

**Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR
konaného dne 18. 3. 2009**

OBSAH

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 18. 3. 2009

Daň z příjmů

221/13.02.08 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly str. 5

Předkládají: Ing. Otakar Machala
Ing. Jiří Hanák
Ing. Jana Tepperová

264/18.03.09 - Daň z nemovitostí jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů fyzických osob..... str. 19

Předkládají: Ing. Jaroslav Postl
Bc. Eva Fibichová

DPH

254/04.12.08 - Převod staveb, bytů a nebytových prostor po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.) str. 21

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

256/28.01.09 - Dodání vybraných výrobků podléhajících spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od daně str. 26

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

259/18.03.09 - Uplatňování daně z přidané hodnoty při vymezení zón, ve kterých lze stát s motorovým vozidlem pouze za úplatu (placené státní) str. 31

Předkládají: Ing. Pavel Beran
Ing. Jiří Nekovář

268/18.03.09 - Vymezení přijatých zdanitelných plnění, u nichž lze uplatnit nárok na odpočet daně při změně režimu str. 38

Předkládá: Olga Holubová

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

Daň z příjmů

244/18.06.08 - Daňová účinnost vybraných položek prvotně upravených zákoníkem práce z pohledu jejich uplatnění ve zdaňovacím období 2007 a 2008 a navazující problémy str. 43

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

257/28.01.09 - Doplnění příspěvku č. 247/29.10.08 Některé aspekty zdaňování ekologických zdrojů energie z hlediska ZDP str. 58

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal
Ing. Radislav Tkáč

262/18.03.09 - Závazky po splatnosti déle než 36 měsíců v případě poplatníků fyzických osob s daňovou evidencí jako položka zvyšující základ daně – v podmínkách po novele ZDP zákonem č. 2/2009 Sb. str. 61

Předkládají: Ing. Zuzana Rylová
Ing. Pavel Vontor

DPH

253/04.12.08 - Povinnost krátit odpočet DPH a aplikace ustanovení § 73 odst. 11 a § 104 odst. 3 po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.) str. 67

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl

269/18.03.09 - Aplikace ustanovení §78 (2) ZDPH ve vazbě na nový tiskopis přiznání k DPH str. 71

Předkládá: JUDr. Ing. Václav Pátek
Ing. Alena Jurič

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

Daň z příjmů

265/18.03.09 - Reklasifikace úroků na podíly na zisku při platbách rezidentům EU, Norska a Islandu str. 75

Předkládá: Mgr. Zenon Folwarczny

266/18.03.09 - Výjimky z definice stálé provozovny (Čl. 5 odst. 4 Vzorové smlouvy OECD) str. 79

Předkládá: Mgr. Ing. Pavel Fekar, LL.M.

267/18.03.09 - Daňové dopady změny právního důvodu pohledávky str. 91

Předkládá: JUDr. Martin Kopecký

DPH

260/18.03.09 - Vložení nepeněžitého vkladu ve světle novely zákona o DPH č. 302/2008 Sb. str. 98

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

261/18.03.09 - Daň z přidané hodnoty v případě poskytování pitné vody a ochranných nápojů
zaměstnancům na pracovišti str. 102
Předkládá: Ing. Stanislav Kryl

Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

Daň z příjmů

273/20.04.09 Problematika nízké kapitalizace ve světle novely zákona o daních z příjmů
zákonem č. 87/2009 Sb..... str. 105
Předkládají: Mgr. Ing. Radek Halíček
Ing. Jana Svobodová

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

Daň z příjmů

263/18.03.09 - Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení

Předkládají: Mgr. Edita Ševcovicová
Ing. Ladislav Povr

270/20.04.09 Stanovení superhrubé mzdy po 1.1.2009

Předkládá: Ing. Robert Bezecný
Ing. Michal Dušek

271/20.04.09 Tvorba daňových opravných položek k nepromlčeným pohledávkám v rámci komisionářské struktury

Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová

DPH

248/29.10.08 - Vymezení pojmu obrat ve vztahu k některým finančním činnostem osvobozeným od DPH a jejich zohlednění při výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH - Rozšíření příspěvku č. 184/27.06.07

Předkládají: Andrea Mojžíšová
Petra Pospíšilová

272/20.04.09 Nárok na odpočet u hmotného majetku pořízeného za účelem majetkového vkladu v nepeněžitě podobě

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 18. 3. 2009

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 221/13.02.08 – příspěvek zůstává otevřen do doby, než se vyjasní situace ohledně MZd. a postoje zdravotních pojišťoven, KDP požádala o stanovisko Ústavu státu a práva-viz níže - MF předkládá stanovisko – UZAVŘENO S ROZPOREM

221/13.02.08 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly

Předkládají: Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č.osvědčení 2252
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701
Ing. Jana Tepperová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3885

1. Úvod

Již od roku 1997 platí ustanovení § 6 odst. 2 ZDP, podle kterého je zaměstnavatelem i daňový rezident, který zaměstnává pracovníky, kteří mají formálně právně uzavřen pracovní poměr s daňovým nerezidentem - pronajímatelem pracovní síly, jehož prostřednictvím jsou jim příjmy za práci vypláceny. Jde o tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly, kdy daňový nerezident poskytuje pracovníky na práci v České republice, ale práci sám neřídí, nezodpovídá za ni, nepřivlastňuje si a nepředává její výsledky.

Podle ZDP rovněž platí, že v případě, že v úhradách zaměstnavatele osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady.

Takto stanovená částka potom vstupuje do základu daně podle § 6 odst. 13 ZDP.

2. Obecný rozbor problému

Ze ZDP i jiných právních předpisů vyplývá, že se pojem zaměstnanec a zaměstnavatel definovaný v § 6 odst. 2 v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly použije pouze pro účely zákona o daních z příjmů. Tyto závěry byly potvrzeny i na jednání Koordinačního výboru k příspěvku 714/17.12.03 - Mezinárodní pronájem pracovní síly předloženém Ing. Danou Trezziovou dne 19. března 1997 a znovu projednaném na Koordinačním výboru dne 19. května 2004.

2.1. Superhrubý základ daně

Zahraničním zaměstnavatelům – agenturám práce vzniká v souvislosti s výkonem závislé činnosti jejich zaměstnanců povinnost hradit pojistné odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, případně povinné zahraniční pojištění stejného druhu. Pravidla pro hrazení tohoto pojistného určuje v rámci Evropské unie Nařízení Rady (EHS) 1408/71. Podle uvedených nařízení se povinnosti platby pojistného zpravidla týkají zahraničního zaměstnavatele, nikoliv tuzemských, tzv. ekonomických zaměstnavatelů.

V souvislosti s přijetím zákona č. 261/2007 Sb., o reformě veřejných financí došlo mj. ke změně vymezení základu daně (dílčího základu daně) z příjmů ze závislé činnosti v rámci ustanovení § 6 odst. 13 a 14 ZDP. V případě příjmů ze zdrojů v tuzemsku je základ daně vymezen jako

*„...příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů **povinen platit zaměstnavatel sám za sebe**, a u zaměstnance, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, zvýšené o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění.“*

Jestliže tedy pojistné na zahraniční pojištění, případně pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění je povinen hradit zahraniční zaměstnavatel – agentura práce, je v případě zaměstnanců, kteří jsou pro účely ZDP považováni za zaměstnance na základě § 6 odst. 2 ZDP základ daně podle § 6 odst. 13 ZDP roven příjmům ze závislé činnosti nebo funkčním požitkům s výjimkou uvedenou v § 6 odst. 4 a 5 ZDP. Tomu odpovídají i požadavky na obsah mzdových listů a následně i Potvrzení o příjmech ze závislé činnosti, kdy podle ustanovení § 38j odst. 2 písm. e) bod 3. ZDP mzdové listy obsahují „částku odpovídající pojistnému nebo příspěvkům na zahraniční pojištění, které je z úhrnu zúčtovaných mezd uvedených v bodě 1 povinen platit zaměstnavatel sám za sebe“.

2.1.1. Návrh řešení

Základem daně (dílčím základem daně) z příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 13 ZDP je v případě zaměstnanců pronajatých v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly úhrn příjmů ze závislé činnosti rozúčtovaný z celkové úhrady zahraničnímu subjektu ve prospěch zaměstnanců v návaznosti na jejich kvalifikaci a rozsah pracovní činnosti. Zahrnuje-li úhrada i částku za zprostředkování, nemůže být částka připadající na příjem zaměstnanců nižší než 60 % úhrady.

Stanovisko Ministerstva financí:

Nelze souhlasit s navrhovanou definicí základu daně u zaměstnanců pronajatých daňovým nerezidentem ČR podle § 6 odst. 2 ZDP s následujícími důvody:

Lze se ztotožnit s tím, že povinnost platit povinné pojistné sociální a zdravotní (příspěvek) za pronajaté zaměstnance v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly má zahraniční formálně právní zaměstnavatel. Placení tohoto pojistného se řídí obvykle zahraničními právními předpisy o pojistném a zahraniční formálně právní zaměstnavatel nese za placení tohoto pojistného plnou odpovědnost. Z uvedeného plyne, že se v těchto případech jedná o zaměstnance, na které se vztahují zahraniční předpisy o povinném sociálním a zdravotním pojištění, tj. stejného druhu jako v ČR (viz § 6 odst. 13 a § 38h odst. 1 písm. b) ZDP).

Již od roku 1997 tuzemský daňový zákon vycházel při zdanění příjmů pronajatých zaměstnanců z toho, že jsou odměňováni na základě smluvního vztahu uzavřeného s jejich zahraničním formálně právním zaměstnavatelem a že se placení pojistného proto řídí předpisy platnými v zemi jejich rezidence. A i přesto od roku 1997 český daňový zákon umožňoval zohlednit jako výdaj při stanovení základu daně (základu pro výpočet zálohy) u pronajatých zaměstnanců i příspěvky na toto zahraniční pojištění - a nikým to nebylo

zpochybňováno. To znamená od počátku se vycházelo z předpokladu, že toto pojistné sráží z jejich mzdy a hradí nikoliv tuzemský ekonomický zaměstnavatel, ale právě tento zahraniční formálně právní zaměstnavatel. Tj., že o částky pojistného sražené ze mzdy pronajatého zaměstnance v zahraničí na povinné zahraniční pojištění za dobu, po kterou vykonával zaměstnání v ČR, se mu snížila do konce roku 2007 jeho hrubá mzda, tj. před zdaněním u tuzemského ekonomického zaměstnavatele (viz též pokyn MF č. D-174). To znamená, že i dosud zahraniční pojistné srážené ze mzdy pronajatých zaměstnanců zahraničním formálně právním zaměstnavatelem zohledňoval tuzemský ekonomický zaměstnavatel při plnění povinností plátce daně.

Od roku 2008 se novelou ZDP obsaženou v zákoně č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů pouze stanovilo, že u zaměstnanců, na které se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu jako v ČR, se jejich příjmy zvýší o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění (není zde ale uvedeno, že se musí jednat o zahraniční pojistné, které platí zaměstnavatel „sám za sebe“, tj. z vlastních prostředků).

Podle § 6 odst. 13 a § 38h odst. 1 písm. b) ZDP se u poplatníka na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění, příjmy ze závislé činnosti zvyšují o částku odpovídající příspěvku zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění. Pro správné stanovení základu daně je tedy rozhodující:

a) právě existence takového zahraničního právního předpisu a dále

b) skutečnost, zda i podle tohoto zahraničního předpisu je z příjmů zaměstnance placeno povinné pojistné (příspěvek), které jde k tíži zaměstnavatele (ať již tuzemského nebo formálně právního).

Tak tomu je i v případě tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly realizovaného na území České republiky zahraničním zaměstnavatelem, který je v České republice daňovým nerezidentem (tzv. zahraniční agenturou práce). Zde je za zaměstnavatele, který má povinnosti plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 6 odst. 2 ZDP označena osoba se sídlem nebo s bydlištěm na území ČR (daňový rezident), tzn. tuzemský ekonomický zaměstnavatel (uživatel pracovní síly). Přestože příjmy za práci pro tuzemského ekonomického zaměstnavatele a příspěvek na povinné zahraniční pojištění z příjmů pronajatého zaměstnance jsou placeny v tomto případě prostřednictvím zahraničního (formálně právního) zaměstnavatele, musí je tuzemský ekonomický zaměstnavatel zdanit v souladu s českým ZDP, a to včetně správného stanovení základu daně (navýšení příjmu zaměstnance o částku odpovídající příspěvku zaměstnavatele na povinné zahraniční pojištění). Tuzemský ekonomický zaměstnavatel zde totiž jen podle § 6 odst. 2 ZDP plní povinnosti plátce daně (zdaňuje příjmy pronajatých zaměstnanců), které by jinak musel plnit v plném rozsahu zahraniční zaměstnavatel (resp. jeho stála provozovna umístěná na území ČR).

2.2. Plnění vedle mzdy

Jestliže český „ekonomický“ zaměstnavatel vynaloží v souvislosti s působením pronajatých zaměstnanců další náklady (cestovní náhrady související se služebními cestami pronajatých pracovníků nařízené ekonomickým zaměstnavatelem, poskytnutí náradí, pracovních a ochranných pomůcek, přidělení služebního automobilu k soukromému a služebnímu použití, zajištění odborného rozvoje, poskytnutí přechodného ubytování a apod. (dále jen „plnění vedle mzdy“)), budou tato plnění vedle mzdy z hlediska daní z příjmů posuzována stejně jako

náklady vynaložené na zaměstnance, se kterými zaměstnavatel uzavřel pracovněprávní vztah. Příkladem použitým a odsouhlaseným pracovníky Ministerstva financí v roce 1997 (Koordinační výbor k příspěvku 714/17.12.03 - Mezinárodní pronájem pracovní síly předloženém Ing. Danou Trezziovou ze dne 19. března 1997 a znovu projednaném na Koordinačním výboru dne 19. května 2004) byly cestovní náhrady, který ve stejném znění uvádíme:

„Přestože mezi českým „ekonomickým“ zaměstnavatelem a pronajatým zaměstnancem nebyl uzavřen pracovně-právní vztah, cestovní náklady hrazené českým zaměstnavatelem do výše limitů dle zákona č. 119/1992 Sb. ve znění p.p. jsou považovány za daňově uznatelné náklady „ekonomického“ zaměstnavatele a **současně tyto cestovní náklady a náhrady nejsou předmětem daně u pronajatého zaměstnance**“.

Z pohledu daňové uznatelnosti dále došlo k novelizaci pokynu D-300 k bodu 35, § 24 odst. 2 (Finanční zpravodaj 8-9/2007). Z této vyplývá potvrzení výše uvedených závěrů, tzn., že pokud bude ve smlouvě ujednáno, že plnění vedle mzdy ponese ekonomický zaměstnavatel, jsou tyto náklady daňově relevantní u ekonomického zaměstnavatele.

Z pohledu ekonomického (pronajatého) zaměstnance jsou plnění vedle mzdy posuzována obdobně jako u zaměstnance, se kterým zaměstnavatel uzavřel pracovněprávní vztah. Tzn., že pokud ekonomickému zaměstnanci jsou poskytována ekonomickým zaměstnavatelem plnění vedle mzdy, která mají charakter příjmů, které nejsou předmětem daně (§ 6 odst. 7 a 8 ZDP), či příjmů, které jsou od daně osvobozené (§ 6 odst. 9 ZDP), pak uvedená plnění vedle mzdy nevstupují do základu daně (superhrubé mzdy) dle § 6 odst. 13 ZDP pro výpočet daně ze závislé činnosti (§ 6 odst. 2 ZDP).

2.2.1. Návrh řešení

Z pohledu ekonomického zaměstnance jsou plnění vedle mzdy posuzována obdobně jako u zaměstnance, se kterým zaměstnavatel uzavřel pracovněprávní vztah, tzn., pokud nejsou předmětem daně nebo jsou osvobozená, nevstupují do superhrubé mzdy.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas.

2.3. Potvrzení příjmů ze závislé činnosti

V souladu s § 38j ZDP je český ekonomický zaměstnavatel povinen vést pro poplatníka (ekonomického zaměstnance) mzdové listy, jejichž obsah je přesně stanoven. Osobní údaje o pronajatém zaměstnanci získá český ekonomický zaměstnavatel z vyplněného formuláře „Prohlášení“ (§ 38k ZDP) od zaměstnance. Jednou z náležitostí Mzdového listu je „úhrn **zúčtovaných mezd**, bez ohledu zda jsou vyplaceny v penězích nebo v naturáliích“ (§38j odst. 2 písm. e) bod 1 ZDP).

Příčemž platí:

- ✓ základem pro výpočet zálohy na daň je úhrn **příjmů** ze závislé činnosti, **zúčtovaný** nebo vyplacený...(§38h odst. 1 ZDP),

- ✓ v případě, že v úhradách zaměstnavatele osobě se sídlem či bydlištěm v zahraničí, je částka za zprostředkování, považuje se za **příjem** zaměstnance nejméně 60% z celkové úhrady

Nastává otázka jaký úhrn příjmů ze závislé činnosti se uvádí do Mzdového listu a následně do „Potvrzení o sražené dani“ (§38d odst. 7 ZDP) v případech, kdy:

1. smlouva o zprostředkování pracovní síly upravuje přesnou výši příjmů u jednotlivých ekonomických zaměstnanců, kdy celková hodnota příjmů ze závislé činnosti bude minimálně 60% odměny požadované právním zaměstnavatelem,
2. smlouva nebude řešit výši příjmů ze závislé činnosti u jednotlivých ekonomických zaměstnanců ani výši provize právního zaměstnavatele,
3. smlouva upravuje výši příjmů ze závislé činnosti jednotlivých ekonomických zaměstnanců, přičemž tyto příjmy budou nižší než 60% odměny (§6 odst. 2 ZDP)

2.3.1. Návrh řešení

V případě, že je ve smlouvě o zprostředkování pracovní síly uvedena přesná specifikace výše příjmů u jednotlivých ekonomických zaměstnanců, či jakékoli jiné obdobné rozčlenění (např. dle profesí), kdy celková hodnota příjmů ze závislé činnosti bude minimálně 60% odměny požadované právním zaměstnavatelem, bude český ekonomický zaměstnavatel postupovat při stanovení výše příjmů ze závislé činnosti u jednotlivého zaměstnance podle smlouvy. Výše příjmů bude uvedena ve Mzdovém listu ekonomického zaměstnance dle smlouvy a tato bude podkladem pro „Potvrzení o sražené dani“ (§38d odst. 7 ZDP).

V případě, že smlouva nebude řešit výši příjmů ze závislé činnosti u jednotlivých ekonomických zaměstnanců ani výši provize právního zaměstnavatele, český zaměstnavatel rozpočítá částku mzdových nákladů na počet zaměstnanců s ohledem na délku působení jednotlivých zaměstnanců u českého ekonomického zaměstnavatele (dále jen „rozpočtená částka v hodnotě odměny“) a z této rozpočtené částky v hodnotě odměny odvede zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Rozpočítaná částka v hodnotě odměny bude uvedena ve Mzdovém listu ekonomického zaměstnance a tato bude podkladem pro Potvrzení o sražené dani.

V případě, že smlouva upravuje výši příjmů jednotlivých ekonomických zaměstnanců, přičemž příjmy ze závislé činnosti budou nižší než 60% odměny (§6 odst. 2 ZDP), český zaměstnavatel rozpočítá částku mzdových nákladů ve výši 60% odměny na počet zaměstnanců s ohledem na délku působení jednotlivých zaměstnanců u českého ekonomického zaměstnavatele (dále jen „rozpočtená částka“) a z této rozpočtené částky odvede zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Rozpočítaná částka bude uvedena ve Mzdovém listu ekonomického zaměstnance a tato bude podkladem pro Potvrzení o sražené dani.

Stanovisko Ministerstva financí:

V České republice podléhala zdanění u zaměstnanců dočasně přidělených (pronajatých) k tuzemskému ekonomickému zaměstnavateli vždy jejich skutečná výše příjmů ze závislé činnosti. Mzda za práci náležející pronajatým zaměstnancům nemůže ale činit v České

republike méně, než 60 % z celkové úhrady za pronájem, ale může činit případně i více, neboli částka za zprostředkování může činit v České republice max. 40 % z celkové úhrady za pronájem, nikoliv však více. Je tedy na zvážení tuzemského ekonomického zaměstnavatele, zda při zúčtování mezd bude pak vycházet z deklarované výše mzdových prostředků u jednotlivých zaměstnanců a nebo případně ze své interní evidence. S ohledem na výše uvedenou první větu, se na mzdovém listě pronajatého zaměstnance u ekonomického zaměstnavatele uvádí skutečná částka, která byla v jeho prospěch zúčtována ,tedy odměna, která mu v souladu s tuzemskými právními předpisy náleží. Údaje ze mzdového listu se následně uvedou v Potvrzení zaměstnavatele.

To znamená, že:

- Bude-li činit částka za zprostředkování více než 40 % z celkové úhrady za pronájem pracovní síly, nemůže být částka připadající na příjmy ze závislé činnosti zúčtována tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem ve prospěch pronajatých zaměstnanců (zdaněná v ČR) nižší, než 60 % z celkové úhrady.
- Bude-li činit částka za zprostředkování méně než 40 % z celkové úhrady za pronájem, pak částka připadající na příjmy ze závislé činnosti zúčtována tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem ve prospěch pronajatých zaměstnanců bude vyšší, než 60 % z celkové úhrady, tj. v ČR se zdaní skutečná výše příjmů ze závislé činnosti
- Nebude-li ale sjednána žádná částka za zprostředkování, bude celá úhrada za pronájem tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem zúčtována ve prospěch pronajatých zaměstnanců (jako mzda).

3. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Informace o sdělení k problematice definice „plátce příjmů“

Problematika definice "plátce příjmů" pro účely zdanění v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, byla projednávána i na jednání koordinačního výboru MF s KDP a mimo jiné zde proběhla i diskuse ve vztahu k vymezení povinnosti platby zdravotního pojištění. Z tohoto projednání vyplynulo určité nedorozumění, které vzniklo interpretací právě výše uvedeného pojmu "plátce příjmů".

V dubnu t.r. bylo na úrovni náměstků odpovězeno Ministerstvu zdravotnictví na dotaz, zda lze tuzemského ekonomického zaměstnavatele, který je prohlášen v § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů „zaměstnavatelem“, považovat za plátce příjmů podle § 6 zákona o daních z příjmů. Na tento dotaz MF sdělilo, že pro účely zákona o daních z příjmů tomu tak je. Tato odpověď, jak vyplynulo následně při jednání se zástupci Komory daňových poradců, vyvolala reakci zdravotních pojišťoven v tom smyslu, že ekonomický zaměstnavatel dle § 2 odst. 2 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění má zároveň srazit z příjmů pronajatých zaměstnanců zdravotní pojištění. MF se ale domnívá, že v tomto případě jde o nedorozumění, které bylo třeba urychleně uvést na správnou míru a proto bylo dříve vydané stanovisko MF upřesněno. Výše zmíněné sdělení bylo proto upřesněno takto:

Pojem „plátce příjmů“ daňové předpisy nedefinují, ale lze usuzovat, že je jím vždy právnická nebo fyzická osoba, která skutečně (fakticky) příjmy poplatníkům vyplácí nebo zúčtuje v jejich prospěch. Podle § 6 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní poplatků, ve znění pozdějších předpisů je daňovým subjektem poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby.

Povinnosti plátce daně jsou ekonomickému zaměstnavateli uloženy na základě daňové fikce zavedené v ust. § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), kde je jen uvedeno, že při zdanění příjmů zaměstnanců pronajatých v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly se postupuje tak, jako kdyby tyto příjmy byly vypláceny tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem.

Tzn., že i když tyto příjmy pronajatým zaměstnancům vyplácí jejich zahraniční formálně právní zaměstnavatel resp. jeho organizační složka (tj. plátcem příjmů je daňový nerezident ČR), má tento ekonomický zaměstnavatel (daňový rezident ČR) povinnosti plátce daně (tj. pod vlastní majetkovou odpovědností musí z příjmů pronajatých zaměstnanců odvádět správci daně daň nebo zálohu na daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům, a to podle § 38h a následujících ZDP).

Z výše uvedeného pak vyplývá, že dle § 6 odst. 2 ZDP se na příjmy vyplácené pronajatým zaměstnancům v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, avšak jen pro účely jejich zdanění, pohlíží jako na příjmy vyplácené tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem. V tomto ustanovení není ale uvedeno, že tento ekonomický zaměstnavatel je „plátcem příjmů“ ze závislé činnosti a funkčních požitků, tzn., že ekonomického zaměstnavatele nelze považovat podle zákona o daních z příjmů za plátce příjmů.

**ÚSTAV STÁTU A PRÁVA
AKADEMIE VĚD ČESKÉ REPUBLIKY, v. v. i.**

Národní 18, 116 00 Praha 1
Tel. ústř. 221 990 711, sekr. 224 933 494, fax 224 933 056
E-mail: ilaw@ilaw.cas.cz

Vážený pan
Ing. Jiří Nekovář
prezident
Komora daňový poradců ČR
Kozí 4
602 00 Brno

V Praze dne 28. listopadu 2008
Čj. 141/08/ST

Vážený,

podle Vašeho požadavku si dovoluujeme sdělit stanovisko k otázce základu daně z příjmů ze závislé činnosti při tzv. mezinárodním pronájmu pracovní síly.

Výkladový problém nastává z toho důvodu, že v zákoně č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů je s účinností od 1. ledna 2008 nově zavedena „superhrubá mzda“. Klade se otázka, zda se tato nová skutečnost nějakým způsobem dotýká i zdanění při mezinárodním pronájmu pracovní síly, které je již od dřívějšíka upraveno jiným a příslušnou novelizací nedotčeným ustanovením téhož zákona.

Celý výkladový problém se podle našeho názoru redukuje na dva odstavce § 6 zákona o daních z příjmů v nyní platném znění, a to odst. 2 a odst. 13.

Věta první v odst. 2 („Poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků je dále označen jako "zaměstnanec", plátce příjmu jako "zaměstnavatel".“) je v zákonu nezměněna od jeho původního znění z r. 1992, a dosud se nezdálo, že by měla činit výkladové potíže. Nemá sice formu legislativní zkratky tak jak se zavádí v souladu s legislativními pravidly, má však zcela jistě tentýž faktický význam. Z důvodů slohové návaznosti na

předcházející odst. 1 nebylo asi ani dost dobře možné zavést legislativní zkratku obvyklým způsobem „dále jen ...“, a bylo zvoleno slovní vyjádření takové jaké v zákoně je.

Je proto nepochybné, že zaměstnancem se i ve všech dalších výskytech v ZDP rozumí osoba, jež má příjmy ze závislé činnosti definované v § 6 odst. 1, a zaměstnavatelem se rozumí plátce téhož příjmu. Tyto termíny v ZDP tedy významově nejsou totožné se stejnými slovy „zaměstnavatel a zaměstnanec“ v Zákoníku práce, jsou oproti pracovní právním pojmům širší. Zahrnují různé možné právní vztahy mezi těmito subjekty, nikoliv jen vztahy pracovní právní. Hlavním kritériem bylo a je to, že příjemce takového příjmu je „povinen dbát příkazů plátce“.

Pojmy zaměstnanec a zaměstnavatel byly v ZDP v jeho původním znění zavedeny jako nové právě proto, že se lišily od pracovní právní terminologie, a nemohlo proto tehdy dojít k záměně (v době přijímání ZDP platil zákoník práce č. 65/1965 Sb. ve znění novel až po č. 231/1992 Sb., a účastníci pracovní právního vztahu se tehdy ještě podle něho jmenovali organizace a pracovník). Dnes, po změně pracovní právní terminologie, je už ovšem třeba připomínat, že zaměstnavatel podle ZDP není to samé co zaměstnavatel podle Zákoníku práce.

Věty druhá a třetí v odst. 2 už jsou doplněny novelou, a nedělají nic jiného, než že o nějaký nový jev (pronájem pracovníků) rozšiřují původní definici zaměstnavatele. Definice zaměstnance zde analogickým způsobem rozšířena není, protože to nebylo potřebné (definice příjmů ze závislé činnosti na ně dopadá už bez toho, a šlo jen o to daňové povinnosti zaměstnavatelů rozšířit na další osoby tak, aby i ony prováděly srážky daně).

Věta čtvrtá v odst. 2 pak už jen dává návod ke stanovení základu daně z příjmů ze závislé činnosti (nejméně 60% z celkové smluvní úhrady; to znamená, že lze pro tento účel od celkové úhrady částku za zprostředkování odečíst ve skutečné výši, nejvíce však 40%). Způsob určení základu daně tak byl stanoven celkem jednoznačným kritériem.

Celá tato novela (od r. 1997), pokud můžeme posoudit, plnila svůj fiskální účel dosti dobře.

Celkově je třeba říci, že věty druhá až čtvrtá v § 6 odst. 2 představují zvláštní daňový režim pro ekonomický jev „pronájem pracovníků“, který je jen určitým výhonkem režimu obecného (zaměstnavatelem je i ten, který příjemci žádné peníze neplatí, a příjem se finguje tak, aby zde byl základ daně z příjmů ze závislé činnosti; v pořádku, z hlediska teorie nic proti tomu).

Novela účinná od 1.1.2008 (vulgo „superhrubá mzda“) se žádným způsobem nedotkla shora pojednávaného § 6 odst. 2, a nově zavedla toto znění § 6 odst. 13:

Základem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel sám za sebe, a u zaměstnanče, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, zvýšené o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění.

Toto ustanovení navazuje na § 5, s nadpisem **Základ daně a daňová ztráta**, jenž ve svém odst. 1 stanoví jako výchozí obecné pravidlo: *Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak.*

„Jinak“ je, kromě jiných míst, stanoveno právě v odst. 13. Ten se skládá z jediné věty, která však obsahuje víc než jednu právní normu. Abychom se dobrali obsahu, považujeme za nutné shora citovaný obsah odst. 13 rozložit a komentovat per partes, takto:

Základem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky,
Znamená jen tolik, že základem daně v tomto případě jsou příjmy nesnížené o výdaje.

s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5,

Pro účely tohoto výkladu je bez významu, odkazuje na zvláštní a zde nedůležité případy. Tato slova můžeme opomenout.

zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění,

Znamená navíc, že ke skutečnému příjmu ze závislé činnosti se připočítávají částky, které příjmem zaměstnance nejsou, základem daně je tedy částka dokonce vyšší než je příjem.

kteřé je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel sám za sebe,

Základ daně z příjmů ze závislé činnosti se zvyšuje o částku, která je nákladem zaměstnavatele. Za slovem „*předpisů*“ je totiž poznámka pod čarou č. 21, která odkazuje na zákon ČNR č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a na zákon ČNR č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

Nutno podotknout, že základ daně se jistě zvyšuje o částky, které je zaměstnavatel povinen zaplatit, ale které současně i skutečně platí. Nedávalo by smysl do superhrubé mzdy započítávat částky, k nimž je zaměstnavatel hmotněprávně povinen, protože to je vždy sporné, a výše povinnosti se prokáže až v nějakém vyměřovacím procesu.

a u zaměstnance, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, zvýšené o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění.

Jádro výkladového problému, který je jen zdánlivě složitý, je právě zde. Nesporně místo slova „zaměstnavatel“ je možno do této (části) normy dosadit podle § 6 odst. 2 plátce „*u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí*“. Tedy norma dopadá i na „ekonomického zaměstnavatele“, ovšem jen tehdy, jestliže ekonomický zaměstnavatel skutečně přispívá na zahraniční pojištění stejného druhu jako to, které je založeno zákonem č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, a zákonem č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění.

