP.

Ve světle nové právní úpravy však bez jakéhokoli podkladu (viz již zmiňovaná důvodová zpráva k ZP) dochází nejenom k přerušení kontinuálního výkladu v otázce poskytování kapesného zaměstnavatelem zaměstnanci při zahraničních pracovních cestách, jak byl doposud chápán a aplikován, ale především také ke zcela zřejmé a neodůvodněné nerovnosti mezi zaměstnanci pracujícími ve veřejném a v podnikatelském sektoru. A to přestože na základě čl. 1 Listiny základních práv a svobod jsou si všichni rovni ve svých právech.

3. Závěr

Zaměstnancům zaměstnavatelů z tzv. podnikatelského sektoru náleží při zahraničních pracovních cestách pouze náhrada stravovacích výdajů v cizí měně, nikoli současně též stravné ve výši odpovídající stravnému při tuzemské pracovní cestě.

Zaměstnavatel z tzv. podnikatelského sektoru je oprávněn poskytnout svému zaměstnanci při zahraniční pracovní cestě kapesné dle § 180 ZP, tj. až do výše 40 % zahraničního stravného stanoveného podle § 170 odst. 3 a § 179 ZP.

4. Návrh řešení

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek společně se stanoviskem Ministerstva financí ČR vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

Problematika dotýkající se cestovních náhrad je plně v kompetenci Ministerstva práce a sociálních věcí. Dopisem náměstkyně ministra financí byl osloven příslušný náměstek MPSV s žádostí o zaujetí stanoviska a následné účasti na jednání KV KDP v prosinci t.r.

Tento bod je tedy potřebné odložit na další jednání Koordinačního výboru.

DPH

Příspěvek 117/29.03.06 – přeložení příspěvku na příští zasedání KV - otevřeno

117/29.03.06 - Uplatňování DPH u oprav prováděných výměnným způsobem

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826

1. Úvod

V některých oblastech podnikání se stává standardem provádět opravy vadných zařízení výměnným způsobem. Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit správný režim těchto oprav z pohledu DPH, a to zejména v případech, kdy se servisní činnost vykonává v rámci EU a ve vztahu k třetím zemím.¹

2. Popis situace

2.1 Servisní společnost v jiném členském státu EU

Servisní společnost se sídlem v jiném členském státu EU, která nemá v ČR sídlo, místo podnikání ani provozovnu, uzavře s českým zákazníkem smlouvu o opravě určitého typu zařízení. Obdobnou smlouvu má Servisní společnost uzavřenu s dalšími zákazníky v EU i ve třetích zemích.

Na základě smlouvy předá český zákazník své vadné zařízení servisní společnosti, aby mu jej opravila. Servisní společnost vadné zařízení převzaté od českého zákazníka vymění za jiné zařízení stejného druhu, které již dříve jako vadné převzala od jiného zákazníka a následně je opravila.

¹ Tento příspěvek navazuje na příspěvek DPH při reklamaci zboží autorů Mgr. Milana Tomíčka a Ing. Marie Konečné, CSc. projednávaný na koordinačním výboru č. 7/2004.

Prakticky tak dochází k „cirkulaci“ opravených zařízení stejného typu mezi zákazníky. Zákazníci však nejsou prakticky schopni zmapovat cirkulaci jednotlivých zařízení, tzn. nejsou schopni určit další pohyb konkrétního vadného zařízení po jeho výměně za opravené zařízení stejného typu. K opravě výměnným způsobem, tj. k předání vadného zařízení a převzetí již opraveného zařízení může dojít jak na území ČR, tak i v jiném členském státu EU. Oprava je však vždy fyzicky provedena v sídle servisní společnosti mimo ČR.

2.2 Servisní společnost v ČR

Mechanismus oprav je stejný jako v bodě 2.1. V tomto případě však opravy fyzicky provádí na území ČR servisní společnost se sídlem v ČR pro zákazníky, kteří mají sídlo jak v členských státech EU, tak i ve třetích zemích. Vadné zařízení je zasláno zákazníkem do ČR, servisní společnost je vymění za opravené, které obratem pošle zákazníkovi, a vadné zařízení pak sama opraví tak, aby bylo připraveno pro výměnu za jiné vadné zařízení stejného typu pro jiného zákazníka, který má sídlo v jiném členském státu EU nebo ve třetí zemi.

3. Analýza

3.1 Obecně

Základní otázkou je, jak posoudit výše popsanou situaci z hlediska zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“); zda jako dvě vzájemná dodání zboží (zařízení) mezi zákazníkem a servisní společností nebo jako poskytnutí jedné služby (opravy zařízení) servisní společností zákazníkovi.

Dle § 13 odst. 2 ZDPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Dle § 14 odst. 1 ZDPH se poskytnutím služby rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží, a některé další skutkové podstaty. Obdobné vymezení obsahují čl. 5(1) a čl. 6(1) Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně („Šestá směrnice“).

Pokud jde o poskytnutí služby ve smyslu ZDPH a Šesté směrnice, pak je nutno také určit, kde je místo zdanitelného plnění a kdo je povinen uplatnit daň, tzn. zda platí obecná úprava podle § 9 ZDPH nebo některý ze zvláštních režimů podle § 10 ZDPH.

Ani ZDPH a ani Šestá směrnice neobsahují jasná pravidla pro uplatňování DPH při provádění oprav výměnným způsobem². Proto je třeba při určení charakteru tohoto způsobu provádění oprav vycházet z obecných definic dodání zboží a poskytnutí služby v ZDPH a potažmo v Šesté směrnici, jakož i z obecných principů uplatňování DPH tak, jak byly vyloženy v rozhodnutích Soudního dvoru Evropských společenství („ESD“). Přitom však ani ESD dosud přímo neřešil otázku charakteru oprav prováděných výměnným způsobem z hlediska správného uplatňování DPH.

² Pouze jako analogii pro účely správného výkladu lze odkázat na čl. 3 odst. 2 Nařízení Rady č. 1777/2005 ze dne 17. října 2005, který stanoví implementační opatření ke Směrnici č. 77/388/EEC o společném systému daně z přidané hodnoty. Podle tohoto ustanovení se v případě, kdy dodavatel sestavuje stroj z jednotlivých částí dodaných zákazníkem jedná o poskytnutí služby podle čl. 6(1) Směrnice, tzn. nejde pro účely DPH o vzájemné samostatné dodání součástí zákazníkem montážní společnosti a smontovaného stroje montážní společností zákazníkovi.

Podle informací dostupných předkladateli se otázkou oprav zabýval pouze Výbor EU pro DPH na svém 41. zasedání konaném od 28. února do 1. března 1994. Výbor konstatoval, že opravy prováděné výměnným způsobem by měly být považovány za jediné plnění, nikoliv za vzájemné dodání zboží. Závěry Výboru však nejsou obecně závazné³, jejich oficiální znění není publikováno a navíc je sporné, zda mohou být brány v úvahu závěry z jednání, kterého se neúčastnila Česká republika.

ESD se však několikrát zabýval obecnou otázkou rozlišení mezi dodáním zboží a poskytnutím služby⁴ i povahou tzv. komplexních plnění. ESD konstatoval, že pokud je plnění tvořeno souborem dílčích úkonů, měly by se vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k danému plnění, aby bylo možno určit jednak zda se jedná o jediné plnění nebo o dvě či více samostatných plnění, a jednak zda toto jediné plnění má být kvalifikováno jako poskytnutí služeb.⁵

Pro rozlišení, zda určitá činnost má být pokládána za jedinou službu, která nemůže být uměle rozložena, je třeba vyhledat charakteristické prvky dotčené činnosti, aby bylo možno určit, zda je z pohledu průměrného spotřebitele poskytováno více samostatných hlavních plnění nebo pouze jediné plnění. V tomto ohledu ESD rozhodl, že o jediné plnění se jedná v případě, kdy dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělené hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé.⁶ Pokud jde o určení, zda určitá transakce má charakter dodání zboží nebo poskytnutí služby, musí být v úvahu brány všechny okolnosti, které mají vztah k dotčené transakci, aby bylo možno určit charakteristické rysy této transakce.⁷ Přitom je nutno v souladu s konstantní judikaturou ESD brát v úvahu činnost jako celek a nikoliv ji uměle rozdělovat na několik samostatných plnění, které by sami o sobě byly dodáním zboží, avšak jako celek jsou službou.⁸

Ze znění ZDPH i Šesté směrnice ve světle jejího výkladu ESD je zřejmé, že pro účely DPH je dána přednost materiálnímu pojetí transakce před ryze formálním pohledem na její jednotlivé části. Přitom není podstatný charakter transakce z pohledu právní úpravy příslušného členského státu EU.⁹ Přáním zákazníka je, aby měl vadné zařízení co nejrychleji opraveno a mohl jej dále používat pro své podnikání. Pro zákazníka není podstatné, zda po opravě obdrží totožné zařízení, které k opravě poskytl, nebo pouze zařízení stejného typu nebo se stejnými vlastnostmi.

Zákazník také často není schopen rozlišit, zda zařízení, které dostal po opravě zpět, je stejné jako to, které zaslal servisní organizaci, neboť předmětem oprav mohou být zařízení, která nemají vlastní výrobní číslo, popř. zákazník výrobní čísla svých zařízení neeviduje.

Úmyslem zákazníka není vadné zařízení servisní společnosti prodat a koupit od servisní společnosti jiné zařízení stejného druhu, tzn. nejde o výkup vadných zařízení se současným prodejem zařízení stejného druhu. Proto odměna za prováděnou údržbu, resp. opravu nezohledňuje a ani nemá zohledňovat cenu celého zařízení (neboť zařízení se neprodává ani

³ Nezávaznost závěrů Výboru EU pro DPH založeného na základě čl. 29 Šesté směrnice pro rozhodování ESD byl nedávno znovu potvrzen ve stanovisku Generálního advokáta k případu C-41/04 *Levob Verzekeringen BV*, bod 23.

⁴ Rozhodnutí ESD C-41/04 *Levob Verzekeringen BV*, body 18 až 22.

⁵ Rozhodnutí ESD C-349/96 *Card Protection Plan Ltd.*, body 27 až 29.

⁶ Rozhodnutí ESD C-173/88 *Morten Henriksen*, bod 11 a 12.

⁷ Rozhodnutí ESD C-34/99 *Primaback Ltd.*, bod 45.

⁸ Rozhodnutí ESD C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien A/S*, body 12 až 14.

⁹ Rozhodnutí ESD C-185/01 *Auto Lease Holland BV*, článek 32, rozhodnutí C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, body 7 a 8 rozhodnutí ESD C-435/03 *British American Tobacco Newman*, bod 35 a 36

nenakupuje).¹⁰ Servisní společnost také neoceňuje jednotlivá přijatá vadná zařízení z pohledu jejich tržní ceny (obvykle se provede pouze odhad nákladů na opravu).

Z hlediska DPH nemá být podstatné, jak je určitá služba poskytnuta, ale co je jejím výsledkem (pokud lze prokázat, že smyslem transakce je poskytnout službu a nikoliv dodat zboží). V případě opravy provedené „klasický“ i opravy provedené výměnným způsobem je výsledek stejný, tj. zákazník má k dispozici zařízení určitého typu bez vad. Proto by i způsob uplatnění DPH měl být stejný. Předkladateli není znám žádný členský stát EU, kde by oprava provedená výměnným způsobem byla principiálně považována za vzájemné dodání zboží. Naopak např. v Rakousku je oprava výměnným způsobem považována za obdobu služby spojené se zpracováním druhově určené věci.¹¹ Obdobné závěry byly přijaty i v Nizozemsku.

Pokud by měla být pro účely DPH být dána přednost striktně formální právní stránce celé transakce a oprava výměnným způsobem měla být považována za dvě samostatná zdanitelná plnění, tzn. dodání vadného zařízení servisní společnosti zákazníkem a současné dodání jiného zařízení servisní společností zákazníkovi, potom by stejný způsob uplatnění DPH musel aplikován na všechny případy, kdy je genericky určená věc dána ke zpracování nebo přepravě a při jejím vrácení zákazníkovi nelze s jistotou zjistit, zda je identická s původně předanou věcí.¹² Vedle faktických problémů by tento postup byl i v rozporu s výše uvedenými rozhodnutími ESD.

Pokud se na opravy provedené výměnným způsobem bude pohlížet jako na poskytování služby, pak je nutno dále stanovit místo, kde je tato služba poskytována. Provedení opravy výměnným způsobem lze podle názoru předkladatele podřadit pod provedení práce na movité věci podle § 10 odst. 4 písm. c) ZDPH, resp. § 10 odst. 5 ZDPH, kterými byl implementovány do ZDPH čl. 9(2)(c) a čl. 28b(F) Šesté směrnice.

Oprava je totiž provedena tak, že vadné zařízení je fyzicky přemístěno do jiného členského státu EU, zde je na něm provedena oprava, tzn. diagnostika vady, posouzení způsobu oprava a fyzická oprava nebo výměna vadných dílů, a následně je toto zařízení opět přemístěno do jiného členského státu EU. Přitom není podstatné, že členský stát EU, ze kterého je vadné zařízení přemístěno k opravě nemusí být shodný s členským státem, ke je následně odesláno opravené zařízení.

Pokud zákazník, který je registrován k dani v jiném členském státu EU než servisní společnost, poskytne servisní společnosti své daňové registrační číslo, pak pro servisní společnost nebude služba poskytnutá zákazníkovi ve formě práce na movité věci předmětem daně a zákazník sám bude povinen na přijatou službu uplatnit daň na výstupu.

¹⁰ Rozhodnutí ESD C-258/95 *Julius Fillibeck Sohne*, body 12 a 13, rozhodnutí C-102/86 *Apple and Pear Development Council*, bod 12, rozhodnutí C-154/80 *Cooperatieve Aardeppelenbewaarpats*, bod 13, rozhodnutí C-230/87 *Naturally Yours Cosmetics*, bod 16, rozhodnutí C-126/88 *Boots Company*, bod 19, rozhodnutí C-38/93 *Glawe*, bod 8, rozhodnutí C-33/93 *Empire Stores*, bod 18, rozhodnutí C-288/94 *Argos Distributors*, bod 16.

¹¹ Příkladem zpracování druhově určené věci je např. dodání obilí k umletí v případě, kdy je současně odebrána mouka v množství odpovídajícím dodanému obilí. Tato činnost je považováno za poskytnutí jediné služby – umletí obilí a nikoliv za dvě vzájemná dodání zboží – obilí a mouky. Obdobně lze použít příklad výroby ovocných destilátů z domácích výpěstků v pěstitelských pálenicích, kdy do pálenice je zákazníkem dodán polotovary (kvas) nebo ovoce, a zákazník odebere příslušné množství destilátu. Je přitom technicky prakticky nemožné zjistit, zda destilát odebraný zákazníkem byl vyroben z polotovaru nebo ovoce dodaného zákazníkem.

¹² Například při přepravě a skladování určitých substrátů (např. pohonné hmoty), kdy je skladovateli/dopravci předáno určité množství substrátu s tím, že skladovatel/přepravce vyskladní stejné množství téhož substrátu v určitém čase či na určitém odlišném místě. Skladovatel/přepravce není schopen zajistit vydání identického substrátu, jaký mu byl předán. Navíc smíšením předaného substrátu se substráty předanými skladovateli/přepravci jinými jeho zákazníky získá skladovatel/přepravce vlastnické právo k tomuto substrátu.

3.2 Servisní společnost v jiném členském státu EU

Pokud servisní společnost přijme od českého zákazníka zařízení k opravě, místo vadného zařízení poskytne zákazníkovi opravené zařízení stejného druhu a vadné zařízení následně přemístí k provedení opravy do jiného členského státu EU, pak tato oprava bude pro účely DPH považována za práci na movité věci. Pro účely DPH není podstatné, zda je práce provedena na jiné věci, než kterou zákazník k opravě servisní společnosti předal.

Místo plnění se u služeb spočívajících v provedení práce na movité věci stanoví dle § 10 odst. 4 písm. c) ZDPH jako místo, kde byla fyzicky vykonána oprava zařízení, které je zákazníkovi následně vyměněno za jeho vadné zařízení (nikoliv jako místo, kde pošlo pouze k předání vadného zařízení nebo převzetí opraveného zařízení, nebo jako místo, kdy byla vykonána oprava vadného zařízení přijatého od zákazníka, pokud se tato místa liší).

Podle § 10 odst. 5 ZDHP, pokud je poskytnuta služba práce na movité věci osobě registrované k dani v jiném členském státě, než ve kterém je tato služba uskutečněna, za místo plnění se považuje území členského státu, který vydal daňové identifikační číslo, které tato osoba poskytla pro poskytnutí této služby.

Pokud český zákazník předá své české DIČ servisní společnosti a servisní společnost prokáže, že vadné zařízení převzaté od českého zákazníka je přemístěno k opravě z ČR do jiného členského státu EU, český zákazník dostane jiné zařízení stejného druhu, které bylo fyzicky opraveno v jiném členském státu EU a následně přemístěno z jiného členského státu EU do ČR, pak je tato oprava zdánlivým plněním s místem plnění v ČR. Daň na výstupu je podle § 108 odst. 1 písm. f) ZDPH povinen přiznat a zaplatit plátce, kterému byla tato služba poskytnuta, tzn. český zákazník. Pro posouzení splnění podmínky odeslání zařízení z členského státu EU, ve kterém byla provedena oprava, je rozhodující, že výměnou za přijaté vadné zabylo odesláno opravené zařízení, nikoliv zda v budoucnu po provedení opravy bude odesláno přijaté vadné zařízení přijaté od zákazníka (v případě, kdy lze pohyb jednotlivých zařízení sledovat).

Pokud jde o povinnost servisní společnosti se sídlem v jiném členském státu EU registrovat se v důsledku výše popsanych operací jako plátce DPH v ČR, registrační povinnost podle názoru předkladatele této osobě nevzniká, neboť zde nedodává zboží, neposkytuje služby ani neuskutečňuje jinou ekonomickou činnost ve smyslu § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH.

3.3 Servisní společnost v ČR

Pokud česká servisní společnost provádí opravy výměnným způsobem, místo plnění se stanoví podle § 10 odst. 4 písm. c) ZDPH jako místo, kde byla fyzicky provedena oprava zařízení, které je následně zákazníkovi vyměněno za jeho vadné zařízení (nikoliv jako místo, kde pošlo pouze k předání vadného zařízení nebo převzetí opraveného zařízení, nebo jako místo, kdy byla vykonána oprava vadného zařízení přijatého od zákazníka, pokud se tato místa liší)

Pokud česká servisní společnost provádí opravy výměnným způsobem pro společnost z jiných členských států EU, pak je podle § 10 odst. 5 ZDPH místem plnění členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, které zákazník poskytl české servisní společnosti pro poskytnutí služby a tato služba není předmětem DPH v ČR.

Česká servisní společnost musí prokázat, že za každé vadné zařízení přijaté z jiného členského státu EU bylo z ČR odesláno opravené zařízení (tzn. pro posouzení splnění podmínky odeslání zařízení z ČR je rozhodující, že bylo odesláno bezvadné zařízení, nikoliv zda v budoucnu pro provedení opravy bude vadné zařízení předané zákazníkem servisní společnosti odesláno z ČR do jiného členského státu EU) a dále musí prokázat daňovou registraci svých zákazníků v jiných členských státech EU.

V případě, kdy zákazník české servisní společnosti má sídlo nebo místo podnikání mimo EU, bude provedení opravy pro českou servisní společnost plněním osvobozeným od daně s plným nárokem na odpočet podle § 67 odst. 2 ZDPH. Česká servisní společnost bude muset pro uplatnění osvobození prokázat, že za každé vadné zařízení přijaté ze třetího státu bylo do třetího státu odesláno bezvadné zařízení, a to servisní společností, zákazníkem nebo třetí zmocněnou osobou (tj. pro posouzení splnění podmínky odeslání zařízení z ČR je rozhodující, že bylo odesláno bezvadné zařízení, nikoliv zda v budoucnu pro provedení opravy bude odesláno do třetího státu vadné zařízení přijaté od zákazníka).

Vzhledem ke generickému charakteru zařízení není servisní společnost povinna sledovat pohyb jednotlivých konkrétních zařízení určených např. podle výrobních čísel. Pro uplatnění výše uvedených režimů stačí, aby počet zařízení určitého druhu přijatých k opravě z jiných členských států EU, resp. ze třetích zemí, byl shodný s počtem zařízení, které byly po opravě v ČR odeslány výměnou za přijatá vadná zařízení do jiných členských států EU, resp. do třetích zemí. Tímto způsobem servisní společnost prokáže, že nenakoupila žádná vadná zařízení a že ani neprodala žádná opravená zařízení.

4. Závěr

Na základě výše uvedených argumentů navrhuje přijmout následující závěr:

- (i) Provedení opravy výměnným způsobem se pro účely DPH považuje za poskytnutí jediného plnění servisní společností zákazníkovi.
- (ii) Podstatou tohoto plnění je poskytnutí služby, která spočívá v provedení práce na movité věci podle § 10 odst. 4 písm. c), resp. § 10 odst. 5 ZDPH. Místo plnění se stanoví jako místo, kde byla fyzicky vykonána oprava zařízení, které je zákazníkovi vyměněno za přijaté vadné zařízení (nikoliv jako místo, kde byla následně provedena oprava vadného zařízení přijatého od zákazníka).
- (iii) V případě, kdy je oprava výměnným způsobem provedena pro českého plátce osobou se sídlem v jiném členském státu EU, vadné zařízení je odesláno z ČR do jiného členského státu EU a jiné zařízení stejného typu již dříve opravené je odesláno z jiného členského státu EU do ČR, je místo plnění této služby podle § 10 odst. 5 ZDPH v ČR a podle § 108 odst. 1 písm. f) ZDPH je daň na výstupu povinen přiznat a zaplatit český plátce, pro kterého byla služba poskytnuta.
- (iv) V případě, kdy opravu výměnným způsobem provádí česká servisní společnost pro zákazníka se sídlem v jiném členském státu EU, místem plnění je členský stát EU, který vydal daňové identifikační číslo, které zákazník poskytl české servisní společnosti při poskytnutí služby. Servisní společnost však musí prokázat, že za vadné zařízení přijaté k opravě a přemístěné do ČR z jiného členského státu EU bylo

výměnou z ČR do jiného členského státu EU odesláno zákazníkovi jiné zařízení, které bylo již dříve fyzicky opraveno na území ČR.

- (v) V případě, kdy opravu provádí česká servisní společnost pro zákazníka se sídlem mimo EU, jedná se o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet podle § 67 odst. 2 ZDPH. Servisní společnost však musí prokázat, že za vadné zařízení přijaté k opravě a přemístěné do ČR ze třetího státu bylo výměnou z ČR do třetího státu odesláno zákazníkovi jiné zařízení, které bylo již dříve fyzicky opraveno na území ČR.

DOPLNĚNÍ PŘÍSPĚVKU

Režim uplatňování DPH u oprav prováděných výměnným způsobem z pohledu implementace závěrů Výboru pro DPH Evropské Unie v některých členských státech EU

1. Úvod

Tento materiál je přílohou příspěvku **117/29.03.06 - Uplatňování DPH u oprav prováděných výměnným způsobem** předloženého k projednání Koordinačnímu výboru Ministerstva financí České republiky a Komory daňových poradců České republiky.

