

## **Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 27. 11. 2007**

Program:

- 1. Odsouhlasen zápis z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR konaného dne 24. října 2007**
- 2. Projednání jednotlivých bodů programu z minulých Koordinačních výborů**

### **DPH**

#### **Příspěvek 184/27.06.07 – příspěvek uzavřen**

#### **184/27.06.07 - Vymezení pojmu obrat ve vztahu k některým finančním činnostem osvobozeným od DPH a jejich zohlednění při výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH**

Předkládají: Mgr. Ing. Radek Halíček, advokát  
Ing. Petr Potomský, daňový poradce č. 3276

#### **1. Úvod – popis problému**

Určité finanční činnosti jsou z pohledu DPH specifické tím, že při jejich poskytování není samostatně stanovena úplata za službu, ale celková odměna finanční instituce poskytující tato plnění je dána úrokovou marží, resp. marží mezi prodejní a kupní cenou daného aktiva nebo instrumentu.

V praxi vyvstává otázka, jakým způsobem by tyto „maržové“ obchody měly být zohledněny ve jmenovateli koeficientu pro výpočet poměru pro krácení nároku na odpočet DPH na vstupu u přijatých plnění, která jsou použita k uskutečnění plnění, u nichž má plátce nárok na odpočet, tak k uskutečnění plnění, u kterých plátce nárok na odpočet nemá.

Skutečnost, že problematika maržových obchodů není v současné době legislativně jednoznačně upravena, přináší na straně plátců nejistotu, zda jimi uplatňované postupy jsou v souladu s českými a evropskými DPH pravidly. Pokyn D-212 je podle názoru předkladatelů v současné době nepoužitelný, jelikož upravoval problematiku finančních činností na základě dnes již neplatného zákona, jakož i principů odlišných od principů evropské legislativy DPH.

Cílem tohoto příspěvku je tak sjednotit přístup zejména k vybraným finančním činnostem osvobozeným od DPH z pohledu výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet DPH podle § 76 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „koeficient“ a „zákon o DPH“).

Sjednocení přístupu by mělo vést především ke zvýšení právní jistoty plátců DPH v dané oblasti a zároveň k výraznému zvýšení spravovatelnosti a kontrolovatelnosti stanovení daně

ze strany správců daně, a rovněž ke snížení administrativní náročnosti výpočtu koeficientu pro plátce daně.

## 2. Předmět příspěvku

V praxi lze identifikovat řadu transakcí či oblastí, jejichž ekonomická podstata odpovídá výše uvedenému maržovému principu. Vzhledem k jejich šíři a variabilitě není záměrem příspěvku ani v jeho možnostech plně pokrýt všechny v úvahu přicházející situace.

Příspěvek je tak zaměřen především na níže uvedené transakce, u nichž by z pohledu každodenní praxe bylo přínosné sjednotit jejich DPH režim. Zároveň se jedná o transakce, u kterých je podle názoru předkladatelů zcela zřejmá vazba mezi jejich nákladovou a výnosovou stránkou, tj. jejich ekonomická podstata naplňuje typické znaky maržových transakcí:

- Směnárenská činnost
- Finanční derivátové operace
- REPO operace s cennými papíry
- Nákup cenných papírů pro klienty.

Pro účely tohoto příspěvku zahrnují REPO operace převod cenných papírů za účelem poskytnutí financování, zejména nákup cenného papíru se současnou dohodou o jeho budoucím prodeji. Rozdíl v nákupní a prodejní ceně je předem sjednán a ekonomicky představuje úrok za poskytnutí peněžních prostředků, přičemž samotný převod cenných papírů je pouze forma zajištění této finanční operace. Nákup cenných papírů pro klienty zahrnuje operace, kdy plátce na trhu nakoupí cenný papír za účelem a již s cílem jeho prodeje konkrétnímu klientovi.

Z důvodu limitovaného rozsahu příspěvku není předmětem posouzení např. problematika poskytování půjček a úvěrů či komoditních derivátů, a to přestože i u těchto transakcí lze v řadě případů identifikovat znaky maržových obchodů.

## 3. Analýza problému z pohledu platné legislativy

### 3.1 Zákon o DPH - platné znění

Současné znění zákona o DPH, pokud jde o výpočet jmenovatele koeficientu, neposkytuje jednoznačné vodítko. V souladu s ustanovením § 76 odst. 2 zákona o DPH do jmenovatele vedle údajů v čitateli vstupuje „součet veškerých plátcem uskutečněných plnění bez nároku na odpočet daně uvedených v § 75 odst. 1, případně upravený podle odstavce 3“.

Z textu ustanovení není zřejmé, jakým způsobem ve jmenovateli koeficientu plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet zohlednit. Podle striktního gramatického výkladu by do koeficientu měl být uváděn počet osvobozených plnění bez ohledu na jejich hodnotu.

Předkladatelé se domnívají, že takovýto výklad by byl v rozporu s obecnými principy DPH i s legislativou a rozhodovací praxí orgánů Evropského společenství, na základě kterých se jako logické jeví zahrnovat do koeficientu součet úplat za poskytnutá plnění, tj. sumu základů daně za poskytnutá plnění.

Zákon o DPH definuje základ daně v ustanovení § 36 s tím, že se výslovně nezabývá definicí základu daně u finančních činností. Základem daně by tak mělo být vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné plnění od osoby, pro kterou je plnění uskutečněno nebo od třetí osoby.

### 3.2 Šestá směrnice

Podle čl. 174 Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (recast Šesté směrnice) je odčitatelný podíl DPH na vstupu dán zlomkem, jehož jmenovatel obsahuje „celkovou výši ročního obratu, bez DPH, vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a k plněním, u nichž daň není odpočitatelná“.

V souladu s Šestou směrnicí by tedy do jmenovatele koeficientu pro výpočet odčitatelné části DPH na vstupu měl být zahrnut obrat vztahující se k plněním osvobozeným od DPH bez nároku na odpočet.

Pojem „obrat“ není v Šesté směrnicí v souvislosti s krácením nároku na odpočet DPH na vstupu definován<sup>1</sup>.

Vzhledem k tomu, že pojmy komunitárního práva obecně mají svůj vlastní význam nezávislý na obsahu, jaký těm kterým pojmům přisuzuje legislativa jednotlivých členských států, nelze podle názoru předkladatelů bez dalšího pro výpočet koeficientu použít definici obratu uvedenou v § 6 odst. 2 zákona o DPH<sup>2</sup>.

Obdobně jako v případě českého zákona o DPH se tak v rámci EU legislativy nabízí vyjít při stanovení hodnoty jmenovatele ze sumy základů daně<sup>3</sup> za poskytnuté finanční činnosti. Základ daně je v tomto ustanovení definován zjednodušeně jako vše, co tvoří protiplnění, které má banka obdržet za poskytnutí služby.

### 3.3 Relevantní rozhodnutí Evropského soudního dvora

Evropský soudní dvůr dosud neposkytl výslovnou definici pojmu „obrat“ nebo „základ daně“ v souvislosti s finančními činnostmi.

Nicméně otázkou stanovení základu daně, resp. obratu u plnění, u nichž není samostatně stanovena úplata (tj. u maržových obchodů) a otázkami souvisejícími s touto problematikou, se zabývala zejména rozhodnutí Evropského soudního dvora *First National Bank of Chicago* (C-172/96), *Glawe* (C-38/93).

V prvním, pro naše účely rozhodujícím případě, rozhodoval Evropský soudní dvůr otázku, zda transakce (spotové i forwardové) spočívající v obchodování s devizami prováděné bankou, při nichž nebyla protistraně účtována žádná provize ani poplatek (zisk banky byl tvořen spreadem mezi prodejním a nákupním kursem cizí měny), představují dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu, a pokud ano, co představuje úplatu za tuto transakci. Druhý jmenovaný rozsudek se zabýval otázkou výše úplaty v případě provozování hracích automatů, kdy z částek vhozených do automatu hráči byly vypláceny výhry.

Z těchto rozhodnutí vyplývají následující principy:

- a) základem daně při poskytování služeb ve smyslu čl. 11A(1)(a) Šesté směrnice je částka, kterou osoba poskytující služby za poskytované služby skutečně obdržela, tj. kterou si skutečně může ponechat pro sebe
- b) úplata za službu nemůže být v určitých případech shodná s hrubou částkou, kterou osoba poskytující službu inkasovala v rámci transakce od protistrany; kalkulace úplaty

---

<sup>1</sup> Definice pojmu „obrat“ obsažená v čl. 288 recastu Šesté směrnice je použitelná pouze pro ustanovení týkající se osvobození od uplatňování DPH pro malé podniky.

<sup>2</sup> Aby bylo možno uplatnit eurokonformní výklad příslušných ustanovení Šesté směrnice, je v první řadě nutno zkoumat a zohlednit to, jaký obsah dává jednotlivým pojmům a jaký výklad jednotlivých ustanovení komunitárního práva poskytuje judikatura Evropského soudního dvora.

<sup>3</sup> Článek 11 (A)(1)(b) Šesté směrnice resp. článek 73 recastu Šesté směrnice

za služby tak nesmí v určitých případech vycházet z obratu realizovaného touto službou, ale z dosaženého výsledku, který zůstal osobě poskytující služby k dispozici

- c) zahrnutí celkové výše obratu realizovaného v rámci služby do základu daně by v daných případech vedlo k disproporcii mezi základem daně a příjmem, který si banka může ponechat pro sebe, čímž by došlo k narušení principů systému DPH<sup>4</sup>
- d) v případě transakcí, kde je bankou nabízena služba spočívající v nákupu a prodeji určitého aktiva (např. devizové hodnoty) s tím, že jsou stanoveny odlišné sazby/kursy pro nákup a prodej, je snaha banky získat úplatu za tyto služby zohledněna při stanovení těchto sazeb/kursů<sup>5</sup>
- e) obnos měny, který je převáděn protistranou bance v rámci devizové operace, nelze považovat za úplatu za směnu peněz z jedné měny na druhou
- f) v případě, že banka neúčtuje za devizové transakce žádnou provizi nebo poplatek, je úplata banky za jí poskytovanou službu obchodování s devizami představována rozdílem (spreadem) mezi prodejní a nákupní cenou deviz, tj. hospodářským výsledkem z těchto transakcí
- g) dosažený výsledek je nutno sledovat nikoliv odděleně u individuálních transakcí, ale souhrnně za určité období za všechny srovnatelné transakce
- h) Evropský soudní dvůr používá pojem „základ daně“ i v případě plnění osvobozených bez nároku na odpočet

#### 4. Věcná a ekonomická analýza problému

##### 4.1 Specifika obchodů s cennými papíry, finančními deriváty a měnami

Transakce s finančními instrumenty (měnami, cennými papíry a finančními deriváty) nelze ztotožňovat s pořízením a dodáním zboží, neboť finanční instrumenty zbožím ve smyslu příslušných ustanovení DPH legislativy obecně (až na výjimky, např. cenné papíry v listinné podobě dodané výrobcem emitentovi) nejsou. Tyto transakce je tak nutno nepochybně považovat za poskytování služeb.

V případě obchodů s devizovými hodnotami výše uvedené závěry potvrdil Evropský soudní dvůr ve svém rozhodnutí ve věci *First National Bank of Chicago*.

Pokud jde o transakce s finančními deriváty a transakce s vybranými cennými papíry, jedná se ve své podstatě obvykle o transakce srovnatelného charakteru jako devizové obchody (odlišný je pouze předmět obchodu, nikoliv samotná podstata transakce).

Jedná se také o transakce mezi dvěma stranami, na základě kterých jsou prodávána, resp. kupována určitá podkladová aktiva s tím, že je dopředu známa cena aktiv a okamžik realizace transakce. Banky jsou v rámci těchto obchodů ochotny a schopny nakoupit či prodat dané cenné papíry či jsou ochotny a schopny uzavřít daný derivátový obchod s tím, že jejich výsledná pozice se odvíjí o budoucího vývoje ceny daných podkladových aktiv. Jinými slovy je jejich výsledná pozice závislá na rozdílu mezi „nákupní“ a „prodejní“ cenou podkladového aktiva. Služba bank spočívá zejména v samotné připravenosti uzavřít takový obchod.

Obdobně jako v případě obchodování s devizovými hodnotami je možno za „příjem“ banky považovat pouze čistý výsledek daných operací.

<sup>4</sup> Např. bod 82 stanoviska AG k C-172/96 nebo bod 45 stanoviska AG k C-283/95

<sup>5</sup> Bod 32 rozsudku C-172/96

V případě finančních derivátů by výše uvedené principy měly platit obecně, tj. základem daně je částka, kterou osoba poskytující služby za poskytované služby skutečně obdržela, tj. kterou si skutečně může ponechat pro sebe.

V případě transakcí s cennými papíry jsou dané principy bezesporu splněny např. u výše definovaných REPO operací či nákupu cenných papírů pro klienty. V těchto případech lze identifikovat přímou vazbu mezi prodejní a kupní cenou cenného papíru, prostřednictvím které se odvíjí celková odměna finanční instituce poskytující tato plnění od realizované marže.

Mají-li být zachovány principy definované Evropským soudním dvorem v rámci výše uvedených rozsudků, musí se k těmto obchodům z pohledu stanovení základu daně přistupovat shodně jako u transakcí devizových, tj. základ daně by měl být stanoven na úrovni hospodářského výsledku z těchto transakcí za určité období.

#### 4.2 *Názor Evropské komise*

Evropská komise v minulosti připravila návrh novely Šesté směrnice<sup>6</sup> doplňující čl. 19(1) Šesté směrnice o následující text: „*Částka zahrnovaná do jmenovatele se sníží o pořizovací cenu převáděných měn a cenných papírů osvobozených podle čl. 13B(d)(4) a (5); ...pokud osoba povinná k dani není schopna stanovit kupní cenu v jednotlivých případech, může do čitatele zahrnout pořizovací cenu měn a cenných papírů nakoupených v průběhu daného období, za předpokladu, že tyto měny nebo cenné papíry jsou totožné s těmi, které byly prodány*“. Přestože návrh novely byl následně Evropskou komisí stažen (z důvodů nesouvisejících s citovaným doplněním čl. 19(1)<sup>7</sup>), jasně ilustruje názor Evropské komise, podle něhož by z transakcí s devizovými hodnotami a cennými papíry měl být v koeficientu zohledněn pouze výsledek, tj. marže banky (obchodníka).

#### *Daňově-správní praxe uplatňovaná ve vybraných členských státech EU*

Na základě pokynu č. IV A 5 – S 7306 – 5/05 „Neues Konzept für die Vorsteueraufteilung bei Kreditinstituten“ ze dne 12. dubna 2005 je v Německu finančním institucím umožněno uplatňovat metodu marže u úvěrových transakcí, u obchodů s cennými papíry a u tzv. finančních inovací (tj. zejména u derivátových obchodů). Znamená to, že pro účely výpočtu odčitatelné části DPH na vstupu u smíšených plnění lze za základ daně při poskytnutí vyjmenovaných finančních činností v případech, kdy není protistraně zvlášť účtována provize, považovat marži.

Metoda marže je dále uplatňována v Dánsku v případě úvěrových transakcí, obchodů s devizami a s cennými papíry, a to na základě pokynu dánské daňové správy „Retningslinier for beregning af pengeinstitutters delvise fradragprocent ester momslovens § 38, stk. 1“ z 24. listopadu 2004.

Ve Francii je metoda marže uplatňována v případě devizových transakcí, a to v souladu s rozhodovací praxí francouzského Nejvyššího soudu (rozsudek č. 143039 *Caisse régionale de crédit agricole mutuel de Savoie* ze dne 26. února 1993) a také v případě obchodování s cennými papíry. Na základě správního pokynu z 9. srpna 2004 je finančním institucím navíc umožněno uplatňovat jako jednu z metod metodu marže (tj. zohlednění při výpočtu jmenovatele koeficientu pouze čistého pozitivního výsledku ze všech kontraktů) v případě úrokových a měnových swapů.

<sup>6</sup> OJ 1984 C 347, str. 5

<sup>7</sup> Viz rozhodnutí ESD č. C-172/96, *First National Bank of Chicago*, body 39 a 40

Metoda marže je vedle výše uvedených členských států v praxi uplatňována též ve Švédsku a Rakousku.

V řadě ostatních členských států nejsou stanovena jasná pravidla, jakým způsobem by měl obrat vztahující se k maržovým obchodům pro účely výpočtu krácení nároku na odpočet DPH stanoven.

## **5. Navrhované řešení**

Při zohlednění charakteristických znaků a ekonomické podstaty v úvodu definovaných typů finančních činností, které jsou předmětem tohoto příspěvku, předkladatelé navrhují přijmout následující sjednocující závěry.

Pro názornost je popsána metodika stanovení základu daně samostatně pro každý jednotlivý typ vybraných maržových finančních činností s tím, že celkový základ daně u těchto transakcí je stanoven na úrovni rozdílu příslušných výnosů a nákladů za dané zdaňovací období.

### *5.1 Směnárenská činnost*

V případě provádění směnárenské činnosti osvobozené od DPH bez nároku na odpočet podle § 54 odst. 1 písm. i), resp. podle čl. 135 odst. 1 písm. e) recastu Šesté směrnice, které jsou prováděny plátcem na vlastní účet a při nichž není plátcem protistraně samostatně účtována provize nebo poplatek, je za úplatu (obrat) zahrnovanou do jmenovatele koeficientu pro krácení DPH na vstupu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH považován hospodářský výsledek plátce z těchto transakcí (tj. celkový kladný nebo záporný rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou měn) za zdaňovací období.

V případě směnárenských transakcí, při jejichž uskutečnění je plátcem protistraně za transakci samostatně účtován poplatek nebo provize, je úplatou (obratem) vstupující do jmenovatele koeficientu součet těchto poplatků a provizí a hospodářského výsledku z těchto transakcí.

### *5.2 Finanční derivátové operace*

V případě obchodování s finančními deriváty, které představuje činnost osvobozenou od DPH bez nároku na odpočet podle § 54 odst. 1 písm. o) zákona o DPH, resp. podle čl. 135 odst. 1 recastu Šesté směrnice, pokud s deriváty plátce obchoduje na vlastní účet a není při tom protistraně samostatně účtována provize nebo poplatek, je za úplatu (obrat) zahrnovanou do jmenovatele koeficientu pro krácení DPH na vstupu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH považován hospodářský výsledek plátce (celkový zisk nebo ztráta) z těchto transakcí za zdaňovací období.

V případě obchodování s deriváty (včetně jejich prvotního sjednání a vypořádání), při jejichž uskutečnění je protistraně plátcem za transakci samostatně účtován poplatek nebo provize, je úplatou (obratem) vstupující do jmenovatele koeficientu součet těchto poplatků a provizí a hospodářského výsledku z těchto transakcí.

### *5.3 REPO operace a nákup cenných papírů pro klienty*

V případě REPO operací a nákupu cenných papírů pro klienty, při nichž dochází k převodu cenných papírů osvobozenému od DPH bez nároku na odpočet podle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, resp. podle čl. 135 odst. 1 písm. f) recastu Šesté směrnice, pokud při tom není protistraně samostatně účtována provize nebo poplatek, je za úplatu (obrat) za převod cenných papírů zahrnovanou do jmenovatele koeficientu pro krácení DPH na vstupu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH považován hospodářský výsledek plátce z těchto transakcí (tj. celkový kladný nebo záporný rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou cenných papírů) za zdaňovací období.

V případě REPO operací a nákupu cenných papírů pro klienty, při jejichž uskutečnění je protistraně plátcem za transakci samostatně účtován poplatek nebo provize, je úplatou (obratem) vstupující do jmenovatele koeficientu součet těchto poplatků a provizí a hospodářského výsledku z těchto transakcí.

## 6. Závěr

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěry k popsané problematice, jak jsou uvedeny v části 5. *Navrhovaná řešení*, zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

## Stanovisko Ministerstva financí

Obsah příspěvku byl projednán s předkladateli na MF dne 13.6.2007, předkladatelé příspěvek přepracovali.

### Stanoviska k navrhovaným řešením (část 5)

#### 5.1 směnářská činnost

MF souhlasí s návrhem předkladatelů.

S ohledem na rozsudek ESD C-172/96 (First National Bank of Chicago) je v případě činnosti, při které dochází k nákupu a prodeji cizí měny, považován za obrat zahrnovaný do výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 2 ZDPH celkový výsledek z transakcí představujících směnářskou činnost subjektu za zdaňovací období (případně i včetně provize, je-li požadována).

#### 5.2 finanční derivátové operace

MF nesouhlasí s návrhem předkladatelů.

Podle názoru MF nelze obecně souhlasit se závěrem, že v případě obchodování s finančními deriváty je obratem pro výpočet koeficientu pro krácení odpočtu daně podle § 76 odst. 2 ZDPH hospodářský výsledek plátce z daných transakcí za zdaňovací období.

V určitých typech obchodů s deriváty, které lze podřadit pod investiční nástroje podle zákona o podnikání na kapitálovém trhu, může být podle názoru MF základem daně a zároveň i částkou počítající se do jmenovatele koeficientu výsledná marže z dané transakce. Přitom by mělo být o transakce s takovými typy derivátů, u kterých jsou již v okamžiku jejího uzavření stanoveny průběhy peněžních toků mezi stranami (samozřejmě nikoli jejich konečné výše), které umožňují dané plnění považovat za jednu transakci. Takovým případem mohou být např. měnové či úrokové swapy. Pro jednotlivé případy posuzování finančních derivátů je však nezbytná jejich dodatečná hlubší analýza.

#### 5.3 REPO operace

MF souhlasí s návrhem předkladatelů.

V případě tzv. REPO operací tak, jak jsou vymezené v příspěvku, lze považovat operaci za jednu transakci a její výslednou hodnotu za základ daně i za částku zahrnovanou do jmenovatele pro výpočet koeficientu podle § 76 odst. 2 ZDPH.

V případě nákupu papírů pro konkrétního klienta na základě jeho pokynu, kdy je účtována provize, lze za základ daně i za částku zahrnutou do koeficientu podle § 76 odst. 2 ZDPH považovat výslednou marži z celé transakce.

# Daň z příjmů

## Příspěvek 190/27.11.07 – příspěvek uzavřen

### 190/27.11.07 - Finanční výdaje (náklady) u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku – aplikace § 25 odst. 1 písm. zm) a jiných ustanovení zákona o daních z příjmů od 1. ledna 2008

Předkládají: Mgr. Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osvědčení 3661  
Ing. Lenka Pazderová, daňový poradce, č. osvědčení 3772  
Ing. Karel Kubíček, daňový poradce, č. osvědčení 552

Tento příspěvek se zabývá daňovou uznatelností finančních nákladů u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku („finanční leasing“) podle § 25 odst. 1 písm. zm) zákona o daních z příjmů („ZDP“) ve znění novelizovaném zákonem č. 261/2007 Sb. („novela“), a také některými postupy vztahujícími se k finančnímu leasingu.

Jeho cílem je poukázat na některé nejasnosti, které by mohly vzniknout při výkladu a aplikaci příslušných ustanovení novely a sjednotit jejich výklad.

## I. Aplikace ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm)

### I.1. Výchozí situace

Dle Důvodové zprávy k novele „Leasingové platby obecně zahrnují pořizovací cenu předmětu leasingu, úroky ve výši částky vycházející z obvyklé úrokové sazby a leasingovou marži. *Zdanění těchto finančních nákladů u finančního leasingu lze zajistit vyloučením stanoveného procenta z daňově uznatelných leasingových splátek, které by odpovídalo přibližné výši těchto finančních nákladů.* K zajištění právní jistoty poplatníků se navrhuje stanovit tyto finanční náklady (výdaje) u finančního leasingu jako 1 % z nájemného.“

Dle výše uvedeného nemusí být pro všechny poplatníky zřejmé:

- a) jak se vypočte výše finančních výdajů, na které se vztahuje ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) novely, pokud celkové finanční výdaje převyšují 1 000 000 Kč,
- b) jak postupovat při předčasném ukončení finančního leasingu;
- c) některé jiné nejasnosti, které se mohou objevit při aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) novely.

### I.2. Rozbor

#### I.2.1 Výše daňově neuznatelných finančních nákladů

Dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) novely za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména finanční výdaje (náklady) u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, který lze podle tohoto zákona odpisovat, kterými se pro účely tohoto zákona rozumí 1% z úhrnu nájemného. Toto



*ustanovení se nevztahuje na finanční výdaje (náklady) u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, které v úhrnu za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, nepřevyšší 1 000 000 Kč.*

Pokud definujeme slova „*finanční výdaje (náklady) u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku*“ zkratkou „DNN FL“, vyplývá z jazykového znění novelizovaného ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) ZDP, že

1. DNN FL se rozumí 1 % z úhrnu nájemného (viz formulace „...nelze uznat ... výdaje, kterými se ... rozumí 1 %...“),
2. z věty druhé ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) vyplývá, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) se „*nevztahuje*“ na kvantitativně vymezené DNN FL ve výši 1 %, které v úhrnu za zdaňovací období ... nepřevyšší 1 000 000 Kč,
3. dle bodu 2. lze dospět k závěru, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) se „*nevztahuje*“ na náklady na finanční leasing, jejichž 1 % nepřevyšší částku 1 000 000 Kč - ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) se tedy „*nevztahuje*“ na náklady na finanční leasing, pokud tyto náklady (tj. nájemné) za zdaňovací období nepřevyšší 100 000 000 Kč, protože 1 % z částky 100 000 000 Kč nepřevyšší 1 000 000 Kč.

#### Dílčí závěr k I. 2.1

a) Ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) se nevztahuje na náklady na finanční leasing (nájemné), pokud za zdaňovací období nepřevyšší 100 000 000 Kč, protože daňově neuznatelné 1 % se má porovnávat s částkou 1 000 000 Kč. Jedno procento z částky 100 000 000 Kč je 1 000 000 Kč.

b) Ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) novely se vztahuje pouze na náklady daňově uznatelné podle §24 odst. 4 ZDP.

#### **I.2.2 Daňová uznatelnost nadlimitních finančních nákladů**

Je otázkou, zda v případě, kdy nájemné za finanční leasing za zdaňovací období převyšší částku 100 000 000 Kč, respektive kdy 1 % DNN FL převyšší částku 1 000 000 Kč, budou náklady na finanční leasing daňově neuznatelné ve výši

- a) 1 % z úhrnu nájemného na finanční leasing, nebo
- b) 1 % z úhrnu nájemného na finanční leasing minus 1 000 000 Kč.

Znění druhé věty § 25 odst. 1 písm. zm) novely se jeví nejednoznačné. Na základě gramatického znění této věty, analogie výkladu poslední věty ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP a Důvodové zprávy k novele<sup>8</sup> se lze domnívat, že finanční výdaje (náklady) na finanční leasing ve výši „prvního“ 1 000 000 Kč nemohou být daňově neuznatelné na základě § 25 odst. 1 písm. zm) novelizovaného ZDP, a to i pokud celkové DNN FL přesáhnou 1 000 000 Kč.

Pokud limit 1 000 000 Kč v ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) novely měl sloužit jako test pro daňovou neuznatelnost DNN FL ve výši částky včetně 1 000 000 Kč, tj. pokud bylo záměrem

<sup>8</sup> Zejména z důvodu zmírnění dopadu těchto opatření na malé a střední podniky se navrhuje nepostížení částky finančních nákladů z úvěrů a půjček od nespojených osob až do výše 1 mil. Kč.

zákonodárce postupovat podle bodu a) výše, pak v druhé větě § 25 odst. 1 písm. zm) mělo být použito slovo „pokud“ místo slova „které“ - „*finanční výdaje ... , pokud ~~které~~ ... nepřevyšší 1 000 000 Kč.*“

Vzhledem k tomu, že schválený text § 25 odst. 1 písm. zm) novely není zcela jednoznačný a mohl by vést k různým výkladům, domníváme se, že v souladu s nálezem Ústavního soudu číslo IV. ÚS 666/02 ze dne 15. prosince 2003<sup>9</sup> je nutné použít ten z výkladů, který poplatníka nejméně postihuje. V souladu s výše uvedeným jsme proto toho názoru, že za daňově neuznatelné náklady je nutné považovat pouze finanční výdaje (náklady) na finanční leasing převyšující částku 1 000 000 Kč.

#### Dílčí závěr k I. 2.2

Navrhujeme přijetí výkladu, že pokud bude 1 % nákladů na finanční leasing za dané zdaňovací období převyšovat částku 1 000 000 Kč (např. 1 010 000 Kč), pak se ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) novely bude aplikovat pouze na částku, o kterou toto 1 % převyší hranici 1 000 000 Kč (např. jen 10 000 Kč z částky 1 010 000 Kč).

Pokud by Ministerstvo financí ČR případně dospělo k jinému závěru v bodě I.2.1., prosíme o vyjádření k bodu I.2.2. s adekvátními změnami parametrů v bodě I.2.2. v návaznosti na závěry k bodu I.2.1.

#### **I.2.3 Předčasné ukončení finančního leasingu - změna režimu dle § 25 odst. 1 písm. zm) novely**

Pro právní jistotu poplatníků je rovněž nutné posoudit situaci, kdy dojde k předčasnému ukončení smlouvy o finančním leasingu a současně roční nájemné přesahuje částku určenou dle závěrů k bodu I.2.2.; nájemce tudíž průběžně vylučoval část nájemného z daňově uznatelných nákladů.

Pokud dojde k předčasnému ukončení leasingové smlouvy, a to jakýchkoli důvodů, dochází dle § 24 odst. 6 ZDP k překvalifikaci leasingové smlouvy na smlouvu nájemní, a to od data jejího uzavření.

Z výše uvedeného vyplývá, že nájemci po celou dobu trvání leasingové smlouvy nevznikaly finanční výdaje (náklady) u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, ale že se od počátku jednalo o náklady související s nájemní smlouvou (tj. jinou smlouvou než smlouvou o finančním leasingu). Nájemci proto v souladu s § 24 odst. 6 ZDP vzniká nárok na uplatnění 100% nájemného připadajícího na skutečnou dobu nájmu do nákladů (v případě, že nájemce předmět nájmu odkupuje, musí samozřejmě splnit podmínky § 24 odst. 5 ZDP). Otázkou zůstává pouze určení, v jakém období lze náklady, jež byly v předchozích zdaňovacích obdobích vyloučeny z daňově uznatelných nákladů na základě § 25 odst. 1 písm. zm) novely, uplatnit jako položku snižující základ daně.

Vzhledem k tomu, že rozhodná skutečnost nastala v roce, kdy byla předčasně ukončena smlouva o finančním leasingu, a nejedná se tedy o opravu účtování chyb poplatníka v minulých letech, máme za to, že věcně a časově jde o případ aktuálního účetního období v souladu s § 23 odst. 1 ZDP a poplatník má právo uplatnit snížení základu daně mimoúčetně

<sup>9</sup> „Za situace, kdy právo umožňuje dvojitý výklad, ... jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod – tedy v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius).“

v daňovém přiznání za aktuální období o částku vypočtenou dle závěrů k bodu I.2.2. (tj. o částku, která byla v minulosti dle § 25 odst. 1 písm. zm) novely vyloučena ze základu daně jako daňově neuznatelný náklad).

### Dílčí závěr k I.2.3.

V případě předčasného ukončení finančního leasingu a při současném splnění podmínek § 24 odst. 6 ZDP, příp. § 24 odst. 5 ZDP, lze o finanční výdaje (náklady) u finančního leasingu, jež byly v předchozích zdaňovacích obdobích vyloučeny z daňově uznatelných nákladů na základě § 25 odst. 1 písm. zm) novely, snížit mimoúčetně základ daně, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém k předčasnému ukončení finančního leasingu došlo.

## **II. Jiné**

### **II.1. Změna ve způsobu odepisování hmotného movitého majetku pronajatého na finanční leasing**

Podle novelizovaného znění § 30 ZDP se ruší odstavce 4 a 5, tedy ustanovení, která stanovila zvláštní režim pro odepisování pronajímaného hmotného movitého majetku na základě smlouvy o finančního pronájmu s následnou koupí tohoto majetku. Počínaje 1. lednem 2008 bude tento majetek odepisován jako hmotný majetek podle § 31 nebo § 32 ZDP, přičemž tato změna se dotkne pouze majetku, u kterého byla nájemní smlouva uzavřena po 31. prosinci 2007. Na odepisování majetku, který byl pronajat na základě smluv uzavřených do 31. prosince 2007, se uplatní stávající pravidla, tj. tento majetek bude odepisován „leasingově“ v souladu s ustanovením § 30 odstavců 4 a 5 ZDP ve znění platném do 31. prosince 2007.

Může vzniknout pochybnost, jaká pravidla odepisování mají uplatňovat pronajímatelé, jejichž zdaňovacím obdobím je hospodářský rok.

#### **II.1.2. Rozbor**

- a) Bod č. 1 přechodných ustanovení k novele stanoví, že pro zdaňovací období, které započalo v roce 2007, platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon jinak. Bod č. 12 přechodného ustanovení k novele však stanoví, že u hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku uzavřené do dne nabytí účinnosti tohoto zákona (tj. do 31. prosince 2007), se až do doby ukončení finančního pronájmu použije stávající znění zákona.

#### Dílčí závěr k II. 1.2.a)

Pokud je smlouva o finančním leasingu uzavřena (platná) do 31. prosince 2007, budou se na příslušný majetek, a to jak na straně pronajímatele, tak na straně nájemce, vztahovat pravidla dle ZDP účinného do 31. prosince 2007.

Na majetek, který bude předmětem smlouvy o finančním leasingu uzavřené po 31. prosinci 2007, se budou například na straně pronajímatele vztahovat pravidla pro odepisování dle ZDP účinného od 1. ledna 2008 bez ohledu na to, zda zdaňovacím obdobím pronajímatele je kalendářní nebo hospodářský rok. Pronajímatel, který má hospodářský rok, tak bude v jednom zdaňovacím období uplatňovat na majetky, které jsou předmětem smluv o finančním leasingu uzavřených v tomto zdaňovacím období,

dva různé režimy odepisování, v závislosti na tom, kdy (tj. ve kterém kalendářním roce) byly příslušné smlouvy uzavřeny.

Na straně nájemce je například použití srážkové daně ve výši 1% sražené nerezidentům z plateb za finanční leasing, které plynou ze zdrojů na území České republiky na základě smluv o finančním leasingu uzavřených do 1. ledna 2008, řešeno v příspěvku ing. Petra Tomana a ing. Ivany Stibůrkové *Sazba daně z příjmů právnických osob a srážkové daně u finančního pronájmu podle zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů*.

- b) V praxi může nastat situace, kdy mezi uzavřením smlouvy o finančním pronájmu a přenecháním pronajatého hmotného majetku nájemci v souladu se smlouvou ve stavu způsobilém obvyklému užívání, tj. splněním podmínek pro odepisování, nastane časová prodleva. Pokud bude smlouva uzavřena v roce 2007 a předmět pronájmu bude předán nájemci až v roce 2008, vzniká otázka, zda je rozhodným dnem pro určení způsobu odepisování den uzavření smlouvy nebo den, kdy byly splněny podmínky pro odepisování, tj. kdy byl předmět pronájmu předán nájemci.

Dle bodu č. 12 přechodných ustanovení k novele je určujícím kritériem pro stanovení způsobu odepisování právě den uzavření smlouvy o finančním pronájmu. Z toho plyne, že pokud je smlouva uzavřena do 31. prosince 2007, není podstatné, kdy dojde k přenechání pronajatého hmotného majetku nájemci v souladu se smlouvou ve stavu způsobilém obvyklému užívání, tedy ke splnění podmínek pro odepisování. Tento majetek bude pronajímatel odepisovat na základě ustanovení § 30 odstavec 4 a 5 ZDP ve znění účinném do 31. prosince 2007, tj. bude moci u tohoto majetku uplatňovat „leasingové“ odpisy.

#### Dílčí závěr k II.1.2.b)

V případě, kdy bude smlouva o finančním pronájmu uzavřena (platná) do 31. prosince 2007, ale k předání předmětu pronájmu nájemci dojde až po 31. prosinci 2007, bude pronajímatel tento majetek odepisovat podle ustanovení § 30 odstavec 4 a 5 ZDP ve znění platném do 31. prosince 2007 a nájemce bude rovněž postupovat dle ZDP (např. § 24 odst. 4-6) apod.) účinného do 31. prosince 2007.

## **II.2. Daňový režim při prodeji osobního automobilu kategorie M1 zaevidovaného do hmotného majetku do konce zdaňovacího období započatého v roce 2007**

Dle úpravy ZDP účinné do 31. prosince 2007 se v souladu s § 23 odst. 4 písm. l) do základu daně nezahrnuje částka příjmu z prodeje osobního automobilu, jehož vstupní cena pro daňové účely je podle § 29 odst. 10 ZDP limitována částkou 1,5 mil. Kč, a to do výše součtu:

- zůstatkové ceny automobilu (vypočtené z limitované vstupní ceny) a
- rozdílu, o který pořizovací cena včetně technického zhodnocení převyšuje výše uvedenou limitovanou vstupní cenu tohoto automobilu.

Novelizované znění ZDP zrušuje s účinností od 1. ledna 2008 mj. dosavadní limitování vstupní ceny (1,5 mil. Kč) pro uplatňování daňových odpisů a návazně také ustanovení upravující postup při prodeji automobilů s limitovanou vstupní cenou (současný § 23 odst. 4 písm. l) ZDP). Přechodná ustanovení k novelizovanému ZDP v bodě 17. však zároveň stanoví, že

osobní automobily kategorie M1 (s určitými výjimkami), které byly zaevidovány jako hmotný majetek do konce zdaňovacího období započatého v roce 2007, se nadále odepisují z limitované vstupní ceny stanovené dle ZDP účinného v roce 2007. Pro zjednodušení dále uvažujeme, že je zdaňovací období rovno kalendářnímu roku, tj. limitace vstupní ceny se týká osobních automobilů zaevidovaných jako hmotný majetek poplatníka do 31. prosince 2007.

Vzhledem k výše popsaným změnám ZDP účinným od 1. ledna 2008 vyvstává otázka, jaká částka bude zahrnuta do základu daně při prodeji těchto automobilů v roce 2008 či později.

## **II.2.1 Rozbor**

V Důvodové zprávě k novele se stanoví, že limitace vstupní ceny i postup při prodeji těchto „limitovaných“ osobních automobilů byly zrušeny z důvodu prodloužení doby odpisování osobních automobilů. Z důvodu jednoznačného postupu, tj. vyloučení možného zpětného navyšování cen u již odpisovaných automobilů, však bylo v přechodných ustanoveních navrženo, „*aby se nová úprava týkala až osobních automobilů pořízených po nabytí účinnosti zákona*“.

Z textu Důvodové zprávy k novele jednoznačně vyplývá, že záměrem zákonodárce bylo aplikovat na osobní automobily zaevidované jako hmotný majetek do 31. prosince 2007 daňový režim platný v roce 2007, tj. nejen limitovat jejich vstupní cenu, ale i použít v současné době platný postup při prodeji těchto automobilů. Tento záměr však není zřejmý z přechodných ustanovení k novele, neboť ta hovoří pouze o povinnosti nadále pokračovat v odepisování z limitované vstupní ceny.

Výsledkem je, že poplatníci, kteří budou po 1. lednu 2008 prodávat osobní automobil zaevidovaný do majetku do konce roku 2007, jehož pořizovací cena vč. technického zhodnocení přesáhla limit vstupní ceny stanovený v současném § 29 odst. 10 ZDP, budou daňově znevýhodněni oproti poplatníkům, kteří automobil pořízený se stejnými náklady prodávali do konce roku 2007 nebo jej zaevidovali do majetku až po 1. lednu 2008. Nebudou mít totiž možnost do základu daně nezahrnout částku pořizovací ceny, kterou nemohli uplatnit jako daňově uznatelný náklad v rámci daňových odpisů nebo daňové zůstatkové ceny.

To, že záměrem novely ZDP nebylo zcela znemožnit úpravu základu daně o náklady, které v důsledku limitace vstupní ceny nemohly být uplatněny jako daňově uznatelný náklad, je bod 8. přechodných ustanovení, který jednoznačně stanoví, že u osobního automobilu, který je/byl předmětem finančního pronájmu na základě smlouvy uzavřené do dne nabytí účinnosti novely, se i nadále použije ustanovení § 23 odst. 4 písm. l) ZDP ve znění účinném do 31. prosince 2007.

Východiskem z výše popsané situace by mohlo být uplatnění § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. Do základu daně by se pak nezahrnovala částka příjmů z prodeje osobního automobilu s limitovanou vstupní cenou rovnající se té části pořizovací ceny, o kterou tato pořizovací cena převyšovala vstupní cenu dle § 29 odst. 10 ZDP. Tato část pořizovací ceny nemohla být uplatněna jako daňově uznatelný náklad prostřednictvím odpisů ani jako součást daňové zůstatkové ceny prodávaného automobilu a představuje tudíž náklad neuznaný v roce pořízení automobilu jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

### Dílčí závěr k bodu II.2.

Domníváme se, že cílem zákonodárce zcela jistě nebylo zavést takto znevýhodňující daňový režim, který velmi tvrdě dopadá na finanční situaci daňových poplatníků prodávajících osobní automobil, jehož vstupní cena pro daňové účely byla limitována částkou 1,5 mil. Kč, a kteří

v době jeho pořízení v souladu s platnou právní úpravou legitimně očekávali, že část pořizovací ceny převyšující 1,5 mil. Kč nebudou muset příp. zahrnovat do svého základu daně v okamžiku prodeje tohoto automobilu. Chybějící přechodné ustanovení k aplikaci § 23 odst. 4 písm. l) současného ZDP na tuto situaci bylo jistě jen nechtěným opomenutím při přípravě novely.

Doporučujeme proto potvrdit, že při prodeji výše uvedených osobních automobilů lze využít ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP a do základu daně nezahrnout část příjmů z prodeje ve výši rozdílu skutečné pořizovací ceny automobilu a vstupní ceny dle § 29 odst. 10 ZDP. Pokud by Ministerstvo financí ČR dospělo k názoru, že tento postup není možný, navrhuje, aby v co nejkratší době iniciovalo přijetí příslušných legislativních opatření (nejlépe novely ZDP), která by výše uvedené daňové znevýhodnění s účinností od 1. ledna 2008 odstranila.

### **II.3. Změna splátkového kalendáře vyvolaná změnou pohyblivého úročení**

V praxi se často vyskytují případy, kdy

- (i) na základě (dlouhodobé) smlouvy o finančním leasingu je úročení v leasingové smlouvě stanoveno na bázi pohyblivé úrokové míry a tato pohyblivá úroková míra je stanovena ve smlouvě už při jejím podpisu nebo
- (ii) je výše leasingové splátky závislá na vývoji měnového kursu.

Na základě smlouvy dochází pravidelně k přepočtu leasingových splátek a k jejich úpravě vlivem změny výše pohyblivé úrokové míry nebo vlivem změny měnového kursu.

#### Dílčí závěr k bodu II.3.

Navrhujeme potvrdit, že změna ve výši předepsaného nájemného z titulu změny úrokové míry nebo měnového kursu se nepovažuje za změnu smlouvy o finančním leasingu.

### **II.4. Splnění podmínky minimální doby trvání finančního leasingu**

Jednou z podmínek daňové uznatelnosti nájemného u finančním leasingu je minimální doba nájmu. Dle novelizovaného § 24 odst. 4 písm. a) doba nájmu hmotného movitého majetku trvá nejméně minimální dobu odepisování stanovenou v § 30 odst. 1 ZDP. V souvislosti s tímto ustanovením může vzniknout pochybnost, zda se minimální doba nájmu u finančního leasingu uvedená v § 24 odst. 4 písm. a) bude počítat s přesností na měsíce nebo kalendářní roky. Například vzniknou pochybnosti o daňové uznatelnosti nájemného u smlouvy o finančním leasingu majetku odpisovaného v druhé odpisové skupině, která bude uzavřena na dobu od 1. prosince 2008 do 31. prosince 2012, tj. na dobu 49 měsíců; toto období však zasahuje do pěti kalendářních let.

#### **Rozbor**

Ustanovení § 30 odst. 1 ZDP pracuje s pojmem „rok“. Tento pojem není v § 30 ZDP nijak blíže definován.