Ekonomický zaměstnavatel ovšem na takováto zahraniční pojištění v praxi nepřispívá: Není k

tomu (předpokládejme) podle zahraničních předpisů povinen, a provize zahraničnímu zaměstnavateli je právě proto tak vysoká, že tento zahraniční zaměstnavatel nese ve své zemi i náklady povinných veřejnoprávních pojištění.

Tato věta tedy ve skutečnosti dopadá jen na tuzemského zaměstnavatele, který vysílá do zahraničí svoje zaměstnance, a podle zahraničních předpisů musí platit analogická pojištění.

Na věc je třeba se podívat i z hlediska daňových předpisů procesních: Ekonomický zaměstnavatel prostě neví zda a kolik peněz se v zahraničí odvádí na povinných veřejnoprávních pojištěních za konkrétní osobu, která je podle našeho zákona příjemcem příjmů ze závislé činnosti. Nemohl by tudíž ani prokázat svoje tvrzení o této částce.

„Superhrubá mzda“ je daňový základ, jenž je součtem hrubé mzdy a částky odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel sám za sebe.

Zvláštní právní předpisy, tedy zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, a zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, povinnost platit příspěvky ukládají zaměstnavateli, nikoliv jiné osobě, která zaměstnavatelem podle těchto zákonů není.

Oba tyto citované předpisy totiž nemají nic podobného tomu, co je obsahem § 6 odst. 2 ZDP, totiž takového plátce, „u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí“. Norma v ZDP dopadá i na „ekonomického zaměstnavatele“, zatímco zákony č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, a zákon č. 592/1992 Sb. žádného „ekonomického zaměstnavatele“ neznají.

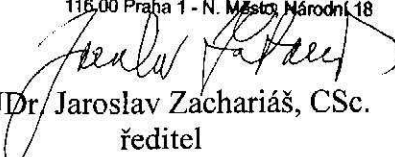
Rozdíl v definici daňového zákona na jedné straně, a citovaných zákonů o povinných pojištěních na druhé straně (zaměstnavatel je v ZDP pojmem širším než v obou zákonech o

pojištění) způsobuje toto: Do „superhrubé mzdy“ u ekonomického zaměstnavatele podle ZDP nelze započítávat částky pojištění, které je povinen platit skutečný, nikoliv ekonomický zaměstnavatel podle českých zákonů o povinných pojištěních, nebo dokonce které je povinen platit zahraniční zaměstnavatel podle obdobných zahraničních zákonů.

Nelze ekonomickému zaměstnavateli připočítat částky (analogických zahraničních pojištění), které nejenže není ani podle zahraničních zákonů povinen platit, ale skutečně je ani neplatí.

Závěr

Od 1. ledna 2008 nově zavedená „superhrubá mzda“ se nedotýká zdanění při mezinárodním pronájmu pracovní síly, protože základ daně v tomto případě se i nadále řídí jiným a příslušnou novelizací nedotčenými ustanovením téhož zákona. Částky, které na případná veřejnoprávní pojištění neplatí tuzemský ekonomický zaměstnavatel, nýbrž zahraniční právní zaměstnavatel, se k základu daně nepřipočítávají.

ÚSTAV STÁTU A PRÁVA
AKADEMIE VĚD ČESKÉ REPUBLIKY, v.v.i.
116,00 Praha 1 - N. Město, Národní 18

JUDr. Jaroslav Zachariáš, CSc.
ředitel

Zpracoval:
JUDr. Jan Bárta, CSc.
vedoucí odd. veřejného práva
ÚSP AV ČR, v. v. i.

Vyjádření ministerstva financí:

Při posledním projednávání zmíněného příspěvku bylo dohodnuto, že MF sdělí závěrečné stanovisko k dané věci až po prostudování stanoviska Ústavu státu a práva Akademie věd ČR, které bylo vyžádáno KV KVDP.

Pro prostudování obdrženého stanoviska ze dne 28. listopadu 2008 č.j. 141/08/ST, zpracovaného JUDr. Janem Bártou, CSc, vedoucím oddělení veřejného práva ÚSP AV ČR, považuje odbor 15 MF v předmětné věci za rozhodující tu část, ze které vyplývá, že postup podle § 6 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2008 (dále též „ZDP“), při stanovení základu daně u zaměstnanců pronajatých v režimu tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly dopadá na tuzemského ekonomického zaměstnavatele ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP jen tehdy, jestliže tento ekonomický zaměstnavatel skutečně přispívá na povinné zahraniční pojištění stejného druhu jako v ČR.

Přitom podle § 6 odst. 13 ZDP obecně platí, že při stanovení základu daně se u zaměstnance, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, se příjmy zvyšují o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění.

Odbor 15 MF tento závěr akceptuje, ale přitom zastává názor, že tato skutečnost sama o sobě neznamená, že způsob stanovení základu daně v případě dočasněho přidělení zaměstnance k výkonu práce pro jinou právnickou nebo fyzickou osobu (zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti), resp. v případě tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly se řídí (jak je uvedeno v závěru stanoviska ÚSP AV), jiným příslušnou novelizací nedotčeným ustanovením zákona o daních z příjmů s tím, že částky, které na povinná pojištění neplatí ekonomický zaměstnavatel (nýbrž zahraniční formálně právní zaměstnavatel), se k základu daně u pronajatého zaměstnance nepřičítají. V tomto případě je rozhodující pouze skutečnost, zda tzv. ekonomický zaměstnavatel (tj. uživatel pracovní síly) na toto povinné zahraniční pojištění „přispívá“ (nikoliv, zda je toto zahraniční pojištění povinen platit „sám za sebe“ podle zvláštních zahraničních předpisů). Podle názoru odboru 15 MF tzv. ekonomický zaměstnavatel na toto zahraniční pojištění přispívá vždy, je-li tento „příspěvek“ hrazen tzv. ekonomickým zaměstnavatelem (uživatelem pracovní síly) v rámci úhrady za zprostředkování pracovní síly. Pokud ze smlouvy nebo jiných okolností vyplývá, že příspěvek v rámci úhrady za zprostředkování pracovní síly hrazen není, lze podle našeho názoru souhlasit s tím, že při stanovení základu daně v rámci pronájmu pracovní síly nebude ekonomický zaměstnavatel příjem navyšovat na tzv. superhrubou mzdu.

Na závěr upozorňujeme, že v případě povinnosti tzv. ekonomického (tuzemského) zaměstnavatele platit v ČR zdravotní pojištění podle § 2 odst. 2 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, MF respektuje konečné stanovisko Ministerstva zdravotnictví, že tento ekonomický zaměstnavatel je od 1. ledna 2008 považován pro účely zdravotního pojištění za zaměstnavatele.

264/18.03.09 Daň z nemovitostí jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů fyzických osob

Předkládají : Ing. Jaroslav Postl, daňový poradce, č. osvědčení 139
Bc. Eva Fibichová, daňová poradkyně, č. osvědčení 2579

1. Výchozí situace

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů upravuje daně z nemovitostí jako daňově uznatelné výdaje (náklady) v § 24.

§ 24, odst. 2, písm. ch) zní :

„(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také

ch) daň z převodu nemovitostí, a to i v případě zaplacení ručitelem za původního vlastníka, ^{26ch)} a **daň z nemovitostí**, jen pokud byly zaplacený, dále ostatní daně a poplatky s výjimkami uvedenými v § 25. Daň z příjmů zaplacená v zahraničí je u poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2 a v § 17 odst. 3 výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně podle § 20b, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f. Tento výdaj (náklad) se uplatní ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, následujícím po zdaňovacím období, nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, jehož se týká zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku;“

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů dále upravuje daně z nemovitostí naopak jako daňově neuznatelné uznatelné náklady (výdaje) v § 25.

§ 25.odst. 1, písm. r) zní :

„(1) Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména

r) daně zaplacené za jiného poplatníka s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. ch) a u);

2. Rozbor problematiky a závěr

Dle § 24, odst. 2, písm. ch) je výdajem (nákladem) také **daň z nemovitostí** a to jen pokud byla zaplacená, s výjimkami uvedenými v § 25. Dle § 25, odst. 1, písm. r) nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména daně zaplacené za jiného poplatníka s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. ch).

V zákoně č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů v dalších ustanoveních § 24 není nikde uvedena podmínka, že daň z nemovitostí je daňově uznatelným výdajem (nákladem) pouze za podmínky, že nemovitost, ze které je daň z nemovitostí stanovena, musí být zahrnuta v obchodním majetku poplatníka. V zákoně v § 25 není naopak uvedeno, že pro daňové účely nelze jako výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů uznat daně z nemovitostí z majetku poplatníka, který není zahrnut v obchodním majetku.

Příklad: Poplatník provozující v rámci podnikatelské a jiné samostatně výdělečné činnosti zemědělství, má příjmy z této činnosti a zdaňuje jako příjmy dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů. Přitom nemovitosti (pozemky), **jejichž je vlastníkem** a na kterých uvedených příjmů dosahuje, nemá zahrnuty v obchodním majetku. V souladu se zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, dle § 2 a násl. platí daň z těchto pozemků. Takto zaplacenou daň nemovitostí uplatňuje v daňové evidenci jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Závěr :

Na základě výše uvedeného rozboru si poplatník, fyzická osoba, který vede daňovou evidenci případně je účetní jednotkou, může uplatnit mimo jiné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24, odst. 2, písm. ch) zaplacenou daň z nemovitostí, pokud tuto nemovitost používá k podnikání s příjmy dle § 7 a to i v případě, kdy tuto nemovitost nemá zahrnutou v obchodním majetku. Obdobně toto platí i pro poplatníka s příjmy dle § 9.

3. Návrh opatření

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlasné stanovisko.

DPH

Příspěvek 254/04.12.08 – MF předkládá upravené stanovisko – PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

254/04.12.08 Převod staveb, bytů a nebytových prostor po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.)

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

Cílem příspěvku je sjednotit názor na DPH aspekty při převodu staveb, bytů a nebytových prostor v návaznosti na novelu zákona o DPH č. 302/2008 Sb.

1. Právní rámec

V souladu s § 56 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 302/2008 Sb., (dále jen „**novelizovaný zákon o DPH**“) je osvobozen od daně převod staveb, bytů a nebytových prostor po uplynutí tří let od „*vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby* 39), a to k tomu dni, který nastane dříve“.

Odkaz 39 se odkazuje na zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění zákona č. 68/2007 Sb. (dále jen „**stavební zákon**“).

2. Výklad

Jak vyplývá i z důvodové zprávy k novelizovanému zákonu o DPH, zdanitelným plněním bude pouze první převod uskutečněný ve tříleté lhůtě po vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo uskutečněný ve tříleté lhůtě, jejímž počátkem je datum, kdy bylo první užívání stavby započato.

Určitý výkladový problém může činit termín „*stavba*“ použitý ve výše uvedeném ustanovení.

Vzhledem k tomu, že dané ustanovení vymezuje podmínky pro osvobození při převodu „*staveb, bytů a nebytových prostor*“, přičemž však při vymezení samotných podmínek pro osvobození používá v téže větě pojem „*stavba*“, nemůže mít pojem „*stavba*“ v druhé části této věty stejný význam jako pojem „*stavba*“ uvedený v první části věty, jinak by se lhůta (minimálně) prvního užívání stavby nevztahovala vůbec na „*byt*“ a „*nebytový prostor*“. Zároveň lze z výše uvedeného dovodit, že pojem „*stavba*“ při vymezení podmínek pro osvobození od daně v sobě zahrnuje jak stavby, tak byty a nebytové prostory.

Pro účely vymezení výkladu pojmu „*stavba*“ v druhé části dané věty je odkaz na stavební zákon.

V souladu s § 2 odst. 3 a 4 stavebního zákona se stavbou rozumí „*veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání*. Pokud se v tomto (rozuměj ve stavebním) zákoně používá pojmu stavba, rozumí se tím podle okolností i její část nebo změna dokončené stavby.

Vycházejí z této definice stavby jako konkrétního stavebního díla, které vzniklo stavební nebo montážní technologií a kterou, pokud vyžadovala stavební povolení nebo ohlášení stavebnímu úřadu, lze v souladu s § 119 stavebního zákona užívat pouze na základě oznámení stavebnímu úřadu nebo kolaudačního souhlasu, je nutno pojem „stavba“ chápat pro účely § 56 odst. 1 novelizovaného zákona o DPH jako konkrétní stavební dílo, které je možno k okamžiku převodu používat pro účely, na které byl vydán kolaudační souhlas nebo byly uvedeny v oznámení stavebnímu úřadu, nebo i nástavbu, přístavbu či stavební úpravu.

Jestliže tedy § 56 odst. 1 novelizovaného zákona o DPH hovoří o prvním užívání stavby, rozumí tímto dle mého názoru první užívání stavby pro účely, pro které může být daná stavba v době převodu v souladu s platným kolaudačním souhlasem (či v souladu s oznámením) používána. Jestliže tedy plátce provede na starší budově nástavbu a vzniknou tak nové, dosud nepoužívané jednotky, bude vydán kolaudační souhlas s používáním těchto jednotek, nikoli s používáním jednotek stávajících, jelikož se posuzují jednotlivé „typy“ staveb samostatně.

Obdobně koupí-li plátce starou budovu tovární haly, která původně byla zkolaudována či sloužila jako tovární hala, a tuto halu zrekonstruuje na byty a tyto prodává, rozumí se „*prvním kolaudačním souhlasem*“ a „*prvním užíváním stavby*“ okamžik, kdy byly převáděné byty zkolaudovány jako byty a kdy budou převáděné byty poprvé užívány jako byty a nikoliv okamžik, kdy byla tovární hala poprvé zkolaudována jako tovární hala nebo byla využita pro výrobní účely. Plátce totiž převádí stavbu – byty a nikoliv stavbu –tovární halu.

Na druhou stranu jestliže je tovární hala celkově zrekonstruována a po rekonstrukci je zkolaudována opět jako tovární hala, prvním kolaudačním souhlasem se rozumí „původní“ kolaudační souhlas a nikoliv kolaudační souhlas související s provedenou rekonstrukcí.

Ve světle výše uvedeného je zřejmě možno dojít i k závěru, že v případě, kdy dojde k rozdělení již zkolaudovaného domu pro bydlení na bytové jednotky, kdy není nutná kolaudace bytových jednotek, začíná tříletá lhůta běžet od okamžiku první kolaudace domu jako domu pro bydlení nebo od okamžiku prvního užívání bytu jako bytové jednotky. Jestliže „v souvislosti“ s rozdělením domu na bytové jednotky dojde k rekonstrukci domu a následné kolaudaci, začíná tříletá lhůta běžet od okamžiku kolaudace domu provedené v souvislosti s rekonstrukcí a rozdělením domu na bytové jednotky nebo od okamžiku prvního užívání bytu jako bytové jednotky.

Použití jiných výkladů by mohlo vést např. k situaci, kdy plátce koupí starou budovu, která sloužila původně jako továrna, tuto budovu zrekonstruuje tím způsobem, že ponechá jen obvodové zdi a v daných prostorách postaví byty, jejichž převod by při aplikaci jiných výkladů byl osvobozen od daně.

Pro uvedený výklad svědčí i právní názor Ministerstva financí vyplývající z jednání koordinačního výboru č. 230/12.03.08 (předkladatel Olga Holubová): „Pokud stavebními pracemi v rodinném domě nebo bytovém domě rozděleném na jednotky vznikne byt ve smyslu jednotky podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, jedná se o vznik bytu jako samostatné věci v právním smyslu. V takovém případě se již nejedná o změnu dokončené stavby, ale jedná se o výstavbu (judikát Městského soudu v Praze č.28 Ca 307/98-30).“

Rovněž je nutno vzít v potaz, že toto vymezení stavby odkazem na stavební zákon je v § 56 odst. 1 novelizovaného zákona o DPH zaváděno nově, což může rovněž svědčit o úmyslu zákonodárce změnit současné chápání stavby pro účely tohoto ustanovení.

Přechodná ustanovení

V případě, že převod stavby bude uskutečněn počínaje 1. lednem 2009, přičemž plátce pořídil tuto stavbu před 1. lednem 2009, použijí se pro posouzení, zda daný převod stavby bude osvobozen od daně či nikoliv, vzhledem k absenci konkrétních přechodných ustanovení, podmínky § 56 novelizovaného zákona o DPH (tj. ve znění platném pro rok 2009).

Přechodné období

Jestliže však dojde k situaci, že převod stavby bude uskutečněn v roce 2008 a k doručení listin z katastru nemovitostí a zaplacení dojde až v roce 2009, je nutno v souladu s „obecným“ ustanovením článku 1 Přechodných ustanovení na takový převod aplikovat ustanovení současného znění zákona o DPH (tj. ve znění platném pro rok 2008).

3. Závěr

1. Prvním užíváním stavby ve smyslu § 56 odst. 1 novelizovaného zákona se rozumí první užívání stavby pro účely, pro které může být daná stavba v souladu s platným kolaudačním souhlasem (či v souladu s oznámením) používána k okamžiku převodu

2. Prvním kolaudačním souhlasem se rozumí první kolaudační souhlas umožňující současný daný způsob využití převáděné stavby. Jestliže jsou převáděny byty, je rozhodující okamžik vydání prvního kolaudačního souhlasu k využití daných prostor jako byty, i když byty vznikly rekonstrukcí původních nebytových prostor zkolaudovaných před mnoha desetiletími.

3. U převodů staveb uskutečněných po 1. lednu 2009 se pro posouzení, zda daný převod stavby bude osvobozen od daně či nikoliv, použijí podmínky § 56 novelizovaného zákona o DPH.

4. U převodů staveb uskutečněných před 1. lednem 2009 se použijí ustanovení současného znění zákona.

Stanovisko ministerstva financí:

V souladu s ustanovením § 56 odst. 1 zákona o DPH je převod staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně po uplynutí tří let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby³⁹), a to k tomu dni, který nastane dříve.

Podle § 2 odst. 3 a 4 stavebního zákona se stavbou rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání.

Tříletá lhůta se posuzuje od data kolaudačního souhlasu, který byl v pořadí jako první poskytnut k nově vzniklé jednotce nebo od data, kdy bylo započato první užívání jednotky. Pokud nedochází ke změně jednotky, posuzuje se tříletá lhůta vždy od tohoto prvního data.

V případě vzniku nové jednotky, se tříletá lhůta posuzuje od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání této jednotky.

Kolaudační souhlas je podle § 122 stavebního zákona požadován u staveb, jejíž vlastnosti nemohou budoucí uživatelé ovlivnit, například nemocnice, škola, nájemní bytový dům, stavba pro obchod a průmysl, stavba pro shromažďování většího počtu osob, stavba dopravní a občanské infrastruktury, stavba pro ubytování odsouzených a obviněných, dále stavba, u které bylo stanoveno provedení zkušebního provozu, a změna stavby, která je kulturní památkou, může být užívána pouze na základě kolaudačního souhlasu.

U staveb, které nevyžadují kolaudační souhlas, se počátek běhu tříleté lhůty posuzuje od okamžiku, kdy bylo započato první užívání stavby.

Po drobných slovních úpravách MF navrhuje tento závěr:

1. Prvním užíváním stavby ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o DPH se rozumí první užívání stavby pro účely, pro které může být daná stavba v souladu s oznámením užívána.

2. Prvním kolaudačním souhlasem se rozumí vydání prvního kolaudačního souhlasu, který umožňuje současný daný způsob využití převáděné stavby. Jestliže jsou převáděny byty, je rozhodující okamžik vydání prvního kolaudačního souhlasu k využití daných prostor jako byty.

U bodů 3 a 4 souhlasné stanovisko.

UPRAVENÉ STANOVISKO MINISTERSTVA FINANCÍ:

V souladu s ustanovením § 56 odst. 1 zákona o DPH je převod staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně po uplynutí tří let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby³⁹⁾, a to k tomu dni, který nastane dříve.

Podle § 2 odst. 3 a 4 stavebního zákona se stavbou rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání.

Tříletá lhůta se posuzuje od data kolaudačního souhlasu, který byl v pořadí jako první poskytnut k nově vzniklé stavbě nebo od data, kdy bylo započato první užívání nově vzniklé stavby.

Kolaudační souhlas je podle § 122 stavebního zákona požadován u staveb, jejíž vlastnosti nemohou budoucí uživatelé ovlivnit, například nemocnice, škola, nájemní bytový dům, stavba pro obchod a průmysl, stavba pro shromažďování většího počtu osob, stavba dopravní a občanské infrastruktury, stavba pro ubytování odsouzených a obviněných, dále stavba, u které bylo stanoveno provedení zkušebního provozu, a změna stavby, která je kulturní památkou, může být užívána pouze na základě kolaudačního souhlasu.

U staveb, které nevyžadují kolaudační souhlas, se počátek běhu tříleté lhůty posuzuje od okamžiku, kdy bylo započato první užívání stavby.

Stanovisko MF k jednotlivým bodům navržených v závěru:

1. Prvním užíváním stavby ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o DPH se rozumí první užívání stavby pro účely, pro které může být daná stavba v souladu s oznámením či s kolaudačním souhlasem k okamžiku převodu užívána.

2. Prvním kolaudačním souhlasem se rozumí vydání prvního kolaudačního souhlasu, který umožňuje současný daný způsob využití převáděné stavby. Jestliže jsou převáděny bytové jednotky, je rozhodující okamžik vydání prvního kolaudačního souhlasu k využití daných prostor jako bytových jednotek.

U bodů 3 a 4 souhlasné stanovisko.

Dále MF navrhuje do závěru doplnit odstavec 5:

5. Počátek běhu lhůty se u staveb, bytů a nebytových prostor, které vyžadují kolaudační souhlas, stanoví od data vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby, a to od toho data, který nastane dříve.

U staveb, které kolaudační souhlas nevyžadují, se počátek běhu lhůty stanoví vždy od data, kdy bylo započato první užívání stavby.

256/28.01.09 - Dodání vybraných výrobků podléhajících spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od daně

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

Cílem příspěvku je sjednotit názor na DPH aspekty při prodeji vybraných výrobků podléhajících spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od daně dle níže uvedených ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění platném jak pro rok 2008 tak ve znění platném k 1. lednu 2009, která jsou dle našeho názoru jednak částečně ve vzájemném rozporu, a při použití „jazykového“ výkladu i v rozporu se základními pravidly fungování systému daně z přidané hodnoty.

Společnost se sídlem na území České republiky (dále jen „**plátce**“) je provozovatelem daňového skladu, ve kterém skladuje jak vlastní zboží tak zboží ve vlastnictví třetích osob. Plátce prodává (dodává) vybrané výrobky, které se v rámci daňového skladu nacházejí v režimu podmíněného osvobození od daně, aniž by zboží v souvislosti s tímto dodáním opustilo daňový sklad (prodej zboží v režimu podmíněného osvobození od daně není zatížen spotřební daní).

Plátce v tomto případě vystaví fakturu – daňový doklad na kupujícího. Vzhledem k tomu, že povinnost zaplatit spotřební daň vzniká Plátci jako provozovateli daňového skladu i při budoucím „vyskladnění“ a uvedení zboží do volného daňového oběhu, které je ve vlastnictví třetí osoby, požaduje Plátce od kupujícího rovněž zajištění budoucí spotřební daně, kterou plátce musí zaplatit při uvedení zboží z daňového skladu do volného daňového oběhu. Plátce na toto zajištění vystavuje separátní doklad. Plátce přijatá zajištění zachycuje ve svém účetnictví na rozvahových účtech.

1. Právní rámec

V souladu s § 36 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „**zákon o DPH**“) je základem daně vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění.

Dále je v § 36 odst. 3 zákona o DPH upřesněno, že do základu daně se, mimo jiné, zahrnuje také „*spotřební daň, pokud zákon nestanoví jinak v § 41*“.

Paragraf 41 zákona o DPH vymezuje v prvních třech odstavcích případy, kdy spotřební daň nevstupuje do základu daně a naopak v posledním, čtvrtém odstavci, uvádí situaci, kdy spotřební daň do základu daně vstupuje.

V souladu s odst. 3 tohoto paragrafu „*u zboží, které je vyrobeno v tuzemsku v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a v tomto režimu je dodáno, se základ daně stanoví podle § 36 bez zahrnutí spotřební daně*“.

Podmíněným osvobozením od spotřební daně se rozumí v souladu s §3 písm. d) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění (dále jen „**zákon o SD**“) „*odklad povinnosti přiznat, vyměřit a zaplatit daň (spotřební) do dne uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu*“.

V souladu s § 19 odst. 1 písm. a) zákona o SD se vybraný výrobek nachází v režimu podmíněného osvobození od daně, „*jestliže je umístěn v daňovém skladu*“. Daňový sklad je definován v § 3 písm. f) zákona o SD

Daňovým skladem je prostorově ohraničené místo na daňovém území České republiky, ve kterém provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených tímto zákonem vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá, pokud zákon o SD nestanoví jinak, přičemž hranice takového místa nesmějí být přerušeny s výjimkou případu, kdy tímto místem prochází veřejná komunikace.

2. Interpretace §41 odst. 3 zákona o DPH

Jazykový výklad

Při striktním jazykovém výkladu ustanovení zákona o DPH uvedených výše lze teoreticky dojít k závěru, že při prodeji vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně nevstupuje spotřební daň do základu daně pouze v tom případě, že se jedná o zboží původně vyrobené v režimu podmíněného osvobození na území České republiky.

To by však znamenalo, že do základu daně vybraných výrobky stejného druhu, které byly pořízeny z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a umístěny v tomto režimu do daňového skladu a v tomto režimu uvnitř daňového skladu i prodány (tj. za zcela identických podmínek a ve stejném daňovém režimu z pohledu spotřební daně), by při prodeji v daňovém skladu měla spotřební daň vstupovat do základu daně. A stejné nerovnoprávné postavení by se týkalo těchto vybraných výrobků, jestliže by byly po dovozu z nečlenské země EU rovněž v režimu podmíněného osvobození od daně umístěny do daňového skladu a zde prodány.

Tento jazykový výklad by tedy vedl k takové interpretaci zákona o DPH, která je dle mého názoru v rozporu jak se záměry zákonodárce, tak s obecnými pravidly uplatňování daně z přidané hodnoty, s principy rovného zacházení a ani neumožňuje jeho realizaci v praxi.

Zároveň je nutno vzít v potaz i to, že dle závěrů Ústavního soudu jazykový výklad nemusí být vždy rozhodující, jelikož výklad zákona je nutno provádět i v kontextu různých druhů společenských zájmů a je nutno při něm hledat cíl, proč takový zákon a v takovém znění byl přijat.

Záměry zákonodárce

Záměry zákonodárce, které hrají významnou úlohu při interpretaci všech právních předpisů, lze najít v důvodové zprávě k danému zákonu. V důvodové zprávě vážící se k přijetí současného zákona o DPH je k § 36 uvedeno, že „*v určitých případech definovaných v § 41 nevstupuje do základu daně spotřební daň, protože toto zboží je od spotřební daně po dobu podmíněného osvobození od spotřební daně osvobozeno.*“

Dále důvodová zpráva uvádí k § 41, že „Právní úprava reaguje na institut daňových skladů (podmíněné osvobození od daně), které existují při oběhu zboží, které podléhá spotřebním daním a jsou upraveny v zákoně o spotřebních daních. Návrh zavádí částečné osvobození od DPH, a to v případě dovozu, pořízení nebo při výrobě zboží v tuzemsku, kdy do základu pro výpočet daně nebude započítávána spotřební daň, která v důsledku osvobození nebude vybrána. Pokud dochází k prodeji zboží až po ukončení režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně je stanovena povinnost plátců daně, aby při prodeji takového zboží uplatnil na výstupu daň a její základ stanovil obvyklým způsobem, tj. započítal spotřební daň do základu daně.“

V důvodové zprávě lze tedy dle našeho názoru najít jasný úmysl zákonodárce nezahrnovat do základu daně při prodeji vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně samotnou spotřební daň, a to z toho důvodu, že tato daň není v souvislosti s tímto prodejem vybrána. Tento princip by se tedy měl uplatnit na veškerá plnění s vybranými výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně, a nejenom na vybrané výrobky vyrobené v tuzemsku.

Vzájemný vztah § 36 a § 41 zákona o DPH

Výše uvedenému výkladu svědčí i následující argumentace.

Ustanovení §36 odst. 2 písm. b) zákona o DPH sice stanoví, že základ daně zahrnuje také spotřební daň, pokud §41 tohoto zákona nestanoví jinak, ale § 41 popisuje nejenom případy, kdy spotřební daň nevstupuje do základu daně, ale i situaci, kdy naopak do základu daně vstupuje (§ 41 odst. 4). Přitom to byl dle důvodové zprávy zřejmý úmysl zahrnout do § 41 oba typy daňových režimů.

Lze tedy tvrdit, že ustanovení § 41 nelze považovat za množinu výjimek (nezahrnutí spotřební daně do základu daně), kdy by všechny ostatní případy měly do základu daně zohlednit spotřební daň, ale souhrn různých plnění s tím, že uvádí, kdy spotřební daň do základu daně vstupuje a kdy nikoliv. Prodej zboží např. pořízeného z jiného členského státu, přepraveného v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, umístěného do daňového skladu a zde prodaného nelze podřadit pod žádný z případů uvedených v § 41, nicméně nejvíce se blíží odst. 3 tohoto paragrafu, tj. prodeji vybraných výrobků vyrobených v tuzemsku a prodaných v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, tj. případu, kdy by spotřební daň neměla vstupovat do základu daně.

Kromě toho, je nutno vzít v potaz, že základem daně je primárně vždy úplata, kterou má plátců obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění, takže i spotřební daň musí být součástí úplaty za dodané zboží, aby vůbec mohla vstoupit v souladu s §36 odst. 2 písm. b) zákona o DPH do základu daně. Domníváme se, že toto ustanovení nelze vykládat tak, že by do základu daně měla vstoupit jakási imaginární daň, kterou poskytovatel od svého odběratele v souvislosti s dodáním zboží nepožaduje, přestože by k takovému výkladu mohl svádět fakt, že v návěští tohoto odstavce je uvedeno slovo „také“ (na rozdíl od čl. 78 Směrnice EU).

Přitom zajištění ve výši budoucí splatné spotřební daně, kterou požaduje Společnost od svého odběratele, nelze považovat za úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění (prodej v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození), nýbrž za zajištění spotřební daně až ve vztahu k vyskladnění vybraných výrobků z daňového skladu v režimu podmíněného osvobození. Vyskladnění zboží z daňového skladu může být provedeno odběratelem a nebo také jinou

osobou, která zboží odkoupí v daňovém skladu od tohoto dodavatele, a tak osoba, která musí Společnosti uhradit spotřební daň může být různá (Společnost je povinna uhradit spotřební daň při vyskladnění vybraných výrobků z daňového skladu v režimu podmíněného osvobození z pozice provozovatele daňového skladu, a nikoliv z pozice prodávajícího).

Praktická realizace daných ustanovení

V praxi nemusí být ani možné stanovit, zda Společnost dodává vybrané výrobky naskladněné produktovodem či cisternami od domácích výrobců či zda se jedná o vybrané výrobky dovezené či pořízené z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

Ani v případě, že by Společnost nakoupila vybrané výrobky na území České republiky od někoho jiného než od místních rafinérií, nelze vždy stoprocentně říci, kde byly vybrané výrobky vyrobeny.