Cílem tohoto materiálu je zejména poskytnout přehled týkající se způsobu uplatňování DPH u oprav prováděných výměnným způsobem v některých jiných členských státech EU a to v situaci popsané ve výše uvedeném příspěvku.

Výběr členských států byl předkladatelem proveden tak, aby byly rovnoměrně zastoupeny „staré“ i „nové“ členské státy s ohledem na velikost a hospodářský význam vybraných států v rámci EU tak, aby poskytl ucelený přehled o obvyklých režimech DPH v rámci EU.

Dokument byl vypracován na základě žádosti ministerstva financí vyslovené v průběhu společné diskuse s předkladatelem a má sloužit jako praktický doplňující argument k informacím a argumentům, které již byly předkladatelem uvedeny v původním příspěvku a v rámci souvisejících jednání.

2. Výbor pro DPH Evropské unie

Poradní výbor pro daň z přidané hodnoty (dále jen „Výbor“) byl založen jako poradní orgán pro otázky související s uplatňováním DPH v rámci EU.¹³ Výbor je složen ze zástupců členských států a Komise. Některá ustanovení Šesté směrnice ukládají povinnost konzultovat vybraná opatření s Výborem.

Výbor musí dále zkoumat otázky týkající se uplatňování DPH předložené z vlastní iniciativy jeho předsedy nebo na žádost zástupců členských států. Nehledě na to, že Výbor je pouze poradním orgánem, jeho rozhodnutí a metodické pokyny mají významný vliv na režim uplatňování DPH v členských státech. V praxi se tak členské státy při uplatňování DPH často řídí rozhodnutími a metodickými pokyny Výboru.

¹³ Čl. 29 Šesté směrnice EU o DPH (77/388/EHS)

Režim uplatňování DPH u prací prováděných na movité věci odeslané ke zpracování z jiného členského státu a následně vrácené zpět do státu odeslání, včetně režimu DPH u záručních oprav prováděných prostřednictvím výměny vadného zboží, byl předmětem jednání Výboru pro DPH v průběhu jejího 41. zasedání, které se uskutečnilo v roce 1994. S ohledem na skutečnost, že znění závěrů přijatých Výborem pro DPH nebyly dosud oficiálně zveřejněny, předkladatel uvádí text publikovaný v knize „Průvodce evropskými směrnici o DPH“, jejímiž autory jsou Ben Terra a Julie Kajus a která byla publikována Mezinárodním úřadem pro fiskální dokumentaci (IBFD). Pro účely tohoto příspěvku považuje předkladatel níže uvedený text za autentický.

5.10.2 DPH a vrácené zboží uvnitř Společenství

Pokud plátce přemístí zboží z místa svého podnikání do jiného členského státu v rámci svého podnikání, je toto považováno za (inta-komunitární) dodání zboží za úplaty pokud takovéto přemístění není prováděno pro účely uvedené v článku 28a(5)(b) body 1 až 7 Šesté směrnice, tj. mimo jiné pokud je přemísťovaná zboží předmětem intra-komunitárního dodání nebo je prováděno za účelem práce na movité věci fyzicky provedené ve státě, kam přemístěné nebo odeslané zboží směřuje.

V průběhu 41. zasedání Výboru pro DPH, které se uskutečnilo 28. února a 1. března 1994, byla diskutována aplikace ustanovení článku 28a(5)(b) Šesté směrnice v případech, kdy zboží prodané zahraničnímu zákazníkovi je vráceno zpět kupujícímu z důvodu, že:

- *zahraniční kupující odmítá akceptovat nakoupené zboží;*
- *strany se dohodly na odstoupení od smlouvy;*
- ***kupující vrátí nakoupené zboží zahraničnímu dodavateli za účelem opravy podle smlouvy o záruce.***

(...)

3. Oprava dodaného zboží prodávajícím na základě smlouvy o záruce

Pokud plátce daně přemísťuje zboží do jiného členského státu pro účely svého podnikání, zejména pro účely dodání služeb uskutečněných pro jinou osobu podléhající dani a zahrnující práci na příslušném zboží fyzicky prováděnou v členském státě, kam bylo zboží odesláno nebo přepraveno, pak takovéto přemístění není považováno za fiktivní intra-komunitární plnění (viz článek 28a(5)(b), bod 5 Šesté směrnice). V souladu jak s původním textem článku 28a(5)(b), bod 5, tak i s textem doplněným druhou Zjednodušující směrnicí (doplňující požadavek, že zboží potom, co bylo zpracováno, je odesláno zpět plátcovi v členském státě, ze kterého bylo toto zboží původně odesláno nebo přepraveno), oprava provedená na základě smlouvy o záruce není službou vzhledem k absenci úhrady. Úzký výklad článku 28a(5)(b) ústí v závěr, že plátce dopravující nebo odesílající zboží ke zpracování uskutečňuje intra-komunitární dodání zboží, po kterém následuje intra-komunitární pořízení zboží v členském státě, kde je zboží opravováno.

Bylo odsouhlaseno, že pro aplikaci ustanovení čl. 28a(5)(b), bod 5, oprava zboží bez úhrady na základě smlouvy o záruce bude považována za poskytnutí služby v případě, že zboží bylo předmětem intra-komunitárního dodání v případech 3a a 3b

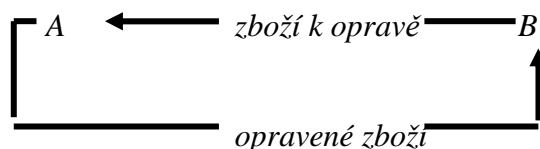
uvedených níže. Výbor pro DPH neodkazoval na druhou Zjednodušující směrnici, neboť tato nebyla v době projednání otázky přijata.

3.1. Příklad 3a – Oprava

Dodavatel A v členském státě 1 dodal zboží plátcí daně B v členském státě 2. V průběhu záruční doby B vrátí zboží dodavateli A za účelem jeho opravy. Po provedení opravy A vrátí zboží B bez toho, aby požadoval úhradu.

Členský stát 1

Členský stát 2



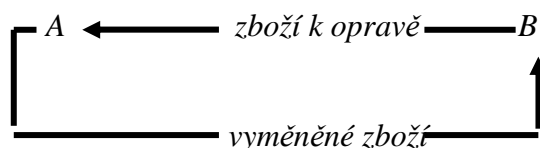
Řešení:

Podle původního textu přechodných ustanovení, pro účely DPH, B zaznamená zboží do své evidence jako kdyby zboží bylo předmětem oprav podle článku 28a(5)(b). Plátce daně B se nepotřebuje registrovat k dani v členském státě 1.

Na základě druhé Zjednodušující směrnice, navíc k výše uvedeným povinnostem B, A musí také vést dostatečně detailní evidenci, která umožňuje identifikovat zboží k němu odeslané, které se vztahuje ke službám uvedeným v článku 9(2)(c) Šesté směrnice.

3.2. Příklad 3b – Oprava/výměna zboží

Zboží tvořící část obchodního majetku plátce daně B se sídlem v členském státě 2 má závadu. B pošle toto zboží nebo jeho vadnou část k jeho dodavateli A se sídlem v členském státě 1 nebo do opravny, kterou má A v členském státě 1. A nevrátí opravené zboží/součást, ale pošle náhradní zboží/součást a ponechá si vadné zboží/součást zaslanou B. Podle okolností (oprava na základě záruky nebo mimo záruku), A uplatní nebo neuplatní požadavek na úhradu za provedenou opravu.



Řešení:

Bez ohledu na to, zda B si je nebo není vědom toho, že zboží bylo vyměněno a bez ohledu na to, zda za tuto výměnu je nebo není požadována úhrada, dodání vyměněného zboží/dílu plátcem A oproti poskytnutí vadného zboží/dílu zaslaného plátcem B může být považováno za službu poskytovanou podle parametrů článku 28a(5)(b), bod 5. B by měl evidovat vadné zboží ve své evidenci jako kdyby zboží bylo předmětem opravy podle článku 28a(5)(b) a následně by toto zboží mělo být z této evidence vyňato na základě toho, že bylo obdrženo vyměněné zboží. Plátce B nemá povinnost se registrovat v členském státě 1.

Navíc k výše uvedeným povinnostem plátce B, na základě druhé Zjednodušující směrnice, A musí také vést dostatečně podrobnou evidenci, která umožňuje identifikaci zboží, které k němu bylo odesláno, a ve vztahu ke kterému došlo k poskytnutí služby podle čl. 9(2)(c), bod 4 Šesté směrnice.

3. Situace v některých členských státech EU

Níže je uvedeno shrnutí srovnání režimu uplatňování DPH u oprav výměnným způsobem v případě následujících „starých“ členských států:

- Rakousko
- Belgie
- Francie
- Německo
- Itálie
- Nizozemsko
- Španělsko a
- Velká Británie.

Dále byla provedena analýza režimu uplatňování DPH v Maďarsku a Polsku, tedy v členských státech, které teprve nedávno přistoupily k EU spolu s Českou republikou. Z provedené analýzy vyplynulo, že v těchto dvou „nových“ členských státech EU nebyly metodické pokyny Výboru pro DPH zakomponovány do národní legislativy upravující DPH a nebylo možné přijmout jednoznačný závěr o tom, jakému režimu opravy prováděné výměnným způsobem podléhají. Toto však neznamená, že v těchto členských státech EU představují tyto opravy dvě samostatná dodání zboží, neboť dosud není k dispozici oficiální stanovisko daňové správy těchto zemí k problematice uplatňování DPH u oprav prováděných výměnným způsobem.

3.1 Rakousko

Podle informací, které má předkladatel k dispozici, dosud nebylo vydáno žádné oficiální stanovisko rakouské daňové správy, které by se zabývalo uvedenou záležitostí a též dosud nebyla tato problematika řešena v soudním řízení. Obecně lze říci, že rakouské finanční orgány zaujímají ten přístup, že přednost má být vždy dána tomu, co je podstatou celé „komplexní“ služby a která její část převažuje. Pokud je dominantní činností poskytnutí služby a „dodání“ zboží je pouze nezbytným předpokladem pro tuto službu, pak by charakter plnění měl být určen podle nejpodstatnějšího znaku celé transakce. Výše uvedené znamená, že pokud je podstatou služby oprava a při poskytování této služby dochází k odeslání a výměně výrobků, toto odeslání a výměna nebudou pro účely uplatňování DPH v Rakousku posuzovány zvlášť.

3.2 Belgie

Ačkoliv podle informací, které má předkladatel k dispozici, belgické daňové orgány dosud nevydaly žádné oficiální stanovisko týkající se specificky režimu DPH v případě poskytování oprav prostřednictvím výměny, belgická daňová správa se obecně řídí doporučeními, která jsou vydána Výborem EU pro DPH.

Navíc belgické daňové orgány vydaly nezávazné stanovisko¹⁴, které uvádí, že ustanovení belgického zákona o DPH by měla být v případě oprav výměnným způsobem interpretována velmi široce. Podle tohoto rozhodnutí, na základě článku 12b(2)(5) belgického zákona o DPH, by za vzájemné dodání zboží pro účely DPH neměla být pokládána situace, kdy dochází k odeslání určitého druhu zboží z Belgie do jiného členského státu za účelem provedení služeb na tomto zboží, přičemž stejný druh zboží je po provedení opravy vrácen zpět belgickému odesilateli.

3.3 Francie

Francouzský zákon o DPH neobsahuje žádné zvláštní ustanovení, které by specificky řešilo problematiku uplatňování DPH v případech oprav provedených výměnným způsobem.

Nicméně pozice francouzských daňových orgánů je taková, že postupují v souladu s doporučením, které v této věci dal Výbor pro DPH. To znamená, že podle stanoviska francouzské daňové správy by poskytování oprav výměnným způsobem mělo být považováno pro účely DPH za poskytnutí jediné služby a nikoliv za vzájemné dodání zboží.

Tento postup byl také potvrzen v několika soudních rozhodnutích.¹⁵ Jeden z případů se týkal výměny za úplatu použitých hodinek vrácených zákazníky za nové. Soud došel k závěru, že se v tomto případě nejedná o vzájemné dodání zboží, ale o poskytnutí služby ve formě opravy hodinek, a to i přesto, že hodinky nebyly po opravě vráceny zpět zákazníkovi.

Z výše uvedeného důvodu lze přijmout závěr, že režim uplatňovaný Francií ve vztahu k opravám prováděným výměnným způsobem je v souladu s postupem navrženým v původním příspěvku.

3.4 Německo

Podle informací, která má předkladatel k dispozici, nebyl dosud publikován případ, ve kterém by německé daňové orgány postupovaly odlišně, než jak uvádí stanovisko Výboru. Naopak jsou podle informací dostupných předkladateli německé daňové orgány toho názoru, že plátcí daně mohou postupovat způsobem uvedeným ve stanovisku Výboru.

Zjednodušující postup, který je umožněn při dodání zboží z Německa do jiného členského státu za účelem provedení různých operací a následného vrácení stejného druhu zboží po provedení operací zpět do Německa, je interpretován velmi široce a proto může být použit i ve vztahu k opravám provedeným výměnným způsobem.

To znamená, že podle německého zákona o DPH a jeho současného výkladu německou daňovou správou by opravy provedené výměnným způsobem měly být považovány za poskytnutí služby a nikoliv za vzájemné dodání zboží.

3.5 Itálie

¹⁴ Rozhodnutí č. E.T. 94286 ze dne 4. května 2000.

¹⁵ např. rozhodnutí CE 8 octobre 1969 n° 71941, 7e et 9e s.-s., Sté « The United States Time Corporation » : Bull. vert 11/69 p. 516.

Podle informací, které má předkladatel k dispozici, italské daňové orgány dosud nevydaly žádné oficiální stanovisko, které by se týkalo uplatňování DPH v případě oprav prováděných výměnným způsobem v souladu se závěry Výboru.

Nicméně je předkladateli známo o rozhodnutí italské daňové správy,¹⁶ podle kterého zjednodušený postup pro práci na movité věci se aplikuje i na silikonové plátky dodané italské společnosti za účelem zpracování a následně zničené v případě nefunkčnosti.

Rozhodnutí se týkalo smlouvy o údržbě, která zakládala povinnost výměny poškozených náhradních dílů. Daňový poplatník požádal správce daně o vyjádření, zda-li je nutno posuzovat výměnu náhradních dílů jako samostatnou transakci a především, zda hodnota vrácených náhradních dílů v rámci služeb údržby je transakcí podléhající DPH. Podle obecné zásady je výměna zboží a služeb považována za samostatné plnění, které je účtováno samostatně.

Nicméně, italská daňová správa dospěla k závěru, že v daném případě nemohou být hodnota vyměněných náhradních dílů a hodnota vrácených náhradních dílů považovány za samostatné transakce nesouvisející s hlavní transakcí (tedy poskytnutím služeb údržby), a z tohoto důvodu nesmí být pro účely DPH účtovány jako samostatná plnění.

Lze dospět k názoru, že závěry italské daňové správy se také vztahují na případ popsaný v původním příspěvku, neboť toto stanovisko zdůrazňuje skutečnost, že když je poskytnutí služeb opravy hlavní transakcí mezi osobami, je výměna náhradních dílů pouze nezbytným předpokladem poskytnutí této služby a jako taková nesmí být účtována samostatně. Stejný princip by se měl aplikovat na intrakomunitární transakce tak, aby odeslání náhradních dílů nebylo posuzováno jako intrakomunitární dodání zboží.

3.6 Nizozemsko

V Nizozemsku byl metodický pokyn Výboru Ministerstvem financí přijat a zapracován do ministerského pokynu o DPH.¹⁷

Přestože metodické pokyny Výboru nejsou právně závazné, je jisté, že plátcí v Nizozemsku se mohou těmito pokyny řídit a mohou se na ně též odvolávat v rámci soudního řízení do daňové kontroly týkající se DPH.

Opravy prostřednictvím výměny poškozených přístrojů prováděné nizozemským plátcem DPH zákazníkům z jiných členských států je nutno pro účely nizozemské DPH považovat za poskytování služeb, nikoliv za vzájemné intrakomunitární dodání zboží. Z uvedeného vyplývá, že nizozemská daňová správa obecně postupuje dle zásad popsaných v původním příspěvku.

3.7 Španělsko

Ačkoliv podle informací, které má předkladatel k dispozici, španělské daňové orgány dosud nevydaly žádné oficiální stanovisko k závěrům z 41. zasedání Výboru, které by se týkalo způsobu uplatňování DPH u oprav prováděných výměnným způsobem, je podle názoru předkladatele vhodné poukázat na oficiální stanovisko, které bylo vydáno v roce 2003 a které

¹⁶ Rozhodnutí č. 75 z 10. března 2000.

¹⁷ Ministerský pokyn o DPH ze dne 32. prosince 1994, VB 94/4549, ve znění Ministerského pokynu o DPH ze dne 19. prosince 1995, č. VB 95/3635.

se týkalo přemístění zboží ze Španělska za účelem opravy nebo výměny tohoto zboží v Belgii a následného vrácení opraveného nebo vyměněného zboží zpět do Španělska.

Španělské daňové orgány v tomto případě došly k závěru, že vrácení opraveného nebo vyměněného zboží z Belgie zpět do Španělska nemá charakter pořízení zboží z jiného členského státu a není proto ve Španělsku předmětem daně podle článku 9(3) a 16(2) španělského zákona o DPH. Španělské daňové orgány tímto stanoviskem fakticky potvrdily, že budou postupovat způsobem uvedeným ve stanovisku Výboru.

3.8 Velká Británie

Ačkoliv předkladateli není známo, že by britská daňová správa vydala oficiální stanovisko týkající se uplatňování DPH u oprav prováděných výměnným způsobem, podle neoficiální informace poskytnuté předkladateli britskými úřady jsou plátcí daně ve Velké Británii oprávněni použít zjednodušený systém navržený Výborem a tento zjednodušený systém by měl být akceptován při případné daňové kontrole.

To znamená, že pokud britský plátce přepraví nebo odešle vadné zboží k jeho opravě do jiného členského státu EU a toto zboží je v rámci opravy vyměněno za jiné zboží stejného druhu a následně odesláno nebo přepraveno zpět zákazníkovi do Velké Británie, pak takováto transakce bude pro účely britské DPH považována za provedení práce na movité věci.

4. Závěrečný komentář předkladatele

Z výše uvedeného přehledu vybraných členských států EU je zřejmé, že v praxi – přinejmenším v případě členských států EU, které byly předmětem analýzy – opravy prováděné výměnným způsobem nejsou považovány za vzájemné dodání zboží. Z provedené analýzy vyplývá, že většina členských států EU uplatňuje ve shora uvedeném případě zjednodušená pravidla pro uplatňování DPH podle doporučení Výboru.

Předkladateli není znám žádný členský stát EU, ve kterém by provádění opravy výměnným způsobem bylo pro účely DPH považováno místními daňovými orgány za vzájemné dodání zboží. Předkladatel je proto toho názoru, že praxe zavedená v některých jiných členských státech (tzn. oprava prováděná výměnným způsobem je pokládána pro účely DPH za poskytnutí služby) je nejenom v souladu s příslušnými evropskými předpisy o DPH a závěry Výboru pro DPH, ale také významným způsobem zjednodušuje správu daně u příslušných transakcí, které by jinak byly z hlediska DPH velmi komplikované a administrativně náročné bez jakéhokoliv adekvátního pozitivního dopadu na příjmy veřejných rozpočtů.

Závěrem předkladatel též odkazuje na stanovisko ministerstva financí ze dne 29. března 2005 k příspěvku Mgr. Milana Tomíčka a Ing. Marie Konečné, CSc., který byl projednáván Koordinačním výborem č. 7/2004. V tomto příspěvku byl mj. diskutován režim uplatnění DPH u záručních oprav, které jsou provedeny výměnou vadného zboží.

Ve svém stanovisku ministerstvo de facto potvrdilo závěry Výboru pro DPH, že oprava výměnným způsobem (v případě záručních oprav) není vzájemným dodáním zboží mezi poskytovatelem služby a zákazníkem:

Oprava provedená formou výměny vadného zboží

V praxi je celkem běžný postup, kdy zákazník pošle vadné zboží na opravu, dodavatel či osoba provádějící opravu posoudí vzniklou závadu. Jestliže zjistí, že opravu nelze provést, popř. že musí např. nejdříve obstarat náhradní díly nutné pro opravu, vrátí zákazníkovi namísto reklamovaného zboží (výrobku) jiné zboží stejného druhu odpovídající kvality.

Komise došla k závěru, že nehledě na to, zda zákazník ví či by měl vědět o záměně daného zboží a nehledě na to, zda se jedná o bezúplatnou garanční opravu či „standardní“ opravu za úplatu, dodání náhradního zboží může být posuzována rovněž jako služba na movité věci.

Zákazník se tedy nebude muset v žádném případě registrovat v členském státě provedené opravy, resp. záměny zboží. Plátce, který poskytl náhradní zboží, zohlední celou transakci v daňovém přiznání pouze jako poskytnutí služby spočívající v práci na movité věci.

Oprava zboží, a to jak za úplatu či bez úplaty, bude považována za práci na movité věci. Rovněž oprava provedená formou záměny zbožím stejného druhu odpovídající kvality je považována za práci na movité věci.

Ministerstvo financí vyslovilo souhlas s výše uvedenými závěry.

Předkladatel je toho názoru, že situace popsaná v příspěvku předkladatele a situace diskutovaná v rámci výše uvedeného Koordinačního výboru č. 7/2004 je ve své podstatě shodná, neboť pro účely DPH je bez významu, zda je určitá oprava provedena jako záruční nebo pozáruční. Vzhledem k tomu, že zde v mezidobí neproběhla jakákoliv změna relevantní právní úpravy, předkladatel navrhuje, aby ministerstvo potvrdilo své předchozí stanovisko s tím závěrem, že provádění oprav výměnným způsobem by mělo být pro účely DPH považováno za poskytnutí služby a nikoliv za vzájemné dodání zboží mezi zákazníkem a poskytovatelem opravy.

Proto předkladatel navrhuje, aby ministerstvo potvrdilo návrh uvedený v původním příspěvku, tzn. umožnilo plátcům i v rámci České republiky použít zjednodušený režim navržený Výborem.

Stanovisko Ministerstva financí

Předkladatel předložil další informace ke svému návrhu, MF navrhuje přeložení příspěvku na další jednání KOOV.

Komplexní problém

Příspěvek 146/06.09.06 – stanovisko MF doplněno. Předkladatel doporučuje doplnit do stanoviska MF, že poplatníkem daně z nemovitostí je investiční společnost z majetku v podílovém fondu. Současně upozorňuje na nesprávný názor MF, že vlastníkem nemovitostí v podílovém fondu je investiční společnost. Soubor majetku v podílovém fondu náleží všem vlastníkům podílových listů podílového fondu, což se týká i práva vlastnického. Viz § 6 odst. 2 zákona o kolektivním investování.

