

Ministerstvo financí  
Letenská 15, Praha 1

## **Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 8. 9. 2010**

### **OBSAH**

#### **ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY**

##### **Příspěvky uzavřeny k 8. 9. 2010**

##### **Daň z příjmů**

297/24.02.10 - Účetní a daňová problematika spojená s nájemným hrazeným nájemci – členy bytových družstev a s.r.o. pronajímatelům – bytovým družstvům a s.r.o. ....str. 3

Předkládá: Ing. Bc. Martin Durec

##### **Silniční daň**

304/08.09.2010 - Kombinace denní a roční sazby daně u přípojných vozidel používaných s osobním automobilem zaměstnance.....str. 16

Předkládají: Ing. Pavel Vontor  
Ing. Jiří Hanák

305/08.09.10 - Osvobození od daně po přestavbě vozidla na ekologické palivo.....str. 18

Předkládají: Ing. Pavel Vontor  
Ing. Jiří Hanák

##### **Daň z příjmů**

308/08.09.10 - Výklad ustanovení pro uplatnění slevy na dani z titulu investičních pobídek v případě, kdy je zdaňovací období delší než 12 měsíců .....str. 22

Předkládá: Ondřej Janeček

311/08.09.10 - Vliv kurzových rozdílů na dodanění závazků .....str. 24

Předkládají: Ing. Radislav Tkáč  
Ing. Jiří Nesrovnal  
Ing. Jiří Hanák  
Ing. Aleš Havlín

##### **Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF**

##### **Silniční daň**

306/08.09.10 - Snížení roční sazby daně podle § 6 odst. 9 a 10 ZDS.....str. 27

Předkládají: Ing. Pavel Vontor  
Ing. Jiří Hanák

##### **Daň z příjmů**

310/08.09.10 - Daňový režim příjmů plynoucích českému daňovému nerezidentovi z převodu cenných papírů vydaných obchodními společnostmi se sídlem v ČR.....str. 31

Předkládá: Mgr. Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osvědčení 3661

## **ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY**

### **Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF**

#### **Daň z příjmů**

307/13.10.10 Problematika odbytného u pojistné smlouvy pro účely osvobození od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. l) ZDP..... str. 36

Předkládají: Ing. Jana Antošová  
JUDr. Stanislav Machek

### **Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV**

#### **DPH**

309/08.09.10 - Aplikace osvobození od DPH dle ustanovení § 61 písm. g), zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Předkládají: Ing. Jan Čapek  
Ing. Stanislav Kryl

312/13.10.10 DPH u mezinárodního pronájmu pracovní síly

Předkládá: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252

#### **Daň z příjmů**

314/13.10.10 Cestovní náhrady zahraničního zaměstnance zahraničního zaměstnavatele v případě vyslání na zahraniční pracovní cestu do ČR či v případě místa výkonu práce/pravidelného pracoviště v ČR

Předkládá: JUDr. Dana Trezziová

315/13.10.10 Finanční pronájem hmotného majetku odepisovaného podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP

Předkládá: Ing. Marie Konečná  
Ing. Petr Toman

## ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 8. 9. 2010

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

### DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 297/24.02.10 – MF předkládá stanovisko k doplněnému příspěvku

#### PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

**297/24.02.10 - Účetní a daňová problematika spojená s nájemným hrazeným nájemci – členy bytových družstev a s.r.o. pronajímatelům – bytovým družstvům a s.r.o.**

Předkládá: Ing. Bc. Martin Durec, daňový poradce, č. osvědčení 4106

*Předkladatel doplnil příspěvek za stanoviskem MF.*

V odborných kruzích se objevují otázky týkající se zdaňování nájemného hrazeného nájemci – členy bytových družstev pronajímatelům – bytovým družstvům, a dále otázky ohledně způsobu účetního zachycení tohoto nájemného v účetnictví bytového družstva. Tento příspěvek si proto klade za cíl některé sporné otázky týkající se těchto problémů vyřešit.

#### **1. Podmínky pro osvobození od daně z příjmů právnických osob nájemného hrazeného nájemci – členy bytových družstev pronajímatelům – bytovým družstvům:**

V současnosti existuje několik typů bytových družstev, tj. družstev, jež pronajímají (zejména) části domů (byty, garáže atd.) v jejich vlastnictví svým členům – družstevníkům, jež jsou vůči těmto družstvům v postavení nájemců (dle §221 odst. 2 obch.zák. je družstvo, které zajišťuje bytové potřeby svých členů, družstvem bytovým) - v souladu s ustálenou soudní judikaturou není tato činnost považována za podnikání (bytová družstva samozřejmě mohou vykonávat i jiné činnosti, například pronájem bytů či nebytových prostor nájemcům – nečlenům družstva, nicméně tyto jiné činnosti nebudou v tomto příspěvku pro zjednodušení uvažovány). To, že družstva nejsou v souladu s §18 odst. 8 zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) považována pro účely tohoto zákona za nepodnikatelské subjekty, na věci samozřejmě nic nemění.

Prvním typem bytových družstev jsou družstva zřízená po roce 1958, na jejichž výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních právních předpisů (dále jen „stavební bytová družstva“). Druhým typem jsou bytová družstva, označovaná podle dřívějších předpisů jako „lidová bytová družstva“ (viz např. zákon č. 53/1954 Sb., o lidových družstvech a o družstevních organizacích, ve znění zákonného opatření Předsednictva Národního shromáždění č. 20/1956 Sb., a následující předpisů). Třetím typem jsou pak veškerá ostatní bytová družstva – zejména se jedná o tzv. družstva nájemníků, tj. družstva vzniklá za účelem odkupu domu vč. případného pozemku pod ním od původních majitelů, jimž byly nejčastěji obce, městské části případně i stát (dále jen „nová bytová družstva“).

Dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP jsou od daně osvobozeny příjmy z cenově regulovaného nájemného z bytů, z nájemného z garáží a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů a garáží v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, zřízených po roce 1958, na jejichž výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních právních předpisů. Stanovení tohoto nájemného (tzv. „věcně usměrňovaného nájemného“) je upraveno § 3 vyhlášky č. 85/1997 Sb. o nájemném z bytů pořízených v družstevní bytové výstavbě a úhradě za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů. Dle tohoto ustanovení musí být (zjednodušeně řečeno) věcně usměrňované nájemné stanoveno ve výši tzv. „oprávněných nákladů“, tj. vyhláškou vyjmenovaných nákladů včetně výdajů na technické zhodnocení domu (dále jen „TZ domu“) snížených o případné ostatní příjmy z domu, a dále nesmí zahrnovat zisk a musí být rozpočítáno na jednotlivé družstevní byty dle vyhláškou stanovených pravidel.

Dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP jsou od daně osvobozeny příjmy z nájemného z bytů a garáží v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, označovaných podle dřívějších předpisů jako lidová bytová družstva, a z nájemného z bytů a garáží užívaných společníky nebo členy poplatníků, vzniklých proto, aby se stali vlastníky domů, a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním uvedených bytů a garáží, a to za předpokladu, že u nájemného z bytů budou dodržena pravidla regulace nájemného z bytů platná do 17. prosince 2002 týkající se uvedených bytů, pokud zvláštní právní předpis nestanoví pravidla jiná. Tato pravidla regulace zde představuje Ústavním soudem zrušený výměr MF č. 06/2002, ze dne 15. listopadu 2002, kterým se stanoví maximální nájemné z bytu, maximální ceny služeb poskytovaných s užíváním bytu a pravidla pro věcně usměrňované nájemné v bytě a mění výměr MF č. 01/2002., a to konkrétně 3. část tohoto výměru, dle kterého musí být (zjednodušeně řečeno) toto nájemné stanoveno ve výši výměrem vyjmenovaných nákladů včetně výdajů na TZ domu (tzv. „oprávněných nákladů“) snížených o případné ostatní příjmy z domu, a dále nesmí zahrnovat zisk a musí být rozpočítáno na jednotlivé družstevní byty dle podlahových ploch těchto jednotlivých družstevních bytů.

Z výše uvedeného vyplývá následující:

- a) v případě stavebních bytových družstev jsou příjmy z nájemného bytů a garáží hrazené těmto družstvům jejich členy – nájemci osvobozeny od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného (věcně usměrňovaného nájemného) v souladu s vyhláškou 85/1997 Sb. v platném znění,
- b) v případě lidových bytových družstev a nových bytových družstev jsou příjmy z nájemného bytů a garáží hrazené těmto družstvům jejich členy – nájemci osvobozeny od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s nyní již neplatným výměrem MF č. 6/2002 (případně v souladu s jiným předpisem, jenž tento výměr může v budoucnu nahradit).

## **Závěry k bodu 1**

**1.1** Věcně usměrňované nájemné hrazené nájemci – členy stavebních bytových družstev těmto družstvům - pronajímatelům je osvobozeno od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s vyhláškou 85/1997 Sb. v platném znění,

**1.2** Nájemné hrazené nájemci – členy lidových bytových družstev a nových bytových družstev těmto družstvům - pronajímatelům je osvobozeno od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s nyní již neplatným výměrem MF č. 6/2002 (případně v souladu s jiným předpisem, jenž tento výměr může v budoucnu nahradit).

## 2. Způsoby účtování nájemného hrazeného nájemci – členy bytových družstev

V závislosti na úpravě nájemného v interních družstevních předpisech (např. ve stanovách, v rozhodnutí členské schůze, v nájemních smlouvách uzavřených s nájemci-družstevníky atd.) existují 2 způsoby účetního zachycení předpisu tohoto nájemného a následného použití prostředků z tohoto nájemného družstvem na úhradu nákladů a výdajů z něj hrazených.

2.1. Prvním způsobem účetního zachycení tohoto nájemného v účetnictví bytového družstva (pro účely tohoto příspěvku jej nazvěme „způsob výsledkový“) je standardní účtování předpisu (nejčastěji) měsíčního nájemného, kdy na jedné straně vzniká pohledávka za daným družstevníkem – nájemcem a na druhé straně pak výnos jako „odměna“ pronajímateli – družstvu za pronájem daného bytu nájemci – družstevníkovi. Tento způsob účtování se využívá v případech, kdy je interními družstevními předpisy stanoveno, že jednotliví nájemci-družstevníci měsíčně hradí pronajímateli-družstvu nájemné v předem kalkulované výši. Zpravidla je toto nájemné kalkulováno ve výši na měsíce rozvržených předpokládaných budoucích oprávněných nákladů včetně výdajů na TZ domu, jež během běžného roku či následujících let vzniknou, ponížených o případné ostatní výnosy družstva, jako jsou např. úroky z bankovních účtů, nájemné hrazené nedružstevníky atd.

Příklad účtování (pro zjednodušení jsou příklady účtování v tomto příspěvku vždy ve formátu MD(má dáti) číslo účetní skupiny / D(dal) číslo účetní skupiny):

- Předpis měsíčního nájemného družstevníků 10 tis. MD31 / D60
- Tvorba rezerv na náklady družstva 8 tis. MD55 / D45
- Čerpání rezerv na náklady družstva 8 tis. MD45 / D55

Jak již bylo řečeno, v praxi je pravidlem, že nájemné hrazené družstevníky není stanoveno v tržní výši, ale pouze ve výši předpokládaných oprávněných nákladů včetně výdajů na TZ domu ponížených o případné ostatní výnosy družstva (tzn. bez zakalkulování jakékoliv ziskové přírážky). V takovém případě představují případné kladné hospodářské výsledky obecně pouze zdroj krytí výdajů na TZ domu a těch (oprávněných) nákladů, na jejichž úhradu nebyly tvořeny rezervy.

2.2. Druhým způsobem účetního zachycení tohoto nájemného v účetnictví bytového družstva (pro účely tohoto příspěvku jej nazvěme „způsob zálohový“) je postup aplikovaný zejména stavebními bytovými družstvy, který však postupně převzaly i ostatní typy bytových družstev. Tento způsob účtování se využívá v případech, kdy je interními družstevními předpisy stanoveno, že jednotliví nájemci-družstevníci měsíčně hradí pronajímateli-družstvu zálohy na nájemné s tím, že teprve na konci roku se stanoví nájemné z družstevních bytů, a to nejčastěji ve výši oprávněných nákladů včetně TZ domu, jež během roku vznikly, ponížených o případné ostatní výnosy družstva, a provede se jeho úhrada z těchto záloh na nájemné. Nevyčerpané zálohy na nájemné se pak obvykle převádí do následujících období na úhradu budoucího nájemného. Hospodářský výsledek je při tomto způsobu účtování často nulový.

Příklad účtování:

- Předpis měsíčních záloh na nájemné 10 tis. MD31 / D47 či D32
- Vznik oprávněných nákladů vč. TZ domu 8 tis. MD5x či MD02 / D3x
- Předpis nájemného ve výši ročních oprávněných nákladů včetně TZ domu 8tis. MD31 / D60
- Úhrada nájemného ze záloh na toto nájemné 8 tis. MD47 či MD32 / D31

Oporou pro možnost využívat tohoto způsobu účtování jsou i odstavce 3.2.3 ČUS č. 017 a 3.3.9 ČUS č. 018.

V případě provedení technického zhodnocení na domě dochází v souladu s obchodním zákoníkem v praxi často ke zvýšení členských vkladů jednotlivých družstevníků (tj. ke zvýšení základního kapitálu družstva), a to ve výši tohoto technického zhodnocení. Na úhradu tohoto zvýšení členských vkladů jednotlivých družstevníků se obvykle použijí zálohy na nájemné hrazené těmito jednotlivými družstevníky. Do výpočtu ročního nájemného hrazeného družstevníky se pak toto TZ již nezahrnuje.

Příklad účtování:

- *Vznik TZ domu* 8 tis. MD02 / D3x
- *Zvýšení základního kapitálu družstva* 8 tis. MD35 / D41
- *Úhrada (dalších) členských vkladů jednotlivých družstevníků z jimi uhrazených záloh na nájemné* 8 tis. MD47 či MD32 / D35

### **Závěr k bodu 2**

Bytové družstvo může při účetním zachycení nájemného hrazeného družstevníky používat buď výsledkový způsob účtování (2.1) nebo zálohový způsob účtování (2.2), a to v závislosti na úpravě nájemného interními družstevními předpisy (stanovami, rozhodnutím členské schůze, nájemními smlouvami uzavřenými s nájemci-družstevníky atd.). Způsob účtování by měl být uveden v příloze v účetní závěrce.