Výše uvedený zúžený jazykový výklad by tak byl v rozporu se základními právními pravidly, jako je např. pravidlo právní jistoty. Rovněž by tento výklad mohl vést k diskriminačnímu postavení zahraničních vybraných výrobků.

Princip daňové neutrality

Situace, kdy plátce daně dodává shodné zboží za shodných podmínek a ve stejném režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a kdy v jednom případě by základ daně měl zahrnovat spotřební daň a v druhém nikoliv, by dle našeho názoru vedla rovněž k porušení jednoho ze základních pravidel a cílů systému DPH, a to zásady rovného zacházení, která je v oblasti DPH vyjádřena zásadou daňové neutrality.

A jak vyplývá i z ustálené judikatury Evropského soudního dvora, „obecná zásada rovného zacházení vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně, není-li taková odlišnost objektivně odůvodněna“ (např. C-309/06, Marks & Spencer plc proti Commissioners of Customs & Excise, bod 51).

Členské státy by měly přijímat jen taková opatření, která dodržují zásadu daňové neutrality, na které je systém DPH založen. Kromě toho jsou členské státy povinny uplatňovat Směrnici EU, i když se domnívají, že ji lze zdokonalit.

3. Závěr

Při aplikaci striktního jazykového výkladu relevantních ustanovení zákona o DPH lze sice teoreticky dojít k závěru, že při prodeji vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození spotřební daně nevstupuje do základu daně spotřební daň pouze v tom případě, že se jedná o zboží původně vyrobené v režimu podmíněného osvobození na území České republiky.

Při výkladu těchto relevantních ustanovení zákona o DPH je však dle našeho názoru využít i dalších možných způsobů výkladu (především teleologického) dle kterých je možno uplatnit stejný postup (spotřební daň nevstupuje do základu daně) i na prodej vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v daňovém skladu, i když tyto výrobky nebyly vyrobeny v tuzemsku.

Navrhujeme odpovídajícím způsobem publikovat výše uvedené závěry.

Stanovisko Ministerstva financí:

MF souhlasí s názorem předkladatele, že ustanovení § 41 obsahuje v odst. 1 až 3 výčet těch plnění, u nichž se do základu spotřební daň nezahrnuje a v odst. 4 plnění, u kterého se spotřební daň do základu daně pro DPH naopak zahrnuje. Nedomnívá se však, že by takto formulovaný text byl v zásadě v rozporu s úmyslem, nezahrnovat spotřební daň u zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně jak při dodání zboží v tuzemsku, tak při pořízení zboží z jiného členského státu, i při dovozu zboží (což uvádí ve svém příspěvku i předkladatel). Pokud se jedná o ustanovení odst. 1 a 2 úmyslem bylo řešit dovoz zboží i pořízení zboží z jiného členského státu umístěného do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

MF není známo, že by aplikace ustanovení § 41 v praxi (tak jak je v současné době formulováno) působila nějaké problémy, např. požadavek správců daně na zahrnutí spotřební daně do základu pro DPH např. u výrobků pořízených z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. MF tedy potvrzuje výklad § 41 odst. 1 až 3 v tom smyslu, že se nevztahuje pouze na výrobky vyrobené v tuzemsku v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a v tomto režimu dodané, ale i na výrobky pořízené z jiného členského státu i na výrobky dovezené.

259/18.03.09 Uplatňování daně z přidané hodnoty při vymezení zón, ve kterých lze stát s motorovým vozidlem pouze za úplatu (placené státní)

Předkládají: Ing. Pavel Beran, daňový poradce, č. osvědčení 2855
Ing. Jiří Nekovář, daňový poradce, č. osvědčení 0002

1. Úvod

Ministerstvo financí zveřejnilo na svých internetových stránkách postupně tři stanoviska, která mají určitý vliv na výklad aplikace daně z přidané hodnoty ve vztahu k příjmům z výkonu veřejnoprávních činností.

I. Informace o uplatňování DPH u neziskových subjektů ze dne 28. ledna 2005

1. Veřejnoprávní subjekt, který je definován v § 4 odst. 1 písm. y) ZDPH (obec, kraj, organizační složka státu a jiné právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu) se nepovažuje za osobu povinnou k dani, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy, a to i v případě, kdy za tento výkon přijímá úhradu. Úhradou za výkon veřejné správy se rozumí zejména správní nebo místní poplatky nebo poplatky, které veřejnoprávní subjekt vybírá podle zvláštního právního předpisu, např. zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech.

Mezi výkony veřejné správy patří rovněž:

a) nakládání obce s odpady, tj. organizování shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálního odpadu, kdy za tuto činnost obec vybírá poplatek od občanů a organizování zpětného odběru a recyklace odpadů z obalů, za který dostává úhradu od autorizované společnosti EKO-KOM, a.s.,

b) organizování dopravy, kdy nařízením obce jsou vymezeny místní komunikace nebo jejich určené úseky pro stání silničních motorových vozidel na časově omezenou dobu (zákon č.13/1997 Sb., o provozu na pozemních komunikacích), za cenu sjednanou v souladu s cenovými předpisy,

c) provozování veřejného pohřebiště obcí, které zahrnuje nájem hrobového místa a služeb souvisejících s pronájmem, včetně výkopu hrobu a uložení do hrobu, uložení urny nebo rozptýlu a vsypu zpopelněných lidských pozůstatků (zákon č. 256/2001 Sb., o pohřebnictví), za cenu sjednanou v souladu s cenovými předpisy.

V souladu se zákonem o pohřebnictví může být provozování veřejného pohřebiště zajišťováno prostřednictvím jiné právnické nebo fyzické osoby, která se nestává přenesením takového výkonu veřejnoprávním subjektem, avšak pokud např. vybírá pro obec poplatek za nájem hrobového místa a služby související od třetích osob, nepovažuje se vybraná částka za úhradu za ekonomickou činnost. Ekonomickou činností soukromoprávního subjektu je činnost, za kterou obdrží od veřejnoprávního subjektu úhradu za zajištění těchto výkonů.

V případě, že by však pověřený plátce (např. pohřební služba) úhradu za uvedené výkony (např. výkop hrobu) zahrnul do ceny za uskutečněné zdanitelné plnění, vstupovala by tato úhrada do základu daně.

II. Informace k uplatňování DPH při vymezení místní komunikace k stání motorového vozidla ze dne 27.prosince 2007

1. *Služby související s provozováním parkovišť* (SKP 63.21.24), které zahrnují krátkodobé parkovací služby poskytované pro automobily, motocykly a jízdní kola parkovišti, parkovacími místy a garážemi zastřešenými i nezastřešenými, placené parkování na ulicích a veřejných prostranstvích a služby odtažných parkovišť, jsou z hlediska ZDPH poskytováním parkovací služby s uplatněním základní sazby daně.

2. **Vymezení místní komunikace** nebo jejího určeného úseku, **na dobu časově omezenou**, nejvýše na dobu 24 hodin, kdy v souladu s § 23 zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů, obec pro účely organizování dopravy ve svém nařízení vymezí oblasti, ve kterých lze místní komunikace nebo jejich určené úseky užít za cenu sjednanou v souladu s cenovými předpisy, se z hlediska ZDPH považuje za **výkon působnosti v oblasti veřejné správy**. Vybraná částka nevstupuje obci do obratu pro registraci.

(V Praze se např. jedná o vymezení oranžové a zelené zóny s parkovacími hodinami pro omezené stání maximálně na 2 hodiny nebo 6 hodin).

III. Č.j. 18/106 802/2008- 181 - Informace k uplatňování DPH pro územně samosprávné celky ze dne 22.12.2008

S účinností od 1.1.2009 vstupuje v platnost zákon č. 302/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH). Hlavním důvodem provedených úprav je zajištění aplikace Směrnice Rady 2006/112/ ES o společném systému daně z přidané hodnoty, se kterou je ZDPH harmonizován. Novelou také dochází ke změnám ve stanovení obratu pro účely registrace a ve vymezení veřejnoprávních subjektů.

1. Základní pojmy

Novelou zákona je zrušen pojem „veřejnoprávní subjekt“ a jeho definice a dochází k úpravě § 5 odst. 3 ZDPH. Podle tohoto ustanovení mají **specifické postavení** - stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu, které se **při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani**, a to i v případě, kdy za tento výkon přijímají úplatu.

V případech, kdy se vyjmenované subjekty považují za osoby nepovinné k dani, je třeba při hodnocení uskutečňovaných činností přihlížet k tomu, aby provádění činností uvedenými osobami nepovinnými k dani nevedlo k výraznému narušení **hospodářské soutěže**.

Územně samosprávné celky (dále jen obec) **nejsou osobou povinnou k dani**, pokud **vykonávají působnost v oblasti veřejné správy**, kdy vystupují jako správní orgány, a to i v případě, kdy za takovou činnost vybírají úhradu, ve formě místních, správních nebo jiných poplatků stanovených zvláštním právním předpisem. Jedná se o výkon působnosti v oblasti veřejné správy, kterou obec vykonává v rámci samostatné nebo přenesené působnosti.

Pokud obec prodává vlastní majetek nebo majetek, ke kterému má právo hospodaření a nakládá s ním jako vlastník, který používala k veřejnoprávní činnosti, nezapočítává se jí

úplata do obratu, protože prodej takového majetku není předmětem daně. Obec takový majetek pořizovala a prodává jako osoba nepovinná k dani.

Obec, která vedle výkonu působností v oblasti veřejné správy, uskutečňuje ekonomickou činnost, např. dodání zboží, poskytnutí služby, převod nemovitosti, nebo soustavné využívání hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmu, je osobou povinnou k dani, která sleduje obrat a při překročení stanoveného obratu je povinna se registrovat.

Obec se vždy považuje za osobu povinnou k dani, pokud uskutečňuje plnění uvedené v příloze č. 3 ZDPH. Výčet plnění není vyčerpávající, protože uskutečnění ekonomické činnosti, která není uvedena v příloze (např. hospodaření s lesem, včetně prodeje výsledků z hospodaření – dřeva), je pro obec činností, kterou uskutečňuje jako osoba povinná k dani.

Obratem obce je souhrn úplat, částek, které jí náleží, tzn., které obdržela nebo má obdržet, za ekonomickou činnost (tj. za uskutečněná plnění v tuzemsku), bez ohledu na to, jak o nich účtuje (na výnosech nebo rozpočtových příjmech).

Některé příklady, kdy úplata za uskutečněné plnění vstupuje do obratu

- úplata za hlášení v místním rozhlase,
- úplata za dodání zboží v informačním centru – prodej map, pohlednic, dárkových předmětů,
- úplata z prodeje místních novin,
- úplata za poskytování parkovacích služeb,
- úplata za prodej stavebního pozemku (pro účely ZDPH se stavebním pozemkem rozumí nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba spojená se zemí pevným základem. Nezastavěným pozemkem se rozumí pozemek, na kterém není stavba jako věc.
- úplata za poskytnutí věcného břemene,
- úplata za prodej nalezených věcí, které nejsou „investičním majetkem“,
- úplata za pronájem hmotného movitého majetku,
- úplata za soustavné využívání hmotného nemovitého majetku - pronájem pozemku, pronájem staveb, bytů, nebytových prostor.

Některé příklady, kdy úplata za uskutečněné plnění nevstupuje do obratu:

- úplata za zapůjčení hřiště, tělocvičny - pokud se jedná o zapůjčení hřiště osobám, které sportovní činnost vykonávají nebo právnickým osobám pro výkon sportovní činnosti jejich zaměstnanců, či členů (TVJ), nikoliv zapůjčení hřiště právnickým nebo fyzickým osobám k uskutečňování jejich ekonomické činnosti (jedná se o poskytování služby úzce související se sportem nebo tělesnou výchovou podle 61d) ZDPH,
- úplata z provozování koupaliště – poskytování služby úzce související se sportem nebo tělesnou výchovou osobám, které sportovní nebo tělovýchovnou činnost vykonávají,
- úplata ze vstupného do kina – provozování kulturního zařízení a prodej vstupenek (poskytnutí kulturních služeb a dodání souvisejícího zboží podle §61e) ZDPH

- úplata z půjčování knih – činnost knihovny patří mezi poskytování kulturních služeb,
- úplata za prodej „investičního“ majetku, který je obchodním majetkem.

Jestliže obec uskutečňuje pouze plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 51 ZDPH, není podle § 95 odst. 10 ZDPH oprávněna podat přihlášku k registraci. Jakmile začne uskutečňovat zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené s nárokem na odpočet daně, je povinna podat přihlášku k registraci, pokud její celkový obrat za plnění, která se do obratu započítávají, překročí 1 mil. Kč.

Příklad

Pokud obec uskutečňuje ekonomickou činnost, která je plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně, např. pronajímá byty, provozuje koupaliště a kino, sleduje obrat za pronájem bytů, ale není povinna se registrovat (i když by obrat za pronájem dosáhl 1 mil. Kč). Jakmile vedle pronájmu bytů uskuteční zdanitelné plnění s nárokem na odpočet daně (např. poskytnutí reklamy) je povinna se registrovat, jakmile obrat za pronájem bytů a poskytnutí reklamy v součtu překročí 1 mil. Kč.

3. Obec jako plátce

Pokud se obec stane plátcem je povinna uplatňovat daň u uskutečněných plnění, která jsou předmětem daně (§ 2 ZDPH). V souladu se ZDPH vystavuje doklady a uplatňuje správnou sazbu daně (snížená ve výši 9%, základní ve výši 19 %) nebo osvobození od daně.

O údajích vztahujících se k její daňové povinnosti vede evidenci pro daňové účely (§100 ZDPH). Podle stanoveného zdaňovacího období (měsíční nebo čtvrtletní) podává daňové přiznání na formuláři ministerstva financí a daň je splatná ve stejné lhůtě jako podání daňového přiznání.

6. Obec jako osoba identifikovaná k dani

Obec je osobou identifikovanou k dani, pokud jako právnická osoba nepovinná k dani (neuskutečňuje ekonomickou činnost), pořizuje zboží z jiného členského státu v tuzemsku a hodnota pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce překročí částku 326 tis. Kč. Podle § 97 odst. 1 ZDPH je osoba identifikovaná povinna podat místně příslušnému správci daně přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne překročení uvedené částky. Pokud obec pořizuje z jiného členského státu nový dopravní prostředek nebo zboží, které je předmětem spotřební daně, je povinna se také zaregistrovat a osobou identifikovanou k dani se stává dnem prvního dodání tohoto zboží. Podle § 97 je osoba identifikovaná k dani, která pořizuje nový dopravní prostředek nebo zboží, které je předmětem spotřební daně povinna předložit přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne prvního pořízení tohoto zboží. Jako osoba identifikovaná k dani (§ 96 ZDPH) je povinna přiznat a zaplatit daň správci daně podle § 108 ZDPH.

V případě, kdy je obec osobou identifikovanou k dani a začne uskutečňovat ekonomickou činnost, stává se podle § 94 odst.16 ZDPH plátcem dnem zahájení ekonomické činnosti.

V poslední době je, zejména v důsledku formulace druhého ze zmíněných stanovisek,

opakovaně kladena otázka, zda prostředky, které získá veřejnoprávní orgán z vymezených zón placeného stání, podléhají dani z přidané hodnoty, či zda jsou od daně osvobozeny nebo jí nepodléhají. Tento příspěvek si klade za cíl potvrzení výkladu aplikace zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, dosud uplatňovaného při vybírání úplat či úhrad za parkování ve vymezených zónách podle § 23 odst. 1 písm. c) zákona o pozemních komunikacích

2. Rozbor problematiky

I. Právním základem veřejnoprávní pravomoci obce s jejímž využitím obec rozhodne o uplatnění této pravomoci tím, že vymezí v nařízení obce pro účely organizování dopravy na svém území zvláštní režim pro některé úseky místních komunikací

a) k stání silničního motorového vozidla v obci na dobu časově omezenou, nejvýše však na dobu 24 hodin,

b) k odstavení nákladního vozidla nebo jízdní soupravy v obci na dobu potřebnou k zajištění celního odbavení,

c) k stání silničního motorového vozidla provozovaného právníkem nebo fyzickou osobou za účelem podnikání podle zvláštního právního předpisu, která má sídlo nebo provozovnu ve vymezené oblasti obce, nebo k stání silničního motorového vozidla fyzické osoby, která má místo trvalého pobytu nebo je vlastníkem nemovitosti ve vymezené oblasti obce,

je zákon č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů. Ustanovením § 23¹⁾ citovaného zákona se obce zmocňují, aby za zde stanovených podmínek vydaly nařízení obce, a tak působily na organizování dopravy na svém území. Tentýž zákon v ustanovení § 40²⁾ jednoznačně vymezuje výkon kompetencí založených tímto zákonem jako výkon státní správy, což je nedílnou součástí veřejné správy.

II. Nařízení obce je v souladu s ustanovením § 11 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů, nástroj, kterým vykonávají obce své pravomoci, pokud působí v přenesené působnosti³⁾ státní pravomoci na místní úrovni.

III. Pokud se jedná o to, zda veřejnoprávní subjekt, tedy obec konající za stát státní správu, je povinen z prostředků získaných při výkonu veřejné správy odvádět daň z přidané hodnoty, tak ustanovení § 5 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění před novelou provedenou zákonem č. 302/2008 Sb.,⁴⁾ poměrně zřetelně stanovil, že se veřejnoprávní subjekt nepovažuje při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy za osobu povinnou k dani, a to ani tehdy, kdy v rámci tohoto výkonu přijímá úhradu. Na zřetelnosti textu tohoto ustanovení nic nemění ani změna tohoto ustanovení⁵⁾, přijatá zákonem č. 302/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, která pouze přesně definovala, kdo je považován za veřejnoprávní subjekt. Ani v tomto výčtu obec nechybí. Další změna, která byla v předmětném ustanovení provedena, je změna pojmu úhrada za pojem úplata.

Oba tyto pojmy lze přitom vnímat synonymicky. Postupně byly zaváděny do právního řádu jako určitý ekvivalent nedefinovaných poplatků vznikajících při výkonu veřejné moci, který měl jednoznačně vyjádřit, že se nejedná u konkrétního peněžitého plnění o cenu, která podléhá cenovým předpisům. Z tohoto pohledu je legislativně nedůsledné, že od doby přijetí zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, v znění pozdějších předpisů, je v ustanovení § 23 odstavec 1 písm. a) a c), tedy v ustanovení, které zakládá působnost k výkonu tohoto typu veřejné správy, pro peněžité plnění uložené veřejnou mocí užít pojem „cena sjednané dohodou“. Tento pojem zde zůstává i v době, kdy novelou citovaného zákona bylo ustanovení § 23 systematicky zařazeno pod pojem mýtné, jehož veřejnoprávní charakter není zatím předmětem žádné diskuse.

Pokud se jedná o transpozici evropského práva, tak text jak Směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o systému daně z přidané hodnoty, čl. 13., tak i původní Směrnice 77/388/EHS - ŠESTÁ SMĚRNICE RADY ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty, jednotný základ daně v čl. 4. bod 5., nenasvědčují tomu, že předmětný výkon státní správy by byl považován za službu, která podléhá dani z přidané hodnoty.

Věcí se zabýval také již Soudní dvůr, a to z pohledu podstatné podmínky vynětí veřejnoprávního výkonu ze zdanění daní z přidané hodnoty, tj. narušení hospodářské soutěže. Jedná se např. o ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu) ze dne 16. září 2008 ve věci „Šestá směrnice o DPH – Článek 4 odst. 5 – Činnosti vykonávané veřejnoprávním subjektem – Provozování placených parkovišť – Narušení hospodářské soutěže – Význam výrazů ‚vedlo-li by‘ a ‚výraznému‘“, který se primárně zabývá podmínkami narušení hospodářské soutěže.

V tomto rozhodnutí Soudní dvůr připomíná, že nepodléhání veřejnoprávních subjektů DPH na základě čl. 4 odst. 5 prvního pododstavce šesté směrnice představuje odchylku od obecného pravidla, podle něžž veškeré činnosti hospodářské povahy DPH podléhají, a že je tedy třeba toto ustanovení vykládat striktně. Pokud jde přitom o čl. 4 odst. 5 druhý pododstavec této směrnice, je třeba konstatovat, že toto ustanovení obnovuje uvedené obecné pravidlo, aby bylo zabráněno tomu, že nepodléhání těchto subjektů dani povede k výraznému narušení hospodářské soutěže. K vynětí úplat získaných při výkonu veřejné správy z výjimky ze zdanění daní z přidané hodnoty, lze evidentně přistoupit pouze tehdy, pokud pro činnost právnické osoby zřízené za účelem výkonu veřejného práva neexistuje trh, který má vliv na hospodářskou soutěž. **Pro předmětné peněžité plnění platí, že vzhledem k tomu, že se jedná o výlučný výkon veřejnoprávní pravomoci vymezené zákonem a vykonávané prostředky určenými k tomuto výkonu (nařízení, které lze vydat pouze při výkonu přenesené působnosti státu na územní orgán, např. podle § 11 odst. 1 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích) neexistuje hospodářská soutěž, která by umožňovala konkurenci soukromoprávních subjektů s veřejnoprávním orgánem regulujícím užívání veřejných komunikací, což je podstatné kritérium pro věcné, nikoliv z formy způsobu regulace, posouzení vynětí ze zdanění.**

Při posuzování předmětu dotazu nelze přehlédnout ani tu elementární okolnost, která jednoznačně svědčí tomu, že se nejedná o cenu sjednanou dohodou, a to je způsob postupu, který následuje po nezaplacení předmětné peněžité částky. V takových případech se nejedná o pohledávku, která bude následně vymáhána, ale o nesplnění povinnosti stanovené obecně závazným právním předpisem. Tento důsledek *expressis verbis* vyjadřuje např. vyhláška hl. m. Prahy, 42/2000, kterou se vymezují oblasti hl.m. Prahy, ve kterých lze místní komunikace nebo jejich určené úseky užít za cenu sjednanou v souladu s cenovými předpisy (i zde se projevuje vadná dikce zákona), ve znění nařízení 19/2005, v čl. 6 tak, že při nezaplacení požadované částky následuje postih podle přestupkového práva přímým odkazem na zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích. Pokud není tento důsledek v nařízení obce vyjádřen, předpokládá se odvození aplikace zákona o přestupcích z podstaty věci.

3. Závěr

Ministerstvo financí souhlasí s tím, že státní správa vykonávaná v souladu s ustanovením § 23 odst. 1 písm. a) až c) zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů, se i nadále považuje za činnost vykonávanou veřejnoprávním subjektem, kterým se rozumí v předmětné věci v souladu

se zákonem stát, kraj, obec, organizační složka státu, kraje a obce, hlavní město Praha a jeho městské části, popřípadě právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu k výkonu této působnosti, a tedy částky, které tyto subjekty vybírají při takové činnosti nepodléhají dani z přidané, neboť nenaplnují znaky poskytovaných parkovacích služeb a neexistuje subjekt, který by byl postižen narušením pravidel hospodářské soutěže. Není důvodné, aby výkon veřejnoprávních činností, které umožňuje právo EU liberovat od daně z přidané hodnoty, byly zdaňovány a staly se tak součástí základu pro odvod prostředků do rozpočtu EU.

Stanovisko Ministerstva financí:

Z hlediska zákona o DPH (ZDPH) se vybrané subjekty nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi úplatu.

Činnosti, při kterých veřejnoprávní subjekt vystupuje jako orgán veřejné moci (správy), jsou přitom judikaturou ESD definovány tak, že se jedná o činnosti, které podléhají speciálnímu právnímu režimu, a nezahrnují činnosti vykonávané za stejných právních podmínek, které platí pro soukromé subjekty¹. Mělo by se jednat o činnosti, které jsou takové osobě svěřeny z titulu jejího postavení jako veřejnoprávního subjektu, taková osoba je povinna tyto činnosti vykonávat, při výkonu těchto činností by měla být nadána určitými specifickými právy, které nevyplývají z obecné právní úpravy, a tyto pravomoci by neměly být svěřeny jiné osobě².

Pokud tedy obec vymezí dle §23 odst. 1 zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích místní komunikace k stání, a k této činnosti jsou dle citovaného zákona zmocněny pouze obce v rámci přenesené působnosti výkonu státní správy, jedná se v tomto případě o činnosti, které nejsou předmětem daně (výkon v rámci veřejné správy).

Nicméně pokud bude v daném případě kýmkoli namítáno, že uskutečňováním tohoto výkonu veřejné moci dochází k narušení hospodářské soutěže a dojde k potvrzení této skutečnosti rozhodnutím příslušného orgánu, nejedná se o výkon veřejné správy, ale o zdanitelnou činnost.

¹ Shrnutí spojeného rozhodnutí 231/87 a 129/88

² viz odst. 59 názoru generálního advokáta ke spojeným případům 231/87 a 129/88

268/18.03.09 Vymezení přijatých zdanitelných plnění, u nichž lze uplatnit nárok na odpočet daně při změně režimu

Předkládá: Olga Holubová, daňový poradce, č. osvědčení 367

Cílem příspěvku je vyjasnit rozsah přijatých plnění týkajících se hmotného majetku, u nichž lze při změně režimu uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu a která jsou uvedena v § 74 odst. 1 a odst. 2 zákona o DPH³.

Oprávnění k uzákonění § 74 dává České republice čl. 192 Směrnice⁴:

„Přejde-li osoba povinná k dani z běžného režimu DPH do některého zvláštního režimu nebo opačně, mohou členské státy přijmout veškerá opatření nezbytná k zajištění toho, že tato osoba povinná k dani není neoprávněně zvýhodněna ani poškozena⁵.“

Vzhledem k tomu, že uvedený článek Směrnice je velmi obecný, k výkladu § 74 významně nepřispívá. Plátce může pouze předpokládat, že bylo-li ustanovení Směrnice do zákona o DPH implementováno, bylo záměrem zákonodárce zamezit neoprávněnému zvýhodnění či poškození osob povinných k dani v důsledku změny režimu.

1. Zboží

Aktuální znění § 74 odst. 1:

„Plátce má nárok na odpočet daně u zboží pořízeného za posledních 12 měsíců před datem registrace, které je k datu registrace jeho obchodním majetkem. Plátce má nárok na odpočet daně i u zboží pořízeného za posledních 12 měsíců před datem registrace, které k datu registrace již samostatně jeho obchodním majetkem není, pokud se stalo součástí hmotného majetku^{7c)}, odpisovaného nehmotného majetku^{7c)}, pozemků nebo zásob, které k datu registrace jeho obchodním majetkem jsou. Obdobně má plátce nárok na odpočet daně při dovozu zboží a při pořízení nemovitosti.“

7c) § 26 až 32a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Nejistotu vzbuzuje druhá věta uvedeného ustanovení, a to formulace *„pokud se stalo součástí hmotného majetku,....“*. Podle § 120 občanského zákoníku je součástí věci vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila. Z dikce komentovaného ustanovení zákona o DPH lze tedy dovodit, že nárok na odpočet lze uplatnit nejen u zboží, kdy důsledkem jeho zabudování do majetku je technické zhodnocení majetku (příklad 1), ale i u zboží, které bylo použito k opravám majetku (příklad 2).

Příklady:

³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v účinném znění

⁴ Směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty

⁵ V anglické verzi: *Where a taxable person transfers from being taxed in the normal way to a special scheme or vice versa, Member States may take all measures necessary to ensure that the taxable person does not enjoy unjustified advantage or sustain unjustified harm.*

1. *Plátce nakoupí stavební materiál 12 měsíců před datem registrace a ještě před registrací jej použije k technickému zhodnocení nemovitostí, která je jeho obchodním majetkem. K datu registrace je zboží jak **součástí** jeho obchodního majetku (ve smyslu občanského zákoníku), tak **součástí ocenění** obchodního majetku (ve smyslu zákona o daních z příjmů a účetních předpisů).*
2. *Plátce nakoupí plastová okna 12 měsíců před datem registrace a ještě před registrací je použije k opravě nemovitosti, která je jeho obchodním majetkem. K datu registrace je zboží **součástí** jeho obchodního majetku (ve smyslu občanského zákoníku), ale **není součástí ocenění** tohoto majetku (ve smyslu zákona o daních z příjmů a účetních předpisů).*

Z uvedených příkladů vyplývá, že stavební materiál je v obou případech **součástí obchodního majetku**, avšak pouze použije-li se k technickému zhodnocení, je také **součástí ocenění tohoto majetku**. V obou případech však byl do nemovitosti zabudován stavební materiál a bylo by nelogické, kdyby pouze klasifikace povahy stavebního zásahu podle účetních předpisů a zákona o daních z příjmů měla rozhodovat o možnosti uplatnit odpočet, když v obou případech bude takto zabudovaný materiál (spolu se stavbou) sloužit k ekonomické činnosti.

Lze předpokládat, že kdyby měl zákonodárce v úmyslu omezit výše uvedeným způsobem nárok na odpočet pouze na některé kategorie zboží, do zákona by to uvedl. Místo „*pokud se stalo součástí hmotného majetku,....*“ by do textu dotčeného ustanovení uvedl „*pokud se stalo součástí **ocenění** (příp. vstupní nebo pořizovací ceny) hmotného majetku,....*“ To však v předmětném ustanovení uvedeno není, proto není důvodu k tak zúženému výkladu.

Dílčí závěr:

Nárok na odpočet lze při registraci k DPH uplatnit za podmínek uvedených v § 74 odst. 1 u zboží, které se **stalo součástí tam uvedeného obchodního majetku ve smyslu součástí věci dle občanského zákoníku**.

2. Služby

Aktuální znění § 74 odst. 2:

„Plátce má nárok na odpočet daně u služeb pořízených za posledních 12 měsíců před datem registrace, které jsou k datu registrace obchodním majetkem plátce. Plátce má nárok na odpočet daně i u služeb, které mu byly poskytnuty za posledních 12 měsíců před datem registrace, které k datu registrace již samostatně obchodním majetkem plátce nejsou, pokud se staly součástí hmotného majetku^{7c)}, odpisovaného nehmotného majetku^{7c)}, pozemků nebo zásob, které k datu registrace obchodním majetkem plátce jsou.“

7c) § 26 až 32a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

2.1. V druhé větě druhého odstavce vznikají výkladové nejasnosti u dvou formulací. První z nich je „*které k datu registrace již samostatně obchodním majetkem plátce nejsou*“. Z tohoto ustanovení by bylo možno dovodit, že předmětné služby v nějakém dřívějším okamžiku samostatně obchodním majetkem byly. Pak vyvstává otázka, co to znamená **být samostatně obchodním majetkem**.

Podle § 4 odst. 3 písm. c) zákona o DPH je „*obchodním majetkem souhrn majetkových hodnot, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani k uskutečňování ekonomických činností a o kterém je tato osoba povinna účtovat nebo jej evidovat*“. Zákonodárce měl tedy pravděpodobně na mysli některou z majetkových hodnot, která spadá do tohoto souhrnu. Je nepochybné, že kromě služeb - nehmotného majetku, jakým je např. software nebo různé

licence, je takovou majetkovou hodnotou i např. projekt pořízený za účelem plánovaného technického zhodnocení nebo nedokončené technické zhodnocení. Tyto hodnoty totiž tvoří v účetnictví či v evidenci samostatnou majetkovou položku, jak je z účetních předpisů zřejmé a jak dále shrnuji:

V účetnictví se účtuje o pořizovaném technickém zhodnocení na majetkových účtech ve skupině 04-Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, konkrétně v třímístné soustavě syntetických účtů na účtu 041-Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek a 042-Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek.