V situaci popsané výše v bodě II.4, ale s tím rozdílem, že poplatník pořídí tento majetek z vlastních zdrojů nebo na úvěr, tedy nikoliv formou finančního leasingu, bude majetek odpisován dle ustanovení § 30 odst. 1 ZDP „5 let“, tedy v letech 2008 až 2012, i když ve skutečnosti uplatňování odpisů „trvá“ 4 kalendářní roky a 1 měsíc, tj. 49 měsíců, neboť k 31. prosinci 2012 je již předmět plně odepsán. Tento způsob počítání odpisů je naprosto běžný a nevyvolává výkladové nejasnosti. Je tedy zřejmé, že zákonodárce pojmem „5 let“ v § 30

odst. 1 ZDP nemyslí 5x12 měsíců, a že i část roku, ve kterém byl majetek pořízen, se pro účely § 30 odst. 1 ZDP počítá jako jeden celý rok. Stejně tak je tedy třeba počítat i dobu pro účely § 24 odst. 4 písm. a) ZDP, protože zde je přímý odkaz na § 30 odst. 1 ZDP bez další modifikace.

Novelizované ustanovení § 24 odst. 4 písm. a) ZDP tedy nevyžaduje počítání doby dle § 30 odst. 1 ZDP s přesností na měsíce. Domníváme se, že pokud by zákonodárce chtěl stanovit počítání doby nájmu v § 24 odst. 4 písm. a) ZDP jako násobek čísla 12 a počtu let stanovených v § 30 odst. 1 ZDP, pak by tento požadavek do ustanovení § 24 odst. 4 písm. a) ZDP uvedl.

Z Důvodové zprávy k novele vyplývá cíl navrhované úpravy: „*Prodloužením doby finančního leasingu se sleduje sjednocení podmínek pro uplatňování hodnoty tohoto majetku v základu daně bez ohledu na konkrétní formu pořízení majetku (z vlastních zdrojů, na úvěr, na finanční leasing).*“ Pokud bychom počítali minimální dobu leasingu v měsících, dojde ke znevýhodnění finančního leasingu oproti ostatním formám pořízení majetku, protože minimální doba leasingu by byla například u druhé odpisové skupiny 60 měsíců, kdežto u pořízení majetku z vlastních zdrojů nebo na úvěr v krajním případě pouze 48 měsíců a 1 den (majetek pořízen a odpisován od 31. prosince 2008 do 31. prosince 2012).

Dalším negativním aspektem výpočtu minimální doby leasingu s přesností na měsíce by bylo porušení souběhu výnosů a nákladů u pronajímatele-leasingové společnosti, neboť výnosy z nájmu by se časově rozlišovaly po dobu 60 měsíců (např. u finančního leasingu majetku zařazeného do 2. odpisové skupiny v období prosinec 2008-listopad 2013), avšak odpisy, které tvoří významnou část nákladů leasingové společnosti, by se uplatňovaly po kratší dobu (jen v letech 2008-2012). Tento režim by byl i z pohledu daňové správy nevýhodný, protože by u pronajímatele docházelo k vykazování vyšších ztrát v prvním roce finančního leasingu a k pozdějšímu zdanění jeho zisku.

#### **Dílčí závěr k bodu II.4**

Pro daňovou uznatelnost nájmu dle § 24 odst. 4 písm. a) ZDP je dostačující, aby doba nájmu, na kterou je uzavřena smlouva o finančním leasingu, se rovnala nejméně počtu let stanovených v § 30 odst. 1 ZDP, přičemž i část roku, ve které leasingová smlouva nabyla účinnosti, se počítá jako celý rok ve smyslu § 30 odst. 1 ZDP.

#### **III. Závěr**

Navrhujeme potvrdit dílčí závěry uvedené výše a publikovat je vhodným způsobem.

#### **Stanovisko Ministerstva financí**

##### **Dílčí závěr k I. 2.1 – Souhlas**

##### **Dílčí závěr k I. 2.2 - Nesouhlas**

**Ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) nepostihuje poplatníky, u nichž 1 % z úhrnné hodnoty leasingových splátek za zdaňovací období nepřekročí limit 1 mil.Kč. Tzn., že toto ustanovení postihuje poplatníky, u nichž úhrn splátek za zdaňovací období překročí stanovený limit. Znění věty druhé v tomto ustanovení odpovídá znění upravující limit finančních výdajů (nákladů) v § 25 odst. 1 písm. w) – je také použit výraz „které“ , přičemž u tohoto ustanovení**

panuje výkladová shoda v tom, že je při překročení limitu postihována celá částka a nikoliv jen nad limit.

#### Dílčí závěr k I. 2. 3 – Nesouhlas

Navrhované řešení je aplikovatelné pouze u fyzických osob, a to s využitím § 5 odst. 6 ZDP. U právnických osob lze postupovat jen ve smyslu § 41 zákona o správě daní a poplatků, tzn. prostřednictvím podání dodatečných daňových přiznání za jednotlivá zdaňovací období. Možnost postupovat navrhovaným by musela být v ZDP speciálně upravena, jako tomu je např. ve stávajícím znění § 23 odst. 9 (v případě změny odpisů u leasingových pronajímatelů).

#### Dílčí závěr k II. 1.2.a) – Souhlas

#### Dílčí závěr k II. 1.2.b) – Souhlas s výhradou

V uvedeném případě bude nutné posoudit, zda uvedená prodleva mezi uzavřením smlouvy a předáním předmětu leasingu je obvyklá, resp. odpovídá standardnímu časovému postupu. V opačném případě může být tento stav posouzen ve smyslu § 23 odst. 10 ZDP.

#### Dílčí závěr k II.2 - Nesouhlas

Opomenutí přechodného ustanovení, které by řešilo prodej uváděných vozidel nebylo úmyslné. Navrhované řešení však je nepřijatelné, podle našeho názoru není v ZDP ustanovení s jehož pomocí by bylo možné problém řešit. Ministerstvo financí se pokusí doplnit příslušné přechodné ustanovení při nejbližší možné příležitosti tak, aby i vlastníci osobních automobilů mohli postupovat shodně jako příjemci finančního leasingu. Po dobu absence tohoto přechodného ustanovení považujeme za řešení postupovat u těchto poplatníků s využitím ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků, tj. posuzovat tyto případy jako nesrovnalost vyplývající s uplatňování daňového zákona.

#### Dílčí závěr k II.3 - Souhlas

#### Dílčí závěr k II.4 – Nesouhlas

Podle stávajícího znění § 24 odst. 4 ZDP je minimální doba trvání finančního leasingu stanovena na 3 roky u věcí movitých a na 8 let u nemovitostí. Dosud jsme nezaznamenali žádné pochybnosti v tom smyslu, že rok může mít i méně než 12 měsíců.

Požadovaný výklad, tj. aby počet let neodpovídal kalendářním rokům z důvodu, že se ohledně minimálního počtu let odkazuje § 24 odst. 4 písm. a) na § 30 odst. 1 ZDP, je nad rámec zákona. Z odkazu na dobu odpisování v počtech let uvedenou v § 30 odst. 1 ZDP nelze dovodit, že by se i při časovém rozlišení leasingových splátek mělo postupovat jako při výpočtu a uplatňování odpisů, což upravují především ust. § 26, 31 a 32 ZDP, a nikoliv § 30 ZDP. Způsob výpočtu daňových odpisů a jejich uplatnění v základu daně není odvislý od skutečné doby užívání majetku v prvním a posledním roce odpisování. Připomínáme, že tzv. roční odpis se uplatňuje i za zdaňovací období, které může být delší než jeden rok, tj. 12 měsíců.



**Doplnění stanoviska MF k příspěvku 190/27.11.07 projednávaného na KV 27.11.2007  
k bodu II.4**

Odbor 15 požádal o posouzení závěru uvedeného v bodu II.4 příspěvku na KV KDP pod č. 190/27.11.07 a k němu vypracovanému stanovisku MF. Ze stanoviska odboru 29 citujeme: *„Odkaz v tomto paragrafu směřuje na dobu odpisování uvedenou v § 30 odst. 1 ZDP, kde je tato doba uvedena pouze v letech, přičemž obecně a universálně chápaný pojem rok a dobu jeho trvání netřeba vysvětlovat. Zákon sice rozeznává speciální termín „kalendářní rok“, ale ani v tomto případě není sporu o délce takového roku, je pouze přesně definován počátek a konec na časové ose, tj. od 1.1. do 31.12. Způsob výpočtu daňových odpisů je v tomto případě irrelevantní, protože odkaz směřuje pouze na dobu odpisování, nikoli na způsob odpisování z něhož by se následně měla stanovit doba odpisování.“*

Uvedené stanovisko odboru 29 potvrzuje již předložené stanovisko MF vypracované odborem 15 na KV KDP dne 27. 11. 2007.

**Príspevek 191/27.11.07 – príspevek byl rozdelen na metodologickou a výpočtovou část – souhlasné stanovisko - príspevek uzavřen**

**191/27.11.07 Aplikace § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů od 1.1.2008**

Předkládají: Ing. Jan Čapek, daňový poradce, č. osvědčení 1310

Bc. René Kulínský, daňový poradce, č. osvědčení 1159

*Předkladatelé děkují členům Sekce daně z příjmů právnických osob a Sekce mezinárodního zdanění za cenné připomínky, které byly využity při zpracování tohoto příspěvku.*

Cílem tohoto příspěvku je poukázat na některé výkladové nejasnosti při aplikaci nových pravidel nízké kapitalizace od 1.1.2008, přispět k jejich objasnění a sjednocení možných výkladů. Příspěvek komentuje § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů („ZDP“) ve znění novelizovaném zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

**1. Komentář k jednotlivým nejasným oblastem a definicím v novelizovaném znění § 25 odst. 1 písm. w) ZDP**

**1.1. Definice podřízených úvěrů a půjček**

Úvěry a půjčky, které jsou podřízeny ostatním závazkům poplatníka ve smyslu § 25 odst. 1 písm. w), jsou takové úvěry a půjčky, které jsou vázány stejnou nebo obdobnou podmínkou podřízenosti jako podřízené dluhopisy ve smyslu ZoD. K tomuto závěru lze dojít na základě následujících skutečností:

V právním řádu České republiky se pojem „podřízenost“ ve vztahu k závazkům používá předně v zákoně č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, v platném znění („ZoD“). Ustanovení § 34 ZoD charakterizuje podřízené dluhopisy jako dluhopisy, kde v případě

- a) vstupu emitenta do likvidace,
- b) prohlášení konkurzu na majetek emitenta,
- c) povolení vyrovnání, nebo
- d) je-li emitentem zahraniční osoba, též jiného obdobného opatření,

budou uspokojeny pohledávky s nimi spojené až po uspokojení všech ostatních pohledávek, s výjimkou pohledávek, které jsou vázány stejnou nebo obdobnou podmínkou podřízenosti.

Ustanovení § 32 odst. 6 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, v platném znění, („ZKV“) pak předpokládá, že pohledávky z podřízených dluhopisů a pohledávky, které jsou vázány stejnou nebo obdobnou podmínkou podřízenosti, se v rozvrhu uspokojí až po uspokojení všech ostatních pohledávek. Obdobně zákon č. 182/2006 Sb. (insolvenční zákon nahrazující od 1.1.2008 ZKV - „IZ“) v § 172 definuje podřízené pohledávky (uspokojení po ostatních pohledávkách zejména při úpadku dlužníka), za podřízenou považuje mj. pohledávku z podřízeného dluhopisu.

ZoD a ZKV resp. IZ tak předpokládají existenci závazků se stejnou nebo obdobnou podmínkou podřízenosti, kterou mají podřízené dluhopisy.

Z logiky věci vyplývá, že k naplnění podmínky podřízenosti bude stačit splnění i jediného uvedeného kritéria.

Samotná skutečnost, že některé závazky dlužníka jsou ze zákona uspokojovány přednostně (např. závazky za zaměstnanci, závazky zajištěné zástavním právem), je z hlediska kritéria podřízenosti nerozhodná. Rozhodnou skutečností je vždy smluvní ujednání o omezení uspokojitelnosti pohledávky v případě úpadku.

## **1.2. Definice úvěrů a půjček ze zisku**

Pod finanční náklady, které plynou z úvěrů a půjček, kde úrok nebo výnos nebo skutečnost, zda se finanční výdaje (náklady) stanou splatnými, jsou zcela nebo zčásti odvozovány od výsledku hospodaření (zisku) poplatníka, lze v principu zahrnout takové úroky a půjčky, kde věřitel nenese typické riziko věřitele, ale riziko investora.

Pod toto ustanovení tedy nelze zahrnout úvěry a půjčky, kde:

- (i) závislost výše finančních nákladů na zisku je inverzní, tj. čím vyšší zisk, tím nižší finanční náklady (obvyklá klauzule, kde vyšší ziskovost dlužníka vyjadřuje nižší míru věřitelského rizika, a tedy nižší úrokovou sazbu);
- (ii) úrok nebo výnos nebo skutečnost, zda se finanční výdaje (náklady) stanou splatnými, bude funkcí jiného ekonomického ukazatele než výsledku hospodaření, např. výnosů, odpisů, ukazatele EBITDA.

## **1.3. Metoda výpočtu průměrného stavu úvěrů a půjček a vlastního kapitálu**

Způsob výpočtu průměrného stavu úvěru a půjček není jednoznačný (z matematického hlediska existuje např. průměr aritmetický prostý, aritmetický vážený či geometrický). Způsoby výpočtu a tedy i dosažené výsledky se mohou lišit. Přitom § 25 odst. 1 písm. w) ZDP způsob výpočtu neuvádí.

Vzhledem k množství kategorií úvěrů a půjček, které § 25 odst. 1 písm. w) ZDP rozlišuje, a jejich kombinacím může být počítání denních průměrných stavů úvěrů a půjček pro jednotlivé kategorie značně obtížné.

Na základě dosavadní praxe proto navrhuje potvrdit, že se může poplatník rozhodnout, zda pro výpočet průměrného stavu vlastního kapitálu i úvěrů a půjček použije aritmetický průměr vážený časem trvání daného stavu (tj. průměr denních stavů) nebo aritmetický průměr vážený číslem jedna (tj. zjednodušený výpočet kde se do průměru zahrne pouze stav při každé změně bez ohledu na dobu trvání takového stavu).

## **1.4. Změna výše úroků a úvěrové tranše**

V praxi se často vyskytují případy, kdy je mezi věřitelem a dlužníkem dohodnutý úvěrový limit, který je možné (nebo nutné) čerpat v jednotlivých tranších. Pro jednotlivé tranše může být uplatněn jiný úrok, který je však stanoven v rámcové smlouvě o úvěrové lince.

Navrhujeme potvrdit, že pokud výše úroků na jednotlivé tranše bude v souladu s ustanoveními rámcové smlouvy, nebude se pro účely § 25 odst. 1 písm. w) ZDP a souvisejících přechodných ustanovení jednat o změnu smlouvy dodatkem, a to ani pokud výše úroků bude pro každou tranši jiná.

Dále navrhuje znovu potvrdit závěry ohledně změny výše poskytované půjčky nebo úvěru dodatkem odsouhlasené MF ČR v rámci příspěvku 177/23.05.07 – Aplikace ustanovení § 25 odst.3 zákona o daních z příjmů (předkladatelé Ing. Fučík a Ing. Plešinger), body 2.1. – Změna výše poskytované půjčky nebo úvěru, 2.2. – Úroky hrazené na základě dodatků a 2.3. – Smluvní úprava postupného splácení jistiny i pro přechodná ustanovení k § 25 odst. 1 písm. w) ZDP účinná od 1.1.2008.

### 1.5. Související výdaje

Smyslem rozšířené definice (finanční náklady namísto úroků) je zabránit účelovým přesunům mezi úroky a jinými náklady (typicky poplatky), které mají charakter úroku. Smyslem rozšířené definice tedy není postihnout jiné náklady než náklady financování, pouze zabránit účelové transformaci nákladů financování na jiné položky. Do rozšířené definice finančních nákladů tak budou obecně zahrnuty takové náklady, které představují nebo by z hlediska dlužníka mohly představovat odměnu placenou za poskytnutí úvěru nebo půjčky.

Na základě příkladného výčtu není zcela zřejmé, jaké výdaje jsou považovány za související ve smyslu § 25 odst. 1 písm. w) ZDP.

Navrhujeme potvrdit následující:

<b>Náklad</b>	<b>Zahrnuje se do souvisejících výdajů (Ano / Ne)</b>
Náklady na zajištění ve smyslu nákladů na obstarání úvěru (např. znalecký posudek vyžadovaný a vyhotovený bankou, ovšem ne posudek vyhotovený jiným subjektem – nutno posuzovat individuálně)	Ano
Poplatky za zpracování úvěru (např. poplatky za posouzení žádosti a ohodnocení rizika, administrativní náklady)	Ano
Poplatky za bankovní záruky	Ano
Odměna ručiteli (vyjma bankovní záruky a jiných obdobných poplatků bance)	Ne
Jiné poplatky přímo související s úvěrem / půjčkou, které by mohly suplovat úrokový náklad	Ano
Provize zprostředkovateli půjčky	Ano
Poplatky za vedení úvěrového účtu a správu úvěru	Ano

Poplatky za rezervaci prostředků k čerpání	Ano
Poplatky za rezervované nečerpané prostředky	Ano
Poplatky za předčasné splácení úvěru	Ano
Poplatky za změnu typu úrokové sazby nebo typu úročení	Ano
Poplatky za přechod k jiné bankovní instituci	Ano
Penále či jiná sankce za nesplácení úvěru	Ne
Kurzové rozdíly	Ne
Náklady na zajištění úvěrového rizika věřitele (např. vyhotovení zástavní smlouvy)	Ne
Náklady na zajištění úrokového, měnového aj. rizika dlužníka (např. zajišťovací deriváty)	Ne
Náklady na poradenství (např. bankovní, strukturování financování)	Ne

### 1.6. Zajištění / Zajištění osobou spojenou

Přes značné výkladové obtíže lze dospět k závěru, že zajištěním ve smyslu návěti § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, se rozumí obstarání úvěru nebo půjčky, zatímco zajištěním spojenou osobou ve smyslu bodu 5 a poslední věty § 25 odst. 1 písm. w) ZDP se rozumí situace, kdy je zajišťováno kreditní riziko věřitele, typicky poskytnutím bankovní záruky či její analogie dle zahraničního práva.

Poskytnutím záruky tj. zajištěním ve výše uvedeném smyslu lze rozumět pouze povinnost ručitele a jí odpovídající (vynutitelnou) možnost věřitele uspokojit svůj nárok z majetku ručitele (zajišťující osoby).

O ručení resp. zajištění spřízněných subjektem ve smyslu § 25 odst. 1 písm. w) ZDP se tedy nebude jednat v případech, kdy spřízněný subjekt riziko ručitele nenese a zlepšuje vymahatelnost věřitelovy pohledávky pouze nepřímo (např. dobré jméno spřízněného subjektu; dohoda s bankou že v případě překročení rozpočtu dodá spřízněný subjekt dlužníkovi dostatečné peněžní prostředky na pokrytí takového překročení ve formě vlastního kapitálu nebo dluhu; dohoda spřízněného subjektu s bankou, že jakékoliv pohledávky vůči dlužníkovi budou podřízené pohledávkám banky z titulu poskytnutého úvěru; dohoda společníka s bankou, že do splacení úvěru nepřevéde podíl v dlužníkovi třetí straně bez souhlasu banky; závazek společníka převést za určitých podmínek podíl v dlužníkovi bance;

složení cenných papírů v dlužníkovi do bankovní úschovy; dohoda společníka či jiných spojených osob s bankou, že nebudou vstupovat do obchodních vztahů s dlužníkem bez souhlasu banky; závazek společníka vůči bance, že do splacení úvěru nebude požadovat výplatu dividend dlužníkem či jiných složek vlastního kapitálu bez souhlasu banky; závazek spřízněných osob, že nebudou čerpat úvěr nebo půjčku od dlužníka).

Nicméně o zajištění ve smyslu bodu 5 a poslední věty § 25 odst. 1 písm. w) ZDP se bude jednat (a to i ve výše uvedených případech) pokud by akcionáři nebo jiné spojené osobě v důsledku porušení dohody s bankou nebo v případech stanovených ve smlouvě nebo předvídaných smlouvou vznikla právně vynutitelná povinnost vstoupit na pozici dlužníka do závazkového vztahu z titulu financování poskytnutého dlužníkovi (typicky úvěrová smlouva), lhostejno zda místo dlužníka původního nebo jako solidární dlužník.

### **1.7. Bezúročné a kapitalizované úvěry a půjčky**

Úvěry a půjčky poskytnuté prokazatelně bezúročně a úvěry a půjčky (nebo jejich část), z nichž jsou finanční náklady součástí vstupní ceny majetku, se nezahrnují do úvěrů a půjček pro účely celého ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, tj. jistiny těchto úvěrů a půjček se nezahrnují do výpočtu limitů 2:1 a 4:1.

### **1.8. Finanční náklady do výše 1 mil. Kč**

Na základě znění příslušného ustanovení a důvodové zprávy, která navrhuje nepostihnout částku finančních nákladů od nespojených osob až do výše 1 mil. Kč těchto nákladů, se § 25 odst. 1 písm. w) ZDP nevztahuje na finanční náklady do 1 mil. Kč. Z toho plyne, že:

- (i) pokud finanční náklady od nespojených osob přesáhnou 1 mil. Kč, ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP se aplikuje na všechny finanční náklady ze všech úvěrů a půjček;
- (ii) pokud finanční náklady od nespojených osob nedosáhnou výše 1 mil. Kč, nevztahuje se na ně ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP a nemohou být dle tohoto ustanovení daňově neuznatelné;
- (iii) tyto náklady pak nevstupují do žádného z testů, a to i pokud celkové finanční náklady ze všech úvěrů a půjček přesáhnou 1 mil. Kč.

### **1.9. Referenční sazba**

Jako referenční sazba bude pro úvěry a půjčky denominované v české měně použita sazba PRIBOR (nikoliv PRIBID). PRIBID je referenční sazba, na základě které banka zdroje přijme, PRIBOR referenční sazba, na základě které banka zdroje půjčí; v poznámce pod čarou uvedený PRIBID je pouze součástí názvu sdělení ČNB, které upravuje výpočet sazeb PRIBOR a PRIBID. Výhradně 12-měsíční PRIBOR/LIBOR uvádí rovněž důvodová zpráva.

Pro úvěry a půjčky v cizí měně budou použity zahraniční ekvivalenty sazby PRIBOR. Výpočet referenční hodnoty úrokových sazeb na trhu mezibankovních depozit není v mnoha zemích regulován právními předpisy a existuje tak jistá pluralita při výpočtu těchto sazeb. Doporučujeme akceptovat referenční sazbu uváděnou poskytovateli finančních informací, např. Bloomberg, Reuters.

### **1.10. Vztah § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. ZDP a § 25 odst. 1 písm. w) ZDP**

Od 1.1.2008 nedochází ke změně v § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP, tj. na podíly na zisku se budou (při zohlednění úpravy ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění) překlasifikovávat pouze úroky a nikoliv veškeré finanční náklady neuznatelné dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP.

Sporné může být, jak pro účely § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP stanovit výši těchto daňově neuznatelných úroků. Od 1.1.2008 budou totiž dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP vylučovány finanční náklady, nikoliv pouze úroky. Domníváme se, že v tomto případě by správce daně měl akceptovat jakoukoliv ekonomicky odůvodnitelnou metodu, kterou poplatník určí, jaká část z finančních nákladů neuznatelných dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP připadá na úroky.

Jednou z takových metod může být například poměr mezi celkovými úroky a ostatními finančními náklady, které jsou testovány dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. To znamená, že pokud například tento poměr bude 80% úroků a 20% ostatních finančních nákladů, bude pro účely § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP použit jako základ 80% celkové částky neuznatelných finančních nákladů dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP.

### **Stanovisko Ministerstva financí - NOVĚ**

Problematika bodu 191/27.11.07 byla rozdělena na dva příspěvky.

Příspěvek č. 191/27.11.07 obsahuje terminologickou část a MF vyjadřuje s navrženými závěry souhlasné stanovisko. Příspěvek č. 204/27.11.07, do kterého je přesunuta část týkající se výpočtu neuznatelných finančních nákladů a část 2.10 z původního příspěvku týkající se smluv, na které v jednotlivých letech dopadají jednotlivé úpravy § 25 odst. 1 písm. w), bude projednán na příštím KV.

## **Příspěvek 192/27.11.07 – MF předkládá stanovisko - souhlas se stanoviskem předkladatele – příspěvek uzavřen**

### **192/27.11.07 - Problematika úroků z půjček dle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále je „ZDP“) ve znění účinném od 1.1.2008**

Předkládají: Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680  
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

#### **1. Popis problému**

Novelou ZDP - zákonem č. 261/2007 Sb. dochází mimo jiné k tomu, že z § 23 odst. 7 ZDP je vypuštěna speciální definice ceny obvyklé v případě úroků z půjček ve výši 140% diskontní sazby ČNB. Z toho vyplývá, že s účinností od 1.1.2008 bude v těchto případech za cenu obvyklou považován úrok odpovídající obecné definici ceny mezi nespřízněnými subjekty uvedené v předmětném ustanovení. K dané úpravě chybí přechodné ustanovení. Vzniká proto otázka, zda se nová úprava bude vztahovat i na smlouvy o půjčce uzavřené do konce zdaňovacího období (případně účetního období, které není zdaňovacím, ale podává se za něj daňové přiznání) započatého nejpozději v roce 2007. Domníváme se, že na tyto staré smlouvy nová úprava dopadat nebude, a to z těchto důvodů:

1.1. Dopad této úpravy na tyto staré smlouvy by obecně znamenal nepřipustnou retroaktivitu a takový výklad by byl v rozporu s ustálenou judikaturou NSS k problematice retroaktivity v ZDP (viz. např. 5 Afs 28/2003-69 ze dne 31.8.2004 (Sbírka rozhodnutí NSS 1/2005, str. 60), 1 Afs 147/2004-50 ze dne 27.4.2006 či 7 Afs 151/2006-67 ze dne 21.12.2006).

1.2. Předmětná úprava do jejího vypuštění stanovila, že pro účely ceny obvyklé je relevantní výše diskontní sazby platné v době uzavření smlouvy. Z této formulace MF obecně opakovaně výkladově dovozovalo, že případná jiná výše ceny obvyklé v důsledku změny diskontní sazby ČNB je relevantní až pro nové smlouvy, respektive pro případné dodatky ke starým smlouvám. Domníváme se, že tento výklad lze stáhnout i na situaci popisovanou v příspěvku. Dle našeho názoru by jiný výklad znamenal mimo jiné také porušení zásady vázanosti správce daně správní praxí, která v této věci byla vytvořena (viz. např. 2 Ans 1/2005-57 ze dne 28. 4. 2005 – zveřejněný pod č. 605/2005 Sb. NSS, 2 As 7/2005-86 ze dne 25. 4. 2006, 2 Afs 207/2005-55 ze dne 27. 7. 2006 ).

1.3. Není možné, aby novela ZDP nepřímo nutila daňové poplatníky uzavírat dodatky ke smlouvám. Takový „daňový tlak“ na smluvní volnost shledává NSS opakovaně za nepřipustný - viz. např. 8 Afs 30/2006-59, 8 Afs 33/2006-59, 8 Afs 34/2006-70 ze dne 13.7.2007 „*Tyto skutečnosti musí akceptovat i aplikace daňových předpisů, neboť v opačném případě by se jednalo o nelegitimní zatížení soukromé sféry. Jinými slovy, zvyšování zaměstnanosti působením státu, byť i daňovými nástroji, by nemělo vést ve svých důsledcích k uzavírání pracovních vztahů tehdy, neexistuje-li oboustranný zájem na jejich uzavření...*“

V návaznosti na výše uvedené je nutno dále upozornit na skutečnost, že smlouva o půjčce je ve většině případů dvoustranným právním úkonem. S ohledem na filosofii právní úpravy obsažené v ustanovení § 23 odst. 7 ZDP je zřejmé, že s účinností od 1.1.2008 by byl pod rizikem případného zvýšení základu daně z titulu neoprávněně nižšího úroku u poskytnutých půjček věřitel, který sjednal úroky u půjček poskytnutých do konce roku 2007 ve výši 140 % diskontní sazby ČNB. Novelizace zásadním způsobem mění původní regulaci obvyklosti



úroků u poskytovaných půjček od 1.1.2008, přitom však nedává věřitelům žádný zákonný nástroj pro to, aby si mohli na dlužníkovi vynutit případnou změnu původně uzavřené smlouvy o půjčce. S ohledem na podstatu řešeného problému je zřejmé, že dlužník nemá zájem na změně smlouvy, protože úrok ve výši 140 % diskontní sazby ČNB svědčí v jeho prospěch a žádné zákonné ustanovení jej nepovinně přistoupit na změnu smlouvy o půjčce /resp. nesankcionuje při neplnění nově zavedené zákonné regulace úroků z půjček/, a to v oblasti dříve sjednaných úroků. Dle našeho názoru z popsaného právního stavu vyplývá zavedení nerovného postavení určité skupiny daňových subjektů při ukládání a výběru daní.

## **2. Závěr:**

Na základě výše uvedených skutečností doporučujeme přijmout sjednocující závěr, že pro smlouvy o půjčce uzavřené nejpozději do konce zdaňovacího období (nebo účetního období, které není zdaňovacím, ale podává se za něj daňové přiznání) započatého v roce 2007 bude za cenu obvyklou dle § 23 odst. 7 ZDP považován úrok ve výši 140% diskontní sazby ČNB platné v době uzavření smlouvy o půjčce. Nová obecná cena obvyklá se bude vztahovat až na půjčky, respektive dodatky k půjčkám, kterými se mění výše úroků uzavřené počínaje zdaňovacím obdobím (nebo účetním obdobím, které není zdaňovacím, ale podává se za něj daňové přiznání) započatého v roce 2008.

## **3. Návrh řešení**

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, jak je uveden v části 2.Závěr, zpracovat do některého z pokynů rady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

## **Stanovisko Ministerstva financí- NOVÉ**

MF souhlasí s tím, že u smluv o půjčkách mezi spojenými osobami uzavřenými do konce zdaňovacího období započatého v roce 2007, u kterých byl sjednán úrok ve výši 140% diskontní úrokové sazby, nebude nutné pouze z důvodu změny ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů měnit výši úrokové sazby. U dlužníka správce daně nebude požadovat vyšší úrokovou sazbu, aby tak snižoval základ daně z příjmů a věřitel rozdíl mezi cenou sjednanou ve výši 140% diskontní úrokové sazby a vyšší cenou obvyklou na relevantním trhu uspokojivě doloží právě existencí zmiňované podmínky v zákoně do konce zdaňovacího období započatého v roce 2007.

Nelze však souhlasit se závěrem, že od zdaňovacího období započatého v roce 2008 bude úrok ve výši 140% diskontu považován za úrok „obvyklý“.

**193/27.11.07 - Aplikace § 19 odst. 1 písm. ze) a odst. 9 a ustanovení navazujících zákona o daních z příjmů od 1.1.2008**

Předkládají: Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680  
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

### **1. Popis problému**

Před samotným popisem jednotlivých problémů citujeme základní části zákona o daních z příjmů, z kterých zejména pak dále vycházíme:

#### **§ 19 odst. 1 písm. ze):**

**„O daně jsou osvobozeny příjmy z**

- 1. dividend a jiných podílů na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti,*
- 2. převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 3 nebo stálé provozovně společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, umístěné na území České republiky.*

*Toto se nevztahuje na dividendy a jiné podíly na zisku vyplácené dceřinou společností a příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 3 nebo stálé provozovně společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, pokud je dceřiná společnost poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 a je v likvidaci,“.*

#### **§ 19 odst. 9:**

**„(9) Osvobození podle odstavce 1 písm. ze) a zi) platí i pro příjmy plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 3 a stálé provozovně společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, umístěné na území České republiky, z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených společností a z převodu podílu ve společnosti, pokud tato společnost**

- 1. je daňovým rezidentem třetího státu, se kterým má Česká republika uzavřenou účinnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, a*
- 2. má právní formu se srovnatelnou právní charakteristikou jako společnost s ručením omezeným, akciová společnost nebo družstvo podle zvláštního právního předpisu<sup>70)</sup>, a*
- 3. je v obdobném vztahu vůči poplatníkovi, kterému příjmy z dividend a jiných podílů na zisku nebo z převodu podílu ve společnosti plynou, jako dceřiná společnost vůči mateřské společnosti za podmínek stanovených v odstavcích 3 a 4, a*
- 4. podléhá dani obdobné dani z příjmů právnických osob, u níž sazba daně není nižší než 12 %, a to alespoň ve zdaňovacím období, v němž poplatník uvedený v § 17 odst. 3 o příjmu z dividend a jiných podílů na zisku nebo z převodu podílu ve společnosti účtuje jako o pohledávce v souladu se zvláštním právním předpisem<sup>20)</sup>, a ve zdaňovacím období předcházejícím tomuto zdaňovacímu období; přitom došlo-li u společnosti k zániku bez provedení likvidace, posuzuje se splnění této podmínky u právního předchůdce. Za společnost podléhající takové dani se nepovažuje společnost, která je od daně osvobozena, nebo si může zvolit osvobození nebo obdobnou úlevu od této daně.*

***Osvobození podle odstavce 1 písm. ze) a zi) a podle tohoto odstavce lze uplatnit, pokud příjemce příjmu z dividend a jiných podílů na zisku nebo z převodu podílu je jejich skutečný vlastník. Výdajem vynaloženým na příjem uvedený v odstavci 1 písm. ze) bodu 2 je vždy nabývací cena tohoto podílu stanovená podle tohoto zákona. Pro stanovení výdajů (nákladů) vynaložených na příjmy (výnosy) osvobozené podle tohoto odstavce se ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) použije přiměřeně. Osvobození podle odstavce 1 písm. ze) bodu 2 a podle tohoto odstavce nelze uplatnit u podílů ve společnosti, které byly nabyty v rámci koupě podniku nebo části podniku (§ 23 odst. 15).“***

V souvislosti s touto novou právní úpravou, na základě níž jsou za daných podmínek osvobozeny příjmy z prodeje podílu mateřské společnosti v dceřinné společnosti, vznikají následující problémy s praktickou aplikací:

**A/** i pro účely aplikace osvobození příjmu z prodeje podílu mateřské společnosti v dceřinné společnosti se použije vymezení základních pojmu z ustanovení § 19 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů. Z těchto ustanovení m.j. vyplývá, že osvobození předmětného příjmu se uplatní, pokud mateřská společnost má alespoň 10 %ní podíl na základním kapitálu dceřinné společnosti, a to nepřetržitě nejméně po dobu 12 měsíců. K této nové právní úpravě není přijato speciální přechodné ustanovení. Z uvedeného důvodu dovozujeme, že v souladu s čl. II bod 1 a Čl. LXXXI zákona č. 261/2007 Sb. bude do zákonné lhůty 12 měsíců nepřetržitě držby minimálně 10 %ního podílu na základním kapitálu započítávána držba podílu i před 1.1.2008, pokud bude posuzován prodej podílu mateřské společnosti na dceřinné společnosti od 1.1.2008, resp. ve zdaňovacím období započatém v roce 2008 (cituji čl. II bod 1: „Pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2007 a zdaňovací období, které započalo v roce 2007, platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon dále jinak. Ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, s výjimkou § 6 odst. 9 písm. m), § 15 odst. 4 a § 18 odst. 4 písm. b), se použijí poprvé pro zdaňovací období, které započalo v roce 2008.“).

**B/** V dané souvislosti je dále otázkou, jak se bude postupovat v případě postupných prodejů jednotlivých částí obchodních podílů. Domníváme se, že § 19 odst. 1 písm. ze) a odst. 9 ZDP stanovuje z tohoto úhlu pohledu jedinou podmínku a sice, že se jedná o prodej podílu na dceřinné společnosti. ZDP řeší v citovaných ustanovení, jakož i v navazujícím § 19 odst. 3 a 4 ZDP nutnost nepřetržitě držby podílu na základním kapitálu ve výši alespoň 10 %, a to nejméně 12 měsíců; zákon tedy neřeší obchodní podíl či jeho části, jednotlivé akcie, či členské podíly a jejich jednotlivé části – zákonnou podmínkou je naplnění právního stavu, kdy mateřská společnost má na dceřinné společnosti alespoň 10 %ní podíl na základním kapitálu. Aby se jednalo o vztah mateřská a dceřinná společnost, musí být splněny kumulativně tři podmínky:

- a) musí jít o vztah mezi definovanými typy společností dle § 19 odst. 3 a 4 ZDP (v ČR a.s., s.r.o. a družstvo), respektive § 19 odst. 9 ZDP.
  - b) podíl na základním kapitálu je minimálně 10%.
  - c) podíl dle písmen b) musí držet společnost nepřetržitě po dobu 12 měsíců.
- Podmínku dle písmene c) je navíc možné dle § 19 odst. 4 ZDP splnit dodatečně.

Domníváme se, že výše uvedené podmínky budou platit i v případě osvobozených prodejů podílů dle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 2. a odst. 9 ZDP, a to včetně možnosti dodatečného splnění podmínky dle písmene c).

Z toho dle našeho názoru vyplývá, že pokud poplatník splní výše uvedené tři podmínky (přičemž podmínku dle písmene c) je možné splnit dodatečně), budou všechny prodeje osvobozeny od daně až do okamžiku, kdy předmětné podmínky přestanou být splňovány. K tomu dojde především tím, že výše podílu klesne pod hranici 10% (v tomto případě však bude ještě poslední prodej, kterým dojde k poklesu pod tuto hranici, osvobozen od daně) případně, když dojde k porušení zbývajících podmínek (například budou porušeny podmínky dle § 19 odst. 9 ZDP, případně dojde ke změně právní formy na společnost, na níž se osvobození nevztahuje). Pro výše uvedené není relevantní, jak dlouho bude mateřská společnost držet konkrétní podíl, který bude předmětem prodeje, ani jaký typ podílu bude předmětem prodeje (akcie, podíl v s.r.o. či v družstvu).

Jako příklad lze uvést situaci, že mateřská společnost nabude vlastnické právo k podílu na dceřině s. r. o. v takové výši, že ji zajistí 70 %ní podíl na jejím základním kapitálu. Po 2 měsících prodá část tohoto podílu, který odpovídá 19 %nímu podílu na základním kapitálu. Zbývajících část podílu zajišťující 51 %ní podíl na základním kapitálu bude držet dalších 11 měsíců (celkově tedy 13 měsíců nepřetržitě). V tomto modelovém případě budou příjmy z prodeje obou částí podílu na s. r. o. osvobozeny od daně z příjmů právnických osob, pokud budou splněny i další podmínky uvedené v § 19 odst. 1 písm. ze), odst. 3, 4 a 9 ZDP. Obdobně bude postupováno také například při prodeji akcií kdy nebude relevantní doba držby jednotlivých prodávaných akcií, ale splnění výše uvedených podmínek.

## **2. Závěr:**

K problému **A/**:

V souladu s čl. II bod 1 a Čl. LXXXI zákona č. 261/2007 Sb. bude pro účely § 19 odst. 1 písm. ze) a odst. 9 ZDP do zákonné lhůty 12 měsíců nepřetržitě držby minimálně 10 %ního podílu na základním kapitálu započítávána držba podílu i před 1.1.2008, pokud bude posuzován prodej podílu mateřské společnosti na dceřinné společnosti od 1.1.2008, resp. ve zdaňovacím období započatém v roce 2008 a zdaňovacích obdobích následujících.

K problému **B/**:

Vyjdeme-li z toho, že je splněna výše uvedená podmínka dle písmena a) (jde o definovaný typ společností dle § 19 odst. 3 ZDP, resp. § 19 odst. 9 ZDP), platí, že pokud daná společnost po dobu 12 měsíců drží podíl minimálně 10 % na základním kapitálu, tak jsou všechny příjmy z prodeje podílů dceřinné společnosti od okamžiku, kdy je získán podíl na základním kapitálu dceřinné společnosti vyšší jak 10% až po okamžik, kdy tento podíl klesne pod 10% (včetně posledního prodeje, před jehož uskutečněním mám podíl 10% a po jeho uskutečnění již nikoliv) osvobozeny od daně. Výše uvedené platí bez ohledu na to, jakou právní formu, z právních forem uvedených v § 19 odst. 3 ZDP, má dceřinná společnost.

## **3. Návrh řešení**

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, jak je uveden v části 2.Závěr, zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

**Stanovisko Ministerstva financí**

**Souhlas se závěry předkladatele.**

## **Příspěvek 194/27.11.07 – MF předkládá stanovisko - nesouhlas se závěry předkladatele – příspěvek uzavřen**

### **194/27.11.07 - Problematika § 25 odst. 1 písm. k) zákona o daních z příjmů – vymezení osob**

Předkládají: Ing. Otakar Machala QUD, daňový poradce, č. osvědčení 2252  
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680  
Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osvědčení 320

#### **1. Úvod**

V souvislosti s vývojem zákona o daních z příjmů v posledních několika letech dochází k výrazným změnám v oblasti posuzování plnění poskytovaných zaměstnancům ze strany jejich zaměstnavatelů. Jedno z ustanovení, která omezují daňovou účinnost těchto plnění, představuje ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP), podle kterého nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat výdaje (náklady) převyšující příjmy v zařízeních k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob s dále stanovenými výjimkami.

Tento příspěvek se zabývá problematikou vymezení tzv. „jiných osob“ v rámci výše uvedeného ustanovení ZDP.

#### **2. Popis problematiky**

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) omezující daňovou účinnost výdajů (nákladů) převyšujících příjmy (výnosy) v zařízeních k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob se v ZDP v různých zněních vyskytuje od samého počátku účinnosti zákona. V souvislosti se změnami znění ZDP a následným vyšším důrazem na sledování této problematiky ze strany daňových poplatníků i správců daně se vyskytly pochybnosti a různé výklady pojmu tzv. „jiných osob“ zmiňovaných v tomto ustanovení ZDP.

Široký a dle našeho názoru nesprávný výklad pojmu „jiné osoby“ vyjadřuje názor, že se jedná o jakékoliv osoby kromě zaměstnanců poplatníka. Případnou aplikací tohoto výkladu ve smyslu že za daňové výdaje nelze uznat „výdaje převyšující příjmy v zařízeních k uspokojování potřeb jiných osob“ by mohlo paradoxně dojít k tomu, že např. společnost provozující horskou chatu pro klienty se zaměřením na využití při zimních sportech by v případě nepříznivého průběhu počasí a nenaplnění kapacit měla problémy s uplatněním vzniklé daňové ztráty. Takovéto závěry by byly v rozporu se samotnou podstatou daňové uznatelnosti nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Při vyhledávání definice pojmu „jiné osoby“ v ZDP zjistíme, že v zákoně není uvedena a nelze ji přímo odvodit ani z důvodové zprávy k návrhu původního znění zákona, kde pojem jiné osoby je již v § 25 písm. k) uveden. Vymezení pojmu lze na druhé straně odvodit nepřímou a dle našeho názoru i s dostatečnou mírou jistoty. Určitý náhled do záměru zákonodárce podává důvodová zpráva k parlamentnímu tisku č. 222, který představuje vládní návrh nyní již přijatého zákona č. 261/2007 sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

V této důvodové zprávě je v rámci obecné části v části B. „Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy“ mj. uvedeno, že navrhovanou novelu zákona o daních z příjmů lze rozdělit do 2 základních částí - reformní a technické, které se člení na další okruhy. Těmito okruhy jsou:

- reakce na změnu obchodního zákoníku v oblasti přeměn společností
- další rozpracování změny v přístupu k daňové uznatelnosti výdajů/nákladů vynaložených na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců založenou novým zákoníkem práce
- rozšiřování editační povinnosti pro správce daně
- změny legislativně technického charakteru

Ve zvláštní části důvodové zprávy se potom k bodu 124 - § 25 odst. 1 písm. k) uvádí, že navrhované doplnění zajistí, aby i po nabytí účinnosti nového zákoníku práce nebyly uznatelným výdajem ztráty z provozu zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob (např. rekreační a sportovní zařízení).

Pojem „jiné osoby“ obsahuje ZDP v ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) dle našeho názoru proto, aby do tohoto ustanovení zahrnul především nejbližší rodinné příslušníky zaměstnanců, kteří zařízení typu rekreačních a sportovních rovněž využívají a nejsou považováni dle ustanovení § 6 odst. 2 ZDP pro účely zákona o daních z příjmů za zaměstnance.