146/06.09.06 - Zdanění speciálních fondů nemovitostí v investičních společnostech

Předkládá: PhDr. Milan Skála, daňový poradce, č. osvědčení 14
Mgr. Ing. Radek Halíček, FCCA, advokát

Speciální fondy nemovitostí upravuje zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování. Jde o speciální otevřené podílové fondy (§ 53 a násl.) jako jednu z alternativ fondů kolektivního investování (§ 2 odst.1 písm. c). Obdobně může být ve formě podílového fondu založen i jiný typ speciálního fondu investující též do nemovitostí - fond kvalifikovaných investorů (§56 a násl.) Fond kvalifikovaných investorů může být založen i ve formě investičního fondu, tj. mající právní formu akciové společnosti.

Podílový fond (tedy i speciální fond nemovitostí a podílový fond kvalifikovaných investorů) je souborem majetku, který náleží všem vlastníkům podílových listů podílového fondu (dále jen "podílníci"), a to v poměru podle vlastněných podílových listů. Podílový fond není právnickou osobou (§ 6 odst. 2). Na podílový fond, majetek v podílovém fondu, hospodaření s majetkem v podílovém fondu ani na další záležitosti týkající se podílového fondu se nepoužijí ustanovení občanského zákoníku o spoluvlastnictví (§ 7 odst. 5).

Majetek v podílovém fondu obhospodařuje investiční společnost svým jménem na účet podílníků (§ 7 odst. 1). Z právních úkonů učiněných v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu je oprávněna a zavázána investiční společnost. Závazek vzniklý z obhospodařování majetku v podílovém fondu hradí investiční společnost z majetku v podílovém fondu (§ 7 odst. 3).

Ke zdanění investičních společností a speciálních fondů nemovitostí se vztahují některé výkladové problémy, které jsou předmětem tohoto příspěvku. Tyto problémy a navržené závěry se shodně vztahují i na fondy kvalifikovaných investorů ve formě podílového fondu (a v případě účtování a daně z příjmů též ve formě investičního fondu), které v souladu s zákonem o kolektivním investování též investují do nemovitostí.

1) Vybrané účetní aspekty – účtování o nemovitostech v majetku podílovém fondu

V souladu s § 16 zákona o kolektivním investování účtuje investiční společnost o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření s majetkem v podílovém fondu odděleně od předmětu účetnictví svého a ostatních podílových fondů a sestavuje účetní závěrku samostatně za každý jí obhospodařovaný podílový fond. Investiční společnost je účetní jednotkou, na kterou se, vedle zákona o účetnictví, vztahují speciální účetní předpisy pro banky a finanční instituce (prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví č. 501/2002 Sb., pro banky a jiné finanční instituce a České účetní standardy pro finanční instituce).

Zákon o účetnictví v § 27 odst. 1 písm. d) předepisuje požadavek ocenění majetku na reálnou hodnotu, pokud tak stanoví zvláštní právní předpis. V případě podílového fondu je tímto předpisem zákon o kolektivním investování, který v § 82 odst. 4 stanoví povinnost oceňovat majetek a závazky fondu z investiční činnosti reálnou hodnotou, přičemž ocenění musí být provedeno ve lhůtách uvedených ve statutu, nejméně jedenkrát ročně. Povinnost provést přecenění na reálnou hodnotu se týká veškerého majetku z investiční činnosti fondu, tedy kromě dlouhodobého majetku též například nedokončeného hmotného majetku či zásob.

Zjištění reálné hodnoty majetku fondu upravuje vyhláška Komise pro cenné papíry č. 270/2004 Sb. V případě nemovitostí předepisuje § 9 zmíněné vyhlášky povinnost ocenění majetku výnosovou nebo porovnávací metodou.

Zákon o účetnictví ani účetní předpisy pro banky a finanční instituce neupravují postup účetního zachycení přecenění majetku a závazků z investiční činnosti fondu na reálnou hodnotu, tedy zdali se jedná o zúčtování výsledkové ovlivňující základ daně či pouze bilanční, proti účtům vlastního kapitálu. Vyhláška č. 501/2002 Sb. upravuje pouze účtování o tzv. neprovozním dlouhodobém hmotném majetku, jímž je majetek, který účetní jednotka nevyužívá k výkonu svých hlavních činností. U toho majetku stanoví přímo vyhláška povinnost přecenění na reálnou hodnotu s tím, že vzniklé oceňovací rozdíly jsou zúčtovány ve prospěch vlastního kapitálu. U tzv. provozního dlouhodobého majetku vyhláška přecenění na reálnou hodnotu neupravuje a v praxi se jeho přecenění neprovádí.

Domníváme se, že veškerý majetek z investiční činnosti podílového fondu, včetně nemovitostí, by měl být jako neprovozní majetek přeceňován na reálnou hodnotu ve prospěch účtů vlastního kapitálu, nikoliv výsledkově.

Návrh na opatření:

Odsouhlasit uvedený výklad pro stávající znění předpisů o účetnictví.

2) Daň příjmů právnických osob

2.1 Odpisování hmotného majetku

Podle § 28 odst. 1 ZDP hmotný majetek (tj. i stavby jež jsou hmotným majetkem) odpisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo. Zákon umožňuje některé výjimky (zejména § 28 odst. 2 až 5 ZDPH). Mezi nimi ale není výslovně uvedeno odpisování staveb v majetku podílového fondu.

Vzhledem ke specifické formě a právní úpravě podílového fondu byl ZDP vytvořen koncept, na jehož základě je podílový fond pro účely daní z příjmů považován za subjekt podléhající dani. Vzhledem k potřebě spravovatelnosti je poplatníkem daně vždy investiční společnost, tedy právnická osoba obhospodařující příslušný podílový fond, která příslušnou daň vypočte, za fond sestaví a podá daňové přiznání a k tíži majetku v podílovém fondu daň odvede. Předmětem zdanění jsou však příjmy podílového fondu, podílový fond tedy ve své podstatě představuje fiktivního poplatníka, na kterého se aplikují jednotlivá pravidla ZDP upravující výpočet základu daně. Smyslem příslušných ustanovení ZDP je stanovení základu daně podílového fondu a nelze důvodně očekávat, že by v tomto ohledu měl být podílový fond být znevýhodněn oproti jiným poplatníkům.

Podle zákona o kolektivním investování je z právních úkonů učiněných v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu oprávněna a zavázána investiční společnost. Jako vlastník nemovitostí v podílovém fondu je v souladu se zákonem o kolektivním investování v katastru nemovitostí uveden podílový fond s údaji o investiční společnosti, která jej obhospodařuje. Podle našeho názoru je tedy třeba zákon v souladu se záměrem zákonodárce vykládat tak, že stavby v majetku podílového fondu odepisuje pro účely daní z příjmů investiční společnost. Odpisy jsou uplatněny v daňovém přiznání toho podílového fondu, v jehož majetku je o předmětné stavbě účtováno, a který je také jako vlastník uveden v katastru nemovitostí. Tento výklad je podle našeho názoru plně v souladu se základními zásadami daňového řízení, jakož i principem věcné a časové souvislosti, neboť příjmy z využití staveb (např. pronájmu) budou nepochybně součástí základu daně podílového fondu, v jehož majetku je o příslušné stavbě účtováno, a daňové odpisy staveb tudíž představují náklady na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů zdanitelných na úrovni podílového fondu podle obecného pravidla § 24 odst. 1 ZDP.

2.2 Tvorba rezerv na opravu hmotného majetku

Podle § 7 odst. zákona č. 593/1992 Sb. mohou rezervu na opravu hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří mají k hmotnému majetku vlastnické právo. Právo vlastnické k majetku ve speciálním fondu nemovitostí však mají jednotliví vlastníci podílových listů (investoři), kteří však nejsou z tohoto titulu poplatníkem daně z příjmů.

Při tom je zřejmé, že právě u speciálních fondů nemovitostí a fondů kvalifikovaných investorů jsou zákonné rezervy na opravu hmotného majetku žádoucí. Představují časové rozlišení budoucích oprav i v daňové povinnosti investičních společností v části podílových fondů. Pokud zákonné rezervy nebudou tvořeny, vzniknou v roce oprav mimořádné jednorázové daňové, obvykle i účetní (při absenci účetních rezerv) výdaje, představující výkyvy v hospodaření, jež mohou podstatným způsobem ovlivnit důvěru investorů v kolektivní investování.

Vzhledem k tomu, že v souladu se zákonem o kolektivním investování je v katastru nemovitostí jako vlastník nemovitostí v podílovém fondu uveden podílový fond s údaji o investiční společnosti, která jej obhospodařuje, jsme názoru, že rezervy na opravu těchto nemovitostí v majetku podílového fondu může, při splnění obecných podmínek zákona o rezervách, tvořit investiční společnost. Odpisy investiční společnost uplatní v daňovém přiznání toho podílového fondu, v jehož majetku je o předmětné stavbě účtováno, a který je také jako vlastník uveden v katastru nemovitostí.

2.3 Prodej majetku z podílového fondu

Jak již bylo uvedeno výše, oceňovací rozdíly z titulu přecenění majetku z investiční činnosti podílového fondu na reálnou hodnotu jsou vykazovány v položce pasiv. Při úbytku tohoto majetku se celková výše přecenění zachycená v pasivech zúčtuje do nákladů nebo výnosů. V souladu s § 24 odst. 2 písm. b) ZDP je daňově uznatelným nákladem u prodaného hmotného majetku daňová zůstatková cena. Podle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP nejsou výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku daňově uznatelné.

Struktura výkazu zisků a ztrát z prodeje majetku fondu bude následující:

- (i) výnos z prodeje,
- (ii) výnos (náklad) ze zúčtování přecenění zachyceného v pasivech a
- (iii) náklad ve formě účetní hodnoty majetku.

Výnos z prodeje představuje nepochybně zdanitelný výnos.

Výnos či náklad charakteru oceňovacího rozdílu zúčtovaného z pasiv měl být podle názoru předkladatelů považován za daňový. Tento přístup je podpořen následujícími argumenty:

Podle § 23 odst. 2 písm. a) ZDP se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření. Vzhledem k tomu, že ZDP neobsahuje speciální ustanovení, které by ukládalo povinnost upravit základ daně o výnos či náklad ze zúčtování oceňovacího rozdílu k dlouhodobému hmotnému majetku z pasiv, je potřeba respektovat účetní zachycení této operace. Uvedený výnos či náklad je proto plně daňově uznatelný. Toto platí také s ohledem na přijatý závěr ministerstva financí ohledně obsahu pojmu „oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí“ v ustanoveních § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 a § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP, podle něhož tato

ustanovení vylučují ze základu daně výhradně odpis oceňovacího rozdílu k nabytému majetku vzniklému z titulu vkladu podniku nebo jeho části, respektive přeměn.

Daňová zůstatková cena představuje daňový náklad v souladu s § 24 odst. 2 písm. b) ZDP.

Náklad v podobě účetní hodnoty prodaného majetku není v ZDP výslovně upraven. Lze nicméně argumentovat, že:

- (i) účetní hodnota do výše původních výdajů na pořízení hmotného majetku představuje dle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP nedaňový náklad, a
- (ii) případná část účetní hodnoty majetku převyšující původní výdaje na pořízení hmotného majetku představuje daňový náklad podle § 24 odst. 1, neboť úprava (zvýšení) pořizovací ceny byla spojena se zaúčtováním oceňovacího rozdílu, jehož zúčtování z pasiv při prodeji majetku je korespondujícím daňovým výnosem,

V průběhu všech zdaňovacích období od pořízení do vyřazení majetku bude oproti výnosu z prodeje do daňových nákladů uplatněna nejvýše pořizovací, tj. vstupní cena majetku, přičemž jeho mezitímní přecenění na reálnou hodnotu bude mít z hlediska základu daně neutrální dopad.

Obecně platí, že základem daně bude efektivně vždy právě a jen ekonomický výsledek prodeje majetku (myšlen tím rozdílem mezi prodejní a pořizovací cenou), upravený o daňové odpisy uplatněné v předcházejících obdobích.

Pokud jde o konkrétní účetní postup zajišťující zjištění správného základu daně, lze zvážit následující postup:

V případě, kdy byl majetek **přeceněn nahoru**, se základ daně zvýší pouze o rozdíl mezi daňovou zůstatkovou cenou a pořizovací cenou majetku (neboť nebyl účetně odepisován). Jak bylo uvedeno, část účetní hodnoty majetku převyšující pořizovací cenu hmotného majetku je daňovým nákladem a oceňovací rozdíl ve shodné výši zúčtovaný z pasiv je daňovým výnosem a základ daně se o ně neupravuje.

I v případě, kdy byl majetek **přeceněn dolů**, je potřeba základ daně upravit pouze o rozdíl mezi daňovou zůstatkovou cenou a pořizovací cenou majetku.

Úpravou základu daně o rozdíl mezi daňovou zůstatkovou cenou a pořizovací cenou majetku je zajištěno, že celkově (tj. v průběhu všech zdaňovacích období od pořízení do vyřazení majetku) je základ daně snížen pouze o pořizovací, tj. vstupní cenu majetku (prostřednictvím daňových odpisů nebo daňové zůstatkové ceny). Nedojde tedy k dvojitému uplatnění nákladu ve výši přecenění (v případě přecenění směrem dolů, kdy je rozdíl mezi daňovou zůstatkovou cenou a účetní cenou majetku o přecenění větší) či ke dvojitému zdanění výnosu ve výši přecenění (v případě přecenění směrem nahoru, kdy je rozdíl mezi daňovou zůstatkovou cenou a účetní cenou majetku o přecenění nižší).

Z matematického hlediska dojde k celkové úpravě základu daně právě o rozdíl mezi daňovou zůstatkovou cenou a pořizovací cenou majetku. Dopad do základu daně je tedy obdobný jako u standardního prodeje hmotného majetku, který není přeceňován na reálnou hodnotu, a celkový základ daně je roven vždy ekonomickému zisku či ztrátě z prodeje se zohledněním již uplatněných daňových odpisů.

Analogický postup by podle názoru předkladatelů měl být uplatněn i u daňově neodpisovaného majetku (pozemků a zásob) s tím rozdílem, že celkem za daňově uznatelný náklad z prodeje bude považována částka odpovídající pořizovací ceně (neboť majetek nebyl daňově odepisován). Vzhledem k tomu, že nevzniká rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou majetku při jeho prodeji, základ daně se v tomto případě nebude upravovat. U pozemků

ovšem bude nutné respektovat ustanovení § 24 odst. 2 písm. t) ZDP, podle něhož je daňová uznatelnost pořizovací ceny limitována výnosem z prodeje majetku.

Základem daně při prodeji daňově neodpisovaného majetku bude proto v podstatě opět právě ekonomický výsledek transakce, tedy rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou s tou výjimkou, že případná ztráta z prodeje individuálních pozemků bude daňově neuznatelná.

2.4 Účast fondu na nemovitostní společnosti

V souladu s § 27 odst. 1 písm. d) zákona o účetnictví a § 82 odst. 4 zákona o kolektivním investování se účast v nemovitostní společnosti přeceňuje na reálnou hodnotu. Vyhláška č. 501/2002 Sb. ani české účetní standardy nicméně výslovně neupravují, jakým způsobem má být toto přecenění zachyceno. Vzhledem k tomu, že primárním účelem nemovitostní společnosti je nabývání a správa nemovitostí, mělo by přecenění účasti být v souladu s § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví zachyceno stejným způsobem, jako přecenění dlouhodobého hmotného majetku u fondů. Oceňovací rozdíl z přecenění účasti v nemovitostní společnosti na reálnou hodnotu bude tedy vykázán v položce pasiv. Při úbytku tohoto podílu se celková výše přecenění zachycená v pasivech zúčtuje do nákladů nebo výnosů.

V případě, že nemovitostní společnost má formu **akciové společnosti**, bude účetní hodnota zúčtovaná v okamžiku prodeje akcií (zvýšená o případné náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti, které byly nedaňové podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP) představovat daňový náklad v souladu s § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, neboť tyto akcie jsou přeceňovány na reálnou hodnotu.

Podle § 23 odst. 17 písm. a) ZDP bude výnos či náklad ze zúčtovaného přecenění zachyceného v pasivech daňový.

V případě, že nemovitostní společnost má formu **společnosti s ručením omezeným**, bude v okamžiku prodeje tohoto podílu daňovým výdajem ve smyslu § 24 odst. 2 písm. w) ZDP nabývací cena (případně zvýšená o náklady přímo související s držbou podílu, které byly nedaňové podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP), avšak pouze do výše výnosu z prodeje účasti.

Náklad v podobě účetní hodnoty prodaného podílu není v ZDP výslovně upraven. Nicméně lze dovodit, že pro účely stanovení základu daně z příjmů nebude za daňový náklad považována účetní hodnota podílu odúčtovaná do nákladů při prodeji, nýbrž právě jen jeho nabývací (pořizovací) cena podle § 24 odst. 2 písm. w) ZDP (do výše výnosu z prodeje).

Podle názoru předkladatelů by výnos či náklad charakteru oceňovacího rozdílu zúčtovaného z pasiv měl být považován za daňový v souladu s argumentací uvedenou výše v bodě 2.3, týkající se hmotného majetku fondu.

Opět tedy obecně platí, že základem daně při prodeji účasti v nemovitostní společnosti je právě a jen ekonomický výsledek transakce, tedy rozdíl mezi prodejní a nabývací (pořizovací) cenou účasti v nemovitostní společnosti (případně zvýšenou o náklady přímo související s držbou podílu, které byly nedaňové podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP) s tou výjimkou, že případná ztráta z prodeje účasti na nemovitostní společnosti ve formě společnosti s ručením omezeným bude daňově neuznatelná.

Návrh na opatření:

Odsouhlasit uvedený výklad pro stávající znění zákona o daních z příjmů a zákona o rezervách, případně navrhnout metodický postup vedoucí ke správnému stanovení základu daně ve smyslu základních zásad daňového řízení.

3) Daň z přidané hodnoty

Ve stávajícím zákoně o DPH je jediná zvláštní úprava pro kolektivní investování, to v § 54 odst. 1 písm. v) (finanční činností je i obhospodařování investičních fondů nebo podílových fondů podle zákona o kolektivním investování). Jinak platí obecný režim zákona o DPH.

Předkladatelé jsou toho názoru, že většinu specifík investičních společností a speciálních fondů nemovitostí lze v principu pokrýt pomocí výkladů obecného režimu zákona č. 235/2004 Sb.

Při stávajícím znění zákona o DPH je osobou povinnou k dani investiční společnost a nikoli podílový fond bez právní subjektivity. Investiční společnost bude běžně osobou povinnou k dani (§ 5 a 6). Z pohledu zákona o DPH bude mít dva druhy výnosů, a to

- a) Výnosy za obhospodařování podílových fondů, případně investičních fondů. Jde o výnosy osvobozené podle § 54 odst. 1 písm. v) ZDPH bez nároku na odpočet DPH.
- b) Výnosy z nakládání či držby majetku v podílových fondech. Podle povahy podílového fondu a jeho majetku může jít o výnosy s různými dopady na DPH: výnosy za zdanitelná plnění (například při neosvobozeném prodeji stavby nebo při nájmu za podmínek § 56 odst. 5 ZDPH), nebo o výnosy osvobozené s různými dopady na koeficient podle § 76 odst. 2 ZDPH (například při prodeji cenných papírů, při prodeji stavby za podmínek § 65 odst. 1, při prodeji nestavebního pozemku, nebo při nájmu podle § 56 odst. 4 ZDPH).

Při prodeji nemovitosti ve speciálním fondu nemovitostí je pro účely zákona o DPH investiční společnost převodcem a uskutečňuje zdanitelné plnění či plnění. Při nabytí nemovitosti do speciálního fondu nemovitostí je pro účely DPH investiční společnost nabyvatelem, který přijímá zdanitelná plnění (plnění) a při odpočtu daně běžně postupuje způsobem podle § 72 a násl. zákona o DPH. Při opravě nemovitosti jde o zdanitelné plnění mezi zhotovitelem a investičním fondem ve prospěch speciálního fondu nemovitostí a při odpočtu daně investiční společnost běžně postupuje způsobem podle § 72 a násl. zákona o DPH.

Jako problém nepřeklenutelný výkladem se jeví v současném znění zákona o DPH jediný koeficient podle § 76 odst. 2 zákona o DPH pro celou investiční společnost. Lze reálně předpokládat situace, kdy jedna investiční společnost bude obhospodařovat jak speciální fondy nemovitostí, tak i fondy jiné (např. speciální fondy cenných papírů). Při existenci jednoho koeficientu pro celou investiční společnost bude tento koeficient podstatně ovlivněn jak finančními činnostmi podílových fondů provádějících finanční činnosti, tak i vlastní činností investičního fondu. Snížený koeficient z titulu těchto činností pak bude používán i při obhospodařování speciálních fondů nemovitostí, což bude mít za následek ztrátu podstatné části nároku na odpočet při pořízení těch stavebních nemovitostí, na které se vztahuje částečný nárok na odpočet při pořízení. Obdobně v případě stavebních úprav, oprav a dalších režijních výdajů spojených s provozem nemovitostí.

Tato situace podle názoru předkladatelů nekoresponduje plně se směrnicí č. 85/611/EHS ve znění novel směrnicemi č. 2001/107/ES a 2001/108/ES, která předvídá hospodářskou samostatnost jednotlivých podílových fondů. Stávající zákon o DPH však vytváří situaci, kdy například fond cenných papírů fakticky ovlivňuje hospodaření nemovitostního fondu prostřednictvím koeficientu.

Problém lze řešit podle názoru předkladatelů jen změnou zákona o DPH s použitím Čl. 17 odst. 5 písm. a) a b) VI. Směrnice tak, že by se pro každý z podílových fondů i pro investiční společnost uplatňoval samostatný koeficient, který by neovlivňovat ostatní činnosti. Jinou možností je podílové fondy vymezit jako samostatné osoby podléhající dani a investiční společnost by za ně předkládala samostatná daňová přiznání.

Návrh na opatření:

- a) Odsouhlasit výše uvedené výklady pro stávající znění zákona o DPH. Předkladatelé se přiklání k názoru, že by byl vhodný i metodický pokyn Ministerstva financí pro kolektivní investování po významné novele zákona č. 189/2004 Sb. zákonem č. 224/2006 Sb.
- b) De lege ferenda upravit v zákoně o DPH samostatný výpočet koeficientu podle § 76 odst. 2 zvlášť pro každý podílový fond a investiční společnost, nebo vymezit podílové fondy jako samostatné osoby podléhající dani, přičemž investiční společnost by za ně předkládala samostatná daňová přiznání.

4) Daň z převodu nemovitostí

Předkladatelé jsou toho názoru, že ustanovení zákona č. 357/1992 Sb. dostatečně pokrývají zvláštnosti zdanění investičních společností a speciálních nemovitostních fondů. Poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce (prodávající), tedy investiční společnost bez ohledu na to, že vlastníkem převáděných nemovitostí jsou vlastníci podílových listů.