V ročních účetních výkazech, konkrétně v rozvaze, je v dlouhodobém majetku na ř. B.I.7. vykazován nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek a v ř. B.II.7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Součástí těchto položek je i nedokončené technické zhodnocení, které ještě nezvýšilo pořizovací cenu dlouhodobého majetku, u dlouhodobého hmotného majetku se jedná o položky B.II. 2, 3, příp. 6.

V daňové evidenci podle § 7b ZDP⁶ se eviduje pořizování dlouhodobého hmotného majetku i jeho technického zhodnocení v pomocné knize majetku, resp. na inventárních kartách majetku. V příloze č. 1 příznání k dani z příjmů fyzických osob, tabulce D, ř. 1 se uvádí údaje o dlouhodobém hmotném majetku (na začátku a na konci zdaňovacího období). Uvádí se zůstatkové ceny dlouhodobého hmotného majetku a vstupní cena nedokončeného majetku, která obsahuje i pořizované technické zhodnocení. Tato tabulka D, narozdíl od rozvahy, neobsahuje samostatné řádky pro dlouhodobý hmotný majetek dokončený a nedokončený. Zdrojem pro získání těchto podrobnějších údajů je kniha majetku a inventární karty majetku.

Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že do okamžiku uvedení do provozu je technické zhodnocení evidováno jako samostatná majetková hodnota, která je součástí obchodního majetku ve smyslu zákona o DPH.

Dílčí závěr 1:

Přijaté služby, jejichž výsledkem je technické zhodnocení, odpovídají požadavkům druhé věty, aby v určitém okamžiku byly **samostatně** obchodním majetkem.

2.2. Druhou problematickou pasáží je „...pokud se (služby) staly součástí hmotného majetku,...“. Ze soukromoprávního pohledu (§ 120 obč. zák.) služba nemůže být součástí věci. Jen z tohoto důvodu však není možno považovat celé ustanovení za nepoužitelné či mrtvé, protože jazykový výklad je pouze prvním přiblížením se k právní normě a nelze jej aplikovat mechanicky bez ujasnění si jejího smyslu a účelu, k čemuž slouží i ostatní výkladové metody.⁷ Je proto nutné zjistit, co tímto souslovím zákonodárce zamýšlel, a podle toho je pak interpretovat.

Je třeba vzít v úvahu systém, který zákonodárce k 1. lednu zavádí a na jehož základě se pro účely některých ustanovení považuje technické zhodnocení za samostatný majetek (§ 78 odst. 2), a při zrušení registrace ukládá plátcí povinnost snížit nárok na odpočet z tohoto majetku.

⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁷ Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně nebo v důsledku nevdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity. (Pl. ÚS 33/97)

Je proto nanejvýš logická úprava, podle níž má plátce také nárok na odpočet daně z technického zhodnocení při registraci. Jedině tak je nastolena rovnováha, při níž není plátce v žádném případě neoprávněně poškozen, jak požaduje Směrnice a jedině tak nebude předmětné ustanovení mrtvé. Podle mého názoru je takový výklad v souladu se Směrnicí i systematikou zákona a použije se právě proto, že výklad čistě jazykový selhává.

Dílčí závěr 2:

Nárok na odpočet daně na vstupu lze uplatnit i u služeb, jejichž výsledkem je technické zhodnocení majetku. Přijatá služba se v těchto případech stává „součástí“ majetku nikoli v úzkém pojetí dle občanského zákoníku, ale v obecné rovině.

2.3. Jak jsem již uvedla v první části, kdyby měla být služba, obdobně jako zboží, součástí *ocenění* majetku, byl by to zákonodárce do textu předmětného ustanovení uvedl, což neudělal. Z tohoto důvodu a dále též z důvodu **naprosto shodné formulace v prvním i druhém odstavci** § 74 se nabízí výklad, podle něhož měl zákonodárce v úmyslu nastavit shodný daňový režim pro situace, kdy plátce ve lhůtě 12 měsíců před registrací nakoupí zboží (např. materiál), které ještě před datem registrace použije k opravě hmotného majetku na straně jedné (příklad 1), a situace, kdy v téže lhůtě nakoupí službu opravy hmotného majetku, tj. nechá si majetek opravit dodavatelsky, na straně druhé (příklad 2).

Příklady:

- 1. Plátce nakoupí plastová okna 12 měsíců před datem registrace a ještě před registrací je použije k opravě nemovitosti, která je jeho obchodním majetkem. K datu registrace je zboží součástí jeho obchodního majetku. Plátce má nárok na odpočet daně při změně režimu podle odst. 1.*
- 2. Plátce nakoupí 12 měsíců před registrací službu, která spočívá ve výměně plastových oken. Výsledek této transakce je zcela shodný s výsledkem uvedeným v předchozím příkladu. V obou případech jsou jím nová plastová okna zabudovaná do nemovitosti jako její součást, která budou spolu s nemovitostí používána pro ekonomickou činnost plátce.*

Nebylo by logické aby byl uplatněn odlišný daňový režim pro dvě věcně naprosto shodné situace pouze pro jejich odlišnost formální (v uvedeném příkladu 1 zboží-materiál nakoupené zvlášť nebo naopak zahrnuté do ceny služby-stavebních prací v příkladu 2). Přikláním se proto z těchto důvodů a rovněž i z důvodu shodné formulace použité v prvním (zboží) i druhém (služby) odstavci § 74 k tomu, že výraz „...pokud se (služby) staly součástí hmotného majetku,...“ se vztahuje i na služby oprav majetku, zejména má-li oprava hmotně zachytitelný výsledek (např. výměnu součástí majetku, apod.). Tomuto názoru odpovídá i dikce druhého odstavce, kde zákonodárce (patrně úmyslně) uplatnění odpočtu podmínil tím, že služba je *součástí hmotného majetku*, nikoli *součástí jeho ocenění*.

Proti tomuto způsobu výkladu však hovoří fakt, že při zrušení registrace plátce nesnižuje odpočet z přijatých služeb, které představují opravy hmotného majetku. Odpočet se snižuje pouze u majetku uvedeného v odstavci sedmém způsobem popsáním v § 78 odst. 5. Z toho důvodu snížení nepostihne opravy provedené na tomto majetku přede dnem zrušení registrace. Pokud by tedy byl při registraci odpočet z přijatých služeb – oprav majetku umožněn, nebude zachována rovnováha mezi rozsahem práv při registraci a rozsahem povinností při zrušení registrace,

Na druhou stranu však je tato rovnováha narušena ve prospěch plátce již současnými pravidly, která například při registraci umožňují uplatnění odpočtu z drobného majetku, aniž by měl plátce povinnost tento odpočet při zrušení registrace snížit. Stejně tak plátce uplatňuje při registraci nárok na odpočet z majetku bez úpravy odpočtu podle § 78 odst. 5, zatímco při zrušení registrace se odpočet před jeho snížením dle § 78 odst. 5 upraví. Z uvedeného je patrné, že zákonodárce byl ochoten plátce v určitých případech mírně zvýhodnit. Proto se domnívám, že výklad, podle něhož má plátce při registraci nárok na odpočet daně i z přijatých oprav majetku, není v zásadním rozporu s úmyslem zákonodárce.

Dílčí závěr 3:

Nárok na odpočet daně na vstupu lze uplatnit i u služeb oprav majetku. Přijatá služba se v těchto případech stává „součástí“ majetku nikoli v úzkém pojetí dle občanského zákoníku, ale v obecné rovině.

Závěrem navrhuji tento výklad § 74 odst. 1 a odst. 2:

Nárok na odpočet lze při registraci k DPH uplatnit za podmínek uvedených v § 74 odst. 1 u zboží, které se stalo součástí tam uvedeného obchodního majetku ve smyslu součásti věci dle občanského zákoníku.

Nárok na odpočet daně na vstupu lze uplatnit i u přijatých služeb oprav a technického zhodnocení hmotného majetku. Přijatá služba se v těchto případech stává „součástí“ majetku nikoli v úzkém pojetí dle občanského zákoníku, ale v obecné rovině.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlasné stanovisko s navrženým závěrem předkladatele. Za podmínek uvedených v § 74 zákona o DPH se použije stejný režim jak při uplatnění nároku na odpočet daně u zboží pořízeného za posledních 12 měsíců před datem registrace (viz. § 74 odst. 1 zákona o DPH) tak u služeb pořízených za posledních 12 měsíců před datem registrace (§ 74 odst. 2 zákona o DPH).

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 244/18.06.08 – předkladatelé upravili příspěvek na žádost MF – MF předkládá stanovisko k přepracovanému příspěvku – příspěvek byl projednán na tripartitě 14. dubna 2009

244/18.06.08 - Daňová účinnost vybraných položek prvotně upravených zákoníkem práce z pohledu jejich uplatnění ve zdaňovacím období 2007 a 2008 a navazující problémy

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

1. Výchozí situace

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZP“) řeší celou řadu oblastí a jednotlivostí, které se pak promítají jako náklady (výdaje) do účetnictví podnikatelů a v celé řadě případů vznikají otázky, zda jsou uvedené náklady (výdaje) daňově uznatelným nákladem z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2007 a 2008 (dále jen „ZDP“) a jak jsou uvedené položky posuzovány z pohledu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

V mnoha případech jsou to problémy, které se dotýkají velice širokého okruhu osob a jsou velice významné, jak z pohledu hodnotového, tak i z pohledu rozumného uspořádání vztahů mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem.

S ohledem na významnost uvedené problematiky předkládáme příspěvek, který řeší určité vybrané problémy v dané oblasti.

Příspěvek je zaměřen na problematiku:

A/ odborného rozvoje zaměstnanců

B/ cestovních náhrad při přijetí a přeložení zaměstnanců

Za účelem maximálně přesného a odborného výkladu náplně různých pojmů definovaných ZP se KDP ČR obrátila v polovině roku 2007 na právního experta v oblasti pracovního práva – JUDr. L. Jouzu, který odsouhlasil odborný názor zástupců KDP ČR na vymezení vybraných pojmů ze ZP.

S ohledem na složitost problematiky a snahu jejího věcného vyřešení následně proběhlo:

- a) byla vedena osobní jednání na Ministerstvu financí /dále také „MF“, a to i za účasti pracovníků Ministerstva práce a sociálních věcí /dále také „MPSV“/.
- b) MF vydalo Sdělení k aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod. 3 ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2008 (zveřejněno 26. 8. na www stránkách MF) – dále také „Sdělení MF“
- c) MF vydalo dne 1. 12. 2008 opravu Pokynu D-300, která se vztahuje k problematice vzdělávání (konkrétně řeší určité vybrané problémy u mateřských školek) – zveřejněno ve Finančním zpravodaji 9-10/2008
- d) v rámci jednání s MF bylo projednáváno i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 8 Afs 32/2006-72 ze dne 16.8.2007 související s problematikou vzdělávání.

S ohledem na proběhlá jednání na MF, následné písemné vyjádření MPSV a uvedené písemnosti vydané MF byl tento příspěvek předkladateli upravován a doplňován.

2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

A/ Daňová účinnost nákladů (výdajů) na odborný rozvoj zaměstnanců – viz. § 227 až 235, Hlava II, část desátá ZP; posuzování uvedené problematiky z pohledu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Zásadním problémem je určení, zda náklady (výdaje) vynaložené zaměstnavatelem na odborný rozvoj zaměstnanců dle uvedených ustanovení ZP jsou

- 1) daňově účinným nákladem (výdajem) u zaměstnavatele – viz. zejména ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a 5. a § 25 odst. 1 písm. h) a písm. k) ZDP
- 2) zdanitelným příjmem u zaměstnance z pohledu § 6 ZDP – viz. zejména § 6 odst. 9 písm. a) a písm. d) ZDP

Pro správné daňové posouzení je dle našeho názoru zásadní přesné a konkrétní určení náplně jednotlivých pojmů v rámci odborného rozvoje zaměstnanců. Zásadní je zejména odlišení náplně pojmu „zvyšování kvalifikace“ od ostatních forem odborného rozvoje zaměstnanců, tj. „zaškolení a zaučení“, „odborná praxe absolventů škol“ a „prohlubování kvalifikace“.

K určení náplně jednotlivých forem odborného rozvoje zaměstnanců byl v roce 2007 z pohledu ZP odsouhlasen JUDr. Jouzou tento odborný názor zástupců KDP ČR:

a) s ohledem na znění § 231 až § 235 ZP a navazujících právních norem ČR se za zvýšení kvalifikace považuje pouze studium na školách a školských zařízeních (viz. § 7 zákona č. 561/2004 Sb. školský zákon - Druhy škol jsou mateřská škola, základní škola, střední škola (gymnázium, střední odborná škola a střední odborné učiliště), konzervatoř, vyšší odborná škola, základní umělecká škola a jazyková škola s právem státní jazykové zkoušky.; dále pak viz. zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách), které končí příslušnou zkouškou, po jejímž úspěšném složení získá student příslušné vzdělání /např. maturita u středoškolského studia s maturitou/, přitom za zvýšení kvalifikace se považuje toto studium, kterým zaměstnanec získá stupeň vzdělání, který dosud neměl /tj. pokud magistr bude studovat jiný obor vysoké školy a získá druhý titul magistra nejedná se o zvýšení vzdělání – má neustále stejný stupeň vzdělání/. Aby se jednalo o zvýšení kvalifikace, musí se jednat o řádné studium realizované za účelem získání příslušné závěrečné zkoušky /tj. maturity, bakalářských zkoušek, apod./ - naopak o zvyšování kvalifikace se nejedná, pokud se studium nerealizuje za účelem získání příslušné závěrečné zkoušky a tedy nevede ani k získání příslušného stupně vzdělání /tj. středoškolské, bakalářské, magisterské, apod./, tj. zejména různé dlouhodobé kursy a školení. Dle tohoto obecného závěru se pak za zvýšení kvalifikace nepovažuje získání řidičského průkazu, absolvování školení a kurzů jazykových, odborně ekonomických, atd.

b) s ohledem na znění § 231 ZP a § 108 odst. 1 zákona č. 435/2004 Sb. o zaměstnanosti se (dále cituji: „Rekvalifikací se rozumí získání nové kvalifikace a zvýšení, rozšíření nebo prohloubení dosavadní kvalifikace, včetně jejího udržování nebo obnovování. Za rekvalifikaci se považuje i získání kvalifikace pro pracovní uplatnění fyzické osoby, která dosud žádnou kvalifikaci nezískala. Při určování obsahu a rozsahu rekvalifikace se vychází z dosavadní kvalifikace, zdravotního stavu, schopností a zkušeností fyzické osoby, která má být rekvalifikována formou získání nových teoretických znalostí a praktických dovedností v rámci dalšího profesního vzdělávání.“) o zvýšení kvalifikace bude jednat i v některých případech realizovaných rekvalifikací, které bude zajišťovat zaměstnavatel (dále cituji § 110 odst. 1 zákona o zaměstnanosti: „Rekvalifikace může být prováděna i u zaměstnavatele v zájmu dalšího pracovního uplatnění jeho zaměstnanců. Rekvalifikace

zaměstnanců se provádí na základě dohody uzavřené mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem. O rekvalifikaci zaměstnanců spočívající v získání, zvýšení nebo rozšíření kvalifikace může úřad práce uzavřít se zaměstnavatelem dohodu. Pokud je rekvalifikace zaměstnanců prováděna na základě dohody s úřadem práce, mohou být zaměstnavateli nebo rekvalifikačnímu zařízení, které pro zaměstnavatele rekvalifikaci zaměstnanců zajišťuje, úřadem práce hrazeny náklady rekvalifikace zaměstnanců a náklady s ní spojené. Jestliže pro zaměstnavatele zabezpečuje rekvalifikaci zaměstnanců rekvalifikační zařízení, uzavírá se dohoda mezi zaměstnavatelem a rekvalifikačním zařízením, popřípadě mezi úřadem práce, zaměstnavatelem a rekvalifikačním zařízením.“)

MF i MPSV vyjádřilo v rámci projednávání tohoto příspěvku na KOOV nesouhlasné stanovisko k dílčím závěrům uvedeným výše pod písm. a) /např. k závěru, cit. „pokud magistr bude studovat jiný obor vysoké školy a získá druhý titul magistra nejedná se o zvýšení vzdělání – má neustále stejný stupeň vzdělání“/. Dodatečně bylo k problematice odborného rozvoje vyžádáno MF stanovisko MPSV jako jediného zpracovatele zákoníku práce v souladu s kompetenčním zákonem; na základě této žádosti poskytlo MPSV oficiální názor.

Z projednávání tohoto příspěvku na KOOV s MF a MPSV vyplynulo, že MPSV má na některé části platné právní úpravy v oblasti odborného rozvoje zaměstnanců jiný názor, než právní expert posuzující předmětnou problematiku pro KDP ČR v roce 2007. Na základě věcného obsahu proběhlých jednání však dle názoru předkladatelů tohoto příspěvku lze m.j. uvést:

- při posuzování konkrétního odborného rozvoje zaměstnance z pohledu, zda se jedná o zvýšení kvalifikace nebo o prohloubení kvalifikace nelze pomíjet ustanovení § 205 ZP, které z pohledu určení překážek v práci ze strany zaměstnance taktéž vymezuje oblast zvyšování kvalifikace,
- MPSV vyjádřilo nesouhlas s postupem, kdy vzdělávání ve formě „studia druhé vysoké školy“ /např. právní fakulty vedle již dosaženého vysokoškolského ekonomického vzdělání např. Ing./ by bylo považováno za prohlubování kvalifikace (dle MPSV se jedná o zvýšení kvalifikace),
- MPSV vyjádřilo názor, že pro posuzování, zda lze určité vzdělávání považovat za prohlubování či zvyšování kvalifikace může mít vliv i způsob sjednání druhu práce v pracovní smlouvě – při širokém vymezení druhu práce např. „řidič“ bude častěji docházet k prohlubování kvalifikace /např. provedení vzdělávání a následných zkoušek pro získání řidičského průkazu skupiny D bude prohloubením kvalifikace/ než při užším vymezení druhu práce např. „řidič osobního vozidla a dodávek do 3,5 tuny“ /v tomto případě bude provedení vzdělávání a následných zkoušek pro získání řidičského průkazu skupiny D považováno za zvýšení kvalifikace/.
- MPSV i Ministerstvo financí vyjádřilo v návaznosti na platný ZP a vydané Sdělení MF názor, že případné neposkytnutí mzdy za dobu realizace prohlubování kvalifikace je hrubým porušením ZP se všemi z toho plynoucími právními dopady avšak tato skutečnost nezpůsobuje to, že by náklady na prokazatelné prohlubování kvalifikace byly daňově neúčinným nákladem.

V souladu s projednáváním uvedeného příspěvku považujeme za důležité a podstatné, aby ve stanoviscích MF týkajících se uvedené problematiky dle právní úpravy platné do 31.12.2007 byl zohledněn názor NSS uvedený v rozsudku 8 Afs 32/2006-72 ze dne 16.8.2007 a MF se vyjádřilo, zda s uvedeným právním názorem souhlasí, a pokud ne, tak z jakého důvodu:

„...Jediným a rozhodujícím kritériem tedy musí být, zda tyto náklady přímo souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele a s pracovním zařazením příslušného zaměstnance a zda tedy jde o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu.....Nejvyšší správní soud nemůže akceptovat argument stěžovatele, že uvedeným způsobem by byly přenášeny náklady na středoškolské a vysokoškolské vzdělávání zaměstnanců na stát. Za prvé, zdaleka ne ve všech případech takového studia při zaměstnání je dána přímá souvislost s předmětem činnosti zaměstnavatele a s pracovním zařazením takového zaměstnance, za druhé, pokud zaměstnavatel přispívá na vzdělávání svého zaměstnance, činí tak v každém případě ze svých příjmů a jestliže se mu o tuto částku sníží základ daně, podílí se stát nepřímo na takovém financování vzdělávání pouze menší částí, za třetí, stát se podílí na financování vzdělávání, včetně soukromého školství, i jinými způsoby a účelem citovaného ustanovení zákona od daních z příjmů je právě podporovat vzdělávání a patřičnou vzdělanostní úroveň naší společnosti, která je bytostně ve veřejném zájmu, i formou uplatnění daňových nákladů vynaložených k tomuto účelu...“.

Za účelem srozumitelnosti dále navržených dílčích závěrů citujeme obsah zásadních ustanovení ZDP, a to ve znění účinném pro rok 2007 a 2008:

§ 6 odst. 9 písm. a) ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – provedena změna
(9) Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny a) částky vynaložené zaměstnavatelem na doškolování zaměstnanců, které souvisí s jeho podnikáním; toto osvobození se nevztahuje na částky vyplácené zaměstnancům jako náhrada za ušlý příjem,	(9) Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny a) částky vynaložené zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených s odborným rozvojem zaměstnanců a rekvalifikací, související s předmětem jeho činnosti, s výjimkou částek vynaložených na zvýšení kvalifikace; toto osvobození se nevztahuje na příjmy plynoucí zaměstnancům v této souvislosti jako mzda, plat, odměna nebo jako náhrada za ušlý příjem,
§ 6 odst. 9 písm. d) ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – bez změny
(9) Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny d) nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, 6a) ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce; jde-li však o poskytnutí rekreace včetně zájezdů, je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění	(9) Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny d) nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, 6a) ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce; jde-li však o poskytnutí rekreace včetně zájezdů, je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění

od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za kalendářní rok. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance,	od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za kalendářní rok. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance,
§ 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – provedena změna
(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na 3. provoz středních odborných učilišť a vzdělávacích zařízení, pokud je není povinen hradit příslušný orgán státní správy, nebo výdaje na výchovu žáků učilišť, vzdělávání a rekvalifikaci pracovníků zabezpečovanou jinými subjekty,	(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na 3. provoz vlastních vzdělávacích zařízení nebo výdaje (náklady) spojené s odborným rozvojem zaměstnanců a rekvalifikací zaměstnanců zabezpečované jinými subjekty, s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených na zvýšení kvalifikace,
§ 24 odst. 2 písm. j) 5. ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – bez změny
(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na 5. práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak,	(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na 5. práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak,
§ 25 odst. 1 písm. h) ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – nová úprava
<i>Pro rok 2007 uvedené ustanovení problematiku vzdělávání a vzdělávacích zařízení neřešilo.</i>	(1) Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména h) nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě 1. příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce, 2. možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení, s výjimkou zařízení uvedených v § 24 odst. 2 písm. j) bodech 1 až 3, nebo 3. poskytnutí rekreace, včetně zájezdů, které je u zaměstnance osvobozeno od daně podle § 6 odst. 9 písm. d),
§ 25 odst. 1 písm. k) ZDP	

Pro rok 2007	Pro rok 2008 – provedena změna
<p>(1) Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména</p> <p>k) výdaje (náklady) převyšující příjmy v zařízeních k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob s výjimkou § 24 odst. 2 písm. j) a zu), přičemž výdaje (náklady) i příjmy se posuzují za každé zařízení samostatně,</p>	<p>(1) Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména</p> <p>k) výdaje (náklady) převyšující příjmy v zařízeních k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob s výjimkou § 24 odst. 2 písm. j) body 1 až 3 a s výjimkou výdajů (nákladů) na přechodné ubytování zaměstnanců, nejde-li o ubytování při pracovní cestě, poskytované jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnanci v souvislosti s výkonem práce, pokud obec přechodného ubytování není shodná s obcí, kde má zaměstnanec bydliště, přičemž výdaje (náklady) i příjmy se posuzují za každé zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob, samostatně,</p>

S ohledem na citovanou právní úpravu je nutno dále upozornit, že pro konečné posouzení každé jednotlivé situace je nutno taktéž zohlednit skutečnost, zda plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnancům v oblasti odborného růstu je ve formě peněžité či nepeněžité. Dále zejména z pohledu § 6 odst. 9 písm. a) ZDP je nutno vždy prokázat, že částky vynaložené zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených s odborným rozvojem zaměstnanců a rekvalifikací /resp. v roce 2007 s doškolováním/, souvisí s předmětem jeho činnosti.

Dílčí závěry:

Na základě výše uvedených skutečností a po provedeném rozboru problematiky lze dojít k následujícím závěrům:

Závěr č. I. – zajišťování zvyšování kvalifikace v nepeněžní formě /např. vysokoškolské studium za účelem získání titulu Mgr./ ve vlastním vzdělávacím zařízení	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<p>a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a bod. 5. ZDP</p> <p>b) zdanitelný příjem v „ceně obvyklé“ (viz. § 6 odst. 3 ZDP), protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP (nejedná se ani o doškolování a nejsou splněny ani podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP), toto však platí jen za předpokladu, že ostatní studenti za výuku platí, jinak u zaměstnance nevzniká zdanitelný příjem</p>	<p>a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP; ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) a písm. k) ZDP se nepoužijí</p> <p>b) zdanitelný příjem v „ceně obvyklé“ (viz. § 6 odst. 3 ZDP), protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP (nejsou splněny ani podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP), toto však platí jen za předpokladu, že ostatní studenti za výuku platí, jinak u zaměstnance nevzniká zdanitelný příjem</p>

	<p><i>Pozn.: daňová účinnost vyplývá z citovaných ustanovení:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 ZDP nelimituje daňovou účinnost nákladů na provoz vlastního vzdělávacího zařízení využívaného pro jakýkoli odborný růst zaměstnanců /tj. včetně zvyšování kvalifikace/ - ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) ZDP se na uvedená vlastní vzdělávací zařízení nevztahuje – viz. odkaz na §24 odst. 2 písm. j) bod 1. až 3 ZDP - ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) ZDP se na uvedená vlastní vzdělávací zařízení nevztahuje /vlastní zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců jsou řešena speciálně § 25 odst. 1 písm. k) ZDP/ - toto ustanovení se vztahuje jen na vzdělávací zařízení provozované jinými subjekty než je zaměstnavatel - tento závěr je potvrzen i Sdělením MF k aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. J) bod. 3 ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2008 (zveřejněno 26. 8. na www stránkách MF) – viz. výklad k podnikovým školám
<p>Závěr č. II. a/ - zajišťování zvyšování kvalifikace v nepeněžní formě /např. vysokoškolské studium za účelem získání titulu Mgr./ prostřednictvím cizích subjektů – varianta preference daňové účinnosti nákladu v roce 2007</p>	
<p>Pro rok 2007</p> <ul style="list-style-type: none"> a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a bod. 5. ZDP b) zdanitelný příjem v „ceně obvyklé“ (viz. § 6 odst. 3 ZDP), protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP (nejedná se ani o doškolování a nejsou splněny ani podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP) 	<p>Pro rok 2008</p> <ul style="list-style-type: none"> a) daňově neúčinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP ve spojení s § 25 odst. 1 písm. h) bod 2 ZDP b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP
<p>Závěr č. II. b/ - zajišťování zvyšování kvalifikace v nepeněžní formě /např. vysokoškolské studium za účelem získání titulu Mgr./ prostřednictvím cizích subjektů – varianta preference osvobození příjmů u zaměstnance v roce 2007</p>	
<p>Pro rok 2007</p> <ul style="list-style-type: none"> a) daňově neúčinný náklad na základě rozhodnutí zaměstnavatele b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP 	<p>Pro rok 2008</p> <ul style="list-style-type: none"> a) daňově neúčinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP ve spojení s § 25 odst. 1 písm. h) bod 2 ZDP b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP
<p>Závěr č. III. - zajišťování zvyšování kvalifikace v peněžní formě /např. peněžní příspěvek na vysokoškolské studium za účelem získání titulu Mgr./ prostřednictvím cizích subjektů</p>	

Pro rok 2007	Pro rok 2008
<ul style="list-style-type: none"> a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP b) zdanitelný příjem ve výši peněžitého příspěvku, protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP 	<ul style="list-style-type: none"> a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5. ZDP; není limitováno § 25 odst. 1 písm. h) bod 2. ZDP b) zdanitelný příjem ve výši peněžitého příspěvku, protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP
	<i>Pozn.: důvodem daňové účinnosti je citované ustanovení a dále skutečnost, že v rámci zásady rovnosti není důvodné znevýhodňovat adresný peněžitý příspěvek na zvýšení kvalifikace od jiných peněžitých příspěvků na jiné sociální podmínky zaměstnanců</i>
Závěr č. IV. – zajišťování zvyšování kvalifikace ve vlastním vzdělávacím zařízení nebo prostřednictvím cizích subjektů avšak při uzavření kvalifikační dohody mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem, která zavazuje zaměstnance setrvat v zaměstnání po sjednanou dobu /max. 5 let/ nebo která jej zavazuje uhradit náklady spojené se zvýšením kvalifikace	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<ul style="list-style-type: none"> a) daňová účinnost v režimu a variantách výše uvedených b) nevzniká příjem dle § 6 ZDP – zaměstnanec je vázán a poskytuje protiplnění na základě kvalifikační dohody 	<ul style="list-style-type: none"> a) daňová účinnost v režimu a variantách výše uvedených b) nevzniká příjem dle § 6 ZDP – zaměstnanec je vázán a poskytuje protiplnění na základě kvalifikační dohody
Závěr č. V. – prohlubování kvalifikace zajišťované zaměstnavatelem v nepeněžní formě /např. jazykové kurzy, získání řidičského oprávnění, získání vyšší skupiny řidičského oprávnění, ekonomická školení,/, kdy se prohlubují odborné znalosti v rámci sjednaného druhu práce v pracovní smlouvě	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<ul style="list-style-type: none"> a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP 	<ul style="list-style-type: none"> a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP
Závěr VI. – zaškolení a zaučení zaměstnanců dle § 228 ZP zajišťované ve vlastním vzdělávacím zařízení nebo prostřednictvím cizích subjektů <i>/cit. § 228 ZP:</i>	
<i>(1) Zaměstnanec, který vstupuje do zaměstnání bez kvalifikace, je zaměstnavatel povinen zaškolit nebo zaučit; zaškolení nebo zaučení se považuje za výkon práce, za který přísluší zaměstnanci mzda nebo plat.</i>	
<i>(2) Zaměstnavatel je povinen zaškolit nebo zaučit zaměstnanec, který přechází z důvodů na straně zaměstnavatele na nové pracoviště nebo na nový druh práce, pokud je to nezbytné./</i>	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<ul style="list-style-type: none"> a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP (zdanitelným příjmem zaměstnanec je však mzda nebo plat za dobu zaškolení a zaučení) 	<ul style="list-style-type: none"> a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP (zdanitelným příjmem zaměstnanec je však mzda nebo plat za dobu zaškolení a zaučení)

B/ Daňová účinnost nákladů (výdajů) na cestovní náhrady při přijetí a přeložení – viz. § 77, § 152 písm. e), § 156 odst. 3, § 177 a § 178, Hlava I, II a III, část sedmá ZP – vybrané problémy

- a) Významným problémem, který se ohledem na rostoucí nároky na flexibilitu pracovní síly velice často řeší, je otázka možného poskytování cestovních náhrad při přijetí zaměstnance, ale nikoli do pracovního poměru, avšak v rámci dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr. Dosti často tak vzniká zájem poskytovat těmto zaměstnancům náhrady při přijetí v rozsahu určeném § 165 ZP, na který odkazuje při poskytování náhrad při přijetí do pracovního poměru i § 177 u subjektů nepodnikatelské sféry. Část sedmá ZP, uvádí v ustanovení § 152 písm. e) a dále pak v rámci ustanovení § 177 a § 178 pouze náhrady při přijetí do zaměstnání v pracovním poměru. Dle našeho názoru je část sedmá ZP částí, která speciálně řeší náhrady výdajů poskytovaných zaměstnanci v souvislosti s výkonem práce. S ohledem na ustanovení § 77 odst. 1 a § 151 ZP se tedy veškeré náhrady řešené v části sedmé ZP vztahují i na zaměstnance pracující na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr, pokud není v části sedmé ZP výslovně stanoveno jinak /viz. např. § 155 ZP/.