### **3. Dodržení podmínek osvobození příjmů z nájemného v případě výsledkového způsobu účtování:**

Jak již bylo řečeno při návrhu řešení Bodu č. 1 tohoto příspěvku, musí být pro účely osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky v souladu s § 19 odst. 1 písm. c) ZDP toto nájemné stanoveno dle určitých pravidel, stanovených buď vyhláškou 85/1997 Sb. (stavební bytová družstva) či bývalým výměrem MF č. 6/2002 (lidová a nová bytová družstva). Jedním z těchto pravidel je i to, že do nájemného nesmí být zahrnut zisk. Zejména v případě výsledkového způsobu účtování nájemného hrazeného družstevníky však družstvo často dosahuje kladných hospodářských výsledků. Otázkou proto je, zda vykázání účetního zisku za dané období znamená vždy automatické porušení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky, tj. porušení pravidla, že nájemné nesmí obsahovat zisk, tedy v podstatě že nesmí být stanoveno v tržní výši (pro zjednodušení zde předpokládejme, že příjmy z nájemného hrazeného družstevníky jsou jedinými příjmy družstva).

Dle mého názoru tomu tak není. V případě, kdy je nájemné hrazené družstevníky kalkulováno pouze ve výši oprávněných nákladů včetně TZ domu (ponížených o případné ostatní výnosy družstva), pak případně vykázáný kladný hospodářský výsledek představuje pouze zdroj financování těchto nákladů a TZ domu.

Navíc v souladu s účetními i daňovými předpisy nelze na výdaje na TZ domu tvořit rezervy, a proto v případě, kdy je v nájemném zakalkulován i příspěvek na TZ domu, dosáhne bytové družstvo v případě výsledkové metody účtování účetního zisku téměř vždy. Proto by bytové družstvo muselo při této metodě účtování porušovat podmínky pro osvobození nájemného hrazeného družstevníky v podstatě pokaždé, a to nikoliv „nesprávným“ stanovením výše nájemného, ale pouhým účtováním v souladu s účetními předpisy. To by postrádalo

jakoukoliv logiku a bylo by to bezpochyby i v rozporu s úmyslem zákonodárce. Z tohoto důvodu proto nemůže pouhé vykázání účetního zisku automaticky znamenat důkaz o porušení cenových předpisů a tedy i o nemožnosti uplatnit osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky.

Podle mého názoru proto bez ohledu na způsob účtování stačí pro posouzení dodržení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky, a to té, že toto nájemné nesmí obsahovat zisk, pouze prokázat kalkulací tohoto nájemného, že neobsahuje jakoukoliv ziskovou přírážku.

### **Závěr k bodu 3**

Pro posouzení dodržení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky, a to té, že toto nájemné nesmí obsahovat zisk, je důležité nikoliv vlastní vykázání kladného hospodářského výsledku, ale obecně pouze ta skutečnost, že do kalkulace tohoto nájemného nebyla zahrnuta zisková přírážka, a tedy, že toto nájemné bylo stanoveno pouze ve výši oprávněných nákladů včetně TZ domu snížených o případné ostatní výnosy družstva.

### **4. Nedodržení podmínek pro osvobození příjmů nájemného hrazeného družstevníky od daně z příjmů právnických osob:**

V případě, kdy nejsou dodržena pravidla regulace při stanovení nájemného z bytů a garáží užívaných družstevníky, tj. nejsou dodrženy podmínky pro stanovení výše tohoto nájemného uvedené ve vyhlášce 85/1997 Sb. (stavební bytová družstva) či v Ústavním soudem zrušeném výměru MF č. 6/2002 (lidová a nová bytová družstva), není možné uplatnit osvobození tohoto nájemného dle § 19 odst. 1 písm. c) ZDP (ostatní možné negativní dopady nedodržení těchto cenových předpisů neuvažujeme). Může k tomu dojít například v případě, kdy není nájemné stanoveno na jednotlivé družstevní byty dle jejich podlahových ploch (lidová a nová bytová družstva) nebo dle způsobu uvedeného ve vyhlášce 85/1997 Sb. (stavební bytová družstva) atd. V takovém případě představuje toto nájemné standardní zdanitelný příjem bytového družstva. V případě účtování výsledkovou metodou nepředstavuje systém danění tohoto příjmu žádný problém – výsledkové účty (účty účtové skupiny č. 60), na něž se měsíčně účtuje předpis tohoto nájemného, představují daňově účinné výnosy, jež po odečtení daňově účinných nákladů dle § 24 ZDP představují základ daně z příjmů právnických osob daného bytového družstva. Problémy mohou nastat až v případě zálohového způsobu účtování nájemného (využití tohoto způsobu účtování není podmíněno daňovým osvobozením příjmů z tohoto nájemného). Není totiž zcela jasné (v praxi existují rozdílné názory na daný problém), zda dani z příjmů podléhá již předpis záloh na toto nájemné (tj. zaúčtování jejich předpisu na účty účtových skupin 32 a 47), nebo až předpis vlastního nájemného, na jehož úhradu se tyto zálohy použijí (tzn. až při účtování na účty účtové skupiny č. 60).

Dle mého názoru podléhá zdanění až vlastní nájemné. V souladu s ustanovením § 23 odst. 2 písm. a) ZDP vychází zákon o daních z příjmů při zdaňování výnosů obecně z hospodářského výsledku vykázaného v souladu s účetními předpisy. Jakékoliv rozdíly mezi účetním hospodářským výsledkem a základem daně pak musí být tímto zákonem definovány. Vzhledem k tomu, že v ZDP není žádné ustanovení, jež by naznačovalo, že zákon o daních z příjmů při zdaňování v tomto případě nerespektuje účetní zachycení nájemného ve výnosech družstva (pakliže je provedeno v souladu s účetními předpisy), nezbyvá než dovodit, že zdanění při zálohovém způsobu účtování podléhá až vlastní předpis tohoto nájemného v účetnictví družstva, a to i kdyby bylo toto nájemné stanoveno pouze ve výši nákladů včetně TZ domu, které během roku družstvu vznikly, ponížených o případné ostatní výnosy tohoto družstva (avšak samozřejmě stále ještě v rozporu s vyhláškou 85/1997 Sb. či výměrem MF č.

6/2002). Případný převod přeplatků záloh na toto nájemné do následujících období na úhradu budoucího nájemného, nemá na zdanění žádný vliv. Rovněž nemá na zdanění obecně vliv ani případné použití záloh na nájemné na úhradu předepsaných dalších členských vkladů jednotlivých družstevníků, kteří tyto zálohy družstvu uhradili (viz bod č.2 tohoto příspěvku).

#### **Závěr k bodu 4**

V případě zálohové metody účtování od daně neosvobozeného nájemného hrazeného družstevníky podléhá zdanění až nájemné zaúčtované do výnosů družstva (účtová skupina č. 60), a to v tom zdaňovacím období a v té výši, v jaké bylo toto nájemné do účetnictví družstva v souladu s účetním předpisy zaúčtováno.

### **5. Problematika bytových společností s ručením omezeným**

V případě tzv. „privatizace bytového fondu“, jsou domy vč. pozemků nabízeny jejich majiteli (nejčastěji obcemi či státem) nájemcům těchto domů k odkupu. Nájemci proto založí bytové družstvo, které dům odkoupí a po jeho splacení původnímu majiteli (obci či ministerstvu) může jednotky v tomto domě převést do vlastnictví jednotlivých družstevníků – nájemců (při analýze Bodu č. 1 tohoto příspěvku byla tato družstva označena za „nová bytová družstva“). V praxi se však stává, že není založeno družstvo, ale společnost s ručením omezeným. Stejně jako v případě bytového družstva, kdy zajišťování bytových potřeb jeho členů není považováno za podnikatelskou činnost, ani takováto společnost s ručením omezeným, založená za účelem zajišťování bytových potřeb společníků, není založena za účelem podnikání, což je plně v souladu s ustanovením § 56 odst. 1 obchodního zákoníku. Jediným rozdílem mezi novým bytovým družstvem založeným za účelem „privatizace bytového fondu“ a společností s ručením omezeným založenou za zcela shodným účelem (dále jen „bytová s.r.o.“) je proto jen a pouze odlišná právní forma. Z tohoto důvodu musí pro tato bytová s.r.o. platit závěry uvedené u bodů č. 1 až 4 tohoto příspěvku obdobně jako platí pro nová bytová družstva. V opačném případě by byla porušena jak zásada rovnosti daňových subjektů, tak i zásada shodného posuzování nově obsažená v § 8 odst. 2 nového daňového řádu platného od 1. 1. 2011, podle kterého správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

#### **Závěr k bodu 5**

Pro bytová s.r.o., tedy společnosti založené za účelem zajišťování bytových potřeb svých členů (společníků), platí ty závěry uvedené v tomto příspěvku, jež se vztahují k novým bytovým družstvům, obdobně, tj.:

- a) nájemné hrazené nájemci – společníky bytových s.r.o. těmto společností - pronajímatelům je osvobozeno od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s nyní již neplatným výměrem MF č. 6/2002 (případně v souladu s jiným předpisem, jenž tento výměr může v budoucnu nahradit) – viz závěr u bodu č. 1,
- b) bytové s.r.o. může při účetním zachycení nájemného hrazeného společníky používat buď výsledkový způsob účtování nebo zálohový způsob účtování, a to v závislosti na úpravě nájemného interními předpisy společnosti (stanovami, rozhodnutím valné hromady, nájemními smlouvami uzavřenými s nájemci-společníky atd.). Způsob účtování by měl být uveden v příloze v účetní závěrce - viz závěr u bodu č. 2,
- c) pro posouzení dodržení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného společníky, a to té, že toto nájemné nesmí obsahovat zisk, je důležité nikoliv vlastní vykázání kladného hospodářského výsledku, ale obecně pouze ta skutečnost, že do kalkulace tohoto nájemného nebyla zahrnuta zisková přírážka, a

- d) v případě zálohové metody účtování od daně neosvobozeného nájemného hrazeného společníky podléhá zdanění až nájemné zaúčtované do výnosů společnosti (účetová skupina č. 60), a to v tom zdaňovacím období a v té výši, v jaké bylo toto nájemné do účetnictví společnosti v souladu s účetním předpisy zaúčtováno - viz závěr u bodu č. 4.

Návrh na opatření:

Po projednání na Koordinačním výboru doporučuji přijaté závěry publikovat.

Zdroje:

[1] ING. MARTA NEPLECHOVÁ: Účetnictví pro bytová družstva a společenství vlastníků jednotek od A do Z včetně příkladů souvztažností, 4. aktualizované vydání, ANAG, Olomouc 2008, ISBN: 80-7263-458-3

[2] PETR PELECH - VLADIMÍR PELC: Daně z příjmů s komentářem k 1. 4. 2006, 7. aktualizované vydání, ANAG, Olomouc 2006, ISBN: 80-7263-341-4

#### **Stanovisko Ministerstva financí odboru 28 účetnictví:**

Odbor 28 chápe, že v rámci problematik, které jsou projednávány na Koordinačním výboru KDP jsou uváděny i právní názory předkladatelů k řešeným otázkám. Odbor 28 však nemůže posuzovat „správnost“ uváděných právních názorů, přestože směřují k naplnění ust. § 8 odst. 2 zákona o účetnictví, pokud se jedná o vztahy vyplývající z jiných právních předpisů, tzn. mimo oblast účetnictví. Proto nemůže ani v tomto případě posuzovat vztahy mezi „interními družstevními předpisy“ a příslušnými právními předpisy, resp. „spekulativně“ posuzovat jejich důsledky pro zobrazení v účetní závěrce. Lze pouze konstatovat, že účetní závěrka musí naplňovat především požadavky stanovené v ust. § 7 odst. 1 cit. zákona a způsoby naplnění těchto požadavků upravuje zejména ust. § 7 odst. 2 cit. zákona. Pokud bude předložen právní rozbor, který by bylo možné považovat za právní názor Ministerstva financí, bude moci vyjádřit i odbor 28 svůj právní názor z hlediska právních předpisů v oblasti účetnictví.

#### **Stanovisko Ministerstva financí odboru 15 legislativa daní z příjmů:**

##### **K bodu 1**

Podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP jsou za splnění podmínek osvobozeny příjmy z cenově regulovaného nájemného z bytů, z garáží a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů a garáží od všech nájemníků uvedených družstev, ne jenom příjmy od členů těchto družstev. Stejný daňový režim osvobození je u vybraných příjmů u lidových bytových družstev dle § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP. Pouze u „nových bytových družstev“ nebo „bytových s.r.o.“ jsou za splnění podmínek osvobozeny pouze příjmy od členů nebo společníků.

##### **K bodu 3**

Souhlas se závěrem.

Ze stanoviska odboru Cenové politiky Ministerstva financí vyplývá, že z pohledu cenové regulace nárok na osvobození od daně z titulu respektování pravidel regulace cen, platných do 17.12.2002 pro nájemné z bytů, by měl být přiznán tehdy, pokud vlastník (pronajímatel), splňující znaky uvedené v zákonu, nájemné kalkuluje pouze na základě vyjmenovaných položek nákladů a nezahrnuje do něj ziskovou přírážku. Poté se jedná o nájemné neziskové, zahrnující pouze ekonomicky oprávněné náklady (tedy náklady nenadhodnocené). Vznik po určité časové období určitého přebytku na vybraném nájemném před jeho investováním do opravného zhodnocení domu a bytů by neměl znamenat důvod pro zánik osvobození.

#### **K bodu 4**

Souhlas se závěrem. Základ daně z příjmů vychází ze správně stanoveného výsledku hospodaření právnické osoby.

#### **K bodu 5**

Souhlas s výhradou uvedenou ve stanovisku k bodu 2.

### **Příspěvek upravený předkladatelem na základě závěrů z jednání Koordinačního výboru dne 12.5.2010 (upraven bod 2 a 5)**

V odborných kruzích se objevují otázky týkající se zdaňování nájemného hrazeného nájemci – členy bytových družstev pronajímatelům – bytovým družstvům, a dále otázky ohledně způsobu účetního zachycení tohoto nájemného v účetnictví bytového družstva. Tento příspěvek si proto klade za cíl některé sporné otázky týkající se těchto problémů vyřešit.