Návrh na opatření: bez návrhu na opatření

5) Daň z nemovitostí

Poplatníkem daně z pozemku i daně ze staveb je obvykle vlastník (§ 3 a § 8 zákona č. 338/1992 Sb.). Vlastníkem nemovitostí ve speciálním fondu nemovitostí jsou vlastníci podílových listů (§ 6 odst. 2 zákona č. 189/2004 Sb.).

Teoreticky je možné, aby suma investorů otevřeného podílového fondu poplatníkem daně z nemovitostí fakticky byla, s použitím ustanovení § 3 odst. 5, § 8 odst. 5 a § 13a odst. 4 případně 5 zákona o dani z nemovitostí a § 10 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. V praxi je ale takové řešení neproveditelné, nespravovatelné a v rozporu se záměry zákona o kolektivním investování. Stěží si lze představit tisíc obměňujících se vlastníků podílových listů, kteří se vzájemně neznají, jak mezi sebou vyřizují daňové povinnosti nepeněžité a peněžité povahy, vztahující se ke stovecům různých nemovitostí v působnosti různých správců daně.

Předkladatelé jsou toho názoru, že osoba poplatníka daně z nemovitostí je sporná. Lze však preferovat teleologický výklad záměrem zákonodárce před výkladem jazykovým ((viz např. SJS 498/2005 (S 3401/2004-62), Pl. ÚS 5/05)) s přihlédnutím k ustanovení § 7 odst. 3 zákona o kolektivním investování, podle kterého z právních úkonů učiněných v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu je oprávněna a zavázána investiční společnost. Při takovém výkladu platí, že poplatníkem daně z převodu nemovitostí je investiční společnost, která i platí daň z nemovitostí k tíži podílového fondu.

Návrh na opatření:

- a) Odsouhlasit uvedený výklad pro stávající znění zákona o trojdani
- b) De lege ferenda upravit zákon o dani z nemovitostí tak, že poplatníkem daně z nemovitostí ve speciálním fondu nemovitostí či fondu kvalifikovaných investorů bude investiční společnost, obhospodařující příslušný podílový fond.

Stanovisko Ministerstva financí

Odbor Legislativa daní z příjmů

Platná právní úprava odpisování ani tvorbu rezerv u podílového fondu neumožňuje. Ministerstvo financí však problematiku řeší. V současnosti je připraven návrh na legislativní úpravu doplněním možnosti odpisovat také u podílového fondu, stejně jako umožnit zde tvorbu rezervy. Vzhledem k tomu, že činnost nemovitostních fondů podléhá licenčnímu řízení, mohou některé fondy vykázat aktivity až v závěru roku 2006 a tudíž uvažovaná úprava ZDP v § 28 a ZoR v § 7 při použití i za zdaňovací období, které započalo v roce 2006, by problematiku komplexně vyřešila. Komplexnější návrh na řešení problematiky nemovitostních, resp. podílových fondů bude v nejbližší době projednáván na úrovni sekce ministerstva.

Odbor Legislativa DPH

MF souhlasí s tím, že z hlediska DPH zákon neobsahuje zvláštní úpravu pro tyto fondy, proto je nutné vycházet při výkladu z obecných ustanovení zákona. MF zváží návrhy předkladatele na zvláštní úpravu pro tyto fondy (předkladatel požaduje změnu zákona o DPH, doporučují sjednotit přístup k novelám, až bude vyřešeno postavení fondů, mělo být nejprve uzavřeno z hlediska účetnictví a následně daně). Doporučujeme sladit stanoviska ostatních daňových odborů zejména pokud jde o případné změny v jednotlivých zákonech.

Odbor Legislativa majetkových daní a poplatků

Právní rámec:

V § 3 odst. 2 zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o kolektivním investování) se uvádí: „Povinnosti uložené tímto zákonem podílovému fondu nebo práva přiznaná tímto zákonem podílovému fondu jsou povinnostmi a právy investiční společnosti.“

Podle § 6 odst. 1 a 2 zákona o kolektivním investování, peněžní prostředky shromažďuje do podílového fondu investiční společnost vydáváním podílových listů podílového fondu. Podílový fond je souborem majetku, který náleží všem vlastníkům podílových listů podílového fondu, a to v poměru podle vlastněných podílových listů.

Podle § 7 odst. 1, 2 a 3 zákona o kolektivním investování, majetek v podílovém fondu obhospodařuje investiční společnost svým jménem na účet podílníků. Jestliže zvláštní právní předpis nebo právní úkon vyžadují údaj o osobě vlastníka, nahradí se údaje o všech podílnících názvem podílového fondu a údaji o investiční společnosti, která jej obhospodařuje. Z právních úkonů učiněných v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu je oprávněna a zavázána investiční společnost. Závazek vzniklý z obhospodařování majetku v podílovém fondu hradí investiční společnost z majetku v podílovém fondu.

Dále ve smyslu ustanovení § 7 odst. 5 na podílový fond, majetek v podílovém fondu, hospodaření s majetkem v podílovém fondu ani na další záležitosti týkající se podílového fondu se nepoužijí ustanovení občanského zákoníku o spoluvlastnictví.

Podle § 14 odst. 1 zákona o kolektivním investování, investiční společnost je právnická osoba, jejímž předmětem podnikání je kolektivní investování spočívající

a) ve vytváření a obhospodařování podílových fondů, nebo

b) v obhospodařování investičních fondů na základě smlouvy o obhospodařování.

Podle § 16 odst. 1 zákona o kolektivním investování, investiční společnost účtuje o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření s majetkem v podílovém fondu odděleně od předmětu účetnictví svého a ostatních podílových fondů.

K bodu 4) Daň z převodu nemovitostí

V návaznosti na výše uvedené doporučujeme ve druhé větě v bodě 4) upřesnit formulaci takto:

„Poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce (prodávající), tedy investiční společnost, která v souladu se zákonem č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o kolektivním investování), obhospodařuje majetek v podílovém fondu svým jménem na účet podílníků.“

K bodu 5) Daň z nemovitostí

Současná právní úprava poplatníka daně z nemovitostí vychází z principu vlastnického práva; poplatníkem daně z nemovitostí je zpravidla vlastník nemovitosti. Rozhodující je stav uvedený v katastru nemovitostí.

S ohledem na právní úpravu speciálního fondu nemovitostí v § 53 - § 53b zákona o kolektivním investování je MF názoru, že se na něj také vztahují příslušná ustanovení o podílovém fondu a investiční společnost je vůči němu ve stejné právní pozici jako k jiným podílovým fondům. Lze předpokládat, že katastrální úřad zapíše do katastru nemovitostí investiční společnost, která v souladu se zákonem č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů, obhospodařuje majetek v podílovém fondu svým jménem na účet podílníků, a která by stala se poplatníkem daně z nemovitostí.

Závěr: Dle názoru MF je poplatníkem daně z nemovitostí je investiční společnost z majetku v podílovém fondu. MF souhlasí s tím, že zákon o dani z nemovitostí neobsahuje zvláštní právní úpravu poplatníka daně pro případ speciálního fondu nemovitostí a v rámci komplexního řešení problematiky nemovitostních fondů na MF zváží též úpravu zákona o dani z nemovitostí dle návrhu předkladatele.

Odbor Účetnictví a audit

1. Účtování nemovitostí v podílovém fondu

Podle § 68a vyhlášky č. 501/2002 Sb., v platném znění se přecenění na reálnou hodnotu neprovozního dlouhodobého hmotného majetku vykáže v příslušné položce pasiv. Až teprve v okamžiku úbytku tohoto majetku se výsledný oceňovací rozdíl vykáže v příslušné položce výkazu zisku a ztráty. Dále platí, že tento neprovozní dlouhodobý hmotný majetek se neodpisuje.

Neprovozním dlouhodobým hmotným majetkem se podle § 13 odst. 2 rozumí majetek, který účetní jednotka nevyužívá při výkonu svých hlavních činností, tzn. majetek, který nevyužívá pro svou provozní činnost. Účetní jednotky (banky, penzijní fondy, podílové fondy, apod.) zde vykazují majetek, do kterého investovaly.

Závěr

V souladu s výše uvedenými skutečnostmi platí, že neprovozním dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí investice speciálního fondu nemovitostí do nemovitého dlouhodobého hmotného majetku. Investiční společnost v souladu s vyhláškou č. 501/2002 Sb., v platném znění vykáže přecenění na reálnou hodnotu za jí obhospodařovaný speciální fond nemovitostí v příslušné položce pasiv a tento majetek neodpisuje.

2. Účast fondu na nemovitostní společnosti

Podle ust. § 82 odst. 4 zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů, se majetek a závazky z investiční činnosti podílového fondu se oceňují reálnou hodnotou. V ust. § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), je uvedena povinnost oceňovat reálnou hodnotou i v případech, kdy to ukládá zvláštní právní předpis.

Vyhláška č. 501/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, výslovně neupravuje postup účtování, resp. „vykazování“ oceňovacích rozdílů z přecenění účastí na reálnou hodnotu. Vzhledem ke skutečnosti, že vyhláška tento problém explicitně neřeší, měla by účetní jednotka zvolit takový postup, aby byl dodržen zákon o účetnictví a ostatní právní předpisy a byl podán věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Závěr

Pokud se při aplikaci ust. § 8 odst. 2 zákona o účetnictví a ust. § 53 d odst. 1, § 82 odst. 4 a dalších zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů, se bude vycházet z předpokladu, že držba účastí v nemovitostních společnostech má být chápána jako dlouhodobý majetek (z investiční činnosti), potom by za účelem zajištění věrného a poctivého obrazu (předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky) měly být oceňovací rozdíly z těchto „účastí“ vykázány v příslušné položce pasiv Rozvahy. V případě úbytku těchto „podílů“ by oceňovací rozdíl byl vykázán v příslušné položce výkazu zisku nebo ztráty.

Část nové příspěvky

Daň z příjmů

154/13.12.06 - Daňová uznatelnost nákladů zaměstnavatele od 1.1.2007

Předkládají: Mgr. Ondřej Dráb, daňový poradce, č. osvědčení 3754
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680

1. Popis problému

Počínaje 1.1.2007 (vycházíme ze současného právního stavu) dochází v návaznosti na nový zákoník práce - zákon č.264/2006 Sb. (dále jen „NZP“) také k novele zákona č. 586/1992 Sb. (dále jen „ZDP“), a to zákonem č. 262/2006 Sb. V tomto příspěvku se chceme zabývat otázkou daňové uznatelnosti některých plnění zaměstnanců ze strany zaměstnavatele. Vycházíme z daňové uznatelnosti na straně zaměstnavatele, který je podnikatelským subjektem. Nejprve dále uvedeme relevantní ustanovení:

a) § 6 odst. 7 písm. a) ZDP:

„a) náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem⁵⁾ pro zaměstnance zaměstnavatele, který je státem, územním samosprávným celkem, státním fondem, příspěvkovou organizací, jejíž náklady na platy a odměny za pracovní pohotovost jsou plně zabezpečovány z příspěvku na provoz poskytovaného z rozpočtu zřizovatele nebo z úhrad podle zvláštních právních předpisů nebo školskou právníckou osobou zřízenou podle školského zákona (dále jen „do výše stanovené zvláštním předpisem“), jakož i hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách; jiné a vyšší náhrady než stanoví tento zvláštní právní předpis, jsou zdanitelným příjmem podle odstavce 1,

⁵⁾ *Například část sedmá hlava třetí zákoníku práce.“.*

b) § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP:

„j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na

·
·

„5. práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak,“.

c) § 25 odst. 1 písm. d) ZDP:

Vypuštění slov (omezení v daňové uznatelnosti):

„a dále peněžní plnění poskytované zaměstnanci vedle mzdy, pokud nárok na toto plnění nestanoví zvláštní předpis, nebo část tohoto plnění, která překračuje nárok stanovený zvláštním předpisem,“

d) § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP:

„zh) náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním právním předpisem⁵⁾,“.

⁵⁾*Například část sedmá hlava třetí zákoníku práce.“.*

e) dále pak další ustanovení ZDP upravující oblasti práv a povinností v oblasti pracovněprávních vztahů (viz. např. další body § 24 odst. 2 písm. j), § 24 odst. 2 písm. zg), § 24 odst. 2 písm. zu) a další)

Při dalším posuzování daňové uznatelnosti nákladů je přitom nutno vycházet také ze skutečnosti, že od 1.1.2007 je účinný nový zákoník práce (a s největší pravděpodobností nabude účinnosti celá řada navazujících předpisů), avšak v zákoně o daních z příjmů byla v oblasti práv a povinností z pracovněprávních vztahů novelizována jen některá ustanovení.

1.1. Základní pravidlo

Otázkou je, jaké základní pravidlo bude platit pro daňovou uznatelnost plnění poskytovaných zaměstnancům ze strany zaměstnavatele a dalších nákladů vzniklých u zaměstnavatele v důsledku minulých, současných a budoucích pracovněprávních vztahů na základě výše citované nové právní úpravy. V praxi se totiž začínají objevovat například výklady, že daňově uznatelná budou veškerá plnění, která budou obecně podléhat dani ze závislé činnosti a zdravotnímu a sociálnímu pojištění. Domníváme se, že takové výklady nejsou při současném znění zákona zcela přesné. Z výše uvedeného totiž vyplývá, že pro daňovou uznatelnost musí být splněny tyto podmínky:

1. Musí jít o plnění od zaměstnavatele vůči zaměstnanci nebo jiný náklad vzniklý u zaměstnavatele v důsledku minulých, současných a budoucích pracovněprávních vztahů, přičemž za spojení zaměstnance a zaměstnavatele považuje ZDP zákon situaci, když je fyzické osobě vyplácen příjem dle § 6 ZDP (viz. § 6 odst. 2 ZDP). S ohledem na právní vymezení obsažené v § 6 odst. 2 a s ohledem na nově provedenou úpravu v § 24 odst. 2 písm. j) ZDP se závěry o daňové účinnosti určitého nákladu s odkazem na § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP budou vztahovat na všechny případy nákladů (výdajů) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců (tj. zaměstnanec ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP, nikoli jen zaměstnanec ve smyslu zákoníku práce) vynaložené na práva (s ohledem na kontext dalších částí tohoto ustanovení se jedná o jakákoli práva upravená v dále uvedených formách právních vztahů; toto novelizované znění tedy již nepracuje jen s pracovněprávními nároky, ale obecně se všemi právy) zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele (tj. zaměstnavatel ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP, nikoli jen zaměstnavatel ve smyslu zákoníku práce), pracovní či jiné smlouvy. V této souvislosti je možné se setkat také například s názory, že sociální podmínky je nutné definovat tak, jak jsou definovány v jiných právních předpisech, které například upravují oblast sociální nouze a podobně. Domníváme se, že takový výklad by byl v oblasti veřejného práva nepřipustnou analogií. Jelikož dané pojmy uvedené v návěti § 24 odst. 2 písm. j) ZDP nejsou v ZDP speciálně definovány, je nutné tyto podmínky vyložit v souladu s tím, co je uvedeno výše. Ostatně, citované návěti platí společně pro všechny body § 24 odst. 2 písm. j) ZDP a jen stěží lze dojít k závěru, že například provoz zařízení závodního stravování či příspěvek na stravování lze subsumovat pod kategorie užívané předpisy upravujícími oblast sociální nouze. Přesto nikdo nepochybuje o záměru zákonodárce považovat náklady na tato plnění za náklady vynaložené na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců a tedy daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 2 písm. j) ZDP.

2. Nárok na tato plnění musí vyplývat z

- kolektivní smlouvy,
- vnitřního předpisu,

-pracovní smlouvy,

-jiné smlouvy.

3. Nesmí ZDP nebo jiný zákon stanovit jinak. V případě ZDP půjde o úpravu uvedenou v § 24 odst. 2 písm. j) body 1. až 4. ZDP, § 24 odst. 2 písm. x) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP (viz dále), § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zu) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zj) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zo) ZDP. Dle našeho názoru je nutné v souladu se zásadou *lex specialis* za speciální vůči § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5. ZDP považovat pouze ta ustanovení, která speciálně upravují, respektive omezují daňovou uznatelnost některých plnění zaměstnavatele vůči zaměstnanci. To znamená, že za speciální není možné považovat veškerá ustanovení § 24 odst. 2 ZDP a § 25 odst. 1 ZDP. Pokud by byl aplikován tento výklad, znamenalo by to de facto, že úprava v § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5 ZDP je nadbytečná. Pokud totiž není některá nákladová položka uvedena ani v § 24 odst. 2 ZDP ani v § 25 odst. 1 ZDP, řídí se její daňová uznatelnost § 24 odst. 1 ZDP. Z hlediska základních výkladových pravidel platí, že vždy je nutné preferovat výklad, který vede k tomu, že doplněná právní úprava má svůj význam a smysl. V této souvislosti lze odkázat například na rozsudek NSS 2 Afs 178/2005-64 ze dne 23.8.2006 ve kterém je mimo jiné uvedeno: „...*Takovou míru iracionality zákonodárce lze mít stěží za možnou – pokud zákonodárce je v určitém ohledu legislativně činný, nutno mít za to, že provádí změnu právní úpravy oproti předchozímu stavu, leda by bylo zjevné, že předchozí úpravu zachovává a pouze formulačně vyjasňuje bez změny jejího obsahu a významu...*“. To znamená, že v těchto případech není možné za speciální považovat například ustanovení § 24 odst. 2 písm. t), w), ze) ZDP (například vzhledem k nákladům na opční plány), případně § 25 odst. 1 písm. t) ZDP (například vzhledem k plnění ve prospěch zaměstnanců vedle mzdy).

V případě jiného zákona by mohlo jít o omezení uvedené v NZP, ve kterém by v současné podobě žádné relevantní omezení být nemělo.

4. Konkrétní příklady - z pohledu praktického uplatnění lze plnění ve prospěch zaměstnanců (zejména v návaznosti na nové znění § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP rozdělit na:

4.1. Z pohledu rozsahu přiznaného práva (tj. z pohledu přiřaditelnosti konkrétnímu zaměstnanci):

a) práva určená pro toho kterého konkrétního zaměstnance - práva (plnění) přiřaditelná konkrétnímu zaměstnanci (např. stravné při pracovní cestě pro generálního ředitele ve výši 1.000,- Kč na den, rekreace, poukázky na využití sportoviště)

4.2. Práva určená pro skupiny zaměstnanců či pro všechny zaměstnance (např. věrnostní příspěvek ve výši 20.000,- Kč ročně pro všechny zaměstnance pracující ve firmě déle jak 5 let);v některých případech také práva (plnění) nepřidatelná konkrétnímu zaměstnanci (např. úhrada nákladů za převody částí mzdy na různé účty určené zaměstnanci, úhrada nákladů spojených s písemnou a intranetovou formou firemního časopisu)

4.3. Z pohledu formy plnění přiznaného práva

a) práva zaměstnance plněná v peněžité podobě (např. příklady výše v bodě 4.1. písm. a) a b)

b) práva zaměstnance plněná v nepeněžité podobě (např. naturální mzda, rekreace, zájezdy, vstupenky na sportovní a kulturní akce)

4.4. V návaznosti na výše uvedené lze kombinovat různé varianty daňových dopadů, např.:

4.4.1. Dle pracovní smlouvy se poskytuje obchodnímu řediteli vždy jednou ročně odměna v podobě zahraničního zájezdu v hodnotě 100.000,- Kč – daňově účinný náklad (upraveno v pracovní smlouvě, právo přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, nepeněžité plnění)

4.4.2.. Dle vnitřního předpisu je vydáván pro zaměstnance firemní zábavný časopis – daňově účinné (upraveno vnitřním předpisem, právo nepřidatelné konkrétnímu zaměstnanci, nepeněžní plnění), v časopisu je uveřejněna vědomostní soutěž pro zaměstnance, výhry jsou služby nebo zboží ve výši 2.000,- Kč (upraveno vnitřním předpisem obecně pořádání soutěží tohoto typu, právo přidatelné konkrétnímu zaměstnanci, nepeněžní plnění).

4.4.3. Dle vnitřního předpisu mohou být vybraným zaměstnancům dle rozhodnutí příslušného vedoucího pracovníka poskytnuty lístky na významné sportovní zápasy v tuzemsku i v zahraničí, pokud budou poskytnuty, hradí zaměstnavatel i náklady na cestu a ubytování – zaměstnanci Vopršálek a Novák na základě této vnitřní úpravy obdrží za pracovní výsledky nebo na základě výkonnostní soutěže lístky na zápas golfové v Austrálii – daňově účinná hodnota lístku na golfový zápas a cestovní náhrady (upraveno vnitřním předpisem, přidatelné konkrétnímu zaměstnanci, nepeněžní plnění).

4.4.4. V pracovních smlouvách generálního a obchodního ředitele je ujednáno, že mají nárok na stravné ve výši 1.000,- Kč na den pracovní cesty, i když jim organizace zajistí stravování během pracovní cesty. Generální ředitel je vyslán na jednodenní konferenci, kde v ceně poplatku je zahrnuto i celodenní stravování v hodnotě 2.000,- Kč. Při vyúčtování pracovní cesty obdrží tento generální ředitel i stravné dle pracovní smlouvy ve výši 1.000,- Kč. – daňově účinný poplatek za konferenci včetně stravování a daňově účinná i cestovní náhrada stravného ve výši 1.000,- Kč (upraveno pracovní smlouvou, přidatelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní i nepeněžní plnění)

4.4.5. Zaměstnavatel (pálenice) přiznává ve vnitřním předpise každému zaměstnanci na kalendářní rok právo na naturální plnění vedle mzdy v rozsahu 5 litrů slivovice (50%) – daňově účinné (upraveno vnitřním předpisem, přidatelné konkrétnímu zaměstnanci, nepeněžní plnění).

4.4.6. Zaměstnavatel poskytuje svým zaměstnancům (občanům jiné země než ČR) příspěvek na zahraniční komerční zdravotní pojištění, zahraniční kapitálové životní pojištění nebo zahraniční komerční penzijní připojištění ve výši 3 000 Kč za měsíc – daňově účinné (upraveno pracovní smlouvou, přidatelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní i nepeněžní plnění).

4.4.7. Zaměstnavatel dle vnitřního předpisu poskytuje svým novým zaměstnancům náborový příspěvek 2.000,- Kč – náborový příspěvek je stimulem pro nástup do zaměstnání a obdrží jej každý nový zaměstnanec při podpisu pracovní smlouvy – daňově účinné (upraveno vnitřním předpisem, přidatelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní plnění).

4.4.8. V rámci podpory zdraví zaměstnanců je dle vnitřního předpisu každému zaměstnanci poskytována ročně poukázka v hodnotě 5.000,- Kč, která může být použita při návštěvě sportovních zařízení nebo v lékárnách k odběru vitamínů – daňově účinné (upraveno vnitřním předpisem, přidatelné konkrétnímu zaměstnanci, nepeněžní plnění).

4.4.9. Za účelem zlepšení pracovních a sociálních podmínek zaměstnanců je vnitřním předpisem určeno, že každý zaměstnanec obdrží měsíčně mimo závodní stravování svačinu zahrnující pečivo, mléčný výrobek a ½ l minerální vody – daňově účinné ((upraveno vnitřním předpisem, přidatelné konkrétnímu zaměstnanci, nepeněžní plnění).