Dílní závěr:

S ohledem na uvedenou právní úpravu zastáváme tento závěr:

je-li v dohodě o práci konané mimo pracovní poměr sjednáno poskytování cestovních náhrad při přijetí, je zaměstnavatel povinen a zaměstnanec má právo na cestovní náhrady určené § 152 písm. e) ZP, a to v rozsahu určeném v uzavřené dohodě o práci konané mimo pracovní poměr nebo ve vnitřním předpise zaměstnavatele.

Tento závěr dle našeho názoru plně platí i pro zaměstnance pracovních agentur, kterým by agentura práce poskytovala cestovní náhrady při přijetí v návaznosti na uzavřené dohody o práci konané mimo pracovní poměr.

Dále dle našeho názoru taktéž platí, že cestovní náhrady při přijetí může poskytovat zaměstnancům z dohod o práci konané mimo pracovní poměr i organizace „neziskového sektoru“ dle § 177 a § 178 ZP.

Ve všech uvedených případech jsou pak tyto cestovní náhrady poskytované při přijetí nebo přeložení daňově účinným nákladem dle § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP a zároveň se nejedná o zdanitelný příjem z pohledu § 6 ZDP u zaměstnanců /viz. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

- b) § 162 a 177 ZP - náhrada výdajů za ubytování v návaznosti na definici pojmu „přiměřený byt“

Podle § 177 ZP může zaměstnavatel poskytnout zaměstnanci při jeho přijetí či přeložení náhrady výdajů za ubytování dle § 162 ZP. Takové náhrady za ubytování může zaměstnavatel poskytovat do doby, kdy zaměstnanec získá v obci místa výkonu práce přiměřený byt.

V souvislosti s výše uvedeným vyvstává otázka, co lze považovat za „přiměřený byt“ a v jakém okamžiku zaměstnanec byt „získá“.

Domníváme se, že přiměřenost bytu musí být posuzována s ohledem na dohodnuté smluvní podmínky, za kterých zaměstnanec byt užívá, a na jeho rodinné poměry, tj. zda byt užívá sám či s rodinou. Dle našeho názoru byt v podnájmu nemůže být považován za přiměřený, pokud je například v nájemní smlouvě dohodnuta krátká (například měsíční)

výpovědní lhůta. Rovněž byt nemůže být dle našeho názoru považován za přiměřený, pokud rozměry neodpovídá standardním potřebám rodiny zaměstnance.

Dále se domníváme, že získání přiměřeného bytu nemusí být podmíněno jeho vlastnictvím, tj. že za přiměřený byt lze považovat i byt zaměstnancem či ve prospěch zaměstnance pronajatý.

Dílčí závěr

V návaznosti na obecné vymezení právní úpravy pojmů „získat“ a „přiměřený byt“ platí závěr:

- pojem „získá“ je nutno v posuzovaném případě uplatňovat tak, že zaměstnanec získá právo užívání /např. na základě vlastnictví, zřízeného věcného břemene, nájmu, podnájmu/ k přiměřenému bytu na základě dostatečně jistého právního instrumentu /platný, účinný a písemný právní úkon, který nelze v krátké výpovědní lhůtě – např. měsíční - ukončit/
- pojem „přiměřený byt“ je nutno posuzovat vždy s ohledem na
 - a) dohodnuté smluvní podmínky, za kterých zaměstnanec byt užívá,
 - b) konkrétní rodinné poměry zaměstnance /a jeho případné rodiny/
 - c) standardní potřeby zaměstnance /a jeho rodiny/ - zejména v návaznosti na velikost bytu, atd.

Do doby výše vymezeného „získání přiměřeného bytu“ může zaměstnavatel oprávněně poskytovat cestovní náhradu výdajů za ubytování při přijetí nebo přeložení /max. však 4 roky/, přičemž tyto cestovní náhrady budou daňově účinným nákladem dle § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP a zároveň se nejedná o zdanitelný příjem z pohledu § 6 ZDP u zaměstnanců /viz.

§ 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

3. Návrh opatření

a) Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat, a to jako doplnění výše uvedeného sdělení MF.

b) Vzhledem k výrazným výkladovým problémům týkajícím se problematiky vzdělávání (které byly potvrzeny i při pojednávání tohoto příspěvku) doporučujeme pro daňovou uznatelnost a osvobozený příjem co nejrychleji (pokud možno ještě v rámci projednávané novely ZDP sněmovní tisk č. 563) do § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP a § 6 odst. 9 písm. a) ZDP zapracovat kritérium, zda dané vzdělávání souvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele (viz m.j. výše uvedený rozsudek NSS). Možný text § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP a § 6 odst. 9 písm. a) ZDP:

„3. náklady na vzdělávání, školení a rekvalifikace související s předmětem činnosti zaměstnavatele.“

„a) Částky vynaložené zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených se vzděláváním, školením a rekvalifikací související s předmětem činnosti zaměstnavatele.“

Stanovisko Ministerstva financí:

Příspěvek byl po formální stránce přepracován ve smyslu stanoviska MF projednávaného na KV KDP v prosinci 2008. K věcnému obsahu uvádíme:

K části A :

- návazně na příklady ohledně zvyšování či prohlubování kvalifikace u řidičů při rozšíření řidičského oprávnění požadujeme, aby byla v části 2/A na konci textu v písm. a) vypuštěna slova „získání řidičského průkazu“. Obdobně žádáme vypuštění tohoto textu v závorce Závěru č. V – prohlubování kvalifikace, neboť tento příklad považujeme za zavádějící. Jak vyplývá z vyjádření MPSV, je již pro posouzení rozšíření řidičského oprávnění z hlediska toho, zda jde o prohloubení či zvýšení kvalifikace, rozhodný způsob sjednání druhu práce v pracovní smlouvě (viz shodný názor předkladatelů uvedený ve třetím bodě v části 2/A na str. 32 materiálu). Jsme názoru, že když je problém u „rozšíření“ řidičského oprávnění, bude jistě obdobný problém i u posouzení při „získání“ řidičského průkazu. Uvedení tohoto příkladu jako jednoznačné prohlubování vzdělání nepovažujeme za správné,
- požadujeme, aby v převzaté části stanoviska MPSV v druhém bodě v části 2/A na str. 32 materiálu, který řeší problém „studia druhé vysoké školy“, byl v závorce na konci bodu doplněn text „kterým se rozumí změna hodnoty kvalifikace, její získání nebo rozšíření“ (– viz bod 2b. stanoviska MPSV), neboť neuvedení výčtu toho, co vše se rozumí zvyšováním kvalifikace, je v daném případě značně zavádějící,
- nesouhlasíme se zapracováním názoru NSS uvedeného v rozsudku 8 Afs 32/2006-72 ze dne 16. 8. 2007 do tohoto příspěvku z následujících důvodů:
Uvedený rozsudek řeší postup správce daně v roce 2005 a nikoliv problém roku 2007, kdy správce daně posoudil úhradu školného při studiu na soukromé střední škole dle již zrušeného výkladu publikovaného v Pokynu D-190 jako neuznatelný výdaj. Před koncem roku 2006 byl Pokyn D-190 nahrazen Pokynem D-300, kde se ve vysvětlivce k § 24 odst. 2 bodě 16 uvádí, že se za uznatelné výdaje na vzdělávání „považují výdaje (náklady), pokud souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele nebo s pracovním zařazením zaměstnance.“ Vzhledem k tomu, že předložený příspěvek řeší daňovou účinnost vybraných položek prvotně upravených zákoníkem práce z pohledu jejich uplatnění ve zdaňovacím období **2007 a 2008**, jsme názoru, že vysvětlivka v Pokynu D-300 platná v těchto zdaňovacích obdobích je v souladu s cit. částí rozsudku NSS, a tudíž zařazení rozsudku je pro řešení problémů v roce 2007 a 2008 opět značně zavádějící zejména proto, že to může být poplatníky vnímáno jako názor použitelný i v roce 2008! Domníváme se, že výklad ust. § 24 odst. 2 písm. j) bodu 3 ZDP, ve znění platném do konce roku 2007 je zcela zřejmý ze závěrů řady příkladů uvedených v tomto příspěvku.

K části B písm a) uvádíme oficiální stanovisko MPSV:

Ustanovení § 77 odst. 1 ZP začíná slovy "Není-li dále stanoveno jinak, vztahuje se na práci konanou na základě dohod...úprava pro výkon práce v pracovním poměru". A dále, právě v § 177 odst. 1, stanoveno jinak je. Podle § 155 se cestovní náhrady poskytují i při dohodách o pracích konaných mimo pracovní poměr, je-li to sjednáno, a je-li sjednáno pravidelné pracoviště. Všechny podmínky pro cestovní náhrady jsou proto obecné, protože všechny jsou společné pro všechny druhy hlavních pracovněprávních vztahů, právě s výjimkou § 152 písm. e) ZP a § 177, ve kterých se výslovně stanoví, že jde pouze o přijetí do zaměstnání v

pracovním poměru. Z toho vyplývá, že zaměstnavatel uvedený v § 109 odst. 3 ZP nemůže poskytovat cestovní náhrady při přijetí do zaměstnání na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr vůbec, a pokud je bude poskytovat zaměstnavatel, který není uvedený v § 109 odst. 3 ZP, potom se nebude ve smyslu § 156 odst. 3 ZP jednat o cestovní náhrady, protože za ty se považují pouze ty, které byly poskytnuty v souladu s § 152.

Lze potvrdit, že takový byl i záměr zpracovatele. Stále platí, že zaměstnavatel má zajišťovat plnění svých úkolů především zaměstnanci v pracovním poměru (§ 74 odst. 1 ZP), protože jde o silnější vazbu a vyšší jistotu zaměstnance.

K části B písm. b) – souhlas.

Stanovisko MF k přepracovanému příspěvku č. 244/18.06.08 - Daňová účinnost vybraných položek prvotně upravených zákoníkem práce z pohledu jejich uplatnění ve zdaňovacím období 2007 a 2008 a navazující problémy, který byl předložen na KV KDP dne 28. 1. 2009

1. K dílčím závěrům uvádíme toto stanovisko:

a) Závěry č. I. až III. - **souhlas.**

b) Závěr č. IV. – **souhlas.** Zároveň doporučujeme do závěru IV. řešení pro rok 2008 doplnit poznámku, že v daném případě nemá uzavření kvalifikační dohody pro účely ZDP význam.

c) Závěr V. - **souhlas** s obecně platnými závěry, **ale nesouhlas** s uvedením příkladu v zadání ohledně zvyšování či prohlubování kvalifikace u řidičů při získání řidičského oprávnění (obdobně v části 2/A na konci textu v písm. a) příspěvku) z důvodu, že dle našeho názoru nelze považovat získání řidičského průkazu za prohloubení kvalifikace v rámci sjednaného druhu práce v pracovní smlouvě. Za přínosnější bychom považovali rozvedení v příspěvku na příkladu, za jakých podmínek se u rozšíření řidičského oprávnění jedná o prohloubení nebo naopak o zvýšení kvalifikace.

d) Závěr VI. – **souhlas.**

2. K požadovanému odůvodnění MF k nezpracování názoru NSS uvedeného v rozsudku 8 Afs 32/2006-72 ze dne 16. 8. 2007 do tohoto příspěvku uvádíme:

Nesouhlasíme s požadavkem předkladatelů, aby MF zohledňovalo ve stanoviscích týkajících se problematiky uznatelných výdajů na vzdělávání do 31. 12. 2007 názor NSS uvedený v rozsudku 8 Afs 32/2006-72 ze dne 16. 8. 2007 z následujících důvodů:

a) Uvedený **rozsudek řeší postup správce daně v roce 2005** a nikoliv problém roku 2007, kdy správce daně posoudil úhradu školného při studiu na soukromé střední škole dle již zrušeného výkladu publikovaného v Pokynu D-190 jako neuznatelný výdaj.

b) Před koncem roku 2006 byl Pokyn D-190 nahrazen Pokynem D-300, kde se ve vysvětlivce k § 24 odst. 2 bodě 16 uvádí, že se za uznatelné výdaje na vzdělávání „považují výdaje (náklady), pokud souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele nebo s pracovním zařazením zaměstnance.“ což koresponduje i s názorem NSS uváděného rozsudku.

c) Předložený příspěvek řeší daňovou účinnost vybraných položek prvotně upravených zákoníkem práce z pohledu jejich uplatnění ve zdaňovacím období **2007 a 2008** a nikoliv let předchozích. Jsme názoru, že stačí odkaz na vysvětlivku v Pokynu D-300, který řeší projednávaná zdaňovací období.

K části B písm a) uvádíme oficiální stanovisko MPSV:

Ustanovení § 77 odst. 1 ZP začíná slovy "Není-li dále stanoveno jinak, vztahuje se na práci konanou na základě dohod...úprava pro výkon práce v pracovním poměru". A dále, právě v § 177 odst. 1, stanoveno jinak je. Podle § 155 se cestovní náhrady poskytují i při dohodách o pracích konaných mimo pracovní poměr, je-li to sjednáno, a je-li sjednáno pravidelné pracoviště. Všechny podmínky pro cestovní náhrady jsou proto obecné, protože všechny jsou společné pro všechny druhy hlavních pracovněprávních vztahů, právě s výjimkou § 152 písm. e) ZP a § 177, ve kterých se výslovně stanoví, že jde pouze o přijetí do zaměstnání v pracovním poměru. **Z toho vyplývá, že zaměstnavatel uvedený v § 109 odst. 3 ZP nemůže poskytovat cestovní náhrady při přijetí do zaměstnání na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr vůbec, a pokud je bude poskytovat zaměstnavatel, který není uvedený v § 109 odst. 3 ZP, potom se nebude ve smyslu § 156 odst. 3 ZP jednat o cestovní náhrady, protože za ty se považují pouze ty, které byly poskytnuty v souladu s § 152.**

Lze potvrdit, že takový byl i záměr zpracovatele. Pořád platí, že zaměstnavatel má zajišťovat plnění svých úkolů především zaměstnanci v pracovním poměru (§ 74 odst. 1 ZP), protože jde o silnější vazbu a vyšší jistotu zaměstnance.

K části B písm b) – souhlas.

Vyjádření Ministerstva financí:

1. K dílčím závěrům části A uvádíme toto stanovisko:

a) Závěry č. I. až III. - **souhlas.**

b) Závěr č. IV. – **souhlas.** Zároveň doporučujeme do závěru IV. řešení pro rok 2008 doplnit poznámku, že v daném případě nemá uzavření kvalifikační dohody pro účely ZDP význam. U zaměstnance při nedodržení smluvních podmínek bude úhrada nákladů spojených se zvýšením kvalifikace posouzena jako vrácený příjem (mzda). Ke vzniku daňového přeplatku však dojde u zaměstnance jen v případě, že se jedná o vrácení příjmu, který byl při zúčtování zdaněn (nikoliv od daně osvobozen).

c) Závěr V. - **souhlas** s obecně platnými závěry, **ale nesouhlas** s uvedením příkladu v zadání ohledně zvyšování či prohlubování kvalifikace u řidičů při získání řidičského oprávnění (obdobně v části 2/A na konci textu v písm. a) příspěvku) z důvodu, že dle našeho názoru nelze považovat získání řidičského průkazu za prohloubení kvalifikace v rámci sjednaného druhu práce v pracovní smlouvě. Za přínosnější bychom považovali rozvedení v příspěvku na příkladu, za jakých podmínek se u rozšíření řidičského oprávnění jedná o prohloubení nebo naopak o zvýšení kvalifikace.

d) Závěr VI. – **souhlas.**

K posuzování vzdělávání z hlediska zákoníku práce se vyjádřilo MPSV z jehož stanoviska vyplývá:

Ministerstvo práce a sociálních věcí
odbor 43 - pracovněprávních vztahů
Č.j.: 2008/81421-43

1. Zaškolení a zaučení upravená v § 228 zákoníku práce nejsou druhem kvalifikace, které poskytují střední, vyšší odborné nebo vysoké školy. Zákony, které upravují studium na uvedených školách, tyto pojmy neužívají. Jde o nejnižší kvalifikaci, která není vyjádřena ani v předpokladech stanovených právními

předpisy ani požadavky určenými zaměstnavatelem. Jde o průpravu, kterou je povinen poskytnout zaměstnanci zaměstnavatel, ať již prostřednictvím svých vedoucích zaměstnanců formou krátkodobého zácviku zaměřeného na výkon konkrétní pracovní činnosti, nebo formou různých typů školení a kurzů pořádaných zaměstnavatelem, například vstupní školení, nebo institucemi k tomu určenými. Jde o osvojení si nezbytného rozsahu informací a dovedností potřebných pro výkon sjednaného druhu práce zaměstnance bez kvalifikace, nebo zaměstnance, který z důvodu na straně zaměstnavatele přechází na nové pracoviště nebo nový druh práce, pokud zaškolit nebo zaučit k řádnému výkonu práce potřebuje. Druhem práce v takových případech bývají nejjednodušší manuální nebo technickoadministrativní činnosti nebo práce vyžadující obdobnou nebo podobnou kvalifikaci jako na původním místě zaměstnance.

Podle ustanovení § 228 odst. 1 zákoníku práce se zaškolení a zaučení považuje za výkon práce, za který přísluší mzda nebo plat. Je-li nutno provést zaškolení nebo zaučení mimo místo výkonu práce zaměstnance nebo pravidelné pracoviště zaměstnance, potom má zaměstnanec právo na cestovní náhrady [§ 151 a § 152 písm. a) a b) zákoníku práce].

2.a. Účast na školení, jiná forma přípravy nebo studium, v níž má zaměstnanec získat předpoklady stanovené právními předpisy nebo požadavky nezbytné pro řádný výkon sjednané práce, které je v souladu s potřebou zaměstnavatele, zasahuje-li do pracovní doby, je podle § 205 zákoníku práce překážkou v práci na straně zaměstnance, za kterou přísluší náhrada mzdy nebo platu – zasahuje-li do pracovní doby!. Jde tedy o případy, kdy zaměstnanec výjimečně vykonává druh práce, pro který nesplňuje předpoklady nebo požadavky, a zaměstnavatel má zájem na tom, aby tuto práci mohl nadále vykonávat s plnou kvalifikací. Ustanovení § 205 odkazuje na § 232 zákoníku práce, který stanoví minimální práva zaměstnance při zvyšování kvalifikace.

2.b. Zvýšením kvalifikace se podle § 231 zákoníku práce rozumí změna hodnoty kvalifikace, její získání nebo rozšíření. Toto ustanovení tedy upravuje případy, kdy mají zaměstnanec i zaměstnavatel zájem na tom, aby zaměstnanec mohl v budoucnu pro zaměstnavatele s plnou kvalifikací vykonávat práci jiného druhu, než má sjednán v pracovní smlouvě.

2.c. Ustanovení § 232 zákoníku práce předpokládá, že mohou být dohodnuta práva vyšší nebo další. Mezi těmito dohodnutými právy může být i úhrada cestovních výdajů spojených se zvyšováním kvalifikace mimo místo výkonu práce zaměstnance, popřípadě mimo místo jeho bydliště; taková úhrada však není poskytováním cestovních náhrad podle části sedmé zákoníku práce, protože zaměstnanec nevykonává práci (srov. § 151 a 152 zákoníku práce).

3. Prohlubování kvalifikace je povinnost uložená zaměstnanci v § 230 zákoníku práce. Jde o průběžné doplňování, udržování a obnovování kvalifikace potřebné pro sjednaný druh práce, kterými se nemění její podstata. Účast na školení nebo jiných formách přípravy anebo studiu za účelem prohloubení kvalifikace se považuje za výkon práce, za který přísluší zaměstnanci mzda nebo plat. Je-li nutno provést některou z forem prohloubení kvalifikace mimo místo výkonu práce zaměstnance nebo pravidelné pracoviště zaměstnance, potom má zaměstnanec právo na cestovní náhrady [§ 151 a § 152 písm. a) a b) zákoníku práce].

V Praze dne 20. listopadu 2008

Vypracovala: JUDr. Úlehlová v. r.

Ředitel odboru 43: Ing. Stonawský v. r.

2. K požadovanému odůvodnění MF k nezpracování názoru NSS uvedeného v rozsudku 8 Afs 32/2006-72 ze dne 16. 8. 2007 do tohoto příspěvku uvádíme:

Nesouhlasíme s požadavkem předkladatelů, aby MF zohledňovalo ve stanoviscích týkajících se problematiky uznatelných výdajů na vzdělávání do 31. 12. 2007 názor NSS uvedený v rozsudku 8 Afs 32/2006-72 ze dne 16. 8. 2007 z následujících důvodů:

- e) Uvedený **rozsudek řeší postup správce daně v roce 2005** a nikoliv problém roku 2007, kdy správce daně posoudil úhradu školného při studiu na soukromé střešní škole dle již zrušeného výkladu publikovaného v Pokynu D-190 jako neuznatelný výdaj.
- f) Před koncem roku 2006 byl Pokyn D-190 nahrazen Pokynem D-300, kde se ve vysvětlivce k § 24 odst. 2 bodě 16 uvádí, že se za uznatelné výdaje na vzdělávání „považují výdaje (náklady), pokud souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele nebo s pracovním zařazením zaměstnance.“ což koresponduje i s názorem NSS uváděného rozsudku.
- g) Předložený příspěvek řeší daňovou účinnost vybraných položek prvotně upravených zákoníkem práce z pohledu jejich uplatnění ve zdaňovacím období **2007 a 2008** a nikoliv let předchozích. Jsme názoru, že stačí odkaz na vysvětlivku v Pokynu D-300, který řeší projednávaná zdaňovací období.

K části B písm a) uvádíme oficiální stanovisko MPSV:

Ustanovení § 77 odst. 1 ZP začíná slovy "Není-li dále stanoveno jinak, vztahuje se na práci konanou na základě dohod...úprava pro výkon práce v pracovním poměru". A dále, právě v § 177 odst. 1, stanoveno jinak je. Podle § 155 se cestovní náhrady poskytují i při dohodách o pracích konaných mimo pracovní poměr, je-li to sjednáno, a je-li sjednáno pravidelné pracoviště. Všechny podmínky pro cestovní náhrady jsou proto obecné, protože všechny jsou společné pro všechny druhy hlavních pracovněprávních vztahů, právě s výjimkou § 152 písm. e) ZP a § 177, ve kterých se výslovně stanoví, že jde pouze o přijetí do zaměstnání v pracovním poměru. **Z toho vyplývá, že zaměstnavatel uvedený v § 109 odst. 3 ZP nemůže poskytovat cestovní náhrady při přijetí do zaměstnání na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr vůbec, a pokud je bude poskytovat zaměstnavatel, který není uvedený v § 109 odst. 3 ZP, potom se nebude ve smyslu § 156 odst. 3 ZP jednat o cestovní náhrady, protože za ty se považují pouze ty, které byly poskytnuty v souladu s § 152.**

Lze potvrdit, že takový byl i záměr zpracovatele. Pořád platí, že zaměstnavatel má zajišťovat plnění svých úkolů především zaměstnanci v pracovním poměru (§ 74 odst. 1 ZP), protože jde o silnější vazbu a vyšší jistotu zaměstnance.

K části B písm b) – souhlas.

Příspěvek byl projednán na tripartitě dne 14. dubna 2009 – snahou MF je provést úpravu prostřednictvím změny zákona použitelné pro období roku 2009 (pozměňovací návrh v rámci protikrizových opatření)

Příspěvek 257/28.01.09 – MF předkládá doplňující stanovisko

257/28.01.09 Doplnění příspěvku č. 247/29.10.08 Některé aspekty zdaňování ekologických zdrojů energie z hlediska ZDP

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

1. Popis problému

V tomto příspěvku z důvodu odstranění případných výkladových problémů doplňujeme část 1.2. *Osvobození a daňové odpisy* původního příspěvku č. 247/29.10.08, a to pro případy, kdy ekologický zdroj elektrické energie má charakter dočasné stavby, která je odpisována dle § 30 odst. 4 ZDP. Domníváme se, že závěry uvedené v této části původního příspěvku (a potvrzené MF) v případě nezahájení odpisování platí také v případě dočasných staveb. To znamená, že také v tomto případě je možné také postupovat tak, že poplatník nezahájí daňové odpisování a po skončení osvobození začne odpisovat z původní vstupní ceny bez jakéhokoliv krácení daňových odpisů. V případě dočasné stavby budou odpisy stanoveny tak, že vstupní cena bude podělena dobou (v měsících), na něž je dočasná stavba povolena, poníženou o dobu (v měsících) uplatnění osvobození. Tento výklad vychází z toho, že ustanovení § 26 odst. 5 ZDP stanoví, kdy může poplatník nejdříve zahájit daňové odpisy. Nestanoví však, kdy nejpozději musí zahájit daňové odpisy. Mimo to není v případě osvobozených příjmů v ZDP stanoven princip, který například platí v případě uplatňování výdajů paušálem (viz § 26 odst. 8 ZDP), to je, že po dobu uplatnění výdajů paušálem by měl poplatník povinnost vést odpisy pouze evidenčně, tzn. neprodlužovat o dobu uplatnění výdajů paušálem dobu odpisování a de facto tak přijít o tyto daňové odpisy (viz. také Ing. Vlastimil Bachor, *Co lze očekávat od auditu osvobození příjmů od daně, Finanční, daňový a účetní bulletin III/2007, str. 19* či Eva Sedláková, *Příjmy osvobozené od daně z příjmů fyzických osob ve zdaňovacím období 1995 a 1996 (ASPI interní č. 5567 (LIT) část 5. Příjmy z provozu elektráren a jiných zařízení*). V daném případě neplatí omezení dle § 30 odst. 7 ZDP, kdy je i v souladu s uvedenými výklady nutné odlišit přerušování odpisování a jejich nezahájení (viz. také pokyn D-300 K 9 odst. 5).

2. Závěr – návrh řešení

Pokud po dobu, kdy je uplatňováno osvobození dle § 4 odst. 1 písm. e) ZDP, resp. § 19 odst. 1 písm. d) ZDP, nebude poplatník uplatňovat odpisy dočasné stavby dle § 30 odst. 4 ZDP z titulu jejich nezahájení o tyto odpisy z daňového hlediska „nepřijde“ (tzn. nemusí je vést evidenčně s nemožností jejich následného uplatnění po uplynutí osvobození) a může je uplatnit po skončení osvobození. Po skončení osvobození budou odpisy stanoveny tak, že vstupní cena bude podělena dobou (v měsících), na něž je dočasná stavba povolena poníženou o dobu (v měsících) uplatnění osvobození.

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, zapracovat do některého z pokynů rady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí:

S obsahem příspěvku ani s uvedeným závěrem nelze souhlasit, protože je v rozporu s ustanovením § 30 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb. Podle platného znění tohoto ustanovení se počínaje zdaňovacím obdobím 2008 roční odpis stanovený s přesností na dny nebo na celé měsíce uplatní počínaje následujícím měsícem pod dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování (viz § 26 odst. 5); přitom odpisování nelze přerušit.

Jsme názoru, že pokud poplatník odpisování nezačíná, nelze odpisy za zdaňovací období v nichž neodpisoval již nikdy uplatnit, protože přesun „kumulovaných odpisů“ do období od ukončení osvobození do doby trvání dočasné stavby by byl v rozporu se způsobem stanovení odpisů podle § 30 odst. 7 ZDP. V podstatě i v tomto případě je výsledek shodný jako u poplatníků, kteří uplatňují výdaje paušálem.

Odkazy na příspěvky publikované v odborné literatuře před rokem 2008 jsou, s ohledem na následující doplnění ZDP, irelevantní.

Vyjádření Ministerstva financí – doplňující stanovisko:

Doplnění příspěvku č. 257/29.10.08 - Některé aspekty zdaňování ekologických zdrojů energie z hlediska ZDP - NESOUHLAS

Na základě diskuze k problému možného nezačínání odpisování hmotného majetku, který je dočasnou stavbou požádal odbor 15 odbor legislativní (odbor 29) o stanovisko k problému a závěrům obsaženým v doplněném příspěvku č. 257/28.01.09. **Odbor legislativní potvrdil názor odboru 15 obsažený ve stanovisku předloženém na jednání KV KDP dne 28. 1. t.r. s tímto odůvodněním:**

„Podle § 30 odst. 4 ZDP se roční odpis dočasných staveb stanoví jako podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání. Je-li doba trvání dočasné stavby stanovena rozhodnutím stavebního úřadu, není možné, aby poplatník dobu trvání dočasné stavby „ponížil“ o dobu uplatnění osvobození od daně tak, jak je navrhováno v příspěvku KDP.

Podle § 30 odst. 7 se roční odpis u dočasné stavby stanoví s přesností na dny nebo na měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování; přitom odpisování nelze přerušit. V tomto ustanovení se sice výslovně nemluví o zahájení odpisování, je však jednoznačně uvedeno, od kdy a s jakou přesností se stanoví roční odpis. Je-li upraveno, od kdy se stanoví roční odpis dočasné stavby, není možné podle našeho názoru její odpisování odložit až na dobu, kdy uplyne osvobození příjmů podle § 19 odst. 1 písm. d) ZDP. Pokud jde o den, kdy byly splněny podmínky pro odpisování, je nutno ho určit podle § 26 odst. 5 ZDP.“

Z výše uvedeného vyplývá, že poplatník je povinen uplatňovat odpisy dočasné stavby i během období, po které má příjmy z provozu této dočasné stavby osvobozeny. Při stanovení základu daně z příjmů je však nutné podle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP o tyto odpisy zvyšovat

vykazovaný výsledek hospodaření. To znamená, že na konci stanovené doby trvání dočasné stavby bude vykázána daňová zůstatková cena ve výši nula.

K diskusi ohledně možného přerušování odpisování u hmotného majetku odpisovaného podle § 30 odst. 4 až 8 ZDP uvádíme, že vysvětlivka v Pokynu D-300 (bod 10 k § 26) byla zrušena - oprava Pokynu D-300 publikována ve Finančním zpravodaji č. 3/2009.

z hlediska daně z příjmů fyzických osob

Jedná-li se o poplatníky uvedené v § 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon), kteří uvedli do užívání hmotný majetek odpisovaný podle § 31 nebo § 32 zákona s tím, že využijí osvobození příjmů z jeho provozu v souladu s § 4 odst. 1 písm. e) zákona, a uvedený hmotný majetek vloží do obchodního majetku podle § 4 odst. 4 zákona po uplynutí zákonné lhůty daně § 4 odst. 1 písm. e) zákona, stanoví vstupní cenu hmotného majetku podle § 29 odst. 1 písm. d) zákona. Z této vstupní ceny zahájí odpisování podle § 31 nebo § 32 zákona.