#### **1. Podmínky pro osvobození od daně z příjmů právnických osob nájemného hrazeného nájemci – členy bytových družstev pronajímatelům – bytovým družstvům:**

V současnosti existuje několik typů bytových družstev, tj. družstev, jež pronajímají (zejména) části domů (byty, garáže atd.) v jejich vlastnictví svým členům – družstevníkům, jež jsou vůči těmto družstvům v postavení nájemců (dle §221 odst. 2 obch.zák. je družstvo, které zajišťuje bytové potřeby svých členů, družstvem bytovým) - v souladu s ustálenou soudní judikaturou není tato činnost považována za podnikání (bytová družstva samozřejmě mohou vykonávat i jiné činnosti, například pronájem bytů či nebytových prostor nájemcům – nečlenům družstva, nicméně tyto jiné činnosti nebudou v tomto příspěvku pro zjednodušení uvažovány). To, že družstva nejsou v souladu s §18 odst. 8 zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) považována pro účely tohoto zákona za nepodnikatelské subjekty, na věci samozřejmě nic nemění.

Prvním typem bytových družstev jsou družstva zřízená po roce 1958, na jejichž výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních právních předpisů (dále jen „stavební bytová družstva“). Druhým typem jsou bytová družstva, označovaná podle dřívějších předpisů jako „lidová bytová družstva“ (viz např. zákon č. 53/1954 Sb., o lidových družstvech a o družstevních organizacích, ve znění zákonného opatření Předsednictva Národního shromáždění č. 20/1956 Sb., a následující předpisů). Třetím typem jsou pak veškerá ostatní bytová družstva – zejména se jedná o tzv. družstva nájemníků, tj. družstva vzniklá za účelem odkupu domu vč. případného pozemku pod ním od původních majitelů, jimž byly nejčastěji obce, městské části případně i stát (dále jen „nová bytová družstva“).

Dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP jsou od daně osvobozeny příjmy z cenově regulovaného nájemného z bytů, z nájemného z garáží a z úhrad za plnění poskytovaná s

užíváním těchto bytů a garáží v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, zřízených po roce 1958, na jejichž výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních právních předpisů. Stanovení tohoto nájemného (tzv. „věcně usměrňovaného nájemného“) je upraveno § 3 vyhlášky č. 85/1997 Sb. o nájemném z bytů pořízených v družstevní bytové výstavbě a úhradě za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů. Dle tohoto ustanovení musí být (zjednodušeně řečeno) věcně usměrňované nájemné stanoveno ve výši tzv. „oprávněných nákladů“, tj. vyhláškou vyjmenovaných nákladů včetně výdajů na technické zhodnocení domu (dále jen „TZ domu“) snížených o případné ostatní příjmy z domu, a dále nesmí zahrnovat zisk a musí být rozpočítáno na jednotlivé družstevní byty dle vyhláškou stanovených pravidel.

Dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP jsou od daně osvobozeny příjmy z nájemného z bytů a garáží v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, označovaných podle dřívějších předpisů jako lidová bytová družstva, a z nájemného z bytů a garáží užívaných společníky nebo členy poplatníků, vzniklých proto, aby se stali vlastníky domů, a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním uvedených bytů a garáží, a to za předpokladu, že u nájemného z bytů budou dodržena pravidla regulace nájemného z bytů platná do 17. prosince 2002 týkající se uvedených bytů, pokud zvláštní právní předpis nestanoví pravidla jiná. Tato pravidla regulace zde představuje Ústavním soudem zrušený výměr MF č. 06/2002, ze dne 15. listopadu 2002, kterým se stanoví maximální nájemné z bytu, maximální ceny služeb poskytovaných s užíváním bytu a pravidla pro věcně usměrňované nájemné v bytě a mění výměr MF č. 01/2002., a to konkrétně 3. část tohoto výměru, dle kterého musí být (zjednodušeně řečeno) toto nájemné stanoveno ve výši výměrem vyjmenovaných nákladů včetně výdajů na TZ domu (tzv. „oprávněných nákladů“) snížených o případné ostatní příjmy z domu, a dále nesmí zahrnovat zisk a musí být rozpočítáno na jednotlivé družstevní byty dle podlahových ploch těchto jednotlivých družstevních bytů.

Z výše uvedeného vyplývá následující:

- a) v případě stavebních bytových družstev jsou příjmy z nájemného bytů a garáží hrazené těmto družstvům jejich členy – nájemci osvobozeny od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného (věcně usměrňovaného nájemného) v souladu s vyhláškou 85/1997 Sb. v platném znění,
- b) v případě lidových bytových družstev a nových bytových družstev jsou příjmy z nájemného bytů a garáží hrazené těmto družstvům jejich členy – nájemci osvobozeny od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s nyní již neplatným výměrem MF č. 6/2002 (případně v souladu s jiným předpisem, jenž tento výměr může v budoucnu nahradit).

## **Závěry k bodu 1**

**1.1** Věcně usměrňované nájemné hrazené nájemci – členy stavebních bytových družstev těmto družstvům - pronajímatelům je osvobozeno od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s vyhláškou 85/1997 Sb. v platném znění,

**1.2** Nájemné hrazené nájemci – členy lidových bytových družstev a nových bytových družstev těmto družstvům - pronajímatelům je osvobozeno od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s nyní již neplatným výměrem MF č. 6/2002 (případně v souladu s jiným předpisem, jenž tento výměr může v budoucnu nahradit).

**Stanovisko Ministerstva financí:**

**Souhlas.**

## 2. Účetní zachycení nájemného hrazeného nájemci – členy bytových družstev

Nejčastějšími způsoby účetního zachycení tohoto nájemného je v praxi buď účtování prostřednictvím záloh na nájemné, anebo přímé výnosové účtování. Použitý způsob účtování však musí být vždy v souladu s účetními předpisy, tj. zejména účetní závěrka musí naplňovat především požadavky stanovené v ust. § 7 odst. 1 zákona o účetnictví a způsoby naplnění těchto požadavků pak musí být zejména v souladu s ust. § 7 odst. 2 cit. zákona.

### Závěr k bodu 2

Účetní zachycení nájemného musí být vždy v souladu s účetními předpisy, tj. zejména účetní závěrka musí naplňovat především požadavky stanovené v ust. § 7 odst. 1 zákona o účetnictví a způsoby naplnění těchto požadavků pak musí být zejména v souladu s ust. § 7 odst. 2 cit. zákona.

### Stanovisko Ministerstva financí:

#### Souhlas.

## 3. Dodržení podmínek osvobození příjmů z nájemného v případě výsledkového způsobu účtování:

Jak již bylo řečeno při návrhu řešení Bodu č. 1 tohoto příspěvku, musí být pro účely osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky v souladu s § 19 odst. 1 písm. c) ZDP toto nájemné stanoveno dle určitých pravidel, stanovených buď vyhláškou 85/1997 Sb. (stavební bytová družstva) či bývalým výměrem MF č. 6/2002 (lidová a nová bytová družstva). Jedním z těchto pravidel je i to, že do nájemného nesmí být zahrnut zisk. Zejména v případě výsledkového způsobu účtování nájemného hrazeného družstevníky však družstvo často dosahuje kladných hospodářských výsledků. Otázkou proto je, zda vykázání účetního zisku za dané období znamená vždy automatické porušení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky, tj. porušení pravidla, že nájemné nesmí obsahovat zisk, tedy v podstatě že nesmí být stanoveno v tržní výši (pro zjednodušení zde předpokládáme, že příjmy z nájemného hrazeného družstevníky jsou jedinými příjmy družstva).

Dle mého názoru tomu tak není. V případě, kdy je nájemné hrazené družstevníky kalkulováno pouze ve výši oprávněných nákladů včetně TZ domu (ponížených o případné ostatní výnosy družstva), pak případně vykázáný kladný hospodářský výsledek představuje pouze zdroj financování těchto nákladů a TZ domu.

Navíc v souladu s účetními i daňovými předpisy nelze na výdaje na TZ domu tvořit rezervy, a proto v případě, kdy je v nájemném zakalkulován i příspěvek na TZ domu, dosáhne bytové družstvo v případě výsledkové metody účtování účetního zisku téměř vždy. Proto by bytové družstvo muselo při této metodě účtování porušovat podmínky pro osvobození nájemného hrazeného družstevníky v podstatě pokaždé, a to nikoliv „nesprávným“ stanovením výše nájemného, ale pouhým účtováním v souladu s účetními předpisy. To by postrádalo jakoukoliv logiku a bylo by to bezpochyby i v rozporu s úmyslem zákonodárce. Z tohoto důvodu proto nemůže pouhé vykázání účetního zisku automaticky znamenat důkaz o porušení cenových předpisů a tedy i o nemožnosti uplatnit osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky.

Podle mého názoru proto bez ohledu na způsob účtování stačí pro posouzení dodržení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky, a to té, že

toto nájemné nesmí obsahovat zisk, pouze prokázat kalkulací tohoto nájemného, že neobsahuje jakoukoliv ziskovou přírážku.

### **Závěr k bodu 3**

Pro posouzení dodržení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky, a to té, že toto nájemné nesmí obsahovat zisk, je důležité nikoliv vlastní vykázaní kladného hospodářského výsledku, ale obecně pouze ta skutečnost, že do kalkulace tohoto nájemného nebyla zahrnuta zisková přírážka, a tedy, že toto nájemné bylo stanoveno pouze ve výši oprávněných nákladů včetně TZ domu snížených o případné ostatní výnosy družstva.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

#### **Souhlas.**

#### **4. Nedodržení podmínek pro osvobození příjmů nájemného hrazeného družstevníky od daně z příjmů právnických osob:**

V případě, kdy nejsou dodržena pravidla regulace při stanovení nájemného z bytů a garáží užívaných družstevníky, tj. nejsou dodrženy podmínky pro stanovení výše tohoto nájemného uvedené ve vyhlášce 85/1997 Sb. (stavební bytová družstva) či v Ústavním soudem zrušeném výměru MF č. 6/2002 (lidová a nová bytová družstva), není možné uplatnit osvobození tohoto nájemného dle § 19 odst. 1 písm. c) ZDP (ostatní možné negativní dopady nedodržení těchto cenových předpisů neuvažujeme). Může k tomu dojít například v případě, kdy není nájemné stanoveno na jednotlivé družstevní byty dle jejich podlahových ploch (lidová a nová bytová družstva) nebo dle způsobu uvedeného ve vyhlášce 85/1997 Sb. (stavební bytová družstva) atd. V takovém případě představuje toto nájemné standardní zdanitelný příjem bytového družstva. V případě účtování výsledkovou metodou nepředstavuje systém danění tohoto příjmu žádný problém – výsledkové účty (účty účtové skupiny č. 60), na něž se měsíčně účtuje předpis tohoto nájemného, představují daňově účinné výnosy, jež po odečtení daňově účinných nákladů dle § 24 ZDP představují základ daně z příjmů právnických osob daného bytového družstva. Problémy mohou nastat až v případě zálohového způsobu účtování nájemného (využití tohoto způsobu účtování není podmíněno daňovým osvobozením příjmů z tohoto nájemného). Není totiž zcela jasné (v praxi existují rozdílné názory na daný problém), zda dani z příjmů podléhá již předpis záloh na toto nájemné (tj. zaúčtování jejich předpisu na účty účtových skupin 32 a 47), nebo až předpis vlastního nájemného, na jehož úhradu se tyto zálohy použijí (tzn. až při účtování na účty účtové skupiny č. 60).

Dle mého názoru podléhá zdanění až vlastní nájemné. V souladu s ustanovením § 23 odst. 2 písm. a) ZDP vychází zákon o daních z příjmů při zdaňování výnosů obecně z hospodářského výsledku vykázaného v souladu s účetními předpisy. Jakékoliv rozdíly mezi účetním hospodářským výsledkem a základem daně pak musí být tímto zákonem definovány. Vzhledem k tomu, že v ZDP není žádné ustanovení, jež by naznačovalo, že zákon o daních z příjmů při zdaňování v tomto případě nerespektuje účetní zachycení nájemného ve výnosech družstva (pakliže je provedeno v souladu s účetními předpisy), nezbyvá než dovést, že zdanění při zálohovém způsobu účtování podléhá až vlastní předpis tohoto nájemného v účetnictví družstva, a to i kdyby bylo toto nájemné stanoveno pouze ve výši nákladů včetně TZ domu, které během roku družstvu vznikly, ponížených o případné ostatní výnosy tohoto družstva (avšak samozřejmě stále ještě v rozporu s vyhláškou 85/1997 Sb. či výměrem MF č. 6/2002). Případný převod přeplatků záloh na toto nájemné do následujících období na úhradu budoucího nájemného, nemá na zdanění žádný vliv. Rovněž nemá na zdanění obecně vliv ani

případné použití záloh na nájemné na úhradu předepsaných dalších členských vkladů jednotlivých družstevníků, kteří tyto zálohy družstvu uhradili (viz bod č.2 tohoto příspěvku).