4.4.10. V pracovních smlouvách vybraných zaměstnanců je určeno, že tito zaměstnanci mají nárok na odměňování v rámci tzv. „opčního programu“ (tj. možnost realizace výhody v rámci sjednaného termínovaného obchodu s cennými papíry) – daňově účinné, přitom se

nepoužije omezení určené § 24 odst. 2 písm. w) ZDP (upraveno pracovní smlouvou, přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní plnění).

4.4.11. Vnitřní předpis umožňuje, aby valná hromada určila odměny poskytované pro členy statutárního orgánu vedle sjednané odměny za výkon funkce. Rozhodnutí valné hromady stanovilo pro členy statutárního orgánu (představenstva) plnění poskytované vedle odměny za výkon funkce. Konkrétně se jedná o částku 10.000,- Kč a zahraniční zájezd v hodnotě 50.000,- Kč pro každého člena – daňově účinné, a to z důvodu, že se nejedná o odměnu za výkon funkce dle § 25 odst. 1 písm. d) a zároveň nelze použít limitaci určenou tímto ustanovením (i kdyby správce daně považoval uvedená plnění jako odměnu za výkon funkce), protože má přednost speciální úprava určená § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP (podrobněji viz. výše).

4.4.12 Dle vnitřního předpisu může být vybraným zaměstnancům poskytnut finanční příspěvek na MHD nebo finanční příspěvek místo poskytnutí auta pro služební a soukromé účely – daňově účinné (upraveno vnitřním předpisem, právo přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní plnění).

4.4.13. V pracovních smlouvách je ujednáno nárok na plnění v případě, že zaměstnanec bude přesunut z jedné organizační jednotky zaměstnavatele do druhé (případně k jinému zaměstnavateli ve skupině) na úhradu zvýšených nákladů s přestěhováním – daňově účinné (upraveno v pracovní smlouvě, právo přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní plnění).

4.4.14. Zaměstnanci určité divize mají nárok dle vnitřního předpisu na 5 dní placeného volna z důvodu nemoci bez nutnosti doložení neschopenky – daňově účinné (upraveno vnitřním předpisem, právo přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní plnění).

4.4.15. Dle vnitřního předpisu může být zaměstnanci poskytnut příspěvek na stavební spoření – daňově účinné (upraveno vnitřním předpisem, právo přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní plnění).

4.4.16. Veškerá plnění, respektive jejich ekvivalenty (dle NZP) uvedená v příspěvku od *Ing. Pelcla, Daňový pohled na některá peněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům*, projednávaném na Koordinačním výboru od 23.3.2005 do 27.7.2005.

4.4.17. Náklady popisované v příspěvku od *Ing. Petra Tomana 140/06.09.06 - Daňové aspekty poplatků odběr poukázek na nákup zboží či služeb poskytovaných zaměstnancům* projednávaném na Koordinačním výboru dne 6.9.2006.

Veškeré příklady plnění zaměstnavatele vůči zaměstnanci (zaměstnancům) uvedené výše pod bodem 4. budou dle našeho názoru považovány za daňově relevantní.

Z výše uvedeného je patrné, že další jiné podmínky pro daňovou uznatelnost splněny být nemusí. To znamená, že není podstatné, zda daný příjem je či není osvobozen od daně z příjmů či dokonce zda bude či nebude podléhat sociálnímu a zdravotnímu pojištění. Není také relevantní, zda jde o mzdové plnění či plnění vedle mzdy.

1.2. Cestovní náhrady

V případě nákladů na pracovní cesty je dle našeho názoru závěr ohledně daňové uznatelnosti zcela shodný jako je uvedeno v části 1.1. *Základní pravidlo*. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP je totiž dle našeho názoru naformulováno tak, že odkazuje na úpravu cestovních náhrad také například v NZP (odkaz poznámky pod čarou je příkladný) a nikoliv na

legislativní zkratku § 6 odst. 7 písm. a) ZDP. Pokud by totiž bylo úmyslem zákonodárce použít v § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP legislativní zkratku definovanou v § 6 odst. 7 písm. a) ZDP, neuváděl by v prvně zmiňovaném ustanovení odkaz na poznámku pod čarou, neboť ten se v této legislativní zkratce nevyskytuje a naopak jej již definice této legislativní zkratky obsahuje. Z NZP pak v zásadě vyplývá, že výše cestovních náhrad je smluvní záležitostí mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem resp. zaměstnanci. Z toho dle našeho názoru vyplývá, že budou na straně zaměstnavatele daňově relevantní veškeré cestovní náhrady vyplácené zaměstnavatelem, a to bez ohledu na to, zda půjde o ty cestovní náhrady, které na straně zaměstnance nebudou podléhat dani z příjmů dle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP nebo půjde o tu část cestovních náhrad, které budou na straně zaměstnance podléhat zdanění.

1.3. Základní vztah mezi § 24 a § 6 ZDP

V souvislosti s NZP a navazující úpravou ZDP je nutno řešit i vzájemný základní vztah mezi § 6 (zejména odst. 9) a § 24 ZDP. Tj. vztah práv zaměstnanců vyplývajících z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy a možného nezdanění (zejména osvobození) těchto plnění na straně zaměstnanců, které je podmíněno poskytnutím plnění z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Z obsahu bodu 1. 1 a 1.2. tohoto příspěvku je zřejmé, že při splnění zákonných podmínek je celá řada peněžitých i nepeněžitých plnění zaměstnavatele ve prospěch zaměstnanců daňově účinným nákladem, přitom však v mnoha případech může být pro zaměstnavatele a jejich zaměstnance výhodnější z daňového pohledu zachovat stav, kdy je plnění vyplývající z práv zaměstnanců vymezených v předpisech či smlouvách podle § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5 ZDP poskytnuto na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení zajištění a udržení příjmů, ale jsou osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

V této souvislosti dle našeho názoru od 1. 1. 2007 platí mezi ustanovením § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5 a zmíněnými ustanoveními § 6 odst. 9 ZDP vztah, kdy plnění z titulu práv zaměstnanců vyplývajících z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy uplatněné jako daňový výdaj podle § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5 ZDP je na straně zaměstnance zdanitelným příjmem, ale plnění, které zaměstnavatel jako daňový výdaj (náklad) neuplatní je za předpokladu splnění podmínek vybraných ustanovení § 6 odst. 9 na straně zaměstnance osvobozeno od daně z příjmů ze závislé činnosti.

Zaměstnavatel si přitom může vybrat, zda zvolí variantu

- a) daňový výdaj (náklad) zaměstnavatele + zdanitelný (neosvobozený) příjem zaměstnance nebo
- b) daňově neúčinný výdaj(náklad) zaměstnavatele + nezdaňovaný (osvobozený) příjem zaměstnance.

V této souvislosti je pak nutno řešit problém, že varianta b) výše uvedená bude platit když:

I. plnění zaměstnavatele ve prospěch zaměstnanců upravené obecně § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP nebude určeno kolektivní smlouvou, vnitřním předpisem zaměstnavatele, pracovní

nebo jinou smlouvou a pokud jej zaměstnavatel zaměstnanci i přesto poskytne, uplatní je jako daňově neúčinné nebo

II. plnění zaměstnavatele ve prospěch zaměstnanců upravené obecně § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP bude určeno kolektivní smlouvou, vnitřním předpisem zaměstnavatele, pracovní nebo jinou smlouvou, a to výslovně jako daňově neúčinný náklad a následně i zaměstnavatel uplatní předmětné plnění jako daňově neúčinné nebo

III. plnění zaměstnavatele ve prospěch zaměstnanců upravené obecně § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP bude určeno kolektivní smlouvou, vnitřním předpisem zaměstnavatele, pracovní nebo jinou smlouvou, a to výslovně jako daňově účinný náklad avšak následně zaměstnavatel uplatní předmětné plnění jako daňově neúčinné nebo

IV. bez ohledu na to jak bude plnění zaměstnavatele ve prospěch zaměstnanců upravené obecně § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP určeno kolektivní smlouvou, vnitřním předpisem zaměstnavatele, pracovní nebo jinou smlouvou uplatní zaměstnavatel předmětné plnění jako daňově neúčinné.

Dle našeho názoru při použití jakékoli varianty I. až IV. Jsou naplněny podmínky pro osvobození vybraných plnění od daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti – tj. zejména § 6 odst. 9 písm. c), d), ch), t) ZDP.

2. Závěr

2.1. Na základě výše uvedeného (viz výše bod 1. Popis problému) budou na straně zaměstnavatele daňově uznatelné položky, které splní následující podmínky:

2.1.1. Musí jít o plnění od zaměstnavatele vůči zaměstnanci (či zaměstnancům), přičemž za spojení zaměstnance a zaměstnavatele považuje ZDP zákon situaci, když je fyzické osobě vyplácen příjem dle § 6 ZDP (viz. § 6 odst. 2 ZDP).

2.1.2. Nárok na tato plnění musí vyplývat z

- kolektivní smlouvy,
- vnitřního předpisu,
- pracovní smlouvy,
- jiné smlouvy.

Z hlediska návětí § 24 odst. 2 písm. j) ZDP platí, co je uvedeno výše v části 1.1. Základní pravidlo bodu 1., tedy v podstatě zkráceně řečeno podmínky uvedené v předmětném návěti budou splněny vždy, když nárok (resp. právo) na tato plnění bude v souladu se zákoníkem práce a bude zakotven v některém z výše uvedených smluvních ujednání; popř. se bude jednat o nárok (resp. právo) neupravené zákoníkem práce, avšak bude splňovat výše uvedené podmínky v rámci závislého vztahu dle zákona o daních příjmů (např. společenská smlouva bude obdobná práva přiznávat jednateli s. r. o.).

2.1.3. Nesmí ZDP nebo jiný zákon stanovit jinak. V případě ZDP půjde o úpravu uvedenou v § 24 odst. 2 písm. j) body 1. až 4. ZDP, § 24 odst. 2 písm. x) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zu) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zj) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zo) ZDP. To znamená, že za speciální není možné považovat veškerá ustanovení § 24 odst. 2 ZDP a § 25 odst. 1 ZDP. Pokud by byl aplikován tento výklad, znamenalo by to de facto, že úprava v § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5 ZDP je nadbytečná. Pokud totiž není některá nákladová položka uvedena ani v § 24 odst. 2 ZDP ani v § 25 odst. 1 ZDP, řídí se její daňová uznatelnost § 24 odst. 1 ZDP. Z hlediska základních výkladových pravidel platí, že vždy je

nutné preferovat výklad, který vede k tomu, že doplněná právní úprava má svůj význam a smysl. V této souvislosti lze odkázat například na rozsudek NSS 2 Afs 178/2005-64 ze dne 23.8.2006 ve kterém je mimo jiné uvedeno: „...Takovou míru iracionality zákonodárce lze mít stěží za možnou – pokud zákonodárce je v určitém ohledu legislativně činný, nutno mít za to, že provádí změnu právní úpravy oproti předchozímu stavu, leda by bylo zjevné, že předchozí úpravu zachovává a pouze formulačně vyjasňuje bez změny jejího obsahu a významu...“. To znamená, že v těchto případech není možné za speciální považovat například ustanovení § 24 odst. 2 písm. t), w), ze) ZDP (například vzhledem k nákladům na opční plány), případně § 25 odst. 1 písm. t) ZDP (například vzhledem k plnění ve prospěch zaměstnanců vedle mzdy). V současné době jiný právní předpis žádné omezení v této oblasti nestanovuje.

Žádné jiné podmínky pro daňovou uznatelnost nemusí být splněny. To znamená, že není podstatné, zda daný příjem je či není osvobozen od daně z příjmů či dokonce zda bude či nebude podléhat sociálnímu a zdravotnímu pojištění. Není také relevantní, zda jde o mzdové plnění či plnění vedle mzdy.

2.2. Příklady plnění zaměstnavatele vůči zaměstnanci (zaměstnancům), které dle našeho názoru budou považovány za daňově relevantní, jsou uvedené výše pod bodem 4.

2.3. V případě cestovních náhrad na straně zaměstnavatele budou daňově relevantní veškeré cestovní náhrady vyplacené zaměstnavatelem, a to bez ohledu na to, zda půjde o ty cestovní náhrady, které na straně zaměstnance nebudou podléhat dani z příjmů dle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP nebo půjde o tu část cestovních náhrad, které budou na straně zaměstnance podléhat zdanění.

2.4. Bez ohledu na to jak bude plnění zaměstnavatele ve prospěch zaměstnanců upravené obecně § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP určeno či neurčeno kolektivní smlouvou, vnitřním předpisem zaměstnavatele, pracovní nebo jinou smlouvou, jakož i bez ohledu zda tyto písemnosti určí daňovou účinnost či neúčinnost daného plnění ve prospěch zaměstnanců, pokud uplatní zaměstnavatel předmětné plnění jako daňově neúčinné bude se jednat ve vybraných případech o plnění osvobozené od daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (tj. zejména v případě § 6 odst. 9 písm. c), d), ch), t) ZDP).

3. Návrh řešení

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

Upozorňujeme, že nový zákoník práce (dále jen NZP) je registrován ve Sbírce zákonů pod č. 262/2006 Sb. a doprovodný zákon v č. 264/2006 Sb.

K závěrům uvádíme:

Při správném uplatňování nové úpravy § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP), je nutné důsledně respektovat vazbu tohoto ustanovení na návětí písmene j), podle kterého se za daňové výdaje (náklady) považují také výdaje/ náklady na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců. Příslušná plnění naplňující práva zaměstnanců obsažená v kolektivních smlouvách, vnitřních předpisech, pracovních smlouvách nebo jiných

smlouvách (KS, VP, PS nebo JS) budou daňově uznatelná pouze v případě, že zákon o daních z příjmů nebo jiný zvláštní zákon nestanoví jinak.

Na základě projednání problematiky s odborem 29 – Legislativy konstatujeme, že úpravu obsaženou v bodě 5 § 24 odst. 2 písm. j) ZDP nelze považovat za speciální k ostatním ustanovením § 24 odst. 2 a § 25 odst. 1 ZDP, a proto úpravy obsažené například v § 24 odst. 2 písm. t), v § 24 odst. 2 písm. w) nebo v § 25 odst. 1 písm. t) ZDP vylučují, resp. omezují daňovou uznatelnost příslušných plnění i ve vztahu k plněním jinak (tj. při absenci vyloučení či omezení) uznatelným podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP.

Z hlediska mzdových plnění (§ 109 a 110 NZP) zákon o daních z příjmů neobsahuje od své platnosti (1. 1. 1993) žádnou speciální úpravu a všechna plnění charakteru mzdy jsou daňově uznatelná v návaznosti na jejich správné zaúčtování (§ 23 odst. 2 a 10 ZDP). Podle úpravy platné do 31. 12. 2006 nejsou daňově uznatelná peněžní plnění vedle mzdy, pokud nárok na toto plnění nestanoví zvláštní předpis, nebo část tohoto plnění, která překračuje nárok zvláštním právním předpisem (§ 25 odst. 1 písm. d) ZDP).

Z uvedeného vyplývá, že při správné aplikaci bodu 5 § 24 odst. 2 písm. j) ZDP se bude jednat vždy o posuzování plnění vedle mzdy, která budou jako práva obsažena v příslušných dokumentech (KS, VP, PP nebo JS).

Při respektování tohoto závěru je proto podle názoru MF nutné příklady uvedené v části 4.4 příspěvku upravit, případně neuvádět, a to zejména tyto:

4.4.1 – jedná se o mzdové plnění nebo plnění vedle mzdy, v případě mzdového plnění tento příklad není třeba uvádět;

4.4.2 – pokud se jedná o firemní zábavný časopis, podle názoru MF nesplňuje základní vazbu bodu 5 § 24 odst. 2 písm. j) s návětním písmene j) ZDP;

4.4.3 – pokud lístky případně vstupenky na významné sportovní zápasy jsou poskytovány za **pracovní výsledky**, jedná se o mzdová plnění, a nikoliv plnění vedle mzdy a uvedení příkladu je zavádějící;

4.4.5 – upozorňujeme, že podle § 119 NZP lze naturální mzdu poskytovat jen se souhlasem zaměstnance a za podmínek s ním dohodnutých, a to v rozsahu přiměřeném k jeho potřebám. Zaměstnavatel je povinen zaměstnanci vyplatit v penězích mzdu nejméně ve výši příslušné sazby minimální mzdy nebo příslušné sazby nejnižší úrovně zaručené mzdy. Přitom jako naturální mzda mohou být poskytovány výrobky, s výjimkou **lihovin**, tabákových výrobků nebo jiných návykových látek, výkony, práce nebo služby. Pokud by plnění uvedené v tomto bodě nebylo považováno za naturální mzdu a přesto by bylo v souladu se zákoníkem práce, podle názoru MF by nebylo možné jej považovat za daňově uznatelné, neboť bezúplatné poskytnutí lihovin by bylo považováno za dar s daňovým režimem upraveným v § 25 odst. 1 písm. t) ZDP;

4.4.9 – uvedená plnění překračují rámec bodu 4 § 24 odst. 2 písm. j) ZDP a proto je nelze považovat za daňově uznatelná;

4.4.10 – při odměňování v rámci tzv. opčního programu je nutné respektovat také omezení z § 24 odst. 2 písm. w) ZDP;

4.4.11 – Ministerstvu financí nepřísluší posuzovat oprávněnost uvedených odměn z hlediska úpravy obchodního zákoníku a proto pouze poznamenáváme, že odměny za výkon funkce člena statutárního orgánu nejsou daňově uznatelné podle § 25 odst. 1 písm. d) ZDP a případná plnění, resp. odměny za práci vedle výkonu funkce člena statutárního orgánu, pokud neodporují úpravě obchodního zákoníku, jsou daňově uznatelná;

Podle výše uvedených přístupů a závěrů je nutné posuzovat také veškerá plnění obsažená v příspěvku Ing. Pelcla, který byl projednáván na KV KDP od 23. 3. 05 – 27. 7. 05 a příspěvku Ing. Tomana 140/06.09.06, který byl projednán 6. 9. 2006.

Ministerstvo financí souhlasí s názorem, že zaměstnavatel má právo se rozhodnout, zda příslušná plnění bude uplatňovat v souladu se zákonnou úpravou jako daňově uznatelná nebo jako plnění poskytovaná ze zisku po zdanění, tj. např. ze sociálního fondu, FKSP nebo na vrub daňově neuznatelných výdajů /nákladů.

K závěrům týkajících se problematiky nové úpravy daňové uznatelnosti výdajů/nákladů na pracovní cesty nemá Ministerstvo financí žádné připomínky.

155/13.12.06 - Přecenění realizovatelných cenných papírů při trvalém snížení reálné hodnoty

Předkládá: Ing. Bohumír Holeček, daňový poradce, č.osvědčení 384

1. Popis situace

Novela vyhlášky č.500/2002 Sb. (k účtování pro účetní jednotky, které jsou podnikateli), vyhláškou č.397/2005 přinesla v § 51 odst.2 změnu, účinnou od 1.1.2006. Prakticky bude tato změna u dotčených účetních jednotek uplatněna poprvé v účetní závěrce za účetní období, začínající 1.1.2006 a později – protože ovlivní hospodářský výsledek, bude mít také přímé dopady na výši základu daně v daňovém přiznání k dani z příjmů za příslušné zdaňovací období.

Podle nového znění § 51 odst.2 vyhlášky se mění způsob účtování při změnách **ocenění ostatních cenných papírů oceňovaných reálnou hodnotou** (tzv. **realizovatelných cenných papírů**). Tyto cenné papíry majetkové (většinou akcie) jsou obvykle zachyceny na účtu 063 – *Ostatní cenné papíry a podíly* a cenné papíry dluhové na účtu 065 – *Dluhové cenné papíry držené do splatnosti*. Doposud byly podle dosavadního znění § 51 odst.2 a podle ČÚS č.008 (odst.2.2.1) účtovány změny reálných hodnot těchto cenných papírů pouze rozvahově (proti účtu 414 – *Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků*). Pouze u dluhových cenných papírů se změna časové hodnoty, vyplývající z náběhu úrokového výnosu účtuje proti účtu 665 – *Výnosy z dlouhodobého finančního majetku*.

Nové znění § 51 odst.2 vyhlášky uvádí:

„Je-li prokázáno, že došlo ke snížení hodnoty (znehodnocení) těchto cenných papírů, které je pravděpodobně trvalé, zaúčtuje se znehodnocení bez zbytečného odkladu na příslušné účty finančních nákladů, a to ve výši rozdílu mezi oceněním cenného papíru při jeho nabytí a stávající reálnou hodnotou se zohledněním předchozích ztrát ze znehodnocení.“

2. Rozbor problematiky

Nové znění tedy řeší případy pravděpodobně trvalých ztrát reálné hodnoty, kdy se přechází z rozvahového na nákladové přecenění i u realizovatelných cenných papírů. Tím se sjednocuje pohled na tyto cenné papíry s metodikou pro finanční instituce (pro něž je rozveden v ČÚS č.108). Dosavadní ČÚS pro podnikatele č.008 – *Operace s cennými papíry a*

podíly však zatím nedoznal aktualizace – znění novelizované vyhlášky č.500/2002 Sb. jako normy s vyšší závazností zde musí být zřejmě upřednostněno

V minulosti (před 1.1.2002) byla snížená reálná hodnota těchto akcií zohledňována opravnou položkou (jejíž tvorba nebyla daňově relevantní). Při změně účetních předpisů a po přechodu na rozvahové přecenění (prostřednictvím účtu 414) byla opravná položka zúčtována do výnosů (resp. na stranu Dal nákladů - nezahrnovaných do základu daně).

Účetní předpisy nyní předepisují od 1.1.2006 zachytit snížení reálné hodnoty s předpokladem trvalého charakteru u těchto cenných papírů nákladovým způsobem. Vzhledem k formulaci výše přecenění v novém znění § 51 odst.2 vyhlášky „na stávající reálnou hodnotu se zohledněním předchozích ztrát ze znehodnocení“ by bylo možno „na první čtení“ dovozovat, že již dříve provedené zohlednění ztrát hodnoty realizovatelných cenných papírů rozvahovým přeceněním zůstane zachováno na účtu 414. Pak by se ovšem jednalo o kombinaci dvou metod účetního zachycení snížené hodnoty (rozvahové a nákladové), což zřejmě nebylo záměrem novelizace vyhlášky a nebylo by ve shodě s principy uplatňovanými pro finanční instituce.

Nové znění odst.2 § 51 vyhlášky dále uvádí:

„Pokud následně po zaúčtování znehodnocení na účty finančních nákladů dojde k prokazatelnému zvýšení reálné hodnoty realizovatelných dluhových cenných papírů, je zvýšení reálné hodnoty zaúčtováno nejvýše ve výši zaúčtovaného znehodnocení podle předchozí věty na účty finančních výnosů.“

Možnost zpětného zvýšení reálné hodnoty výsledkovým způsobem se tedy týká pouze dluhových cenných papírů (obvykle zachycených na účtu 065), nikoliv však cenných papírů majetkových. U majetkových cenných papírů (akcií) bude případné navýšení reálné hodnoty vždy účtováno rozvahově (proti účtu 414) – výnos bude uznán (účtován) až při prodeji cenného papíru. Tento princip je shodný s principy ČÚS č.108 pro finanční instituce.