Jedná-li se o poplatníky uvedené v § 2 zákona, kteří uvedli do užívání hmotný majetek odpisovaný podle § 30 zákona s tím, že uvedený hmotný majetek vloží do obchodního majetku podle § 4 odst. 4 zákona po uplynutí zákonné lhůty daně § 4 odst. 1 písm. e) zákona, musí v souladu s § 30 odst. 7 počítat odpisy od uvedení hmotného majetku do užívání s tím, že výši odpisů za zdaňovací období kdy hmotný majetek nebyl vložen do obchodního majetku podle § 4 odst. 4 zákona uplatní do daňových výdajů v souladu s § 24 odst. 2 písm. b) bod 2 zákona. Důvodem je skutečnost, že § 30 odst. 7 zákona nestanoví pro poplatníky uvedené v § 2, kteří nevloží hmotný majetek do obchodního majetku v době jeho uvedení do užívání, výjimku.

Příspěvek 262/18.03.09 – MF předkládá stanovisko – dílčí stanovisko k dílčímu závěru 3) bude předáno na jednání KV KDP

262/18.03.09 Závazky po splatnosti déle než 36 měsíců v případě poplatníků fyzických osob s daňovou evidencí jako položka zvyšující základ daně – v podmínkách po novele ZDP zákonem č. 2/2009 Sb.

Předkládají: Ing. Zuzana Rylová, Ph.D., daňová poradkyně, č. osvědčení 3912
Ing. Pavel Vontor, daňový poradce, č. osvědčení 3610

1. Výchozí situace

Zákon č. 2/2009 Sb. s účinností od 1. 1. 2009 upravuje v § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů pravidla pro dodañování polhůtních a promlčených závazků u fyzických osob – poplatníků s příjmy dle § 7 nebo 9, kteří nevedou účetnictví a výdaje uplatňují podle § 24.

§ 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 zní:

„12. částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, a dále o částku závazku zachyceného v rozvaze, který zanikl jinak než jeho splněním, započtením, splynutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní závazek nahrazuje závazkem novým nebo narovnáním podle zvláštního právního předpisu⁸⁸⁾, pokud nebyla podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾ zaúčtována ve prospěch výnosů nebo se o tuto částku závazku nezvyšuje výsledek hospodaření podle bodu 10. Toto se nevztahuje na závazky dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu^{41c)}, ¹²⁷⁾ a u ostatních poplatníků na závazky z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů⁷¹⁾, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, úvěrů, půjček, ručení, záloh, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů a dále na závazky, z jejichž titulu vznikl výdaj (náklad), ale je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byl zaplacen. Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a dále na závazky, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva, a to až do doby pravomocného rozhodnutí. Za závazky se pro účely tohoto ustanovení v případě poplatníků, kteří vedou účetnictví, nepovažují dohadné položky pasivní nebo rezervy zachycené v účetnictví poplatníka v souladu se zvláštním právním předpisem²⁰⁾. Poplatníci s příjmy podle § 7 nebo 9, kteří nevedou účetnictví a výdaje uplatňují podle § 24, zvýší rozdíl mezi příjmy a výdaji o částku neuhrazeného závazku odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, s výjimkou závazku dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu^{19a)}, ¹²⁷⁾, a u ostatních poplatníků s výjimkou závazků z titulu úvěru, půjček, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí,

2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

Rok 2008

V rámci KOOV KDP č. 201/27.11.07 autorů Ing. Hanáka a Ing. Vontora vydaného dne 8. 12. 2007, který řešil aplikaci ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 ZDP pro zdaňovací období 2008 (tedy před přijetím novely č. 2/2009), byl přijat závěr že ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 ve znění zdaňovacího období 2008 se nevztahuje na fyzické osoby neúčtní jednotky s výjimkou případů, kdy závazek lze uplatnit do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů bez ohledu na platbu.

Základním zdůvodněním tohoto přístupu bylo, že z důvodové zprávy k zákonu č. 261/2007 Sb. s účinností od 1. 1. 2008 vyplývá, že nové ustanovení ZDP mělo postihnout ty dlužníky, kteří nezaplatili, spotřebovali a uplatnili závazky jako daňový výdaj, jelikož naproti tomu jsou věřitelé, kteří uplatňují k pohledávkám daňově relevantní opravné položky. Uvedený záměr měla potvrdit i třetí věta nového ustanovení, která vyjímá okruh závazků, na které se citované ustanovení nevztahuje...“Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů...“.

Za fyzické osoby neúčtní jednotky (tzn. daňové subjekty z řad fyzických osob, na které se tento přístup v roce 2008 vztahoval) byli považováni poplatníci vedoucí daňovou evidenci dle § 7b ZDP, poplatníci uplatňující výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 ZDP nebo § 9 odst. 5 ZDP a poplatníci uplatňující skutečné výdaje dle § 9 odst. 6 ZDP. Všechny tyto skupiny poplatníků nemají při zjišťování základu daně za příslušné zdaňovací období ve výdajích částky (hodnoty) neuhrazených závazků, protože tyto se stávají výdajem až okamžikem zaplacení (s výjimkou nájemného z titulu finančního pronájmu dle § 24 odst. 2 písm. h) ZDP (za podmínek dle § 24 odst. 4 ZDP), které poplatník s příjmy dle § 7 ZDP uplatňuje do výdajů v poměrné výši bez ohledu na platbu a s výjimkou závazků z titulu pořízení hmotného majetku, který lze odpisovat podle ZDP, které mohly být uplatněny částečně ve výši odpisů.

Rok 2009

Poplatníci s příjmy podle § 7 nebo 9, kteří nevedou účetnictví a výdaje uplatňují podle § 24 - zákon č. 2/2009 blíže upravil pro zdaňovací období roku 2009 ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP pro fyzické osoby nově doplněnou poslední větou, která z režimu dodaňování polhůtních a promlčených závazků vyloučila skupinu poplatníků uplatňujících výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 ZDP nebo § 9 odst. 5 ZDP. Nově vložená poslední věta se tak týká jen jasné skupiny poplatníků, kteří vedou daňovou evidenci pro účely stanovení dílčího základu daně podle § 7 ZDP nebo evidenci příjmů a výdajů pro účely stanovení dílčího základu daně podle § 9 ZDP, neboť jen ti nevedou účetnictví a uplatňují výdaje podle § 24 ZDP.

Z uvedené citace lze rovněž dovodit, že pokud poplatník s příjmy podle § 7 nebo 9 ZDP přerušil nebo ukončil činnost, a lhůta 36 měsíců nebo promlčení nastane až po datu ukončení nebo přerušení činnosti, tak se povinnost zvýšení základu daně již na tohoto poplatníka nevztahuje, protože již není poplatníkem uplatňujícím výdaje podle § 24 ZDP, a to i v případě, že k uplynutí lhůty dojde ve stejném zdaňovacím období, v němž byla činnost přerušena nebo ukončena.

Příklad: poplatník ukončil činnost k datu 30. 6. 2009. Dne 15. 11. 2009 uplynulo 36 měsíců od splatnosti závazku ve výši 100. K datu 30. 6. se základ daně sníží o závazek 100 (při

úhradě by byl daňově uznatelný) ve smyslu § 23 odst. 8 ZDP, ale k datu 15. 11. 2009 se základ daně ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 12) ZDP již nezvyší.

Dílčí závěr č. 1:

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

Ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 se i pro úpravě zákonem č. 2/2009 Sb. nevztahuje na fyzické osoby - neúčetní jednotky, které neuplatňují skutečné výdaje nebo u nichž došlo k ukončení nebo přerušení činnosti před stanovenou lhůtou 36 měsíců.

Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu **nebyl uplatněn výdaj** (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a dále na závazky, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva, a to až do doby pravomocného rozhodnutí.

Třetí věta původního ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 ze zákona č. 261/2007, která vyjímá okruh závazků, na něž se citované ustanovení nevztahuje, zůstala nadále součástí samostatného bodu 12 v § 23 odst. 3 písm. a) ZDP. Dle našeho názoru toto nadále potvrzuje, že pro fyzické osoby s daňovou evidencí uplatňující prokázané výdaje dle § 24 ZDP platí, že dodáváním polhůtních a promlčených závazků ve zdaňovacím období 2009 se **dále nevztahuje** na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů...“.

V případě, že by tento výklad nebyl správný a uvedený text by se na fyzické osoby, které nevedou účetnictví, nevztahoval, pak není z textu odstavce zřejmé, zda se povinnost zvýšení základu daně týká stejně jako u fyzických osob vedoucích účetnictví jen závazků ovlivňujících základ daně nebo všech závazků s výjimkou výslovně uvedených, tzn. závazku dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu, a u ostatních poplatníků s výjimkou závazků z titulu úvěru, půjček, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí. Pokud by se však uvedený text fyzických osob, které nevedou účetnictví netýkal, pak by nově přijatá zákonná úprava byla diskriminační, neboť z povinnosti dodání závazků by nebyly vyňaty závazky, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, a to ani v případě, že se ho poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva. Domníváme se, že s ohledem na řízení vedené ve věci výše závazků by zvýšení základu daně o celou jeho hodnotu bylo nepřipustné.

Dílčí závěr č. 2:

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

Ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 se i pro úpravě zákonem č. 2/2009 Sb. dále nevztahuje na fyzické osoby - neúčetní jednotky s výjimkou případů, kdy u poplatníků s příjmy dle § 7 nebo § 9 ZDP, kteří nevedou účetnictví a výdaje uplatňují dle § 24 ZDP, lze závazek uplatnit do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů bez ohledu na platbu.

Dílčí závěr č. 3:

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

V případě plátce DPH se dodávání polhůtních a promlčených závazků **nevztahuje** na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tzn., že daň z přidané hodnoty, která je součástí závazku není položkou zvyšující základ daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12.

3. Návrh opatření

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Dílčí závěr 1:

Souhlasíme s názorem, že ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 se po úpravě zákonem č. 2/2009 Sb. nevztahuje na fyzické osoby - neúčtní jednotky, které neuplatňují skutečné výdaje.

Nesouhlasíme s tím, že ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 se nevztahuje na poplatníky, kteří ukončili nebo přerušili činnost před zákonem stanovenou 36 měsíční lhůtou splatnosti závazku. Důvodem je skutečnost, že poplatník měl v daném zdaňovacím období příjmy podle § 7 nebo § 9 zákona, jak stanoví poslední věta § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 zákona o daních z příjmů.

Dílčí závěr 2:

Souhlas.

Dílčí závěr 3:

K ustanovení § 23 odst.3 písm. a) zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ ZDP“) - dodanění závazků po lhůtě splatnosti

K dílčímu závěru 3 (problematika dodanění závazků v případě plátců DPH):

Podle ustanovení § 23 odst.3 písm. a) bod 12 ZDP se výsledek hospodaření zvyšuje o **částku závazku zachyceného v účetnictví dlužníka, odpovídajícího pohledávce**, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, přičemž toto ustanovení se nevztahuje na závazky, **z jejichž titulu nebyl uplatněn náklad** na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Obecně rovněž platí, že výklad právní normy není možno realizovat pouze „jazykovým výkladem textu“ a pokud vznikají výkladové nejasnosti, je nutné vycházet i z textu důvodové zprávy.

Z důvodové zprávy k zákonu o stabilizaci veřejných rozpočtů jednoznačně vyplývá, že cílem zákonné úpravy je zdanit nepeněžní příjem vzniklý nezdaněným prospěchem dlužníka z jemu dodanému, jím však neuhrazeného plnění.

Daňový subjekt plnění získal, konzumoval a neuhradil. Jeho výhoda tak nastala dvakrát – zatížil základ daně a ještě získal nepeněžní plnění.

Uvedený závěr dále potvrzují argumenty z následujících oblastí:

- **Účetnictví:**

Věta první: „výsledek hospodaření se zvyšuje o částku závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela“ (nikoliv pouze určitá část tohoto závazku).

Ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, se v účetnictví eviduje

- vždy částka závazku včetně DPH
- v žádném účetním předpisu není účetním jednotkám uložena povinnost klíčovat závazky na část závazku bez DPH a část závazku odpovídajícího DPH.

Pro poplatníka jde vždy o jeden závazek vč. DPH a podobné klíčování pro něho nemá smysl, neboť jeho celkový dluh vůči konkrétnímu věřiteli je vždy **vyčíslen včetně DPH** (částka včetně DPH po něm bude také vymáhána v rámci případného soudního řízení). S ohledem na věrný obraz účetnictví dlužníka musí být z účetních výkazů zřejmé, kolik dlužník svému dodavateli dluží. Je zcela absurdní představa, že neplátce DPH dluží za opravu automobilu 100, zatímco plátce, který si 19 uplatnil jako odpočet DPH, dluží pouze 81.

Obdobně se v účetnictví věřitele zachycují **pohledávky**, opět včetně DPH. **Má-li dodaňovaný závazek odpovídat pohledávce, musí být vyčíslen rovněž včetně DPH**, neboť účtování věřitele a dlužníka musí být v tomto směru zrcadlové.

- **Zákon o daních z příjmů**

Věta první: „výsledek hospodaření se zvyšuje o částku závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela“

Protože ustanovení daňového zákona prvotně a jednoznačně vnímá závazek tak, jak je zachycen v účetnictví, nemůže vzniknout v tomto bodu pochyb, že se jedná o závazek včetně DPH. Tuto skutečnost potvrzuje i zákonodárcem **založená přímá a nerozlučná vazba** mezi závazkem na straně dlužníka a pohledávkou na straně věřitele.

Věta třetí: „Toto ustanovení se nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.“

Základním a jednoznačným určením dodávaného závazku je ve smyslu výše uvedeného **jeho t i t u l.**

Zákon nezakládá pro poplatníky složitou povinnost parcelace závazků na část bez DPH a část DPH či na část, která již byla uplatněna v daňových výdajích a část, která v těchto výdajích teprve bude, ale vždy má na mysli celý závazek, neboť **takto úvodní věta zákonného ustanovení začíná.** Povinnost dodanění závazku vylučuje třetí věta ustanovení s tím, že poplatník prokáže, že z titulu určitého závazku nevznikl daňový náklad (např. z titulu reprezentační akce). Takový závazek musí naplňovat podmínku **titulu nedaňového nákladu** uvedeného v § 25 a nebude dodávan. Pokud ale naopak z titulu určitého závazku určitý daňový náklad vznikl (byť ne v plném rozsahu), nemůže se poplatník výše uvedené výjimky dovolávat, neboť z titulu tohoto závazku daňový výdaj uplatněn jednoznačně byl.

Jak u plátce DPH tak u neplátce DPH je **titulem závazku** oprava automobilu, která je ve smyslu ustanovení § 24 odst.1 ZDP daňovým nákladem. Rozdíl je pouze v tom, že neplátce má celou částku za opravu zaúčtovanou v nákladech na rozdíl od plátce DPH, který do nákladů zahrne pouze 81 a zbytek vyinkasuje ze státního rozpočtu ve formě odpočtu DPH.

Z výše uvedeného rozkladu je zřejmé, že pokud by zákon ukládal povinnost neplátcům DPH dodávat závazky včetně DPH a plátcům DPH bez DPH, byla by zde založena jednoznačná nerovnost, protože:

- závazek **neplátce** DPH by činil 100, v daňových nákladech by měl 100, částka zvyšující výsledek hospodaření by činila **100**
- závazek **plátce** DPH by činil 100, v daňových nákladech by měl 81, částka zvyšující výsledek hospodaření by činila **81** a rozdíl 19 by uplatnil jako odpočet DPH..

Plátce DPH by měl obecně oproti neplátcí výhodu dvakrát – zvyšující položkou by bylo pouze 81 a 19 by přímo vyinkasoval ze státního rozpočtu .

Závěr:

Podle Ministerstva financí je ustanovení § 23 odst.12 písm. a) bod 12 ZDP je formulováno zcela zřetelně a jednoznačně a ve světle výše uvedeného a nezakládá žádné výkladové nejasnosti.

Na základě výše uvedeného rozkladu zastává Ministerstvo financí stanovisko, že předmětem zvýšení hospodářského výsledku jsou závazky po lhůtě splatnosti včetně DPH.

DPH

Příspěvek 253/12.04.08 – MF předkládá upravené stanovisko

253/12.04.08 - Povinnost krátit odpočet DPH a aplikace ustanovení § 73 odst. 11 a § 104 odst. 3 po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.)

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, číslo osvědčení 3353

Cílem příspěvku je sjednotit názor na aplikaci ustanovení § 104 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), novelizovaného zákonem č. 302/2008 Sb. (dále jen „novele zákona o DPH“), které se vztahuje na plátce, kteří jsou povinni krátit odpočet daně v souladu s ustanovením § 72 odst. 4 zákona o DPH.

V tomto příspěvku navazuji na uzavřený příspěvek č. 125/25.04.06 - Uplatňování sankce podle § 104 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH. Příspěvek se tak zabývá výhradně situací, kdy plátce, který byl povinen krátit odpočet daně podle § 72 odst. 4 zákona o DPH, uplatňuje daň na výstupu a související nárok na odpočet daně u služeb poskytnutých osobou registrovanou k DPH v jiném členském státě EU nebo zahraniční osobou, případně u zboží pořízeného z jiného členského státu EU (dále jen „Přijatá plnění“), v daňovém přiznání za pozdější zdaňovací období, které spadá do jiného kalendářního roku, než kdy by podle § 24, resp. § 25 zákona o DPH měla být daň přiznána a související odpočet daně mohl být uplatněn. Další podmínkou je, že Přijatá plnění jsou plátcem použita výhradně k uskutečňování plnění vymezených v § 72 odst. 2 zákona o DPH, tj. k plněním, u kterých má plátce nárok na odpočet daně v plné výši (tj. nejedná se o krácená plnění ve smyslu § 76 odst. 1 zákona o DPH).

1. Situace

Novela zákona o DPH nově upravuje v ustanovení § 104 odst. 3, že se neuplatní postup uvedený v odstavci 1 nebo 2 (tj. postup, kdy za určitých okolností správce daně daň dodatečně nevyměří), pokud plátce, který byl povinen krátit odpočet daně podle § 72 odst. 4 zákona o DPH ve zdaňovacím období, do kterého skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti příslušely, uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti v daňovém přiznání za nesprávné zdaňovací období a zdaňovací období, do kterého příslušely, bylo v jiném kalendářním roce.

Pokud plátce daně, který je povinen krátit nárok na odpočet daně, po podání přiznání za poslední zdaňovací období předchozího kalendářního roku zjistí, že přijal Přijaté plnění, nemohl by postupovat podle § 104 odst. 1 a 2 zákona o DPH a byl by povinen podat dodatečné přiznání. Pokud plátce ve stejné situaci zahrne např. omylem Přijaté plnění do přiznání za zdaňovací období následujícího roku (uplatní daň na výstupu a ve stejném období uplatní její odpočet), hrozilo by mu, že správce daně doměří daň na výstupu do správného zdaňovacího období a stanoví penále ve výši 20 % z doměřené daně a příslušný úrok z prodlení.

2. Argumentace

Důvodem, proč byl do zákona o DPH v § 104 zaveden nový odstavec 3, bylo zamezení možným spekulacím s uplatněním nároku na odpočet daně u plátců, kteří jsou povinni krátit odpočet DPH. K ovlivnění nároku na odpočet daně u krácených plnění by mohlo dojít dvojitým způsobem:

- Uskutečněné plnění (zdanitelné či osvobozené) je vykázáno v jiném kalendářním roce. Vzhledem k tomu, že vypořádací koeficient pro krácení odpočtu daně se stanovuje z údajů o uskutečněných plněních za celý kalendářní rok, došlo by ke stanovení vypořádacího koeficientu v nesprávné výši.
- Odpočet DPH u kráceného plnění je uplatněn v jiném kalendářním roce, než v kterém mohl být odpočet daně uplatněn. V tomto jiném roce může být vypořádací koeficient jiný (pro plátce výhodnější).

Úmysl zákonodárce je podpořen i důvodovou zprávou k novele zákona o DPH. K bodu 294 (§ 104 odst. 3) se zpráva odkazuje na ustanovení § 73 odst. 11 (chápeme, že uvedený odkaz na § 73 odst. 13 je administrativní chybou), kde k bodu 197 (§ 73 odst. 11) uvádí, že omezení pro uplatnění nároku na odpočet daně u krácených plnění prostřednictvím řádného přiznání se zavádí proto, aby nedocházelo k ovlivnění výše nároku na odpočet daně.

K tomuto je na místě uvést, že vykázáním Přijatých plnění v pozdějším zdaňovacím období, které spadá do jiného kalendářního roku, nemůže výši nároku na odpočet daně u krácených plnění žádným způsobem ovlivnit. Přijatá plnění neovlivňují výši vypořádacího koeficientu, protože se nejedná o plnění uskutečněná plátcem (plnění uskutečnil dodavatel těchto plnění). Zároveň bylo v úvodu tohoto příspěvku omezeno jeho použití pouze na Přijatá plnění, u kterých má plátce nárok na odpočet DPH v plné výši (nejedná se tedy o krácená plnění). U takových přijatých plnění může plátce uplatnit nárok na odpočet daně v přiznání za kterékoliv zdaňovací období v průběhu tří let. Pro postup podle § 104 odst. 3 zákona o DPH tedy není žádný důvod.

Postup podle § 104 odst. 3 zákona o DPH by tak byl v rozporu se zásadou přiměřenosti obsažené v ustanovení § 2 odst. 2 zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, podle které správci daně při vyžadování plnění povinností daňovými subjekty volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (zahrnutím daně na výstupu a souvisejícího odpočtu na vstupu do zdaňovacího období jiného kalendářního roku nemůže dojít ke zkrácení daňových příjmů).

Postup podle § 104 odst. 3 zákona o DPH by byl rovněž diskriminační vůči ostatním plátcům. Plátce, který neměl (ani nemá) povinnost krátit odpočet daně dle § 72 odst. 4 a vykáže Přijaté plnění, z např. z důvodu opožděného přijetí faktury, ve zdaňovacím období jiného kalendářního roku, než ve kterém mělo být toto Přijaté plnění vykázáno, správce daně daň dodatečně nevyměří (tzn. nevyměří ani penále), a v souladu se závěry příspěvku č. 125/25.04.06 neuloží ani sankci podle § 104 odst. 2 zákona o DPH. Naproti tomu plátci, který je povinen krátit nárok na odpočet daně, hrozí, že správce daně doměří daň na výstupu do zdaňovacího období kalendářního roku, do kterého daň příslušela, spolu s příslušnou

částkou penále⁸ a úroku. Přitom oba dva plátci jsou v naprosto stejné situaci, tj. vykázáním Přijatých plnění v jiném kalendářním roce nezkrátili daňové příjmy.

Stejně tak by taková situace byla v rozporu se zásadou hospodárnosti daňového řízení, neboť plátci daně, kteří byli povinni krátit, nicméně nekrátící odpočet daně u Přijatých plnění, by měli povinnost po skončení kalendářního roku tato Přijatá plnění týkající se předchozího roku zahrnout do dodatečných daňových přiznání. To by mělo za následek zvýšení četnosti podání učiněných plátců daně, což by představovalo zvýšení nákladů na administrativu jak na straně daňových subjektů tak na straně správců daně. Je přitom zřejmé, že tato situace by nepřinesla žádný dodatečný daňový příjem pro státní rozpočet, a tudíž se její přínos jeví jako negativní.

3. Závěr

Z výše uvedených důvodů navrhuji přijmout a publikovat sjednocující výklad, podle kterého v případě, že plátce, který měl povinnost krátit odpočet daně podle § 72 odst. 4 zákona o DPH ve zdaňovacím období, ve kterém měla být vykázána daň na výstupu za Přijatá plnění, u nichž má plný nárok na odpočet daně, přizná daň na výstupu a uplatní související odpočet daně u těchto Přijatých plnění, v pozdějším zdaňovacím období, které spadá do jiného kalendářního roku, se ustanovení § 104 odst. 3 novely zákona o DPH nepoužije a neuloží se ani sankce podle § 104 odst. 2 zákona o DPH. U Přijatých plnění se tak nadále bude postupovat podle závěrů přijatých u příspěvku č. 125/25.04.06 - Uplatňování sankce podle § 104 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH.

Stanovisko Ministerstva financí:

Z upraveného zadání vyplývá, že příspěvek se nezabývá otázkou, kdy je plátce povinen krátit nárok na odpočet daně v souladu s výše uvedeným ustanovením § 72 odst. 4 zákona o DPH v návaznosti na ustanovení § 76 zákona o DPH. V návaznosti na toto zadání MF předkládá toto stanovisko:

Novelou od 1.1.2009 byly schváleny dvě změny v § 73 odst. 11 a v § 104 odst. 3, které spolu úzce souvisejí a které jsou předmětem příspěvku.

a) Podle § 73 odst. 11: "Plátce, který je povinen krátit odpočet daně podle § 72 odst. 4, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně u krácených plnění nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku, v jehož některém ze zdaňovacích období mohl být nárok uplatněn nejdříve."

Cílem novely v tomto ustanovení bylo to, aby plátce, který je povinen krátit nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 4 (tedy koeficientem podle § 76, v případě, že plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak k uskutečnění plnění s nárokem na odpočet daně, tak i plnění, u nichž nemá nárok na odpočet daně), nárok na odpočet daně u krácených plnění uplatnil nejpozději v daňovém přiznání za IV. čtvrtletí nebo prosinec běžného kalendářního roku.

b) Podle § 104 odst. 3: "Postup podle odstavce 1 nebo 2 se neuplatní, pokud plátce, který byl povinen krátit odpočet daně podle § 72 odst. 4 ve zdaňovacím období, do kterého skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti příslušely, uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti v daňovém přiznání za nesprávné zdaňovací období a zdaňovací období, do kterého příslušely, bylo v jiném kalendářním roce."

⁸ viz. § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Ustanovení § 104 odst. 3 se týká obecně všech skutečností ovlivňujících daňovou povinnost (jak uskutečněných plnění, tak přijatých zdanitelných plnění a daně na vstupu I daně na výstupu), zatímco § 73 odst. 11 se týká pouze uplatnění nároku na odpočet daně.

Z navrženého závěru předkladatele vyplývá, že se mu jedná o to, aby plátce, který sice má povinnost krátit nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 4 (§ 76), ale má přijatá plnění, u nichž mu vzniká povinnost přiznat daň na výstupu a přitom má právo uplatnit u těchto plnění plný nárok na odpočet daně, aby se na tyto plátce a na tato plnění § 104 odst. 3 nevztahoval a v případě, že uvedou daň na výstupu do jiného zdaňovacího období v jiném kalendářním roce spolu s nárokem na odpočet daně, byl tento postup posouzen podle § 104 odst. 1 a daň se nevyměřila.

MF souhlasí s tím, aby se v případě, že plátce, který sice má povinnost krátit nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 4 (§ 76), ale má přijatá plnění, u nichž mu vzniká povinnost přiznat daň na výstupu a přitom má právo uplatnit u těchto plnění plný nárok na odpočet daně, na tohoto plátce a na tato plnění ustanovení § 104 odst. 3 nevztahovalo. Jestliže plátce uvede u plnění, u kterých plátcí vzniká povinnost přiznat daň na výstupu, daň na výstupu do daňového přiznání za jiné zdaňovací období v jiném kalendářním roce, než mu podle zákona o DPH povinnost vznikla a současně uplatní nárok na odpočet daně v plné výši, se tento postup posuzuje podle § 104 odst. 1 a daň se nevyměří.

269/18.03.09 Aplikace ustanovení §78 (2) ZDPH ve vazbě na nový tiskopis přiznání k DPH

Předkládají: JUDr. Ing. Václav Pátek, advokátní koncipient 32748, (daňový poradce č. osv. 2279 - činnost přerušena)
Ing. Alena Jurič, daňový poradce č. osv. 4182

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu novely zákona o DPH a nového vzoru tiskopisu přiznání k DPH. Od 1. ledna 2009 nabyl účinnosti zákon č. 302/2007 Sb., kterým došlo k novelizaci zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „**Novela ZDPH**“). Novelou ZDPH byl změněn § 78, ve kterém je samostatně vymezen majetek podléhající úpravě odpočtu daně. Současně Ministerstvo financí vydalo nový tiskopis Přiznání k DPH, 25 5401 MFin 5401 – vzor č. 15 (dále jen „**Přiznání DPH 2009**“). K novému tiskopisu byly vydány nové Pokyny k vyplnění přiznání k DPH, 25 5412 MFin 5412 – vzor č. 11 (dále jen „**Pokyny**“).

Předmětem příspěvku je otázka postupu při vyplňování Přiznání DPH 2009, konkrétně údajů, které se mají uvádět do řádku 48 tiskopisu ve vazbě na požadavky Novely ZDPH. Novelou ZDPH v jeho ustanovení § 78 odst. 1 se pro účely úpravy odpočtu daně vymezuje v odst. 2 majetek, který podléhá *úpravě odpočtu daně*. Majetkem, který dle tohoto ustanovení úpravě podléhá je:

- (i) hmotný majetek (tj. majetek dle ust. § 26 až 32 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů);
- (ii) odepisovaný nehmotný majetek (tj. majetek dle ust. § 26 až 32a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů);
- (iii) pozemky, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem (dle zákona 563/1991 Sb., o účetnictví);
- (iv) technické zhodnocení (dle ust. § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) jako samostatný majetek pro účely § 78 Novely ZDPH.

Návazně stejný majetek podléhá i *vyrovnání odpočtu daně* podle ustanovení § 79 Novely ZDPH.

Výkladové problémy jsou spatřovány v nesouladu mezi požadavky na vykazování údajů v Přiznání DPH 2009 a pravidly pro účtování o přijatých zdanitelných plněních a účtování o majetku.

Možnost úpravy odpočtu daně dle § 78 a vyrovnání odpočtu daně dle § 79 Novely ZDPH je dána ustanovením článků 184 až 192 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „**Směrnice**“). Směrnice obdobně jako Novela ZDPH zmiňuje možnost opravy odpočtů u investičního majetku.

Výkladové problémy jsou spatřovány v případě majetku pořízovaného po dobu delší než jeden kalendářní rok, přičemž určité problémy s vykazováním můžou nastat i u majetku pořízovaného v období přesahujícím zdaňovací období (největší problémy jsou pak s majetkem pořízovaným na přelomu konce kalendářního roku). Je skutečností, že údaje uváděné v řádcích 40 až 47 se vází na přijaté zdanitelné plnění, což v případě pořízovaného majetku (investičního majetku) mohou být údaje odpovídající přijetí poskytované služby či dodaného zboží (v tuzemsku, analogicky pak lze zacházet i z plněními z jiného členského

státy resp. z dovozu), aniž by se jednalo o situaci, kdy tato přijatá zdanitelná plnění jsou přímo majetkem. Zpravidla půjde ve smyslu účetních předpisů o položky, jež se účtují na účtovou třídu 04, na rozdíl od majetku, který odpovídá ustanovení § 78 odst. 2 Novely ZDPH, který se účtuje na účtovou třídu 01 až 03. Z uvedeného tedy vyplývá, že údaje v řádku 48 Přiznání DPH 2009 nemusí odpovídat údajům z řádků 40 až 47 Přiznání DPH 2009, ačkoliv dle Pokynů má jít o údaje z těchto řádků (viz text k ř. 48 Pokynů „z toho“).

Nápomocí pro výklad, jak řádek č. 48 Přiznání DPH 2009 vyplnit, nemůže být informace z Pokynů, kde se uvádí „pro majetek vytvořený vlastní činností“, že údaje o základu daně a dani na vstupu lze uvést nejpozději v přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém byl majetek převeden do užívání. Z tohoto textu je zřejmé, že si tvůrce Přiznání DPH 2009 byl vědom určitého rozdílu mezi pojmy přijaté zdanitelné plnění a zařazení majetku do užívání majetku.