#### **Závěr k bodu 4**

V případě zálohové metody účtování od daně neosvobozeného nájemného hrazeného družstevníky podléhá zdanění až nájemné zaúčtované do výnosů družstva (účtová skupina č. 60), a to v tom zdaňovacím období a v té výši, v jaké bylo toto nájemné do účetnictví družstva v souladu s účetním předpisy zaúčtováno.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

#### **Souhlas.**

## **5. Problematika bytových společností s ručením omezeným**

V případě tzv. „privatizace bytového fondu“, jsou domy vč. pozemků nabízeny jejich majiteli (nejčastěji obcemi či státem) nájemcům těchto domů k odkupu. Nájemci proto založí bytové družstvo, které dům odkoupí a po jeho splacení původnímu majiteli (obci či ministerstvu) může jednotky v tomto domě převést do vlastnictví jednotlivých družstevníků – nájemců (při analýze Bodu č. 1 tohoto příspěvku byla tato družstva označena za „nová bytová družstva“). V praxi se však stává, že není založeno družstvo, ale společnost s ručením omezeným. Stejně jako v případě bytového družstva, kdy zajišťování bytových potřeb jeho členů není považováno za podnikatelskou činnost, ani takováto společnost s ručením omezeným, založená za účelem zajišťování bytových potřeb společníků, není založena za účelem podnikání, což je plně v souladu s ustanovením § 56 odst. 1 obchodního zákoníku. Jediným rozdílem mezi novým bytovým družstvem založeným za účelem „privatizace bytového fondu“ a společností s ručením omezeným založenou za zcela shodným účelem (dále jen „bytová s.r.o.“) je proto jen a pouze odlišná právní forma. Z tohoto důvodu musí pro tato bytová s.r.o. platit závěry uvedené u bodů č. 1 až 4 tohoto příspěvku obdobně jako platí pro nová bytová družstva. V opačném případě by byla porušena jak zásada rovnosti daňových subjektů, tak i zásada shodného posuzování nově obsažená v § 8 odst. 2 nového daňového řádu platného od 1. 1. 2011, podle kterého správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

#### **Závěr k bodu 5**

Pro bytová s.r.o., tedy společnosti založené za účelem zajišťování bytových potřeb svých členů (společníků), platí ty závěry uvedené v tomto příspěvku, jež se vztahují k novým bytovým družstvům, obdobně, tj.:

- a) nájemné hrazené nájemci – společníky bytových s.r.o. těmto společností - pronajímatelům je osvobozeno od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s nyní již neplatným výměrem MF č. 6/2002 (případně v souladu s jiným předpisem, jenž tento výměr může v budoucnu nahradit) – viz závěr u bodu č. 1,
- b) účetní zachycení nájemného musí být vždy v souladu s účetními předpisy, tj. zejména účetní závěrka musí naplňovat především požadavky stanovené v ust. § 7 odst. 1 zákona o účetnictví a způsoby naplnění těchto požadavků pak musí být zejména v souladu s ust. § 7 odst. 2 cit. zákona - viz závěr u bodu č. 2,
- c) pro posouzení dodržení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného společníky, a to té, že toto nájemné nesmí obsahovat zisk, je důležité nikoliv vlastní vykázání kladného hospodářského výsledku, ale obecně pouze

- d) v případě zálohové metody účtování od daně neosvobozeného nájemného hrazeného společníky podléhá zdanění až nájemné zaúčtované do výnosů společnosti (účtová skupina č. 60), a to v tom zdaňovacím období a v té výši, v jaké bylo toto nájemné do účetnictví společnosti v souladu s účetním předpisem zaúčtováno - viz závěr u bodu č. 4.

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

#### **Souhlas.**

Návrh na opatření:

Po projednání na Koordinačním výboru doporučuji přijaté závěry publikovat.

Zdroje:

**[1] ING. MARTA NEPLECHOVÁ: Účetnictví pro bytová družstva a společenství vlastníků jednotek od A do Z včetně příkladů souvztažností, 4. aktualizované vydání, ANAG, Olomouc 2008, ISBN: 80-7263-458-3**

**[2] PETR PELECH - VLADIMÍR PELC: Daně z příjmů s komentářem k 1. 4. 2006, 7. aktualizované vydání, ANAG, Olomouc 2006, ISBN: 80-7263-341-4**

# SILNIČNÍ DAŇ

**Příspěvek 304/08.09.10 – MF předkládá stanovisko**

## **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN**

**304/08.09.2010 - Kombinace denní a roční sazby daně u přípojných vozidel používaných s osobním automobilem zaměstnance**

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

### **1. Úvod**

Podle ustanovení § 6 odst. 4 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDS) může poplatník daně uvedených § 4 odst. 2 písm. a) ZDS, tj. zaměstnavatel, u osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla použít denní sazbu daně nebo roční sazbu daně. Ustanovení § 15 odst. 2 ZDS vylučuje kombinaci denní a roční sazby daně.

Ustanovení § 4 odst. 2 písm. a) ZDS zní:

„Poplatníkem daně je rovněž zaměstnavatel, pokud vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci<sup>4a)</sup> za použití osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla, pokud daňová povinnost nevznikla již provozovateli vozidla.“

Ustanovení § 6 odst. 4 ZDS zní:

„V případě podle § 4 odst. 2 písm. a) činí sazba daně 25 Kč za každý den použití osobního automobilu, nebo jeho přípojného vozidla, je-li to pro poplatníka (zaměstnavatele) výhodnější.“

Ustanovení § 15 odst. 2 ZDS zní:

„Poplatník uvedený v odstavci 1 je povinen v daňovém přiznání daň sám vypočítat a zaplatit ji správci daně ve lhůtě pro podání přiznání. Při výpočtu daně v daňovém přiznání může poplatník uvedený v § 4 odst. 2 písm. a) změnit postup zvolený při placení záloh, přitom u téhož osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla nelze kombinovat sazbu daně podle § 6 odst. 1 a podle § 6 odst. 4.“

### **2. Obecný rozbor problému**

Denní sazbu daně ve výši 25 Kč za každý kalendářní den, ve kterém bylo vozidlo předmětem daně, může podle § 6 odst. 4 ZDSIL použít pouze poplatník uvedený v § 4 odst. 2 písm. a) ZDSIL, tj. zaměstnavatel, a to jen v případě, že jde o osobní automobil, případně i přípojné vozidlo za osobní automobil, které bylo zaměstnancem použito v souladu s ustanovením § 157 odst. 2 nebo odst. 3 zákoníku práce. Zaměstnavatel může v uvedeném případě zvolit u vozidla buď denní sazbu daně za každý den použití vozidla nebo příslušnou roční sazbu daně podle § 6 odst. 1 ZDSIL u osobního automobilu, případně podle odst. 2 u přívěsu použitého s tímto osobním automobilem.

Možnost volby druhu sazby daně má zaměstnavatel při placení první zálohy na daň za příslušné vozidlo a nemůže ji v průběhu zdaňovacího období měnit. Při vyplňování daňového přiznání (výpočtu konečné daňové povinnosti) však může původně použitý druh sazby u konkrétního vozidla změnit a zvolit sazbu, která je pro něj, např. z důvodu nižší daňové povinnosti za celé zdaňovací období, výhodnější. U každého vozidla přitom může

postupovat jinak. Daň však musí za vozidlo za celé zdaňovací období stanovit s použitím denní sazby nebo roční sazby. Nemůže u vozidla za část zdaňovacího období použít denní sazbu a za část roční sazbu daně.

Tuto nemožnost kombinace druhu sazby daně uvedenou v ustanovení § 15 odst. 2 ZDS vztahují správci daně na osobní automobily i na jejich přípojná vozidla. V uvedeném ustanovení ZDS je však uvedeno, že nelze kombinovat sazbu daně podle § 6 odst. 1 a podle § 6 odst. 4 ZDS. Nepřípustnost kombinace sazby daně podle § 6 odst. 2 a podle § 6 odst. 4 ZDS tam uvedena není.

#### **Návrh řešení:**

V případě, kdy je za vozidlo poplatníkem daně osoba uvedená v § 4 odst. 2 písm. a) ZDS, vztahuje se na osobní automobily v průběhu zdaňovacího období a při stanovení výše daňové povinnosti zákaz kombinace denní sazby daně a roční sazby daně. Tento zákaz kombinace se nevztahuje na přípojná vozidla uvedených osobních automobilů.

### **3. Návrh na opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme navrhnout úpravu ZDS.

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Ve smyslu § 4 odst. 2 písm. a) zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani silniční“) je rovněž poplatníkem daně silniční zaměstnavatel za předpokladu, že vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci za použití osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla, a současně pokud daňová povinnost nevznikla již držiteli vozidla.

V případě osobních vozidel a jejich přípojných vozidel zaměstnanců má zaměstnavatel dle § 6 odst. 4 možnost zvolit buď roční sazbu daně či denní sazbu, je-li to pro poplatníka (zaměstnavatele) výhodnější. Denní sazba pak činí 25 Kč za každý den použití osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla. Poplatník je však povinen zvolit jednu z možností na začátku zdaňovacího období, tj. při placení první zálohy na daň. Zvolenou možnost pak v průběhu zdaňovacího období není možno měnit.

Pokud však zaměstnavatel při výpočtu daně v daňovém přiznání na konci zdaňovacího období zjistí, že postup zvolený při placení první zálohy (např. roční sazba daně) je pro něj méně výhodnější (než např. sazba denní), má možnost zvolený postup v daňovém přiznání které daňové subjekty podávají do 31. ledna kalendářního roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období, změnit.

Druhou větou § 15 odst. 2 zákona o dani silniční je však vyloučeno kombinovat sazbu daně podle § 6 odst. 1 a podle § 6 odst. 4 citovaného zákona.

S ohledem na současné platné znění § 15 odst. 2 věty druhé zákona o dani silniční je třeba uvedený zákaz kombinace sazeb daně vztahovat pouze na osobní vozidla, jejichž sazby jsou uvedeny v § 6 odst. 1 zákona o dani silniční. Sazby pro jejich přípojná vozidla jsou pak uvedeny v § 6 odst. 2 zákona o dani silniční. Při změně zákona o dani silniční lze možnost legislativní úpravy v souvislosti s výše uvedeným navrhnout.

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN**

**305/08.09.10 - Osvobození od daně po přestavbě vozidla na ekologické palivo**

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

**1. Úvod**

Vzhledem k přibližně polovičním výdajům na pohonné hmoty při používání silničních motorových vozidel, jejichž pohonná jednotka používá jako palivo zkapalněný ropný plyn (LPG) nebo stlačený zemní plyn (CNG) proti vozidlům, které jako palivo používají benzín nebo naftu, se stále častěji u osobních automobilů, nákladních automobilů a autobusů provádí úprava palivové soustavy, příp. i karoserie vozidla, označovaná jako přestavba vozidla, na pohon, resp. alternativní pohon LPG nebo CNG.

Počínaje zdaňovacím obdobím roku 2009 jsou vozidla pro dopravu osob nebo vozidla pro dopravu nákladů s největší povolenou hmotností méně než 12 tun, jejichž pohonná jednotka používá LPG nebo CNG, osvobozena od daně silniční.

Uvedené osvobození od daně je upraveno ustanovením § 3 písm. f) bod 3 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDS), vznik a zánik osvobození od daně ustanovením § 8 a 9 ZDS a vliv přestavby vozidla na daň silniční ustanovením § 14 ZDS. Přestavba vozidla je charakterizována v ustanovení § 73 zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích a o změně zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Ustanovení § 3 písm. f) ZDS zní:

„Od daně jsou osvobozena vozidla pro dopravu osob nebo vozidla pro dopravu nákladů s největší povolenou hmotností méně než 12 tun, která

1. mají elektrický pohon,
2. mají hybridní pohon kombinující spalovací motor a elektromotor,
3. používají jako palivo zkapalněný ropný plyn označovaný jako LPG nebo stlačený zemní plyn označovaný jako CNG, nebo
4. jsou vybavena motorem určeným jeho výrobcem ke spalování automobilového benzínu a ethanolu 85 označovaného jako E85.“

Ustanovení § 9 odst. 2 ZDS zní:

„Stejně jako vznik daňové povinnosti se posuzuje zánik nároku na osvobození od daně a stejně jako zánik daňové povinnosti se posuzuje vznik nároku na osvobození.“

Ustanovení § 8 ZDS zní:

„(1) U vozidel vzniká daňová povinnost počínaje kalendářním měsícem, v němž byly splněny rozhodné skutečnosti uvedené v § 2 odst. 1. Poplatníci daně z těchto vozidel podávají daňové přiznání podle § 15 u místně příslušného správce daně.<sup>4c)</sup>

(2) U vozidel uvedených v odst. 1 zaniká daňová povinnost v kalendářním měsíci, v němž pominuly rozhodné skutečnosti uvedené v § 2 odst. 1. Dojde-li však v průběhu zdaňovacího období ke změně v osobě poplatníka, zaniká daňová povinnost původnímu poplatníkovi uplynutím kalendářního měsíce, který předchází před kalendářním měsícem vzniku daňové povinnosti novému poplatníkovi.“

Ustanovení § 14 ZDS zní:

„Provedená přestavba vozidla, která má za následek změnu základu daně a roční sazby daně, nemění daňovou povinnost v průběhu zdaňovacího období.“

Ustanovení § 73 zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích a o změně zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, zní:

„(1) Přestavbou silničního vozidla je změna nebo úprava podstatných částí mechanismu nebo konstrukce provozovaného silničního vozidla.

(2) Za změnu podstatných částí mechanismu nebo konstrukce silničního vozidla se považují

- a) změna druhu pohonu, vestavění jiného typu motoru,
- b) změna karoserie, pérování vozidla a kol způsobující změnu povoleného zatížení,
- c) změna druhu karoserie nebo nástavby, pro které se mění účel a způsob použití silničního vozidla,
- d) změna kategorie vozidla.“

## **2. Obecný rozbor problémů**

V souvislosti s úpravami vozidel, jejichž výsledkem je změna používaného paliva a aplikací uvedených ustanovení ZDS, vzniká výkladový problém týkající se nároku na osvobození příslušného vozidla od daně silniční po předmětné úpravě (přestavbě) a okamžiku vzniku tohoto nároku. Cílem tohoto příspěvku je jejich popsání a návrh možných řešení.

### **2.1 Výlučnost použití ekologického paliva**

Některá vozidla po provedené přestavbě používají pouze palivo, na jehož používání byla přestavba provedena. Většinou však jde ale o tzv. přestavby na alternativní pohon, po kterých vozidlo může jako palivo používat nejen nové palivo, ale i palivo původní. Taková vozidla pak někdy používají ekologické palivo a někdy palivo původní. Výběr používaného paliva je přitom prováděn buď automaticky řídicí jednotkou vozidla, nebo mechanicky řidičem vozidla.

#### **Návrh řešení:**

Protože v ustanovení § 3 písm. f) bod 3 ZDS není jako podmínka osvobození od daně uvedeno výlučné používání LPG či CNG, je od daně osvobozeno nejen vozidlo, které používá jako palivo výlučně LPG nebo CNG, ale i vozidlo, které kromě uvedeného ekologického paliva může používat, příp. používá i palivo jiné. Od daně je tak osvobozeno také vozidlo, jehož pohonná jednotka je upravena na používání alternativního paliva LPG či CNG a při startování, k zahřátí motoru, příp. i jinak výjimečně použije jako palivo např. benzín nebo naftu.