Pojem jiné osoby by při aplikaci pouze jazykového výkladu obsahoval prakticky jakoukoliv osobu, čímž bychom se dostávali až k absurdním dopadům odborného výkladu, a proto jej nelze použít. Ani analogie juris příliš nepřipadá v úvahu, neboť i jiné daňové normy, především daňový řád, neobsahují definici předmětného pojmu a užívají jej opět spíše pro osobu skupinově nevyhraněnou. Je tedy vhodné přistoupit spíše k výkladu systematickému a účelovému, neboť jak ze systematického zařazení do § 25 odst. 1 písm. k), tak z účelu a smyslu z tohoto ustanovení zákona lze dovozovat, že zákonodárce měl na mysli nejspíše množinu velmi obdobnou definici spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7. Zde pod písmenem b) máme definici jinak spojených osob, přičemž pro naše účely lze nejspíše aplikovat rozhodující část předmětné definice jinak spojených osob pod body 1 až 4 tohoto ustanovení. Aplikací bodu 5 pro účely možné definice jiných osob pro účely ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) považujeme za méně vhodnou, neboť v konkrétním případě by se spíše jednalo o situaci řešitelnou postupem podle § 2 odst. 7 ZSDP.

Pokyn D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů v části k § 25 ve třetím odstavci uvádí, že „za zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob podle § 25 odst. 1 písm. k) zákona se považují např. rekreační zařízení, předškolní zařízení (mateřské školy), kulturní zařízení, podnikové bytové hospodářství, ubytovny a další zařízení, ve kterých jsou zaměstnavatelem poskytovány zaměstnancům služby v rozsahu převyšujícím povinnou péči.“ I toto stanovisko potvrzuje názor, podle kterého je daným ustanovením omezena daňová účinnost výdajů převyšujících příjmy v těchto zařízeních v případě jejich využívání ze strany zaměstnanců poplatníka a jejich rodinných příslušníků.

V případě využívání zařízení pro potřeby vlastních zaměstnanců a jejich rodinných příslušníků i pro komerční využití je vhodné, aby poplatník vedl oddělenou evidenci příjmů (výnosů) z obou činností a společné výdaje – např. daňové odpisy, uplatnil poměrnou částí dle vhodně zvoleného a ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

### **3. Návrh řešení:**

1. Ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) omezující daňovou účinnost výdajů (nákladů) převyšujících příjmy (výnosy) v zařízeních k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob se vztahuje pouze na zařízení využívaná zaměstnanci poplatníka a jejich rodinnými příslušníky.
2. Toto ustanovení se nevztahuje na podobná zařízení (rekreační, sportovní apod.), využívaná v rámci předmětu činnosti poplatníka ke komerčním účelům, tzn. v případech, kdy poplatník provozuje uvedená zařízení v rámci své podnikatelské činnosti (v této souvislosti má pak např. příslušná živnostenská oprávnění, apod.). Tento závěr bude platit i tehdy, pokud toto zařízení budou využívat i zaměstnanci a rodinní příslušníci zaměstnanců a ceny za poskytovanou plnění v tomto zařízení budou na běžné úrovni platné pro jakékoli osoby, tedy na úrovni cen používaných pro běžné komerční zákazníky.
3. V případě kombinovaného využívání zařízení povede poplatník oddělenou evidenci příjmů (výnosů) – zvláště z titulu zvýhodněného využívání ze strany zaměstnanců a jejich rodinných příslušníků a zvláště ke komerčním účelům a společné výdaje (náklady) uplatní poměrnou částí dle vhodně zvoleného a ekonomicky zdůvodnitelného kritéria. Na případnou ztrátu z využití zařízení ve prospěch zaměstnanců a jejich rodinných příslušníků se vztahuje ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) ZDP.

### **4. Závěr – návrh na opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

### **5. Alternativní návrh řešení**

V případě, že nebudou souhlasně projednány varianty řešení dle bodu 3 Návrh řešení, navrhuje se do doby upřesnění pojmu jiné osoby v zákoně nebo v pokynu řady D Ministerstva financí aplikovat pojem jiné osoby pro účely § 25 odst. 1 písm. k) jako zažitou správní praxi maximálně v rozsahu osob uvedených v § 23 odst. 7 písm. b) body 1 až 4.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

#### **Nesouhlas se závěry předkladatele**

(uvedené v bodech 1 a 3 Návrhu řešení a s bodem 5 Alternativní návrh řešení)

Při přípravě zákona o daních z příjmů v letech 1991 a 1992 se vycházelo z předpokladu, že bude tehdy platná vyhl. č. 211/1989 Sb., o financování některých zařízení společenské spotřeby a některých činností zrušena a do té doby podrobně upravené financování zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců a jiných osob bude ve stručné podobě nahrazeno zákonem o daních z příjmů. Tento záměr se promítl do ust. § 24 odst. 2 písm. j) a § 25 odst. 1 písm. k) ZDP. V zásadě se uvedená zařízení rozdělila z hlediska uznávání nákladů do dvou kategorií. U zařízení vymezených v § 24 odst. 2 písm. j) jsou uznatelné výdaje (náklady) buď bez omezení nebo jsou jako např. u stravovacích zařízení přesně vymezeny. U zbývajících zařízení dříve označovaných jako „zařízení podnikové společenské spotřeby“, tj. takových zařízení, která nejsou provozována v rámci podnikání, ale pro uspokojování potřeb

zaměstnanců, byla přijata jednoduchá zásada, že podniky nebudou omezovány v tom, jaká zařízení mohou provozovat, ale z hlediska stanovení základu daně nebude akceptována případná ztráta z jejich provozování. Vzhledem k tomu, že tato zařízení jsou historicky využívána nejen zaměstnanci a jejich rodinnými příslušníky, ale např. rekreační zařízení jsou v rámci výměnné rekreace mezi podniky využívána i zaměstnanci jiných podniků, bylo při tvorbě paragrafovaného znění zákona použito výrazu, že se jedná o zařízení k uspokojování potřeb nejen zaměstnanců, ale i jiných osob. Z výše uvedeného vyplývá, že z Návrhu řešení uvedeného v příspěvku lze akceptovat pouze závěr uvedený v bodě 2, tj., že se toto ustanovení nevztahuje na zařízení, která provozuje poplatník v rámci své podnikatelské činnosti. V žádném případě nelze za jiné osoby považovat tzv. jinak **spojené osoby** ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b), jak je navrhováno v bodě 5 Alternativní návrh řešení.



**195/27.11.07 - Sleva na dani z titulu poskytnutí příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu<sup>10</sup> (komplexní problém)**

Předkládá: Ing. Aleš Havlín, daňový poradce, č. osvědčení 4008

## 1. Výchozí situace

S účinností od 1. května 2000 bylo zákonem č. 70/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách) (dále jen „ZIP“) doplněno do zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) nové ustanovení § 35a a §35b.

Tato ustanovení byla několikrát novelizována, zejména zákony č. 453/2001 Sb. a 438/2003 Sb. I přes mnohaletou existenci ustanovení § 35a a §35b ZDP zůstávají stále některé nejasnosti v jejich aplikaci. Snahou tohoto příspěvku je pomoci odstranit řadu z nich.

## 2. Rozbor

Níže uvedené aplikace problematických ustanovení slevy na dani z titulu poskytnutí příslibu investičních pobídek (dále jen „sleva na dani z titulu IP“) je popisována pouze na použití § 35a ZDP s tím, že závěry jsou platné i pro § 35b ZDP. Poplatník zde představuje pouze poplatníka daně z příjmů právnických osob.

### a. 2.1. Výše slevy na dani z titulu IP

Dle ustanovení § 35a odst. 1 ZDP poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky (dále jen „IP“) podle ZIP, *může* splnil-li všeobecné podmínky stanovené ZIP a zvláštní podmínky dle ZDP *uplatnit slevu na dani a to, ve výši součinu sazby daně* podle § 21 odst. 1 ZDP *a základu daně* podle § 20 odst.1 ZDP, sníženého o položky podle § 34 a § 20 odst. 8 a o rozdíl, o který úrokové příjmy zahrnované do základu daně podle § 20 odst. 1 převyšují s nimi související výdaje (náklady).

Z rozboru ustanovení § 35a odst. 1 ZDP, nelze jednoznačně dovodit, zda toto ustanovení umožňuje poplatníkovi uplatnění slevy na dani z titulu IP v menší míře než potencionální daňová povinnost (v případě neuplatnění této slevy na dani). Pochybnosti vznikají okolo formulace „...může uplatnit slevu na dani a to, ve výši součinu sazby daně a základu daně...“

Je otázkou zda tato formulace znamená limitaci uplatnění výše slevy na dani z titulu IP v její minimální výši. Sleva by tak musela činit *právě* výši součinu základu daně sníženého o ZDP stanovené odčitatelné položky a položky snižující tento základ daně.

Z výše uvedeného by pak šlo dovodit, že slevu na dani z titulu IP lze uplatnit buď v maximální možné výši nebo naopak v nulové výši.

Příjemce IP má však např. při splnění zákonných podmínek – zaměstnání zaměstnance se zdravotním postižením (případně s těžším zdravotním postižením) nárok na slevu na dani dle § 35 odst. 1 ZDP.

<sup>10</sup> Zákon č.72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách)

Možnost uplatnění výše slevy na dani z titulu IP v daném zdaňovacím období by tak byla překážkou využití slevy na dani z titulu zaměstnání osob se zdravotním postižením.

Domníváme se, že toto nebylo záměrem zákonodárce a že výše uvedená formulace vyjadřuje pouze možnost využití slevy na dani z titulu IP až do celkové výše potencionální daňové povinnosti v daném zdaňovacím období. Argumentem pro uplatnění slevy na dani z titulu zaměstnání osob se zdravotním postižením je i zákonná rovnost mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů. Příjemce IP splnil zákonné podmínky na nárok slevy na dani § 35 odst. 1 ZDP a má na ni zákonný nárok jako každý jiný poplatník.

### **Dílčí závěr k 2.1.**

Navrhujeme proto přijmout výklad ustanovení § 35a odst. 1 ZDP, podle něhož může příjemce IP uplatnit v daném zdaňovacím období slevu na dani z titulu IP až do výše celkové potencionální daňové povinnosti. Poplatník má možnost uplatnit i nižší výši slevy na dani z titulu IP. Při splnění zákonných požadavků může poplatník uplatnit i slevu na dani z titulu zaměstnání osob se zdravotním postižením (těžším zdravotním postižením).

## **2.2. Výše slevy na dani z titulu IP v případě podání dodatečného přiznání k dani z příjmů právnických osob**

Dle ustanovení § 35a odst. 1 ZDP se výše slevy na dani nemění, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost<sup>11</sup>. Z Důvodové zprávy dále vyplývá záměr zákonodárce znemožnit uplatnění slevy na dani na případné doměrky na dani.

Sporné případy mohou nastat v situaci, kdy poplatník v řádném přiznání k dani z příjmů právnických osob (dále jen „daňové přiznání“) nevyužil možnosti uplatnění slevy na dani z titulu IP (když v daném období splnil zákonné podmínky daně ZIP a ZDP) a následně podává dodatečné daňové přiznání a mění svoji již vyměřenou daňovou povinnost a dále v situaci, kdy poplatník slevu na dani z titulu IP uplatnil a podává dodatečné daňové přiznání.

### **2.2.1. Sleva na dani z titulu IP nebyla uplatněna**

V případě, že poplatník neuplatnil nárok na slevu na dani z titulu IP v řádném daňovém přiznání a podává dodatečné daňové přiznání na vyšší daňovou povinnost, je dle našeho názoru možno v tomto dodatečném daňovém přiznání plně uplatnit slevu na dani z titulu IP, neboť jsou splněny zákonné podmínky pro její uplatnění.

Podmínka § 35 odst. 1 ZDP limituje výši uplatněné slevy v případě dodatečně vyměřené vyšší daňové povinnosti. Není-li vyměřena vyšší daňová povinnost je možno měnit výši uplatněné slevy na dani z titulu IP směrem nahoru. Dle § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) je vyšší daňová povinnost definována jako rozdíl v dani oproti poslední známé daňové povinnosti, částky daně jak ji pravomocně stanovil správce daně.

Byl-li např. v roce 2006 základ daně 10 000 Kč, 24% daň činila 2 400 Kč. V dodatečném daňovém přiznání pak základ daně činí opět 10 000 Kč, 24% daň činila 2 400 Kč, po uplatnění slevy na dani z titulu IP ve výši 2 400 Kč je daňová povinnost ve výši 0 Kč.

<sup>11</sup> § 46 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Dodatečně vyměřená daňová povinnost (0 Kč) je nižší než posledně známá daňová povinnost (2 400 Kč), neplatí tak limit § 35 odst. 1 ZDP a dodatečnou slevu na dani z titulu IP je možno v dodatečném daňovém přiznání uplatnit.

Obdobný závěr platí i pro případ, kdy je v dodatečném daňovém přiznání zvýšen základ daně. Dodatečně vyměřená daňová povinnost je opět nižší než poslední známá daňová povinnost a slevu z titulu IP je možno v dodatečném daňovém přiznání uplatnit.

#### **Dílčí závěr k 2.2.1.**

Navrhujeme proto přijmout výklad, že v případě kdy nebyla sleva na dani z titulu IP uplatněna v řádném daňovém přiznání, může ji poplatník uplatnit v rámci podaného dodatečného daňového přiznání.

#### **2.2.2. Sleva na dani z titulu IP byla již uplatněna**

Pro situaci kdy poplatník již v řádném daňovém přiznání uplatnil slevu na dani z titulu IP a podává dodatečné daňové přiznání na stejnou daňovou povinnost platí stejné závěry jako v bodě 2.2.1.

Možnost podat dodatečné daňové přiznání na stejnou daňovou povinnost byla v minulosti eliminována. Novelou ZSDP došlo od 1.6.2006 k prolomení této bariéry. Zákon umožňuje v rámci dodatečného vyměřovacího řízení provést i změny týkající se pouze jednotlivých údajů, podle kterých byla stanovena poslední známá daňová povinnost, aniž by tato změna měla vliv na výši stanovené daně a celkové poslední známé daňové povinnosti.

#### **Dílčí závěr k 2.2.2**

Navrhujeme proto přijmout výklad, že výše slevy na dani z titulu IP se nemění pouze v případě, že je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost správcem daně. Poplatník může výši slevy na dani z titulu IP měnit pomocí dodatečného daňového přiznání.

#### **2.3. Podmínka využití „v nejvyšší možné míře“ všech ustanovení ZDP ke snížení základu daně**

Možnost uplatnění slevy na dani z titulu IP poplatníkem je dle § 35a odst. 1 ZDP vázána na splnění zvláštních podmínek ZDP. Tyto zvláštní podmínky jsou dále uvedeny v § 35a odst. 2 ZDP. Jednou z těchto podmínek je i ustanovení písm. a) dle něhož:

*„poplatník využije v nejvyšší možné míře všech ustanovení tohoto zákona ke snížení základu daně a to zejména uplatněním*

- 1. všech odpisů podle § 26 až 33; v období uplatňování slevy nelze odpisování přerušit, stanovení způsobu odpisování podle tohoto zákona provede poplatník,*
- 2. opravných položek k pohledávkám podle zvláštního právního předpisu,<sup>12</sup>*
- 3. odpočtu daňové ztráty nebo její části podle § 34 odst.1 v nejbližším zdaňovacím období, kdy je vykázán základ daně.*

---

<sup>12</sup> Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Dle tohoto zákonného ustanovení má poplatník povinnost „v nejvyšší možné míře“ využít všechna ustanovení ZDP ke snížení svého základu daně. Slovo „zejména“ zde představuje pouze příkladný, nikoliv konečný výčet možných ustanovení, které poplatník musí využít. Vzniká otázka jak z hlediska využití v nejvyšší možné míře zákonných ustanovení zacházet s ostatními náklady (výdaji), u kterých aby mohly být považovány za vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ZDP vyžaduje např. zaplacení. Je např. nezaplacení úroků z půjček a úvěrů, kdy věřitelem je fyzická osoba, do konce příslušného zdaňovacího období, porušením podmínky využití v nejvyšší možné míře ustanovení ZDP?

Domníváme se, že nikoliv. Podmínku využití v nejvyšší možné míře je třeba interpretovat jako, že je poplatníkovi v ZDP dána možnost rozhodnout se pro nějaké své „daňové chování“ v rámci kterého může docházet k určité daňové optimalizaci, např. právě možností přerušením (případně možností uplatnit nižší daňové odpisy) daňového odpisování, tvorbou daňových opravných položek k pohledávkám, možností uplatnit daňovou ztrátu po zákonem stanovenou dobu.

V takovém případě, kdy je poplatníkovi nabídnuta zákonem ZDP možnost volby mezi dvěma (či více) možnostmi, je potřeba ji chápat jako povinnost (příkaz) využít. tu možnost, která nepovede k daňové optimalizaci. Touto daňovou optimalizací by mělo být chápáno zvýšení základu daně (a větší čerpání slevy na dani z titulu IP) v příslušném zdaňovacím období a možností snížení o takto neuplatněné položky daňový základ v budoucích zdaňovacích obdobích. Toto se může týkat např. možnosti vytvářet soubory movitých věcí či považovat částky nepřesahující 40 tis. Kč za technické zhodnocení stávajícího hmotného či nehmotného majetku.

U nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jejichž podmínkou je zaplacení nelze povinnost zaplacení chápat jako možnost poplatníka snížit si svůj základ daně. Zaplacení těchto nákladů může vycházet např. ze smluvních podmínek (úroky z půjčky budou zaplacené až v době splatnosti půjčky), dodavatelsko-odběratelských sporů (smluvní sankce nemusí být zaplacené z důvodu nesouhlasu s jejich fakturací) nebo jednoduše jsou problémem negativního cash-flow společnosti. Nejedná se tak o záměrné snižování základu daně a jeho přesun do budoucnosti.

Dále jsme názoru, že znění § 35a odst. 2 písm. a) ZDP, které ukládá využít v nejvyšší možné míře všech ustanovení tohoto zákona (při splnění všech podmínek ZDP) ke snížení základu daně, neukládá povinnost využít v nejvyšší možné míře všech ustanovení jiných právních předpisů (např. účetních) ke snížení základu daně.

S ohledem na výše uvedené se domníváme, že obdobně by se mělo postupovat u všech případech, kdy účetní předpisy (tedy nikoli ZDP) umožňují určité položky zahrnovat do majetku a uplatňovat je do nákladů postupně a ZDP tuto účetní metodu pro účely stanovení základu daně a daně přejímá. Tj. např. zahrnování úroků z úvěrů a půjček do pořizovací ceny dlouhodobého majetku, dlouhodobý drobný hmotný majetek v ceně do 40 tis. Kč a jeho účetní odpisy, dlouhodobý drobný nehmotný majetek v ceně do 60 tis. Kč a jeho účetní odpisy, časové rozlišování nevýznamných a pravidelně se opakujících částek, atd.

### **Dílčí závěr k 2.3.**

V případě, že ZDP umožňuje poplatníkovi možnost volby v rámci, které může docházet k určité daňové optimalizaci v podobě zvýšení základu daně (a většímu čerpání slevy na dani z titulu IP) v příslušném zdaňovacím období a možností snížení o takto neuplatněné položky daňový základ v budoucích zdaňovacích obdobích, je třeba ji chápat jako povinnost této možnosti využít.

U nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jejichž podmínkou je zaplacení nelze povinnost zaplacení chápat jako možnost poplatníka snížit si svůj základ daně. Nejedná se o záměrné snižování základu daně a jeho přesun do budoucnosti.

Dále navrhuje přijmout zobecněný závěr, že § 35a odst. 2 písm. a) ZDP ukládá využít v nejvyšší možné míře všech ustanovení tohoto zákona (pokud jsou zároveň splněny všechny podmínky ZDP) ke snížení základu daně, neukládá tedy využít v nejvyšší možné míře všech ustanovení jiných právních předpisů (např. účetních) ke snížení základu daně.

#### **2.3.1. Daňové odpisy**

Poplatník nemůže dle ZDP, v období uplatňování slevy z titulu IP přerušit daňové odpisování, s tím, že stanovení způsobu odpisování podle ZDP provede on sám.

Počínaje 1.1.2005 má poplatník možnost při splnění zákonných podmínek použít daňový odpis v 1. roce odpisování zvýšený o 10 – 20 % (dále jen „zvýšený odpis“). Vzhledem ke skutečnosti uplatnění všech zákonných ustanovení ZDP ke snížení základu daně je tato možnost pro poplatníka uplatňujícího slevu na dani z titulu IP povinností. Otázkou pouze zůstává v kterém období musí být tato podmínka splněna. V období čerpání slevy na dani z titulu IP nebo již od období, kdy dojde k poskytnutí příslibu IP?

Domníváme se, že tato podmínka musí být splněna až v období čerpání slevy na dani z titulu IP, tj. povinnost uplatnit zvýšený odpis se vztahuje pouze na majetek, u kterého bylo zahájeno daňové odpisování v období čerpání slevy na dani z titulu IP. Jediné zákonné omezení ohledně uplatnění daňových odpisů je zákaz přerušování daňových odpisů v období čerpání slevy na dani z titulu IP. Jinými slovy – možnost volby poplatníka přerušit daňové odpisy není omezena, mimo období čerpání slevy na dani z titulu IP. V takovém případě je splněna zákonná podmínka využití „v nejvyšší možné míře“ daňových odpisů. Analogií docházíme k závěru, že jiná možnost volby poplatníka, v podobě uplatnění zvýšeného odpisu, se tak může stát povinností pouze v období čerpání slevy.

#### **Dílčí závěr k 2.3.1.**

Navrhujeme proto přijmout výklad, že poplatník je povinen uplatnit zvýšený odpis pouze u majetku, u kterého bylo zahájeno daňové odpisování v období čerpání slevy na dani z titulu IP. Mimo toto období není povinen uplatnit tento zvýšený odpis.

#### **2.3.2. Opravné položky k pohledávkám dle § 8c zákona o rezervách**

Počínaje 1.1.2006 má poplatník možnost při splnění podmínek zákona č.593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů tvořit opravné položky k pohledávkám dle § 8c.

Toto ustanovení umožňuje poplatníkovi vytvořit zákonné opravné položky ve výši 100 %. Smyslem implementace této možnosti bylo umožnit poplatníkovi zbavit se těchto drobných nevýznamných pohledávek formou následného daňově uznatelného odpisu.

Domníváme se, že poplatník čerpající slevu na dani z titulu IP má povinnost tvořit tyto daňově uznatelné opravné položky, ale už není zákonem nucen tyto pohledávky odepsat. Nedochozí tak k porušení podmínky využití v nejvyšší možné míře všech ustanovení ZDP ke snížení základu daně.

#### **Dílčí závěr k 2.3.2.**

Navrhujeme proto přijmout výklad, že poplatník není povinen daňově odepsat do nákladů hodnotu pohledávky do výše 100% vytvořené zákonné opravné položky dle § 8c zákona o rezervách. Tímto nedochází k porušení podmínky využití v nejvyšší možné míře ustanovení ZDP.

#### **2.4. Doba uplatnění slevy na dani z titulu IP**

Slevu na dani z titulu IP lze uplatňovat dle § 35a odst.3 ZDP po dobu pěti<sup>13</sup> po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích (dále jen "lhůta pro uplatňování slevy"), přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze slevu uplatnit, je zdaňovací období, ve kterém poplatník splnil všeobecné podmínky podle ZIP a zvláštní podmínky dle ZDP, nejpozději však zdaňovací období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek podle ZIP.

V praxi dochází ke sporům od kterého zdaňovacího období začíná běžet lhůta pro uplatňování slevy na dani z titulu IP. Je to již první zdaňovací období kdy lze slevu na dani z titulu IP uplatnit (bez ohledu zda opravdu byla uplatněna) nebo až zdaňovací období, kdy uplynou 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu IP?

Domníváme se, že poplatníkovi je dána možnost zvolit si, zda slevu na dani z titulu IP uplatní již za zdaňovací období, ve kterém splnil zákonné podmínky, nebo vyčká s uplatněním slevy za zdaňovací období, ve kterém uplynou tři roky od vydání rozhodnutí o příslibu IP. Tímto zdaňovacím obdobím by začala navíc běžet poplatníkovi lhůta pro uplatnění slevy z titulu IP automaticky.

#### **Dílčí závěr k 2.4.**

Navrhujeme proto přijmout výklad, že období po které lze slevu na dani z titulu IP uplatňovat začíná běžet, v případě, že poplatník neuplatní slevu na dani v dřívějších zdaňovacích obdobích, až zdaňovacím obdobím kdy uplynou 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu IP.

---

<sup>13</sup> Pro rozhodnutí o příslibu investičních pobídek obdržena před 2.7.2007 platí desetiletá lhůta pro čerpání slevy na dani z titulu IP. Případně pro příslib „rozšíření“ výroby dle § 35b ZDP obdrženy do 30.4.2004 platí pěti letá lhůta.

### 3. Závěr

Navrhujeme potvrdit dílčí závěry uvedené pod bodem 2.1. až 2.4.

#### Stanovisko Ministerstva financí

##### K bodu 2.1.

souhlas se závěrem, že poplatník může uplatnit i nižší slevu na dani, než by mohl uplatnit v souladu se zákonem (ne však až do výše celkové daňové potencionální daňové povinnosti, protože např. úrokové příjmy a s nimi související náklady je nutné při výpočtu slevy vyloučit).

##### K bodu 2.2.1.

souhlas

##### K bodu 2.2.2.

souhlas

##### K bodu 2.3.

V případě, kdy poplatník nezaplatí v daném zdaňovacím období úroky v souladu se smluvními podmínkami, nejedná se o porušení podmínky § 35a odst 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Dále se o porušení této podmínky nejedná, pokud se poplatník rozhodne v souladu s účetními předpisy účtovat úroky do pořizovací ceny dlouhodobého majetku, kdy stanoví pro účely ocenění dlouhodobého majetku a technického zhodnocení částku nižší než 40 000 Kč resp. 60 000 Kč, kdy vytvoří opět v souladu s účetními předpisy soubor movitých věcí.

##### K bodu 2.3.1.

Nesouhlas. Poplatník v režimu investičních pobídek může uplatňovat slevu na dani, pokud splňuje stanovené podmínky tj snižuje základ daně v nejvyšší možné míře. Proto je nutné využít všech odpisů i zvýšeného odpisu v období, za které lze slevu na dani uplatňovat, ne pouze v období, za které slevu uplatňuje.

##### K bodu 2.3.2.

Souhlas

##### K bodu 2.4.

Souhlas

**Příspěvek 196/27.11.07 – MF předkládá nové stanovisko – souhlas se závěry předkladatele – příspěvek uzavřen**

**196/27.11.07 - Sazba daně z příjmů právnických osob a srážkové daně u finančního pronájmu podle zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů**

Předkládá: Ing. Petr Toman, daňový poradce, číslo osvědčení 3466  
Ing. Ivana Stibůrková, daňový poradce, číslo osvědčení 3914

### Úvod

Cílem tohoto příspěvku je ujasnit postup při uplatňování sazby daně z příjmů právnických osob a srážkové daně u finančního leasingu s následnou koupí najaté věci v souvislosti s novelou zákona o daních z příjmů v rámci zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů – poslanecký tisk 222 (dále jen novela ZDP).

### Sazba daně z příjmů právnických osob

#### *Popis problematiky*

Novela ZDP snižuje sazbu daně z příjmů právnických osob v roce 2008 na 21 %, v roce 2009 na 20 % a od roku 2010 na 19 %. Zároveň novela § 21 odst. 6 ZDP určuje, že pro stanovení daně se použije sazba daně účinná k **prvnímu** dni zdaňovacího období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání. Podle současného znění § 21 odst. 6 zákona o daních z příjmů (dále jen současné znění ZDP) se však pro stanovení daně použije sazba účinná k **poslednímu** dni zdaňovacího období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání. V této souvislosti proto vzniká otázka, jaká sazba daně se uplatní u poplatníků, jejichž zdaňovací období je hospodářský rok (odlišné od kalendářního roku).

Bod 1 přechodných ustanovení novely ZDP dále stanoví, že pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2007 a zdaňovací období, které započalo v roce 2007, platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon jinak. V rámci přechodných ustanovení novely ZDP však není žádná další speciální úprava týkající se použití sazby daně.

S ohledem na znění přechodných ustanovení je tedy zřejmé, že pro zdaňovací období, kterým je hospodářský rok 2007/2008, se uplatní § 21 odst. 6 současného znění ZDP. Pro zdaňovací období, kterým bude hospodářský rok 2008/2009 a následující, se pak již uplatní § 21 odst. 6 ve znění novely ZDP.

Pro použití sazby daně proto bude rozhodující stanovení sazby daně **účinné k poslednímu dni** zdaňovacího období pro zdaňovací období, kterým bude hospodářský rok **2007/2008**, a sazby daně **účinné k prvnímu dni** zdaňovacího období pro zdaňovací období, kterým bude hospodářský rok **2008/2009 a roky následující**.

Účinnost novely ZDP stanoví část padesátá druhá zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů. Na základě této části zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů nabývá novela ZDP jako celek (s výjimkou některých bodů) účinnosti od 1. ledna 2008.

Účinnost článku I bodů 64 a 67 článku zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů (snížení sazby daně na 19% a úprava dne rozhodného pro stanovení sazby daně) není speciálně upravena, a proto obě ustanovení nabudou účinnosti 1. ledna 2008. Dále je stanoveno, že článek I bod 65 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů (snížení sazby daně z příjmů na 20 %) nabývá



účinnosti 1. ledna 2009 a článek I bod 66 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů (snížení sazby daně z příjmů na 19 %) nabývá účinnosti 1. ledna 2010.

### ***Závěr***

Domníváme se proto, že pro zdaňovací období, kterým je hospodářský rok **2007/2008**, se použije sazba daně účinná k poslednímu dni tohoto zdaňovací období, a tedy sazba daně účinná od 1. ledna 2008, kterou je **21<sup>o</sup>%**.

Pro zdaňovací období, kterým bude hospodářský rok **2008/2009**, se použije sazba daně účinná k prvnímu dni tohoto zdaňovacího období, a tedy opět sazba daně účinná od 1. ledna 2008, kterou je **21 %**.

Pro zdaňovací období, kterým bude hospodářský rok **2009/2010**, resp. **2010/2011**, se použije opět sazba daně účinná k prvnímu dni příslušných zdaňovacích období, a tedy sazba daně účinná od 1. ledna 2009 (**20 %**), resp. od 1. ledna 2010 (**19 %**).

Obdobný princip se uplatní i u jiných období, za která se podává daňové přiznání.

## **Sazba srážkové daně u finančního pronájmu s následnou koupí**

### ***Popis problematiky***

Novela ZDP zvyšuje sazbu srážkové daně z příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů (nerezidenti) u nájemného z finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci z 1 % na 5 % (bod 188 novely ZDP).

Bod 12 přechodných ustanovení novely ZDP dále stanoví, že u hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté hmotného majetku uzavřené do dne nabytí účinnosti tohoto zákona (novely ZDP), se až do doby ukončení finančního pronájmu s následnou koupí najaté hmotného majetku použije současné znění ZDP.

### ***Závěr***

Domníváme se, že bod 12 přechodných ustanovení ZDP stanovuje obecné zachování principů současného znění ZDP u finančního pronájmu, a to nejen na oblast odpisování hmotného majetku, ale také pro ostatní oblasti a implementuje takto princip zákazu retroaktivity v neprospěch poplatníka na oblast finančního pronájmu. Domníváme se proto, že příjmy nerezidentů z finančního pronájmu hmotného majetku s následnou koupí, které plynou ze zdrojů na území České republiky na základě smluv o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, které budou uzavřeny do doby účinnosti novely ZDP (1. ledna 2008), budou podléhat srážkové dani ve výši 1%, a to i v období po 1. lednu 2008.

## **Návrh na sjednocující názor**

Za současného legislativního stavu navrhuje potvrdit, že pro zdaňovací období a období, za něž je podáváno daňové přiznání, započaté ve zdaňovacím období 2007, která končí v roce 2008 či později, se použije sazba daně z příjmů právnických osob účinná k poslednímu dni příslušného období, tj. sazba daně ve výši 21 % pro období končící v roce 2008. Pro období započatá v roce 2008 a později se použije aktuální účinná sazba daně k prvnímu dni

příslušného období (tj. 21 % pro období započatá v roce 2008, 20 % pro období započatá v roce 2009 a 19% pro období započatá v roce 2010).

Zároveň navrhuje potvrdit, že příjmy nerezidentů z finančního pronájmu hmotného majetku s následnou koupí, které plynou ze zdrojů na území České republiky na základě smluv o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, které budou uzavřeny do doby účinnosti novely ZDP (1. ledna 2008), budou podléhat srážkové dani ve výši 1%, a to i v období po 1. lednu 2008.

**Stanovisko Ministerstva financí - NOVĚ**

**Souhlas se závěry předkladatele.**

**197/27.11.07 - Daňový režim příspěvků na soukromé životní pojištění (dopad rozsudku ESD C-76/05 ze dne 11.09.2007)**

Předkládá: Ing. Lenka Pazderová, daňový poradce, č. osvědčení 3772

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit postup při odečtu zaplaceného pojistného na soukromé životní pojištění od základu daně z příjmů fyzických osob dle právních úprav účinných do 31.12.2007 a od 01.01.2008, a to především s ohledem na nedávné rozhodnutí Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“) ve věci C-76/05.

Pod pojmem „soukromé životní pojištění“ v tomto příspěvku rozumíme pojištění pro případ dožití nebo pro případ smrti nebo dožití nebo na důchodové pojištění, a to i při sjednání dřívějšího plnění v případě vzniku nároku na starobní důchod nebo plný invalidní důchod, nebo v případě, stane-li se poplatník/zaměstnanec plně invalidním, nebo v případě smrti, na základě pojistné smlouvy sjednané poplatníkem resp. zaměstnancem jako pojistníkem za podmínky, že ve smlouvě byla sjednána výplata pojistného plnění až po 60 kalendářních měsících a současně nejdříve v roce dosažení věku 60 let.

## **1. Rozsudek ESD C-76/05 ze dne 11.09.2007**

Předmět sporu: Německý finanční úřad nepřiznal německému státnímu příslušníkovi s bydlištěm v Německu nárok na snížení zdanitelných příjmů v podobě školného placeného za jeho děti navštěvující školy v jiných členských státech, jelikož vnitrostátní právní předpisy vyhražují přiznání tohoto snížení zdanitelných příjmů poplatníkům, kteří zaplatili školné určitým německým soukromým školám. Platby školného školám v jiném členském státě nemohou být podle německého FÚ zohledněny jako zvláštní výdaje zakládající nárok na snížení zdanitelných příjmů.

Výsledek sporu: Dle ESD se jedná o omezení volného pohybu služeb (čl. 49 Smlouvy o založení Evropském společenství – dále jen „Smlouvy o ES“) popř. omezení svobody pobytu na území členských států (čl. 18 Smlouvy o ES), protože německá právní úprava odrazuje německé daňové poplatníky, aby přihlásili své děti do zahraniční soukromé školy. Každá soukromá škola v jiném členském státě než v SRN je tímto automaticky vyloučena z daňového zvýhodnění pouze kvůli tomu, že se nenachází v Německu.

## **2. Právní úprava v České republice**

### **2.1 Do 31.12.2007**

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) v § 15 odst. 6 umožňuje poplatníkovi snížit základ daně o zaplacené pojistné na soukromé životní pojištění,<sup>14</sup> avšak pouze pokud byla příslušná pojistná smlouva mj. uzavřena s pojišťovnou s oprávněním k provozování pojišťovací činnosti na území České republiky dle zákona o pojišťovnictví, tj. vylučuje uplatnění pojistného zaplaceného na základě totožné smlouvy, která je však uzavřena se zahraniční pojišťovnou neuvedenou v seznamu Ministerstva financí, neboť nesplnila podmínky § 5a – § 5c zákona o pojišťovnictví. Stejně

<sup>14</sup> Základ daně lze snížit až o Kč 12.000.

omezující podmínky týkající se pojišťovny, s níž je smlouva uzavřena, jsou stanoveny i v § 6 odst. 9 písm. u) ZDP.

## 2.2 Od 01.01.2008

Dle § 6 odst. 9 písm. p) novelizovaného ZDP jsou od daně osvobozeny částky pojistného hrazeného zaměstnavatelem na soukromé životní pojištění zaměstnance na základě pojistné smlouvy uzavřené s pojišťovnou oprávněnou k provozování pojišťovací činnosti na území České republiky nebo jinou pojišťovnou usazenou na území členského státu Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru.<sup>15</sup> Také § 15 odst. 6 ZDP opravňuje poplatníka snížit základ daně o zaplacené soukromé životní pojištění sjednané nejen u pojišťoven s oprávněním k provozování pojišťovací činnosti na území České republiky, ale i u pojišťoven usazených na území členského státu EU nebo EHP.<sup>16</sup>

## 3. Rozbor

Novela ZDP odstraňuje s účinností od 01.01.2008 potenciální překážku volného pohybu služeb a rozšiřuje možnost daňového zvýhodnění nejen na pojistné smlouvy na soukromé životní pojištění uzavřené s pojišťovnou oprávněnou k provozování pojišťovací činnosti na území České republiky, ale také na pojistné smlouvy uzavřené s dalšími pojišťovnami usazenými v členských státech Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru. Toto nediskriminační pojetí je promítnuto v ZDP do § 6 odst. 9 písm. p) a § 15 odst. 6. Jak je uvedeno v důvodové zprávě k novele ZDP, ke změně dochází z důvodu odstranění možného nesouladu s čl. 49 Smlouvy o ES a tudíž z důvodu potenciálního narušení volného pohybu služeb.

V návaznosti na výše zmíněný rozsudek ESD, novelu ZDP účinnou od 01.01.2008 i na oficiální zdůvodnění změn týkajících se soukromého životního pojištění v této novele vyvstávají následující otázky:

- a) Mohou být částky pojistného na soukromé životní pojištění splňující podmínky stanovené v § 15 odst. 6 ZDP účinného do 31.12.2007 zaplacené na základě smlouvy uzavřené s pojišťovnou se sídlem v jiném členském státě EU nebo EHP odečteny od základu daně rovněž v roce 2007?
- b) Jsou částky pojistného na soukromé životní pojištění splňující podmínky stanovené v § 6 odst. 9 písm. u) ZDP účinného do 31.12.2007 zaplacené v roce 2007 zaměstnavatelem za zaměstnance na základě smlouvy uzavřené s pojišťovnou se sídlem v jiném členském státě EU nebo EHP osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob?

Domníváme se, že současné znění ZDP (účinné do 31.12.2007) porušuje ustanovení Smlouvy o ES, kterou je Česká republika vázána, neboť zvýhodňuje poplatníky, kteří uzavřeli smlouvu o soukromém životním pojištění s tuzemskou pojišťovnou (příp. zahraniční pojišťovnou oprávněnou provozovat činnost na území ČR dle zákona o pojišťovnictví) před poplatníky, kteří jsou pojištěni u jiné pojišťovny v EU. Obě výše uvedené otázky by proto měly být zodpovězeny kladně.

<sup>15</sup> Osvobozeny jsou částky pojistného na soukromé životní pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance a příspěvky zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem poukázané na účet zaměstnance u penzijního fondu v celkové částce max. Kč 24.000 ročně od téhož zaměstnavatele.

<sup>16</sup> Od základu daně lze odečíst částku v celkové výši Kč 12.000.

#### **4. Závěr**

V roce 2007 lze od základu daně z příjmů fyzických osob odečíst rovněž pojistné na soukromé životní pojištění splňující podmínky stanovené v § 15 odst. 6 ZDP účinného do 31.12.2007 zaplacené na základě pojistné smlouvy uzavřené s pojišťovnou se sídlem v jiném členském státě EU nebo EHP, a to bez ohledu na to, zda tato pojišťovna je nebo není oprávněna provozovat pojišťovací činnost na území ČR dle zákona o pojišťovnictví. Částky takového pojistného hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance jsou osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob (do výše max. Kč 12.000 ročně u téhož zaměstnavatele).

#### **5. Návrh řešení**

Navrhujeme potvrdit závěry uvedené v bodě 4. Dále doporučujeme po projednání na Koordinačním výboru příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí ČR vhodným způsobem publikovat a současně také informovat správce daně.

#### **Stanovisko Ministerstva financí – NOVÉ**

MF souhlasí, že znění zákona o daních z příjmů do konce r. 2007 nebylo v souladu s platnými předpisy ES, proto novela č. 261/2007 Sb., ustanovení § 6 odst. 9 a § 15 odst. 6 doplnila.

**198/27.11.07 - Poskytování pitné vody zaměstnancům na pracovišti po 1.1.2008**

Předkládají: Ing. Pavel Vontor, daňový poradce, č. osvědčení 3610  
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701

## **1. Výchozí situace**

Zákon č. 261/2007 Sb. s účinností od 1.1.2008 přináší v ustanovení § 25 odst. 1 písm. zn) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) nové omezení ve výčtu výdajů, které nelze od 1.1.2008 uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely

§ 25 odst. 1 písm. zn) ZDP zní:

Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména hodnota nealkoholických nápojů poskytovaných jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti.

## **2. Rozbor problematiky a dílčí závěry**

Problematikou poskytování pitné vody zaměstnancům na pracovišti a zejména daňovým dopadům na straně zaměstnavatele i zaměstnance se již zabýval KOOV dne 5.4.2007. MF ČR tehdy potvrdilo názor předkladatelů Ing. Konečné, CSc. a Mgr. Ing. Halíčka, kdy z hlediska daňového režimu u zaměstnance se při zajištění pitné vody jedná o plnění zákonných povinností zaměstnavatele, které nejsou v zákonné úpravě výslovně na straně zaměstnance řešeny (jako např. není také řešen daňový režim výdajů (nákladů) vynaložených zaměstnavatelem na vytápění, osvětlení, klimatizaci apod.), jedná se podle názoru MF o příjmy, které nejsou u zaměstnance předmětem daně (§ 6 odst. 7 písm. b) ZDP).

Z hlediska daňového režimu u zaměstnavatele se předkladatelé i MF ČR opírali zejména o ustanovení § 28 odst. 1 nařízení vlády č. 178/2001 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví zaměstnanců při práci, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nařízení“). Zde je stanoveno, že objekty určené pro pracovní činnost musí být zásobeny pitnou vodou v množství postačujícím pro krytí potřeby pití zaměstnanců a zajištění první pomoci. Proto jakákoliv forma zajištění pitné vody na pracovištích, tj. včetně nákupu balené pitné vody v PET láhvích nebo různých barelech představuje naplnění základních povinností zaměstnavatele a náklady na pořízení pitné vody jsou daňově uznatelné. Definice pitné vody navazuje na ustanovení § 3 zákona č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví, ve znění pozdějších předpisů, podle kterého je pitnou vodou veškerá voda v původním stavu nebo po úpravě, která je určena k pití, vaření, k přípravě jídel a nápojů, voda používaná v potravinářství, voda, která je určena k péči o tělo, k čištění předmětů, které svým určením přicházejí do styku s potravinami nebo lidským tělem, a k dalším účelům lidské spotřeby, a to bez ohledu na její původ, skupenství a způsob jejího dodávání. Základní oporou pro to, že náklady na pořízení pitné vody jsou daňově uznatelným nákladem, je ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 1 ZDP bez limitů daných § 5 Nařízení vztahujícího se pouze na ochranné nápoje a ustanovení § 24 odst. 2 písm. p) ZDP.

Problematika, kterou navrhujeme projednat na koordinačním výboru, je daňová uznatelnost nákladů na pořízení pitné vody i po 1.1.2008 přes přijaté ustanovení § 25 odst. 1 písm. zn) ZDP. Přestože pitná voda je nealkoholickým nápojem, předpokládáme, že zákonodárce neměl v úmyslu pod novelizované ustanovení § 25 odst. 1 písm. zn) ZDP náklady na pořízení pitné vody zahrnout. Obdobně konfliktním se může jevit pohled na pořízení ochranných nápojů, které se ustanovením § 24 odst. 2 písm. j) bodu 1 ZDP v rozsahu Nařízení stávají výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, přestože jsou ve většině případů v podobě nealkoholických nápojů poskytovány jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům. Připomínáme, že ustanovení § 28 odst. 1 nařízení vlády č. 178/2001 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví zaměstnanců při práci, ve znění pozdějších předpisů se nikterak k 1.1.2008 nezměnilo.