V praxi se dotyčná změna v účetním zachycení trvalého snížení reálné hodnoty projeví především u akcionářů akciových společností s akciemi neobchodovanými veřejně, které se ocitnou v likvidaci či v konkursu

V souvislosti s uvedenou změnou účtování a jejím daňovým dopadem vyvstávají tyto otázky:

- a) Znamená přechod na nákladové zaúčtování trvalého snížení reálné hodnoty, že dosavadní rozvahové zachycení bude zrušeno?
- b) Jsou náklady zúčtované v souvislosti s trvalým snížením reálné hodnoty realizovatelných cenných papírů daňově uznatelnými náklady ?
- c) Jak má poplatník průkazně doložit sníženou reálnou hodnotu, jestliže objektivně stanovená tržní cena z veřejných trhů cenných papírů nebude k dispozici ?
- d) Jak prokáže poplatník, že snížení reálné hodnoty těchto cenných papírů je „pravděpodobně trvalé“ ?

3. Navrhované závěry

K bodu a)

Před nákladovým zaúčtováním trvalého snížení reálné hodnoty je nutno dosavadní rozvahové zachycení zrušit. Cílem dané změny v metodice účtování je dosáhnout shody s metodikou, jež platí pro finanční instituce (pro něž je tato problematika rozvedena v ČÚS č.108). Analogie podle ČÚS č.108 pro finanční instituce pak vede k jednoznačnému závěru: zde je v obdobné definici u zachycení trvalého poklesu reálné hodnoty realizovatelných cenných papírů použita formulace „se zohledněním předchozích ztrát ze snížení hodnoty zaúčtovaných na účet nákladů“. Podle tohoto přístupu se změna účtování tedy týká celého snížení reálné hodnoty oproti historické pořizovací ceně dotyčných cenných papírů. Předchozí snížení reálné hodnoty, které dosud nebylo zaúčtováno na účet nákladů, ale pouze rozvahově, je třeba takto zaúčtovat nákladově a dosavadní rozvahové přecenění zrušit. Tím je zajištěno uplatnění principu opatrnosti v účetním obraze: náklady hrozící z trvalé ztráty reálné hodnoty cenných papírů jsou zachyceny okamžitě, případné zisky z navyšování reálné hodnoty cenných papírů až při jejich realizaci (s výjimkou případného návratu ze snížené reálné hodnoty na původní účetní hodnotu u dluhových cenných papírů, které se účtuje výsledkově do výše původního snížení).

Příklad účtování:

Akcionář držící veřejně neobchodované akcie, je účetně eviduje jako realizovatelné majetkové cenné papíry na účtu 063 v celkové nabývací a jmenovité hodnotě 400 tis. Kč. Tyto cenné papíry byly doposud rozvahově přeceněny na reálnou hodnotu, která činí 10% nabývací a jmenovité hodnoty, tzn. na 40 tisíc Kč.

	Kč	MD	DAL
Počáteční stavy - aktiva	40.000,-	063.AE	
- pasíva (VK)	360.000,-	414.AE	

Postup účtování podle novelizace vyhlášky v roce 2006:

Rozvahové přecenění bude ve smyslu ustanovení § 51 odst.2 vyhlášky zrušeno a nahrazeno přeceněním nákladovým. V daném případě to znamená následující účetní postup:

	Kč	MD	DAL
K 1.1.2006 – Změna účetní metody ocenění:			
Zrušení rozvahového přecenění	360.000,-	063.AE	414.AE
Převod na nákladové přecenění	360.000,-	581	063.AE

K 31.12.2006 (či v průběhu roku 2006 či roků následujících)

Další zjištěné snížení reálné hodnoty na 2% jmenovité hodnoty, tj.

ze 40.000,- na 8.000,- Kč	32.000,-	564	063.AE
---------------------------	----------	-----	--------

Protože se jedná o změnu dosavadní účetní metody zachycení reálné hodnoty, byl zde použit účet mimořádného okruhu nákladů 581 – *Náklady ze změny metody*, následně pak účet 564 –

Náklady na přecenění cenných papírů (použití konkrétních nákladových účtů není relevantní pro jejich daňové uplatnění). Výsledkem změny účetní metody je tedy jednorázové zatížení výsledku hospodaření a snížení daňového základu daně z příjmů.

K bodu b)

Z hlediska daňového se v případě nákladového snížení hodnoty realizovatelných cenných papírů jedná o daňový náklad – jedná se nepochybně o přecenění cenných papírů oceňovaných podle účetních předpisů reálnou hodnotou, které zákon o daních z příjmů plně daňově respektuje. Daňovým nákladem je tedy i náklad vyplývající ze změny metody přecenění, ať už bude zachycen v prvním roce uplatnění nákladového snížení prostřednictvím účtu skupiny 58 – Mimořádné náklady (např. účtu 581 – Náklady ze změny metody) stejně jako náklad zachycený prostřednictvím účtu skupiny 56 – Finanční náklady (např. účtu 564 – Náklady z přecenění cenných papírů).

Stejně tak bude součástí daňového základu i případný výnos z přecenění „nahoru“, vyplývající z případného zpětného navýšení reálné hodnoty u dluhových realizovatelných cenných papírů.

V případě následného prodeje takto přeceněných realizovatelných cenných papírů se uplatňuje postup podle ustanovení § 24 odst.2 písm. r) zákona o daních z příjmů, podle něhož je daňovým nákladem hodnota cenného papíru zachycená v účetnictví (ke dni prodeje) v souladu se zvláštním právním předpisem (tj. zákonem o účetnictví), tak, jak již bylo uvedeno ve stanovisku MF ČR na jednání KV dne 16.10.2002 (příspěvek: K uplatnění hodnoty cenných papírů do daňových nákladů dle novely ZDP - § 24 odst.2 písm.r), w) a ze) ZDP – předkladatelé: Ing. M.Svoboda, DP č.osv.3090 a Ing.Jan Petráš, DP č.osv.3376 – bulletin KDP 1/2003).

K bodu c):

Protože u realizovatelných cenných papírů není obvykle možno zjišťovat a prokazovat tržní hodnotu jako hodnotu, vyhlášenou na tuzemské či zahraniční burze či jiném regulovaném trhu (ve smyslu § 27 odst.4 písm.a) zákona o účetnictví - ZoÚ), bude pro doložení trvalého snížení reálné hodnoty potřeba postupovat náhradními způsoby, tzn.:

- ve smyslu § 27 odst.4 písm.b) ZoÚ: dokládat reálnou hodnotu kvalifikovaným odhadem nebo posudkem (s cílem přiblížení se tržní hodnotě),
- ve smyslu § 27 odst.4 písm.c) ZoÚ: dokládat reálnou hodnotu oceněním podle zvláštních právních předpisů (podle zákona č.151/1997 Sb., o oceňování, ve znění novelizací).

Kvalifikovaný odhad přitom není znaleckým posudkem – nemusí tedy být vypracován znalcem, jeho autorem může být i dostatečně erudovaný pracovník účetní jednotky. Rozhodující pro použitelnost odhadu k přecenění přitom je: objektivnost a průkaznost vstupních informací a zdůvodnění z nich odvozených závěrů, vedoucích k odhadu reálné hodnoty cenného papíru.

K bodu d):

Pravděpodobnost trvalého snížení hodnoty (jak je uvedena v odst.2 § 51 vyhlášky) se v praxi jeví nepochybná v případech vstupu emitenta do likvidace či do konkursního nebo vyrovnacího řízení. V jiných případech by měl provedený posudek či odhad obsahovat i zdůvodnění, proč se jedná o pravděpodobně trvalé snížení reálné hodnoty (např. proč nelze očekávat vyrovnání kumulovaných ztrát budoucími zisky z hospodaření společnosti).

4. Návrh opatření

Publikovat závěry k dané problematice vhodným způsobem, příp. stanovit podrobněji praktický způsob doložení trvalého poklesu realizovatelných cenných papírů poplatníkem (v souladu s ustanovením § 27 zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví).

Stanovisko Ministerstva financí

Odbor účetnictví a audit

Část čtvrtá vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen vyhláška) je označena jako účetní metody. V § 51 je popsána metoda řešící oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty a ocenění ekvivalencí u cenných papírů a podílů. Obsahem této metody je v podstatě rozvahový způsob účtování. Přičemž z důvodu opatrnosti (nutnosti promítnutí všech předvídatelných rizik a možných ztrát ze snížení hodnoty) se snížení hodnoty, které je pravděpodobně trvalé, promítá do nákladů. Podle našeho názoru se nejedná o změnu metody účtování, ale o jednu metodu, která za stanovených podmínek ukládá rozdílný způsob účtování. S ohledem na výše uvedené se přikláníme k názoru, že o snížení hodnoty nemá být účtováno v účtové 58- Mimořádné náklady, ale ve skupině 56 – Finanční náklady.

Formulace „pravděpodobně trvalé snížení hodnoty cenných papírů“ je použita na vyšším stupni obecnosti, aby účetní jednotky mohly zohlednit všechny podstatné skutečnosti. Přesto je nutno vycházet ze základního požadavku, že se jedná o pravděpodobně trvalé znehodnocení.

156/13.12.06 - Zahrnování mezibankovních depozit mezi „úvěry a půjčky“ pro účely výpočtu daňové uznatelnosti úroků v návaznosti na ustanovení § 25, odst. 1, písm. w), zákona o daních z příjmů

Předkládají: Ing. Tomáš Hlaváček, daňový poradce, č. osvědčení 2399
Ing. Jan Tichý, daňový poradce, č. osvědčení 3735

1. Výchozí situace

Ustanovení § 25, odst. 1, písm. w) (dále jen „pravidlo nízké kapitalizace“), zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p.p. (dále jen „ZDP“) limituje uznatelnost nákladových úroků z úvěrů a půjček u dlužníků v případech, kdy věřitelem je osoba „spojená“ ve vztahu k dlužníkovi, a to v návaznosti na propočtení poměru takto přijatých úvěrů a půjček a vlastního kapitálu dlužníka. Je stanoveno, že úroky z úvěrů a půjček, přesahujících šestinásobek výše vlastního kapitálu v případě, že dlužníkem je banka nebo pojišťovna, nelze uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Pojem „úvěry a půjčky“ je pro ZDP legislativní zkratka vyplývající ze znění § 19, odst. 1, písm. zk) ZDP, jímž je definován. Pro účely ZDP zahrnuje tudíž: „úvěry, půjčky, dluhopisy, vkladní listy, vkladové certifikáty a vklady jim na roveň postavené a směnky, jejichž vydáním získává směnečný dlužník peněžní prostředky, a obdobné právní vztahy vzniklé v zahraničí“.

Banky jsou vedle činností s obvyklými dluhovými nástroji (zejména v podobě poskytování úvěrů), zahrnutými do definice „úvěrů a půjček“, oprávněny také k přijímání vkladů od veřejnosti (viz § 1, odst. 1, písm. a), zákona č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění p.p.).

Vkladem se přitom rozumí „svěřené peněžní prostředky, které představují závazek vůči vkladateli na jejich výplatu“ (§ 1, odst. 2, písm. a), zákona o bankách), tj. vklady jsou instrumenty, jejichž obsah je pro banky z jejich podstaty dluhový.

Praktickou realizací oprávnění k přijímání vkladů bankami je vedení běžných (viz § 708, zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku ve znění p.p.) a vkladových (viz § 716, obchodního zákoníku) účtů fyzickým a právnickým osobám. Hrazený úrok je pro přijímající banku běžnou nákladovou položkou, obecně daňově uznatelnou, pro vkladatele je přijatý úrok výnosem zdanitelným v základu daně z příjmů. Pokud jsou vkladové účty vedeny jiným bankám, bývají v praxi označovány jako mezibankovní depozita. Banka, u níž jsou vklady tímto způsobem uloženy, hradí bance, která depozitum vložila na vrub svých nákladů úrok z depozita obdobně jako v případě vkladů jiných klientů. Mezibankovní depozita patří mezi obvyklé instrumenty, jimiž banky ukládají své volné peněžní prostředky.

Je běžné, že mezibankovní depozita jsou ukládána i v rámci skupin spojených osob, tj. banka, u níž je depozitum uloženo, je osobou spojenou ve vztahu k bance, která depozitum uložila. V takovém případě vyvstává otázka, zda úroky hrazené z depozit vložených spojenou osobou mají podléhat testování daňové uznatelnosti podle pravidla nízké kapitalizace, tj. zda přijatá mezibankovní depozita je nutno zahrnovat do objemu „úvěrů a půjček“ a porovnávat je následně s vlastním kapitálem dlužníka.

2. Rozbor problému

Zastáváme názor, že mezibankovní depozita nelze zahrnout do pojmu „úvěry a půjčky“ pro účely ZDP, a neměla by tudíž být součástí porovnávání objemu dluhových nástrojů a vlastního kapitálu dlužníka ve smyslu pravidla nízké kapitalizace.

Vycházíme ze skutečnosti, že ani existující legislativní rámec, ani faktický věcný obsah instrumentu nekvalifikují mezibankovní depozita jako součást „úvěrů a půjček“; přitom pouze taková kvalifikace by mohla vést k povinnosti testování úroků z nich podle pravidla nízké kapitalizace.

K odůvodnění navrhovaného závěru shrnujeme argumentaci vycházející přímo z obsahu ZDP a existujících výkladů Ministerstva financí ČR (platný pokyn řady D), obecně je tato argumentace podporována i platnou obchodně- a občansko-právní legislativou i výše uvedeným principiálním rozlišováním úvěrů a vkladů ve smyslu zákona o bankách. Správnost navrhovaného závěru vyplývá rovněž i z odlišné ekonomické podstaty a praktického používání instrumentů spadajících pod „úvěry a půjčky“ ve smyslu ZDP na straně jedné a mezibankovních depozit na straně druhé.

- A) Pojem „vkladový účet“ (viz obchodní zákoník) není *obsahem textu* legislativní zkratky „úvěry a půjčky“ podle § 19 ZDP (viz výše), která přitom obsahuje úplný a jednoznačný výčet instrumentů pod tuto zkratku spadajících.
- B) Pojem vkladový účet (ani obecně mezibankovní depozitum) nevyhovuje ani *významově* žádnému z instrumentů uvedených v definici „úvěrů a půjček“, neboť:
- ZDP v ustanovení § 38fa, odst. 1, písm. a), bod 1, v zájmu rozšíření definice „příjmů úrokového charakteru“, výslovně doplňuje pojem „úroků z úvěrů a půjček“ o „úroky z běžných účtů a vkladových účtů“. Je tudíž evidentní, že zákonodárce si byl vědom, že vkladové účty nejsou součástí pojmu „úvěry a půjčky“ podle zmíněné definice v § 19 ZDP,
 - vkladový účet nemůže být považován za „vklad naroveň postavený vkladním listům či vkladovým certifikátům“ (tj. za kategorii jako jedinou umožňujícímu v rámci

textace legislativní zkratky „úvěry a půjčky“ relativně volnější výklad obsahu), ani být tomuto pojmu výkladově podřazen. Je zřejmý právní i faktický rozdíl mezi vkladním listem či vkladovým certifikátem, které mají povahu cenných papírů (ve smyslu zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech ve znění p.p.), a „prostým“ vkladovým účtem u něhož vkladateli nevniká právo na úrokové příjmy inkorporované do cenného papíru,

c. tento rozdíl v právní koncepci pak správně reflektovalo i MF ČR ve svém pokynu č. D-190, který pro účely výkladu § 8 (Příjmy z kapitálového majetku) uvádí výslovně, že „Vkladním listům jsou naroveň postaveny cenné papíry potvrzující přijetí vkladu peněžním ústavem (např. vkladové a depozitní certifikáty, výherní listy)“,

d. konečně i ZDP ve znění k 31.12.2003 rozlišoval výslovně režim daně z příjmů vybírané zvláštní sazbou u „vkladního listu a vkladu mu naroveň postavenému“ (viz § 36, odst. 2, písm. a), bod 1 ZDP) a zdanění „úroků plynoucích ze vzájemných úložek (depozit) bank v rámci mezibankovního finančního trhu“ (viz § 36, odst. 2, písm. a), bod 7 ZDP) a pojmově tak oba instrumenty vždy jednoznačně odlišoval.

C) Shledáváme dále obecný rozdíl mezi obsahem aktivního vyhledávání zdrojů financování cestou instrumentů náležejících pod „úvěry a půjčky“ ve smyslu ZDP (emitování dlužných cenných papírů a vyhledávání investorů, poptávání úvěrů, apod.) a pasivním přijímáním vkladů k jejich zhodnocení ve prospěch vkladatelů, tak jak je to elementárně součástí předmětu podnikání bank ve smyslu zákona o bankách (viz výše).

3. Závěr

V návaznosti na výše uvedenou argumentaci činíme závěr, že **mezibankovní depozita**, tj. vzájemné úložky bank na mezibankovním finančním trhu, právně založená smlouvou o vkladovém účtu ve smyslu uvedeného ustanovení obchodního zákoníku, **nejsou součástí pojmu „úvěry a půjčky“**, jak je definován pro účely ZDP. Z tohoto důvodu se pravidlo nízké kapitalizace (zakotvené v § 25 odst. 1 písm. w) ZDP) neaplikuje na mezibankovní depozita, resp. **daňová uznatelnost** úroků jako nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů v případě mezibankovních depozit mezi spojenými osobami **není pravidlem nízké kapitalizace limitována**.

4. Návrh řešení

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

K příspěvku č. 156 nemáme žádné připomínky.

157/13.12.06 - Budovy, domy a jednotky podle zákona o vlastnictví bytů jako hmotný majetek

Předkládají: PhDr. Milan Skála, daňový poradce, č. osvědčení 14
Ing. Jana Skálová, daňová poradkyně, č. osvědčení 332

V praxi se vyskytují výkladové problémy s ustanovením § 29 odst. 2 písm. b) a c) zákona o daních z příjmů. V principu jde o to, zda dům rozdělený prohlášením vlastníka budovy podle § 4 zákona č. 72/1994 sb., o vlastnictví bytů (dále jen „ZoVB“), je (i) dále jedním hmotným majetkem, a nebo zda (ii) nově vzniklé jednotky jsou novými hmotnými majetky s vlastním daňovým režimem a novým oceněním. Obě varianty mají odlišné daňové dopady zejména v těchto případech:

- a) Pokud jedna nebo více jednotek mají po dokončení výstavby odlišnou hodnotu, například na základě speciálních požadavků budoucího kupujícího na nadstandardní vybavení některé jednotky. V případě ad (i) vzniká ekonomicky nelogická situace, kdy proti výnosům z prodeje jednotky dá prodejce do nákladů ekvivalentní část hodnoty celé stavby bez ohledu na to, že prodává jednotku bez nadstandardního vybavení, nebo s nadstandardním vybavením. V případě ad (ii) může při ocenění nově vzniklých jednotek zohlednit jednotky s nadstandardním vybavením, takže při prodeji takové jednotky dá proti výnosům z prodeje té které jednotky její skutečnou hodnotu.
- b) V případě např. administrativních budov, rozdělených na jednotky. Administrativní budovy spadají do 6. odpisové skupiny, zatímco jednotky (jak bytové, tak i nebytové), spadají do 5. odpisové skupiny. To znamená, že v případě ad (i) je doba odpisování 50 let, v případě ad (ii) je doba odpisování 30 let.

Materiál s obdobnou tematikou byl již jednou projednáván na Koordinačním výboru MF č. 6/1997. MF tehdy zaujalo stanovisko, že prohlášení vlastníka nemá za následek vznik více nových hmotných majetků. Za uplynulých devět let však došlo k nesčetným změnám zákona o vlastnictví bytů i zákona o daních z příjmů a účetních předpisů, změnilo se i mnohé souvislosti.

Budova – dům – jednotky jako HM

Podle § 26 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů jsou hmotným majetkem (s některými výjimkami) stavby. Lze dovodit, že jde o stavby ve smyslu § 139b stavebního zákona.

Podle § 26 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů jsou hmotným majetkem „*budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky...*“ podle ZoVB.

Tyto právní kategorie jsou však současně stavbou ve smyslu § 139b stavebního zákona. Je tedy otázkou, proč zákonodárce vyčlenil ze staveb podle § 26 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů stavby uvedené v § 26 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Předkladatelé jsou toho názoru, že jediným důvodem zvláštního vyčlenění staveb z § 26 odst. 1 písm. c) do samostatného písm. b) je soustředit do jednoho ustanovení právní kategorie ze ZoVB a umožnit tak poplatníkem volbu těchto alternativ. Tedy zda stavbu evidovat jako budovu (§ 2 písm. a) ZoVB), nebo dům s byty či nebytovými prostory (§ 2 písm. d) ZoVB), nebo jako jednotky – byty a nebytové prostory (§ 2 písm. ba c)).

Důvodem je umožnit administrativně co nejjednodušší postup ve složitějších případech aplikace právních nástrojů ze ZoVB (prohlášení vlastníka na celou stavbu nebo jen na její „vchodovou“ část, a to na dokončené stavbě nebo nedokončené stavbě, smlouva o výstavbě, paralelní zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví podle § 141 OZ, změny v prohlášení vlastníka, dvojí povaha společných částí domu, které mohou být přístupné jen některým vlastníkům jednotek, odlišný osud jednotek na DPH a na dani z převodu nemovitostí apod.).

Nutno připomenout, že volba alternativ (budova – dům – jednotky) je v principu daňově neutrální, jde pouze o volbu s ohledem na administrativní dopady ve veřejném finančním právu. Výjimkou jsou odpisy (odpisová skupina 6/5 u např. administrativních budov) a aplikace § 24 odst. 2 písm. zb); evidence jednotek je v těchto případech ve prospěch poplatníků.

K právu volby ve veřejném právu finančním daňovém odkazujeme na II. ÚS 487/2000: „*Jestliže nastane právní situace, že v úvahu připadá více možností jednání..., pak je nezbytné volbu jednotlivce pro některou z nich respektovat.* Je pak v kompetenci poplatníka, zda zvolí možnost ad (i), nebo možnost ad (ii). Včetně důsledků, které z toho vyplývají pro stanovení daňově uznatelných výdajů v případě prodeje jednotky, včetně důsledků, které z toho vyplývají pro určení odpisové skupiny a aplikaci § 24 odst. 2 písm. zb.

Pro úplnost uvádíme, že účetní předpisy mají částečně jinou strukturu staveb u dlouhodobého hmotného majetku. Podle § 7 vyhlášky 500/2002 Sb. jsou DHM stavby (§ 7 odst. 2 písm) a) a (mimo jiné) byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky podle ZoVB (§ 7 odst. 2 písm. d)). V účetnictví tedy nejsou z běžných staveb samostatně vyčleněny budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky, jak je tomu v ZoDP, ale pouze jednotky. Současně jde o DHM, nikoli o HM. Z odlišné konstrukce dovozujeme, že nelze automatiky přenášet účetní úpravu do daní z příjmů.