### **2.2 Přestavba vozidla**

Přestavbou silničního vozidla je podle § 73 zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů, změna nebo úprava podstatných částí mechanismu nebo konstrukce provozovaného silničního vozidla. Za takovou změnu se přitom považují

- a) změna druhu pohonu, vestavění jiného typu motoru,
- b) změna karoserie, pérování vozidla a kol způsobující změnu povoleného zatížení,
- c) změna druhu karoserie nebo nástavby, pro které se mění účel a způsob použití silničního vozidla,

d) změna kategorie vozidla.

Podle § 14 ZDS nemění daňovou povinnost během zdaňovacího období taková přestavba vozidla, jejímž výsledkem je změna základu daně a roční sazby daně, tj. ve smyslu ustanovení § 5 ZDS u osobních automobilů změna zdvihového objemu motoru, u autobusů a nákladních automobilů změna počtu náprav a největší povolené hmotnosti.

#### **Návrh řešení:**

Protože při úpravě, příp. přestavbě vozidla na pohon nebo alternativní pohon LPG nebo CNG, nedochází ke změně typu motoru, zdvihového objemu motoru ani ke změně počtu náprav a největší povolené hmotnosti vozidla, tj. nedochází ke změně základu daně ani roční sazby daně vozidla, neuplatní se při úpravě motoru a karoserie vozidla na pohon jiným palivem ustanovení § 14 ZDS. To také znamená, že ke vzniku nároku na osvobození vozidla od daně silniční podle § 3 písm. f) bod 3 ZDS nedojde až ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém byla uvedena úprava (přestavba) provedena, ale v zásadě již ve zdaňovacím období, kdy byla přestavba vozidla uskutečněna.

### **2.3 Vznik a zánik nároku na osvobození**

Podle § 9 odst. 2 ZDS se vznik nároku na osvobození od daně posuzuje stejně jako zánik daňové povinnosti.

Ve smyslu § 8 odst. 2 ZDS zaniká daňová povinnost za vozidlo v zásadě poslední den kalendářního měsíce, ve kterém vozidlo splňovalo podmínky § 2 odst. 1 ZDS. To znamená, že vznik nároku na osvobození od daně vzniká počínaje kalendářním měsícem následujícím po měsíci, ve kterém byla úprava (přestavba) vozidla provedena.

Zánik nároku na osvobození se podle § 9 odst. 2 ZDS posuzuje stejně jako vznik daňové povinnosti. Podle § 8 odst. 1 ZDSIL vzniká daňová povinnost počínaje kalendářním měsícem, v němž byly splněny rozhodné skutečnosti uvedené v § 2 odst. 1 ZDS. Nárok na osvobození od daně tak případně zaniká posledním dnem kalendářního měsíce, který předchází kalendářnímu měsíci, ve kterém by byla provedena úprava (přestavba) vozidla z ekologického paliva na klasické palivo (benzín, nafta). K takovým přestavbám vozidel však nedochází.

#### **Návrh řešení:**

Vzhledem k tomu, že do registru silničních vozidel i do technického průkazu vozidla se podle § 4 odst. 4 a § 74 zákona č. 56/2001 Sb., zapisuje také palivo k pohonu motoru silničního motorového vozidla a provedená úprava (přestavba) vozidla na používání i jiného paliva, je pro osvobození od daně silniční rozhodující datum příslušné úpravy (přestavby) vozidla uvedený v technickém průkazu vozidla a registru silničních vozidel. Nárok na osvobození od daně podle § 3 písm. f) bod 3 ZDS vzniká kalendářním měsícem následujícím po zápisu změny používaného paliva do technického průkazu vozidla a registru silničních vozidel.

Výše uvedené se týká všech titulů osvobození od daně silniční uvedených v § 3 písm. f) ZDS.

### **3. Návrh na opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

## Stanovisko Ministerstva financí:

Pojem osvobození vyjadřuje skutečnost, že poplatníkovi v konkrétním případě vznikla daňová povinnost, avšak splní-li podmínky stanovené zákonem je od daňové platební povinnosti osvobozen.

Dle § 9 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani silniční“), se vznik nároku na osvobození posuzuje stejně jako zánik daňové povinnosti.

Ve smyslu § 8 odst. 2 zákona o dani silniční zaniká u vozidel daňová povinnost v kalendářním měsíci, v němž pominuly rozhodné skutečnosti uvedené v § 2 odst. 1 zákona o dani silniční.

V případě přestaveb vozidel, které nemají za následek změnu základu daně a roční sazby daně, nedochází ke změně základu daně ani roční sazby daně vozidla, proto se v těchto případech ustanovení § 14 zákona o dani silniční neuplatňuje. Při přestavbách vozidel tohoto druhu má pak poplatník možnost řádně uplatnit osvobození od daně již od kalendářního měsíce, ve kterém byla přestavba uskutečněna.

Ve smyslu § 3 písm. f) zákona o dani silniční daně jsou osvobozena vozidla pro dopravu osob nebo vozidla pro dopravu nákladů s největší povolenou hmotností méně než 12 tun, která

1. mají elektrický pohon,
2. mají hybridní pohon kombinující spalovací motor a elektromotor,
3. používají jako palivo zkapalněný ropný plyn označovaný jako LPG nebo stlačený zemní plyn označovaný jako CNG, nebo
4. jsou vybavena motorem určeným jeho výrobcem ke spalování automobilového benzínu a ethanolu 85 označovaného jako E85.

V případě vozidel, která jsou přestavěna na alternativní pohon LPG či CNG, je zákonným předpokladem pro možnost uplatnění osvobození skutečné používání tohoto druhu paliva. Pokud tedy vozidlo má zařízení na alternativní používání LPG či CNG a toto palivo je při provozování vozidla používáno, je takové vozidlo od daně silniční osvobozeno, i když je při provozu vozidla konstrukčně vynuceně používán benzín, např. při vstřikování paliva, při startování, rozjezdu, zahřátí motoru na provozní teplotu před přepnutím na LPG či CNG apod..

Smyslem této právní úpravy je daňově zvýhodnit vozidla šetrnější k životnímu prostředí a motivovat tak poplatníky k jejich nákupu či přestavbám, avšak za předpokladu skutečného používání alternativního paliva. Jednotlivé možnosti osvobození ve smyslu § 3 písm. f) zákona o dani silniční je třeba posuzovat vždy individuálně.

# DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 308/08.09.10 – MF předkládá stanovisko

## PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

**308/08.09.10 - Výklad ustanovení pro uplatnění slevy na dani z titulu investičních pobídek v případě, kdy je zdaňovací období delší než 12 měsíců**

Předkládá: Ing. Ondřej Janeček, daňový poradce, č. osvědčení 2347

Cílem tohoto příspěvku je sjednocení výkladu uplatňování slevy na dani z titulu investičních pobídek v případě, kdy dojde k rozdělení odštěpením a zdaňovací období bude delší než 12 měsíců. Konkrétně se jedná o výklad ustanovení § 35a odst. 2 a § 35b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

### 1. Situace

Příjemci investičních pobídek na rozšíření výrobní činnosti ve formě slevy na dani dle ustanovení § 35b ZDP v některých případech provozují výrobní a jinou činnost, která nesouvisí se samotnou výrobou (např. obchodní či administrativní činnost).

Společnosti se z ekonomických, organizačních a právních důvodů mohou dostat do situace, kdy potřebují část činností oddělit formou rozdělení odštěpením se založením nové společnosti, přičemž výrobní činnost zůstává v rozdělované společnosti.

V praxi může nastat případ, kdy zdaňovací období společnosti v souladu s ustanovením § 17a písm. c) ZDP bude trvat 24 měsíců. Například v situaci, kdy valná hromada v září 2009 rozhodne, že rozhodným dnem odštěpení bude 1. leden tohoto roku a dnem zápisu odštěpení do Obchodního rejstříku (a tak nabytí právních účinků odštěpení) bude podle rozhodnutí společnosti datum roku následujícího (např. 1. červenec 2010). Konkrétní data jsou stanovována z obchodních procesních důvodů - mj. použití auditované účetní závěrky k 31. prosinci 2008 jako závěrky za období předcházející rozhodnému dni a procesní nastavení zahraničních poboček odštěpované části tak, aby právní a daňové registrace nastaly k předem známému datu, ke kterému bude možné všechny systémy řádně připravit.

Ve spojení s výše uvedeným však dochází k výkladovým nejasnostem při výpočtu slevy na dani z titulu investičních pobídek.

### 2. Legislativa

#### *Ustanovení § 35a odst. 2 písm. c) ZDP*

Ustanovení § 35a odst. 2 písm. c) ZDP stanoví situace, za kterých nárok na slevu na dani z titulu investičních pobídek společností zcela zaniká. Forma přeměny odštěpením není v tomto ustanovení obsažena a z legislativního vývoje, souvisejících důvodových zpráv a smyslu ustanovení § 35a odst. 2 písm. c) ZDP vyplývá, že ani nebylo záměrem tuto formu přeměny do předmětného ustanovení zahrnout.

#### *Dílčí závěr č. 1*

Rozdělení odštěpením se založením nové společnosti nemá vliv na uplatnění nároku na slevu na dani u rozdělované společnosti.

## Stanovisko Ministerstva financí:

Podmínka v ustanovení § 35a odst. 2 písm. c) ZDP neobsahuje zákaz provést rozdělení společnosti s odštěpením. Obecně pokud poplatník v režimu investičních pobídek provede přeměnu společnosti rozdělením s odštěpením, neporuší podmínky uvedené v § 35a odst. 2 písm. c) ZDP, musí však dodržet podmínku zachování investice, t.j. při rozdělení odštěpením nesmí dojít k odštěpení majetku podpořeného investičními pobídkami. Současně upozorňujeme, že správce daně bude vždy v konkrétním případě posuzovat, zda k přeměně dochází z řádných ekonomických důvodů a nikoliv z důvodů spekulativního prodloužení období, za které lze uplatňovat slevu na dani v režimu investičních pobídek.

### ***Ustanovení § 35b odst. 1 ZDP – Výpočet slevy na dani***

Ustanovení § 35b odst. 1 ZDP definuje postup výpočtu slevy na dani z titulu investičních pobídek. Sleva na dani se vypočítá podle vzorce „S1 – S2“, přičemž částka S1 se rovná částce daně vypočtené za aktuální zdaňovací období.

Částkou S2 se rozumí částka daně za referenční zdaňovací období (tedy částka daně za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období, za které lze slevu na dani uplatnit poprvé a to ta částka daně, která je vyšší). Částka S2 se upravuje meziročními odvětvovými indexy cen<sup>1</sup>.

Žádné ustanovení ZDP nestanoví speciální úpravu částky S1 ani S2 pro případ, kdy je zdaňovacím obdobím období delší 12 měsíců.

Domníváme se, že společnosti pro indexaci částky S2 pro zdaňovací období delší 12 měsíců použijí meziroční odvětvový index cen za celé období. Výsledná částka S2 tak bude vypočtena pomocí tzv. „zřetězení meziročních odvětvových indexů“, přičemž posledním indexem (pro období delší 12 měsíců) bude index za období obou dotčených let.

Například pro zdaňovací období 1. leden 2009 – 31. prosinec 2010 tedy společnost pro indexaci částky S2 (kdy částka S2 je dána daňovou povinností např. za rok 2006) použije meziroční odvětvový index cen za období 2010/2006. Výpočet výsledné částky S2 bude následující:

*[S2 \* index 2007/2006 \* index 2008/2007 \* index 2009/2008 \* index 2010/2009]*

Pokud bude období delší než 12 měsíců a zároveň kratší než 24 měsíců, či bude začínat k jinému datu než k 1. lednu, bude se vycházet z průměrného odvětvového indexu právě za toto období, který bude na žádost stanoven Českým statistickým úřadem.

Tímto způsobem bude zajištěno, že v prodlouženém zdaňovacím období budou zohledněny pohyby cen v celém jeho průběhu.

### ***Dílčí závěr č. 2***

Pro výpočet nároku slevy na dani bude Společnost pro zdaňovací období delší 12 měsíců vycházet z průměrného odvětvového indexu cen za celé období. Alternativně lze požádat Český statistický úřad o stanovení individuálního odvětvového indexu pro dotčené 24měsíční období.

Společnost nebude provádět žádné další úpravy částky S1 ani S2.

<sup>1</sup> A to indexy zveřejňovanými Českým statistickým úřadem – průměrnými ročními indexy (list IS roční (yearly)) v časových řadách.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

V souladu s ustanovením § 35b odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, se S2 rovná částce daně vypočtené podle odstavce 2 za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevu na dani uplatnit poprvé, a to té částce, která je vyšší; tato částka bude upravena o hodnoty jednotlivých meziročních odvětvových indexů cen vyhlášených Českým statistickým úřadem, a to počínaje indexem vztahujícím se ke zdaňovacímu období, za které byla tato částka vypočtena. Z uvedeného vyplývá, že při zjištění částky S2 se nepřihlíží k obdobím, za která se sice podává daňové příznání, ale která nejsou zdaňovacími obdobími.

V případě, kdy zdaňovací období, za které bude sleva na dani uplatněna, je jiné než kalendářní rok, resp. v případě, kdy je potřebné částku S2 upravit o odvětvový index cen, který není běžně Českým statistickým úřadem vyhlášen, je nutné požádat o zpracování indexu tzv. na míru. Z toho vyplývá, že v případě uvedeném v příspěvku bude poslední odvětvový index cen vyjadřovat vývoj cen mezi zdaňovacím obdobími od 1.1.2009 do 31.12.2010 a zdaňovacím obdobími, které tomuto „dlouhému“ období předcházelo, t.j. zdaňovacím obdobími od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008.

### **Závěr**

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

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN**

**311/08.09.10 - Vliv kurzových rozdílů na dodanění 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  
Ing. Aleš Havlín, daňový poradce, č. osvědčení 4008

**1. Základní popis situace**

Na základě projednávání připomínek KDP ČR k připravované novele ZDP dne 24.8.2010 navrhuje doplnit závěry příspěvku Ing. Radislava Tkáče, Ing. Jiřího Nesrovnala, Ing. Jiřího Hanáka 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“, projednávaného na KV ze dne 17.12.2007a 13.2.2008 následovně:

Změna hodnoty závazku evidovaná v účetnictví v důsledku kurzových přepočtů se nepovažuje, za změnu hodnoty závazku pro účely § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP. To znamená, že změna hodnoty závazku vlivem změny kursu v obdobích následujících po dodanění závazku nevede ani k jeho dodanění dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP ani k jeho oddanění dle 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP.