#### Dílčí závěr:

Na základě výše uvedené výchozí situace a po provedeném rozboru problematiky lze dojít k následujícímu závěru:

- ✓ ustanovení § 25 odst. 1 písmeno zn) ZDP se nevztahuje na daňovou uznatelnost nákladů na pořízení pitné vody a na pořízení ochranných nápojů, v rozsahu Nařízení.

### **3. Návrh opatření**

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

#### **Stanovisko Ministerstva financí**

Souhlas, ale poznamenáváme, že při posuzování dané problematiky je nutno brát v úvahu tři kategorie:

a) pitná voda – k jejímu zajištění je povinen zaměstnavatel podle zákona č. 309/2006 Sb., o zajištění dalších podmínek bezpečnosti a ochrany zdraví při práci. Jedná se o daňově uznatelný náklad.

b) náklady na ochranné nápoje poskytované v souladu se zvláštním předpisem (horké a studené provozy) jsou s odvoláním na § 24 odst. 2 písm. j) bod 1. ZDP daňově uznatelným nákladem

c) nealkoholické nápoje, které nezahrnují pitnou vodu a ochranné nápoje (ad a) , ad b) – jedná se o dobrovolné plnění, které nelze zahrnovat do daňově uznatelných nákladů (viz § 25 odst. 1 písm. zm) ZDP)

**Příspěvek 199/27.11.07 – stanovisko bude předloženo na příštím jednání KV  
KDP – příspěvek odložen**

**199/27.11.07 - Osvobození příjmů z prodeje cenných papírů podle § 4 odst. 1  
písmena r) a w) zákona o daních z příjmů po 31.12.2007**

Předkládají: JUDr. David Staněk, Ph.D., daňový poradce, č.osvědčení 1813  
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701  
Ing. Radek Lančík, daňový poradce, č. osvědčení 910  
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

## 1. Výchozí situace

Na základě zákona č. 261/2007 Sb. bude mít s účinností od 1.1.2008 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), i nová znění § 4 odst. 1 písmeno r) a písmeno w). Výše uvedená ustanovení ZDP zpřísní podmínky pro osvobození příjmů fyzických osob při prodeji cenných papírů. Relevantní ustanovení účinná od 1.1.2008 zákona č. 261/2007 Sb., včetně přechodných ustanovení, jsou následující:

§ 4 odst. 1 písmeno r) zní:

„r) **příjmy z převodu členských práv družstva, z převodu majetkových podílů na transformovaném družstvu<sup>13</sup>), z převodu účasti na obchodních společnostech nebo z prodeje cenných papírů neuvedených pod písmenem w), přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem dobu pěti let. ....“**

§ 4 odst. 1 písmeno w) zní:

„w) **příjmy z prodeje investičních cenných papírů a cenných papírů kolektivního investování podle zvláštního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů při jejich prodeji dobu 6 měsíců, a dále příjmy z podílu připadající na podílový list při zrušení podílového fondu, přesáhne-li doba mezi nabytím podílového listu a dnem vyplacení podílu dobu 6 měsíců. Osvobození se vztahuje pouze na osoby, jejichž celkový podíl, přímý i nepřímý, na základním kapitálu a hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5 %. ....“**

Čl. II, přechodné ustanovení, bod 3 zní:

„3. **U osvobození příjmů z prodeje cenných papírů nabytých do konce roku 2007 se postupuje podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“**

Nové znění § 4 odst. 1 písm. w) ZDP významně omezuje osvobození příjmů z prodeje cenných papírů, které poplatníci nabudou po 31.12.2007. Nově již nebudou u cenných papírů nabytých po 31.12.2007 osvobozeny příjmy z prodeje všech cenných papírů, u kterých přesáhne doba mezi nabytím a převodem při jejich prodeji dobu 6 měsíců, ale osvobození se bude týkat příjmů pouze těch cenných papírů, u kterých jsou zároveň splněny všechny tři níže uvedené podmínky:



- (i) jedná se o cenné papíry, které jsou považovány za investiční cenné papíry, a cenné papíry kolektivního investování podle zvláštního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu,
- (ii) jedná se o cenné papíry, u kterých přesáhne doba mezi nabytím a převodem při jejich prodeji dobu 6 měsíců, a
- (iii) jedná se o cenné papíry vlastněné osobami, jejichž celkový podíl, přímý i nepřímý, na základním kapitálu a hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5 %.

Důvodová zpráva k původnímu sněmovnímu tisku 222 v komentáři k novému znění § 4 odst. 1 písmeno w) obsahovala následující krátké zdůvodnění (je nutné uvést, že tato důvodová zpráva vznikla v době, kdy navržené nové znění § 4 odst. 1 písmena w bylo významně odlišné od znění, které bylo Parlamentem nakonec schváleno):

K bodu 2 - § 4 odst. 1 písm. w):

*„Navrhuje se zrušit osvobození příjmů plynoucích z prodeje cenných papírů, neboť v současné době je již trh s cennými papíry dostatečně rozvinut a není důvod se tedy obávat jeho poškození či dokonce zániku, pokud nebudou zisky z prodeje nadále od daně osvobozeny. Nový postup se bude týkat až cenných papírů nabytých počínaje dnem účinnosti této novely. To znamená, že se nebude týkat ani cenných papírů nabytých v rámci kupónové privatizace a umožní poplatníkům zavést si potřebnou evidenci o uplatněných výdajích.“*

Výše uvedené zdůvodnění zejména neobsahuje vysvětlení, které cenné papíry jsou investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování podle zvláštního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu.

Důvodová zpráva k původnímu sněmovnímu tisku 222 v komentáři k novému znění § 4 odst. 1 písmeno r) neobsahovala žádnou zmínku o osvobození cenných papírů.

## **2. Rozbor problematiky a dílčí závěry**

### 2.1 Investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování

Nové znění § 4 odst. 1 písm. w) ZDP stanoví, že investičními cennými papíry a cennými papíry kolektivního investování jsou cenné papíry podle zvláštního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu. Tímto zvláštním předpisem je zákon č. 256/2004Sb, o podnikání na kapitálovém trhu (dále jen „ZPKT“).

§ 3 odstavec 2 ZPKT stanoví, že investičními cennými papíry jsou:

- a) akcie nebo obdobné cenné papíry představující podíl na společnosti, se kterými lze obchodovat na kapitálovém trhu,
- b) dluhopisy nebo obdobné cenné papíry představující právo na splacení dlužné částky, se kterými lze obchodovat na kapitálovém trhu,
- c) cenné papíry opravňující k nabytí cenných papírů uvedených v písmenu a) nebo b), se kterými se běžně obchoduje na kapitálovém trhu, s výjimkou platebních nástrojů,
- d) ostatní cenné papíry, se kterými se běžně obchoduje na kapitálovém trhu, ze kterých vyplývá právo na vypořádání v penězích, s výjimkou platebních nástrojů.

§ 3 odstavec 5 ZPKT dále stanoví, že cennými papíry kolektivního investování jsou podílové listy podílového fondu, akcie investičního fondu a obdobné cenné papíry vydávané v zahraničí.

Investičními cennými papíry jsou tedy podle § 3 ZPKT jak akcie nebo obdobné cenné papíry představující podíl na společnosti, se kterými lze obchodovat na kapitálovém trhu, tak i ostatní cenné papíry, se kterými se běžně obchoduje na kapitálovém trhu, ze kterých vyplývá právo na vypořádání v penězích, s výjimkou platebních nástrojů. Nejen z předchozí věty, ale i z několika dalších ustanovení ZPKT vyplývá (např. z § 37 až 39 nebo § 44 ZPKT), že i akcie nikdy nepřijaté a neobchodované na kapitálovém trhu jsou investičními cennými papíry, pokud jejich právní status je takový, že splňují podmínky stanovené právními předpisy pro to, aby tyto akcie mohly být, po splnění dodatečných podmínek požadovaných předpisy regulujícími podnikání na kapitálových trzích (např. § 40 nebo § 44 ZPKT), na kapitálový trh přijaty a tam obchodovány.

K problematice výkladu pojmu ‘cenný papír‘ a ‘investiční cenný papír‘ vydala Česká národní banka („ČNB“) úřední sdělení dne 10. září 2007 publikované v částce 21/2007 Věstníku ČNB (viz příloha) ve vztahu k cenným papírům neupraveným v českém právním řádu.

V tomto sdělení ČNB dovozuje, že *“Cenným papírem je třeba rozumět písemný projev vůle (skripturní akt), se kterým je spojeno subjektivní právo takovým způsobem, že dispozice s tímto právem je možná jen současně spolu s dispozicí se skripturním aktem.”* Právní analýza ČNB dále považuje za důležité pro zařazení posuzovaného nástroje mezi cenné papíry, jeho srovnatelnost s normativně zakotvenými (pojmenovanými) cennými papíry.

Dle výše uvedeného úředního sdělení ČNB se nepojmenovaný zahraniční cenný papír stává ‘investičním cenným papírem’, pokud kromě výše uvedených obecných znaků cenného papíru vykáže i možnost nebo obvyklost obchodování na kapitálových trzích, přičemž tento cenný papír může vykazovat i znaky derivátu.

S ohledem na specifickou úpravu ‘regulovaného trhu‘ v ZPKT dle názoru předkladatelů je v této souvislosti nutné pojem ‘kapitálový trh‘ vykládat nikoliv restriktivně pouze jako trh regulovaný, ale jako pojem zahrnující i trhy ostatní (např. OTC trhy), jejichž regulace Českou národní bankou nebo jiným dozorovým orgánem státu emise cenného papíru není specificky upravena v ZPKT nebo obdobným zahraničním předpisem.

#### Dílčí závěr k bodu 2.1

Na základě výše uvedené výchozí situace a po provedeném rozboru problematiky lze dojít k následujícím dílčím závěrům:

a) Za investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování se pro účely § 4 odst. 1 písm. w) ZDP rozumí investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování vymezené v § 3 ZPKT.

b) Za investiční cenné papíry se pro účely § 4 odst. 1 písm. w) ZDP rozumí i akcie, dluhopisy nebo obdobné cenné papíry, které nikdy nebyly přijaty a nebyly obchodovány na kapitálovém trhu, pokud jejich právní status je takový, že splňují podmínky stanovené právními předpisy pro to, aby tyto akcie/dluhopisy/obdobné cenné papíry mohly být, po splnění dodatečných

podmínek požadovaných předpisy regulujícími podnikání na kapitálových trzích (např. § 40 nebo § 44 ZPKT), na kapitálový trh přijaty a následně obchodovány.

c) Investičními cennými papíry se pro účely § 4 odst. 1 písm. w) ZDP rozumí i nepojmenované cenné papíry emitované v zahraničí, za předpokladu, že splňují obecné podmínky pro cenné papíry vyplývající z Úředního sdělení ČNB ze dne 10. září 2007 k vydávání cenných papírů neupravených českým právním řádem publikované ve Věstníku ČNB částka 21/2007, pokud je možné nebo obvyklé je obchodovat na kapitálových trzích v ČR nebo zahraničí.

## 2.2 Cenné papíry neuvedené v § 4 odst. 1 písm. w) ZDP

Nové znění § 4 odst. 1 písm. r) ZDP stanoví, že osvobozeny jsou i příjmy z prodeje cenných papírů neuvedených pod písmenem w), přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem dobu pěti let. Výše uvedené ustanovení může vést k interpretačním nejasnostem týkající se například daňového režimu příjmu z prodeje investičních cenných papírů, který není osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP z důvodu, že vlastník měl v době 24 měsíců před prodejem těchto cenných papírů více jak 5% podíl na základním kapitálu a hlasovacích právech dané společnosti. Výše uvedené cenné papíry sice nejsou osvobozeny podle tohoto § 4 odst. 1 písm. w) ZDP, ale jsou v tomto ustanovení uvedeny.

Přestože důvodová zpráva k původnímu sněmovnímu tisku 222 neuvádí nic k §4 odst. 1 písm. r) ZDP, domníváme se, že smyslem a účelem nového ustanovení §4 odst. 1 písm. r) ZDP bylo, mimo jiné, osvobodit i příjmy z prodeje takových cenných papírů, které nejsou osvobozeny podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP, a u kterých zároveň přesáhne doba mezi jejich nabytím a prodejem dobu pěti let.

Z výše uvedeného důvodu bude v praxi potřeba interpretovat § 4 odst. 1 písm. r) ZDP na základě teleologického výkladu, kdy jazykový výklad představuje toliko východisko pro objasnění smyslu a účelu daného ustanovení, kterým je osvobodit i příjmy z prodeje takových cenných papírů, které nejsou osvobozeny podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP a u kterých zároveň přesáhne doba mezi jejich nabytím a prodejem dobu pěti let. Pro úplnost dodáváme, že tato interpretace zazněla i na školení pořádaném Komorou daňových poradců dne 17.09.2007, na kterém pracovníci Ministerstva financí ČR informovali o změnách, které s účinností od 01.01.2008 přináší novela zákona o daních z příjmů v rámci zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů.

## Dílčí závěr k bodu 2.2

Na základě výše uvedené výchozí situace a po provedeném rozboru problematiky lze dojít k dílčímu závěru, že na základě §4 odst. 1 písm. r) ZDP jsou osvobozeny i příjmy z prodeje cenných papírů, které nejsou osvobozeny podle § 4 odst. 1 písm. w) *právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5 %*“. ZDP, a u kterých zároveň přesáhne doba mezi jejich nabytím a prodejem dobu pěti let.

## 2.3 Metoda stanovení nepřímého podílu.

Jak již bylo výše uvedeno zákon č. 261/2007 Sb. zavádí s účinností od 1.1.2008 novou podmínku pro osvobozený příjem – „*jedná se o cenné papíry vlastněné osobami, jejichž*

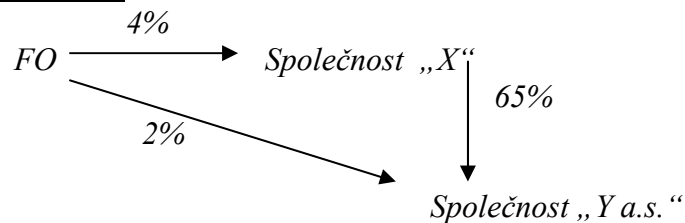
celkový podíl, přímý i nepřímý, na základním kapitálu a hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5%.“

Podíl je stanoven jako přímý i nepřímý, tzn., že hodnota přímého a nepřímého podílu se sčítá a tato se porovnává s 5%. Otázkou však zůstává jakým způsobem určit hodnotu nepřímého podílu u fyzické osoby .

*Příklad:*

*Fyzická osoba vlastní 4% společnosti „X“, která vlastní 65% společnosti „Y a.s.“. Dále fyzická osoba vlastní 2% společnosti „Y a.s.“. Jaký má fyzická osoba podíl (přímý a nepřímý) na společnosti „Y a.s.“?*

Schématické znázornění:



Bude hodnota nepřímého podílu na společnosti „Y a.s.“ 4% nebo 2,6% ( $4/100 * 65$ )? Bude hodnota podílu (přímého i nepřímého) 6% nebo 4,6%?

Dílčí závěr k bodu 2.3

Nepřímý podíl FO na společnosti „Y a.s.“ bude zjištěn jako procentuální podíl majetkové účasti fyzické osoby na společnosti „X“ z procentuálního podílu společnosti „X“ na společnosti „Y a.s.“, tj. v případě výše uvedeného příkladu 2,6% ( $4/100 * 65$ ).

2.4 Věcné vymezení podílu

Z nového znění § 4 odst. 1 písm. w) ZDP vyplývá, že podíl je věcně vymezen *podílem na základním kapitálu a hlasovacích právech a tento se porovnává s 5 %*. Je nutné upozornit, že zákon používá spojku „a“ (na rozdíl od ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, kde je použita spojka „nebo“), a proto velmi striktním výkladem by se dalo dojít k závěru, že jestliže má fyzická osoba 3 % podílu na Základním kapitálu, který odpovídá 3% Hlasovacích práv, pak jeho celkový podíl je 6% (3% Základního kapitálu + 3% hlasovacích práv) a tudíž nesplňuje podmínku pro osvobození.

V této souvislosti poznamenáváme, že v případě podílových fondů není s ohledem na jejich odlišný právní status omezení osvobození od daně z příjmů podmínkou maximálně 5% podílu na Základním kapitálu nebo Hlasovacích právech relevantní.

Dílčí závěr k bodu 2.4

Navrhujeme přijmout závěr, že do výpočtu výše podílu se bude zahrnovat procentuální podíl Základního kapitálu nebo procentuální podíl Hlasovacích práv, a to ten, který bude vyšší.

## 2.5 Časový test – 24 měsíců

Z nového znění § 4 odst. 1 písm. w) ZDP dále vyplývá, že podíl je testován „v době 24 měsíců před prodejem“ a tento nesmí přesáhnout limitovanou hranici. Je otázkou jak vykládat znění ZDP „v době 24 měsíců před prodejem“ – jako „okamžik“ nebo „časový úsek“.

Tzn., že:

- ✓ limit 5% podílu se bude testovat v okamžiku prodeje, a to pouze s podíly, které fyzická osoba k datu prodeje vlastnila. Nebudou se započítávat podíly, které fyzická osoba vlastnila v době 24 měsíců před prodejem, avšak k datu prodeje již tyto nevlastní,

nebo

- ✓ limit 5 % se bude testovat v časovém úseku 24 měsíců, tzn., že veškeré podíly, které fyzická osoba vlastnila v průběhu 24 měsíců před prodejem konkrétního podílu, i když k datu prodeje již tyto nevlastnila, se sčítají a tyto se testují limitem 5%.

Dále je otázkou, od kterého okamžiku test 24 měsíců se bude počítat (u podílů nabytých od 1.1.2008 – viz čl. II odst. 3 přechodných ustanovení zákona č. 261/2007 Sb.), tj. od 1.1.2008 (účinnosti zákona) nebo 24 měsíců před 1.7.2008, kdy může nastat první osvobozený příjem cenných papírů nabytých za účinnosti nové právní úpravy.

### Dílčí závěr k bodu 2.5

Navrhujeme přijmout závěr:

- ✓ limit 5% podílu se bude testovat v okamžiku prodeje, a to pouze s podíly, které fyzická osoba k datu prodeje vlastnila. Nebudou se započítávat podíly, které fyzická osoba vlastnila v době 24 měsíců před prodejem, avšak k datu prodeje již tyto nevlastní;
- ✓ časový test se bude počítat 24 měsíců před 1.7.2008, tj. od okamžiku, kdy může nastat první osvobozený příjem cenných papírů nabytých za účinnosti nové právní úpravy.

## 2.6 Cenné papíry nabyté do konce roku 2007

Jak již bylo řečeno v úvodu, u cenných papírů nabytých do konce roku 2007 se u osvobození příjmů z jejich prodeje po 1.1.2008 postupuje podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do dne nabytí účinnosti zákona č. 261/2007Sb..

Otázkou je, jak po 1.1.2008 vyložit pojem **cenné papíry nabyté do konce roku 2007**.

Jedná se o situace, kdy fyzická osoba měla k 31.12.2007 cenné papíry, ale tyto ji po 1.1.2008 byly z nějakého důvodu vyměněny za nové cenné papíry. Těmito důvody mohou být:

- přeměna (fúze nebo rozdělení - § 69 odst. 1, 3, a 4 obchodního zákoníku ),
- zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů akciové společnosti (§ 208 a násl. obchodního zákoníku,
- změna druhu, formy, nebo podoby cenných papírů, štěpení cenných papírů, spojení více cenných papírů (§ 173 odst. 5, § 186b obchodního zákoníku).

## Dílčí závěr k bodu 2.6

Vzhledem k tomu, že v uvedených případech nedochází k upsání nových cenných papírů v pravém slova smyslu, nýbrž k výměně stávajících cenných papírů za nové cenné papíry např. výměna akcií pro akcionáře zanikající společnosti za akcie právního nástupce při sloučení nebo výměna akcií pro akcionáře nástupnické společnosti při fúzi společnosti s ručením omezeným do nástupnické akciové společnosti, navrhuje přijmout závět, že se na tyto nové cenné papíry nabyté po 1.1.2008 výměnou za cenné papíry nabyté do konce roku 2007 pohlíží při osvobození příjmů z jejich prodeje jako na cenné papíry nabyté do konce roku 2007.

Oporu vidíme ve znění § 4 odst. 1 písm. w) ZDP do 31.12.2007, kde transakce uskutečněné do 31.12.2007 spočívající ve výměně akcií emitentem za jiné akcie o celkové stejné jmenovité hodnotě, výměně podílů, fúze společností, nebo rozdělení společnosti, nezpůsobily přerušení časového testu 6 měsíců mezi nabytím a převodem cenných papírů. Jestliže by se tedy uvedené transakce uskutečnily po 1.1.2008, měl by být zachován stejný režim a uvedené transakce by neměly způsobit přerušení časového testu 6 měsíců u cenných papírů nabytých do konce roku 2007.

## 2.7 Problematika přeměn dle nového znění § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP

a) V souvislosti ze změnami v § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP došlo také ke změnám týkajících se úpravy časových osvobozovacích testů v souvislosti s přeměnami. Otázkou je dopad těchto změn. Obecně se domníváme, že by tyto změny neměly mít žádný vliv v případech, které budou splňovat podmínky dle § 23b ZDP, respektive § 23c ZDP. To především znamená, že v případě kdy budou splněny podmínky § 23c ZDP, bude do časového osvobozovacího testu započítávána také doba držby původního (v rámci přeměny vyměňovaného) obchodního podílu. Daný závěr platí bez ohledu na typ přeměny. Tento závěr se týká také rozdělení odštěpením, kdy budou analogicky platit závěry Koordinačního výboru od Ing. Marie Konečné, CSc. a Ing. Jiřího Nesrovnala 137/06.09.06 - Daňové dopady u rozdělení odštěpením, (publikováno v Bulletinu KDP ČR 7-8/2007, na str. 2-6), to znamená, že do doby držby podílů na společnosti na níž přechází odštěpovaná část se započítává doba držby podílu na rozdělované společnosti.

b) V rámci změn vypadla speciální úprava týkající se přeměny, kdy je původní obchodní podíl jiné právní formy než jsou akcie vyměněn za akcie. To znamená, že v těchto případech bude postupováno dle obecného přístupu. Budou-li v těchto případech splněny podmínky dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP (viz. výklad v tomto příspěvku v bodě 2.6), bude platit na **nově získané akcie nabyté po 1.1.2008** 6 měsíční časový osvobozovací test.

## Dílčí závěr k bodu 2.7

a) Pokud budou splněny podmínky dle § 23b ZDP nebo § 23c ZDP bude i od 1.1.2008 do doby držby nových podílů započítávána doba držby původních podílů. V případě přeměny daný závěr platí bez ohledu na typ přeměny. To znamená, že do doby držby akcií zasykaných v rámci přeměny bude započítávána doba držby původního (vyměňovaného) podílu na s.r.o., či evropské družstevní společnosti či původních (vyměňovaných) akcií a stejně tak do doby držby podílu na s.r.o. či evropské družstevní společnosti získaného v rámci přeměny bude započítávána doba držby původního (vyměňovaného) podílu na s.r.o., evropské družstevní společnosti či původních (vyměňovaných) akcií. Pokud budou splněny podmínky dle § 23c ZDP budou v této věci také analogicky platit závěry Koordinačního výboru Ing.

Marie Konečné, CSc. a Ing. Jiřího Nesrovnala 137/06.09.06 - Daňové dopady u rozdělení odštěpením, (publikováno v Bulletinu KDP ČR 7-8/2007 na str. 2-6). to znamená do doby držby podílů na společnosti na níž přechází odštěpovaná část se započítává doba držby podílu na rozdělované společnosti.

b) V případech splnění podmínek dle § 23c ZDP bude při splnění podmínek dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP platit (viz. výklad v tomto příspěvku v bodě 2.6) na nově získané akcie nabyté po 1.1.2008 6 měsíční časový osvobozovací test i v případech kdy původní obchodní podíly budou nebo budou mít charakter akcii. Pokud nebudou splněny podmínky dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP bude platit 5-letý časový osvobozovací test dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP, ale při započítávání doby držby původních podílů (viz. bod a)). Jedná se např. o situaci, kdy obchodní podíl je vyměněn za akcie, což je případ fúze akciové společnosti se společností s ručením omezeným, kdy společnost s ručením omezeným může být sloučena nebo může splynout s akciovou společností do nástupnické akciové společnosti, a společníkům společnosti s ručením omezeným budou vyměněny jejich obchodní podíly za akcie nástupnické akciové společnosti. Společník zde výměnou za svůj obchodní podíl obdrží akcie a neměl by se zde přerušit 5-ti letý časový osvobozovací test na držbu obchodního podílu, i když bude nahrazen za akcie.

### **3. Návrh opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí k jednotlivým dílčím závěrům vhodným způsobem publikovat, příp. novelou ZDP upravit text § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP tak, aby byl jednoznačný.

#### **Stanovisko Ministerstva financí**

Stanovisko je zpracováváno ve spolupráci s několika dalšími odbornými útvary MF, bude předloženo na jednání 17. 12. 2007.

## **Příspěvek 200/27.11.07 – MF předkládá nové stanovisko – souhlas se závěry předkladatele – příspěvek uzavřen**

### **200/27.11.07 - Uplatnění pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění v základu daně na přelomu let 2007 a 2008**

Předkládají: Ing. Otakar Machala QUD, daňový poradce, č. osvědčení 2252  
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701

#### **1. Úvod**

V souvislosti s přijetím zákona č. 261/2007 Sb., o reformě veřejných financí dochází k radikální změně v uplatňování pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále jen SP) a na všeobecné zdravotní pojištění (dále jen ZP) na základ daně z příjmů fyzických osob.

Tento příspěvek se zabývá problematikou vlivu nedoplatků a přeplatků z titulu pojistného na SP a ZP, které má povinnost hradit poplatník sám za sebe, na základ daně z příjmů fyzických osob na přelomu let 2007 a 2008.

#### **2. Obecný rozbor problému**

SP a ZP bylo do konce roku 2007 v případě podnikatelů – fyzických osob považováno za výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů (dále jen daňový výdaj) podle § 24 odst. 2 písm. f) zákona o daních z příjmů v aktuálním znění (dále jen ZDP). U podnikatelů, kteří nevedou účetnictví platilo, že daňovým výdajem je SP a ZP uhrazené formou záloh v daném zdaňovacím období. V případě podnikatelů vedoucích účetnictví bylo daňovým výdajem SP a ZP zúčtované v souladu s účetními předpisy v nákladech a zaplacené nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části.

S účinností od 1.1. 2008 je SP a ZP v případě podnikatelů – fyzických osob považováno za výdaj, který nelze uznat jako daňový výdaj podle § 25 odst. 1 písm. g) ZDP.

##### **2.1 Poplatník neúčetní jednotka**

Obecně dle našeho názoru platí, že SP a ZP uhrazené ze strany poplatníků, kteří nevedou účetnictví, v souladu s příslušnými právními předpisy do konce roku 2007 představuje daňový výdaj a SP a ZP uhrazené po 31.12.2007 představuje výdaj nedaňový (samozřejmě s výjimkou SP a ZP hrazeného zaměstnavatelem za zaměstnance). Domníváme se, že dojde-li v roce 2008 k vrácení přeplatku na SP a ZP z roku 2007, jedná se o zdanitelný příjem fyzické osoby. Vrácené přeplatky SP a ZP v dalších letech, které budou souviset s hrazením pojistného na SP a ZP, které již nebylo považováno za daňový výdaj, pak poplatníci v souladu s ustanovením § 23 odst. 4 písm. e) ZDP nezahrnou do základu daně.

##### **2.2 Poplatník účetní jednotka**

V případě podnikatelů vedoucích účetnictví bylo daňovým výdajem SP a ZP zúčtované v souladu s účetními předpisy v nákladech daného roku a zaplacené nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části. V souladu s první větou, bodu 1, čl. II přechodných a závěrečných ustanovení zákona č. 261/2007 Sb., kdy pro daňové povinnosti za léta 1993-2007 se použije dosavadní znění zákona, bude dle našeho názoru placené pojistné na SP a ZP do 31.1.2008, které věcně a časově souvisí s předchozím zdaňovacím obdobím, výdajem ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. f) ZDP platného do 31.12.2007.



V případě placeného pojistného na SP a ZP do 31.12.2007, které věcně a časově souvisí se zdaňovacím obdobím roku 2006 a níže, bude dle našeho názoru toto položkou snižující základ daně ve zdaňovacím období roku 2007 (§ 23 odst. 3 písm. b) bodu 3 ZDP ve znění platném do 31.12.2007).

Bude-li pojistné na SP a ZP, které věcně a časově souvisí se zdaňovacím obdobím roku 2007 zaplacené po 31.12.2007 a pojistné na SP a ZP, které věcně a časově souvisí se zdaňovacím obdobím roku 2006 a níže, zaplacené po 31.12.2007 (dále jen „pojistné po lhůtě“), lze toto pojistné po lhůtě dle našeho názoru uplatnit jako položku snižující základ daně i po 31.12.2007, a to ve zdaňovacím období, ve kterém bude zaplacené. Naše úvaha vychází z ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bodu 3 ZDP, které platí i po 31.12.2007 a dle kterého lze uplatnit jako položku snižující základ daně „výdaje (náklady) na dosažení zajištění a udržení příjmů, jen pokud byly zaplacené, dojde-li k jejich zaplacení v jiném zdaňovacím období, než ve kterém tyto náklady ovlivnily výsledek hospodaření“.

### **3. Návrh řešení – závěry**

1. Platby pojistného na SP a ZP uhrazené do 31. 12. 2007 ze strany poplatníků – fyzických osob, kteří nevedou účetnictví, se považují za daňový výdaj. Platby pojistného na SP a ZP uhrazené po 31. 12. 2007 ze strany těchto poplatníků se za daňový výdaj nepovažují.

2. Vrácené přeplatky pojistného na SP a ZP v případě poplatníků – fyzických osob, kteří nevedou účetnictví, se považují za zdanitelný příjem, pokud souvisejí s předchozí platbou pojistného na SP a ZP, která byla dle ZDP daňovým výdajem. V opačném případě se přeplatky pojistného nezahrnou do základu daně v souladu s ustanovením § 23 odst. 4 písm. e) ZDP.

3. V případě poplatníků – fyzických osob, které vedou účetnictví:

- ✓ je placené pojistné na SP a ZP do 31.12.2007, které věcně a časově souvisí s předchozím zdaňovacím obdobím, výdajem ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. f) ZDP platného do 31.12.2007.
- ✓ je placené pojistné na SP a ZP do 31.12.2007, které věcně a časově souvisí se zdaňovacím obdobím roku 2006 a níže, položkou snižující základ daně ve zdaňovacím období roku 2007 (§ 23 odst. 3 písm. b) bodu 3 ZDP ve znění platném do 31.12.2007).
- ✓ je pojistné po lhůtě položkou snižující základ daně a to ve zdaňovacím období, ve kterém bude zaplacené (§ 23 odst. 3 písm. b) bodu 3 ZDP a druhá věta, bodu 1, čl. II přechodných a závěrečných ustanovení zákona č. 261/2007 Sb.).

### **4. Návrh na opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat

### **Stanovisko Ministerstva financí – NOVÉ**

Souhlas se závěry předkladatele. Na základě doplňujícího dotazu předkladatele při projednávání příspěvku MF doplňuje, že na straně poplatníka, který nevede účetnictví, je zdanitelným příjmem přeplatek na sociálním a zdravotním pojištění za zdaňovací období 2007 a starší, vrácený příslušnou pojišťovnou počínaje r. 2008. Pokud přeplatek příslušnou pojišťovnou vrácen nebude, o zdanitelný příjem poplatníka, který nevede účetnictví, se nejedná.

**Příspěvek 201/27.11.07 – MF předkládá nové stanovisko – souhlas se závěry předkladatele – příspěvek uzavřen**

**201/27.11.07 - Závazky po splatnosti déle než 36 měsíců v případě poplatníků fyzických osob neúčtních jednotek jako položka zvyšující základ daně**

Předkládá: Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č.osvědčení 3701  
Ing. Pavel Vontor, daňový poradce, č. osvědčení 3610

## 1. Výchozí situace

Zákon č. 261/2007 Sb. s účinností od 1.1.2008 rozšiřuje okruh položek zvyšujících základ daně z příjmů dle § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), a to konkrétně o odst. 3 písmeno a) bod 12.

§ 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 zní:

*„12. částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, a dále o částku závazku zachyceného v rozvaze, který zanikl jinak než jeho splněním, započtením, splnutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní závazek nahrazuje závazkem novým nebo narovnáním podle zvláštního právního předpisu<sup>88)</sup>, pokud nebyla podle zvláštního právního předpisu<sup>20)</sup> zaúčtována ve prospěch výnosů nebo se o tuto částku závazku nezvyšuje výsledek hospodaření podle bodu 10. Toto se nevztahuje na závazky dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu<sup>41c), 127)</sup> a u ostatních poplatníků na závazky z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů<sup>71)</sup>, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, úvěrů, půjček, ručení, záloh, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů a dále na závazky, z jejichž titulu vznikl výdaj (náklad), ale je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byl zaplacen. **Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a dále na závazky, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva, a to až do doby pravomocného rozhodnutí. Za závazky se pro účely tohoto ustanovení v případě poplatníků, kteří vedou účetnictví, nepovažují dohadné položky pasivní nebo rezervy zachycené v účetnictví poplatníka v souladu se zvláštním právním předpisem<sup>20)</sup>. **Obdobně postupují poplatníci s příjmy podle § 7 nebo 9, kteří nevedou účetnictví,*****

Důvodová zpráva k bodům 7, 8, 35 a 36 - § 5 odst. 10 písm. a), § 5 odst. 11, § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 a § 23 odst. 3 písm. c) bodu 6 mimo jiné uvádí:

*„...Vzhledem k tomu, že věřitel má právo tvořit daňově účinné opravné položky k pohledávkám a protože dlužník plnění, které nezaplatil, spotřeboval a uplatnil jej jako daňový výdaj, je velmi vhodné prostřednictvím navrhované úpravy provést křížovou kontrolu správné výše pohledávek u věřitelů a současně u dlužníků do výnosů zahrnout částky ve výši*

*neuhrazených závazků, které souvisejí s výdaji, které uplatnili v základu daně a vzniklé pohledávky neuhradili...“*

## **2. Rozbor problematiky a dílčí závěry**

Fyzická osoba neúčetní jednotka, tj. poplatník vedoucí daňovou evidenci dle § 7b ZDP, poplatník uplatňující výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 ZDP nebo § 9 odst. 4 ZDP a poplatník uplatňující skutečné výdaje dle § 9 odst. 6 ZDP, nemá při zjišťování základu daně za příslušné zdaňovací období ve výdajích částky (hodnoty) neuhrazených závazků. Tyto se stávají výdajem až okamžikem zaplacení. Jedinou výjimkou, kdy závazek by bylo možno považovat za daňový výdaj, je nájemné z titulu finančního pronájmu dle § 24 odst. 2 písm. h) ZDP (za podmínek dle § 24 odst. 4 ZDP), které poplatník s příjmy dle § 7 ZDP uplatňuje do výdajů v poměrné výši bez ohledu na platbu.

Jak z důvodové zprávy vyplývá, nové ustanovení ZDP mělo postihnout ty dlužníky, kteří nezaplatili, spotřebovali a uplatnili závazky jako daňový výdaj, jelikož naproti tomu jsou věřitelé, kteří uplatňují k pohledávkám daňově relevantní opravné položky. Uvedený záměr dle našeho názoru dále potvrzuje třetí věta nového ustanovení, která vyjímá okruh závazků, na které se citované ustanovení nevztahuje...*“Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů...“*

Dle našeho názoru se citované ustanovení nevztahuje na fyzické osoby neúčetní jednotky, jelikož závazky nejsou u těchto výdajem na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů, s výjimkou výše uvedenou (finanční leasing).

### Dílčí závěr:

Na základě výše uvedené výchozí situace a po provedeném rozboru problematiky lze dojít k následujícímu závěru:

- ✓ ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 se nevztahuje na fyzické osoby neúčetní jednotky s výjimkou případů, kdy závazek lze uplatnit do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů bez ohledu na platbu.

## **3. Návrh opatření**

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

### **Stanovisko Ministerstva financí – NOVÉ**

Souhlas se závěry předkladatele. Na základě doplňujícího dotazu předkladatele při projednávání příspěvku MF doplňuje, že obdobně se bude postupovat v případě kdy poplatník fyzická osoba bude přecházet z daňové evidence na uplatnění výdajů paušální částkou a v důsledku toho bude upravovat základ daně podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů.

Upozorňujeme, že v případě, kdy poplatník vedoucí daňovou evidenci nedoloží, že nakoupené zásoby využil nebo využije pro podnikatelskou činnost, musí postupovat podle § 25 odst. 1 písm. u) zákona.

## DPH

**Příspěvek 202/27.11.07 – souhlasné stanovisko – příspěvek uzavřen**

### **202/27.11.07 - Vznik daňové povinnosti při pořízení zboží z jiného členského státu**

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

#### *Popis situace*

Česká společnost registrovaná k DPH v ČR (dále jen „plátce“) si objednala dodání zboží z jiného členského státu od osoby registrované v tomto jiném členském státu (dále jen „Dodavatel“). V souladu se sjednanými dodacími a platebními podmínkami má být objednané zboží dodáno např. počátkem prosince 2007, nicméně plátce zaplatil dle sjednaných podmínek sjednanou cenu předem již počátkem října 2007. Dodavatel následně vystavil dne 10. října 2007 fakturu na českého plátce, který na základě této faktury přiznal daň ze sjednané kupní ceny v daňovém přiznání za zdaňovací období říjen 2007, tj. dle data vystavení faktury (alternativně mohl Dodavatel dle sjednaných podmínek vystavit nejdříve fakturu na platbu předem a plátce mohl provést platbu na základě vystavené faktury).

Ze strany FU se objevily názory, že takto vystavené faktury nelze považovat za daňové doklady ve smyslu § 35 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „zákon o DPH“), jelikož neobsahuje náležitosti uvedené v tomto ustanovení, a konkrétně náležitost uvedenou v § 35 odst. 1 písm. f), tj. datum uskutečnění pořízení.

#### *Legislativa*

V souladu s § 25 zákona o DPH vzniká při pořízení zboží z jiného členského státu plátcí nebo osobě identifikované k dani povinnost přiznat daň ke dni vystavení daňového dokladu, pokud byl daňový doklad vystaven osobou registrovanou k dani v jiném členském státě před patnáctým dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, nebo k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno.

Přes ne příliš šťastně použitou spojku „nebo“ existuje mezi odbornou veřejností shoda v tom, vycházejí z Šesté směrnice, resp. nově ze Směrnice Rady 2006/112/ES, že daňová povinnost při pořízení zboží vzniká primárně ke dni vystavení daňového dokladu a pouze v případě, že daňový doklad není vystaven, k 15. dni měsíce následujícího po pořízení zboží.

Zákon o DPH neuvádí žádné další podmínky, které by ovlivňovaly okamžik vzniku daňové povinnosti při pořízení zboží a potažmo okamžik vzniku nároku na odpočet daně.

Ustanovení § 35 zákona o DPH sice specifikuje náležitosti daňového dokladu při pořízení zboží, ale vzhledem k tomu, že tento doklad bude vystaven Dodavatelem z jiného členského státu naopak počítá s tím, že některé náležitosti doplní plátce na obdrženém daňovém dokladu nebo ve své daňové evidenci. Mezi jednu z náležitostí patří i datum uskutečnění pořízení.

Argument, že při přijetí daňového dokladu nemůže plátce znát přesné datum budoucího dodání (pořízení) zboží, a tudíž není schopen toto datum doplnit a nelze tedy tento doklad ani

považovat za daňový doklad ve smyslu § 35 zákona o DPH, nelze dle mého názoru akceptovat, a to z následujících důvodů.

- Zákon o DPH nestanoví žádnou lhůtu pro doplnění náležitostí uvedených v § 35 odst. 2 zákona o DPH
- Neuvedení data pořízení v tomto případě nemá vliv na určení vzniku daňové povinnosti při pořízení zboží, jelikož k datu jeho vystavení ještě nedošlo k dodání (pořízení) zboží a okamžik vzniku daňové povinnosti se určí dle data vystavení daňového dokladu a nikoliv dle konkrétního data pořízení zboží
- V případě chybějících náležitostí na daňovém dokladu je nutno postupovat v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, tj. plátce musí mít možnost doložit, že vystavený doklad se váže ke zboží, které k okamžiku dokazování již bylo pořízeno nebo bude v souladu s uzavřenými smluvními podmínkami dodáno v budoucnosti.
- Ustanovení § 35 odst. 1 písm. f) zákona o DPH je v rozporu s čl. 226 Směrnice Rady 2006/112/ES, který stanoví, jako údaje musí být „pouze“ povinně pro účely DPH uváděny na fakturách. Dle bodu 7 tohoto článku musí být na faktuře uveden den, kdy bylo uskutečněno nebo dokončeno dodání zboží nebo poskytování služby, nebo den, kdy byla provedena platba uvedená v čl. 220 bodech 4 a 5, pokud jej lze určit a liší se ode dne vystavení faktury. Jestliže tedy dojde k vystavení faktury za platbu na účet dodavatele předtím (čl. 220 bod 4), než se uskuteční určitá dodání zboží (včetně pořízení zboží), je povinnou náležitostí vyžadovanou výše uvedenou směrnicí den, kdy byla přijata platba (jestliže se tento den liší od data vystavení faktury), ale v žádném případě den uskutečnění dodání zboží.
- Požadavek tohoto typu ze strany správce daně jde nad rámec toho, co je nutné pro zajištění správného výběru daně. V podobném duchu již judikoval Evropský soudní dvůr ve věci C – 146/05 v řízení Albert Collée proti Finanzamt Limburg an der Lahn, kde konstatoval (bod 29), že co se týče otázky, zda daňová správa může odmítnout osvobodit od DPH dodání zboží uvnitř Společenství pouze z důvodu, že účetní důkaz tohoto dodání byl předložen opožděně, je třeba konstatovat, že vnitrostátní opatření, které v podstatě podmiňuje nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně dodržáním formálních povinností, aniž by zohlednilo hmotněprávní požadavky a zejména aniž by se zabývalo otázkou, zda tyto povinnosti byly splněny, jde nad rámec toho, co je nutné pro zajištění správného výběru daně.

S touto problematikou rovněž úzce souvisí otázka postupných plateb uskutečněných před skutečným dodáním (pořízením) zboží z jiného členského státu. Jestliže budou na jednotlivé platby rovněž vystavovány dílčí faktury, vzniká ve světle výše uvedeného pořizovateli povinnost přiznávat daň ke dni vystavení jednotlivých faktur, přičemž daňová povinnost je počítána vždy z částky uvedené na faktuře. Každá dílčí faktura je daňovým dokladem ve smyslu § 35 zákona o DPH.

## **Závěr**

Faktury vystavené Dodavatelem z jiného členského státu před datem skutečného dodání (pořízení) zboží z jiného členského státu je nutno považovat za daňové doklady ve smyslu § 35 zákona o DPH, i když plátce není schopen k okamžiku jejich přijetí doplnit datum uskutečnění pořízení zboží.

Jestliže dodavatel vystaví před skutečným dodáním zboží v souvislosti s postupnými platbami více dílčích faktur, vzniká pořizovateli povinnost přiznávat daň ke dni vystavení jednotlivých dílčích faktur, přičemž daňová povinnost je počítána vždy z částky uvedené na faktuře. Každá dílčí faktura je daňovým dokladem ve smyslu § 35 zákona o DPH.

Jestliže je konkrétní pořízení zboží kontrolováno správcem daně ještě před doplněním požadovaných náležitostí ze strany plátce musí, v případě pochybností ze strany správce daně, plátce doložit, že vystavený doklad se váže ke zboží, které k okamžiku dokazování již bylo pořízeno nebo bude v souladu s uzavřenými smluvními podmínkami dodáno v budoucnosti.

Výše uvedený závěr se netýká dokladů jako jsou zálohové faktury, zálohové listy apod., na jejichž základě dle sjednaných smluvních podmínek plátce uhradí pouze zálohu na budoucí dodání (pořízení) zboží z jiného členského státu.

## **Stanovisko Ministerstva financí**

1) Souhlas s návrhem závěru, že daňovým dokladem pro účely § 25 a podle § 35 zákona o DPH je doklad vystavený osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, tj. bez údajů, které je povinen doplnit pořizovatel zboží.

2) Při vystavení více dílčích dokladů osobou registrovanou v jiném členském státě platí stejný závěr jako v bodě 1.