Ocenění jednotek

1) Účetnictví

Podle účetních předpisů lze postupovat tak, že se vyřadí původní budova, její účetní zůstatková cena bude zaúčtována na účet 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku – nové jednotky. K této účetní zůstatkové ceně, která bude považována za první složku vlastních nákladů na pořízení jednotek budou připočteny další náklady, např. administrativního charakteru plus další náklady na nadstandardní vybavení jednotlivých jednotek.

Po uvedení jednotek do používání bude účtováno na účet 021 – Budovy, stavby v ocenění vynaloženými vlastními náklady. Tato ocenění bude základnou pro účetní i daňové odpisování nového hmotného majetku – jednotky.

2) Daně z příjmů

Ocenění nových jednotek se provede v souladu s § 29 odst. 9 ZoDP. To znamená, že vstupní cena hmotného majetku se nemění, jsou-li v budově vymezeny byty nebo nebytové prostory jako jednotky podle zvláštního právního předpisu. To platí pro případ, že poplatník ponechá původní budovu, nově dům s jednotkami, jako jeden hmotný majetek. Stejně tak to platí pro případ, že poplatník bude po účinnosti prohlášení vlastníka evidovat sumu hmotných majetků vzniklých z původní budovy; jejich ocenění nepřekročí hodnotu původní budovy. Při rozdělení původní vstupní ceny na jednotky zohlední poplatník výdaje vztahující se jen k některým jednotkám (obvykle při nadstandardních požadavcích kupujícího na vybavení jednotky).

Výdaje související s prohlášením vlastníka budou součástí ocenění budoucího hmotného majetku (při prohlášení vlastníka před dokončením stavby a vznikem HM), nebo daňově uznatelným výdajem za podmínek § 24 odst. 1 (při prohlášení vlastníka po zařazení stavby do užívání).

Závěry:

1. Je na uvážení poplatníka, zda po prohlášení vlastníka ponechá původní budovu (dům) jako jeden hmotný majetek, a nebo zda bude evidovat nově vzniklé jednotky jako více hmotných majetků.
2. V případě evidence jednotek jako samostatných hmotných majetků ocení tyto jednotky v souladu s § 29 odst. 9 tak, aby nedošlo ke změně původní vstupní ceny původního hmotného majetku. Při ocenění jednotek zohlední výdaje vztahující se jen k některým jednotkám.
3. Výdaje související s prohlášením vlastníka budou součástí ocenění budoucího hmotného majetku (při prohlášení vlastníka před dokončením stavby a vznikem HM), nebo daňově uznatelným výdajem za podmínek § 24 odst. 1 (při prohlášení vlastníka po zařazení stavby do užívání).

Návrh na opatření:

Odsouhlasit uvedené závěry.

Stanovisko Ministerstva financí

Odbor Legislativa daní z příjmů

Na žádost odboru 28 bude stanovisko MF předloženo na příštím zasedání Koordinačního výboru.

Odbor Účetnictví a audit

Pokud nově vzniklé jednotky jsou novými věcmi, tzn. z hlediska účetnictví novými dlouhodobými hmotnými majetky, potom lze souhlasit s názorem předkladatele, že bude účtováno o novém majetku. Bylo by vhodné vyžádat právní stanovisko ke vzniku nové věci. S předkladatelem dohodnuto ještě osobní projednání 11. 12. 2006.

DPH

158/13.12.06 - Služby poskytované osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby

Předkládají: Ing. Jan Čapek, daňový poradce, číslo osvědčení 1310
Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, číslo osvědčení 3353

Cílem tohoto příspěvku je přispět ke sjednocení výkladu ustanovení § 10 odst. 12 písm. c) a § 10 odst. 13 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), které se týkají stanovení místa plnění při poskytnutí služby osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby.

1. Situace

V praxi se lze setkat s názorem, že služby, které jsou poskytovány osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby, by měly být vykládány úzce v právním pojetí. Jednalo by se tedy pouze o činění právních úkonů jménem a na účet jiné osoby na základě uzavřené mandátní smlouvy nebo jiné obdobné smlouvy (např. smlouvy o obchodním zastoupení).

případně dokonce jenom o situace, kdy by k takovému jednání byla vystavena písemná plná moc. Služby poskytované na základě smlouvy o zprostředkování by se tak neklasifikovaly jako služby poskytované osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby.

V praxi často dochází k situacím, kdy dodavatel usazený a registrovaný v jiném členském státě EU dodává zboží nebo poskytuje služby zákazníkům v ČR. Za tímto účelem přijímá služby od českého plátce („zprostředkovatele“) spočívající v podpoře prodeje zboží nebo služeb. Může se jednat například o služby spočívající v nabízení zboží a služeb zahraničního dodavatele potencionálním zákazníkům nebo ve sběru objednávek od zákazníků. Mezi zahraničním dodavatelem a českým zprostředkovatelem není přítom uzavřena mandátní smlouva, smlouva o obchodním zastoupení ani jiná obdobná smlouva, ale například smlouva o zprostředkování.

Tento materiál se dále nezabývá situacemi, kdy služby podpory prodeje mohou být charakterizovány jako reklamní služby, právní služby, poskytování informací nebo jiné služby vymezené v § 10 odst. 6 zákona o DPH.

Tento materiál si klade za cíl vyjasnit otázku, které služby se klasifikují jako služby poskytované osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby podle výše uvedených ustanovení zákona o DPH.

2. Česká legislativa

Podle ustanovení § 10 odst. 12 písm. c) zákona o DPH je místem plnění při poskytnutí služby osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby, která spočívá v zajištění jiné služby než uvedené v písmenu a), b) nebo v odstavci 6 nebo v zajištění zboží, místo, kde je zajištěná služba uskutečněna nebo kde je dodání nebo pořízení zboží uskutečněno.

Ustanovení § 10 odst. 13 zákona o DPH stanoví, že pokud je služba osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby, podle odstavce 12 poskytnuta pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, než ve kterém je místo plnění zajištěné služby nebo zboží podle písmene a) až c), považuje se za místo plnění území členského státu, který vydal daňové identifikační číslo, které tato osoba uvedla pro poskytnutí služby.

Pokud by se ve výše uvedené situaci služby českého zprostředkovatele klasifikovaly jako služby poskytované jménem a na účet, byl by místem plnění členský stát, který vydal daňové identifikační číslo zahraničnímu dodavateli, který toto číslo poskytl českému zprostředkovateli pro poskytnutí služby. Tyto služby by tak nepodléhaly české DPH.

Pokud by se naopak služby poskytované českým zprostředkovatelem nekvalifikovaly jako služby poskytované jménem a na účet jiné osoby, stanovilo by se místo plnění v souladu s § 9 zákona o DPH podle sídla poskytovatele (zprostředkovatele) těchto služeb, tj. v ČR. Český zprostředkovatel by pak byl povinen u výše uvedených služeb uplatnit českou DPH. Při splnění zákonných podmínek by pak mohl zahraniční dodavatel registrovaný k dani v jiném členském státě žádat o vrácení české DPH zaplacené v ceně poskytnuté služby. Dopad na státní rozpočet by tak byl v obou případech stejný – příjem státního rozpočtu by byl nulový. Druhá varianta však představuje pro daňový subjekt větší administrativní zátěž.

3. Šestá směrnice

Zákonem o DPH byla do českého právního řádu implementována Šestá směrnice Rady 77/388/EHS (dále jen „Šestá směrnice“). Oficiální české znění Šesté směrnice je obsaženo v Úředním věstníku L 145 ze dne 13. 6. 1977¹⁸.

Podle článku 28b(E)(3) Šesté směrnice, který byl do směrnice doplněn směrnicí č. 91/680/EHS (oficiální české znění této směrnice je obsaženo v Úředním věstníku L 376 ze dne 31. 12. 1991¹⁹) s účinností od 1. 1. 1993, je místem poskytování služeb zprostředkovateli, kteří jednají jménem a na účet jiných osob, jsou-li tyto služby součástí jiných plnění než těch, které jsou uvedeny v odstavci 1 nebo 2 nebo v čl. 9(2)(e), místo, kde se tato plnění uskutečňují.

Má-li nicméně zákazník přiděleno identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v jiném členském státě než v tom, na jehož území se tato plnění uskutečňují, považuje se za místo poskytování služeb zprostředkovatelem území členského státu, který vydal zákazníkovi identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty, pod níž mu zprostředkovatel službu poskytnul.

Pro posouzení případných rozdílů mezi oficiálním českým zněním Šesté směrnice a ostatními jazykovými verzemi jsme porovnali české znění článku 28b(E)(3) Šesté směrnice se zněním anglickým²⁰ a německým²¹. Jednotlivé jazykové verze článku 28b(E)(3) Šesté směrnice se významově shodují.

Z ustanovení článku 28b(E)(3) Šesté směrnice lze dovodit následující podstatné charakteristiky služeb poskytovaných osobami, které jednají jménem a na účet jiných osob:

- Tyto služby jsou poskytovány zprostředkovatelem.
- Zprostředkovatel jedná jménem a na účet jiných osob.
- Tyto služby jsou součástí jiných transakcí než uvedených v odstavci 1 nebo 2 nebo v článku 9(2)(e) Šesté směrnice.

Oproti českému zákonu o DPH Šestá směrnice výslovně stanoví, že podle tohoto ustanovení se zdaňují služby poskytované zprostředkovateli (nikoli osobami²²) jednajícími jménem a na účet jiných osob. Šestá směrnice navíc stanoví, že takové služby musí tvořit součást jiných transakcí.

V případě předmětných služeb jsou tyto podmínky splněny. Český poskytovatel je zprostředkovatelem, tj. vyvíjí činnost směřující k tomu, aby zahraniční poskytovatel měl možnost uzavřít smlouvu. Na základě této smlouvy zahraniční poskytovatel dodá zboží nebo

¹⁸ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/cs/dd/09/01/31977L0388CS.pdf>

¹⁹ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/cs/dd/09/01/31991L0680CS.pdf>

²⁰ “... the place of the supply of services rendered by intermediaries acting in the name and for the account of other persons, when such services form part of transactions other than those referred in paragraph 1 or 2 or in Article 9(2)(e),...”

²¹ „... der Ort der Dienstleistungen von Vermittlern, die im Namen und für Rechnung Dritter handeln...“

²² Viz komentář v bodě 5.

poskytne službu. Zprostředkovatelské služby jsou nezbytné k poskytnutí těchto jiných služeb nebo dodání zboží a jsou tedy jejich součástí.

Jediným sporným bodem zůstává, zda zprostředkovatel jedná jménem a na účet zahraničního dodavatele.

4. Druhá směrnice

Druhá směrnice Rady 67/228/EHS (dále jen „Druhá směrnice“), která byla později nahrazena Šestou směrnicí, zavedla společný systém zdanění u některých služeb. Služby, kterých se společná úprava týkala byly vyjmenovány v Příloze B Druhé směrnice.

Základním pravidlem pro stanovení místa plnění u služeb uvedených v příloze B bylo místo, kde byly služby poskytnuty, právo převedeno nebo uděleno, nebo najatá věc užitá.

V Příloze B Druhé směrnice pak byly pod společným bodem 10 uvedeny služby zasílatelů, brokerů, obchodních agentů²³ a jiných nezávislých zprostředkovatelů, pokud se tyto služby týkaly dodání nebo dovozu zboží nebo poskytnutí služeb uvedených v příloze B.

Druhá směrnice dále stanovila samostatnou úpravu pro převod zboží na základě smlouvy, podle které má být vyplacena komise z nákupu nebo prodeje (tj. plnění poskytovaná komisionáři).

Teprve Šestá směrnice začala pracovat s termínem služby poskytované zprostředkovateli, kteří jednají jménem a na účet jiné osoby pro zprostředkování služeb, a to v článku 9(2)(e), sedmá odrážka. Domníváme se, že účelem této úpravy bylo odlišit zprostředkovatelské služby poskytované svým jménem a na účet třetí osoby (komisionář) dle článku 5(4)(c) a 6(4) od ostatních zprostředkovatelských služeb.

5. Komunitární pojem

Samotný pojem jednání zprostředkovatele jménem a na účet jiných osob není v Šesté směrnici nikde definován. I přes absenci definice je však zřejmé, že se jedná o nezávislý koncept komunitárního práva, který je nutno vykládat jednotně, aby se zabránilo případům dvojího zdanění nebo nezdanění (např. rozhodnutí Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“) v případě C-69/92 *Commission v. Luxemburg*, bod 15). ESD v případě C-291/92 *Dieter Ambrecht* dále uvedl, že způsob zdanění nemůže být závislý na typu uzavřené smlouvy nebo na významu určitého pojmu podle lokálního práva. V rozhodnutí C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV* ESD uvedl, že účelem Šesté směrnice je nastavit jednotný společný systém DPH. Tento systém by mohl být ohrožen, pokud by byly podmínky v jednotlivých členských státech nastaveny odlišně.

Pokud by se na pojem „jednání zprostředkovatele jménem a na účet jiné osoby“ nahlíželo z pohledu českého práva jako činění právních úkonů, jednalo by se o prázdnou množinu. Na

²³ Z anglického výrazu „business agent“.

základě zprostředkovatelské smlouvy není zprostředkovatel oprávněn činit na účet zájemce vůči třetím osobám žádné právní úkony svým jménem nebo jménem zájemce.²⁴

Český zákonodárce si byl patrně tohoto rozporu s českým právem vědom, a proto v textu § 10 odst. 12 a 13 zákona o DPH nepoužil pojem „zprostředkovatel“ ale pojem „osoba“. Tím však došlo k posunu významu tohoto ustanovení oproti znění článku 28b(E)(3) Šesté směrnice od pouhého zprostředkovatele k mandatáři nebo zmocněné osobě.

Pojem jednání zprostředkovatele jménem a na účet někoho jiného je tedy nepochybně komunitární pojem, který nelze vykládat podle významu, který by měl podle českého práva.

6. Jednání „jménem a na účet“

Je třeba vyjasnit, vůči komu se jednání jménem a na účet vymezuje. Nemůže se jednat o vztah mezi zahraničním poskytovatelem a českým zprostředkovatelem, neboť v tomto vztahu český zprostředkovatel vystupuje vždy svým jménem a na svůj účet. Musí se tedy jednat o třetí osoby – potenciální zákazníkы zahraničního dodavatele.

Z použitého slova jednání je zjevné, že český zprostředkovatel musí být v aktivním styku s třetími osobami – musí s nimi jednat. Patrně by se tak nekvalifikovalo pouhé zasílání informací o produktech zahraničního poskytovatele (i když tato činnost by se klasifikovala jako poskytování informací nebo reklamní činnost, která by měla podobný daňový režim, tj. místem plnění by byl stát, ve kterém má zahraniční poskytovatel jako příjemce takové služby své sídlo). Rovněž by se pod toto ustanovení nekvalifikovaly služby outsourcingu, kdy by český poskytovatel pouze zpracovával údaje (např. objednávky), které zahraniční poskytovatel sám získal přímo od zákazníků (u služeb spočívajících ve zpracování dat by byl místem plnění opět stát, ve kterém má zahraniční poskytovatel jako příjemce takové služby své sídlo). Na druhou stranu aktivní nabízení zboží a služeb zahraničního dodavatele a přijímání objednávek od zákazníků je nepochybně jednáním ve smyslu ustanovení článku 28b(E)(3) Šesté směrnice.

Na význam pojmu „jménem a na účet“ je třeba usuzovat z kontextu, v jakém jej Šestá směrnice používá. V zásadě mohou nastat pouze následující tři situace jednání jménem a na účet vůči třetím stranám:

- (i) Jednání vlastním jménem a na vlastní účet – jednající osoba uzavře smlouvu a poskytne zboží a služby potenciálním zákazníkům sama – nejedná se o zprostředkování.
- (ii) Jednání vlastním jménem a na cizí účet – jedná se o zprostředkování (tj. komisionářský vztah, „undisclosed agent“).
- (iii) Jednání cizím jménem na cizí účet - jedná se o zprostředkování (tj. „disclosed agent“).

²⁴ Viz Občanské právo hmotné, Svazek II, str. 257. Praha: CODEX Bohemia, 1998 (ISBN 80-85963-51-5). Tento výklad by měl být analogicky platný také pro smlouvu o zprostředkování upravenou zákonem č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

V případě zprostředkování tedy připadají v úvahu jenom dva možné způsoby jednání vůči třetím stranám – jednání svým nebo cizím jménem na účet jiného. Vycházíme z předpokladu, že žádný jiný způsob jednání zprostředkovatele není možný. Pokud zprostředkovatel jedná svým jménem, jde o komisionáře. Situace, kdy zprostředkovatel nejedná svým jménem, tedy musí zahrnovat všechny ostatní případy zprostředkování. Šestá směrnice tak používá pojem jednání jménem a na účet k rozlišení běžného zprostředkovatele od komisionáře.

Pro klasifikaci zprostředkovatelských služeb dle čl. 28b(E)(3) je potom důležitý pohled potencionálního zákazníka. Pokud si je z okolností případu vědom, že mu je nabízeno zboží a služby jiného subjektu (zahraničního dodavatele) a že smlouvu na jejich poskytnutí bude uzavírat s tímto zahraničním dodavatelem, je zprostředkovatelskou službu nutno kvalifikovat jako jednání jménem a na účet jiné osoby.

Z výše uvedeného lze dovodit, že všechny služby zprostředkování, které jsou poskytovány ve prospěch někoho jiného, pokud nenaplní definici komisionářského vztahu, se klasifikují jako služby poskytované jménem a na účet jiné osoby.

7. Rozhodnutí Evropského soudního dvora

Výkladem pojmu „služby poskytované zprostředkovateli, kteří jednají jménem a na účet jiných osob“ se ESD nikdy přímo nezabýval. V případě C-68/03 *Staatssecretaris van Financiën v D. Lipjes* se ESD zabýval pouze otázkou, zda-li ustanovení článku 28b(E)(3) Šesté směrnice se aplikuje i na zprostředkovatelské služby poskytované osobám, které nejsou osobami podléhajícími dani. Z rozsudku je rovněž patrné, že ustanovení článku 28b(E)(3) se vztahuje na zprostředkování nejenom ve prospěch poskytovatelů zboží a služeb, ale rovněž na zprostředkování poskytované zákazníkům, kteří hodlají takové zboží a služby nakoupit²⁵.

Absence rozhodnutí ESD, které by se přímo zabývaly výkladem služeb uvedených v článku 28b(E)(3) Šesté směrnice tak může nepřímou indikovat, že národní soudy v jiných členských státech neměly dosud s výkladem daného ustanovení Šesté směrnice problém.

8. Výklad článku 9(2)(e) Šesté směrnice

Vzhledem k tomu, že článek 9(2)(e) Šesté směrnice obsahuje obdobný text jako článek 28b(E)(3), výklad pojmu zprostředkování jménem a na účet jiné osoby by měl být vykládán obdobně.

Sedmý recitál Preambule k Šesté směrnici uvádí, že místo plnění by mělo být v zemi příjemce, zejména u služeb poskytovaných mezi osobami povinnými k dani, kdy náklady na tyto služby vstupují do ceny zboží. Také ESD v případě C-327/94 *Dudda v Finanzamt Bergisch Gladbach*, v bodě 23 rozhodnutí, uvedl, že celkovým účelem článku 9(2) Šesté směrnice je stanovit speciální úpravu pro služby poskytované mezi osobami podléhajícími dani, kdy náklady na tyto služby jsou zahrnuty v ceně zboží.²⁶

Účelem článku 9(2) Šesté směrnice bylo tedy nastavit uplatnění reverse-charge mechanismu (tj. zdanění u příjemce) u služeb (např. u reklamních služeb apod.), jejichž cena následně

²⁵ Tento závěr je rovněž v souladu s Článkem 9 nařízení Rady (ES) č. 1777/2005, kterým se stanoví prováděcí opatření k Šesté směrnici, podle kterého ustanovení článku 9(2)(e) sedmé odrážky Šesté směrnice pokrývá jak služby zprostředkovatelů jednajících jménem a na účet kupujícího, tak i služby zprostředkovatelů jednajících jménem a na účet dodavatele.

vstupuje do ceny zboží (případně jiných služeb). Pod ustanovení článku 9(2)(e) Šesté směrnice spadají rovněž služby poskytované zprostředkovateli, kteří jednájí jménem a na účet jiných osob, pokud obstarávají služby uvedené v Článku 9(2)(e) Šesté směrnice.

ESD v několika svých rozhodnutích, které se týkaly některých jiných služeb uvedených v Článku 9(2)(e) Šesté směrnice, vyjádřil, že tyto představují nezávislý koncept komunitárního práva, který je nutno vykládat jednotně, aby se zabránilo případům dvojího zdanění nebo nezdanění (např. rozhodnutí ESD v případě C-69/92 *Commission v. Luxemburg*, bod 15).

Analogicky tedy musí i služby zprostředkovatelů, kteří jednájí jménem a na účet třetích osob, které jsou uvedeny v Článku 9(2)(e) Šesté směrnice, představovat nezávislý koncept komunitárního práva. Toto tvrzení podporuje také Šestnáctý recitál Preambule k Šesté směrnici podle kterého by měla být zajištěna jednotná aplikace ustanovení Šesté směrnice.

Podle rozhodnutí ESD v případě C-108/00 *SPI*, bod 17, nelze Článek 9(2)(e) Šesté směrnice vykládat restriktivně jako výjimku z pravidla.

9. Implementace v jiných členských státech

Ověřovali jsme praktickou aplikaci ustanovení článku 28b(E)(3) Šesté směrnice v jiných členských státech EU.

V převážné většině členských států EU (např. Rakousko, Belgie, Finsko, Německo, Maďarsko, Slovensko, Švédsko) jsou služby poskytované zprostředkovateli, kteří jednájí jménem a na účet, vykládány široce.

V Rakousku není nezbytné, aby zprostředkovatel přímo uzavíral kontrakty (tj. činil právní úkony). Je postačující, pokud zákazník například podepíše objednávku a zprostředkovatel tuto objednávku pouze předá poskytovateli hlavního plnění.

V Belgii není pro klasifikaci služeb poskytovaných jménem a na účet rozhodující, zda byla uzavřena mandátní ani jiná obdobná smlouva. Postačuje, pokud je odměna za zprostředkování stanovena jako procento z obrátu realizovaného poskytovatelem hlavního plnění.

Ve Švédsku je důležité, zda zprostředkovatelská služba skutečně vede k uskutečnění hlavního plnění. Služby poskytované zprostředkovatelem se tedy klasifikují jako zprostředkovatelské služby, pokud smlouva uzavřená mezi zprostředkovatelem a poskytovatelem hlavního plnění je konstruována tak, že úplata, kterou má zprostředkovatel obdržet, závisí na tom, zda se hlavní plnění skutečně realizuje.

Na Slovensku se pod služby poskytované jménem a na účet jiných osob klasifikují jakékoli služby poskytované zprostředkovateli, jejichž účelem je umožnit klientovi uzavřít smlouvu se třetí stranou za provizi.

²⁶ Otázkou zůstává, zda je možné analogicky vyložit, že místo plnění se stanoví v zemi příjemce služby u služeb poskytovaných mezi osobami povinnými k dani, kdy náklady na tyto služby vstupují do ceny služeb. Domníváme se, že ano.