Na okraj lze poznamenat, že požadavek na vykazování údajů na řádku č. 48 Přiznání DPH 2009 je obtížné zavést v praxi do účetních systémů. Důvodem obtížnosti sledování požadavků formuláře je skutečnost, že plátce uplatňuje odpočet daně z přijatých daňových dokladů (zdanitelných plnění) v době jejich účtování na příslušné účty, aniž by docházelo ke skutečnému zařazení majetku do užívání (k tomu může dojít v jiném zdaňovacím období či dokonce v jiném kalendářním roce za existence jiného koeficientu pro uplatnění nároku na odpočet daně).

Na základě požadavku Přiznání DPH 2009 však vyšla najevo nesrovnalost zákonodárcem zavedené úpravy odpočtu daně a vyrovnání odpočtu daně. Podle příslušných zákonných ustanovení se úprava a vyrovnání odpočtu provádí podle koeficientu platného v době zařazení majetku do užívání. Je však skutečností, že v případě dlouhodobě pořizované investice může dojít k situaci, kdy přijatá zdanitelná plnění jsou podrobena jiné hodnotě koeficientu pro stanovení odpočtu daně, než je hodnota koeficientu v okamžiku zařazení pořizovaného majetku do užívání. Tímto způsobem pak může docházet k situacím, kdy úprava odpočtu daně resp. vyrovnání odpočtu daně by se provádělo i ve vztahu k přijatým zdanitelným plněním, která byla v okamžiku uplatnění odpočtu daně podrobena jiné výši koeficientu pro odpočet daně než je výše koeficientu v okamžiku zařazení majetku do užívání.

Př.

Plátce pořizuje majetek vymezený v § 78 odst. 2 ZDPH a v prvním roce pořízení uplatňuje koeficient ve výši $k=0,22$. Ve druhém roce, kdy dojde k zařazení majetku do užívání, uplatňuje plátce koeficient ve výši $k=0,35$. Od roku dva pak plátce začne sledovat rozdíl mezi koeficientem v době zařazení majetku do užívání ($k=0,35$) a koeficientem v následujících čtyřech letech. Pokud bude rozdíl mezi koeficientem v roce zařazení majetku do užívání (v našem případě $k=0,35$) vyšší o více než 10 procentních bodů proti koeficientu ve sledovaném roce, je plátce povinen provést příslušnou úpravu odpočtu resp. vyrovnání. Pokud by tedy v druhém roce používání majetku došlo k situaci, že koeficient bude ve výši $k=0,24$, měl by plátce provést úpravu odpočtu a vrátit část DPH z přijatých zdanitelných plnění v prvním roce pořízení majetku (kdy koeficient činil $0,22$), kterou ve skutečnosti ani nenárokoval. Je zřejmé, že zákonný požadavek je proti smyslu principu DPH. Stejná nesprávná situace by nastala, pokud by koeficient ve sledovaném roce byl ve výši $k=0,45$ a vyrovnání by plátce neměl provést, ačkoliv ve skutečnosti rozdíl mezi koeficientem v prvním roce pořízení majetku ($k=0,22$) a koeficientem ve sledovaném roce ($k=0,45$) byl vyšší než zákonodárcem stanovených 10 procentních bodů.

Vzhledem k tomu, že podle ZDPH se má provést úprava odpočtu daně resp. vyrovnání odpočtu daně, v návaznosti na výši koeficientu z doby zařazení majetku do užívání, plátce by měl být oprávněn provést úpravu či vyrovnání odpočtu daně podle skutečně použitého koeficientu v době přijatého plnění a koeficientu v době, kdy tento převyší zákonem stanovenou hranici 10 procentních bodů.

Závěr

Požadavek, aby plátce evidoval na řádku 48 údaje o základu daně a dani jako údaje z řádků 40 až 47 Příznání DPH 2009 je pro plátce systémově obtížně proveditelný. Plátce daně neuvádí v řádcích 40 až 47 údaje o majetku, ale údaje o přijatých zdanitelných plněních. Je navrhováno, aby plátce mohl do řádku 48 vyplnit takové údaje, které je schopen, s ohledem na jím používaný systém, zachytit. Plátce tak může v řádku uvádět jak údaje ve vazbě na přijaté faktury, tak i ve vazbě na zařazení majetku do užívání. V praxi budou akceptovány situace, kdy plátce bude uvádět na řádku 48 hodnotu odpovídající majetku zařazeného do užívání a tato hodnota převyší údaje z řádků 40 až 47.

S ohledem na nesoulad mezi zákonným požadavkem na *úpravy odpočtu daně* a *vyrovnání odpočtu daně* u majetku a ve skutečnosti provedeným odpočtem daně z přijatých zdanitelných plnění (faktur) se navrhuje, aby plátce prováděl *úpravy odpočtu daně* resp. *vyrovnání odpočtu daně* podle dat odpovídající skutečně uplatněnému odpočtu daně.

Dále se navrhuje, aby při nejbližší novelizaci zákona byla přijata úprava, která odstraní nesrovnalost, jež vzniká z důvodů, že pravidlo pro provedení *úpravy odpočtu daně* resp. *vyrovnání odpočtu daně* vychází z rozdílů mezi koeficienty z doby zařazení majetku do užívání a následujících let, když ve skutečnosti plátce uplatnil odpočet dle koeficientu v době přijatého zdanitelného plnění. Z hlediska pravidel daňové neutrality, na kterých je DPH postavena, nelze po plátcovi spravedlivě žádat, aby vrátil daň, kterou si ve skutečnosti nenárokoval.

Naproti tomu nelze po plátcovi požadovat, aby sám v rozporu se zákonem vrátil daň tam, kde rozdíl mezi koeficientem v době zařazení majetku do užívání a koeficientem ve sledovaném roce nepřesahuje požadovaných 10 procentních bodů, protože rozdíl koeficientu v době přijetí plnění a koeficientu ve sledovaném roce činí více jak 10 procentních bodů.

Stanovisko Ministerstva financí:

Údaj na ř. 48 nového daňového příznání má evidenční charakter a v rámci daňového příznání dále neovlivňuje výpočty výsledné daňové povinnosti.

Do řádku 48 daňového příznání je uváděna hodnota základu daně a daně na vstupu u majetku vymezeného v § 78 odst. 2 ZDPH, a to najednou v daňovém příznání za zdaňovací období, kdy byl převeden do užívání. Do řádku 48 se tedy neuvádějí zálohy nebo přijaté dílčí plnění při pořizování majetku vlastní činností.

Lze připustit, že ze současného znění textu k ř. 48 formuláře „Pokyny k vyplnění daňového příznání k dani z přidané hodnoty“ není text v pokynech jednoznačný a proto bude vhodnou formou upraven tak, aby byl patrný jednoznačný závěr.

S ohledem na výše uvedené bude správce daně do doby, než bude provedena změna pokynů, tolerovat na ř. 48 i vykazování průběžné, tj. i vykázané hodnoty o základu daně a dani u pořizovaného majetku, který nebyl v daném zdaňovacím období převeden do užívání.

MF zváží námět na změnu § 78 týkající se použití koeficientů pro vypořádání odpočtu daně v rámci novely, která se bude týkat odpočtu daně.

Doplňující stanovisko Ministerstva financí:

Údaj na ř. 48 nového daňového přiznání má evidenční charakter a v rámci daňového přiznání dále neovlivňuje výpočty výsledné daňové povinnosti.

Do řádku 48 daňového přiznání je uváděna hodnota základu daně a daně na vstupu u majetku vymezeného v § 78 odst. 2 ZDPH, a to najednou v daňovém přiznání za zdaňovací období, kdy byl převeden do užívání. Do řádku 48 se tedy neuvádějí zálohy nebo přijaté dílčí plnění při pořizování majetku vlastní činností.

Lze připustit, že ze současného znění textu k ř. 48 formuláře „Pokyny k vyplnění daňového přiznání k dani z přidané hodnoty“ není text v pokynech jednoznačný a proto bude vhodnou formou upraven tak, aby byl patrný jednoznačný závěr.

S ohledem na výše uvedené bude správce daně do doby, než bude provedena změna pokynů, tolerovat na ř. 48 i vykazování průběžné, tj. i vykázané hodnoty o základu daně a dani u pořizovaného majetku, který nebyl v daném zdaňovacím období převeden do užívání.

MF zváží námět na změnu § 78 týkající se použití koeficientů pro vypořádání odpočtu daně v rámci novely, která se bude týkat odpočtu daně.

Obecně lze konstatovat, že v individuálních případech kdy by došlo, z titulu provedení úpravy odpočtu daně resp. vyrovnání odpočtu daně, k povinnosti vracet daň, kterou si plátce ani nemohl nárokovat, vyplývající z nesrovnalostí v uplatňování daňových předpisů, je možné využít institutu prominutí daně § 55a zákona o správě daní a poplatků.

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 265/18.03.09 – MF předkládá stanovisko

265/18.03.09 Reklasifikace úroků na podíly na zisku při platbách rezidentům EU, Norska a Islandu

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

1. Úvod - popis problému

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), obsahuje ve svých ustanoveních (ust. § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 ZDP) speciální pravidla pro zdaňování tzv. nadlimitních úroků, tj. úroků, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w), zm) a zp) ZDP.⁹

Tyto nadlimitní úroky jsou dále u daňových nerezidentů (ust. § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP) považovány za příjem ze zdrojů v České republice, který jako takový podléhá v České republice dani z příjmů, a zvláštní fikcí jsou považovány za podíly na zisku. ZDP však neobsahuje podobné ustanovení, které by se týkalo českých daňových rezidentů, tudíž nadlimitní úroky, pokud je jejich příjemcem český daňový rezident, nejsou považovány na podíly na zisku.

Z výše uvedeného je jasně patrné, že rozdílné zacházení v klasifikaci nadlimitních úroků z pohledu daňové rezidence jejich příjemce již historicky vede k rozdílnému zdanění při výplatě této položky.

Možnosti zdanění při výplatě nadlimitních úroků dle ZDP jsou následující. V případě příjemců českých daňových rezidentů se jejich příjem při výplatě nedaní zvláštní sazbou daně (tzv. srážkovou daní). Naopak v případě příjemců českých daňových nerezidentů se jejich příjem při výplatě daní srážkovou daní dle ust. § 36 odst. 1 písm. b) bod 1. ZDP, pokud ZDP tuto výplatu neosvobozuje [k výplatě u mateřské společnosti definované dle ust. § 19 odst. 3 písm. b) ZDP viz zápis z Koordinačního výboru konaného dne 19.5. 2004 a 23.6. 2004 k příspěvku nazvaného Podíly na zisku a ustanovení § 19 odst. 1 písm. zf) a i) ZDP přeložený ing. Pavlem Fekarem].

Vzhledem k rozdílné klasifikaci a zdanění nadlimitních úroků dle ust. § 25 odst. 1 písm. w), zm) a zp) ZDP hrazených českými rezidenty (i) jiným českým rezidentům a (ii) českým

⁹ Z textu ust. § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3. ZDP je zřejmé, že kromě úroků nepodléhají ostatní finanční náklady dle ust. § 25 odst. 1 písm. w), zm) a zp) ZDP ve znění od 1. ledna 2008 režimu reklasifikace dle ust. § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 ZDP, přičemž se reklasifikace vztahuje pouze na úroky určené jako jakkoliv ekonomicky odůvodnitelně určena podmnožina finančních nákladů, a dále se vztahuje pouze na úroky placené spojeným osobám. Výše uvedené bylo potvrzeno i závěry Ministerstva financí (viz zápis Koordinačního výboru č. 191/27.11.07).

neřezidentům mohou v této souvislosti vznikat pochybnosti, zda předmětné ustanovení ZDP je v souladu s legislativou Evropských společenství, a to především v otázce týkající se svobody usazování.

2. Analýza problému z hlediska rozsudku ESD C-105/07, *Lammers & Van Cleeff N.V.*

2.1. Všeobecná část

Jedním z hlavních pramenů primárního práva Evropské unie, k níž Česká republika od 1. května 2004 přistoupila, je Smlouva o založení Evropského společenství (dále též „Smlouva“). Tato Smlouva zakazuje členským státům Evropské unie uplatňovat jakákoliv omezení pohybu kapitálu (čl. 56 a následující) a svobody usazování (čl. 43 a následující). Svobodou usazování se rozumí právo osoby se sídlem v jednom členském státě zřizovat a řídit podniky v jiném členském státě za stejných podmínek jako osoby se sídlem v jiném členském státě.

Smlouva v článku 58 sice nezakazuje uplatňovat v rámci lokálních daňových předpisů rozdílná pravidla na osoby s rozdílným daňovým domicilem; tyto rozdíly však nesmějí představovat diskriminaci a omezení volnosti pohybu kapitálu.

Vzhledem k obecnosti výše uvedených pravidel týkajících se základních svobod a zákazu jejich omezování dle Smlouvy, jsou pro posouzení konkrétních dopadů zmíněných ustanovení Smlouvy na jednotlivé každodenní případy aplikace primárního práva důležitým korelativem a interpretačním vodítkem rozhodnutí Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“).

Podrobná analýza interpretace principů základních svobod v návaznosti na publikovaná rozhodnutí ESD v souvislosti s přímým zdaněním byla uvedena v příspěvku Koordinačního výboru z 13. února 2008, který předložily Ing. Marie Konečná a Ing. Jana Svobodová. Předkladatel se se závěry této analýzy plně ztotožňuje a pro potřeby tohoto příspěvku na ně odkazuje.

2.2. Podstata sporu v případě rozsudku ESD C-105/07, *Lammers & Van Cleeff N.V.*

Rozsudek ESD ze dne 17. 1. 2008, C-105/07, *Lammers & Van Cleeff N.V. v. Belgische Staat*,¹⁰ se týkal oprávněnosti členského státu EU (Belgie) zdanit úroky z půjčky poskytnuté mateřskou společností společností dceřině jako podílu na zisku v případě, kdy dceřinou společností je belgický rezident a mateřskou společností (a jedním ze statutárních orgánů) je rezident Nizozemí. Tyto úroky současně by nebyly překvalifikovávány a nebyly by zdaňovány v případě, kdyby byly uhrazeny členovi statutárního orgánu - belgickému rezidentovi.

Předmětný rozsudek v bodě 21 deklaroval, že „společnosti řízené členem statutárního orgánu, který je společností-neřezidentem, jsou tedy předmětem méně výhodného daňového zacházení, než je zacházení se společnostmi, které jsou řízeny členem statutárního orgánu, který je společností-rezidentem“.

¹⁰ Úř. věst. C 95, 28.4.2007

V bodě 23 dospěl soud k závěru, že „*rozdílné zacházení se společnostmi-rezidenty v závislosti na místě usazení společnosti, která jim jakožto člen statutárního orgánu poskytla úvěr, představuje omezení svobody usazování.*“

Tuto úvahu rozvinul soud v bodě 25 až 27 konstatováním, že omezení svobody usazování lze připustit pouze, jestliže sleduje legitimní cíl slučitelný se Smlouvou, je-li současně odůvodněné naléhavými důvody obecného zájmu a „*pokud se vztahuje specificky na čistě vykonstruované operace, jejichž cílem je uniknout uplatnění právních předpisů dotyčného členského státu*“. Takovou operací však dle soudu nemůže být samotné poskytnutí úvěru spřízněnou osobou usazenou v jiném členském státě.

Soud svůj rozsudek uzavřel konstatováním, že „*články 43 ES a 48 ES brání takovým vnitrostátním právním předpisům ...na základě nichž jsou úroky, které společnost-rezident určitého členského státu zaplatí členovi statutárního orgánu, který je společností usazenou v jiném členském státě, překvalifikovány na dividendy, a z tohoto důvodu jsou zdanitelné, ... zatímco jsou-li tyto úroky za stejných okolností zaplacený členovi statutárního orgánu, který je společností usazenou v tomtéž členském státě, tyto úroky nejsou překvalifikovány na dividendy, a z tohoto důvodu nejsou zdanitelné.*“

3. Závěr

Reklasifikace nadlimitních úroků na podíly na zisku dle ZDP znevýhodňuje věřitele - české daňové rezidenty ve srovnání s věřiteli - českými daňovými rezidenty. Tato situace je prakticky identická se situací řešenou ve výše referovaném případě ESD, C-105/07, *Lammers & Van Cleeff N.V.* Jediným zjevným rozdílem je odlišný způsob výpočtu podílu neuznatelných nákladů, který ovšem nemá na vliv na samotnou podstatu daného případu.

Skutečnost, že právní závěr, ke kterému dospěl ESD ve výše citovaném rozsudku, prezentuje judikaturu tohoto soudu, dokládá mimo jiných i např. usnesení ESD ze dne 10.5. 2007, C-492/04, *Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH v. Finanzamt Emmendingen*¹¹. Soud ve výroku tohoto usnesení dospěl k závěru, že „*Vnitrostátní opatření, podle kterého jsou úroky z půjčky uhrazené kapitálovou společností-rezidentem akcionáři-nerezidentovi držícímu značný podíl na kapitálu této společnosti za určitých podmínek považovány za skrytou výplatu podílů na zisku, podléhající dani ze strany společnosti-dlužníka, rozhodujícím způsobem ovlivňuje výkon svobody usazování ve smyslu článku 43 ES a následujících.*“

Příslušné ustanovení ZDP tak může odrazovat společnosti z jiných členských států od investování v České republice; z tohoto důvodu je dle judikatury ESD diskriminační ve vztahu k rezidentům EU, Islandu a Norska. V této souvislosti je nutno zdůraznit, že tato diskriminace navíc není ospravedlnitelná veřejným zájmem ani se nevztahuje pouze na vykonstruované transakce mající za cíl obcházení daňových zákonů (jak definoval ESD ve výše uvedeném rozhodnutí), nýbrž je stanovena generálně, a to pro všechny případy úrokům, které se dle ust. § 25 odst. 1 písm. w), zm) a zp) ZDP neuznávají jako výdaj.

Vzhledem k okolnosti, že uvedené rozhodnutí ESD plně aplikovatelné i na ZDP, je citované ust. § 22 odst. 1 písm. b) bodu 3. ZDP v rozporu se Smlouvou. Vnitrostátní orgány (České republiky) jsou v souladu v právem EU povinny toto ustanovení vykládat eurokonformně, tj.

¹¹ Úř. věst. C 155, 07.07.2007, s.7

dle výše uvedeného rozsudku Evropského soudního dvora, neboť i na nich spočívá povinnost aplikovat právo Evropské unie. V dané věci je proto nutno na český daňový předpis (ZDP) hledět komunitárním úhlem pohledu ve smyslu vyloženém Evropským soudním dvorem, když je nutno zdůraznit, že ve sporných případech má komunitární právo obecnou aplikační přednost před právem národním.

4. Navrhované řešení

Navrhujeme

- (i) potvrdit ve Sdělení nebo v Pokynu, že daňově neuznatelné úroky dle ust. § 25 odst. 1 písm. w), zm) a zp) ZDP nemusely a nemusejí být od 1. května 2004 považovány za podíly na zisku dle ust. § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP, pokud jsou vypláceny českým daňovým nerezidentům, kteří jsou současně daňovými rezidenty EU, Islandu či Norska; a
- (ii) novelizovat co nejdříve příslušná ustanovení ZDP tak, aby byla v souladu s primárním právem EU; do té doby umožnit prominutí takto stanovené daně, resp. umožnit její vrácení z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů.

Stanovisko Ministerstva financí:

k (i) nesouhlas, změnu přístupu je možné provést pouze novelizací zákona č. 586/1992 Sb. Zmíněnou judikaturu ESD považujeme za doporučující. Z důvodů právní jistoty není možné provést retroaktivní změnu od roku 2004, navíc pouze sdělením nebo pokynem, a to i s ohledem na datum vydání rozsudku ESD dne 17.1.2008.

k (ii) souhlas, v současné době je připraven pozměňovací návrh k tisku PSP č. 768, který obsahuje zrušení překvalifikace neuznatelných úroků a rozdílů mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou na trhu, a to s účinností od zdaňovacího období započatého v roce 2010.

266/18.03.09 Výjimky z definice stálé provozovny (Čl. 5 odst. 4 Vzorové smlouvy OECD)

Předkládá: Mgr. Ing. Pavel Fekar, LL.M., daňový poradce, číslo osvědčení 2237

1. ÚVOD

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění zpravidla obsahují ustanovení, které určité skutkové podstaty vyjímá z definice stálé provozovny. Tato ustanovení odpovídají zpravidla čl. 5 odst. 4 Vzorové smlouvy OECD.

Jako modelový příklad je možno uvést znění čl. 5 odst. 4 Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku mezi Českou republikou a Rakouskou republikou (vyhlášené sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 31/2007 Sb.m.s.) (dále jen „**Modelové znění**“)

„Bez ohledu na předchozí ustanovení tohoto článku se předpokládá, že výraz "stálá provozovna" nezahrnuje:

- a) *zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání^{12, 13} zboží patřícího podniku;*
- b) *zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání^{14, 15};*
- c) *zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem;*
- d) *trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik;*
- e) *trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakékoliv jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter¹⁶;*

¹² Smlouva mezi Českou republikou a Belgickým královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (vyhlášená Sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 95/2000 Sb.m.s.) postrádá termín „dodání“.

¹³ Smlouva mezi Českou republikou a Státem Kuvajt o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (vyhlášená Sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 95/2000 Sb.m.s.) předpokládá výjimku u „příležitostného dodání“ („occasional delivery“).

¹⁴ Smlouva mezi Českou republikou a Belgickým královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (vyhlášená Sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 95/2000 Sb.m.s.) postrádá termín „dodání“.

¹⁵ Smlouva mezi Českou republikou a Státem Kuvajt o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (vyhlášená Sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 95/2000 Sb.m.s.) předpokládá výjimku u „příležitostného dodání“ („occasional delivery“).

¹⁶ Smlouva mezi Českou republikou a Austrálií o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (vyhlášená Sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 5/1996 Sb.) a jiné jako příklad činností, které mají přípravný nebo pomocný charakter výslovně uvádí „reklamu, poskytování informací, vědecký výzkum nebo podobné činnosti“.

f) *trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze k vykonávání jakéhokoliv spojení činností uvedených v písmenech a) až e), pokud celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je přípravného nebo pomocného charakteru.*^{17,18, 19,20}

Odchytky od Modelového znění jsou ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění časté.

V praxi se množí případy, kdy není jasné, jakým způsobem toto ustanovení vykládat a aplikovat. V odborné literatuře zatím podrobnější výklad tohoto ustanovení schází²¹ nebo není pro praktickou aplikaci dostatečně podrobný^{22, 23}. Autor příspěvku si je vědom toho, že v obecné rovině nelze u některých výjimek přesně ohraničit jejich rozsah. Tento příspěvek si však klade za cíl, alespoň v hrubých obrysech ohraničit rozsah tohoto ustanovení.

Tento příspěvek se zabývá výlučně aspekty smluv o zamezení dvojího zdanění bez ohledu na znění zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

2. PŘÍPRAVNÝ NEBO POMOCNÝ CHARAKTER

Modelové znění kvalifikuje jednotlivé skutkové podstaty podmínkou „*činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter*“ pouze u písmene e) a f). Modelové znění tuto kvalifikaci u ostatních skutkových podstat neobsahuje.

Komentář ke Vzorové smlouvě OECD sice naznačuje, že „*[s]polečným znakem těchto činností je, že jsou to, obecně, přípravné a pomocné činnosti. Toto je explicitně zakotveno v případě výjimky uvedené v písmenu e), která vlastně zahrnuje obecné omezení rozsahu definice obsažené v odst. 1. Dále písmeno f) stanoví, že kombinace činností uvedených v písmenech a) až e) ve stejném trvalém místě podnikání nebude považována za stálou provozovnu za předpokladu, že celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je přípravného nebo pomocného charakteru. Ustanovení odst. 4 jsou tedy vytvořena proto, aby podnik jednoho smluvního státu nebyl zdaněn v druhém státě, pokud v tomto druhém státě provozuje činnost která má pouze přípravný nebo pomocný charakter.*“ Sám Komentář ke Vzorové smlouvě OECD tedy připouští, že explicitní zakotvení podmínky „*činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter*“ Modelové znění postrádá. Navíc Komentář ke Vzorové smlouvě OECD se vyhýbá jasnému vyjádření, zda charakter přípravné nebo pomocné činnosti musí být naplněn i u ustanovení písmen a), b), c) a d).

¹⁷ Smlouva mezi Českou republikou a Austrálií o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (vyhlášená Sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 5/1996 Sb.) a mnohé další ustanovení tohoto písmena postrádají.

¹⁸ Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku (vyhlášená Sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 32/1994 Sb.) postrádá podmínku „*pokud celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je přípravného nebo pomocného charakteru*“.

¹⁹ Smlouva mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Čínské lidové republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (vyhlášená Sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 41/1988 Sb.) a jiné navíc obsahují výjimku pro „*montážní služby prováděné podnikem jednoho smluvního státu v souvislosti s prodejem strojů nebo zařízení z tohoto smluvního státu do druhého smluvního státu*“.

²⁰ Poznámkový aparát byl přidán autorem příspěvku.

²¹ Např. Janoušek, L.: Daňový režim příjmů v případě nerezidentů ve stálých provozovnách a jejich zvláštní způsob zdanění, Daňový expert, 2006/3, s. 24 a následně.

²² Báča, J., Tůma, J.: Zdaňování obchodních reprezentací, Profit 1994/4.

²³ Sojka, V.: Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. vydání s. 103 a následně.

Vezmeme-li v úvahu nepřipustnost požadavku na určité chování daňového subjektu pouhou (a) „pozdější dohodou“ navíc ještě nejasně vyjádřenou v Komentáři k Vzorové smlouvě OECD, pokud se nestane součástí mezinárodní smlouvy, podle níž je daňová povinnost posuzována (a tedy nebudou vnitrostátně právně závazné), či (b) „pozdější praxi“ jasně a závazně nevyjádřenou a navíc jsoucí v rozporu s definicí pojmů obsažených ve smlouvách²⁴, pak nelze dojít k jinému závěru, než že písmena a), b), c) a d) Modelového znění nevyžadují, aby konkrétní činnost měla pro podnik přípravný nebo pomocný charakter.²⁵

Písmena a), b), c) a d) čl. 5 odst. 4 Modelového znění je třeba vyložit tak, že nevyžadují, aby konkrétní činnost měla pro podnik přípravný nebo pomocný charakter.

3. USKLADNĚNÍ, VYSTAVENÍ NEBO DODÁNÍ ZBOŽÍ

Znění písmen a) a b) Modelového znění předpokládá, že „výraz *stálá provozovna nezahrnuje zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku, a zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání*“.

Komentář ke Vzorové smlouvě OECD neposkytuje bližší vysvětlení tohoto ustanovení.

Jelikož samotná existence zásoby na území smluvního státu nenaplnuje obecnou definici stálé provozovny tj. trvalého zařízení pro podnikání, jehož prostřednictvím podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost, domníváme se, že ustanovení písmene b) má pouze potvrzující charakter k obecné definici stálé provozovny.

Domníváme se rovněž, že výraz „zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku“ bude zpravidla zahrnovat i:

- (i) existenci skladu nebo podobného zařízení (např. zásobník plynu) na území smluvního státu (bez ohledu na to, zda jde o vlastněný, pronajatý, provozovaný logistickým operátorem), a to včetně současného udržování stavu vlastního zboží v tomto zařízení (např. zásoby vlastního plynu v tomto zásobníku plynu),
- (ii) přítomnost souvisejících skladníků/operátorů na území České republiky a obecně všech osob podílejících se na provozu zařízení v rozsahu činností předpokládaných písmenem a) Modelového znění,
- (iii) existenci zařízení, které bude využíváno pro činnosti spojené s uskladněním, vystavením nebo dodáním zboží patřícího podniku, jako je například třídění a balení zboží nebo zasílání zboží zákazníkům (např. zřízení zásobníku plynu k jeho odběru zákazníkem), a to včetně současného udržování stavu vlastního zboží v tomto zařízení,

a to bez ohledu na to, zda jsou tyto činnosti podstatnými činnostmi podniku provozovanými bezprostředně za účelem dosažení zisku.

Na druhou stranu tento výraz nebude zpravidla zahrnovat

²⁴ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. února 2005, 2 Afs 108/2004 – 106.

²⁵ Pro opačný názor, bohužel však bez bližšího zdůvodnění, srov. Pražan, M.: Právní úprava přímého zdanění ve vzájemných vztazích mezi Českou a Slovenskou republikou, Otázky a odpovědi v praxi, 2006/2, s. 2 nebo Staněk, D.: Pojem stálé provozovny ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění s přihlédnutím k české právní úpravě, Rigorózní práce, Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2000, s. 64.

- (iv) zařízení přejímající a vyřizující objednávky od třetích osob²⁶,
- (v) přítomnost osob, které zboží nabízí nebo uzavírají kupní smlouvy, včetně např. čerpací stanice nebo prodejních automatů,
- (vi) sklad náhradních dílů pro zákazníky zahraničního zřizovatele, který se zabývá dodávkami strojů a jejich servisem²⁷.

Pokud znění konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění postrádá termín „*dodání*“²⁸, pak se předmětná výjimka nebude zpravidla vztahovat ani na zařízení, ze kterého jsou realizovány dodávky k zákazníkům v daném smluvním státě.

Pokud znění konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahuje termín „*příležitostné dodání*“²⁹, pak se předmětná výjimka nebude zpravidla na zařízení, ze kterého jsou realizovány pravidelné či opakující se dodávky k zákazníkům v daném smluvním státě.

4. ZÁSoba ZA ÚČELEM ZPRACOVÁNÍ JINÝM PODNIKEM

Znění písmene c) Modelového znění předpokládá, že „*výraz stálá provozovna nezahrnuje zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem*“.

Komentář ke Vzorové smlouvě OECD neposkytuje bližší vysvětlení tohoto ustanovení.

Jelikož samotná existence zásoby na území smluvního státu nenaplnuje obecnou definici stálé provozovny tj. trvalého zařízení pro podnikání, jehož prostřednictvím podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost, domníváme se, že ustanovení písmene c) má pouze potvrzující charakter k obecné definici stálé provozovny.

5. NÁKUP ZBOŽÍ NEBO SHROMAŽĎOVÁNÍ INFORMACÍ PRO PODNIK

Znění písmene d) Modelového znění předpokládá, že „*výraz stálá provozovna nezahrnuje trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik*“.

Komentář ke Vzorové smlouvě OECD neposkytuje bližší vysvětlení tohoto ustanovení. Konkrétně uvádí, že „*[o]dkaz na shromažďování informací v písmenu d) zamýšlí zahrnout případy novinářských kanceláří, které nemají jiný účel než jednat jako „chapadla“ zřizovatele; osvobození těchto kanceláří nerozšiřuje koncept „pouhého nákupu“*“.

Domníváme se rovněž, že výraz „*trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik*“ bude zpravidla zahrnovat i:

- (i) existenci skladu nebo podobného zařízení (např. zásobník plynu) na území smluvního státu (bez ohledu na to, zda jde o vlastněný, pronajatý, provozovaný logistickým

²⁶ V této souvislosti je možno hovořit o tzv. prodejním skladu, ve kterém je zboží také aktivně nabízeno zákazníkům a ve kterém jsou sjednávány podmínky prodeje, viz citace v poznámce 11.