3) V návaznosti na dosavadní výklady souhlasí MF s tím, že pokud je konkrétní pořízení zboží kontrolováno správcem daně ještě před doplněním požadovaných náležitostí, musí plátce v případě pochybností ze strany správce daně doložit, že vystavený doklad se váže ke zboží, které k okamžiku dokazování již bylo pořízeno nebo bude v souladu s uzavřenými smluvními podmínkami dodáno v budoucnosti.

V návrhu novely zákona o DPH, která byla dne 31.10.2007 předaná vládě ČR k projednání jsou promítnuty změny v §25 a §35, které upravují současné, ne zcela vhodné ustanovení, týkající se přiznání daně na základě dokladu vystaveného osobou registrovanou v jiném členském státě před vlastním pořízením zboží.

4) Souhlas s tím, že výše uvedené závěry se netýkají takových dokladů jako jsou zálohové faktury, zálohové listy apod., na jejichž základě dle sjednaných smluvních podmínek plátce uhradí pouze zálohu na budoucí dodání (pořízení) zboží z jiného členského státu.

# Ekologické daně

Příspěvek 203/27.11.07 – **souhlasné stanovisko – příspěvek uzavřen**

## 203/27.11.07 - Osvobození plynu použitého při výrobě nebo zpracování od daně ze zemního plynu

Předkládají: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3  
Ing. Radek Šprta, daňový poradce, č. osvědčení 3392

### 1. Výchozí situace

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů s účinností od 1.1.2008 přináší nové ekologické daně a jednou z nich je i zavedení **daně ze zemního plynu a některých dalších plynů (dále jen „DZZP“)**. Tato daň současně nahrazuje i dosavadní zdanění zemního plynu a některých dalších plynů, které je doposud upraveno zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Vzhledem ke skutečnosti, že tento nový zákon zavádí odlišnou terminologii, oproti dosavadní úpravě v zákoně č. 353/2003 Sb., je pro správnou aplikaci tohoto nového zákona, podle našeho názoru, nezbytné vymezit, některá ne zcela jednoznačná ustanovení.

### 2. Legislativní východiska

#### § 2 odst. 1 písm. d) DZZP

Pro účely této části se rozumí výrobou vtláčení plynu do podzemního zásobníku plynu nebo těžba.

#### § 8 odst. 4 DZZP

Od daně je osvobozen plyn použitý při **výrobě nebo zpracování** plynu a výrobků, které jsou předmětem daně z minerálních olejů<sup>9)</sup> a daně z pevných paliv v prostorách podniku, ve kterém byl tento plyn vyroben. Toto osvobození od daně se však nevztahuje na spotřebu plynu pro účely nesouvisející s výrobou nebo zpracováním uvedených výrobků, zejména pak pro pohon vozidel.

### 3. Rozbor problematiky

V prvé řadě je třeba vymezit co se rozumí pod pojmy vtláčení zemního plynu do podzemního zásobníku nebo těžba a následně i pojem zpracování, a to v návaznosti na správný postup v souladu s ustanovením § 8 odst. 4 DZZP vymezující osvobození plynu od daně, neboť při těchto činnostech dochází k použití širokého spektra různých technologických postupů a využití plynu pro tyto činnosti.

U jednotlivých případů předpokládáme, že pro tyto činnosti má fyzická nebo právnická osoba potřebná oprávnění a je ve smyslu zákona 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon) (dále jen „EZ“) držitelem příslušných licencí pro:

- uskladňování plynu v podzemním zásobníku,

<sup>9)</sup> Zákon č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

- výrobu (těžbu) plynu,
- obchod s plynem,

### 3.1. Separace vytěžené směsi ropy a plynu

Domníváme se, že v případě, kdy fyzická nebo právnická osoba používá vlastní plyn získaný v rámci těžební činnosti k technologickému ohřevu vytěžené směsi ropy a plynu, jehož účelem je efektivní separace ropy a plynu a výsledkem takto provedené separace je buďto:

a) výroba a následný prodej samostatných komodit ropy a plynu nebo

b) výroba ropy a plynu, avšak z ekonomického hlediska se jeví jako účelný pouze prodej ropy, a proto vyrobený plyn, který není použit pro technologické účely je spálen.

Takto použitý plyn splňuje definici uvedenou v § 8 odst. 4 DZZP, tj. je použit při výrobě nebo zpracování plynu a výrobků, které jsou předmětem daně z minerálních olejů, a tudíž jeho spotřeba je osvobozena od DZZP.

### 3.2. Druhotná těžební metoda ropy a případná konverze ložiska na podzemní zásobník plynu (dále jen „PZP“)

K těžbě zbytkových zásob ropy se používá zvýšený tlak plynu, který je do ložiska uměle zatlačen. Cílem zatlačení je dotěžit ropu a zvýšit výtěžnost ložiska. Současně se vytváří podmínky pro případný vznik budoucího zásobníku plynu, to se však díky geologickým podmínkám nemusí podařit. Pokud je proces úspěšný a ložisko po odtěžení ropy vykazuje vhodné parametry, vtlačený plyn bude trvale v ložisku (budoucím zásobníku) fungovat jako tzv. poduška, která je nositelem energie zásobníku (potřebného tlaku) po celou dobu jeho provozu a umožňuje vtlačení a těžbu aktivní náplně zásobníku. V případě neúspěšnosti bude po dotěžení ropy vtlačený plyn spolu s plynem, který se v ložisku již nachází následně vytěžen. V případě dotěžení plynu z ložiska poklesne ložiskový tlak a kolektorová struktura ložiska nebude již využitelná pro vybudování zásobníku plynu.

Plyn se do ložiska zatlačí pomocí kompresorů, které jsou poháněny vlastním plynem získaným těžbou, případně separací vytěžené směsi ropy a plynu.

Zatlačený plyn do ložiska slouží ke zvýšení výtěžnosti směsi ropy a plynu. Z vytěžené směsi je vyráběna ropa a zemní plyn. Zemní plyn je znovu zatlačen do ložiska pro další zvýšení vytěžitelnosti směsi ropy a plynu. Vyrobený plyn je tedy zatlačen a „skladován“ v ložisku. Po ukončení druhotných metod těžby bude vyrobený plyn odtěžen a prodán nebo použit jako poduška podzemního zásobníku plynu.

Jelikož cílovým efektem kompresorového zatlačení plynu je těžba, resp. zvýšení vytěžitelnosti, směsi ropy a plynu, jsme toho názoru, že plyn spotřebovaný v kompresorech je osvobozen od daně z plynu v souladu s § 8 odst. 4 DZZP, neboť je použit při výrobě nebo zpracování plynu a výrobků, které jsou předmětem daně z minerálních olejů<sup>9)</sup>.

<sup>9)</sup> Zákon č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů.



### 3.3. Provozování podzemního zásobníku plynu (PZP)

Pokud fyzická nebo právnická osoba provozuje zásobník plynu, tak se domníváme, že naplňuje definici ustanovení § 2 odst. 1 písm. d), DZZP který definuje výrobu jako vtláčení plynu do podzemního zásobníku nebo těžbu, neboť v terminologii EZ se jedná o uskladnění plynu se všemi jeho aspekty a dále výrobu tj. těžbu plynu.

Uskladnění zemního plynu představuje integrovaný proces vtláčení plynu do zásobníku s použitím kompresní práce, uskladnění plynu a odběr plynu ze zásobníku. Prvořadou povinností provozovatele PZP je dle EZ jeho bezpečný a spolehlivý provoz, což v praxi znamená:

- zajistit spolehlivý provoz kompresorů v prostorách s odpovídající teplotou,
- předat vyskladněný plyn do plynárenské soustavy s parametry, které odpovídají kvalitativním požadavkům na složení předávaného plynu,
- nepřetržitě udržovat požadované prostředí pro techniku a odpovídající podmínky pro 24 – hodinový obslužný provoz.

Pouze komplexní zajištění všech uvedených činností může poskytnout zákazníkovi službu skladování. Z tohoto důvodu se domníváme, že plyn, který je v procesu skladování spotřebováván:

- na práci kompresorů při vtláčení zemního plynu do PZP a vytápění kompresorových hal,
- na technologické úpravy vytěženého plynu (s cílem odstranit následky neovlivnitelných geologických procesů, kterým je uskladněný plyn vystaven v kolektorských strukturách),
- na zajištění teplotních podmínek pro techniku a personál

je osvobozen od daně ze zemního plynu ve smyslu § 8 odst. 4 DZZP, protože je použit pro výrobu plynu tak, jak ji definuje DZZP.

### 4. Závěr:

Na základě výše uvedené výchozí situace a po provedeném rozboru problematiky lze dojít k následujícímu závěru:

V případě **využití plynu** v rámci těžební činnosti **k technologickému ohřevu** vytěžené směsi ropy a plynu, jehož účelem je efektivní separace ropy a plynu (bod 3.1.), **k pohonu kompresorů** zatlačejících plyn do ložiska v případě druhotné těžební metody (bod 3.2.) a nebo pokud je plyn **spotřebovaný v procesu skladování** (bod 3.3.), je takto využitý plyn v souladu s § 8 odst. 4. DZZP osvobozen od daně.

### 5. Návrh opatření

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

## Stanovisko ministerstva financí

K bodu 2. Legislativní východiska:

Navrhovatelé citují ustanovení § 2 odst. 1 písm. d) DZZP, které definuje, co je se rozumí výrobou zemního plynu. V tomto ustanovení však nastala technická chyba (vypadlo slovo „i“), proto je nutno toto ustanovení vykládat v souladu s úmyslem zákonodárce, tedy v podobě: „výrobou i vtláčení plynu do podzemního zásobníku plynu nebo těžba“.

Podle ustanovení § 8 odst. 4 DZZP je možno osvobodit plyn použitý při výrobě nebo zpracování plynu a výrobků, které jsou předmětem daně z minerálních olejů a daně z pevných paliv, v prostorách podniku, kde byl plyn vytěžen. Podle tohoto ustanovení je tak možno osvobodit i plyn spotřebovaný při vtláčení a těžbě plynu z podzemního zásobníku plynu.

Pokud je vlastní plyn spotřebován při separaci vytěžené směsi ropy a plynu, lze takovou spotřebu považovat za osvobozenou podle § 8 odst. 4 DZZP, protože se jedná o výrobu nebo zpracování plynu nebo výrobků, které jsou předmětem daně z minerálních olejů (bod 3.1.).

V případě druhotné těžební metody ropy a konverze na podzemní zásobník plynu (bod 3.2.) dochází k vtláčení plynu do ložiska. Výrobou plynu se rozumí i vtláčení plynu do podzemního zásobníku plynu (§ 2 odst. 1 písm. d)); plyn spotřebovaný při výrobě plynu nebo výrobků, které jsou předmětem daně z minerálních olejů, může být osvobozen, pokud se jedná o plyn spotřebovaný v prostorách podniku kde byl vyroben (vytěžen). Podle § 8 odst. 4 DZZP může být tedy osvobozen plyn, který byl vytěžen v prostorách podniku, ve kterém dochází k jeho použití pro pohon kompresorů vtláčejících plyn do podzemního zásobníku.

Pokud je plyn vtláčen do ložiska, které není možno považovat za podzemní zásobník plynu, a díky tomuto vtláčení dochází k dotěžení směsi ropy a zemního plynu, lze tuto činnost považovat za výrobu výrobků, které jsou předmětem daně z minerálních olejů (těžba ropy). Proto lze plyn spotřebovaný v kompresorech při vtláčení do ložiska osvobodit v souladu s § 8 odst. 4 DZZP.

Z výše uvedeného plyne, že plyn je osvobozen, pokud je spotřebován pro vtláčení do podzemního zásobníku nebo je použit při výrobě (těžbě). Osvobození je možno dále aplikovat na technicky zdůvodněné skutečné ztráty (§ 8 odst. 5 DZZP) vzniklé při skladování plynu v podzemním zásobníku. Z možnosti uplatnění těchto taxativně vymezených osvobození však v žádném případě nevyplývá, že se osvobození zemního plynu vztahují na uskladnění plynu se všemi jeho aspekty vyplývajícími ze zákona č. 458/2000 Sb. (bod 3.3.). Ustanovení DZZP, která přesně vymezují činnosti, při kterých lze spotřebovaný plyn osvobodit, nelze vykládat extenzivně.

S ohledem na výše uvedené je závěr MF následující:

V případě využití plynu v rámci těžební činnosti k technologickému ohřevu vytěžené směsi ropy a plynu, jehož účelem je efektivní separace ropy a plynu (bod. 3.1.), k pohonu kompresorů zatlačejících plyn do ložiska v případě druhotné těžební metody (bod 3.2.), je takto využitý plyn v souladu s § 8 odst. 4 DZZP osvobozen od daně.

## Daň z příjmů

### 204/27.11.07 - Aplikace § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů od 1.1.2008 – metoda výpočtu a přechodná ustanovení (stará a nová pravidla nízké kapitalizace)

Předkládají: Ing. Jan Čapek, daňový poradce, č. osvědčení 1310

Bc. René Kulínský, daňový poradce, č. osvědčení 1159

*Předkladatelé děkují členům Sekce daně z příjmů právnických osob a Sekce mezinárodního zdanění za cenné připomínky, které byly využity při zpracování tohoto příspěvku.*

Cílem tohoto příspěvku je poukázat na některé výkladové nejasnosti při aplikaci nových pravidel nízké kapitalizace od 1.1.2008, přispět k jejich objasnění a sjednocení možných výkladů. Příspěvek komentuje § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů („ZDP“) ve znění novelizovaném zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

#### 1. Metodika výpočtu nízké kapitalizace – Výkladové varianty

Text novelizovaného znění § 25 odst. 1 písm. w) lze gramaticky vyložit různými způsoby které vedou k různým závěrům.

Níže uvádíme varianty výpočtu nízké kapitalizace, které je dle našeho názoru možno dovodit ze znění § 25 odst. 1 písm. w) ve světle důvodové zprávy, zřejmého záměru zákonodárce a legitimních očekávání daňových poplatníků při aplikaci základních zásad veřejného práva.

Navrhujeme přijmout závěr, že daňová správa bude akceptovat kteroukoli z navrhovaných metod.

Výpočet je proveden bez konkrétních čísel v obecné rovině pro společnost, která eviduje všechny druhy úvěrů a půjček, ze kterých mohou být finanční náklady neuznatelné podle jednotlivých testů pod body 1 – 5 novelizovaného § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. Z důvodu zjednodušení používáme ve výpočtech pro účely tohoto příspěvku pouze limit pro poměr úhrnu úvěrů a půjček vůči vlastnímu kapitálu platný od roku 2009, tj. ve výši 4:1.

Pro jednoduchost budeme jednotlivé testy, finanční náklady a úvěry a půjčky uvedené pod body 1 – 5 novelizovaného § 25 odst. 1 písm. w) ZDP označovat následovně:

bod	test	finanční náklad / úvěr a půjčka
1.	„PRIBOR+4“	„Přesahující PRIBOR+4“
2.	„Podřízené“	„SUB“
3.	„Ze zisku“	„PPL“
4.	„4:1“	„Přesahující 4:1“
5.	„2:1“	„Spřízněné“

## 1.1. Navrhovaná metoda č. 1

### Krok 1:

Nejprve vyloučíme finanční náklady z úvěrů a půjček Podřízených a Ze zisku, protože tyto náklady jsou neuznatelné vždy bez ohledu na existenci jiných finančních nákladů a jejich celkovou výši.

Pokud některý náklad vzniká z titulu úvěru nebo půjčky Podřízené a zároveň Ze zisku, bude vyloučen pouze jednou – nelze tentýž náklad „vyloučit“ dvakrát, do základu daně lze nezahrnout nejvýše částku samotného nákladu.

#### Vyloučená částka v tomto kroku:

$$A = \text{SUB} + \text{PPL}$$

#### Celková vyloučená částka po tomto kroku:

$$\text{Celkem} = A$$

### Krok 2:

Následně vyloučíme finanční náklady ze Spřízněných úvěrů a půjček, resp. pouze z té části úvěrů a půjček od spojených osob, která přesahuje dvojnásobek vlastního kapitálu dlužníka.

$$B = B1 + B2 = \text{Celková částka nákladů na úvěry a půjčky od spojených osob}$$

$$B1 = \text{Náklady na úvěry a půjčky od spojených osob, které jsou Podřízené a/nebo Ze Zisku}$$

$$B2 = \text{Náklady na úvěry a půjčky od spojených osob, které nejsou ani Podřízené ani Ze Zisku}$$

Neuznatelná částka se bude určovat výhradně z B2, protože náklady B1 již byly vyloučeny v kroku 1. Neuznatelná částka z B2 se určí jako součin B2 a podílu částky jistin od spojených osob přesahující dvojnásobek vlastního kapitálu a celkových jistin od spojených osob.

#### Celková vyloučená částka po tomto kroku:

$$\text{Celkem} = A + \text{část B2 přesahující 2:1 (náklady B1 již byly vyloučeny v kroku 1 jako podmnožina A)}$$

### Krok 3:

Vypočteme náklady připadající na úvěry a půjčky přesahující čtyřnásobek vlastního kapitálu. Částka takto vypočtených nákladů bude snížena o náklady vyloučené v kroku 1 a 2, aby žádný náklad nebyl vyloučen dvakrát (úvěry a půjčky posuzované v krocích 1 a 2 jsou podmnožinou celkových úvěrů a půjček).

$$\text{Vypočtené náklady z úvěrů a půjček Přesahujících 4:1} = C$$

#### Celková vyloučená částka po tomto kroku:

$$\text{Celkem} = D = \text{větší z [částka vypočtená v tomto kroku} = C; \text{celková částka po kroku 2} = A + \text{poměrná část B2]}$$

### Krok 4:

Celkovou částku jistin úvěrů a půjček pro účely § 25 odst. 1 písm. w) ZDP vynásobíme PRIBOR + 4. V případě úvěrů a půjček denominovaných v různých měnách vynásobíme vždy

jistinu v určité měně jí příslušnou referenční sazbou. Náklady Přesahující PRIBOR + 4 srovnáme s náklady vyloučenými celkem po kroku 3, daňově neuznatelná bude vyšší z těchto částek.

Náklady Přesahující PRIBOR + 4 vypočteme jako kladný rozdíl mezi skutečnými finančními náklady – (úvěry a půjčky \* PRIBOR + 4). Takto získanou částku označíme jako E.

### **Celková vyloučená částka po tomto kroku:**

Celkem = větší z (částka vypočtená v tomto kroku = E; celková částka po kroku 3 = D)

## **1.2. Navrhovaná metoda č. 2**

Úvěry a půjčky postupně podrobíme testům 1 – 5 přičemž do každého z testů vstoupí veškeré věcně příslušné jistiny dle znění zákona (např. do testu č. 2 všechny Podřízené úvěry a půjčky). Daňově neuznatelná bude nejvyšší z částek finančních nákladů vypočtených v jednotlivých krocích.

## **1.3. Navrhovaná metoda č. 3 – „Metoda zmenšující se jistiny“**

Tato metoda vychází z koncepce, že každá půjčka / úvěr je spjat s příslušným finančním nákladem. Pokud tedy „vyloučíme“ určitou půjčku / úvěr z daňově uznatelných nákladů, vyloučíme právě jemu příslušející úrok.

Úvěry a půjčky testujeme ve výše uvedeném pořadí (Podřízené a Ze Zisku, Spřízněné, Přesahující 4:1 a Přesahující PRIBOR+4), přičemž do žádného z následujících testů nevstupují žádné již testované jistiny úvěrů a půjček (tzn. např. Podřízené jistiny nevstoupí do testů 2:1 či 4:1 apod.). Pouze v posledním testu (PRIBOR+4) budou poměřeny zbývající uznatelné náklady se součinem referenční sazby a celkových jistin všech úvěrů a půjček a vyloučen případný rozdíl.

## **2. Stará a nová pravidla nízké kapitalizace**

Úprava v novelizovaném § 25 odst. 1 písm. w) ZDP bude třetí úpravou nízké kapitalizace, která se bude souběžně aplikovat:

- (i) Úprava před novelizací ZDP zákonem č. 438/2003 Sb. obecně účinná do 31.12.2003 („Stará úprava“)
- (ii) Současná úprava obecně účinná od 1.1.2004 do 31.12.2007 („Současná úprava“)
- (iii) Úprava v novelizovaném znění (zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů) obecně účinná od 1.1.2008 („Nová úprava“)

Ze znění jednotlivých přechodných ustanovení lze dovodit, že od 1.1.2008 se bude souběžně aplikovat Stará, Současná i Nová úprava.

Daňové režimy jednotlivých druhů úroků z úvěrů a půjček budou dle našeho názoru následující:

### (i) Úroky ze smluv uzavřených před 1.1.2004

- Současná úprava se úroků z těchto smluv netýká, aplikuje se na ně Stará úprava (pravidla nízké kapitalizace platná před novelou ZDP č. 438/2003 Sb.).
- Poté, co Nová úprava vstoupí v platnost, nedojde ani v období 2008 – 2009 (resp. ve zdaňovacích obdobích nebo obdobích, za která se podává daňové přiznání, započatých v letech 2008 a 2009) ani od roku 2010 ke změně režimu u těchto úvěrů a půjček (tj. nadále se uplatní Stará úprava), ledaže by byl k smlouvě o úvěru nebo půjčce uzavřen dodatek, který by měnil výši poskytované půjčky nebo úvěru anebo výši hrazených úroků.

### (ii) Úroky ze smluv uzavřených v období 1.1.2004 – 31.12.2007

- Poté, co Nová úprava vstoupí v platnost, nedojde v letech 2008 a 2009 k žádné změně, ledaže by byl k smlouvě o úvěru nebo půjčce uzavřen dodatek, který by měnil výši poskytované půjčky nebo úvěru anebo výši hrazených úroků.
- Současná úprava se bude aplikovat do konce roku 2009, od roku 2010 se bude na úroky i jistinu aplikovat Nová úprava.

### (iii) Úroky ze smluv uzavřených od 1.1.2008

- Na tyto úvěry a půjčky se bude od počátku aplikovat Nová úprava.

Do každého z výpočtů budou zahrnuty pouze výše uvedené finanční náklady z úvěrů a půjček, na které konkrétní úprava věcně dopadá, a k nim náležející jistiny těchto úvěrů a půjček.

## Stanovisko Ministerstva financí

Ministerstvo financí nemůže s metodami navrženými KDP souhlasit z následujících důvodů: Metoda č. 1 se nejvíce blíží metodě doporučené MF (viz níže). V prvním a druhém kroku je dokonce totožná. Zatímco metoda MF ve třetím kroku pokračuje v nastavené logice tj. na finanční náklady dosud nevyložené ze 100% použije test dalších dosud nepoužitých pravidel zapsaných v § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, metoda č. 1 KDP sečte částky finančních nákladů vyloučené v prvním a druhém kroku a porovná je s částkou, která by byla vyloučená, pokud by se použilo pouze jedno pravidlo uvedené v § 25 odst. 1 písm. w) bod 4. a po té je porovná s částkou, která by byla vyloučená dle § 25 odst. 1 písm. w) bod 1. Je zřejmé, že je zde použit nesourodý přístup. V prvním a druhém kroku jsou finanční náklady vylučovány postupně tak, jak jsou postupně aplikována pravidla § 25 odst. 1 písm. w) bod 2., 3. a 5. a ve třetím a čtvrtém kroku je „nejednou“ použit přístup „větší bere“.

Metodu č. 2, tj. metodu vylučování největší částky finančních nákladů zjištěné po postupné aplikaci všech pravidel nelze považovat za „objektivní“. Existují zřejmé případy, kdy by některé finanční náklady zůstaly zcela jistě nevyložené, a to v rozporu se zněním zákona. Např. pokud by částka finančních nákladů související s podřízenými úvěry a půjčkami byla vyšší než částka finančních nákladů, které plynou ze smluv „ze zisku“, byla by tato druhá nižší částka finančních nákladů nevyločena chybně tj. v rozporu se zákonem.

Metodu č. 3, tj. metodu zmenšující se jistiny nelze použít, protože postupné vylučování jistin není uvedeno v zákoně o daních z příjmů.

Vzhledem k výše uvedenému Ministerstvo financí zastává názor, že pro výpočet neuznatelných úroků podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů, je nutné použít následující postup, který zabezpečí, aby žádný úrok nebyl vylučován více než jednou.

**Výpočet neuznatelných úroků podle § 25 odst. 1 písm. w) – znění pro rok 2008,**

Poplatník má úvěry a půjčky od spojených i nespojených osob, přitom část úvěrů a půjček podřízených úvěrů a půjček nebo úvěrů a půjček „ze zisku“ je od spojených a část od nespojených osob.

<b>KAPITÁL</b>	<b>3,000,000</b>
----------------	------------------

<b>průměrná úroková míra</b>	<b>10%, PRIBOR + 4= 6%</b>
------------------------------	----------------------------

**ÚVĚRY A PŮJČKY**

	podřízené a „ze zisku“	ostatní	CELKEM
<b>OD NESPOJENÝCH OSOB</b>	<b>12,000,000</b>	<b>13,000,000</b>	<b>25,000,000</b>
<b>OD SPOJENÝCH OSOB</b>	<b>8,000,000</b>	<b>7,000,000</b>	<b>15,000,000</b>
<b>ÚVĚRY A PŮJČKY CELKEM</b>	<b>20,000,000</b>	<b>20,000,000</b>	<b>40,000,000</b>

<b>krok</b>		<b>OD NESPOJENÝCH</b>	<b>OD SPOJENÝCH</b>	<b>CELKEM</b>
	celkové finanční náklady	<b>2,500,000</b>	<b>1,500,000</b>	<b>4,000,000</b>
<b>1.</b>	neuznatelné finanční náklady z důvodu § 25 odst. 1 písm. w) bod 2. a 3.	<b>- 1,200,000</b>	<b>- 800,000</b>	<b>- 2,000,000</b>
<b>2.</b>	neuznatelné finanční náklady ze spojeného dluhu přesahující poměr dluhu a kapitálu 2:1 2x 3 = 6/15=0,4, tj. 60% se vyloučí ze zbývajících úroků- ze 700 000 tj. 420 000 § 25 odst. 1 písm. w) bod 5.		<b>- 420 000</b>	<b>- 420 000</b>

3.	neuznatelné finanční náklady z celkového dluhu přesahující poměr dluhu a kapitálu 6:1 6x3=18/40= 0,45 tj. 55% se vyloučí pouze z 1,300,000 (ze zbývajících finančních nákladů od spojených osob bylo vyloučeno 60%, proto se už dále nic nevylučuje) § 25 odst.1 písm. w) bod 4.	-715,000		- 715,000
4.	test na PRIBOR + 4, je nutné vyloučit 40% ze všech finančních nákladů, nevylučuje se však už nic, protože ad.1 bylo vyloučeno 100%, ad2. 60%, ad3. 55%.			0
	celkem neuznatelné finanční náklady	1,915,000	1,220,000	3,135,000

### Navrhovaná metoda MF :

#### Krok 1: (stejný postup KDP i MF)

Nejprve vyloučíme finanční náklady z úvěrů a půjček Podřízených a Ze zisku, protože tyto náklady jsou neuznatelné vždy bez ohledu na existenci jiných finančních nákladů a jejich celkovou výši.

Pokud některý náklad vzniká z titulu úvěru nebo půjčky Podřízené a zároveň Ze zisku, bude vyloučen pouze jednou – nelze tentýž náklad „vyloučit“ dvakrát, do základu daně lze nezahrnout nejvýše částku samotného nákladu.

#### Vyloučená částka v tomto kroku:

$$A = \text{SUB} + \text{PPL} (800\,000 + 1\,200\,000)$$

#### Celková vyloučená částka po tomto kroku:

$$\text{Celkem} = A (2\,000\,000)$$

#### Krok 2: (stejný postup KDP i MF)

Následně vyloučíme finanční náklady ze Spřízněných úvěrů a půjček, resp. pouze z té části úvěrů a půjček od spojených osob, která přesahuje dvojnásobek vlastního kapitálu dlužníka.



$B = B1 + B2 =$  Celková částka nákladů na úvěry a půjčky od spojených osob

$B1 =$  Náklady na úvěry a půjčky od spojených osob, které jsou Podřízené a/nebo Ze Zisku (800 000)

$B2 =$  Náklady na úvěry a půjčky od spojených osob, které nejsou ani Podřízené ani Ze Zisku (700 000)

Neuznatelná částka se bude určovat výhradně z B2, protože náklady B1 již byly vyloučeny v kroku 1. Neuznatelná částka z B2 se určí jako součin B2 a podílu částky jistin od spojených osob přesahující dvojnásobek vlastního kapitálu a celkových jistin od spojených osob. (60% ze 700 000 = 420 000)

### **Celková vyloučená částka po tomto kroku:**

Celkem = A + část B2 přesahující 2:1 (náklady B1 již byly vyloučeny v kroku 1 jako podmnožina A) (800 000 + 1 200 000 + 420 000) = **2 420 000**

### **Krok 3: Postup MF**

Vypočteme náklady připadající na úvěry a půjčky přesahující šestinásobek vlastního kapitálu. Zjistíme procento finančních nákladů, které by mělo být vyloučeno aplikací tohoto pravidla – v příkladu se jedná o 55% ze všech finančních nákladů. Protože v kroku 1. byly finanční náklady z úvěrů a půjček Podřízených a Ze zisku ve výši 2000000 vyloučeny ze 100%, už další finanční náklady vylučovat nelze. Ve 2. kroku bylo vyloučeno 60% finančních nákladů z částky B2, tj. ze zbývajících částky finančních nákladů od spojených osob (60% ze 700 000 = 420 000). Ani z této částky už se nebude nic vylučovat. Zbývá poslední částka ve výši 1 300 000, z této částky bude ve 3. kroku vyloučeno 55% tj. 715 000. Je tak zajištěno, že není žádný náklad vylučován 2x.

Vypočtené náklady z úvěrů a půjček Přesahujících 6:1 = 2 200 000, z toho 1 100 000 (440 000 + 660 000) ( tj. 55% z 2 000 000) vyloučeno v 1. kroku, 385 000 (tj. 55% z 700 000) ve 2. kroku a zbývá 715 000 (tj. 55% z 1300 000).

**Celková vyloučená částka po tomto kroku:** 800 000 + 1200 000 + 420 000 + 715 000 = **3 135 000**

### **Krok 4: Postup MF**

Celkovou částku jistin úvěrů a půjček pro účely § 25 odst. 1 písm. w) ZDP vynásobíme PRIBOR + 4. Tuto částku porovnáme s celkovou částkou finančních nákladů poplatníka a zjistíme rozdíl a v návaznosti na to, kolik procent finančních nákladů je nutné vyloučit z důvodu aplikace tohoto pravidla. V našem příkladu by se mělo vyloučit 40% ze všech částek. Protože ale v krocích 1 až 3 bylo vždy vyloučeno více než 40%, už se další finanční náklady vylučovat nebudou.

### **Algoritmus pro výpočet neuznatelných finančních nákladů – pravidlo „2008“:**

Výše neuznatelných finančních nákladů podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb. a zákona č. 296/2007 Sb. se stanoví např. takto:

1) Nejprve se spočtou poměry :

$$\frac{2 \times \text{SVK}}{Y} < 1 \quad \frac{6 \times \text{SVK}}{Z} < 1 \quad \frac{\text{RS} + 4}{\text{prům. ÚM}} < 1$$

2) Pokud jsou poměry menší než 1, je nutné vypočítat koeficienty K1, K2, K3:

$$K1 = 1 - \frac{2 \times \text{SVK}}{Y} \quad K2 = 1 - \frac{6 \times \text{SVK}}{Z} \quad K3 = 1 - \frac{\text{RS} + 4}{\text{prům. ÚM}}$$

**Neuznatelné úroky** =  $v + t + (\text{největší z } K1, K2, K3 \times u) + (\text{větší z } K2, K3 \times s)$ ,

kde

SKV = stav vlastního kapitálu

Y = průměr denních stavů úvěrů a půjček ve zdaňovacím období od spojených osob

Z = průměr denních stavů všech úvěrů a půjček ve zdaňovacím období

RS = průměr z referenční hodnoty úrokových sazeb na trhu mezibankovních depozit pro splatnost 12 měsíců relevantním pro měnu, v níž je vyjádřen úvěr nebo půjčka, k poslednímu dni každého měsíce zdaňovacího období nebo období, za něž se po-dává daňové přiznání;

prům. ÚM = průměrná úroková míra

v = finanční náklady vylučované ze 100% podle § 25 odst. 1 písm. w) bod 2. a 3. z úvěrů a půjček od spojených osob

t = finanční náklady vylučované ze 100% podle § 25 odst. 1 písm. w) bod 2. a 3. z úvěrů a půjček od nespojených osob

u = ostatní finanční náklady z úvěrů a půjček od spojených osob (celkové finanční náklady z úvěrů a půjček od spojených osob po odečtení finančních nákladů ve výši „v“)

s = ostatní finanční náklady z úvěrů a půjček od nespojených osob (celkové finanční náklady z úvěrů a půjček od nespojených osob po odečtení finančních nákladů ve výši „t“)

**2.** Pro správnou aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, ve znění zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, je nutné vycházet z textu tohoto ustanovení a souvisejících přechodných ustanovení:

### **Přechodná ustanovení v zákoně č. 261/2007 Sb.:**

Bod 13. „Ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb. , ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije na finanční náklady z úvěrů a půjček plynoucí ze smluv uzavřených po dni nabytí účinnosti tohoto zákona a na základě dodatků, kterými se mění výše poskytované půjčky nebo úvěru anebo výše hrazených úroků, sjednaných po dni nabytí účinnosti tohoto zákona ke smlouvám uzavřeným před tímto dnem za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, započaté v letech 2008 a 2009.

Bod 14. „Ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb. , ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije na finanční náklady z úvěrů a půjček sjednané do dne nabytí účinnosti tohoto zákona za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, započaté v roce 2010.“

### **Přechodné ustanovení v zákoně č. 296/2007 Sb.**

Bod 2. „Na úroky z úvěrů a půjček plynoucí ze smluv uzavřených před 1. lednem 2008, u nichž nebyly po 31. prosinci 2007 sjednány dodatky, kterými se mění výše poskytované půjčky nebo úvěru anebo výše hrazených úroků, se za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, započaté v roce 2008 a 2009 použije ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb. , ve znění účinném do 31. prosince 2007. Za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, které započalo v roce 2010 a později, se použije ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb. , ve znění účinném od 1. ledna 2008, na veškeré finanční výdaje (náklady) plynoucí ze všech smluv včetně jejich dodatků.“

Z uvedených přechodných ustanovení vyplývá, že v letech 2008 a 2009 se budou aplikovat dvojí pravidla pro výpočet neuznatelných úroků (§ 25 odst. písm. w)) – pravidla platná do roku 2007 a pravidla platná od roku 2008. Od zdaňovacího období započatého v roce 2010 se budou aplikovat pouze pravidla platná od roku 2008.

2. Pro správnou aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, ve znění zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, je nutné vycházet z textu tohoto ustanovení a souvisejících přechodných ustanovení :

### **Přechodná ustanovení v zákoně č. 261/2007 Sb. :**

Bod 13. „Ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb. , ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije na finanční náklady z úvěrů a půjček plynoucí ze smluv uzavřených po dni nabytí účinnosti tohoto zákona a na základě dodatků, kterými se mění výše poskytované půjčky nebo úvěru anebo výše hrazených úroků, sjednaných po dni nabytí účinnosti tohoto zákona ke smlouvám uzavřeným před tímto dnem za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, započaté v letech 2008 a 2009.

Bod 14. „Ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb. , ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije na finanční náklady z úvěrů a půjček sjednané do dne nabytí účinnosti tohoto zákona za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, započaté v roce 2010.“

### **Přechodné ustanovení v zákoně č. 296/2007 Sb.**

Bod 2. „Na úroky z úvěrů a půjček plynoucí ze smluv uzavřených před 1. lednem 2008, u nichž nebyly po 31. prosinci 2007 sjednány dodatky, kterými se mění výše poskytované

půjčky nebo úvěru anebo výše hrazených úroků, se za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, započaté v roce 2008 a 2009 použije ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do 31. prosince 2007. Za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, které započalo v roce 2010 a později, se použije ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném od 1. ledna 2008, na veškeré finanční výdaje (náklady) plynoucí ze všech smluv včetně jejich dodatků.“

Z uvedených přechodných ustanovení vyplývá, že v letech 2008 a 2009 se budou aplikovat dvojí pravidla pro výpočet neuznatelných úroků (§ 25 odst. písm. w)) – pravidla platná do roku 2007 a pravidla platná od roku 2008. Od zdaňovacího období započatého v roce 2010 se budou aplikovat pouze pravidla platná od roku 2008.

**Při výpočtu neuznatelných úroků ve zdaňovacím období započatém v roce 2008 je nutné smlouvy o úvěrech a půjčkách rozdělit na dvě skupiny:**

1) smlouvy, na které se aplikuje pravidlo „2008“. Jedná se o

- smlouvy uzavřené po 1.1.2008 a

- dodatky uzavřené po 1.1.2008 ke všem smlouvám o úvěrech a půjčkách (vč. dodatků ke smlouvám mezi sesterskými společnostmi uzavřenými do konce roku 2003) - viz přechodné ustanovení bod 13. zákona č. 261/2007 Sb.

2) smlouvy, na které se aplikuje pravidlo „2007“. Jedná se o smlouvy uzavřené do konce roku 2007, tj. o všechny smlouvy mezi spojenými osobami uzavřenými bez časového omezení, tj. i před rokem 2004, s výjimkou smluv uzavřených mezi sesterskými společnostmi do konce roku 2003.

Při výpočtu neuznatelných úroků ve zdaňovacím období započatém v roce 2009 se bude postupovat obdobně.

Při výpočtu neuznatelných úroků ve zdaňovacím období započatém v roce 2010 se použije pouze jedno pravidlo „2008“ a to na všechny smlouvy a na všechny dodatky - viz přechodné ustanovení bod 2 zákona č. 296/2007 Sb. druhá věta).

**205/17.12.07 - Aplikace ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 a písm. c) bod 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona 261/2007 Sb. – „dodaňování polhůtných a promlčených závazků“**

Předkládají: Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680  
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757  
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701

## **1. Popis problému**

Před samotným popisem jednotlivých problémů citujeme základní části zákona o daních z příjmů, z kterých zejména pak dále vycházíme:

*A/ V § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona 261/2007 Sb. (dále jen ZDP) včetně poznámky pod čarou č. 127 zní:*

*„12. částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, a dále o částku závazku zachyceného v rozvaze, který zanikl jinak než jeho splněním, započtením, splynutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní závazek nahrazuje závazkem novým nebo narovnáním podle zvláštního právního předpisu<sup>88)</sup>, pokud nebyla podle zvláštního právního předpisu<sup>20)</sup> zaúčtována ve prospěch výnosů nebo se o tuto částku závazku nezvyšuje výsledek hospodaření podle bodu 10. Toto se nevztahuje na závazky dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu<sup>41c)</sup>,<sup>127)</sup> a u ostatních poplatníků na závazky z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů<sup>71)</sup>, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, úvěrů, půjček, ručení, záloh, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů a dále na závazky, z jejichž titulu vznikl výdaj (náklad), ale je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byl zaplacen. Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a dále na závazky, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva, a to až do doby pravomocného rozhodnutí. Za závazky se pro účely tohoto ustanovení v případě poplatníků, kteří vedou účetnictví, nepovažují dohadné položky pasivní nebo rezervy zachycené v účetnictví poplatníka v souladu se zvláštním právním předpisem<sup>20)</sup>. Obdobně postupují poplatníci s příjmy podle § 7 nebo 9, kteří nevedou účetnictví,*

**Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů. “**

**B/ V § 23 odst. 3 písm. c) ZDP se na konci bodu 5 tečka nahrazuje čárkou a doplňuje se bod 6, který zní:**

**„6. hodnotu splněného nebo započteného závazku nebo jeho části, o kterou byl zvýšen základ daně podle písmene a) bodu 12. Obdobně postupují poplatníci s příjmy podle § 7 nebo 9, kteří nevedou účetnictví.“**

V souvislosti s touto novou právní úpravou vznikají následující problémy s praktickou aplikací:

**Ad A/**

a) Dodaňování závazků za podmínek uvedených v § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP se m.j. nevztahuje na závazky z titulu úvěrů a půjček. Tato úprava dle našeho názoru recipročně navazuje na úpravu v § 2 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v platném znění (dále jen ZoR), která naopak neumožňuje tvorbu zákonných opravných položek /až na výjimky dále uvedené v tomto zákoně/ k pohledávkám vzniklým z titulu úvěrů a půjček. Za účelem zpřesnění postupů při praktické aplikaci nové právní úpravy obsažené v § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP je dle našeho názoru nutno vyjasnit, zda se za závazky z titulu úvěrů a půjček, které nejsou předmětem dodanění dle citovaného ustanovení, považují i závazky z titulu řádných úroků vztahujících se k posuzovaným závazkům z úvěrů a půjček.

**Závěr k této problematice** by měl být provázaný, tzn. že:

- pokud pro účely § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP nebudou závazky z titulu úroků vázících se k úvěrům a půjčkám považovány za závazky z titulu úvěrů a půjček, tedy tyto závazky z titulu úroků budou při splnění zákonných podmínek dodávány,
- pak pro účely § 2 odst. 2 ZoR nebudou pohledávky z titulu úroků vázících se k pohledávkám vzniklým z titulu úvěrů a půjček považovány za pohledávky z titulu úvěrů a půjček, tedy k těmto pohledávkám z titulu úroků bude možno tvořit zákonné opravné položky /tzn. i opravné položky dle § 8 až § 8c ZoR/

b) Za závazky se nepovažují zůstatky na účtech časového rozlišení 383 – výdaje příštích období a 384 – výnosy příštích období /důvodem tohoto vyjasnění je doplnění původního textu navrženého KDP ve věci dohadných položek o rezervy/. Zůstatky na těchto účtech nejsou dle platných účetních předpisů závazkem.

**Závěr:** částky řádně účtované na účtech 383 – výdaje příštích období a 384 – výnosy příštích období nejsou ani pro účely ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP závazkem.

c) V návaznosti na právní úpravu obsaženou v § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP vzniká otázka, který okamžik je rozhodující pro určení, zda bude posuzovaný závazek předmětem dodanění či nikoli. Dle našeho názoru je rozhodující, posouzení daného závazku ke konci příslušného zdaňovacího období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání. Pokud k tomuto okamžiku jsou naplněny podmínky pro dodanění předmětného závazku, bude o jeho hodnotu zvýšen základ daně, avšak jen tehdy, neprokáže-li daňový subjekt, že nastaly k témuž okamžiku důvody pro to, aby se tyto závazky nedodávaly /např. zahájení soudního řízení, atd./. Samostatnou otázkou je pak dle našeho názoru, zda toto pravidlo platí i v případě, kdy u poplatníka po konci zdaňovacího období nebo období, za které podává daňové přiznání, avšak do data zpracování daňového přiznání nastanou podmínky úpadku – tuto otázku rozebíráme níže v písm. f).

**Závěr:** Pokud jsou ke konci příslušného zdaňovacího období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání naplněny podmínky pro dodanění závazku, bude o jeho hodnotu zvýšen základ daně, avšak jen tehdy, neprokáže-li daňový subjekt, že nastaly k těmto okamžikům důvody pro to, aby se tyto závazky nedodaňovaly /např. zahájení soudního řízení, atd./; to neplatí pro dlužníky, u kterých se naplní podmínky úpadku do data zpracování daňového přiznání /viz. níže písm. f)/.