Pokud v případě cizoměnného závazku nastane situace, kdy bude docházet k oddanění dle 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP např. z titulu částečné úhrady daného závazku, bude postupováno tak, že se nejprve určí procentuálně, jaká část závazku v cizí měně byla zaplácena a tímto procentem bude násobena původně dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP dodaněná částka. Tato částka bude snižovat výsledek hospodaření dle 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP.

**Příklad č. 1**

- a) Závazek 36 měsíců po splatnosti 1000 EUR
- b) K 31.12. xxx1- 321- 25.000,-Kč – tato částka bude dodaněna
- c) K 31.12. xxx2 kurz 26 Kč/EUR – zůstatek účtu 321 26.000,-Kč - žádný vliv na zdanění,
- d) v roce xxx3 zaplácena částka 500 EUR kurz 24 Kč/EUR – došlo k úhradě 50% závazku v cizí měně, oddaněna bude částka  $0,5 \times 25.000,-Kč = 12.500,-Kč$ .

V případě, že dojde ke změně hodnoty závazku evidovaného v účetnictví v důsledku přijetí dohody o změně měny, ve které bude závazek plněn, a to z cizí měny na Kč nebo z Kč na cizí měnu, použije se uvedený postup přiměřeně.

**Příklad č. 2**

- a) Závazek 36 měsíců po splatnosti 1000,- EUR
- b) K 31.12. xxx1- 321- 25.000,-Kč – tato částka bude dodaněna

c) v roce xxx2 – 321 – 24.000,- Kč – v důsledku dohody o změně měny, v které bude závazek plněn; pro tyto účely smluvní strany dohodly aktuální kurs ČNB ve výši 24 Kč/EUR. Z tohoto titulu nevzniká žádný vliv na oddanění závazku.

d) v roce xxx3 zaplacená 6.000,- Kč – došlo k úhradě  $(6.000/24.000) \times 100 = 25\%$  původně cizoměnového závazku dohodou změněného na korunový závazek, oddaněna bude částka  $0,25 \times 25.000,-\text{Kč} = 6.250,-\text{Kč}$ .

### Příklad č. 3

a) Závazek 36 měsíců po splatnosti 25.000,- Kč – tato částka bude dodaněna v roce xxx1

b) v roce xxx2 – 321 – 1.000,- EUR – v důsledku dohody o změně měny, v které bude závazek plněn; pro tyto účely smluvní strany dohodly aktuální kurs ČNB ve výši 25 Kč/EUR. Z tohoto titulu nevzniká žádný vliv na dodanění/oddanění závazku.

c) k 31.12. xxx2 – kurs 24 Kč/EUR – zůstatek účtu 321 - 24.000,- Kč - žádný vliv na oddanění,

d) v roce xxx3 zaplacená částka 100 EUR – došlo k úhradě  $(100/1.000) \times 100 = 10\%$  původně korunového závazku dohodou změněného na EUR závazek, oddaněna bude částka  $0,10 \times 25.000,-\text{Kč} = 2.500,-\text{Kč}$ .

## 2. Závěr

Obsažen v textu příspěvku.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

### **Souhlas.**

## 3. Návrh opatření

Navrhujeme potvrdit výše uvedené závěry a příslušným způsobem je publikovat.

Dále navrhujeme, aby při nejbližší novele ZDP byla provedena odpovídající legislativní úprava navazující na závěry tohoto příspěvku.

## Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

### SILNIČNÍ DAŇ

**Příspěvek 306/08.09.10 – MF předkládá upravené stanovisko**

**306/08.09.10 - Snížení roční sazby daně podle § 6 odst. 9 a 10 ZDS**

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

#### **1. Úvod**

Od zdaňovacího období roku 2009 se podle ustanovení § 6 odst. 9 a 10 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDS), bez ohledu na datum první registrace snižuje roční sazba daně u nákladních vozidel včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, pokud nejsou používány k podnikání nebo v přímé souvislosti s podnikáním nebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů anebo nejsou pronajímány ani provozovány pro cizí potřeby a jsou-li používána jako výcviková vozidla podle zvláštního právního předpisu upravujícího získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel.

Ustanovení § 6 odst. 9 a 10 zní:

„(9) Bez ohledu na datum první registrace se sazba daně podle odstavce 2 snižuje o 100 % u nákladních vozidel včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny a méně než 12 tun, pokud tato vozidla nejsou používána k podnikání nebo v přímé souvislosti s podnikáním nebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů anebo nejsou pronajímána ani provozována k silniční nákladní dopravě pro cizí potřeby a jsou-li používána

- a) subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání,
- b) jako výcviková vozidla podle zvláštního právního předpisu upravujícího získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel<sup>3e)</sup>,
- c) fyzickými osobami.

(10) Sazba daně podle odstavce 2 se snižuje o 48% u nákladních vozidel včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností 12 a více tun, za podmínek uvedených v odstavci 9. U téhož vozidla se nepoužije současně snížení sazby daně podle tohoto odstavce a podle odstavce 6.“

#### **2. Obecný rozbor problémů**

Podle ustanovení § 2 odst. 1 ZDS jsou předmětem daně silniční vždy silniční vozidla (registrovaná v České republice) s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů, a to i v případě, kdy nejsou používána k podnikání, jiné samostatně výdělečné činnosti, v přímé souvislosti s podnikáním ani k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u subjektů nezaložených za účelem podnikání (dále jen podnikání).

Z ustanovení § 6 odst. 9 a 10 ZDS je zřejmé, že se u nákladních vozidel včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny a méně než 12 tun tam uvedených vozidel snižuje roční sazba daně o 100 % a u stejných druhů vozidel s největší povolenou hmotností alespoň 12 tun o 48 % v případě, že nejsou používána k podnikání anebo nejsou pronajímána ani provozována pro cizí potřeby a jsou-li používána:

- subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání,
- jako výcviková vozidla podle zvláštního právního předpisu upravujícího získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel (zákon č. 247/2000 Sb., o získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel a o změnách některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů), nebo
- fyzickými osobami.

Z těchto ustanovení však vzniká několik výkladových problémů, zejména, zda snížení roční sazby daně lze uplatnit i při používání uvedených vozidel k soukromým účelům fyzické osoby-podnikatele a zda může být roční sazba daně snížena ve zdaňovacím období přetržitě nebo zda vozidlo musí být ve zdaňovacím období používáno pouze k předmětné činnosti. Cílem tohoto příspěvku je popis těchto problémů a návrh možných řešení.

### **2.1 Použití vozidla fyzickou osobou-podnikatelem**

Uvedená snížení roční sazby daně se týkají vozidel, která jsou používána osobami nezaloženými nebo nezřízenými za účelem podnikání, autoškolami a fyzickými osobami, nejsou-li používána k podnikání.

Přestože fyzickou osobou je podle § 7 odst. 1 občanského zákoníku každý občan, ať podniká nebo nepodniká, je v případě fyzických osob správci daně možnost snížení roční sazby daně zužována pouze na nepodnikající občany, příp. na vozidla nezahrnutá v obchodním majetku. V uvedených ani jiných ustanoveních ZDS však není uvedeno, že za fyzickou osobu se pro uvedené účely považuje pouze fyzická osoba bez živnostenského listu nebo jiného oprávnění k podnikání, fyzická osoba, která nemá příjmy podle § 7 ZDP apod.

Jde tedy o to, které fyzické osoby a kdy, mohou snížení roční sazby daně podle § 6 odst. 9 a 10 ZDSIL uplatnit. Z uvedených ustanovení je zřejmé to, že roční sazba daně se snižuje, je-li nákladní vozidlo (s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, resp. alespoň 12 tun) používáno fyzickou osobou, nikoliv však k podnikání nebo v přímé souvislosti s podnikáním, není pronajato ani provozováno pro cizí potřeby.

Pokud by uvedené snížení roční sazby daně mohly použít pouze některé fyzické osoby (nepodnikající občané), došlo by k neoprávněné diskriminaci ostatních fyzických osob vlastnicích a používajících předmětná vozidla za období, kdy je používají pouze k soukromým účelům, a to i takových osob, které mají oprávnění k podnikání podle jiných předpisů a uvedené vozidlo nemá s předmětem podnikání těchto osob nic společného (např. soukromý lékař vlastní nákladní automobil, který toto vozidlo používá pouze v souvislosti s výstavbou svého rodinného domu).

#### **Návrh řešení:**

Snížení roční sazby daně podle § 6 odst. 9 a 10 ZDS se týká nákladních vozidel včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, pokud nejsou používána k podnikání anebo nejsou pronajímána ani provozována pro cizí potřeby, a to i v případě, že jsou používána fyzickými osobami, které mají příjmy zdaňované podle § 7 ZDP, bez ohledu na to, zda předmětné vozidlo je nebo není zahrnuto v obchodním majetku podle § 4 odst. 4 ZDP. Zužovat uvedené snížení roční sazby daně pouze na vozidla nepodnikajících osob, příp. na vozidla nezahrnutá v obchodním majetku, je nesprávné.

### **2.2 Přetržitost snížení roční sazby daně**

Ustanovení § 6 odst. 9 a 10 ZDS nestanoví jako podmínku pro možnost uplatnění tam uvedeného snížení roční sazby daně výlučnost nepoužívání vozidla k podnikání, pronajímání atd. po celé zdaňovací období. To tedy znamená, že předmětné snížení roční sazby daně se

může týkat i pouze několika kalendářních měsíců daného zdaňovacího období a může tak být v průběhu zdaňovacího období přetržité podle toho, ve kterém kalendářním měsíci byly příslušné podmínky zcela splněny. Vyplývá to také z toho, že daň i zálohy na daň se s ohledem na ustanovení § 9 odst. 1 a § 8 odst. 1 ZDS prakticky stanovují za každý kalendářní měsíc samostatně.

Jestliže tedy bylo např. příslušné vozidlo použito v jednom kalendářním měsíci neziskovým subjektem pouze pro praktický výcvik řidičů a ve druhém měsíci i jinak (např. také pro nákladní přepravu, nebo byla pronajato), sníží se roční sazba daně podle § 6 odst. 9 nebo 10 ZDS v prvním měsíci a ve druhém měsíci se nesníží. V uvedeném druhém měsíci však lze roční sazbu daně případně snížit podle § 6 odst. 6 ZDS nebo je ji nutno zvýšit podle § 6 odst. 8 ZDS v závislosti na datu první registrace vozidla.

Obdobně v případě, kdy předmětné vozidlo (vozidlo s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určené výlučně k přepravě nákladů) fyzické osoby bude část zdaňovacího období použito k podnikání a část zdaňovacího období k podnikání použito nebude nebo bude použito fyzickou osobou pouze k soukromým účelům, sníží se roční sazba daně podle § 6 odst. 9 nebo 10 ZDS v těch kalendářních měsících, kdy vozidlo nebylo použito k podnikání, nebylo pronajato ani provozováno pro cizí potřeby. Mohlo však být použito k soukromé potřebě fyzické osoby (i podnikající), jeho manžela (manželky), je-li vozidlo součástí společného jmění manželů, nebo k soukromé potřebě jiné osoby žijící s poplatníkem v domácnosti. Za ostatní kalendářní měsíce se použije roční sazba daně uvedená v § 6 odst. 2, případně snížená podle § 6 odst. 5 nebo 6, anebo zvýšená podle § 6 odst. 8 ZDS.

#### **Návrh řešení:**

Vzhledem k tomu, že v § 6 odst. 9 a 10 ZDS není jako podmínka pro možnost uplatnění snížení roční sazby daně uvedena výlučnost používání předmětných vozidel tam uvedeným způsobem za celé zdaňovací období, použije se toto snížení roční sazby daně za ty kalendářní měsíce, ve kterých byly zcela splněny příslušné podmínky. Za ostatní kalendářní měsíce zdaňovacího období se roční sazba daně nesníží, případně sníží nebo zvýší podle ostatních ustanovení § 6 ZDS.

### **3. Návrh na opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

#### **Upravené stanovisko Ministerstva financí:**

Ve smyslu platného znění ustanovení § 6 odst. 9 a 10 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani silniční“) se u nákladních vozidel včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny a méně než 12 tun snižuje roční sazba daně o 100 % a o 48 % u uvedených druhů vozidel s největší povolenou hmotností alespoň 12 tun, a to v případě, že nejsou používána k podnikání anebo nejsou pronajímána ani provozována pro cizí potřeby a jsou-li používána:

- subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání,
- jako výcviková vozidla podle zvláštního právního předpisu upravujícího získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel, nebo
- fyzickými osobami.

Lze souhlasit se závěry v bodu 2.2. Nelze se však zcela ztotožnit se závěry v bodu 2.1. Je-li vozidlo zahrnuto od obchodního majetku podnikající osoby není možné využít snížení sazby

daně dle shora uvedeného ustanovení a situaci lze řešit dočasným vyřazením vozidla z registru vozidel.

U nákladních vozidel (viz in § 6 odst. 9 ZDS) podnikajících fyzických osob, které nemají dotčená vozidla zařazena v obchodním majetku, může být aplikováno beneficium vyplývající z ust. § 6 odst. 9 a 10 ZDS pouze v případě, že fyzická osoba prokáže, že vozidla nejsou používána k podnikání anebo nejsou pronajímána ani provozována pro cizí potřeby.

S ohledem na vzešlé výkladové problémy výše uvedených ustanovení zákona o dani silniční bude při nejbližší novele zákona navržena vhodná legislativní úprava.