Ve Velké Británii jsou pod těmito službami chápány velmi široce přípravné služby, které slouží k uskutečnění hlavního plnění jinou osobu nebo pro jinou osobu, nebo jakékoli jiná činnost, která má usnadnit uskutečnění hlavního plnění.

Naopak v Polsku a Řecku jsou služby poskytované zprostředkovateli jednajícími jménem a na účet jiných osob vykládány úzce.

Praktický přístup ve většině členských států EU podporuje široký výklad služeb poskytovaných osobami, které jednají jménem a na účet jiných osob.

10. Závěr

Na základě výše uvedených argumentů navrhuje přijmout a publikovat následující sjednocující závěr ke službám poskytovaným osobami, které jednají jménem a na účet jiných osob ve smyslu ustanovení § 10 odst. 12 písm. c) a § 10 odst. 13 zákona o DPH:

- Mezi poskytovatelem hlavního plnění a osobou, která jedná jménem a na účet tohoto poskytovatele může být uzavřena jakákoli zprostředkovatelská smlouva (tj. nejenom mandátní nebo jiná obdobná smlouva), ať už podle domácího nebo cizího práva, rozhodující je faktický stav.
- Pro posouzení, zda-li se jedná o služby poskytované osobami, které jednají jménem a na účet jiných osob je rozhodující, že tyto služby jsou poskytovány zprostředkovatelem a tento zprostředkovatel jedná s potencionálními zákazníky s cílem, aby jiná osoba mohla s těmito osobami uzavřít smlouvu a poskytnout jim zboží nebo službu jinou než uvedenou § 10 odst. 12 pod písmenem a), b) nebo v § 10 odst. 6 zákona o DPH.
- Nejedná se jen o uskutečnění právních úkonů jménem poskytovatele hlavního plnění, ale může se jednat o uskutečnění jiné činnosti jménem poskytovatele hlavního plnění (např. přijímání objednávek od zákazníků jménem poskytovatele hlavního plnění, nabízení produktů poskytovatele hlavního plnění zákazníkům).

Stanovisko Ministerstva financí

MF navrhuje přeložení příspěvku na další jednání KOOV.

159/13.12.06 - DPH režim u asistenčních služeb poskytovaných plátcem daně

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osvědčení 1026

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit aplikaci DPH u tak zvaných asistenčních služeb a služeb souvisejících, resp. přijmout závěry, zda níže popsané služby spadají do pojišťovacích činností ve smyslu § 55 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „zákon o DPH“) či nikoliv.

A. ASISTENČNÍ SLUŽBY

Popis situace

Česká společnost, plátce daně, (dále jen „**plátce**“) zajišťuje tak zvané asistenční služby pro jiné společnosti, za což jí náleží sjednaná odměna. Těmito jinými společnostmi jsou především pojišťovny se sídlem v České republice, které uzavírají různé typy cestovních pojistných smluv včetně poskytnutí asistence pojištěným osobám např. v případě havárie či poruchy automobilu, popř. v případě nemoci v zahraničí (zahraničím je myšleno jak území členských států EU tak i dalších zemí mimo EU) apod., a dále společnosti podnikající v automobilovém průmyslu, např. distributoři automobilů, kteří nabízejí společně s prodáváním vozem svým zákazníkům opět asistenční služby (dále jen „**smluvní partneři**“). V některých případech jsou asistenční služby poskytovány jiným společnostem přes mateřskou společnost plátce se sídlem v jiném členském státě EU (viz níže).

Asistenční služby spočívají v tom, že osoba oprávněná podle pojistné smlouvy (v případě, že je služba poskytována na základě uzavřené pojistné smlouvy) či osoba oprávněná dle jiné smlouvy (v případě, že se jedná např. o zákazníka kupujícího nový automobil) (dále jen „**oprávněná osoba**“) mohou v případě potřeby (havárie, porucha, nemoc apod.) požádat o pomoc při zajištění nemocničního ošetření, při opravě automobilu, při zajištění ubytování či náhradního způsobu přepravy či o poskytnutí finanční zálohy na nezbytné výdaje či o poskytnutí relevantních informací (kontakty, adresy apod.). Výčet uvedených služeb není konečný a rozsah služeb závisí na sjednaných smluvních podmínkách.

Pro tyto účely obdrží oprávněná osoba telefonní číslo, na které může v případě potřeby volat a požádat o výše uvedenou pomoc či o poskytnutí informací.

Právě tyto asistenční služby jsou fakticky zajišťovány plátcem. Plátce tedy poté, co je kontaktován, prověří, zda tato osoba je oprávněnou osobou a následně této oprávněné osobě poskytne dle potřeby výše uvedenou pomoc, např. v případě nemoci zajistí přímo ošetření v nejbližší nemocnici.

Asistenční služby v zahraničí zajišťuje plátce prostřednictvím dalších společností ve skupině. Jestliže nefunguje v dané zemi, kde je nutno asistenční služby poskytnout, taková spřízněná společnost, jsou využívány služby nespřízněných společností na základě existujících smluvních vztahů.

Spřízněná či smluvní společnost v dané zemi tedy např. zajistí léčení a uhradí výdaje spojené s léčením. Tyto výdaje následně přeúčtuje ve stejné výši na plátce a ten je přeúčtuje na smluvního partnera.

Plátce není pojišťovnou ve smyslu českým právních předpisů a není v žádném právním vztahu s oprávněnou osobou. Asistenční služby poskytuje na základě smluv uzavřených se smluvními partnery či se svoji mateřskou společností.

- *Asistenční služby poskytované přímo smluvním partnerům se sídlem v České republice*

Plátce má uzavřenu smlouvu o poskytování asistenčních služeb přímo se smluvním partnerem. Plátce hradí náklady vzniklé oprávněným osobám v zahraničí (náklady na ošetření, opravy apod.). Takto hrazené náklady následně přeúčtovává danému smluvnímu partnerovi ve stejné výši či ve sjednané paušální výši. Za svoje služby má nárok na sjednanou odměnu.

- *Asistenční služby poskytované smluvním partnerům prostřednictvím mateřské*

společnosti

V některých případech je smlouva o poskytování asistenčních služeb uzavřena na úrovni mateřské společnosti, tj. smluvní partner uzavře tuto smlouvu s mateřskou společností plátce, která pak následně uzavře „subdodavatelskou“ smlouvu s plátcem. Služby jsou tudíž opět fakticky poskytovány plátcem, ale náklady jsou přeúčtovány a honorář fakturován na mateřskou společnost plátce, která je následně dále fakturuje na smluvního partnera.

Právní rámec – česká legislativa

Při posouzení relevantních právních vztahů jsme vycházeli nejdříve z českých právních předpisů a následně i z předpisů EU. V souladu s § 55 zákona o DPH se pojišťovacími činnostmi pro účely DPH rozumí:

1. pojišťovací nebo zajišťovací činnosti včetně činností souvisejících s pojišťovací nebo zajišťovací činností
2. zprostředkovatelská činnost v pojišťovnictví
3. činnosti v oblasti likvidace pojistných událostí vykonávané samostatnými likvidátory pojistných událostí
4. penzijní připojištění včetně jeho zprostředkování

Jestliže bychom v tomto okamžiku odhlédli od předpisů EU a vycházeli pouze z českých právních předpisů využít, je možno/nutno pro vymezení jednotlivých činností využít předemtná ustanovení zákona č. 363/1999 Sb., o pojišťovnictví, v platném znění (dále jen „**zákon o pojišťovnictví**“), a zákona č. 38/2004 Sb., o pojišťovacích zprostředkovatelích a samostatných likvidátorech pojistných událostí v platném znění (dále jen „**zákon o PZSL**“).

1. *Pojišťovací nebo zajišťovací činnosti včetně činností souvisejících s pojišťovací nebo zajišťovací činností*

Dle § 2, odst. 1, písm. e) zákona o pojišťovnictví se pojišťovací činností rozumí uzavírání pojistných smluv podle občanského zákoníku pojišťovnou, správa pojištění a poskytování plnění z pojistných smluv, poskytování asistenčních služeb a zpracování osobních údajů včetně rodných čísel s těmito činnostmi souvisejících.

Asistenční služby jsou dále vymezeny v § 2, odst. 1, písm. t) zákona o pojišťovnictví jako pomoc poskytovaná osobám, které se dostanou do nesnází během cestování nebo při pobytu mimo místo svého bydliště, přičemž tato pomoc spočívá v závazku pojišťovny, která provozuje pojišťovací činnost podle pojistného odvětví č. 18 části B přílohy č. 1 k tomuto zákonu, poskytnout na základě předchozí úhrady pojistného okamžitě dostupnou pomoc osobě oprávněné podle pojistné smlouvy, pokud se tato osoba dostane do nesnází v důsledku pojistné události.

Pojišťovací činnost uvedená v č. 18 části B přílohy č. 1 je definována jako pojištění pomoci osobám v nouzi během cestování nebo pobytu mimo místa svého bydliště, včetně pojištění finančních ztrát bezprostředně souvisejících s cestováním (asistenční služby).

Jak vyplývá z výše uvedeného, asistenční služby jsou sice považovány za pojišťovací činnost, nicméně svým vymezením neodpovídají statutu plátce a činností plátcem poskytovaným. Není splněna základní podmínka, a to, že jsou tyto služby poskytovány pojišťovnou, která uzavřela dané pojištění, na jehož základě jsou asistenční služby poskytovány.

2. *Zprostředkovatelská činnost v pojišťovnictví*

Zprostředkovatelská činnost v pojišťovnictví je definována v § 3, písm. a) zákona o PZSL jako odborná činnost spočívající v:

- předkládání návrhů na uzavření pojistných smluv nebo zajišťovacích smluv
- provádění přípravných prací směřujících k uzavření pojistných nebo zajišťovacích smluv
- uzavírání pojistných nebo zajišťovacích smluv jménem a na účet pojišťovny nebo zajišťovny, pro kterou je tato činnost vykonávána, nebo
- pomoci při správě pojištění a vyřizování nároků z pojistných nebo zajišťovacích smluv

Služby poskytované plátcem nelze dle našeho názoru podřadit pod žádnou z výše uvedených odborných činností, a to ani pod pomoc při správě pojištění. Správa pojištění je totiž definována v § 2 odst. 1 písm. j) zákona o pojišťovnictví jako soubor činností směřujících k udržení a aktualizaci stavu pojistných smluv, což je odborná činnost, kterou plátce nevykonává.

3. *Činnosti v oblasti likvidace pojistných událostí vykonávané samostatnými likvidátory pojistných událostí*

V souladu s § 2, odst. 1. písm. s) zákona o pojišťovnictví je likvidací pojistné události míněn soubor činností spojených s vyřizováním pojistné události, který počíná zahájením šetření nutného ke zjištění povinnosti pojišťovny plnit a rozsahu této povinnosti a končí stanovením výše pojistného plnění.

Dále je samostatný likvidátor pojistných událostí definován v § 10, odst. 1 zákona o PZSL jako subjekt, který provádí na základě smlouvy uzavřené s pojišťovnou, jejím jménem a na její účet, šetření nutné ke zjištění rozsahu její povinnosti plnit ze sjednaného pojištění.

Cílem činnosti samostatného likvidátora je tedy, dle našeho názoru, spíše zjistit rozsah, v jakém by měla daná pojišťovna plnit, než poskytování součinnosti osobám oprávněným z uzavřené pojistné smlouvy.

4. *Penzijní připojištění včetně jeho zprostředkování*

Tyto činnosti plátce vůbec nevykonává.

Vycházejí z ustanovení českých předpisů tak není dle mého názoru výše popsané, asistenční služby považovat za žádnou z forem pojišťovacích činností ve smyslu § 55 zákona o DPH

Právní rámec – legislativa EU

V souladu s článkem 13, část B, písm. a) Šesté směrnice EU se za osvobozená plnění považují pojišťovací a zajišťovací činnosti včetně souvisejících činností poskytovaných pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty.

ESD opakovaně judikoval, že výrazy použité za účelem označení osvobození od daně uvedené v článku 13 šesté směrnice musí být vykládány striktně vzhledem k tomu, že tato osvobození představují odchylku od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každé služby poskytnuté osobou povinnou k dani za úplatu (např. rozsudky C – 240/99 Skandia, bod 32, a C – 8/01 Assurandor-Societet, bod 36).

Je rovněž ustálenou judikaturou, že uvedená osvobození od daně představují autonomní pojmy práva Společenství, jejichž účelem je odstranit rozdíly v použití režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy a které musejí být znovu zasazeny do obecného kontextu společného systému DPH (výše uvedený rozsudek Skandia, bod 23).

ESD dále vyslovil názor, že pojištění ve smyslu Šesté směrnice je třeba chápat jako transakci, kdy se pojistitel zaváže, že za předchozí platbu pojistky poskytne pojištěnému službu (plnění) dohodnutou při uzavření pojistné smlouvy, pokud nastane pojistná událost (rozsudky ESD C-349/96 Card Protection Plan, bod 17, Skandia, bod 37, Assurandor-Societet, bod 39).

ESD rovněž opakovaně judikoval, že v zájmu zachování neutrality daně mají být stejné transakce zdaňovány stejně bez ohledu na to, zda jsou uskutečňovány osobou oprávněnou provozovat takové činnosti či nikoliv (např. rozsudek ESD C-2/95 SDC, body 30 – 38). Pro osvobození předmětné transakce by pak nemělo být rozhodující, že společnost není oprávněna provozovat pojišťovací činnost podle § 3 zákona o pojišťovnictví.

Nicméně v bodě 41 rozsudku Skandia ESD judikoval, že vycházejí z definice pojišťovacích služeb uvedené výše je pro účely vymezení typu služeb uvedených v článku 13B (a) Šesté směrnice podstatné postavení osoby poskytující dané služby a že pojišťovací činnosti nutně předpokládají, resp. znamenají existenci vzájemných smluvních vztahů mezi poskytovatelem pojišťovacích služeb a osobou jejíž riziko je kryto pojištěním (pojištěná osoba).

Vzhledem k výše uvedenému nelze dle mého názoru asistenční služby považovat za pojišťovací či zajišťovací činnosti ve smyslu článku 13, část B, písm. a) Šesté směrnice EU, jelikož mezi plátcem a oprávněnými osobami není uzavřen žádný vzájemný právní vztah.

Tyto služby nelze považovat ani za související činnosti poskytované pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty, jelikož jak uvedl ESD v bodě 44 rozsudku Assurandor-Societet, k tomu, aby bylo možno určitou službu považovat za činnosti poskytované pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty osvobozené od daně, musí být tyto služby poskytovány odborníkem, který má opět vztah jak s pojistitelem, tak s pojištěnou osobou.

Kromě toho, ESD judikoval v rozsudku C – 472/03 Arthur Andersen, že zásadními aspekty funkce činnosti pojišťovacího agenta je hledání zákazníků a jejich spojení s pojistitelem (bod 32) a že činnosti „back office“ spočívající v poskytování služeb pojišťovacímu podniku za odměnu nepředstavují služby související s pojišťovacími operacemi poskytované pojišťovacím makléřem a pojišťovacím agentem ve smyslu tohoto ustanovení (bod 39).

Ani předpisy EU tudíž neumožňují považovat asistenční služby za pojišťovací a zajišťovací činnosti včetně souvisejících činností poskytovaných pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty ve smyslu článku 13, část B, písm. a) Šesté směrnice EU.

B. REGRESNÍ SLUŽBY

Popis situace

Kromě výše uvedených asistenčních služeb poskytuje plátce i další služby. Např. v rámci pojištění „Zelená karta“ (pojištění pro případ havárie v zahraničí) zajišťuje plátce likvidaci pojistných událostí (vyřizování škodní události, např. ocenění vzniklé škody, výplata pojistné částky). Pro tyto účely je plátce zapsán v registru likvidátorů pojistných událostí.

V tomto případě není pochyb, že se jedná o činnosti likvidace pojistných událostí vykonávané samostatnými likvidátory pojistných událostí, které jsou dle § 55 zákona o DPH osvobozeny od daně, a to nehledě na fakt, že tyto činnosti v článku 13 B (a) Šesté směrnice EU obsaženy nejsou.

Nicméně v některých případech plátce dále poskytuje i tak zvané regresní služby založené na následujících předpisech.

Pojišťovna, která vyplatila na základě pojistné smlouvy pojištěnému (či oprávněné osobě) plnění z pojištění (dále jen „**pojišťovna**“), může za určitých podmínek požadovat úhradu vyplaceného plnění z pojištění (dále jen „**úhrada**“) od třetí osoby, která způsobila pojistnou událost, resp. od jiné pojišťovny, u které je tato třetí osoba pojištěna.

Tento postup vyplývá z § 33, odst. 1 zákona č. 37/2004 Sb., o pojistné smlouvě a o změně souvisejících zákonů, v platném znění (dále jen „**zákon o pojistné smlouvě**“), dle kterého vzniklo-li v souvislosti s nastalou pojistnou událostí oprávněné osobě či pojištěnému proti jinému právo na náhradu škody nebo jiné obdobné právo, přechází výplatou plnění z pojištění toto právo na pojistitele, a to až do částek, které pojistitel ze soukromého pojištění oprávněné osobě či pojištěnému vyplatil.

Jestliže má pojišťovna uzavřenu smlouvu s plátcem, plátce pro pojišťovnu poskytuje tak zvané regresní služby, tj. vyvíjí za úplatu činnost směřující k výplatě úhrady na účet pojišťovny. Tato činnost zahrnuje především vyhledání relevantní pojišťovny na straně třetí osoby, zkontaktování této pojišťovny, jednání o výši náhrady, kterou by tato pojišťovna měla uhradit, apod.

Právní rámec

V souladu s § 2, odst. 1. písm. s) zákona o pojišťovnictví, v platném znění, je likvidací pojistné události míněn soubor činností spojených s vyřizováním pojistné události, který začíná zahájením šetření nutného ke zjištění povinnosti pojišťovny plnit a rozsahu této povinnosti a končí stanovením výše pojistného plnění.

Samostatný likvidátor pojistných událostí je definován v § 10, odst. 1 zákona č. 38/2004 Sb., o pojišťovacích zprostředkovatelích a samostatných likvidátorech pojistných událostí, v platném znění, jako subjekt, který provádí na základě smlouvy uzavřené s pojišťovnou,

jejím jménem a na její účet, šetření nutné ke zjištění rozsahu její povinnosti plnit ze sjednaného pojištění.

Činnosti popsané výše, vyvíjené plátcem, mají dle mého názoru jiný charakter. Jedná se spíše o kombinaci právních služeb a služeb, jejichž předmětem je „vymáhání“ dluhů.

Služby, jejichž předmětem je vymáhání dluhů, představují sice svým charakterem finanční služby, ale tyto služby jsou explicitně vyloučeny v § 54, odst. 1, písm. u) zákona o DPH z okruhu finančních služeb osvobozených od DPH.

Žádné další osvobození ve smyslu §§ 54 či 55 zákona o DPH by nemělo přicházet do úvahy.

Závěr

Za současného stavu není možno asistenční služby, popisované v části A tohoto příspěvku, poskytované plátcem považovat za pojišťovací činnosti ve smyslu § 55 zákona o DPH.

Regresní služby, popisované v části B tohoto příspěvku nelze považovat za činnosti v oblasti likvidace pojistných událostí vykonávané samostatnými likvidátory pojistných událostí, které jsou dle výše uvedeného ustanovení zákona o DPH osvobozeny od daně. Proto není možno na tyto služby aplikovat osvobození od daně ve smyslu §§ 54 či 55 zákona o DPH.

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, jak je uveden v závěrečné části tohoto příspěvku, vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

MF požaduje přeložení na příští jednání KOOV, navrhuje osobní projednání s předkladatelem.

160/13.12.06 - Zjednodušený postup dle § 16, odst. 4 zákona o DPH

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osvědčení 1026

Cílem tohoto příspěvku je, v návaznosti na již projednané příspěvky týkající se „zjednodušených“ postupů ve smyslu § 16, odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „zákon o DPH“), sjednotit interpretaci zákona o DPH na níže popsanou situaci úzce související s touto problematikou.

Rozdíly v cenách na proforma faktuře a komerční faktuře u zboží dodávaného přes konsignační sklad

V praxi běžně dochází k situacím, kdy český odběratel, kterému je určeno zboží dodávané přes konsignační sklad umístěný v České republice (dále jen „plátce“), přiznal daň a uplatnil nárok na odpočet daně dle § 16, odst. 4 zákona o DPH na základě proforma faktury vystavené dodavatelem z jiného členského státu, doprovázející zboží naskladněné do konsignačního skladu, a následně jsou na komerční faktuře vystavené dodavatelem v návaznosti na zboží již odebrané z konsignačního skladu uvedeny ceny odlišné od cen uvedených na proforma

faktuře. V praxi dochází jak ke snížení ceny, tak i k jejímu zvýšení. Cílem níže uvedeného rozboru je najít postup pro tuto situaci.

Snížení ceny

Zákon o DPH tuto situaci neřeší, nicméně vycházejí z obecně přijímaných pravidel (závěry KOOV týkající se pořízení zboží), by takové následné snížení ceny mohlo/mělo být považováno za poskytnutou slevu.

Vzhledem k tomu, že „zjednodušený“ postup uvedený v § 16, odst. 4 zákona o DPH je považován za pořízení zboží z jiného členského státu, bude plátce při takové interpretaci vzniklého rozdílu postupovat dle § 46 a potažmo dle § 42 zákona o DPH, tj. „může“ snížit původně přiznanou daň a zároveň uplatněný nárok na odpočet daně. Je tedy na zvážení plátce, zda upraví výši původně přiznané daně a zároveň uplatněného nároku na odpočet.

Jestliže se rozhodne provést úpravu původně přiznané daně a uplatněného nároku na odpočet, poníží o daň vyplývající ze zjištěného rozdílu svoji daňovou povinnost (řádek 220/225 daňového přiznání) a svůj nárok na odpočet daně (řádek 320/325 daňového přiznání) v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém obdržel komerční fakturu, z které daný rozdíl vyplývá.

Zvýšení ceny

V tomto případě se při výše uvedené interpretaci zákona o DPH jedná o zvýšení ceny, resp. základu daně a plátce je povinen dle § 42, odst. 2 zákona o DPH opravit výši původně přiznané daně a zároveň uplatněného nároku na odpočet, a to opět v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém obdržel komerční fakturu, z které daný rozdíl vyplývá.

Závěr

Na základě výše uvedeného jsem došel k závěru, že v případě, kdy plátce přiznal daň a uplatnil nárok na odpočet daně dle § 16 odst. 4 zákona o DPH na základě proforma faktury vystavené dodavatelem z jiného členského státu a následně jsou na komerční faktuře vystavené tímto dodavatelem v návaznosti na zboží již odebrané z konsignačního skladu uvedeny ceny odlišné od cen uvedených na proforma faktuře, představuje vzniklý rozdíl slevu z ceny poskytnutou následně dodavatelem, resp. následné navýšení ceny. Plátce bude v tomto případě postupovat dle § 42 zákona o DPH.

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, jak je uveden v závěrečné části tohoto příspěvku, vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas se závěrem předkladatele.