- d) Toto ustanovení se také nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V této souvislosti vzniká otázka, jak aplikovat tuto právní úpravu v případech, že závazek 36 měsíců po splatnosti či promlčený závazek souvisí s:
- Pořízením zásob a drobného hmotného majetku
  - Obchodních podílů
  - Pohledávek
  - Účtováním na aktivní účet časového rozlišení
  - Pozemků
  - Hmotného a nehmotného majetku odpisovaného
  - Hmotného a nehmotného majetku vyloučeného z odpisování

S ohledem na uvedenou právní úpravu je dle našeho názoru vždy nutno ověřovat, zda hodnota odpovídající promlčenému závazku či závazku 36 měsíců po splatnosti byla skutečně uplatněna do daňově účinných nákladů. Z toho pohledu je nutno výše uvedené položky rozdělit na tři skupiny:

- I) v souvislosti se zúčtováním závazku je účtováno o nákladu /např. účtování drobného hmotného majetku přímo do nákladů při pořízení a současném zařazení do užívání/
- II) v souvislosti se zúčtováním závazku je účtováno na účet aktiv, kdy hodnota příslušného aktiva je postupně promítána do daňově účinných nákladů /např. pořízení zásob na sklad s následným postupným vyskladňováním, časové rozlišení nákladů příštích období, daňové odpisování hmotného a nehmotného majetku/
- III) v souvislosti se zúčtováním závazku je účtováno na účet aktiv, kdy hodnota příslušného aktiva je do daňově účinných či částečně daňově účinných nákladů uplatňována jednorázově při určité operaci /např. prodej obchodního podílu na s. r. o., postoupení pohledávky již dříve nabyté postoupením, prodej pozemku, prodej hmotného a nehmotného majetku vyloučeného z daňového odpisování/

#### **Závěry k jednotlivým skupinám:**

Ad I) v tomto případě jsou promlčené závazky a závazky 36 měsíců po splatnosti jednorázově dodaněny dle uvedené právní úpravy, nejsou-li splněny jiné podmínky, na základě kterých se závazky nedodaňují /např. u dlužníka v úpadku/.

Ad II) v tomto případě jsou promlčené závazky a závazky 36 měsíců po splatnosti dodaňovány postupně dle uvedené právní úpravy v návaznosti na postupné promítání příslušného aktiva do daňově účinných nákladů; to platí jen tehdy, pokud daňový subjekt unese důkazní břemeno a prokáže, že v souvislosti s posuzovaným konkrétním závazkem nebyl uplatněn zatím daňově účinný náklad nebo byl uplatněn jen částečně. Příkladem mohou být zásoby /např. nakoupené šroubky jako zboží/, kdy jsou úbytky oceňovány metodou FIFO nebo váženým aritmetickým průměrem a není sledováno vyskladnění konkrétního kusu zásoby – v tomto případě je dle našeho názoru velice obtížné prokázat, že v souvislosti se závazkem souvisejícím s pořízením těchto zásob nebyl uplatněn daňově účinný náklad, když již proběhlo vyskladnění těchto zásob a účtování do daňově účinných nákladů /naopak nebude problém s dokazováním, pokud i při těchto metodách účtování bude realizován jen jeden nákup této zásoby/. Jinak by tomu bylo např. u zásob náhradních dílů na stroje, které jsou označeny konkrétními výrobními čísly pro účely

případných reklamací a dle těchto výrobních čísel je při pořízení fakturováno a následně při spotřebě je v návaznosti na výrobní čísla i vyskladňováno. V tomto případě lze dle našeho názoru zcela jednoznačně prokázat, zda v souvislosti s konkrétním závazkem byl uplatněn daňově účinný náklad či nikoli, popř. jaká část byla uplatněna do daňově účinných nákladů. Obdobně bude postupováno při postupném promítání nákladů příštích období do daňově účinných nákladů, při uplatňování daňových odpisů u hmotného majetku, apod. V tomto případě lze uvést příklad, kdy daňový subjekt pořídí výrobní zařízení s dobou odpisování na 10 let a vstupní cenou 10 mil. Kč /pro zjednodušení předpokládejme rovnoměrný časový odpis/. Závazek z titulu vstupní ceny nezaplatí ani po 36 měsících. Nastane zákonná povinnost provedení dodanění polhůtného závazku avšak jen ve výši, která odpovídá části vstupní ceny již uplatněné formou daňových odpisů do daňově účinných nákladů, tj. v tomto zjednodušeném příkladu 3 mil. Kč. Zbývající část neuhrazeného závazku bude postupně dodaňována v návaznosti na uplatňované daňově účinné odpisy.

Dle našeho názoru lze akceptovat i postup, kdy daňový subjekt pro zjednodušení administrativy zdaní uvedené polhůtné závazky či promlčené závazky jednorázově při promlčení či po 36 měsících po splatnosti a nebude uplatňovat postupné dodaňování v návaznosti na postupné uplatňování souvisejících aktiv do daňově účinných nákladů.

V souvislosti s touto skupinou pak vzniká problém, jak postupovat, když je závazek uhrazen částečně a předmětem posuzování je zbývající neuhrazený zůstatek předmětného závazku. V tomto případě dle našeho názoru platí, že přednostně je uhrazená část závazku vztahována k hodnotě souvisejícího aktiva již promítnutého do daňově účinných nákladů a neuhrazená část závazku bude předmětem dodanění až při uplatňování posledních částí hodnoty souvisejícího aktiva do daňově účinných nákladů. V tomto případě lze uvést opět příklad, kdy daňový subjekt pořídí výrobní zařízení s dobou odpisování na 10 let a vstupní cenou 10 mil. Kč /pro zjednodušení předpokládejme rovnoměrný časový odpis/. Závazek z titulu vstupní ceny zaplatí jen částečně ve výši 8 mil. Kč a zbývající část 2 mil. Kč nezaplatí ani po 36 měsících. Nastane zákonná povinnost provedení dodanění polhůtného závazku ve výši 2 mil. Kč avšak až v posledních dvou letech daňového odpisování, a to jen ve výši, která odpovídá části vstupní ceny uplatněné postupně formou daňových odpisů do daňově účinných nákladů v posledních dvou letech daňového odpisování.

Ad III) v tomto případě jsou promlčené závazky a závazky 36 měsíců po splatnosti jednorázově dodaněny dle uvedené právní úpravy až při jednorázovém uplatnění souvisejícího aktiva do daňově účinných nákladů, nejsou-li splněny jiné podmínky, na základě kterých se závazky nedodaňují /např. u dlužníka v úpadku/. Jedná se např. o prodej pozemku, obchodního podílu, apod. V případě, že předmětné aktivum je uplatněno do daňově účinných nákladů jen částečně (např. ztrátový prodej pozemku či obchodního podílu), pak se dodaňuje nezaplacený závazek související s původním pořízením daného aktiva jen ve výši odpovídající daňově účinnému nákladu vzniklému při uplatnění aktiva do nákladů.

- e) Toto ustanovení se také nevztahuje na závazky, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva, a to až do doby pravomocného rozhodnutí. S ohledem na znění zákonné úpravy a logiku věci dle našeho názoru nelze uvedenou úpravu vztahovat jen na případy, kdy řízení ve věci je zahájováno na podnět dlužníka, ale vztahuje se i na případy, kdy řízení je vedeno na podnět věřitele. Příkladem může být např. přijatá faktura za částečně nekvalitní dodávku. U dlužníka je účtováno o závazku a zároveň je požadováno odstranění vad nebo poskytnutí slevy z celkové ceny dodávky. Do doby vyřešení není část vyfakturované celkové ceny zaplacená. Spor trvá déle jak 36



měsíců a v rámci sporu podá prvotní návrh na soudní řízení dodavatel a odběratel se „jen“ řádně účastní soudního řízení a úspěšně či méně úspěšně uplatňuje námitky z titulu nekompletnosti dodávky. I v těchto případech dlužník neuhrazený zůstatek předmětného závazku nedodaňuje, pokud se řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva v rámci soudního, rozhodčího nebo správního řízení, a to až do doby pravomocného rozhodnutí.

**Závěr:** Dlužník nedodaňuje závazky promlčené a závazky 36 měsíců po splatnosti i v případech, kdy se řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva v rámci soudního, rozhodčího nebo správního řízení, a to až do doby pravomocného rozhodnutí, i když je toto řízení zahájeno jen na podnět věřitele.

- f) Toto ustanovení se nevztahuje na „závazky dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu“. V daném případě je otázkou, zda cit. ustanovení se váže na dlužníky, kteří naplňují podmínky úpadku (§ 3 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobu jeho řešení (dále jen „Zákon o úpadku“) nebo na dlužníky, u kterých bylo zahájeno insolvenční řízení (§ 97 Zákona o úpadku) ve věci způsobu řešení úpadku (§ 4 Zákona o úpadku). Dle našeho názoru citované ustanovení se váže na dlužníky, kteří splňují podmínky úpadku definované v § 3 Zákona o úpadku, tzn., jestliže má poplatník více jak dva věřitele a závazky vůči těmto věřitelům jsou po splatnosti delší než 3 měsíců, je v úpadku a cit. ustanovení se na něj nevztahuje. Za účelem odůvodnění níže provedených závěrů dále citujeme § 3 Zákona o úpadku:

„(1) Dlužník je v úpadku, jestliže má

a) více věřitelů a

b) peněžité závazky po dobu delší 30 dnů po lhůtě splatnosti a

c) tyto závazky není schopen plnit (dále jen "platební neschopnost").

(2) Má se za to, že dlužník není schopen plnit své peněžité závazky, jestliže

a) zastavil platby podstatné části svých peněžitých závazků, nebo

b) je neplní po dobu delší 3 měsíců po lhůtě splatnosti, nebo

c) není možné dosáhnout uspokojení některé ze splatných peněžitých pohledávek vůči dlužníku výkonem rozhodnutí nebo exekucí, nebo

d) nesplnil povinnost předložit seznamy uvedené v § 104 odst. 1, kterou mu uložil insolvenční soud.

(3) Dlužník, který je právnickou osobou nebo fyzickou osobou - podnikatelem, je v úpadku i tehdy, je-li předlužen. O předlužení jde tehdy, má-li dlužník více věřitelů a souhrn jeho závazků převyšuje hodnotu jeho majetku. Při stanovení hodnoty dlužníkovy majetku se přihlíží také k další správě jeho majetku, případně k dalšímu provozování jeho podniku, lze-li se zřetelem ke všem okolnostem důvodně předpokládat, že dlužník bude moci ve správě majetku nebo v provozu podniku pokračovat.

(4) O hrozící úpadek jde tehdy, lze-li se zřetelem ke všem okolnostem důvodně předpokládat, že dlužník nebude schopen řádně a včas splnit podstatnou část svých peněžitých závazků.“

Dále není jasné, ke kterému okamžiku má poplatník testovat podmínky úpadku - ke konci zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání nebo až k datu sestavení daňového přiznání za příslušné zdaňovací období. Dle našeho názoru se podmínky úpadku musí testovat ke konci zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání. Pokud však u daňového subjektu nastanou podmínky úpadku v období od konce zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání do data sestavení daňového přiznání za toto období, je daňový subjekt povinen neuplatnit § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP – tzn. nedodanit závazky dle uvedeného ustanovení. Důvodem tohoto postupu je dle našeho názoru právní úprava obsažená v Zákoně o úpadku, tzn. aby došlo k uspořádání majetkových vztahů k osobám dotčeným

dlužníkovým úpadkem nebo hrozícím úpadkem a k co nejvyššímu a zásadně poměrnému uspokojení dlužníkových věřitelů. Pokud by daňový subjekt nezohlednil svou úpadkovou situaci při zpracování daňového přiznání, pak by paradoxně na úkor státu krátil práva všech ostatních věřitelů, a to i v situaci, kdy stát vůči tomuto daňovému subjektu nebude mít žádné splatné pohledávky. Dle našeho názoru je řádné a správné posouzení této problematiky velice zásadní i v návaznosti na odpovědnost členů statutárních orgánů dlužníka.

**Závěr:**

- ✓ Citované ustanovení se váže na dlužníky, kteří splňují podmínky úpadku definované v § 3 Zákona o úpadku, bez ohledu na skutečnost, zda insolvenční řízení ve věci způsobu řešení úpadku bylo zahájeno.
- ✓ Podmínky úpadku se testují ke konci zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání. Pokud však u daňového subjektu nastanou podmínky úpadku v období od konce zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání do data sestavení daňového přiznání za toto období, je daňový subjekt povinen neuplatnit § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP – tzn. nedodanit závazky dle uvedeného ustanovení.

**Ad B/**

- a) Ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod ž. ZDP řeší hodnotu splněného nebo započteného závazku. V této souvislosti vzniká otázka jak řešit hodnotu zaniklého závazku v důsledku splynutí – tj. např. v návaznosti na koupi podniku, fúzi, apod.

**Závěr:** Dle našeho názoru je tento zánik závazku splynutím jinou formou splnění závazku a i na tyto případy se použije uvedená úprava o snížení základu daně, pokud zaniknou splynutím závazky dříve dodané dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP.

- b) Dále dle našeho názoru vzniká výkladový problém, jak postupovat při prodeji podniku či části podniku dlužníka, který již dříve dodal své závazky dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP. Při prodeji podniku či části podniku jsou závazky zachycené v účetnictví účtovány ve prospěch mimořádných nákladů (tedy na stranu Dal účtu mimořádných nákladů).

**Závěr:** Dle našeho názoru je v těchto případech nutno postupovat u těchto položek dle ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) ZDP – tzn. že tyto závazky zaúčtované při prodeji podniku či části podniku na stranu Dal účtu mimořádných nákladů, je nutno považovat za položku již jednu zdaněnou, pokud daňový subjekt prokáže, že hodnota tohoto závazku byla již dříve dodaná dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP.

- c) Ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 6. ZDP řeší hodnotu splněného nebo započteného závazku., kdy zákon toto splnění neváže přímo na osobu dlužníka. Tzn. že vzniká otázka zda lze považovat za splnění závazku dle citovaného ustanovení ZDP, když je splnění závazku provedeno jiným subjektem, který původní závazek (tj. závazek promlčený nebo závazek po splatnosti déle jak 36 měsíců, který byl již dříve dodaněn) převzal či k němu přistoupil, popř. splnil /resp. realizoval zánik započtením nebo splynutím/ závazek za původního dlužníka z jiného právního důvodu.

**Závěr:** Dle našeho názoru v ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP není vázáno splnění či započtení závazku jen na osobu původního dlužníka. Z tohoto důvodu lze u dlužníka, který promlčený závazek nebo závazek po splatnosti déle jak 36 měsíců dříve dodal, oprávněně snížit základ daně dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP, pokud prokáže, že tento závazek splnil či realizoval jeho zánik započtením či splynutím jiný subjekt /např. v návaznosti na právní úkon převzetí dluhu, přistoupení k dluhu, přechodu závazků při koupi podniku, apod./.

- d) V návaznosti na právní úpravu obsaženou v § 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP vzniká otázka, ve kterém období mají nastat skutečnosti stanovené v uvedeném ustanovení, aby mohl být základ daně o hodnotu závazku či jeho části snížen. Dle našeho názoru je rozhodující, aby rozhodná skutečnost /tj. např. zaplacení, započtení, splnutí/ nastala v průběhu daného zdaňovacího období nebo období, za které je daňové přiznání podáváno.

Jako příklad lze uvést situaci, kdy bude zpracováváno daňové přiznání za zdaňovací období roku 2009 a daňový subjekt zaplatil 4 závazky dříve dodané v roce 2008 dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP tak, že 3 byly zaplacené v roce 2009 a 1 závazek byl zaplacen v lednu 2010. Za této situace tento daňový subjekt sníží základ daně za rok 2009 jen o hodnotu 3 závazků zaplacených v průběhu roku 2009.

**Závěr:** Pro snížení základ daně dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP je rozhodující, aby rozhodná skutečnost /tj. např. zaplacení, započtení, splnutí/ nastala v průběhu daného zdaňovacího období nebo období, za které je daňové přiznání podáváno.

- e) V případě, kdy poplatník fyzická osoba (účetní jednotka) ukončí podnikatelskou činnost, postupuje tento při úpravách základu daně dle § 23 odst. 8 písm. b) bodu 1 ZDP. Jestliže má při ukončení podnikatelské činnosti polhutné závazky, je povinen o tyto zvýšit základ daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 ZDP. Při následné úhradě v pozdějším zdaňovacím období, než došlo k ukončení činnosti, však ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bodu 6 ZDP danou situaci neřeší, jelikož poplatník již nemá příjmy dle § 7 ZDP. V daném případě doporučujeme v novele zákona o daních z příjmů rozšířit ustanovení § 7 odst. 13 ZDP o možnost uplatnit formou dodatečného daňového přiznání zaplacené závazky, které byly položkou zvyšující základ daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 ZDP.

**Závěr:**

V novele zákona o daních z příjmů rozšířit ustanovení § 7 odst. 13 ZDP o možnost uplatnit formou dodatečného daňového přiznání zaplacené závazky, které byly položkou zvyšující základ daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 ZDP, popř. do novely upravit tuto problematiku v pokynu řady „D“.

## **2. Závěr:**

Závěry k jednotlivým problémovým okruhům jsou obsaženy přímo v textu popisu problému v rámci bodu 1. tohoto příspěvku.

## **3. Návrh řešení**

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsání problematice, jak je uveden v části 2. *Závěr*, zpracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

## **Stanovisko Ministerstva financí**

Obecně lze konstatovat, že předkladatelé příspěvku vycházejí při dodání závazků z předpokladu reciprocit k ustanovení § 2 odst. 2 ZoR. Skutečnost, že při konstrukci dodání závazků byla zohledněna náplň řady ustanovení ZoR, nelze zaměňovat se zdůvodněním v podobě legislativní vazby, tedy že konkrétní ustanovení ZDP ve své úpravě zahrnuje konkrétní znění textu ZoR (právní vazba by v tomto případě musela znít v podobě, že se nedodávají závazky související s pohledávkami, u nichž zvláštní právní předpis neumožňuje tvorbu daňových OP).

Dodání závazků má širší rozsah, než pouhou zrcadlovou vazbu na předkladateli zmiňované ustanovení § 2 odst. 2 ZoR, což kromě textu zákona dokládá podrobně i důvodová

zpráva. Dokladem tohoto tvrzení je právě fakt, že v textu § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP jsou taxativním výčtem vymezeny závazky, na které se dodanění nevztahuje, a záměrně není přímo provedena vazba na § 2 odst. 2 ZoR, což umožňuje provádět zpřesnění či úpravy ve vazbě na konkrétní účel u každého z daných ustanovení odlišně a nezávisle (i když významná obsahová souvislost obou ustanovení bude vždy existovat).

Abychom předešli případným nedorozuměním, považujeme za nutné upozornit na základní věcné a právní aspekty úpravy dodanění závazků.

**Podstatou této úpravy je zvýšení základu daně z příjmů dlužníka o hodnotu neuhrazeného závazku,** pokud nebyl za výše uvedených podmínek dosud uhrazen. Ustanovení nelze chápat jako trest, ale ani jako pouhou reciproční „zrcadlovou“ úpravu proto, že kromě **zajištění spoluúčasti dlužníka na dopadech, které vznikly veřejným rozpočtům v souvislosti s nezbytností řešit pozici věřitelů** a nutnosti vytvořit jim **prostřednictvím tvorby daňových OP** finanční a časový prostor pro využití obvyklých právních nástrojů (soudní řízení, konkurs atd.) při řešení neuhrazených pohledávek, dochází právě prostřednictvím tohoto ustanovení v mnoha případech **k vypořádání nezdaněného prospěchu dlužníka,** který vznikl odběrem neuhrazeného plnění od věřitele. A tento záměr také přímo text zákona, stejně tak jako důvodová zpráva coby významný výkladový instrument jednoznačně deklarují.

A právě s ohledem na výše uvedené je záměrně dodanění závazků pojato nikoliv jako **konečné řešení v podobě nevratného daňového „postihu“ dlužníka,** ale pouze jako dočasné opatření, jehož účinky okamžikem uhrazení závazku věřiteli zanikají.

Text zákona stanoví, že se výsledek hospodaření zvyšuje o „částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela“. Přímou z daného textu je tedy zřejmé, že **jde o jakýkoliv právně existující závazek** (s výjimkou závazků výslovně vyčleněných) **zachycený v účetnictví dlužníka a nikoliv pouze o neuhrazený závazek zaúčtovaný v podobě účetního závazku.**

Právě z důvodu, že kritériem pro „dodanění“ je promlčený nebo 36 měsíců neuhrazený splatný právně existující závazek zachycený v účetnictví a nikoliv vznik konkrétního zdanitelného příjmu, je zajištěn jednoznačný výklad nekomplikovaný různými specifiky účetního řešení daného právního závazku a proto také není v zákoně zanesen text, že vznik závazku u dlužníka představoval zdanitelný příjem u věřitele. Naopak je uvedeno, že toto ustanovení o dodanění závazků se „nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů“. Tímto textem je jednoznačně řešen pouze závazek související s podnikáním příslušné právnické osoby (neboť závazek je nedílnou součástí podnikání a tedy dosahování zdanitelných příjmů příslušného poplatníka) a oblasti, které nemají být dodaněním postiženy, jsou řešeny konkrétním taxativním výčtem v daném ustanovení.

Pokud se tedy tato kategorie právních závazků nebude v daném okamžiku dodávat, tak jen proto, že dosud nenastaly podmínky stanovené zákonem – tedy nejde o právně promlčené závazky a nebo závazky po splatnosti starší 36 měsíců.

Tedy například uváděné účty časového rozlišení 383 – výdaje a 384 – výnosy příštích období, které nejsou dle platných účetních předpisů účetním závazkem, jsou však nepochybně právním závazkem zachyceným v účetnictví dlužníka. Uváděný příklad dokládá, že **záměr vycházet z právní podstaty závazku a nikoliv ze složitosti jejich mnohdy velmi odlišného účetního zobrazení byl jedinou možností zajištění jednoznačnosti a jednoduchosti úpravy dodanění neuhrazených závazků.** Pokud nastane situace, že bude vhodné některý ze závazků uvedeným ustanovením nepostihovat, pak je možné tak opět jednoduchým způsobem učinit v podobě jeho vyčlenění.

**Příspěvek 206/17.12.07 – na základě požadavku předkladatele je příspěvek stažen z projednávání KV KDP**

**206/17.12.07 - Tvorba rezerv v případě posunutí plánovaného termínu opravy**

**207/17.12.07 - Tvorba opravných položek k pohledávkám za dlužníky se sídlem v zahraničí**

Předkládá: Ing. Miloš Chmel, MSc, daňový poradce, č. osvědčení 3130

1. Popis řešeného problému

V případě dlužníka se sídlem v zahraničí, který je v konkurzním či vyrovnacím řízení podle zahraniční právní úpravy obdobné zákonu o konkurzu a vyrovnání případně insolvenčnímu zákonu není ze zákona o rezervách zřejmé, zda je možné postupovat podle ustanovení § 8 a tvořit opravné položky k pohledávkám, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

2. Právní úprava

Tvorba opravných položek k pohledávkám za dlužníky v konkurzním a vyrovnacím řízení je vymezena zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (ZoR), a to v § 8 opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkurzním a vyrovnacím řízení.

Opravné položky, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů mohou podle tohoto ustanovení vytvářet poplatníci, kteří vedou účetnictví, až do výše rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek přihlášených u soudu ve lhůtě stanovené usnesením soudu o prohlášení konkurzu nebo povolení vyrovnání. Opravné položky jsou výdajem (nákladem) v tom období, za které se podává daňové přiznání a ve kterém byly pohledávky přihlášeny.

Ke slovu konkurz je uvedena poznámka pod čarou 13c), ke slovu vyrovnání pak poznámka pod čarou 13d). Poznámky pro čarou odkazují na ustanovení zákona 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání (ZKV) platného do 31. prosince 2007. Konkurzní řízení je zákonem o konkurzu a vyrovnání v § 2 označeno legislativní zkratkou „konkurz“, vyrovnací řízení legislativní zkratkou „vyrovnání“.

3. Rozbor právní úpravy

ZoR nijak nevymezuje okruh dlužníků, u kterých je možné tvořit opravné položky podle § 8. V poslední větě odstavce 1 uvedeného paragrafu je určen pouze okruh pohledávek, nikoliv však dlužníků, na které opravné položky tvořit nelze. Jde o pohledávky

- a) které nebyly přihlášeny ve lhůtě dané usnesením soudu,
- b) pohledávky vyloučené v ustanovení § 2 odst. 2 ZoR.

Z dikce ustanovení § 2 odst. 2 ZoR nevyplývá, že by z tvorby opravných položek byla vyloučena tvorba opravných položek k pohledávkám za dlužníky se sídlem v zahraničí v konkurzním řízení, vyrovnacím řízení či jiném řízení odpovídající ZKV podle zahraniční právní úpravy.

Podle závěrů z koordinačního výboru 831/23.05.01 Vybrané daňové aspekty pohledávek za dlužníky v konkurzním a vyrovnacím řízení s účinností od 1. 1. 2001 je rovněž zřejmé, že zákonem je vymezen pouze okruh pohledávek, ke kterým nelze opravné položky tvořit: „*Daňově uznatelné opravné položky dle § 8 ZoR není vyloučeno tvořit v případech, kdy je osoba věřitele a dlužníka jakkoliv vzájemně spřízněna s výhradami uvedenými v následujícím odstavci*“ (kde je řešena cena obvyklá a je uveden odkaz na § 2 odst. 7 ZSDP).

Poznámka pod čarou 13c) uvádí ustanovení § 20 ZKV a poznámka pod čarou 13d) ustanovení § 50 ZKV. Jak vyplývá z rozhodnutí Ústavního soudu ČR ze dne 22. 6. 1999, č.j. II.ÚS 485/98 a rozhodnutí Ústavního soudu ČR ze dne 2. 2. 2000, č.j. I.ÚS 22/99, poznámka pod čarou není závaznou součástí zákona, je pouhou legislativní pomůckou (II.ÚS 485/98), jejím posláním je pouhé zlepšení přehlednosti a orientace v právním předpisu (I.ÚS 22/99). Poznámky pod čarou 13c) a 13d) k § 8 ZoR můžeme na základě uvedených rozhodnutí Ústavního soudu tedy vyložit tak, že v případě konkurzního či vyrovnacího řízení podle českého právního řádu budou použita tato konkrétní ustanovení uvedeného zákona, tedy ZKV.

Zákonem č. 669/2004 Sb. byl s účinností od 1. ledna 2005 zrušen odstavec 3 § 8 ZoR ve znění: „*V případě, že jde o pohledávky za zahraničními dlužníky, majícími sídlo ve státě, ve kterém neexistuje právní norma odpovídající zákonu o konkursu a vyrovnání, a jde o pohledávky vzniklé po 1. lednu 1991, může poplatník daně z příjmů, který vede účetnictví, vytvořit opravné položky až do výše těchto pohledávek, avšak jen za předpokladu, že jde o pohledávky zajištěné (bankovní zárukou, dokumentárním inkasem, akreditivem apod.), vymáhané u zahraničních soudů, a doba od jejich sjednané splatnosti převýšila období jednoho roku. V tomto případě se opravné položky zruší do výše nesplacené části pohledávek nebo do výše jejich odpisu podle výsledku vymáhání.*“ Z důvodové zprávy (sněmovní tisk č. 718) k návrhu zákona č. 669/2004 Sb. není zřejmé, proč byl uvedený odstavec ze ZoR vypuštěn. Uvedená úprava byla úpravou speciální vzhledem k obecné úpravě opravných položek v ustanovení § 8 odst. 1, 2 i § 8a ZoR a upravovala tvorbu opravných položek k pohledávkám pro určený okruh dlužníků. Z tohoto ustanovení a ze znění § 8 odst. 1 ZoR bylo možné dovodit, že na pohledávky za zahraničními dlužníky, kteří jsou v řízení podle právní úpravy odpovídající ZKV, je možné tvořit opravné položky, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Nařízení rady (ES) č. 1346/2000 v článku 16 stanovuje uznání rozhodnutí o zahájení úpadkového řízení: „*Rozhodnutí o zahájení úpadkového řízení učiněné soudem členského státu, který je příslušný podle článku 3, je uznáváno ve všech ostatních členských státech od okamžiku, kdy nabude účinku ve státě, který řízení zahájil*“, v článku 17 jsou stanoveny účinky uznání rozhodnutí: „*Rozhodnutí o zahájení úpadkového řízení podle čl. 3 odst. 1 má bez dalších formálních náležitostí v kterémkoli jiném členském státě stejné účinky jako podle práva státu, který řízení zahájil, pokud toto nařízení nestanoví jinak a dokud ve výše uvedeném členském státě není zahájeno řízení podle čl. 3 odst. 2.*“

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. dubna 2007 č.j. 8 Afs 9/2006-79, www.nssoud.cz je nesporné, že u zahraničního dlužníka lze „*uplatnit výdaj podle § 24 odst. 2 písm. y) bodu 1 zákona ČNR č. 586/1992, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (zákon o daních z příjmů), tj. hodnotu pohledávky za dlužníkem, u něhož soud zamítl návrh na prohlášení konkursu pro nedostatek majetku. Citované ustanovení požaduje splnění jediné podmínky pro daňovou uznatelnost výdaje, a to příslušné rozhodnutí soudu.*“ V posuzovaném případě šlo o rozhodnutí, ve kterém zdaňovacím období je možné výdaj uplatnit, o daňové uznatelnosti takového výdaje sporu nebylo. Z rozsudku můžeme odvodit, že rozhodnutí Úředního soudu v Heidenheimu, tedy zahraničního soudu, je z pohledu ustanovení daňového zákona postaveno na roveň rozhodnutí soudu českého.

Podle navrhované právní úpravy ZoR, která by měla vstoupit v účinnost dnem 1. ledna 2008 (číslo sněmovního tisku 224, část dvacátá devátá, bod 6) bude možné tvořit opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení za obdobných podmínek jako za dlužníky v konkurzním či vyrovnacím řízení, jak vyplývá i z důvodové zprávy: „v celkovém kontextu však zachovává dosavadní koncepci k vytváření opravných položek za dlužníky, kteří jsou v úpadku.“

#### 4. Navrhované řešení

- a) Na základě výše uvedeného je dle mého názoru zřejmé, že v případě prohlášení konkurzu, povolení vyrovnání, popřípadě jiného řešení úpadku u dlužníka se sídlem v zahraničí, které bude probíhat u zahraničního soudu podle zahraniční právní úpravy odpovídající zákonu č. 328/1991 Sb, o konkurzu a vyrovnání nebo zákonu č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, je možné tvořit opravné položky k pohledávkám podle § 8 Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkurzním a vyrovnacím řízení ZoR.
- b) Pro projednání v koordinačním výboru tento závěr vhodným způsobem zveřejnit.

#### **Stanovisko Ministerstva financí**

S navrhovaným závěrem uvedeným pod písmenem a) v části čtvrté lze souhlasit za podmínky, že půjde o úroveň soudního řešení úpadku dlužníka, že věřitel v daném případě doloží, že pohledávka byla přijata k danému řízení, byla potvrzena její existence v odpovídající výši a že poplatník – věřitel danou pohledávku nepostoupil před ukončením „úpadkového řízení“. Je totiž nezbytné postupovat obdobně a za stejných podmínek, jako může postupovat věřitel při tvorbě daňových OP v souladu s českým právem.

Pokud by k postoupení došlo, pak může věřitel po splnění výše uvedených podmínek využít pouze § 8a ZoR. Není důvod využívat v některých případech „rychlejší“ dosažení 100 % rozvahové hodnoty pohledávky, pokud nedojde k naplnění stejných podmínek, které jsou vyžadovány pro tvorbu daňových OP dle § 8 ZoR ve srovnatelném případě podle českého práva.

## 208/17.12.07 - Příjem ze závislé činnosti ve vztahu k slevám, daňovým bonusům a nezdanitelným položkám po 1.1.2008

Předkládají: Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701  
Ing. Pavel Vontor, daňový poradce, č. osvědčení 3610

### 1. Výchozí situace

V souvislosti s nabytím účinnosti zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů je v § 6 odstavec 9 písmeno e) ZDP zrušeno osvobození pojistného placeného zaměstnavatelem za zaměstnance, toto se naopak zahrnuje do základu daně dle § 6 odst. 13 ZDP. Zákon o daních z příjmů s účinností od 1.1.2008 ve věci věcného vymezení příjmů ze závislé činnosti zůstal stejný jako v roce 2007 (§ 6 odst. 1, včetně výjimek odst. 4, 5, 6). Nově je od 1.1.2008 definován základ daně (§ 6 odst. 13) - "příjmy ze závislé činnosti zvýšené o částku....".

### 2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

V ZDP existují položky (slevy, daňové bonusy a nezdanitelné částky), které lze uplatnit pouze tehdy, jestliže poplatník dosáhl určité hranice příjmů. Jedná se o:

- ✓ **ustanovení § 35ba odstavec 1 písmeno b)** – „sleva na manželku“. Sleva na manželku se poskytuje pokud její vlastní příjmy nepřevyšují částku 38.040 Kč.
- ✓ **ustanovení § 35c odstavec 4** – „roční daňový bonus“. Roční daňový bonus je poskytován za podmínky, jestliže poplatník měl příjem podle § 6, 7, 8 nebo 9, alespoň ve výši šestinásobku minimální mzdy.
- ✓ **ustanovení § 35d odstavec 4** – „měsíční daňový bonus“. Plátce je povinen vyplatit měsíční daňový bonus, jestliže úhrn vyplacených nebo zúčtovaných příjmů za kalendářní měsíc dosahuje alespoň polovinu minimální mzdy.
- ✓ **ustanovení § 15 odstavec 7** – „příspěvky odborovým organizacím“. Takto lze odečíst částku do 1,5% zdanitelných příjmů podle § 6.

Bude srovnávacím kritériem příjem dle § 6 nebo základ daně dle § 6 odst. 13 ZDP – superhrubá mzda? Dle našeho názoru musíme striktně rozlišovat příjmy ze závislé činnosti (§ 6 odst. 1 ZDP, včetně výjimek odst. 4, 5, 6) od způsobu (metodiky) sestavení základu daně. Ve výše uvedených případech se umožňuje uplatnit sleva, bonus (roční, měsíční) či nezdanitelná částka, jestliže příjem dosáhne určité částky. Zákon v daných případech srovnává dvě veličiny - příjem s poměrovou základnou. Zákon nesrovnává základ daně s poměrovou základnou. Z uvedeného důvodu si myslíme, že srovnávacím kritériem bude příjem dle § 6 a ne superhrubá mzda. Ustanovení § 6 odst. 13 ZDP nově vymezuje od 1.1.2008 dílčí základ daně dle § 6, tato úprava však nemá žádný vliv na vymezení příjmu rozhodného pro přiznání výše uvedených slev, daňových bonusů nebo odpočitatelných položek.

### 3. Návrh opatření

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

**Stanovisko Ministerstva financí**

**Souhlas s navrhovaným závěrem.**



## 209/17.12.07 - Osvobozený příjem zaměstnance z důvodu penzijního připojištění a životního pojištění po 1.1.2008

Předkládají: Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701  
Ing. Pavel Vontor, daňový poradce, č. osvědčení 3610

### 1. Výchozí situace

V souvislosti s nabytím účinnosti zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů jsou z pohledu zaměstnance nově vydefinovány osvobozené příjmy z titulu penzijního připojištění a životního pojištění, a to konkrétně v ustanovení § 6 odstavec 9 písmene p) ZDP.

„§ 6 odst. 9 písmeno p) včetně poznámky pod čarou č. 123 zní:

příspěvek zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem poukázaný na účet jeho zaměstnance u penzijního fondu<sup>9a)</sup>, částky pojistného, které hradí zaměstnavatel pojišťovně<sup>34b)</sup> za zaměstnance na pojištění pro případ dožití nebo pro případ smrti nebo dožití nebo na důchodové pojištění, a to i při sjednání dřívějšího plnění v případě vzniku nároku na starobní důchod nebo plný invalidní důchod, nebo v případě, stane-li se zaměstnanec plně invalidním podle zákona o důchodovém pojištění, nebo v případě smrti (dále jen „soukromé životní pojištění“), na základě pojistné smlouvy uzavřené mezi zaměstnancem jako pojistníkem a pojišťovnou, která je oprávněna k provozování pojišťovací činnosti na území České republiky podle zvláštního právního předpisu<sup>89)</sup>, nebo jinou pojišťovnou usazenou na území členského státu Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru, za podmínky, že ve smlouvě byla sjednána výplata pojistného plnění až po 60 kalendářních měsících a současně nejdříve v roce dosažení věku 60 let, v úhrnu však maximálně do výše 24 000 Kč ročně od téhož zaměstnavatele. Toto platí v případech, kdy má právo na plnění z pojistných smluv soukromého životního pojištění pojištěný zaměstnanec, a je-li pojistnou událostí smrt pojištěného, osoba určená podle zvláštního předpisu o pojistné smlouvě<sup>123)</sup>, kromě zaměstnavatele, který hradil pojistné,

---

123) § 51 zákona č. 37/2004 Sb.“.

### 2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

Podle nového znění ZDP jsou z pohledu zaměstnance osvobozeným příjmem příspěvky zaměstnavatele na penzijní připojištění a životní pojištění za zákonem stanovených podmínek, a to v úhrnu však maximálně do výše 24 000 Kč ročně od téhož zaměstnavatele. Problém může způsobit terminologie, kterou zákonodárce do nového ustanovení § 6 odst. 9 písm. p) přenesl z části zákona platného do 31.12.2007, která upravovala náklady zaměstnavatele konkrétně § 24 odst. 2 písm. zj) – penzijní připojištění a zo) – životní pojištění. V případě penzijního připojištění zákon osvobozuje příjem zaměstnance okamžikem „poukázání“ a v případě životního pojištění okamžikem „hrazení“. V kontextu s pokynem D-300, k § 24, bodu 34, ve kterém je upraveno, že „poukázáním příspěvku zaměstnavatele“ se rozumí jeho zaplacením, by se mohlo dojít k závěru, že penzijní připojištění z pohledu zaměstnance bude osvobozeno až okamžikem zaplacení příspěvku zaměstnavatelem na účet penzijního fondu a

životní pojištění okamžikem vzniku závazku (předpisem závazku zaměstnavatele vůči pojišťovně).

Dle našeho názoru záměr zákonodárce nebyl osvobodit příjmy z titulu příspěvků zaměstnavatele na penzijní připojištění a životní pojištění rozdílným způsobem, a myslíme si, že byt' zákonodárce při tvorbě citovaného ustanovení použil rozdílnou terminologii, v obou případech bude z pohledu zaměstnance osvobozený příjem již v okamžiku předpisu závazku zaměstnavatele vůči pojišťovně, a to jak z titulu penzijního připojištění, tak z titulu životního pojištění. Pokyn D-300, k § 24, bodu 34, se v daném případě nepoužije, jelikož tento upravuje okamžik uplatnění daňově relevantního nákladu z pohledu zaměstnavatele.

### 3. Návrh opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat, popř. v novele zákona upravit znění § 6 odst. 9 písm. p) ZDP.

#### **Stanovisko Ministerstva financí**

Zákonodárce do nového ustanovení § 6 odst. 9 písm. p) ZDP, ve znění platném do 31.12.2007 nepřenesl terminologii z ust. § 24 odst. 2 písm. zj) a zo) ZDP, ale byla sloučena textace § 6 odst. 9 písm. u) a písm. w) ZDP, ve znění platném před novelou. U příspěvku zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem byl pojem „poukázaný“ původně použit v kontextu se zněním ust. 30 zákona č. 49/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem. Podle § 27 cit. zákona může příspěvek „platit“ účastník penzijního připojištění nebo třetí osoba nebo zaměstnavatel za zaměstnance.

Ustanovení § 6 odst. 9 písm. p) ZDP a ani předchozí ustanovení § 6 odst. 9 písm. u) a w) nestanoví okamžik, ve kterém dochází na straně zaměstnance k osvobození zmíněného příjmu - to pro účely daňového osvobození u zaměstnance není vůbec důležité (protože tento příjem je osvobozen v jakémkoliv okamžiku). V případě zdanitelného příspěvku (nad stanovený limit pro daňové osvobození) bude pro účely zdanění zmíněného plnění rozhodující okamžik, ve kterém příspěvek zaměstnavatel poukazuje (hradí) nad stanovený limit adresně ve prospěch zaměstnance (tj. poukazuje na jeho účet u penzijního fondu příp. hradí na jeho životní pojištění).

**Závěr: Podle našeho názoru proto není třeba novelou zákona § 6 odst. 9 písm. p) upravovat.**

## 215/17.12.07 - Základní sleva na dani v případě nonrezidentů po 1.1.2008

Předkládají: Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701  
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

### 1. Výchozí situace

V souvislosti s nabytím účinnosti zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů dochází s účinností od 1.1.2008 ke změně zákona o daních z příjmů v oblasti zákonného nároku uplatnění základní slevy na dani (§ 35ba odst. 1 písm. a) a odst. 2 ZDP), a to u poplatníků – nonrezidentů (§ 2 odst. 3 ZDP).

ZDP byl novelizován v následujících ustanoveních:

✓ V § 35ba odst. 2 se slova „**písm. b)**“ nahrazují slovy „**písm. a)**“.

✓ V § 38g odstavec 2 zní:

„(2) Daňové přiznání není povinen podat poplatník, který má příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky podle § 6 pouze od jednoho a nebo postupně od více plátců daně včetně doplatků mezd od těchto plátců (§ 38ch odst. 4). Podmínkou je, že poplatník podepsal u všech těchto plátců daně na příslušné zdaňovací období prohlášení k dani podle § 38k, a vyjma příjmů od daně osvobozených a příjmů, z nichž je vybírána daň srážkou sazbou daně podle § 36, nemá jiné příjmy podle § 7 až 10 vyšší než 6 000 Kč. Rovněž není povinen podat daňové přiznání poplatník, jemuž plynou pouze příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky ze zahraničí, které jsou podle § 38f vyjmuty ze zdanění. **Daňové přiznání za zdaňovací období je ale povinen podat poplatník uvedený v § 2 odst. 3, který uplatňuje slevu na dani podle § 35ba odst. 1 písm. a) až e),** nebo daňové zvýhodnění a nebo nezdanitelnou část základu daně podle § 15 odst. 3 a 4. Daňové přiznání je také povinen podat poplatník, kterému byly vyplaceny nebo který jiným způsobem obdržel příjmy ze závislé činnosti a nebo funkční požitky za uplynulá léta, které se nepovažovaly podle § 5 odst. 4 za jeho příjmy ve zdaňovacím období, kdy byly zúčtovány plátcem daně v jeho prospěch.“

### 2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

Podle nového znění ZDP se v případě nonrezidentů sníží daň za zdaňovací období či za kalendářní měsíc o základní slevu na dani (24.840,-/zdaňovací období, 2.070,- /kalendářní měsíc), pokud úhrn jejich příjmů ze zdrojů na území České republiky podle § 22 ZDP činí nejméně 90% všech jejich příjmů s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně dle § 3 nebo 6, nebo jsou od daně osvobozeny podle § 4, 6, nebo 10, nebo příjmů z nichž je daň vybírána srážkou podle § 36 ZDP.

K novému režimu uplatňování základní slevy na dani pro nonrezidenty důvodová zpráva žádný závěr neuvádí.

## 2.1 Diskriminace poplatníků

Předně je nutno uvést, že do konce roku 2007 ZDP umožňoval snížit daňovou povinnost těmto poplatníkům o základní slevu na dani (7.200,-/zdaňovací období, 600,- Kč/měsíc), aniž by museli splnit jakoukoliv další podmínku. ZDP v daném případě vycházel z předpokladu, že základní sleva na dani je slevou na poplatníka a na tuto má nárok jakýkoliv poplatník, bez ohledu na jeho daňový domicil a bez ohledu, zda příjmy podléhající dani pobíral za příslušný rok jeden den či v průběhu celého zdaňovacího období.

Výše popisovanou změnou dochází s účinností od 1.1.2008 k takové situaci, že rezident ČR si sníží daňovou povinnost o základní slevu na dani, byť podnikal či byl zaměstnán jeden den v roce, a nonrezident, který v ČR podniká či je zaměstnán po celý rok, slevu nemůže uplatnit, jelikož nesplní podmínku – „úhrn příjmů ze zdrojů na území České republiky podle § 22 ZDP činí nejméně 90% všech jejich příjmů s výjimkou příjmů...“. Zejména v případě zaměstnanců (nonrezidentů), nebudou moci tyto uplatňovat u svého zaměstnavatele měsíční základní slevu na dani, jelikož podmínku „90% příjmů z ČR“ jsou schopni prokázat až po uplynutí zdaňovacího období.

Dle našeho názoru ZDP s účinností od 1.1.2008 zavádí nepřijatelnou diskriminaci poplatníků (čl. 39 Smlouvy ES), kdy tento zvýhodňuje rezidenty od nonrezidentů, když jim neumožňuje uplatnit měsíční slevu na dani. To podle našeho názoru platí bez ohledu na to, že v souladu s judikaturou ESD je obecně možné možnost uplatnění obdobného typu slev podmínit určitou výší příjmů ze zdrojů na území ČR, jak se tomu děje předmětnou novelou. Dle našeho názoru nepřijatelná diskriminace je způsobena nemožností uplatnit tyto slevy na dani u daňových nonrezidentů na měsíční bázi i v případech, kdy předmětné procento příjmů ze zdrojů na území České republiky bude splněno a dále vidíme diskriminaci v praktické aplikaci předmětné úpravy tak, jak je popsána dále.