# DAŇ Z PŘÍJMŮ

**Příspěvek 310/08.09.10 – MF předkládá stanovisko po věcné stránce odpovídající původnímu stanovisku s upřesněním diskutovaných otázek na předchozím jednání, předkladatel se vyjádřil ke stanovisku, příspěvek se uzavírá s rozporem**

**310/08.09.10 - Daňový režim příjmů plynoucích českému daňovému nerezidentovi z převodu cenných papírů vydaných obchodními společnostmi se sídlem v ČR**

Předkládá: Mgr. Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osvědčení 3661

## 1. Situace

Podle ustanovení § 22 odst.1 písm. h) zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, („ZDP“) se nově za příjem ze zdroje na území ČR považují i „příjmy z převodu podílů v obchodních společnostech nebo družstvech, které mají sídlo na území České republiky“. Podle ustanovení § 22 odst. 1. písm. g) bodu 7 ZDP se za příjem nerezidenta ze zdroje na území ČR považuje „příjem z prodeje...investičního instrumentu“ rezidentovi.

Tento příspěvek si klade za cíl vyjasnit, jakým způsobem se stanoví základ daně daňového nerezidenta právnické osoby nebo fyzické osoby podnikatele v souvislosti s prodejem cenných papírů vydaných společnostmi se sídlem v ČR, konkrétně, co je daňově uznatelným nákladem souvisejícím s příjmem nerezidenta.

Pro účely tohoto příspěvku je prodávajícím nerezident, osoba se sídlem nebo bydlištěm v některém z členských států EU nebo ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění nebo ve třetí zemi. Tento nerezident nevede účetnictví podle českých účetních předpisů. Prodávající a kupující jsou nespřízněné subjekty. Prodávající nemá v ČR stálou provozovnu. Příspěvek se zabývá pouze převodem cenných papírů, které nepředstavují účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem ve smyslu obchodního zákoníku, a převod nesplňuje podmínky pro osvobození příjmu z převodu podílu dle § 19 ZDP. Současně žádná mezinárodní smlouva neomezuje Českou republiku v právu zdanit takovéto příjmy v souladu se ZDP.

## 2. Rozbor problematiky

### 2.1 Pravidla uznatelnosti nabývací ceny akcie podle ZDP

ZDP obecně stanoví, že pořizovací cena cenného papíru považuje za daňově neuznatelný náklad s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. r), w) a ze). (§ 25 odst. 1 písm. c) ZDP)

Podle § 24 odst. 2 písm. r) je daňově uznatelným nákladem hodnota cenného papíru při prodeji *zachycená v účetnictví v souladu se zvláštním právním předpisem* ke dni jeho prodeje s výjimkou uvedenou v písmenech w) a ze) a s výjimkou cenného papíru, u kterého je příjem z jeho prodeje osvobozen podle § 19 odst. 1 písm. ze) nebo podle §19 odst. 9.

Podle § 24 odst. 2 písm. w) je daňově uznatelným nákladem nabývací cena akcie, která není oceňována v souladu se zvláštním právním předpisem reálnou hodnotou, nabývací cena podílu na společnosti s ručením omezeným nebo na komanditní společnosti anebo na družstvu, a to do výše příjmů z prodeje této akcie nebo tohoto podílu.

Podle § 24 odst. 2 písm. zc) jsou daňově uznatelným nákladem výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících. Obdobně postupují poplatníci uvedení v § 2, kteří nevedou účetnictví.

Výše zmíněná ustanovení umožňující daňovou uznatelnost nákladu vztahujícího se k prodeji akcií odkazují na účetnictví vedené podle českých účetních předpisů. Čeští daňoví nerezidenti, kteří podle českých účetních předpisů neúčtují, nemohou dle dosavadních výkladových přístupů podle těchto ustanovení uplatnit ztrátu z prodeje cenných papírů, i když někteří ve svém účetnictví cenné papíry na reálnou hodnotu přeceňují.

V praxi tak může docházet ke vzniku odlišné daňové zátěže pro českého daňového rezidenta a nerezidenta. Pro názornost bychom rádi dopady problematiky demonstrovali na následujícím příkladu.

## 2.2 Příklad

Ve zdaňovacím období I. subjekt nakoupí v rámci dvou oddělených transakcí akcie české společnosti A. Při prvním nákupu subjekt nakoupí 2 akcie po 50 Kč/ks, při druhém nákupu nakoupí 3 akcie po 55 Kč/ks. Akcie se přeceňují dle českých účetních předpisů na reálnou hodnotu s dopadem do výkazu zisků a ztrát alespoň k rozvahovému dni. Na konci zdaňovacího období klesla reálná hodnota akcie společnost A na 40. Ve zdaňovacím období II. subjekt akcie společnosti A ve dvou transakcích prodal. V rámci první transakce prodal 4 akcie za 30 Kč/ks. V rámci druhé transakce prodal 1 akcii za 25 Kč/ks. Příklad srovnává daňové dopady obchodování pro případ, kdy je prodávajícím subjektem společnost (nebo fyzická osoba podnikatel), která je českým daňovým rezidentem, a společnost (nebo fyzická osoba podnikatel), která je českým daňovým nerezidentem.

Vliv obchodování s cennými papíry na základ daně v jednotlivých obdobích i kumulativně je následující:

Zdaňovací období I.		Vliv na základ daně			
Operace	Částka	Rezident		Nerezident	
První nákup akcií – nabývací cena akcií 2ks à 50Kč	100	ne	100	ne	
Druhý nákup akcií – nabývací cena akcií 3ks à 55Kč	165	ne	165	ne	
Přecenění akcií na reálnou hodnotu s vlivem na výkaz zisků a ztrát (2*10+3*15)	-65	ano (dle §23-2-a ZDP)	-65	neuplatní se	
<b>Celkový vliv na základ daně ve zdaňovacím období I.</b>			<b>-65</b>		<b>0</b>

Zdaňovací období II.		Vliv na základ daně			
Operace	Částka	Rezident		Nerezident	
První prodej akcií – prodejní cena akcií 4ks à 30Kč	120	ano (dle §23-2-a ZDP)	120	ano (dle §22-1-h ZDP)	120
Související náklad - reálná cena akcií odúčtovaná do výkazu zisků a ztrát (4x40Kč)	-160	ano	-160	ano, dle §24-1-w ZDP, nelze použít §24-2-r ZDP	-120
Druhý prodej akcií – prodejní cena akcií 1ks à 25Kč	25	ano (dle §23-2-a ZDP)	25	ano (dle §22-1-h ZDP)	25
Související náklad - reálná cena akcií A odúčtovaná do výkazu zisků a ztrát	-40	ano	-40	ano, dle §24-1-w ZDP, nelze použít §24-2-r ZDP	-25
<b>Celkový vliv na základ daně ve zdaňovacím období II.</b>			<b>-55</b>		<b>0</b>

<b>Kumulativní vliv na ZD pro obě období</b>	<b>-120</b>	<b>0</b>
--	-------------	----------

Z výše uvedeného příkladu je zřejmé, že daňové posouzení téže situace pro daňového rezidenta a daňového nerezidenta se může lišit nejen ve výsledku, ale i v čase. Zatímco u českého daňového rezidenta v případě cenných papírů držení s cílem je prodat v krátkodobém časovém horizontu ovlivňuje základ daně po dobu držby i změna reálné hodnoty, u nerezidenta nikoli. Odlišnost ovlivňuje relativně krátkodobě pouze likviditu poplatníka, nikoli vlastní kumulativní výši daně, a proto nepovažujeme zohlednění této skutečnosti za klíčové.

Za klíčové považujeme zohlednit trvalé rozdíly při ztrátových obchodech - i pokud by nerezident použil ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) (popř. § 24 odst. 2 písm. zc)) a nabývací hodnotu akcií uznal jako daňově uznatelný náklad do výše souvisejícího příjmu z prodeje, výsledek dosažený takovým postupem je ve srovnání s režimem dosažitelným pro českého daňového rezidenta stále diskriminační. Kumulativní vliv na základ daně by se u daňového nerezidenta zlepšil, ale ztráta z prodeje by pro něj byla daňově neuznatelná, přestože pro českého daňového rezidenta je taková ztráta daňově uznatelná.

### 3. Závěr

V případě, kdy český daňový nerezident převádí podíly zmíněné v úvodu tohoto příspěvku (tj. cenné papíry, které nepředstavují účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem ve smyslu obchodního zákoníku, a převod nesplňuje podmínky pro osvobození příjmu z převodu podílu dle § 19 ZDP), je souvisejícím daňově uznatelným nákladem nabývací cena převáděných cenných papírů ve smyslu § 24 odst. 7 ZDP, a to ve zdaňovacím období, ve kterém příjem dle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 7. a § 22 odst. 1 písm. h) nerezidentovi plyne, tj. na peněžní bázi jak to ukazuje příklad výše; přičemž k potenciálním změnám reálné hodnoty, které nastaly během držby cenných papírů, se nepřihlíží. Při postupných nákupích stejného druhu akcií za různé ceny se při prodeji pro určení nabývací ceny použije metoda FIFO nebo metoda váženého aritmetického průměru (obdobně jako je upraveno v §25 odst. 4 zákona o účetnictví). Tento postup podporuje obchodování s cennými papíry v ČR, resp. cennými papíry vydanými českými rezidenty.

#### 4. Návrh opatření

Navrhujeme potvrdit výše uvedené závěry a příslušným způsobem je publikovat.

Dále navrhujeme, aby při nejbližší novele ZDP byla provedena vhodná legislativní úprava potvrzující srovnatelný režim pro rezidenty i nerezidenty. Do doby, než bude tato případná novela schválena, doporučujeme v souladu s § 55a zákona o správě daní a poplatků prominout daň vyměřenou v případě, že nebylo akceptováno uplatnění nabývací ceny akcií jako daňově uznatelného nákladu při prodeji cenných papírů českým daňovým nerezidentem za výše popsaných okolností.

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Navržený závěr, že v případě převodu dotčených cenných papírů - akcií lze jako související daňový náklad uznat jejich nabývací cenu podle § 24 odst. 7 ZDP (bez jakéhokoliv omezení), nemá oporu v zákoně a nelze jej proto přijmout.

ZDP upravuje možnost uplatnit si k příjmu z prodeje akcií výdaj pouze v případech vymezených v § 24 odst. 2 písm.r) a w) ZDP. § 24 odst. 7 ZDP vymezuje pouze způsob stanovení nabývací ceny pro účely konkrétních ustanovení zákona, tudíž toto ustanovení nelze aplikovat samostatně, bez dalšího.

§ 24 odst. 2 písm. r) ZDP je obecným pravidlem aplikovaným v případech, kdy se akcie pravidelně přeceňují na reálnou hodnotu podle zákona o účetnictví a tudíž se případné změny v ocenění akcií objeví v základu daně české účetní jednotky v průběhu držby každoročně. V případech, kdy se akcie nepřeceňují reálnou hodnotou, aplikuje se pravidlo vymezené v § 24 odst. 2 písm. w) ZDP, které je výjimkou z použití ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) ZDP a které umožňuje jako daňový náklad uplatnit nabývací cenu akcie pouze do výše příjmů z jejího prodeje. S ohledem na fakt, že zahraniční účetní jednotka pro účely českého základu daně nepřeceňuje akcie na reálnou hodnotu, nelze na ní použít § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, ale aplikuje se na něj ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) ZDP. Zahraniční účetní jednotka totiž v ČR podává daňové přiznání pouze za zdaňovací období, ve kterém převádí akcie a nikoliv v průběhu držby (i kdyby by tedy zahraniční účetní jednotka podle zahraničních účetních předpisů přeceňovala akcie na reálnou hodnotu, v průběhu držby bude případný rozdíl v přecenění zohledněn pouze v základu daně ve státě rezidence zahraniční účetní jednotky podle zahraničních daňových předpisů a nikoliv v českém základu daně).

S ohledem na výše uvedené máme za to, že v příspěvku popsaná zahraniční účetní jednotka prodávající akcie se pro účely ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) ZDP nenachází ve srovnatelném postavení s českou účetní jednotkou a neshledáváme proto důvody pro aplikaci ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků nebo § 39 odst. b) ZDP, jelikož se nejedná o zásadní nesoulad s unijním právem, který by odůvodňoval aplikaci § 39 odst. b) ZDP, nebo jiný postup, který by umožnil výklad v rozporu s textem zákona.

Dále poznamenáváme, že účetní jednotka (česká účetní jednotka nebo srovnatelná zahraniční účetní jednotka) obecně vychází pro zjištění základu daně z aktuálního principu z účetnictví. To znamená, že pro posouzení daňových dopadů bude rozhodující datum, kdy byla operace správně zaúčtována tj. základ daně bude ovlivněn v tom zdaňovacím období, kdy dotčený příjem ovlivnil výsledek hospodaření účetní jednotky.

Pro účely stanovení výše nabývací ceny se postupuje podle § 24 odst. 7 písm.c) ZDP, který odkazuje na pořizovací cenu podle zákona o účetnictví. Pro stanovení nabývací ceny pro daňové účely u zahraničních účetních jednotek lze tudíž použít obdobné metody, jaké připouští zákon o účetnictví pro stanovení pořizovací ceny u českých účetních jednotek v § 25 odst. 4 ZoÚ.

**Vyjádření předkladatele:**

Předkladatel se domnívá, že daňoví rezidenti EU, resp. EEA se mohou dovolávat stejného daňového ošetření výše zmíněných transakcí jako čeští daňoví rezidenti a to na základě svobod pohybu zakotvených v unijním právu (svoboda pohybu kapitálu apod.).

**Závěr:**

Rozpor.

## ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

### Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska

## DAŇ Z PŘÍJMŮ

### Příspěvek 307/13.10.10 – MF předkládá stanovisko

### 307/13.10.10 - Problematika odbytného u pojistné smlouvy pro účely osvobození od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. l) ZDP

Předkládají: Ing. Jana Antošová, ACCA, daňový poradce. č. osvědčení 3479  
JUDr. Stanislav Machek, daňový poradce, č. osvědčení 3989

#### 1. Úvod – popis problematiky

Tento příspěvek se zabývá problematikou odbytného u pojistné smlouvy ve vztahu k osvobození pro účely daně z příjmu fyzických osob dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP”).

Odbytným rozumíme (zjednodušeně řečeno) částku, kterou obdrží pojištěný v případě předčasného ukončení pojistné smlouvy. Pokud se v právních předpisech užívá pojem "odbytné" v souvislosti se životním pojištěním, rozumí se jím "odkupné", jak stanoví § 72 odst. 2 zákona o pojistné smlouvě. V následujícím textu jsou oba pojmy chápány jako totožné, pouze z důvodu terminologické přesnosti se vždy v kontextu používá příslušná varianta (např. z důvodu návaznosti na přesné znění zákonného ustanovení atd.).