Dle našeho názoru je důvodem této diskriminace také to, že při praktické aplikaci dané nové úpravy bude tuzemský zaměstnavatel nucen v případě, kdy má více zaměstnanců, používat například kritérium občanství pro praktické určení případů, kdy se bude více zaměřovat na doložení toho, zda daný zaměstnanec je či není nonrezident. V případě více zaměstnanců nám nepřipadá reálné, aby s každým zaměstnancem bylo vedeno dlouhé řízení, v rámci kterého by se zjišťovalo splnění či nesplnění podmínek rezidentství dle ZDP v návaznosti na příslušnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Na základě toho se tedy dle našich informací v praxi začínají objevovat doporučení ze strany správců daně, aby například zaměstnavatelé v případě uplatňování slev vyžadovali potvrzení o daňovém rezidentství pouze v případech, kdy zaměstnanec nepředloží český doklad totožnosti. Takový přístup dle našeho názoru je jednoznačně diskriminační. Na druhé straně si v praxi při velkém počtu zaměstnanců mnohdy s minimálními mzdovými prostředky nedovedeme představit jinou realizovatelnou metodu uplatňování slev. Řešení, že potvrzení o rezidentství bude požadováno od všech zaměstnanců nepovažujeme za reálné.

Dalším problémem je, na základě čeho a jak budou správci daně vydávat potvrzení o rezidentství. Prvním problémem je, že půjde například o zaměstnance, který je zaměstnán v ČR od 1.1.2008 a tento zaměstnanec půjde požádat o potvrzení o rezidentství. Na základě čeho správce daně toto potvrzení vydá? Další otázkou je, co když zde bude potvrzení o rezidentství a následně se ukáže, že daná osoba se nakonec rezidentem ve skutečnosti nestala například proto, že se nenaplnily předpoklady pro vznik rezidentství. Může také dojít k tomu, že v průběhu roku dojde k zániku rezidentství. Ve všech těchto případech může mít plátce

potvrzení o rezidentství a přesto na něj mohou nakonec dopadnou negativní důsledky způsobené špatným odvodem zálohy na daň s tím, že v mnohých případech nepůjde ani o případ kdy chybu způsobil zaměstnanec ani o případy kdy chybu způsobil zaměstnavatel.

Je také nutné zohlednit praktickou správu dané agendy. Je otázkou, zda jsou finanční úřady připraveny na příliv velkého množství zahraničních pracovníků většinou s minimem znalostí o věci, kteří budou žádat o vystavení potvrzení o rezidentství.

V daném případě doporučujeme, aby při nejbližší novele ZDP byla provedena oprava, tzn., aby nonrezident mohl uplatnit základní slevu na dani bez naplnění jakýchkoliv dalších podmínek.

## 2.2 Uplatnění základní slevy v daňovém přiznání

Jak z části 2.1. vyplývá, poplatník (nonrezident) v průběhu zdaňovacího období nebude moci požadovat uplatnění měsíční základní slevy u svého zaměstnavatele (neprokáže podmínku „90% příjmů z ČR“), a proto ZDP mu „umožňuje“ základní slevu uplatnit za zdaňovací období, avšak za podmínky, že podá daňové přiznání (§38g odst. 2 ZDP).

Namodelujme si příklad – rezident Slovenska, je zaměstnán v České republice u zaměstnavatele, u kterého podepsal prohlášení (§ 38k odst. 4 ZDP). V průběhu roku mu zaměstnavatel nesnižuje zálohu na daň o měsíční slevu na dani (nesplní podmínku „90% příjmů z ČR“). Po uplynutí roku, zaměstnavatel vystaví zaměstnanci potvrzení o příjmech ze závislé činnosti (§38j odst. 3 ZDP). Poplatník – rezident Slovenska, se rozhodne uplatnit slevu na dani (roční), a proto podá daňové přiznání. Aby správce daně mohl vyměřit přeplatek na dani za příslušné zdaňovací období, bude muset mít jistotu, že tento je oprávněn, tj. zda rezident Slovenska naplnil podmínku „90% příjmů z ČR“. Z tohoto důvodu ve většině případů správce daně zahájí vytykáací řízení (do 30 dnů od podání daňového přiznání - §43 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Jakým způsobem bude poplatník prokazovat naplnění podmínky „90% příjmů z ČR“, když v daňovém přiznání bude uvádět pouze příjmy ze zdrojů na území ČR? Jediným relevantním způsobem, jak prokázat naplnění podmínky, je doložit daňové přiznání ze Slovenska. Toto však poplatník může doložit, až po té, co bude ukončeno vytykáací řízení v ČR a bude mít potvrzení o zaplacené dani v ČR. V daném případě dojde k tzv. „zacyklení“, čímž se dostane poplatník do důkazní nouze, a roční slevu na dani nebude moci uplatnit.

Ve světle výše popsaného příkladu, lze dojít k závěru, že ZDP sice umožňuje nonrezidentům uplatnit roční slevu na dani, avšak při praktické aplikaci zjistíme, že základní roční slevu na dani vlastně uplatnit nelze. V daném případě opět poukazujeme na nepřipustnou diskriminaci poplatníků (čl. 39 Smlouvy ES).

Dále je také nutné zohlednit skutečnost, že v mnoha případech při striktním postupu dle ZDP by k prokázání příjmů ze zdrojů na území ČR nebylo dostatečné ani přiznání, které podává daňový nonrezident v zahraničí. Správně by totiž měl postupovat tak, že při výpočtu předmětného testu by započítával i příjmy, které dle zahraniční právní úpravy vůbec nepodléhají zdanění nebo jsou od daně osvobozeny, ale podle českého ZDP tomu tak není (to mohou být například různé příjmy ze zahraničních státních rozpočtů jako jsou zahraniční sociální dávky a podobně).

Dle našeho názoru nový režim uplatnění základní slevy na dani u nonrezidentů dále přinese:

- ✓ vyšší pracnost, administrativu a pracovní zatížení pracovníků FÚ, naroste počet podaných daňových přiznání, kdy jediným důvodem podání bude uplatnění základní slevy, a s tímto souvisí nárůst vytýkacích řízení či mezinárodních dožádání,

a

- ✓ postihne především poplatníky (nonrezidenty), kteří na území ČR vykonávají pouze závislou činnost (občané Slovenska, Polska). Lze předpokládat, že okamžikem, kdy tito zjistí, že zaměstnavatelé jim odmítnou uplatnit měsíční slevu na dani (2.070,- Kč), bude zvýšený počet dotazů na FÚ, stížností na plátce, popř. správních žalob či ústavních stížností.

### 2.3. Uplatňování obdobného kritéria u některých položek do 31.12.2007

V této souvislosti může být argument, že obdobný princip se u některých položek uplatňuje již v současné době. Domníváme se však, že tento argument nemůže obstát, neboť od 1.1.2008 dojde k výraznému zvýšení slevy na dani a hlavně tím, že daný systém bude dopadat na základní slevu na poplatníka, bude se týkat úplně všech poplatníků. Na druhé straně při případné novele ZDP doporučujeme taktéž zvážit výše popsané praktické problémy i u ostatních obdobných položek.

### 3. Závěr

a) V tomto materiálu jsme chtěli poukázat na možné problémy, které novou legislativní úpravou nastanou. Upozornili jsme na nepřipustnou diskriminaci. Z uvedeného důvodu navrhuje, aby při nejbližší novele ZDP byla provedena následující úprava § 35ba odst. 2 ZDP, kdy „**písm. a)**“ **se nahrazuje slovy „písm. b)**“

- c) Do doby, než bude tato případná novela schválena, doporučujeme v souladu s § 55a ZSDP prominout daň z titulu uplatnění základní slevy na dani v případech, kdy v souladu s tím, co je uvedeno v tomto příspěvku, by při striktním postupu dle ZDP správně tuto slevu nebylo možné uplatnit respektive její uplatnění je sporné, neboť v souladu s výše uvedeným se v daném případě jedná o nesrovnalost v uplatňování daňových zákonů.

### Stanovisko Ministerstva financí

a) Počínaje rokem 2008 dojde k radikálnímu zvýšení základní slevy na dani, a to na 24 840 Kč ročně s tím, že daňový nerezident ČR bude moci tuto slevu uplatnit (obdobně jako doposud u dalších slev majících vazbu na osobu poplatníka) jen za podmínky, že prokáže, že jeho celoroční příjmy ze zdrojů na území České republiky činí nejméně 90% všech jeho příjmů. To ve svém důsledku vyvolalo nutnost změny ZDP v tom smyslu, že u zaměstnanců – daňových nerezidentů nelze tuto slevu uplatnit při výpočtu měsíční zálohy na daň a nebo v rámci ročního zúčtování záloh u zaměstnavatele (§ 38h odst. 12 a § 38g odst. 2), ale až po skončení roku a jen v daňovém přiznání. Daňoví nerezidenti, kteří splňují stanovené podmínky, tedy nárok na uplatnění této slevy na dani neztrácejí, pouze dochází k posunu v čase na právo tento nárok uplatnit.

Toto opatření vychází z doporučení Komise Evropských společenství č. 1994/79/ES z 21.12.1993 o zdaňování některých příjmů daňovým nerezidentům. Toto doporučení v zásadě umožňuje členským státům EU do určité míry chránit vlastní daňové příjmy, což

nabývá v podmínkách České republiky na významu především v souvislosti s radikálním cca 3,5 násobným zvýšením základní slevy na dani.

V intencích tohoto doporučení byl limit stanoven na 90%, a to z důvodu zachování konzistentnosti zákona o daních z příjmů, protože stejný limit je zákonem uplatňován v jiných případech - např. při uplatnění slevy na manželku, na plný nebo částečný invalidní důchod a na průkaz ZTP/P, dále při uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě a od r. 2008 též při uplatnění úroků z úvěrů použitých na financování bytových potřeb (půjde-li úvěrové smlouvy uzavřené po 1.1.2008). Podle našeho názoru se v tomto případě proto nejedná o diskriminaci. Novou úpravou jsou v intencích doporučení Komise ES zpřísněny podmínky pro daňové nerezidenty, ale v žádném případě nedochází ex lege (ze zákona) k omezení práva daňových nerezidentů na slevu na dani.

b) Vzhledem k ustanovením § 35ba odst. 2, § 38g odst. 2 a § 38h odst. 12 ZDP, nelze daň prominout podle § 55a ZSDP. Podle tohoto ustanovení lze totiž daň prominout pouze z důvodu nesrovnalostí vyplývajících při uplatňování daňových zákonů, o což se v uvedeném případě nejedná. Mohlo by se jednat příp. o tvrdost zákona, kterou však nelze při prominutí daně podle § 55a ZSDP zohlednit (lze ji zohlednit pouze u prominutí příslušenství daně).

Vzhledem k závažnosti celé situace jsme požádali o vyjádření k dané problematice vybrané odbory ministerstva. Problematiku navrhujeme uzavřít až po poskytnutí vyžádaných stanovisek.

# ÚČETNICTVÍ

## 210/17.12.07 - Účetní období podílového fondu

Předkládá: Ing. Petra Pospíšilová, daňový poradce, č. osvědčení 2309

Předmětem příspěvku je posouzení skutečnosti, zda si může podílový fond zvolit hospodářský rok jako účetní období, tj. účetní období jiné, než jaké používá investiční společnost, která předmětný podílový fond spravuje.

### *Legislativní rámec*

Použití hospodářského roku jako účetního období upravuje § 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění („zákon o účetnictví“), a to ve svém odst. 3:

*„Účetní jednotky, které nejsou organizační složkou státu, územním samosprávným celkem nebo účetní jednotkou vzniklou nebo zřízenou zvláštním zákonem<sup>1c)</sup>, mohou uplatnit hospodářský rok.“*

Odkaz na poznámku pod čarou 1c) přitom upřesňuje, že za zvláštní zákon v tomto případě považuje např. zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách v platném znění.

Odpověď na otázku, zda si může podílový fond zvolit jako účetní období hospodářský rok, tak musí vyplynout z analýzy dvou otázek, a to:

- je podílový fond účetní jednotkou?; a
- pokud je podílový fond účetní jednotkou, není účetní jednotkou vyloučenou z možnosti uplatňovat hospodářský rok podle § 3 odst. 3 zákona o účetnictví?

### *Podílový fond jako účetní jednotka*

Základní vymezení účetních jednotek je uvedeno v § 1 odst. 2 zákona o účetnictví, kdy je pojem „účetní jednotka“ zaveden jako legislativní zkratka pro subjekty, na které se má vztahovat zákon o účetnictví. Přitom výčet těchto subjektů je uveden pod písm. a) až f) tohoto ustanovení a formulačně (jazykově) se tento výčet jeví jako výčet konečný s tím, že podílový fond není možno zařadit pod žádnou z citovaných kategorií (podílový fond není právnickou osobou, zahraniční osobou ani organizační složkou státu; ostatní položky se týkají výhradně fyzických osob). Z tohoto hlediska se pak nabízí závěr, že podílový fond není účetní jednotkou.

Domnívám se však, že takový závěr není správný. Definicí (§ 6 odst. 2 zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování v platném znění) je podílový fond souborem majetku, který náleží všem vlastníkům podílových listů, a není právnickou osobou. Nicméně už ustanovení § 2 odst. 2 vyhlášky č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, uvádí, že tato vyhláška se vztahuje i na podílové fondy. Je zřejmé, že už z titulu postavení vyhlášky, která provádí zákon o účetnictví jako právní normu vyšší právní síly, musí být podílový fond účetní jednotkou, jinak by vyhláška nemohla konstatovat, že se právě na podílové fondy vztahuje její působnost.



Skutečnost, že podílové fondy jsou účetní jednotkou, je však možno dovozovat i z dalších skutečností:

- investiční společnost má povinnost účtovat o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření s majetkem podílového fondu odděleně od předmětu účetnictví svého, z čehož vyplývá, že podílový fond má vlastní předmět účetnictví (viz § 16 odst. 1 zákona o kolektivním investování);
- investiční společnost jako správce a osoba obhospodařující podílový fond je povinna zajistit účtování o předmětu účetnictví podílového fondu tak, aby jí to umožnilo sestavit účetní závěrku za každý podílový fond; ve smyslu § 18 zákona o účetnictví sestavují účetní závěrku právě účetní jednotky;
- účetní závěrka podílového fondu musí být ověřena auditorem podle § 16 odst. 3 zákona o kolektivním investování; zákon o účetnictví předpokládá tuto možnost v § 20 odst. 1 písm. e) a opět v této souvislosti hovoří o účetní jednotce.

Je zřejmé, že jak zákon o kolektivním investování, tak zákon o účetnictví a související vyhláška zacházejí s podílovým fondem jako se zcela samostatnou jednotkou, a to i přes to, že podílový fond není právnickou osobou, a jako takový nemá právní subjektivitu. Na podílový fond se vztahují stejné povinnosti jako na jiné subjekty, které jsou účetními jednotkami. Z těchto právních předpisů tak lze dovozovat, že podílový fond je účetní jednotkou i přes to, že není výslovně uveden v § 1 zákona o účetnictví.

#### *Zákaz použití hospodářského roku*

Vzhledem k tomu, že odpověď na první otázku je kladná, je nutno se dále zabývat otázkou, zda je podílový fond účetní jednotkou vzniklou nebo zřízenou zvláštním zákonem, pro které je v § 3 odst. 3 zákona o účetnictví vysloven zákaz pro použití hospodářského roku jako účetního období. Otázkou tedy je, jaké zvláštní zákony měl zákonodárce na mysli při tvorbě tohoto ustanovení (kromě zákona o vysokých školách, na který je výslovně odkazováno v poznámce pod čarou).

I když je v teoretické rovině možno za zvláštní zákon ve vztahu k zákonu o účetnictví považovat i obchodní zákoník (zákon č. 513/1991 Sb., v platném znění), je taková interpretace nesmyslná, protože obchodní společnosti by pak nemohly jako účetní období používat hospodářský rok, což jistě úmyslem zákonodárce nebylo.

Domnívám se však, že takovým zvláštním zákonem není ani zákon o kolektivním investování, na jehož základě jsou podílové fondy zřizovány. Jako logický by se mohl jevit argument, že podílový fond by měl mít účetní období stejné jako investiční společnost, která takový podílový fond spravuje (tj. v podstatě systém, kdy investiční společnost a všechny podílové fondy jí spravované by měly mít stejné účetní období).

Zákon o kolektivním investování však upravuje i činnost investičních společností a investičních fondů, což jsou z hlediska jejich založení standardní akciové společnosti založené na základě příslušných ustanovení obchodního zákoníku. Zákon o kolektivním investování sám o sobě neobsahuje zákaz volby hospodářského roku jako účetního období pro investiční společnosti, investiční fondy nebo podílové fondy. Lze proto dovozovat, že zákaz použití hospodářského roku se na investiční společnosti a investiční fondy nevztahuje

(obchodní společnosti obecně mohou používat hospodářský rok), a tyto účetní jednotky si mohou za své účetní období zvolit hospodářský rok.

Není proto logický závěr, na jehož základě by si mohla investiční společnost zvolit jako účetní období hospodářský rok, zatímco podílové fondy jí spravované by musely účtovat v kalendářním roce kvůli zákazu § 3 odst. 3 zákona o účetnictví. Ani za těchto okolností by nebyl splněn požadavek, aby podílové fondy účtovaly ve stejném účetním období jako investiční společnost, která je spravuje. Žádný předpis neukládá povinnost investičním společnostem a podílovým fondům, aby účtovaly ve stejném účetním období, a interpretace zákona o účetnictví v tom smyslu, že podílové fondy nemohou účtovat v hospodářském roce nedává žádný smysl, protože ani taková interpretace nemůže zabránit tomu, aby investiční společnost si zvolila jako účetní období hospodářský rok, zatímco jí spravované podílové fondy jako účetní jednotky zřízené na základě zákona o kolektivním investování by byly povinny účtovat v kalendářním roce.

V tomto smyslu se vyjádřila rovněž Česká národní banka jako orgán regulace a dohledu nad kapitálovým trhem. Její sdělení je uvedeno v příloze tohoto příspěvku.

Rovněž důvodová zpráva k zákonu č. 437/2003 Sb., kterým se mění zákon o účetnictví<sup>17</sup>, a kterým byla právě zavedená nová úprava hospodářského roku v § 3 zákona o účetnictví uvádí, že „...*Z možnosti uplatnit hospodářský rok jsou vyjmuty ty účetní jednotky, které jsou přímo napojeny na státní rozpočet a kde by hospodářský rok znesnadnil zúčtování se státním rozpočtem...*“ jako vysvětlení k tomu, kterým účetním jednotkám není umožněno použití hospodářského roku. Z tohoto zdůvodnění nelze žádným způsobem dovozovat, že by zákonodárce za zvláštní zákon považoval zákon o kolektivním investování, když hlavním důvodem pro omezení možnosti uplatnit hospodářský rok pro některé účetní jednotky byla vazba financování těchto účetních jednotek z veřejných rozpočtů.

Z výše uvedených skutečností činím proto závěr, že ustanovení § 3 odst. 3 zákona o účetnictví nebrání podílovým fondům použít jako účetní období hospodářský rok.

### *Závěr*

Podílový fond je účetní jednotkou, která může jako účetní období použít hospodářský rok. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice vhodným způsobem publikovat.

---

<sup>17</sup> viz sněmovní tisk 400/0 rozeslaný poslancům dne 10. července 2003, [www.psp.cz](http://www.psp.cz)

## Příloha:



NA PŘÍKOPĚ 28  
115 03 PRAHA 1

Sekce regulace a dohledu  
nad kapitálovým trhem

V Praze dne 3. října 2007

Č.j.: Sp/514/377/2007

2007/16056/540

Počet stran: 2

Věc

Dotaz z oblasti vedení účetnictví podílových fondů – shoda mezi hospodářským a kalendářním rokem

Dne 22. srpna 2007 pod evid. č. 2007/13917/540 Česká národní banka (dále jen ČNB) obdržela Vaše dotazy týkající se účetnictví tuzemských podílových fondů. Konkrétně dotaz ohledně shody hospodářského a kalendářního roku podílového fondu a dotaz, zda se musí účetní období podílového fondu shodovat s účetním obdobím investiční společnosti, která tento fond spravuje. K uvedenému dotazu sdělujeme následující:

Tuzemské podílové fondy účtují v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon stanoví dle § 3, odst. 2 následující: „Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, není-li dále stanoveno jinak. Účetní období se buď shoduje s kalendářním rokem nebo je hospodářským rokem. Hospodářským rokem je účetní období, které může začít pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období může být kratší nebo i delší než uvedených dvanáct měsíců. Účetní období při vzniku účetní jednotky v období tří měsíců před koncem kalendářního roku nebo při zániku účetní jednotky v období tří měsíců po skončení kalendářního roku nebo hospodářského roku může být o příslušnou dobu delší než uvedených dvanáct měsíců.“

Dále dle § 3, odst. 3 zákona o účetnictví ve znění pozdějších předpisů: „Účetní jednotky, které nejsou organizační složkou státu, územním samosprávným celkem nebo účetní jednotkou vzniklou nebo zřízenou zvláštním zákonem, mohou uplatnit hospodářský rok. Uplatnit hospodářský rok lze pouze po oznámení záměru změny účetního období místně příslušnému správci daně z příjmů nejméně 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období, jinak účetní období zůstává nezměněno. Obdobně postupují účetní jednotky i při přechodu z hospodářského roku na kalendářní rok.“

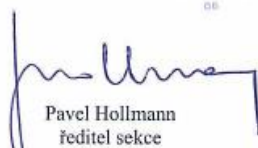
Žádný zákon podílovým fondům tedy neukládá, aby hospodářský a kalendářní rok byl stejný a zároveň není zákonem stanoveno, že účetní období podílového fondu se musí shodovat s účetním obdobím investiční společnosti, která tento fond spravuje.

Zároveň je třeba upozornit, že ČNB může požadovat informace od podílového fondu mimo pravidelné informační povinnosti také vždy například v polovině a na konci kalendářního roku s využitím § 8 zákona o dohledu v oblasti kapitálového trhu a o změně a doplnění

dalších zákonů ve znění pozdějších předpisů. Poskytnutí těchto informací je potřebné pro statistické a analytické účely, zejména pro provádění srovnávacích analýz.

S pozdravem

ČNB ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA  
Sekce regulace a dohledu  
nad kapitálovým trhem  
Na Příkopě 28, 115 03 Praha 1  
os

  
Pavel Hollmann  
ředitel sekce  
regulace a dohledu  
nad kapitálovým trhem

  
Hynek Černý  
ředitel odboru  
kolektivního investování  
a penzijních fondů

## Stanovisko Ministerstva financí

Vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi (dále jen „vyhláška“) v § 2 odst. 1 písm. e) stanoví, že vyhláška se vztahuje také na investiční společnost nebo investiční fondy, tedy na právnické osoby. V § 2 odst. 2 je uvedeno, že vyhláška se vztahuje také na podílový fond, pro který vede investiční společnost oddělené účetnictví. To vyvolává domněnku, že podílový fond je účetní jednotkou.

*K posouzení, zda nebo není účetní jednotkou a k vyvrácení této domněnky je třeba se vrátit do období platnosti zákona č. 248/1992 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech. V uvedeném zákonu v § 14 Obhospodařování majetku v podílovém fondu v odstavci 1 písm. b) byla uložena investiční společnosti povinnost účtovat odděleně o každém podílovém fondu v soustavě podvojného účetnictví a dále bylo stanoveno, že ministerstvo stanoví účtovou osnovu a postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek. Podle tohoto zákona podílový fond nebyl právnickou osobou a tedy ani subjektem povinností a práv.*

*Proto při platnosti tohoto zákona a při tvorbě vyhlášky se stanovilo v § 2 odst. 2, že vyhláška se vztahuje také na podílový fond, a to podle souvisejících ustanovení v předmětných oblastech např. u zisků nebo ztrát z finančních operací, obsahové vymezení přílohy účetní závěrky. I z kontextu těchto ustanovení vyhlášky vyplývá, že podílový fond není účetní jednotkou.*

Na uvedeném pojetí se nic nezměnilo ani vydáním zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, i nadále je stanoveno, že podílový fond není právnickou osobou a že majetek v podílovém fondu obhospodařuje investiční společnost - srov. § 7 odst. 1 nebo také § 16 o účtování majetku v podílovém fondu.

**Podílový fond není (a nikdy nebyl) účetní jednotkou podle § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.** To mimo jiné i proto, že co se týče právnických osob soukromého práva provádí transpozici Čtvrté směrnice Rady 78/660/EHS a směrnic z ní odvozených, pro banky a finanční instituce jde o směrnici 86/635/EHS, které podávají taxativní výčet subjektů a jejich právních forem, na které se směrnice vztahují. Mezi těmito podílové fondy nejsou.

Při současné platnosti **zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů**, kdy v již zmíněném § 16 jsou stanoveny pravidla k účtování o majetku v podílovém fondu (jako svého druhu speciální ustanovení), se může ustanovení § 2 odst. 2 vyhlášky jevit jako nadbytečné. To však nic nemění na již shora uvedeném.

Na základě uvedených skutečností, zejména té že **podílový fond** není účetní jednotkou a tudíž **se na něj nevztahuje ustanovení § 3 odst. 3 zákona o účetnictví**. Změna účetního období u podílového fondu, ke kterému ovšem nevidíme důvod, by tak byla možná pouze prostřednictvím investiční společnosti.

## DPH

### 211/17.12.07 - Vracení daně zaplacené v souvislosti s poskytnutím prostředků ze zdrojů Evropské unie na podporu projektů výzkumu a vývoje

Předkládá: Olga Holubová, daňový poradce, č. osvědčení 367

#### 1. Úvod, popis problému

Ke dni 1.1.2008 nabývá účinnosti zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který novelizuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“).

V § 81 se za odstavec 1 vkládá nový odstavec 2, který včetně poznámky pod čarou č. 59a) zní:

*"(2) Nárok na vrácení daně má rovněž osoba, která požádá o vrácení daně zaplacené z prostředků nenávratné zahraniční pomoci nebo z prostředků ze zdrojů Evropské unie poskytnutých jako podpora výzkumu a vývoje z veřejných prostředků podle zákona upravujícího tuto podporu<sup>59a)</sup>, pokud podle pravidel poskytovatele prostředků nemohou být tyto prostředky použity na úhradu daně."*

---

59a) Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu a vývoje), ve znění pozdějších předpisů."

Zákon předpokládá, že bude z prostředků Evropské unie zaplacena daň na vstupu, která bude právě na základě uvedeného ustanovení vrácena, jestliže ji nelze z poskytnutých prostředků hradit. Bude-li nicméně splněna zákonná podmínka nutná pro vrácení daně na vstupu (tj. její prvotní zaplacení z prostředků Evropské unie), budou současně porušena pravidla stanovená Nařízením<sup>18</sup>, které neumožňuje, aby byla z fondu daň na vstupu zaplacena:

#### Čl. 31

*3. Aby byly považovány za způsobilé, musí náklady vzniklé při provádění nepřímé akce splňovat tyto podmínky:*

...

*e) musejí být očištěny od nezpůsobilých nákladů, zejména od identifikovatelných nepřímých daní, včetně daně z přidané hodnoty, ..."*

Jestliže tedy bude předmětné ustanovení zákona vyloženo pouze pomocí výkladu čistě jazykového (gramatického), nebude možno je v praxi uplatnit.

#### 2. Možné řešení

Z důvodové zprávy k novele zákona však vyplývá, že záměrem zákonodárce bylo umožnit vrácení daně za podmínky, že daň nelze z prostředků EU uhradit, to bez ohledu na skutečnost, z jakých zdrojů bude primárně uhrazena:

---

<sup>18</sup> Nařízení Evropského Parlamentu a Rady (ES) č. 1906/2006, kterým se stanoví pravidla pro účast podniků, výzkumných středisek a vysokých škol na akcích v rámci sedmého rámcového programu a pro šíření výsledků výzkumu (2007 až 2013).

*K bodu 8*

*Navrhuje se doplnění § 81 o možnost požádat o vrácení daně z nenávratné zahraniční pomoci (vč. zdrojů EU), která je poskytnuta jako podpora výzkumu a vývoje, a to tehdy, pokud poskytovatel finanční pomoci stanoví podmínku, že z této pomoci nesmí být hrazena daň (DPH). Daň se bude vracet na žádost a za podmínek, které jsou již v § 81 uvedeny.*

Z toho důvodu je třeba zohlednit především teleologický způsob výkladu, jinak by bylo předmětné ustanovení zcela nadbytečné a záměr zákonodárce by nebyl naplněn. Podle Ústavního soudu jsou situace, kdy je nutné odchytil se od jazykového znění zákona. Je to zejména tehdy, jestliže to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona<sup>19</sup>. Proto navrhuji, aby bylo předmětné ustanovení zákona vykládáno tím způsobem, že **bude daň na vstupu vracena při splnění ostatních zákonných podmínek i v případech, bude-li hrazena z jiných zdrojů (např. bude-li ji hradit sám žadatel)**. V důsledku navrhovaného způsobu výkladu předmětného ustanovení, který se mírně odchyluje od výkladu jazykového ve prospěch výkladu teleologického, bude naplněn jeho účel a předmětné ustanovení nezůstane až do nejbližší případné novely zákona o DPH mrtvé.

### 3. Závěr

Navrhuji přijetí a zveřejnění uvedeného výkladu.

**Stanovisko Ministerstva financí**

**Souhlas se závěry předkladatele.**

---

<sup>19</sup> Dalším naprosto neudržitelným momentem používání práva je jeho aplikace, vycházející pouze z jeho jazykového výkladu. Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity. **PI. ÚS 33/97**

Ústavní soud připomněl jako zásadu, že soud není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchytil v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku.

**PI. ÚS 5/05**

## **212/17.12.07 - Vymezení pojmu obhospodařování investičních fondů nebo podílových fondů podle § 54 odst. 1 písm. v) zákona o DPH**

Předkládají: Mgr. Ing. Radek Haliček, advokát  
Ing. Petr Potomský, daňový poradce, č. osvědčení 3276

### **1 Úvod – popis problému**

Uplatnění osvobození u některých finančních činností podle § 54 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („Zákon o DPH“) není vždy jednoznačné a mnohdy není zcela zřetelná hranice mezi plněními, u kterých lze osvobození od DPH uplatnit a u kterých nikoliv. Mezi tuto skupinu činností spadá též obhospodařování investičních fondů a podílových fondů podle § 54 odst. 1 písm. v) zákona o DPH.

V praxi vyvstává otázka, jakým způsobem tyto činnosti definovat, aby nedocházelo k neoprávněnému uplatnění osvobození určitých činností od DPH, případně naopak k jejich nesprávnému zdanění DPH na výstupu.

Skutečnost, že pojem „obhospodařování investičních nebo podílových fondů“ není v současné době v české legislativě definován, přináší na straně plátců DPH nejistotu, zda jimi uplatňované postupy jsou v souladu s českými a evropskými pravidly daně z přidané hodnoty.

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit přístup k posuzování jednotlivých činností, které lze považovat za obhospodařování investičních nebo podílových fondů podle ustanovení § 54 odst. 1 písm. v) zákona o DPH. Sjednocení přístupu by mělo vést především ke zvýšení právní jistoty plátců DPH v dané oblasti a zároveň k výraznému zvýšení kontrolovatelnosti uplatňování osvobození od DPH ze strany správců daně.

Příspěvek zároveň reaguje na judikaturu Evropského soudního dvora, která se problematikou definice služeb obhospodařování investičních fondů nebo podílových fondů v nedávné době zabývala. Jedná se o rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věci *Abbey National* (C-169/04) ze dne 4. května 2006.

### **2 Předmět příspěvku**

V praxi lze identifikovat řadu činností, jejichž ekonomický charakter odpovídá podstatě obhospodařování investičních nebo podílových fondů. Vzhledem k jejich šíři a variabilitě není záměrem příspěvku ani v jeho možnostech plně pokrýt všechny v úvahu přicházející činnosti.

Příspěvek je zaměřen především na ty činnosti, u nichž by z pohledu každodenní praxe bylo přínosné sjednotit jejich DPH režim. Zároveň se jedná o činnosti, u kterých je podle názoru předkladatelů zcela zřejmá souvislost s fungováním uvedených investičních a podílových fondů, tj. jejich ekonomická podstata naplňuje typické znaky obhospodařování investičních a podílových fondů.

### **3 Analýza problému z pohledu platné legislativy**

#### *3.1 Zákon o dani z přidané hodnoty*

Současné znění zákona o DPH neobsahuje definici pojmu „obhospodařování investičních nebo podílových fondů“, přičemž - pokud jde o rozsah osvobozených činností - § 54 odst. 1 písm. v) zákona o DPH pouze odkazuje na zvláštní právní předpis, kterým je podle poznámky pod čarou již neplatný zákon č. 248/1992 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech.

Zákon o investičních společnostech a investičních fondech byl s účinností k 1. květnu 2004 (tj. ke dni vstupu smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost) nahrazen zákonem č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování (dále též „ZKI“).

Zákon o kolektivním investování taktéž neposkytuje definici pojmu obhospodařování. Tento zákon používá slovní spojení „obhospodařování podílových fondů“ resp. „obhospodařování investičních fondů“ (např. § 14 odst. 1 ZKI), či „obhospodařování majetku investičního fondu“ (např. § 4 odst. 6 ZKI) resp. „obhospodařování majetku v podílovém fondu“ (např. § 7 odst. 3 ZKI). Z kontextu zákona jasně nevyplývá vztah mezi těmito pojmy.

Zákon o investičních společnostech a investičních fondech definoval pojem „obhospodařování majetku“ v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu a obhospodařováním majetku investičního fondu jako „správa majetku a nakládání s ním“. Pojem „obhospodařování investičního nebo podílového fondu“ zákon o investičních společnostech a investičních fondech nedefinoval.

### 3.2 Směrnice o společném systému DPH

Na základě čl. 135(1)(g) Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty („Směrnice o společném systému DPH“) členské státy osvobodí od daně z přidané hodnoty plnění představující správu zvláštních investičních fondů, jak je vymezují členské státy (v anglické verzi „*the management of special investment funds as defined by Member States*“). Toto ustanovení bylo v nezměněném znění převzato z čl. 13B(d)(6) Šesté směrnice, kterou Směrnice o společném systému DPH nahradila.

Směrnice o společném systému DPH blíže nespecifikuje konkrétní druhy plnění, které by měly být podle čl. 135 odst. 1 písm. g) osvobozeny od DPH a neobsahuje ani definici pojmu „správa zvláštních investičních fondů“. Z kontextu a z judikatury Evropského soudního dvora je však zřejmé, že pojem „zvláštní investiční fond“ používaný Směrnicí o společném systému DPH je obecným komunitárním pojmem, který není obsahově totožný s pojmem „investiční fond“ ve smyslu ZKI, ale je pojmem širším a zahrnuje všechny typy fondů, které členské státy vymezí pro účely osvobození finanční činnosti správy podle čl. 135(1)(g) Směrnice o společném systému DPH.

### 3.3 Předpisy Evropského společenství v oblasti kolektivního investování

Oblast kolektivního investování je v rámci EU částečně harmonizována. Za účelem koordinace právních a administrativních předpisů týkajících se podniků kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (*Undertakings for collective investment in transferable securities*, „UCITS“) byla vydána Směrnice Rady č. 85/611/EHS. Tato směrnice byla novelizována směrnicemi Rady a Parlamentu č. 2001/107/ES a 2001/108/ES.

Novelizovaná směrnice č. 85/611/EHS definuje postavení UCITS, správcovské společnosti a depozitáře a stanoví rámec pro způsob správy majetku shromážděného v UCITS. Směrnice definuje správcovskou společnost (*management company*) ve vztahu k UCITS jako společnost, jejímž předmětem podnikání je správa (*management*) kolektivního portfolia UCITS. Seznam činností, které jsou považovány za správu kolektivního portfolia, je uveden v příloze II této směrnice. Tento příkladný seznam obsahuje následující funkce, které dále dělí do tří kategorií:

- *Správa investic*
- *Administrativní činnosti*
  - a. Právní služby a účetní služby v rámci správy fondu;
  - b. Dotazy zákazníků,



- c. Oceňování a stanovování cen (včetně daňových příznání);
- d. Sledování dodržování právních předpisů;
- e. Vedení registru podílníků;
- f. Rozdělování zisku;
- g. Vydávání a zpětný odkup podílových jednotek;
- h. Vyrovnání transakcí (včetně odeslání osvědčení);
- i. Vedení záznamů.

- *Marketing*

Článek 5g(1) novelizované směrnice 85/611/EHS dává členským státům možnost poskytnout správcovským společnostem za určitých podmínek právo pověřit výkonem jedné nebo několika ze svých funkcí třetí osobu.

#### **4 Relevantní rozhodnutí Evropského soudního dvora**

Otázkou DPH aspektů činností vykonávaných v rámci správy zvláštních investičních fondů se zabýval rozsudek Evropského soudního dvora ve věci *Abbey National* (C-169/04) ze dne 4. května 2006.

Předmětem tohoto řízení o předběžné otázce bylo mimo jiné posouzení, zda se osvobození od daně z přidané hodnoty v rámci „spravování zvláštních investičních fondů“ podle čl. 13B(d)(6) Šesté směrnice uplatní na služby poskytované externím správcem formou administrativních činností při správě fondu.

Z rozhodnutí Evropského soudního dvora vyplývají následující závěry:

- Pojem „správa zvláštních investičních fondů“ má v rámci komunitárního práva svůj vlastní, nezávislý obsah, který členské státy nemohou měnit
- Čl. 13B(d)(6) Šesté směrnice pokrývá zvláštní investiční fondy bez ohledu na jejich právní formu
- Cílem osvobození operací souvisejících se spravováním zvláštních investičních fondů od daně podle čl. 13B(d)(6) Šesté směrnice je zejména ulehčit malým investorům investování peněz do investičních fondů. Toto ustanovení má zabezpečit, aby byl společný systém DPH daňově neutrální, co se týče výběru mezi přímým investováním do cenných papírů a investováním prostřednictvím subjektů kolektivního investování. Z toho plyne, že operace, kterých se týká osvobození od daně, jsou operace, které jsou specifické pro činnost subjektů kolektivního investování.
- Do oblasti osvobozených operací tudíž spadají mimo činností správy investic také administrativní činnosti samotných subjektů kolektivního investování (viz „administrativní činnosti“ uvedené v příloze II novelizované směrnice 85/611/EHS), které představují specifické funkce subjektů kolektivního investování.
- Osvobození se naopak nevztahuje na činnosti depozitáře subjektů kolektivního investování. Tyto činnosti totiž nespádají pod spravování subjektů kolektivního investování, ale pod kontrolu a dohled nad činnostmi těchto subjektů, jejichž cílem je zabezpečit, aby spravování subjektů kolektivního investování bylo vykonáváno v souladu se zákonem.

- Pojem „spravování zvláštních investičních fondů“ obsažený v čl. 13B(d)(6) Šesté směrnice je vymezen v závislosti na povaze poskytovaných služeb, a nikoliv v závislosti na osobě poskytovatele nebo příjemce služby.
- Znění Šesté směrnice v zásadě nevylučuje, aby se spravování zvláštních investičních fondů skládalo z různých odlišných služeb, které mohou spadat pod pojem „spravování zvláštních investičních fondů“ na které se může vztahovat osvobození od daně, i když jsou poskytovány externím správcem.
- Ze zásady daňové neutrality vyplývá, že subjekty musejí mít možnost vybrat si způsob organizace, který jim z hospodářského hlediska vyhovuje nejlépe, aniž by podstupovaly riziko, že jejich činnosti budou vyloučeny z osvobození od daně. Z toho vyplývá, že služby spravování poskytované externím správcem v zásadě spadají do oblasti osvobození od DPH podle čl. 13B(d)(6) Šesté směrnice.
- Služby poskytované externím správcem však musí představovat samostatný a zřetelný celek, který splňuje specifické a podstatné prvky činnosti správy zvláštních investičních fondů. Pouhá technická nebo hmotná plnění, jako je např. poskytnutí informačního systému, osvobození podle čl. 13B(d)(6) Šesté směrnice nepokrývá.
- Administrativní a účetní služby v rámci správy fondu poskytované externím správcem spadají pod pojem „spravování zvláštních investičních fondů“, pokud tvoří samostatnou skupinu posuzovanou jako celek a jsou specifické a podstatné pro spravování zvláštních investičních fondů.

Rozhodnutí Evropského soudního dvora je založeno na ustanoveních Šesté směrnice, kterým odpovídá čl. 135(1)(g) Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Závěry Evropského soudního dvora ve věci *Abbey National* (C-169/04) jsou tak plně relevantní i v současné době.

Příloha obsahující seznam administrativních činností je obsažena ve směrnici týkající se UCITS. Evropský soudní dvůr se na ni nicméně odvolává jako na výkladovou pomůcku ohledně pojmu „spravování zvláštních investičních fondů“ obecně. Rozsah osvobození tak, jak jej ESD vymezil v rozsudku ve věci *Abbey National*, s odkazem na tuto přílohu, by měl být shodný pro všechny typy fondů, které ten který členský stát vymezil pro účely osvobození finanční činnosti správy podle čl. 135(1)(g) Směrnice o společném systému DPH.

## 5 Daňově - správní praxe uplatňovaná ve vybraných evropských státech

Na základě průzkumu provedeného v ostatních evropských státech vyplývá, že rozsudek Evropského soudního dvora ve věci *Abbey National* (C-169/04) má významný dopad při uplatňování osvobození od DPH u činností souvisejících se správou zvláštních investičních fondů. V některých případech došlo ke změně stávajícího přístupu příslušných správců daně s tím, že s účinností od vynesení rozsudku je nově akceptováno osvobození od daně za podmínek v rozsudku uvedených.

Níže uvádíme stručný komentář týkající se vybraných států a přístupu správců daně k dané problematice.

### *Velké Británie*

Jako reakce na *Abbey National* byl ve Velké Británii vydán pokyn HM Revenue and Customs, který zcela zásadně mění dosavadní přístup HMRC k dané problematice. HMRC v reakci na *Abbey National* připouští, že pod pojem správa investičních fondů spadají také administrativní a účetní služby v rámci správy investičních fondů, pokud tvoří samostatný

zřetelný celek a jsou specifické a podstatné pro spravování zvláštních investičních fondů, bez ohledu na to zda jsou poskytovány interním či externím správcem fondu.

HMRC specifikuje, že pro uplatnění osvobození není nutné, aby externí správce fondu zajišťoval veškeré „administrativní činnosti“ uvedené v příloze II novelizované směrnice 85/611/EHS.

Co se týče služeb poskytnutých po 1. říjnu 2006, HMRC bude akceptovat jejich zpětné osvobození.

#### *Irská republika, Dánsko a Lucembursko*

Irská republika, Dánsko a Lucembursko posuzovaly výše uvedené činnosti spojené se správou investičních fondů jako osvobozené již před zveřejněním rozsudku *Abbey National* a považují tak rozsudek za potvrzení správnosti daného přístupu.

#### *Švédsko*

Ve Švédsku se v souvislosti s rozsudkem začalo ve srovnání s předchozí praxí uplatňovat osvobození u administrativních činností uvedených v příloze II novelizované směrnice 85/611/EHS.

#### *Nizozemí*

Na základě praxe aplikované nizozemským správcem daně před uveřejněním rozsudku bylo pro osvobození klíčové, zda poskytovatel služeb spojených se správou investičního fondu měl oprávnění k rozhodování týkajícím se zejména investic a investiční strategie. Pokud nikoliv, osvobození obecně nebylo akceptováno.

Vzhledem ke skutečnosti, že rozsudek *Abbey National* nepodmiňuje osvobození tímto způsobem, došlo v praxi ke změně tohoto přístupu ve srovnání se stavem před vynesením rozsudku.

#### *Norsko*

V Norsku byl v souvislosti s *Abbey National* vydán pokyn pro jednotlivé správce daně, který stanoví, že veškeré podobné případy mají být od roku 2007 posouzeny ve shodě se závěry Evropského soudního dvora.

## **6 Navrhované řešení**

Z výše uvedené analýzy vyplývá podle názoru předkladatelů následující.

Pojem „zvláštní investiční fondy“ použitý v čl. 135(1)(g) Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty zahrnuje v České republice investiční fondy a podílové fondy, a to jak standardní fondy, tak speciální fondy určené pro veřejnost a speciální fondy kvalifikovaných investorů ve smyslu zákona o kolektivním investování a bez ohledu na to, na jaká aktiva je zaměřena investiční politika fondu.

Pojem „obhospodařování“ použitý v § 54 odst. 1 písm. v) zákona o DPH obsahově odpovídá pojmu „management“ obsaženému v čl. 135(1)(g) Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Pojem „obhospodařování“ nelze vykládat na základě českých právních předpisů (např. na základě zákonů upravující kolektivní investování), neboť se jedná o koncept, který má v souladu s judikaturou Evropského soudního dvora svůj vlastní nezávislý obsah.

V souladu s judikaturou Evropského soudního dvora zahrnuje pojem „management“ resp. „obhospodařování“ nejen správu majetku ve fondu a nakládání s ním, ale i všechny další činnosti, které jsou specifické pro funkci fondů kolektivního investování, zejména administrativní činnosti uvedené v druhé odrážce přílohy II novelizované směrnice 85/611/EHS.

Osvobození od DPH by mělo být uplatněno u těchto činností specifických a nezbytných pro fondy kolektivního investování bez ohledu na to, kým jsou poskytovány (tj. zda jsou poskytovány správcovskou společností nebo třetími osobami).

Osvobození by mělo být aplikováno v případě, kdy jsou dané služby poskytovány podílovým fondům nebo investičním společnostem, a tato plnění tvoří samostatnou skupinu posuzovanou jako celek a jsou specifická a podstatná pro spravování zvláštních investičních fondů.

Za služby tvořící samostatnou skupinu jako celek je možno považovat službu poskytovanou jedním poskytovatelem, která se skládá z kombinace několika níže uvedených plnění specifických a podstatných pro fondy kolektivního investování, a to za předpokladu, že tato služba pokrývá určitou ucelenou oblast fungování fondu.

V daném případě je tak možno hovořit o balíčku či kombinaci služeb jako je např. poskytování:

- komplexních účetních, daňových a auditních služeb
- poskytování právních služeb spočívajících v komplexním zajištění právních aspektů fungování fondu či
- kompletní zajištění zpracování informační strategie vůči zákazníkům (provozování zákaznické infolinky, příprava a aktualizace informačních webových stránek fondu apod.).

Za služby tvořící samostatnou skupinu jako celek je také možno považovat individuální služby, u kterých je vzhledem k jejich specifčnosti možno tuto podmínku považovat bez dalšího za splněnou. Tyto služby jsou tak osvobozeny i v případě, že je poskytovatelem poskytnuta pouze jedna takováto služba pokrývající určitou ucelenou oblast fungování fondu. Jako příklad takto osvobozených služeb lze uvést vypořádání transakcí či vedení seznamu podílníků resp. akcionářů fondu.

Mezi služby, které lze podle názoru navrhovatelů jednoznačně označit jako činnosti specifické a podstatné pro fondy kolektivního investování, mimo jiné patří:

- Vedení účetní a jiné dokumentace;
- Audit účetní závěrky fondu;
- Vedení seznamu podílníků resp. akcionářů fondu;
- Oceňování majetku fondu;
- Výpočet aktuální hodnoty cenných papírů emitovaných fondem;
- Sestavování daňových přiznání fondu, daňové poradenství
- Právní služby v rámci správy fondu;
- Služby v oblasti investičního poradenství;
- Vypořádání transakcí;
- Poskytování informací pro periodické výkazy a hlášení;

- Zpracování periodických výkazů a hlášení pro investory, ČNB apod.;
- Výplata výnosů;
- Emitování a následný odkup podílových jednotek;
- Sledování dodržování regulatorních právních předpisů (compliance);
- Provozování zákaznické infolinky;
- Tvorba a provozování informačních webových stránek pro klienty fondu kolektivního investování;

Definice těchto služeb jako činností specifických a podstatných pro fondy kolektivního investování odpovídá a je v souladu s výše popsanou judikaturou Evropského soudního dvora.

## 7 Závěr

V případě, že činnosti specifické a podstatné pro fondy kolektivního investování tvoří samostatnou skupinu posuzovanou jako celek (jak definováno výše), jsou daná plnění osvobozena od daně z přidané hodnoty podle § 54 odst. 1 písm. v) zákona o DPH.

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěry k popsané problematice, jak jsou uvedeny v části 5. *Navrhovaná řešení*, zapracovat do některého z pokynů rady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

**MF souhlasí s návrhem předkladatelů.**

**MF samozřejmě plně respektuje rozsudek ESD C-169/04 (Abbey National) a považuje za služby obhospodařování investičních nebo podílových fondů podle § 54 odst. 1 písm. v) ZDPH ty služby, které tvoří zřetelný celek a jsou zároveň specifické a nezbytné pro obhospodařování fondů. Služba tak již ze své podstaty musí splňovat výše uvedené podmínky, aby byla osvobozena od daně podle tohoto ustanovení. Tyto znaky tak nesplní některé služby uvedené v části 6 příspěvku, jsou-li poskytovány samostatně.**

## Spotřební daně, ekologické daně

### 213/17.12.07 - Bezplatné předání odpadních olejů uživatelům

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

#### 1. Výchozí situace

V souvislosti s nabytím účinnosti zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů je v části jedenácté (čl. XVIII a XIX), která novelizuje zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“), doplněno hospodaření s odpadními oleji, u kterých dochází ke zvýšení sazby daně z nuly na 660 Kč / 1000 litrů.

Z důvodové zprávy k původní změně zákona :

„Z doplněného znění zákona vyplývá povinnost daň přiznat a zaplatit těm zdrojům znečištění, které spalují odpadní oleje neekologickým způsobem. Ze současné struktury využití odpadních olejů pro výrobu tepla vyplývá, že převážná část statisticky podchycených a takto využívaných olejů bude **osvobozena** od spotřební daně, protože je spotřebována v rámci mineralogických postupů. Zbývající část odpadních olejů použitých pro výrobu tepla bude zdaněna.“

Pohyb osvobozených vybraných výrobků od daně dle zákona ale předpokládá, že bude prováděn zejména uživateli.

#### 2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

##### 1.1.1. 2.1 Uživatel a odpadní oleje

V praxi dochází k případům, kdy provozovatelé kovoobráběcích dílen, autoservisů, zpracovatelů odpadů, kovohutí apod. vyrábí, či přijímají odpadní oleje, které následně **bezplatně předávají** likvidátorům těchto odpadních olejů. Tito likvidátoři tyto minerální oleje likvidují v souladu se zákonem o odpadech, či jinak využívají. Do konce roku 2007 jsou tyto odpadní oleje osvobozeny, pokud jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro výrobu tepla [§ 49 odst. 3 zákona]. Tyto odpadní oleje se následně přijímaly a užívaly bez zvláštního povolení. Od 1.1.2008 dochází ke změně tohoto ustanovení.

Od daně jsou osvobozeny odpadní oleje uvedené v § 45 odst. 1 písm. d), které jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo použity k mineralogickým postupům nebo v metalurgických procesech [§49 odst. 3 zákona].

Pokud budou ale odpadní oleje použity pro jiné účely, než je pohon motorů nebo výroba tepla, pak budou tyto odpadní oleje osvobozeny podle ustanovení § 49 odst. 1 zákona. Pokud bude osoba tyto oleje přijímat, či získávat (např. veřejné autoservisy při výměně olejů v motorových vozidlech) a bude tyto oleje dál bezplatně předávat k likvidaci, pak nesplňuje podmínku ust. § 53 odst. 3 zákona, kdy lze přijímat a užívat tyto odpadní oleje bez zvláštního povolení. Tato osoba bude uživatelem a musí mít zvláštní povolení [§ 13 zákona].

Uživatelé vybraných výrobků osvobozených od daně (dále jen "uživatel") se pro účely zákona rozumí právnická nebo fyzická osoba, která přijímá a užívá, **případně podle § 53 prodává** dalšímu uživateli, vybrané výrobky osvobozené od daně; uživatelé mají postavení daňových subjektů bez povinnosti se registrovat [§ 3 písm. i) zákona].

Minerální oleje osvobozené od daně lze na základě zvláštního povolení [§ 13] také prodávat uživatelům, kterým bylo také vydáno zvláštní povolení, a uživatelům, kteří pro přijímání a užívání minerálních olejů osvobozených od daně zvláštní povolení mít nemusí (odstavce 3 až 5) [§ 53 odst. 1 zákona].

#### **1.1.2. 2.1 Dílčí závěr**

Uživatel může podle výše uvedeného vybrané výrobky přijímat a užívat a v případě minerálních olejů také prodávat jinému uživateli.

#### **1.1.3. 2.2 Bezplatné předání odpadních olejů**

§ 45 (1) zákona

Předmětem daně jsou tyto minerální oleje:

d) odpadní oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 91 až 2710 99,

§ 46 zákona

Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také

g) dnem prodeje nebo **bezplatného předání** odpadních olejů uvedených v § 45 odst. 1 písm. d), které nebyly zdaněny, ke konečné spotřebě pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla,

#### **1.1.4. 2.2 Dílčí závěr**

Pokud bude osoba bezplatně předávat odpadní oleje k likvidaci, pak nelze použít ustanovení § 53 odst. 1 zákona, neboť tato osoba sice přijímá osvobozené minerální oleje, ale neužívá je a ani je neprodává. **Tato osoba nemůže být uživatelem.** Této osobě vzniká povinnost daň přiznat (pokud již olej nebyl zdaněn), neboť tomto případě nelze použít režim osvobození od daně.

### **3. Návrh opatření**

#### **1.1.5. 3.1 Navrhují při nejbližší příležitosti doplnit do zákona text :**

"V § 53 se na konci odstavce 1 doplňuje věta "To platí obdobně i pro bezplatné předání odpadních olejů uvedených v § 45 odst. 1 písm. d)."

#### **1.1.6. 3.1 Návrh na výklad zákona**

Navrhují vykládat ustanovení § 53 odst. 1 zákona v případě použití pro odpadní oleje tak, že je využitelné i pro bezplatné předání těchto odpadních olejů, což je v souladu se záměrem zákonodárce (viz důvodová zpráva v úvodu příspěvku).

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

## Stanovisko Ministerstva financí

Od 1.1. 2008 jsou odpadní oleje podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“) zdaněny sazbou spotřební daně 660 Kč / 1000 l. Odpadní oleje nebyly dosud zdaněny. Bylo zapotřebí proto zavést nový systém zdaňování odpadních olejů.

Byli proto i nově nedefinováni plátcí daně z odpadních olejů. Jsou jimi právnické nebo fyzické osoby, kterým vznikne povinnost přiznat a zaplatit daň

- při prodeji nebo bezplatném předání odpadních olejů uvedených v § 45 odst. 1 písm. d) zákona, které nebyly zdaněny, ke konečné spotřebě pro pohon motorů nebo výrobu tepla
- při použití odpadních olejů uvedených v § 45 odst. 1 písm. d) zákona, které nebyly zdaněny pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla.

Osoby, které prodávají nebo předávají odpadní oleje k výrobě tepla, jsou proto plátcí daně (vyjma osob, které prodávají odpadní oleje osvobozené podle § 49 odst. 3 zákona pro mineralogické potupy a metalurgické procesy).

Do doby, než u odpadních olejů vznikne povinnost přiznat daň a zaplatit, mají odpadní oleje pseudo statut výrobků osvobozených od spotřební daně. Subjekty (právnické nebo podnikající fyzické osoby), které prodávají nebo předávají odpadní oleje uživatelům, kteří je dále užívají podle § 49 odst. 1 (pro jiné účely než je pohon motorů nebo výroba tepla, tj. např. recyklace), musí mít zvláštní povolení pro přijímání a užívání minerálních olejů osvobozených od daně podle § 13 zákona.

Ustanovení § 53 odst. 1 zákona zjednodušeně tvrdí, že minerální oleje lze také prodávat dalším uživatelům, kteří mají povolení k užívání (prodávat vybrané výrobky mezi uživateli lze v rámci zákona pouze u minerálních olejů). Toto ustanovení však explicitně netvrdí, že odpadní oleje lze na základě zvláštního povolení i předávat (u jiných minerálních olejů tento problém nevzniká, protože mají svou hodnotu).

V souvislosti se zněním zákona účinným od 1.1. 2008 proto pojem prodej odpadních olejů zahrnuje i bezplatné předání odpadních olejů dalším subjektům, které mají zvláštní povolení pro přijímání a užívání výrobků osvobozených od daně.

S navrhovaným řešením lze souhlasit. Ministerstvo financí provede úpravu v nejbližší novele zákona.



## 214/17.12.07 - Výklad některých pojmů v zákonech o energetických daních

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

### Úvod

S účinností od 1. ledna 2008 je zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (ZSVR), do české daňové soustavy zavedeny tzv. energetické daně jako další druh nepřímých daní. V zákonné úpravě těchto daní byly použity termíny, které se zatím v daňových zákonech nevyskytovaly. Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit správnou interpretaci vybraných pojmů pro účely energetických daní.

### 1. Metalurgické procesy

#### ZSVR

Podle § 8 odst. 1 písm. e) části čtyřicáté páté ZSVR je od daně osvobozen plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý v metalurgických procesech. Podle § 8 odst. 1 písm. e) části čtyřicáté šesté ZSVR jsou od daně osvobozena pevná paliva určená k použití, nabízená k prodeji nebo použitá v metalurgických procesech. Podle § 8 odst. 2 písm. e) části čtyřicáté sedmé ZSVR je od daně osvobozena elektřina určená k použití nebo použitá při metalurgických procesech.

Pro účely všech energetických daní obsahuje ZSVR totožnou definici metalurgických procesů, která je shodná s definicí metalurgických procesů obsaženou i v novele zákona o spotřebních daních. Metalurgickými procesy se pro účely ZSVR rozumí procesy tepelného zpracování rud a jejich koncentrátů jako výstupního produktu z této činnosti a výroba kovů uvedená v klasifikaci NACE pod kódem DJ 27 „výroba základních kovů a hutních výrobků“.

Podle ZSVR se pro účely ZSVR klasifikací NACE rozumí odvětvová klasifikace ekonomických činností uvedená v nařízení Rady (EHS) č. 3037/90, ve znění nařízení Komise (ES) č. 29/2002 o statistické klasifikaci ekonomických činností v Evropském společenství.

Důvodová zpráva k ZSVR důvody pro osvobození ani bližší vymezení metalurgických procesů pro účely osvobození od daně neobsahuje.

#### Směrnice EU

Zavedením energetických daní se do českého práva implementují příslušné směrnice EU, zejména směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny.

Podle čl. 22 preambule směrnice energetické produkty by měly v zásadě podléhat právnímu rámci Společenství, pokud se používají jako palivo (heating fuel) nebo pohonná hmota (motor fuel). V této souvislosti vyplývá z povahy a logiky daňového systému, že je v oblasti působnosti rámcových předpisů Společenství vyloučeno dvojí použití energetických produktů, použití energetických produktů k jiným účelům než jako palivo nebo pohonná hmota, jakož i mineralogické postupy. Obdobně by se mělo zacházet s elektřinou používanou podobným způsobem.

Podle čl. 2 odst. 4 písm. b) Směrnice se tato směrnice nevztahuje na následující použití energetických produktů a elektřiny:

- dvojití použití energetických produktů. Energetický produkt má dvojití použití, pokud se používá jednak jako palivo, a jednak pro jiné účely než jako pohonná hmota nebo palivo. Za dvojití použití se považuje i použití energetických produktů pro chemickou redukci a v elektrolytických a metalurgických procesech;
- elektřina používaná zejména pro účely chemické redukce a v elektrolytických a metalurgických procesech;
- elektřina, pokud dosahuje více než 50% nákladů na výrobek.

Směrnice neobsahuje vlastní definici metalurgických procesů pro účely vynětí těchto procesů z předmětu regulace Směrnice. Obsah pojmu metalurgický proces pro účely Směrnice také dosud nebyl předmětem rozhodování Evropského soudního dvora. To znamená, že Směrnice dává pravomoc definovat obsah pojmu metalurgický proces plně do kompetence členských států do té míry, že vymezení tohoto pojmu nesmí narušit hospodářskou soutěž v rámci společného trhu EU, např. poskytnutím nedovolené veřejné podpory.<sup>20</sup>

Z výše uvedeného tedy plyne, že rozsah vymezení metalurgických procesů pro účely uplatnění energetických daní je plně v kompetenci členských států EU a v současnosti není předmětem harmonizace v rámci EU.

#### Energeticky náročné procesy zpracování kovů

V rámci primární výroby kovů z nerostů a následného tepelného zpracování produktů primární výroby kovů jsou prováděny operace s vysokou energetickou náročností ve formě tepla spotřebovaného na ohřev materiálu a mechanické energie spotřebované na tváření materiálu.

Otázkou jde, zda všechny nebo jen některé z těchto operací lze pro účely energetických daní považovat za metalurgické procesy pro účely energetických daní a co je rozhodujícím hodnotícím kritériem pro přiznání osvobození. Jedná se zejména o následující technologické operace:

- (i) Rozmrazování a úprava vstupních surovin pro primární výrobu kovů ve formě ingotů
- (ii) Primární výroba kovů z nerostů nebo druhotných surovin
- (iii) Odlévání kovových výrobků z polotovarů (ingotů)
- (iv) Tváření kovů za tepla (např. válcování, kování)

---

<sup>20</sup> Komise EU ve svém rozhodnutí ze 7. února 2007 konstatovala, že osvobození od daně z energií, které přiznává německý zákon o dani z energií pro činnosti týkající se zpracování kovů, jsou v souladu se Směrnicí. Na druhé straně však Komise EU rozhodla, že selektivní osvobození pro výrobce hliníku zavedené ve Francii (C 78/2001), Irsku (C 79/2001) a Itálii (C 80/2001), které se fakticky vztahuje pouze na jediného domácího výrobce, je v rozporu se Směrnicí, neboť jde o zakázanou veřejnou podporu. Přitom vymezení metalurgické činnosti podle § 51 odst. 1 písm. b) německého zákona o energetických daních (BGBl 2006, 1534) pro účely osvobození je velmi široké a zahrnuje též např. tváření kovů za tepla.

(v) Tepelné zušlechťování materiálu, např. kalení, popouštění

Pro účely osvobození daně u energií použitých v metalurgických procesech je podstatné vymezení metalurgických procesů v ZSVR. Podle definice se pro účely příslušných částí ZSVR metalurgickými procesy rozumí:

(i) tepelné zpracování rud a jejich koncentrátů jako výstupního produktu z této činnosti, a

(ii) výroba kovů uvedená v odvětvové klasifikaci ekonomických činností NACE pod kódem DJ 27 „výroba základních kovů a hutních výrobků“.

#### Tepelné zpracování rud a jejich koncentrátů

Pokud jde o tepelné zpracování rud a jejich koncentrátů jako výstupního produktu, nutno tuto definici interpretovat logicky, neboť při čistě gramatickém výkladu by šlo o nepoužitelnou definici. Výstupní produkt z určité činnosti totiž nelze v rámci téže činnosti dále tepelně zpracovávat.

Z použití termínu „ruda“ lze usuzovat na to, že tato definice se týká primární výroby surových kovů, např. výroba surového železa ve vysokých pecích. Termín „koncentrát“ lze vykládat jako výsledek primárního zpracování rud kovů, např. výroba oceli ze surového železa. Při čistě gramatickém výkladu by však z této definice byla vyloučena výroba kovů pouze z druhotných surovin (kovového šrotu) bez použití rud, což však zjevně nebyl záměr zákonodárce, neboť by to šlo proti cílům ekologické daňové reformy (ekologicky a energeticky příznivější využití druhotných surovin by bylo daňově znevýhodněno ve srovnání s výrobou z rud).

Pojem „tepelné zpracování rud a jejich koncentrátů“ přitom lze vykládat jak úzce, tzn. pouze činnosti, které se dějí uvnitř metalurgického zařízení (vysoké pece), tak i široce, tzn. veškeré činnosti, které přímo souvisí s výrobou základních hutních produktů (odlitky, za tepla válcované profily, výkovky).

Vzhledem k tomu, že ZSVR termín „tepelné zpracování rud a jejich koncentrátů“ blíže nevymezuje, mají poplatníci právo vykládat předmětná ustanovení ZSVR široce<sup>21</sup> a uplatnit osvobození na všechny činnosti, které s tepelným zpracováním rud a jejich koncentrátů přímo souvisí<sup>22</sup>. Navíc širší vymezení termínu „výroba kovů“ zabraňuje tomu, aby domácí hutní výrobci byly daňově znevýhodněni oproti výrobcům z jiných států, kde energetické daně neexistují nebo kde se osvobození od energetických daní pro metalurgické procesy vykládá široce.

Jde zejména o následující činnosti, na které lze podle názoru předkladatele uplatnit osvobození podle ZSVR:

<sup>21</sup> Nejnověji podpořil výklad neurčitých pojmů ve prospěch poplatníka Ústavní soud v rozhodnutí I. ÚS 643/06, ve kterém konstatoval, že je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody.

<sup>22</sup> Široká interpretace osvobození by měla být užitá i z toho důvodu, že ZSVR přímo nevyužívá možností osvobození pro energeticky náročné podniky podle čl. 17 odst. 2 Směrnice. Přitom však bylo při zavedení energetických daní deklarováno, že Česká republika zavede energetické daně na minimální úrovni doporučené Směrnicí.

- Úprava a ohřev vstupních surovin, včetně rozmrazování substrátů (ruda, koks, vápenec, ostatní suroviny a přísady, vzduch, voda)
- Výroba surových kovů a jejich následné zpracování fyzikálními (tavení) a chemickými procesy
- Doprava surovin, polotovarů a hotových hutních produktů v rámci výrobních operací
- Výroba hutnických produktů v polotovaru vzniklých při primárním tavení rud

### Výroba kovů

Principu rozumného zákonodárce by odporovalo, aby obsah pojmu „výroba kovů“ pro účely ZSVR byla totožná s obsahem pojmu „tepelné zpracování rud a jejich koncentrátů“. Naopak i ze struktury definice metalurgických procesů v ZSVR plyne, že výroba kovů se týká operací, které následují po tepelném zpracování rud a jejich koncentrátů.

Pro bližší vymezení termínu „výroba kovů“ odkazuje ZSVR na kód DJ 27 klasifikaci NACE<sup>23</sup>. Podle klasifikace NACE platné od 1. března 2008 se stávající kód DJ 27 (NACE Revize 1.1) přesouvá pod kód DJ 24 (NACE Revize 2). To znamená, že v praxi bude nutné použít pro účely ZSVR kód DJ 24. Tento kód obsahuje následující položky:

<b>24</b>		<b>Výroba základních kovů, hutní zpracování kovů; slévárenství</b>
	<b>24.1</b>	<b>Výroba surového železa, oceli a feroslitin, plochých výrobků (kromě pásy za studena), tváření výrobků za tepla</b>
	24.10	Výroba surového železa, oceli a feroslitin, plochých výrobků (kromě pásy za studena), tváření výrobků za tepla
	24.10.1	Výroba surového železa, oceli a feroslitin
	24.10.2	Výroba plochých výrobků (kromě pásy za studena)
	24.10.3	Tváření výrobků za tepla
	<b>24.2</b>	<b>Výroba ocelových trub, trubek, dutých profilů a souvisejících potrubních tvarovek</b>
	24.20	Výroba ocelových trub, trubek, dutých profilů a souvisejících potrubních tvarovek
	<b>24.3</b>	<b>Výroba ostatních výrobků získaných jednostupňovým zpracováním oceli</b>
	24.31	Tažení tyčí za studena
	24.32	Válcování ocelových úzkých pásů za studena
	24.33	Tváření ocelových profilů za studena
	24.34	Tažení ocelového drátu za studena
	<b>24.4</b>	<b>Výroba a hutní zpracování drahých a neželezných kovů</b>
	24.41	Výroba a hutní zpracování drahých kovů
	24.42	Výroba a hutní zpracování hliníku
	24.43	Výroba a hutní zpracování olova, zinku a cínu

<sup>23</sup> Klasifikace EU NACE byla v České republice implementována prostřednictvím zavedení Klasifikace ekonomických činností CZ-NACE s účinností od 1. ledna 2008 (viz Sdělení Českého statistického úřadu ze dne 18. září 2007 o zavedení Klasifikace ekonomických činností CZ-NACE)

<b>24.5</b>	24.44	Výroba a hutní zpracování mědi
	24.45	Výroba a hutní zpracování ostatních neželezných kovů
	24.46	Zpracování jaderného paliva
		<b>Slévárenství</b>
	24.51	Výroba odlitků z litiny
	24.51.1	Výroba odlitků z litiny s lupínkovým grafitem
	24.51.2	Výroba odlitků z litiny s kuličkovým grafitem
	24.51.9	Výroba ostatních odlitků z litiny
	24.52	Výroba odlitků z oceli
	24.52.1	Výroba odlitků z uhlíkatých ocelí
	24.52.2	Výroba odlitků z legovaných ocelí
24.53	Výroba odlitků z lehkých neželezných kovů	
24.54	Výroba odlitků z ostatních neželezných kovů	

Předkladatel je toho názoru, že v uvedeném případě nejde o kombinaci vymezení určitého pojmu slovním popisem a odkazem na klasifikaci NACE jako průnik obou těchto množin. Výroba kovů se totiž obvykle děje formou tepelného zpracování rud a jejich koncentrátů, popř. druhotných surovin, na které se však již vztahuje předchozí část definice metalurgických procesů pro účely ZSVR. Navíc ZSVR odkazuje na celý kód DJ 24 a nikoliv pouze na vybrané skupiny nebo třídy, které se týkají přímo hutních procesů, např. 24.10.1.

Podle názoru předkladatele má termín „výroba kovů“ ve spojení s vymezením podle klasifikace NACE význam pouze ve vztahu k vedlejší nebo doplňkové činnosti poplatníka jako statistické jednotky. Podle čl. 58 Metodické příručky NACE Rev. 2 je každé jednotce pro statistické účely přiřazen jeden kód NACE podle její hlavní ekonomické činnosti. Hlavní ekonomickou činností je taková činnost, která nejvyšší měrou přispívá k přidané hodnotě jednotky. To znamená, že pro statistické účely se všechny činnosti poplatníka podřazují pod jeden kód NACE a to včetně všech vedlejších a doplňkových činností, které ve skutečnosti s hlavní činností poplatníka nemají nic společného, např. poskytování ubytovacích služeb společnostmi s převažující hutní výrobou.

Užší vymezení „výroba kovů“ ve vztahu ke klasifikaci NACE použité v ZSVR znamená, že osvobození podléhá pouze ty činnosti, které skutečně souvisí s výrobou kovů. Osvobození nelze použít u činností, které se výroby kovů bezprostředně netýkají, i když pro statistické účely jsou tyto činnosti zařazeny pod kód DJ 24. Pokud určitá činnost souvisí s výrobou kovů pouze částečně, pak lze osvobození uplatnit pouze poměrně na základě ekonomicky zdůvodnitelných kritérií, např. podle metod uvedených v kapitole 3.2 Metodiky NACE.

ZSVR navíc nestanoví, že osvobození se uplatní pouze u poplatníků, kteří sami metalurgické procesy provádí a nikoliv u jejich subdodavatelů. Naopak princip, že osvobození se uplatňuje ve vztahu k určité činnosti a nikoliv ve vztahu k určitému poplatníkovi, vychází z obecného principu nepřímých daní, kdy není podstatný počet subjektů, prostřednictvím kterých je činnosti podléhající dani prováděna. Například pokud jeden subjekt provádí celý metalurgický proces sám a druhý subjekt využívá také subdodavatele (např. pro ohřev vstupních surovin), měla by být daňová zátěž v obou případech stejná a subdodavatel by měl mít možnost využít také osvobození pro metalurgickou činnost.

## Závěr

Na základě výše uvedených argumentů se osvobození pro metalurgické procesy podle ZSVR uplatní u všech činností uvedených pod kódem DJ 24 klasifikace NACE a to bez ohledu na to, kdo tyto činnosti provádí. To znamená, že u výše uvedených činností se osvobození uplatní následujícím způsobem:

- Rozmrazování, ohřev a úprava vstupních surovin pro primární výrobu kovů – plné osvobození
- Primární výroba kovů tavením vstupních surovin (ruda, druhotné suroviny) – plné osvobození
- Následné odlévání kovových výrobků z roztavených polotovarů – plné osvobození
- Tváření kovů za tepla (např. válcování, kování) a za studena – plné osvobození
- Tepelné zušlechťování materiálu, např. kalení, popouštění – plné osvobození
- Obslužné provozy spojené pouze s metalurgickou výrobou (doprava surovin, polotovarů a hotových výrobků v rámci výrobních provozů, vytápění a osvětlení provozů, včetně sociálního zázemí metalurgických zaměstnanců) – plné osvobození
- Obslužné provozy společné pro metalurgickou a nemetalurgickou výrobu - poměrné osvobození podle ekonomicky zdůvodněného kritéria, např. celkový příkon instalovaných spotřebičů
- Ostatní provozy (např. správa a vedení společnosti) – bez osvobození

## **2. Výroba elektřiny**

Podle § 8 odst.1 písm. b) části čtyřicáté páté ZSVR je od daně osvobozen plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý k výrobě elektřiny. Stejně osvobození se podle § 8 odst. 1 písm. a) části čtyřicáté šesté použije u pevných paliv. Tímto osvobozením je zabráněno dvojímu zdanění, kdy by jinak byla zdaněna jak vstupní energetická surovina (plyn, pevná paliva), tak i výstupní energie ve formě elektřiny.

V praxi existují případy, kdy elektřina není vyráběna v rámci kombinované výroby elektřiny<sup>24</sup> a tepla, přesto se však odpadní teplo z výroby elektřiny používá, nebo naopak je primární výroba tepla a výroba elektřiny je pouze doplňková. Otázkou je, zda i v tomto případě lze použít obecné osvobození od daně u plynu a pevných paliv použitých pro výrobu elektřiny a nebo je nutné daňově zohlednit výrobu, resp. spotřebu odpadního tepla a jak toto případné dodanění.

---

<sup>24</sup> Tzn. výrobně elektřiny nebylo Ministerstvem průmyslu a obchodu ČR vydáno osvědčení o původu elektřiny z kombinované výroby na základě zákona č. 458/2000 Sb., energetický zákon. Např. jde o zařízení, kde je využito odpadní teplo, ale které ještě nebylo budováno jako zařízení pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla ve smyslu zákona č. 406/2000 Sb., o hospodaření energií.

V diskusích se správci daně se vyskytl názor, že ve vztahu ke spotřebovanému odpadnímu teplu je nutno provést dodanění vstupních paliv osvobozených od daně na základě ustanovení § 5 odst. 1 písm. d) části 45. ZSVR (pro plyn), resp. § 5 odst. 1 písm. b) části 46 ZSVR pro pevná paliva. Pro dodanění se podle názorů správců daně pro jednotlivé typy energetických zařízení přiměřeně použije vyhláška č. 439/2005 Sb., kterou se stanoví podrobnosti způsobu určení množství elektřiny z kombinované výroby elektřiny a tepla a určení množství elektřiny z druhotných energetických zdrojů.

Uvedená vyhláška se však zabývá způsobem výpočtu účinnosti u jednotlivých typů energetických zařízení pro účely vydání osvědčení o původu elektřiny a není z ní zřejmé, jak by mělo být dodanění provedeno, neboť tepelná energie bez ohledu na její nosič (pára, horká voda) není předmětem daně.

ZSVR také nestanoví povinnost provést při současné výrobě tepla a elektřiny poměrné zkrácení uplatněného osvobození, např. podle poměru mezi vyrobeným teplem a vyrobenou elektřinou. Přitom pro současnou výrobu elektřiny a tepla nelze použít ustanovení ZSRV o dodání energetických surovin v případech jejich použití na neosvobozené činnosti. V průběhu jediné činnosti je totiž z páry vyrobené spalováním vstupních surovin osvobozených od daně jak vyráběna elektřina, tak je použito i zbytkové tepla na neosvobozenou činnost (např. vytápění výrobních objektů).

Navíc ZSVR na uvedenou vyhlášku neodkazuje ani formou odkazu pod čarou. Uvedená vyhláška není ani zmíněna v důvodové zprávě k ZSVR. Z důvodu nejasnosti daňové legislativy, která nemůže jít k tíži poplatníka, proto předkladatel navrhuje, aby spotřeba plynu a pevných paliv pro výrobu elektřiny se současným využitím odpadního tepla byla osvobozena od daně i v případech, kdy nejde o kombinovanou výrobu elektřiny a tepla v generátorech s minimální stanovenou účinností. Dani bude podléhat pouze vyrobená elektřina. Toto úplné osvobození od daně plynu a pevných paliv použitých pro výrobu elektřiny by mělo platit do té doby, než daňová legislativa stanoví jasný a přesný způsob poměrného dodanění vstupních paliv pro případ využití vyrobeného odpadního tepla.

Pokud by se z plynu nebo pevných paliv vyráběla elektřina pouze po část zdaňovacího období, pak dodanění vstupních energetických surovin se provede pouze pro tu část, ze které se elektřina prokazatelně nevyráběla, např. plyn nebo pevná paliva použitá pro výrobu tepla v období odstávky zařízení produkujícího elektřinu.

### Závěr

Spotřeba plynu a pevných paliv pro výrobu elektřiny je plně osvobozena od daně i v případě, kdy je při výrobě elektřiny současně produkováno teplo a toto teplo je hospodářsky využito. Obdobně se toto úplné osvobození od daně uplatní v případech, kdy jsou sice plyn nebo pevná paliva primárně využita pro výrobu tepla (např. v teplárnách), ale vyrobené teplo (pára) je též využito pro výrobu elektřiny. Pokud je ze spotřebovaného plynu nebo pevných paliv vyrobena alespoň nějaká elektřina, uplatní se na vstupu plné osvobození a poplatník nemá povinnost u plynu a pevných paliv provést jakékoliv dodanění. Situace se posuzuje vždy za celé zdaňovací období jako celek.

### 3. Ekologicky šetrná elektřina

Podle § 8 odst. 1 písm. a) části čtyřicáté sedmé ZSVR je od daně osvobozena ekologicky šetrná elektřina, kterou je také podle § 2 odst. 1 písm. d) bod 4 elektřina vyrobená z emisí metanu z uzavřených uhelných dolů. Podle § 8 odst. 2 je osvobozena elektřina určená k použití nebo použitá k účelům uvedeným v ZSVR.

#### Situace

V praxi dochází k tomu, že emise metanu nejsou z důvodu malé výhřevnosti používány samostatně, ale jsou používány jako součást tzn. palivových směsí, jejichž složení se v čase mění podle vydatnosti metanu v odvětrávaném důlním plynu. Následně je elektřina vyrobená spalováním této směny použita jak k činnostem osvobozeným od daně (např. metalurgické procesy), tak i k činnostem, které osvobozeny nejsou. Obdobně je k osvobozeným i neosvobozeným činnostem využito i teplo vyrobené při spalování této palivové směny.

Otázkou je, zda a případně jak v takovémto případě aplikovat osvobození od daně a zda osvobozená elektřina, resp. teplo musí být prvotně použito pro činnosti osvobozené od daně.

ZSVR tyto otázky vůbec neřeší. Předkladatel je toho názoru, že v případě kombinace ekologicky šetrné a ostatní výroby elektřiny poplatník by měl uplatnit osvobození poměrně podle spotřeby jednotlivých paliv a jejich výhřevnosti.

Pokud jde o použití osvobozené elektřiny pro osvobozené a neosvobozené činnosti, předkladatel je toho názoru, že z ZSVR neplyne povinnost použít osvobozenou elektřinu primárně pro osvobozené činnosti. Naopak kombinace těchto dvou osvobození může být u poplatníka předmětem daňového plánování, které je obecně přípustné.

#### Závěr

U ekologicky šetrné elektřiny se osvobození uplatní podle poměru ekologicky šetrného paliva k ostatnímu palivu spotřebovanému za zdaňovací období. Poplatník nemá povinnost použít osvobozenou elektřinu primárně k osvobozeným činnostem.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

#### **I. Metalurgické procesy**

Zákon č. 261/2007 sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále též „Zákon“), který mimo jiné v částech 45 až 47 upravuje daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny (dále též „ekologické daně“) předpokládá osvobození od těchto daní, pokud je zemní plyn, pevná paliva nebo elektřina (dále též „energetické produkty“) spotřebována také pro tzv. metalurgické procesy.

Úprava ekologických daní vyplývá z požadavků směrnice Rady 2003/96/ES, která obecně upravuje systém zdanění a osvobození od daně; každé osvobození, které tato směrnice připouští, plní určitý účel. U metalurgických procesů se jedná o hospodářský účel realizovaný ve formě daňového zvýhodnění výrobních činností, které jsou vysoce energeticky náročné.

Samotný pojem metalurgických procesů je definován v § 2 odst. 1 jednotlivých částí Zákona a zahrnuje dvě skupiny činností: tepelné zpracování rud a jejich koncentrátů a výrobu kovů uvedenou v klasifikaci NACE (rev. 1.1) pod kódem DJ 27 – výroba základních kovů a



hutních výrobků. S výkladem navrhovatel k oběma skupinám se lze ztotožnit, s výjimkou částečného osvobození činností, které s výrobou kovů částečně souvisí.

Zákon předpokládá osvobození jednotlivých činností/procesů, tedy konkrétních výrobních operací, které jsou energeticky velmi náročné. Osvobození tedy nelze aplikovat na veškerou spotřebu energetických produktů subjekty ani tehdy, pokud jsou jejich činnosti klasifikovány podle hlavní ekonomické činnosti jako „výroba základních kovů, hutních a kovárenských výrobků“. Dále osvobodit nelze ani ty činnosti, které nejsou bezprostředně související s metalurgickými procesy nebo nejsou pro tyto procesy nezbytné.

Z výše uvedeného plyne, že závěry navrhovatele lze částečně akceptovat, avšak znění závěru je nutno upravit následujícím způsobem:

Osvobození pro metalurgické procesy se podle Zákona může uplatnit u tepelného zpracování rud a jejich koncentrátů a u všech činností uvedených pod kódem DJ 27 klasifikace NACE rev. 1.1 (tedy DJ 24 klasifikace NACE rev. 2) a to bez ohledu na to, kdo tyto činnosti provádí. To znamená, že u výše uvedených činností se osvobození uplatní následujícím způsobem:

- Rozmrazování, ohřev a úprava vstupních surovin pro primární výrobu kovů – plné osvobození
- Primární výroba kovů tavením vstupních surovin (ruda, druhotné suroviny) – plné osvobození
- Následné odlévání kovových výrobků z roztavených polotovarů – plné osvobození
- Tváření kovů za tepla (např. válcování, kování) a za studena – plné osvobození
- Tepelné zušlechťování materiálu, např. kalení, popouštění – plné osvobození
- Obslužné provozy spojené pouze s metalurgickou výrobou (doprava surovin, polotovarů a hotových výrobků v rámci výrobní technologie)- plné osvobození
- Vytápění a osvětlení provozů, včetně sociálního zázemí metalurgických zaměstnanců – bez osvobození
- Obslužné provozy společné pro metalurgickou a nemetalurgickou výrobu-bez osvobození
- Ostatní provozy (např. správa a vedení společnosti) – bez osvobození

## **2. Výroba elektřiny**

V § 8 odst. 1 částí 45 a 47 Zákona je stanoveno, že zemní plyn a pevná paliva určená k použití, nabízená k prodeji nebo použitá k výrobě elektřiny nebo pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla v generátorech s minimální stanovenou účinností podle zvláštního právního předpisu, pokud je teplo z kombinované výroby elektřiny a tepla dodáváno domácnostem, jsou osvobozena od daně.

Při výrobě elektřiny mohou v praxi nastat tři odlišné případy: 1) primární výroba elektřiny s případným využitím odpadního tepla, 2) kombinovaná výroba elektřiny a tepla (dále též „KVET“) v generátorech s minimální stanovenou účinností a 3) primární výroba tepla s případnou částečnou výrobou elektřiny.

Zákon aplikuje právní zásady obsažené též ve směrnici Rady 2003/96/ES: zákaz dvojího zdanění (osvobození energetických produktů použitých pro výrobu elektřiny, která bude zdaněná) a zdanění energetických produktů použitých pro výrobu tepla nebo pro pohon motorů.

1) Pokud je primárním účelem použití zemního plynu a pevných paliv výroba elektřiny, jsou veškeré tyto energetické produkty od daně osvobozeny i v tom případě, že dochází k případnému sekundárnímu využití odpadního tepla. V tomto případě je rozdíl mezi primárním a sekundárním účelem natolik zásadní, že nelze v souladu s efektivní a účelnou správou aplikovat druhou zásadu, tedy zdanění energetických produktů použitých pro výrobu tepla nebo pro pohon motorů. Proto budou veškerá pevná paliva a zemní plyn určený

k použití, nabízený k prodeji nebo použitý k výrobě elektřiny osvobozeny, i když dochází k případnému využití odpadního tepla.

2) V případě KVET v generátorech, které splňují minimální stanovenou účinnost, není rozdíl mezi primárním a sekundárním účelem natolik zásadní, aby bylo možno považovat jednu ze zásad natolik marginální, aby nebyla aplikována. Proto pozitivní právní úprava stanovuje, že v případě splnění daných podmínek (minimální stanovená účinnost a dodání tepla domácnostem), jsou všechna pevná paliva a zemní plyn osvobozeny od daně.

3) V procesech společné výroby elektřiny a tepla v jednom výrobním zařízení, pro které nelze aplikovat plné osvobození od daně jako pro KVET z důvodu nesplnění jedné ze stanovených podmínek, lze aplikovat osvobození od daně z pevných paliv a daně ze zemního plynu pro výrobu elektřiny. Daňovým subjektem prokázané množství zemního plynu a pevných paliv použitých pro výrobu elektřiny bude osvobozeno, i když představuje pouze část z celkové spotřeby zemního plynu a pevných paliv v procesu společné výroby tepla a elektřiny. Osvobozen však bude pouze takový podíl vstupních paliv, který odpovídá podílu vyrobené elektřiny ku vyrobenému užitečnému teplu. Je pak na daňovém subjektu, aby v souladu s ustanoveními ZSDP prokázal tvrzené skutečnosti.

Jednoznačný úmysl zákonodárce neosvobozovat od daně veškerý zemní plyn a pevná paliva použitá pro výrobu tepla a marginálního množství elektřiny v jednom výrobním zařízení vyplývá mimo jiné z toho, že na zemní plyn a pevná paliva použitá pouze v parametricky jinak specifikovaném procesu výroby elektřiny a tepla (KVET) lze osvobození od daně aplikovat.

Z výše uvedeného vyplývá tento závěr:

Spotřeba plynu a pevných paliv je osvobozena od daně, pokud jsou pevná paliva a plyn použity pro výrobu elektřiny; pokud je v daném výrobním zařízení výstupní energetická hodnota využitelného užitečného tepla výrazně menší než energetická hodnota vyrobené elektřiny, lze osvobodit všechny plyn a pevná paliva, použitá v tomto výrobním zařízení. V případě kombinované výroby elektřiny a tepla v generátoru s minimální stanovenou účinností podle zvláštního právního předpisu, pokud je teplo z kombinované výroby elektřiny a tepla alespoň z části dodáváno domácnostem, lze osvobodit všechny plyn nebo pevná paliva. Pokud společná výroba elektřiny a tepla v jednom výrobním zařízení nesplňuje stanovené podmínky pro aplikaci plného osvobození jako u KVET, lze osvobodit pouze poměrnou část zemního plynu a pevných paliv, která odpovídá poměru vyrobené elektřiny ku vyrobenému užitečnému teplu v daném zařízení.

### **3. Ekologicky šetrná elektřina**

V případě elektřiny Zákon umožňuje aplikovat osvobození od daně jak na základě výroby tak na základě spotřeby. Pokud je osvobozena elektřina vyrobená z emisí metanu z uzavřených uhelných dolů a pokud při výrobě elektřiny dochází k míchání emisního metanu s dalšími palivy, lze za ekologicky šetrnou považovat pouze takovou část elektřiny, která odpovídá poměru výhřevnosti emisí metanu.

Zákon nijak neupravuje používání ekologicky šetrné elektřiny ve vztahu k účelu jejího použití. Je pro pouze na daňovém subjektu jakým způsobem jaký druh elektřiny použije.

Z výše uvedeného plyne, že je možno akceptovat závěr navrhovatele.