V této souvislosti je třeba zmínit, že na základě aktuálního návrhu novely zákona o daních z příjmů pravděpodobně dojde ke sjednocení terminologie, a termín „odbytné“ bude v novelizovaném znění ZDP nahrazen termínem „odkupné“. Tato skutečnost však nemá dopad na technické závěry dále uvedené analýzy.

V souladu s § 4 odst. 1 písm. l) ZDP je od daně z příjmů fyzických osob osvobozeno „...plnění z pojištění osob s výjimkou plnění pro případ dožití z pojištění pro případ dožití, plnění pro případ dožití z pojištění pro případ smrti nebo dožití a plnění pro případ dožití z důchodového pojištění a s výjimkou jiného příjmu z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy,“

Domníváme se, že na základě níže uvedené analýzy lze dovodit, že odbytné je pro účely daně z příjmů fyzických osob osvobozeno dle § 4 odst. 1 písm. l) ZDP, jelikož představuje plnění z pojištění osob a není uvedeno ve výjimkách tohoto ustanovení.

Jelikož je v § 58 odst. 1 zákona č. 37/2004 Sb. o pojistné smlouvě, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pojistné smlouvě“) stanoveno, že „výplatou odkupného soukromé

*pojištění zaniká*“, spočívá podstata posouzení v zodpovězení klíčové otázky, zda „odbytné“ spadá obsahově pod samotný pojem „plnění z pojištění osob“<sup>2</sup>.

## 2. Argumenty pro osvobození dle § 4 odst. 1 písm. l) ZDP

Níže uvádíme naše argumenty, které svědčí pro názor, že odbytné je pro účely daně z příjmů fyzických osob osvobozeno dle § 4 odst. 1 písm. l) ZDP.

### 2.1 Pojem „plnění“ ve smyslu ZDP

Samotný ZDP chápe pojem „plnění“ velice široce. Nicméně v samotném ZDP není přímo definováno, co se rozumí „plněním“ popř. „plněním z pojištění osob“.

Bližší analýzou ustanovení ZDP lze dospět k interpretaci tohoto pojmu pro daňové účely. Níže uvádíme následující příklady:

- 1) V souladu s § 25 odst. 1 písm. m) ZDP se za daňově neúčinný výdaj (náklad) považuje plnění ve prospěch vlastního kapitálu. Tím se rozumí např. příspěvek mimo základní kapitál dle § 121 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění (dále jen „ObchZ“) apod.
- 2) V § 6 odst. 9 písm. a) ZDP je pro účely osvobození definována celá škála plnění:
  - nepeněžní plnění vynaložená zaměstnavatelem na odborný rozvoj zaměstnanců související s předmětem činnosti zaměstnavatele
  - nepeněžní plnění vynaložená zaměstnavatelem na rekvalifikaci zaměstnanců
  - další peněžní plnění poskytovaná ... zaměstnancům
- 3) § 24 odst. 2 písm. u) ZDP hovoří o uznatelnosti zaplacené daně „je-li výhra nebo cena v nepeněžním plnění“
- 4) § 6 odst. 3 ZDP považuje za příjmy ze závislé činnosti i příjmy ...*„spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance“*
- 5) Podle § 4 odst. 1 písm. m) ZDP jsou osvobozena *„plnění poskytovaná ozbrojenými silami vojákům...“*. Pod tento typ plnění se podřazovalo např.
  - tzv. „služné“ vojáků v záloze např. na vojenském cvičení
  - dalších peněžité úhrady jako „zástupné“ apod.
  - nepeněžní plnění jako např. strava a ubytování
- 6) Do samostatného základu daně dle § 20b ZDP se zahrnují i příjmy *„z podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění plynoucí ... ze zdrojů v zahraničí“*

Z výše uvedených příkladů lze dovodit, že ZDP chápe pojem „plnění“ ve smyslu jakéhokoliv zvýšení ekonomických užitků určitého subjektu. Toto svědčí pro závěr, že pojem „plnění z

---

<sup>2</sup> Pro úplnost uvádíme, že při výplatě odbytného dochází k předčasnému ukončení pojistné smlouvy, tj. nejedná se ani o „jiný příjem z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy“.

pojištění osob“ zahrnuje jakýkoliv peněžní (popř. teoreticky i nepeněžní) tok od pojišťovny směrem k příjemci, včetně odbytného.

## 2.2 Pojem „plnění z pojištění osob“

Pojem „plnění z pojištění osob“ nelze ztotožňovat s pojmem „pojistné plnění“. Zatímco pojistné plnění je vypláceno pojišťovnou v souvislosti s nastalou pojistnou událostí, plnění z pojištění osob by mělo zahrnovat jakékoliv příjmy plynoucí v souvislosti s pojistnou smlouvou.

Samotný ZDP činí rozdíl mezi „pojistným plněním“ a odbytným, jak vyplývá z řady ustanovení, např. z ustanovení § 15 odst. 6 ZDP: „...u nichž nebude vyplaceno pojistné plnění nebo odbytné...“

Zákonodárce z tohoto důvodu hovoří o „plnění z pojištění osob“ jakožto širším pojmu, který zahrnuje mimo jiné „pojistná plnění“ i „odkupné“.

## 2.3 Porovnání s předpisy v oblasti pojišťovnictví

Dále je nutné analyzovat předpisy v oblasti pojišťovnictví. Na tomto místě lze uvést následující z legislativy vyplývající argumenty pro podporu tvrzení, že odbytné je plněním z pojištění osob:

- 1) Zákon o pojistné smlouvě hovoří o „právu na plnění z pojištění“ v § 8 týkajícího se promlčení. Plněním z pojištění rozumíme plnění z pojistné smlouvy. Vzhledem k tomu, že se tato promlčecí lhůta aplikuje i na „odkupné“, je tím podpořen závěr, že odkupné je „plněním z pojištění“.
- 2) Zákon o pojišťovnictví<sup>3</sup> hovoří např. v § 59 odst. 1 písm. a) bod 1. v souvislosti s tvorbou a použitím technických rezerv o zohlednění mj. „...všech plnění včetně plnění souvisejících s odkupem pojištění“. Z tohoto je možné dovodit, že odkupné je plněním (z pojištění) i ve smyslu předpisů upravujících oblast pojišťovnictví a následně by se na něj aplikovalo osvobození dle § 4 odst. 1 písm. l) ZDP.
- 3) Dále v § 59 odst. 1 písm. e) zákona o pojišťovnictví se hovoří o plnění související s odkupem pojištění. Toto by podporovalo stejný závěr, jak je uveden pod bodem 1).

Pro úplnost bychom uvedli, že bližší analýzou dalších předpisů z oblasti pojišťovnictví se dle našeho názoru nelze dopátrat dalších ustanovení, která by zásadním způsobem ovlivnila výše uvedený výklad pojmu „plnění z pojištění osob“:

- zákon 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, v příslušném znění (pro pojistné smlouvy uzavřené před 1.1.2005 řídící se starou úpravou v části osmé hlavě patnácté);
- zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů;

<sup>3</sup> zákon č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pojišťovnictví“)

- zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 1995/155 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů;
- vyhláška 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnamí, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem a o změnách některých zákonů souvisejících s jeho zavedením, ve znění pozdějších předpisů

*Dílčí závěr:* Odbytné je plněním z pojištění osob a zakládá zánik pojistné smlouvy.

## 2.5 Vztah mezi jednotlivými ustanoveními ZDP

Zároveň se domníváme, že je nutné analyzovat vztah mezi jednotlivými ustanoveními ZDP, zejména ustanovení týkající se určení základu daně a aplikace srážkové daně ve vztahu k ustanovení o osvobození, konkrétně:

- § 8 odst. 1 ZDP stanoví, že plnění ze soukromého životního pojištění a dávky penzijního připojištění se státním příspěvkem jsou považovány za příjem z kapitálového majetku.
- § 8 odst. 6 ZDP v poslední větě stanoví, že *„Jednorázové vyrovnání nebo odbytné se pro zjištění základu daně nesnižuje o příspěvky zaplacené penzijnímu fondu zaměstnavatelem za zaměstnance po 1. lednu 2000“*.
- Poslední věta § 8 odst. 7 ZDP stanoví, že *„odbytné se pro zjištění základu daně nesnižuje o příspěvky zaplacené zaměstnavatelem za zaměstnance po 1. lednu 2001 a dále o zaplacené pojistné, které bylo dříve uplatněno v souvislosti s jiným příjmem z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy.“*
- § 36 odst. 2 písm. s) ZDP hovoří o aplikaci 15% srážkové daně *„z příjmu plynoucího fyzické osobě při zániku smlouvy o penzijním připojištění se státním příspěvkem a smlouvy na soukromé životní pojištění ve formě odbytného, sníženého podle § 8“*.

Domníváme se, že pokud ZDP obsahuje ustanovení týkající se základu daně a aplikace srážkové daně, nelze z tohoto dovozovat, že tento příjem není osvobozen. Obecně základ daně z příjmů obsahuje příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně. To znamená, že výše uvedená ustanovení nemají vliv na osvobození, jak je analyzováno v našem příspěvku.

Obdobně to lze např. dokumentovat na případě osvobození dle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP. Dle tohoto ustanovení jsou osvobozeny úroky z vkladů ze stavebního spoření. Obecně jsou však úroky z peněžních prostředků na vkladových účtech klasifikovány jako příjmy z kapitálového majetku dle § 8 odst. 1 písm. c) ZDP a podléhají srážkové dani dle § 36 odst. 2 písm. m) ZDP.

*Dílčí závěr:* Základ daně je v souladu s obecnými principy zdanění zakotvenými v ZDP nutné nejprve očistit o příjmy osvobozené a teprve posléze případně aplikovat srážkovou daň.

## 2.6 Důvodová zpráva

Předmětné ustanovení § 4 odst. 1 písm. l) ZDP bylo součástí novely 438/2003 Sb. Původní vládní návrh obsahoval následující text:

*V § 4 odst. 1 písmeno l) zní: „l) plnění z pojištění osob s výjimkou plnění z pojištění pro případ dožití, pro případ smrti nebo dožití a z důchodového pojištění převyšujícího zaplacené pojistné v rozsahu uvedeném v § 8,“.*

V důvodové zprávě je pouze stručně uvedeno, že ustanovení je novelizováno k posílení právní jistoty poplatníků, ale neuvádí se žádné údaje, které by byly relevantní pro výše uvedenou problematiku:

*K bodu 9 - § 4 odst. 1 písm. l): Uvedená změna povede k posílení právní jistoty poplatníků, protože stávající znění § 4 odst. 1 písm. l) nebylo v souladu s nově zavedeným zdaňováním pojistného plnění plynoucího ze soukromého životního pojištění.*

Důvodová zpráva, jak je výše citována, se vztahovala k původnímu vládnímu návrhu. Následně však došlo ke změně vládního návrhu zákona, kdy byly do textu zapracovány pozměňovací návrhy Senátu ČR týkající se mj. znění § 4 odst. 1 písm. l) ZDP. Důvodová zpráva, jak je citována výše, se tak nevztahuje k současnému znění.

Dále se domníváme, že dovozovat z důvodové zprávy (navíc ve znění týkajícím se původního vládního návrhu) záměr zákonodárce zdanit odbytné, by při takto obecné formulaci bylo možné považovat za extenzivní výklad, který by byl v rozporu s deklarovaným požadavkem právní jistoty.

### 3. Závěr

Na základě výše uvedené analýzy lze dospět k závěru, že odbytné je pro účely daně z příjmů fyzických osob osvobozeno dle § 4 odst. 1 písm. l) ZDP.

### 4. Návrh řešení

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

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Obecně lze souhlasit s dílčím závěrem, že odkupné (dříve odbytné) je plněním z pojištění osob a zakládá zánik pojistné smlouvy. Dále lze souhlasit se závěrem, že příjmy od daně osvobozené se do základu daně nezahrnují.

Pokud jde konkrétně o příjmy z titulu plnění z penzijního připojištění se státním příspěvkem a ze soukromého životního pojištění, které jsou považovány za příjem z kapitálového majetku, nelze podle našeho názoru přisvědčit tomu, že odkupné z titulu ukončení smlouvy o penzijním připojištění se státním příspěvkem a smlouvy o soukromém životním pojištění je od daně osvobozeno. Podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. l) zákona o daních z příjmů od daně

není osvobozeno mimo jiné plnění z pojištění osob pro případ dožití, plnění pro případ dožití z pojištění pro případ smrti nebo dožití a plnění pro případ dožití z důchodového pojištění. V případě odkupného z titulu ukončení smlouvy o penzijním připojištění se státním příspěvkem se jedná o plnění z penzijního připojištění a nikoli z pojištění.

Plnění z pojištění osob je podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o daních z příjmů osvobozeno od daně z příjmů. Výjimku z tohoto osvobození tvoří pouze plnění pro případ dožití ze soukromého životního pojištění a jiného příjmu z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy. V daném ustanovení jsou použita slova „plnění z pojištění“, což zahrnuje nejen pojistné plnění, ale i další formy plnění, kterým je i odkupné. Měl-li by zákonodárce na mysli výjimku pouze pro pojistné plnění v případě dožití, nepoužil by širší pojem, kterým je plnění z pojištění. V kontextu daného ustanovení je výraz „plnění“ ztotožněn s pojmem „plnění z pojištění“.

## **Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV**

### **DPH**

309/08.09.10 - Aplikace osvobození od DPH dle ustanovení § 61 písm. g), zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Předkládají: Ing. Jan Čapek  
Ing. Stanislav Kryl

312/13.10.10 - DPH u mezinárodního pronájmu pracovní síly

Předkládá: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252

### **Daň z příjmů**

314/13.10.10 - Cestovní náhrady zahraničního zaměstnance zahraničního zaměstnavatele v případě vyslání na zahraniční pracovní cestu do ČR či v případě místa výkonu práce/pravidelného pracoviště v ČR

Předkládá: JUDr. Dana Trezziová

315/13.10.10 - Finanční pronájem hmotného majetku odepisovaného podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP

Předkládá: Ing. Marie Konečná  
Ing. Petr Toman