²⁷ Viz citace v poznámce 11.

²⁸ Viz citace v poznámce 1.

²⁹ Viz citace v poznámce 2.

operátorem), a to včetně současného udržování stavu vlastního zboží v tomto zařízení (např. zásoby vlastního plynu v tomto zásobníku plynu),

- (ii) přítomnost souvisejících skladníků/operátorů na území České republiky a obecně všech osob podílejících se na provozu zařízení v rozsahu činností předpokládaných písmenem d) Modelového znění,
- (iii) přítomnost souvisejících nákupčích na území České republiky, kteří mohou mít oprávnění uzavírat jménem podniku smlouvy a kteří eventuálně mohou vhodné zboží i vyhledávat,
- (iv) přítomnost zpravodajů pokud údaje pouze shromažďují, dále je však nezpracovávají,
- (v) existenci zařízení pro výzkum veřejného mínění a sběr technických, ekonomických či jiných informací případně pro jiné podobné činnosti,

a to bez ohledu na to, zda jsou tyto činnosti hlavními činnostmi podniku provozovanými bezprostředně za účelem dosažení zisku.

Na druhou stranu tento výraz nebude zpravidla zahrnovat

- (vi) existenci zařízení, které mimo nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik (písmeno d) Modelového znění) slouží i k dalšímu prodeji zboží,
- (vii) zařízení, které slouží nejen ke sběru ale i ke zpracování informací přesahující jejich běžné zachycení v reprodukovatelné podobě.

6. ČINNOSTI, PŘÍPRAVNÉHO NEBO POMOCNÉHO CHARAKTERU

Znění písmene e) Modelového znění předpokládá, že „výraz *stálá provozovna nezahrnuje trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakékoliv jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter*“.

Komentář ke Vzorové smlouvě OECD neposkytuje zcela jasné vysvětlení tohoto ustanovení. Konkrétně uvádí např., že „[j]e uznáno, že takové místo podnikání může docela dobře přispívat k produktivitě podniku, ale služby, které takto vykonává jsou tak vzdálené konkrétnímu dosahování zisků, že je obtížné přiřadit takovému místu podnikání jakýkoliv zisk. Příklady jsou trvalé místo pro podnikání pouze za účelem reklamy, poskytování informací, vědeckého výzkumu nebo obsluhování licenční smlouvy, pokud tyto aktivity mají přípravný nebo pomocný charakter. Je často obtížné rozlišit mezi činnostmi, které mají přípravný nebo pomocný charakter, a těmi, který jej nemají. Rozhodujícími kritériem je, zda aktivity trvalého místa podnikání samotné tvoří nezbytnou³⁰ a podstatnou³¹ část aktivit podniku jako celku. Každý jednotlivý případ musí být posuzován jednotlivě. V každém případě, trvalé místo pro podnikání, jehož účel je identický s obecným účelem podniku jako celkem, nevykonává pomocnou nebo přípravnou činnost.“

³⁰ V anglické verzi „essential“.

³¹ V anglické verzi „significant“.

Domníváme se rovněž, že výraz „*trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakékoliv jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter*“ bude zpravidla zahrnovat i:

- (viii) existenci zařízení udržovaného za účelem vykonávání reklamy, poskytování informací, vědeckého výzkum nebo podobné činnosti³²,
- (ix) existenci ubytovacího, kulturního, školícího, sportovního nebo rekreačního zařízení sloužícího výhradně pro potřeby vlastních zaměstnanců a jejich rodinných příslušníků (není přitom rozhodné, zda se sami zaměstnanci budou podílet na úhradě nákladů takového zařízení),
- (x) existenci zařízení sloužícího k vedení účetnictví, zpracování mzdové agendy, zpracování a archivaci jiných dokumentů,
- (xi) existenci zařízení udržovaného za účelem podpory prodeje v nižší části distribučního řetězce,
- (xii) existenci zařízení sloužícího ke kontrole zpracovávání zboží patřícího podniku, která je zpracovávána jiným podnikem,
- (xiii) přítomnost zaměstnanců poskytovatele licence za účelem předání know-how a zaškolení zaměstnanců příjemce licence, pokud tato činnost není významná ve vztahu k poskytované licenci a obecně všech osob podílejících se na provozu zařízení v rozsahu činností předpokládaných písmenem e) Modelového znění,
- (xiv) přítomnost zaměstnanců poskytovatele při přípravě na budoucí poskytování služeb,
- (xv) přítomnost reprezentace zahraniční banky za účelem předávání návrhů smluvní dokumentace, zprostředkování plnění informačních povinností,

pokud za tyto činnosti nejsou bezprostředně dosahovány příjmy o třetích osob včetně osob ze skupiny zřizovatele.

Na druhou stranu tento výraz nebude zpravidla zahrnovat

- (xvi) přítomnost serveru, prostřednictvím kterého jsou poskytovány placené služby, (pokud takovýto server naplní obecnou definici stále provozovny)
- (xvii) demoliční práce, geologický výzkum pro těžbu nerostných surovin.

7. KOMBINACE

Znění písmene f) Modelového znění předpokládá, že „*výraz stálá provozovna nezahrnuje trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze k vykonávání jakéhokoliv spojení činností uvedených v písmenech a) až e), pokud celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je přípravného nebo pomocného charakteru*“.

³²

Viz citace v poznámce 5.

Komentář ke Vzorové smlouvě OECD poskytuje následující vysvětlení tohoto ustanovení: „[...] dle písmena 4 odst. 4 skutečnost, že trvalé místo k podnikání kombinuje jakoukoliv z aktivit uvedených v písmenku a) až e) odst. 4 neznamena sama o sobě, že vzniká stálá provozovna. Pokud celková činnost takového trvalého místa pro podnikání má pouze přípravný nebo pomocný charakter, stálá provozovna nevznikne. Tyto kombinace není možno vnímat rigidně, ale vždy by měly být posouzeny ve světle konkrétních skutečností. Kritérium „přípravný nebo pomocný charakter“ je třeba vykládat stejně jako v případě písmena e). [...] Písmeno f) se nepoužije v případě, kdy má podnik několik míst k podnikání ve smyslu písmen a) až e) za předpokladu, že jsou od sebe místně a organizačně oddělena, jelikož je v takovém případě každé místo podnikání třeba vnímat zvlášť a odděleně pro účely rozhodnutí, zda vzniká stálá provozovna.

Domníváme se, že znění Komentáře ke Vzorové smlouvě OECD v tomto případě vystihuje podstatu tohoto ustanovení.

Pokud znění konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění postrádá termín „pokud celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je přípravného nebo pomocného charakteru“³³, pak se předmětná výjimka bude zpravidla vztahovat i na kombinace, které nemají ve vztahu k činnostem podniku přípravný nebo pomocný charakter.

8. ZÁVĚRY

S ohledem na výše uvedené doporučujeme přijmout následující závěry a zajistit jejich uplatňování ve správní praxi:

- (A) Písmena a), b), c) a d) čl. 5 odst. 4 Modelového znění je třeba vyložit tak, že nevyžadují, aby konkrétní činnost měla pro podnik přípravný nebo pomocný charakter.
- (B) Výraz „zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku“ bude zpravidla zahrnovat i:
 - (xviii) existenci skladu nebo podobného zařízení (např. zásobník plynu) na území smluvního státu (bez ohledu na to, zda jde o vlastněný, pronajatý, provozovaný logistickým operátorem), a to včetně současného udržování stavu vlastního zboží v tomto zařízení (např. zásoby vlastního plynu v tomto zásobníku plynu),
 - (xix) přítomnost souvisejících skladníků/operátorů na území České republiky a obecně všech osob podílejících se na provozu zařízení v rozsahu činností předpokládaných písmenem a) Modelového znění,
 - (xx) existenci zařízení, které bude využíváno pro činnosti spojené s uskladněním, vystavením nebo dodáním zboží patřícího podniku, jako je například třídění a balení zboží nebo zasílání zboží zákazníkům (např. zřízení zásobníku plynu k jeho odběru zákazníkem), a to včetně současného udržování stavu vlastního zboží v tomto zařízení,

³³

Viz citace v poznámce 7.

a to bez ohledu na to, zda jsou tyto činnosti podstatnými činnostmi podniku provozovanými bezprostředně za účelem dosažení zisku.

Na druhou stranu tento výraz nebude zpravidla zahrnovat

- (xxi) zařízení přejímající a vyřizující objednávky od třetích osob,
- (xxii) přítomnost osob, které zboží nabízí nebo uzavírají kupní smlouvy, včetně např. čerpací stanice nebo prodejních automatů,
- (xxiii) sklad náhradních dílů pro zákazníky zahraničního zřizovatele, který se zabývá dodávkami strojů a jejich servisem.

Pokud znění konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění postrádá termín „dodání“, pak se předmětná výjimka nebude zpravidla vztahovat ani na zařízení, ze kterého jsou realizovány dodávky k zákazníkům v daném smluvním státě.

Pokud znění konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahuje termín „příležitostné dodání“, pak se předmětná výjimka nebude zpravidla na zařízení, ze kterého jsou realizovány pravidelné či opakující se dodávky k zákazníkům v daném smluvním státě.

- (C) Výraz „trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik“ bude zpravidla zahrnovat i:

- (xxiv) existenci skladu nebo podobného zařízení (např. zásobník plynu) na území smluvního státu (bez ohledu na to, zda jde o vlastněný, pronajatý, provozovaný logistickým operátorem), a to včetně současného udržování stavu vlastního zboží v tomto zařízení (např. zásoby vlastního plynu v tomto zásobníku plynu),
- (xxv) přítomnost souvisejících skladníků na území České republiky a obecně všech osob podílejících se na provozu zařízení v rozsahu činností předpokládaných písmenem d) Modelového znění,
- (xxvi) přítomnost souvisejících nákupčích na území České republiky, kteří mohou mít oprávnění uzavírat jménem podniku smlouvy a kteří eventuálně mohou vhodné zboží i vyhledávat,
- (xxvii) přítomnost zpravodajů pokud údaje pouze shromažďují, dále je však nezpracovávají,
- (xxviii) existenci zařízení pro výzkum veřejného mínění a sběr technických, ekonomických či jiných informací případně pro jiné podobné činnosti,

a to bez ohledu na to, zda jsou tyto činnosti hlavními činnostmi podniku provozovanými bezprostředně za účelem dosažení zisku.

Na druhou stranu tento výraz nebude zpravidla zahrnovat

- (xxix) existenci zařízení, které mimo nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik (písmeno d) Modelového znění) slouží i k dalšímu prodeji zboží,
- (xxx) zařízení, které slouží nejen ke sběru ale i ke zpracování informací přesahující jejich běžné zachycení v reprodukovatelné podobě.
- (D) Výraz „*trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakékoliv jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter*“ bude zpravidla zahrnovat:

- (i) existenci zařízení udržovaného za účelem vykonávání reklamy, poskytování informací, vědeckého výzkum nebo podobné činností,
- (ii) existenci ubytovacího, kulturního, školícího, sportovního nebo rekreačního zařízení sloužícího výhradně pro potřeby vlastních zaměstnanců a jejich rodinných příslušníků (není přítom rozhodné, zda se sami zaměstnanci budou podílet na úhradě nákladů takového zařízení),
- (iii) existenci zařízení sloužícího k vedení účetnictví, zpracování mzdové agendy, zpracování a archivaci jiných dokumentů,
- (iv) existenci zařízení udržovaného za účelem podpory prodeje v nižší části distribučního řetězce,
- (v) existenci zařízení sloužícího ke kontrole zpracovávání zboží patřícího podniku, která je zpracovávána jiným podnikem,
- (vi) přítomnost zaměstnanců poskytovatele licence za účelem předání know-how a zaškolení zaměstnanců příjemce licence, pokud tato činnost není významná ve vztahu k poskytované licenci a obecně všech osob podílejících se na provozu zařízení v rozsahu činností předpokládaných písmenem e) Modelového znění,
- (vii) přítomnost zaměstnanců poskytovatele při přípravě na budoucí poskytování služeb,
- (viii) přítomnost reprezentace zahraniční banky za účelem předávání návrhů smluvní dokumentace, zprostředkování plnění informačních povinností,

pokud za tyto činnosti nejsou bezprostředně dosahovány příjmy o třetích osob včetně osob ze skupiny zřizovatele.

Na druhou stranu tento výraz nebude zpravidla zahrnovat

- (ix) přítomnost serveru, prostřednictvím kterého jsou poskytovány placené služby (pokud takovýto server naplní obecnou definici stále provozovny),
 - (x) demoliční práce, geologický výzkum pro těžbu nerostných surovin.
- (E) Pokud znění konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění postrádá termín „*pokud celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je přípravného nebo pomocného charakteru*“, pak se předmětná výjimka bude zpravidla

vztahovat i na kombinace, které nemají ve vztahu k činnostem podniku přípravný nebo pomocný charakter.

Stanovisko Ministerstva financí:

Ad. 1. ÚVOD

Nelze než souhlasit s tím, že v 75 smlouvách o zamezení dvojího zdanění existuje několik variant textu předmětného ustanovení. Nelze tedy, z logiky věci, a to i v kontextu nekonečně mnoha možných případů, které mohou v praxi nastat, řešit dané problémy v obecné rovině. Bylo by tedy zcela jednoznačně vhodnější, kdyby předkladatel příspěvku vybral jeden, jak sám uvádí, „z množících se případů, kdy není jasné, jakým způsobem toto ustanovení vykládat a aplikovat“.

MF je tedy toho názoru, že by bylo daleko přínosnější řešit konkrétní případ konkrétního poplatníka, který vykonává konkrétní činnost na území ČR, a to za konkrétních podmínek a za aplikace konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterou je ČR vázána. Právě s ohledem na množství různých případů, situací a okolností a s ohledem na různá znění smluv je třeba vždy postupovat případ od případu a posuzovat každý případ individuálně. To ostatně vyplývá i z komentáře k OECD Modelu, na který se předkladatel odvolává.

Je zřejmé, že u rezidentů z bezesmluvných států tato problematika nemá opodstatnění, neboť tuzemský zákon o daních z příjmů nerozlišuje mezi činnostmi přípravného a pomocného charakteru a činnostmi jinými.

Ad. 2. PŘÍPRAVNÝ NEBO POMOCNÝ CHARAKTER

MF nesouhlasí s tím, že podmínka „přípravného nebo pomocného charakteru“ je obsažena pouze u písm. e) a f) modelového znění. MF nesouhlasí s tím, že Komentář ke vzorové smlouvě se vyhýbá jasnému vyjádření, zda charakter přípravné nebo pomocné činnosti musí být naplněn i u ustanovení písm. a), b) c) a d). Naopak, Komentář jasně stanoví, že „společným znakem těchto činností je to, že to obecně jsou činnosti přípravné nebo pomocné. Toto je výslovně stanoveno v písm. e)....“. MF je tedy toho názoru, že Komentář je v tomto smyslu jednoznačný a bylo by možné citovat některá další jeho ustanovení, ze kterých tato skutečnost vyplývá.

Pokud by tomu tak nebylo, co se má na mysli v písm. e) pod slovním spojením „vykonávání jakékoliv jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter“, když v písm. e) žádná činnost zmíněna a vyjmenována není? Jaké by byly důvody k tomu, že u některých činností, „bez ohledu na to, zda jsou tyto činnosti podstatnými činnostmi podniku provozovanými bezprostředně za účelem dosažení zisku“ nikdy nedochází ke vzniku stálé provozovny? Čím by byly tyto činnosti výjimečné? Proč by měly být považovány pouze tyto činnosti za „vyvolené“?

Ad. 3. USKLADNĚNÍ, VYSTAVENÍ NEBO DODÁNÍ ZBOŽÍ

Pokud zahraniční podnik, jehož smyslem podnikání je např. poskytovat skladovací služby, má na území ČR svůj sklad a v něm skladuje zboží jiných podniků, má na území ČR stálou provozovnu. MF tedy nesouhlasí se stanoviskem, že pod dané ustanovení spadá existence skladu nebo podobného zařízení (např. zásobník plynu) na území smluvního státu, a to včetně současného udržování stavu vlastního zboží v tomto zařízení, a to bez ohledu na to, zda jsou tyto činnosti podstatnými činnostmi podniku provozovanými bezprostředně za účelem zisku.

Protože slovní spojení „včetně současného udržování...“ navozuje situaci, že je v daném zařízení udržováno zboží i dalšího podniku, resp. podniků, je tedy třeba uvést, že takové zařízení tedy nebude stálou provozovnou podniku pouze v momentu, kdy půjde o přípravnou a pomocnou činnost takového podniku, tj. tedy v momentu, kdy v daném zařízení bude skladovat pouze a výlučně zboží, které mu patří, tj. tedy za situace, kdy daná činnost není vykonávána pro další subjekty.

MF souhlasí, že i v dané souvislosti platí, že není rozhodující, zda dané zařízení podnik vlastní, či zda je mu pronajatý apod. Nicméně je třeba uvést, že právě zařízení „provozované logistickým operátorem“ ke vzniku stálé provozovny ve vztahu k tomuto operátorovi zcela jistě povede.

Nemůže být pochyb o tom, že pracovníci podniku, kteří se podílejí na činnosti podniku, která pro podnik nezakládá vznik stálé provozovny, nepracují ve stálé provozovně, což samozřejmě může, ale nemusí mít vliv na zdaňování jejich příjmů ve státě zdroje, tj. ve státě, kde závislou činnost pro podnik vykonávají.

Pokud jde o činnosti spojené s činnostmi přípravného a pomocného charakteru, jde o kombinaci činností, kdy se tedy v každém konkrétním případě musí řešit otázka, zda i tyto spojené činnosti jsou ještě činnostmi přípravného a pomocného charakteru. Pokud ano, není sporu o tom, že stálá provozovna nevzniká, pokud by však některá z těchto činností již pomocného a přípravného charakteru nebyla, je zřejmé, že vzniká stálá provozovna, a to ve vztahu ke všem činnostem, které jsou v rámci daného místa podnikem vykonávány (viz uváděný příklad týkající se třídění, balení atd., který jednoznačně přesahuje pouhé uskladnění či dodání a který by mohl naplňovat znaky stálé provozovny, pokud by se uvedené činnosti jevily jako hlavní náplň činnosti podniku).

MF souhlasí s uvedenými příklady, které pod dané ustanovení nespadají.

Pokud znění konkrétní daňové smlouvy postrádá v písm. a) či b) odst. 4 čl. 5 termín „dodání“, MF nesouhlasí s uvedeným závěrem, že se předmětná výjimka neuplatní. V takovém případě totiž nadále platí, že pokud se bude jednat o pomocnou a přípravnou činnost podniku, uplatní se písm. e) odst. 4 čl. 5 smlouvy. To samé lze analogicky uvést v kontextu „příležitostného dodání“.

Ad. 4. ZÁSoba ZA ÚČELEM ZPRACOVÁNÍ JINÝM PODNIKEM

Udržování takovéto zásoby zboží, která je na nějakém konkrétním místě umístěna a kterou ve prospěch podniku zpracovává jiný podnik, je jednou z činností, které nevedou ke vzniku stálé provozovny, neboť je přímo definována jako činnost pomocného a přípravného charakteru.

Ad. 5. NÁKUP ZBOŽÍ NEBO SHROMAŽĎOVÁNÍ INFORMACÍ PRO PODNIK

MF nesouhlasí s příklady uvedenými v příspěvku, u kterých předkladatel má za to, že jsou daným ustanovením pokryty, protože pokud jsou to hlavní činnosti podniku provozované bezprostředně za účelem dosažení zisku, nemohou být tímto ustanovením pokryty (to samozřejmě platí i pro ad 3.). Vyplývá to ostatně i z komentáře ke Vzorové smlouvě OECD.

Je však třeba podotknout, že je velmi obtížné si představit, že by hlavní činností podniku bylo pro sebe sama nakupování zboží či shromažďování informací, čímž je v podstatě vyloučena situace, že dané činnosti jsou vykonávány jako hlavní činnosti podniku provozované bezprostředně za účelem dosažení zisku.

Platí, že

(i) uvedený sklad není zcela jednoznačně udržován pouze za účelem nákupu zboží pro podnik, tudíž se dané ustanovení nemůže použít, do úvahy tak přichází uplatnění písm. f),

(ii) všichni pracovníci pracující v trvalém místě k výkonu činnosti, které je udržováno výlučně za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací nepracují ve stále provozovně,

(iii) činnosti zástupce, které jsou omezeny na činnosti uvedené v odst. 4, nezakládají za splnění všech podmínek, vznik stále provozovny pro podnik (viz odst. 5 čl. 5), pokud by v rámci trvalého místa k výkonu činnosti působili jak nákupčí, tak prodejci, jednalo by se o stálou provozovnu, kdy by se ve vztahu k různým činnostem různě přisuzovali, resp. nepřisuzovali zisky (viz čl. 7 smluv),

(iv) viz ad (ii),

(v) existence zařízení pro výzkum veřejného mínění samozřejmě vede ke vzniku stále provozovny pro podnik, který se výzkumy veřejného mínění zabývá.

MF souhlasí s uvedenými příklady, které nejsou pod dané ustanovení zahrnuty, i když u bodu (vii) nelze za určitých okolností vyloučit pomocný a přípravný charakter činnosti.

Ad. 6. ČINNOSTI PŘÍPRAVNÉHO NEBO POMOCNÉHO CHARAKTERU

Dané ustanovení potvrzuje, že výše uvedenými ustanoveními odst. 4 jsou pokryty pouze činnosti podniku, které mají pomocný a přípravný charakter ve vztahu k jeho činnosti.

Jak je již výše uvedeno, není možné tuto problematiku řešit obecně (navíc zadání příkladů není v daném kontextu dostatečné) a uvést, že např. „vykonávání reklamy“ je takovou činností přípravného a pomocného charakteru rovněž obecně nelze, protože u podniku, který se zabývá reklamou (reklamní agentura apod.) tomu tak zkrátka není, s výjimkou situace, kdyby si takový podnik dělal reklamu jen sám pro sebe.

Avšak je třeba jednoznačně uvést, že např. zaškolování zaměstnanců druhého podniku nemůže být nikdy chápáno jako činnost přípravného a pomocného charakteru podniku, který zaškolování provádí, a to ať se jedná o činnost významnou či nevýznamnou ve vztahu k poskytované licenci.

Ad. 7. KOMBINACE

MF souhlasí, viz i komentář ke Vzorové smlouvě OECD.

267/18.03.09 Daňové dopady změny právního důvodu pohledávky

Předkladatel: JUDr. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826

Úvod

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit daňové dopady při změně právního důvodu pohledávky.

Popis problému

V praxi dochází k případům, kdy se subjektivně nebo objektivně změní právní důvod určité pohledávky, popř. původní pohledávka je nahrazena pohledávkou novou. Přitom se však nezmění ekonomická podstata celé transakce, např. dodávka zboží nebo služeb za úplatu. V souvislosti s tím vzniká otázka, jaký má tato změna právního důvodu pohledávky u dodavatele (věřitele) vliv na zdanění původní resp. nové pohledávky z pohledu daně z příjmů podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“) a jaký je režim souvisejících daňových opravných položek vytvářených k pohledávce podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů („ZoR“).

Příklady situací, kdy objektivně nebo subjektivně dochází ke změně titulu k pohledávce, jsou uvedeny na následujících modelových situacích:

1. Bezdůvodné obohacení

Popis situace

Poplatník poskytne a vyfakturuje plnění, např. za zboží dodané na základě kupní smlouvy, a vyfakturovanou cenu zaúčtuje jako svůj výnos z prodaného zboží a příslušný zisk z této transakce následně zdaní.

Zákazník je následně v prodlení s placením dohodnuté kupní ceny a poplatník proto ve věci zaplacení příslušné pohledávky podá žalobu. Protože se poplatník řádně účastní vedeného soudního řízení, vytváří v souladu se ZoR daňové opravné položky postupně až do 100% rozvahové hodnoty nezaplacené pohledávky.

V průběhu soudního řízení však vyjde najevo, že uzavřená kupní smlouva je neplatná (např. smlouva byla uzavřena osobou bez jednatelského oprávnění nebo cena není určena dostatečně určitě). Proto soud v meritorním rozhodnutí určí, že uzavřená neplatná kupní smlouva není právním titulem pro zaplacení a namísto nároku z neplatné kupní smlouvy přizná poplatníkovi nárok na vrácení bezdůvodného obohacení včetně příslušenství. Toto vrácení může být provedeno buď ve formě vrácení původního plnění, nebo častěji ve formě náhrady v penězích.

V případě prisouzení peněžního nároku se nárok přiznaný soudem, který je určen např. na základě posudku soudem jmenovaného znalce, může lišit (a obvykle se liší) od ceny sjednané v původní (neplatné) kupní smlouvě. Mezi uskutečněním původní dodávky (a jejím zdaněním) a následným pravomocným rozhodnutím soudu ve věci může uplynout více zdaňovacích období (tzn., že může dojít k marnému uplynutí lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání podle § 41 ZSDP).

Právní rozbor

Z § 451 občanského zákoníku plyne, že nárok na vydání bezdůvodného obohacení vzniká v okamžiku získání majetkového prospěchu bez právního důvodu, tzn. ve výše uvedené situaci již v okamžiku plnění (tj. dodání zboží) na základě neplatné kupní smlouvy, kdy absolutní neplatnost existovala objektivně již od počátku, tzn. následné soudní rozhodnutí je pouze deklaratorní³⁴ (bez ohledu na to, kdy se strany subjektivně o této neplatnosti dozví).

Existence tohoto nároku není vázána na rozhodnutí soudu o existenci tohoto nároku (rozhodnutí soudu je svojí povahou deklaratorní, nikoliv konstitutivní) a soud v případném soudním řízení pouze autoritativně osvědčí existenci tohoto nároku a jeho výši.

V určitých případech však může být nejprve uzavřena platná smlouva a důvod pro její neplatnost může vzniknout až následně po uzavření platné smlouvy³⁵ (např. odstoupením od smlouvy s účinky ex tunc ve smyslu § 48 odst. 2 ObčZ).

Účetní souvislosti

Právní předpisy účetní vyjádření bezdůvodného obohacení výslovně neřeší. Podle názoru předkladatele by účtování daného příjmu mělo sledovat jeho právní titul. Proto by příjem vyplývající z nároku na vrácení bezdůvodného obohacení měl být součástí ostatních provozních příjmů ve smyslu § 27 vyhlášky č. 500/2002 Sb. O bezdůvodném obohacení nelze účtovat v rámci obchodní marže podle § 20 vyhlášky, popř. jako součást výkonů podle § 21 vyhlášky, neboť prodej zboží, výrobků nebo služeb je podmíněn existencí příslušného právního titulu, tj. v tomto případě platné kupní smlouvy (i když z ekonomického pohledu není mezi nárokem z kupní smlouvy a nárokem z bezdůvodného obohacení žádný rozdíl).

Pokud je o původní dodávce zboží, výrobků nebo služeb účtováno v rámci obchodní marže nebo výkonů, pak v okamžiku, kdy se účetní jednotka dozví, že k dodávce došlo na základě neexistujícího nebo neplatného právního titulu, je povinna provést opravu účtování podle § 35 zákona o účetnictví.

Protože však oprava je provedena pouze v rámci jednotlivých složek výnosů, nemá tato oprava vliv na výsledek hospodaření účetní jednotky, a to bez ohledu na to, kdy bude oprava provedena (tzn., zda v rámci běžného účetního období nebo až v dalších účetních obdobích, pokud účetní závěrka za běžné účetní období již byla schválena a opravu již nelze provést).

Daňové souvislosti

Podle § 23 odst. 2 písm. a) a § 23 odst. 10 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření určeného z účetnictví daňového poplatníka, pokud pro konkrétní položku ZDP nestanoví zvláštní daňový režim odlišný od účetního režimu.

³⁴ Jehlička, O., Švestka, J., Škárová, M. a kol. Občanský zákoník, Komentář. 6. vydání. Praha : C. H. Beck 2001, s. 675.

³⁵ Viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ČSSR R 26/1975

Ve vztahu k bezdůvodnému obohacení ZDP žádný zvláštní daňový režim nestanoví. Proto jsou příjmy z bezdůvodného obohacení součástí příjmů z jednotlivých právních důvodů (smlouva, náhrada škody, bezdůvodné obohacení, zánik bez právního nástupce, atd.).

Podle bodu 4 písm. d) pokynu MF D-300 k § 23 ZDP (který lze považovat za kodifikovanou správní praxi daňové správy – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Ans 1/2005-57) se pro zjištění základu daně uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je například v návaznosti na absolutní neplatnost právního úkonu datum, kdy měl neplatný právní úkon původně vzniknout (tj. uzavření smlouvy, která je následně posouzena jako neplatná od samotného počátku³⁶).

V souvislosti s touto situací vznikají následující otázky:

- 1.1 Je třeba na základě soudního rozhodnutí o neplatnosti kupní smlouvy od jejího počátku a o přiznání nároku z bezdůvodného obohacení provést odpis původní pohledávky z neplatné kupní smlouvy a zaúčtovat novou pohledávku z titulu bezdůvodného obohacení, která však věcně a časově souvisí s obdobím, kdy bylo příslušné plnění dodáno a nikoliv v období, kdy o nároku z bezdůvodného obohacení pravomocně rozhodl soud?
- 1.2 Je třeba podat dodatečné daňové přiznání na pohledávku z bezdůvodného obohacení za zdaňovací období, kdy nárok z bezdůvodného obohacení vznikl?
- 1.3 Má změna titulu pro pohledávku vliv na tvorbu, resp. rozpuštění dosud vytvořených daňových opravných položek?

Názor předkladatele:

Předmětem daně z příjmu jsou ve smyslu § 18 odst. 1 ZDP všechny příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem bez ohledu na právní důvod těchto příjmů, pokud výslovně ZDP s určitým právním titulem pro pohledávku nespojuje vynětí ze zdanění, osvobození od daně nebo zvláštní podmínky zdanění (např. zdanění až na základě uhrazení pohledávky u pohledávek z titulu smluvních sankcí).

Pokud soud v nalézacím řízení pravomocně určí, že titulem pro pohledávku dodavatele zboží není neplatná kupní smlouva, ale nárok na vrácení bezdůvodného obohacení (tzn. dojde k subjektivní změně právního důvodu k pohledávce), pak se na ekonomické podstatě celé transakce nic nemění (za předkládám, že původní plnění již nelze vrátit, a předmětem nároku je finanční vyrovnání ve smyslu § 458 odst. 1 OZ). To znamená, že změna právního důvodu (pokud nejde o kvalifikovaný důvod - § 2 odst. 2 ZoR) nemá vliv na zdanění pohledávky, kterou dodavatel původně v dobré víře zaúčtoval jako pohledávku z prodaného zboží a následně na základě rozhodnutí soudu zjistí, že šlo o pohledávku z bezdůvodného obohacení.

Jestliže soud rozhodne, že nárok z bezdůvodného obohacení je nižší než původní (zdaněná) pohledávka z kupní smlouvy, pak o tento rozdíl sníží poplatník své zdanitelné výnosy ve zdaňovacím období, kdy o neexistenci této části nároku pravomocně rozhodne soud. Pokud nárok z bezdůvodného obohacení bude vyšší než původní (zdaněná) pohledávky, pak analogicky tento rozdíl bude zdanitelným příjmem dodavatele, a to ve zdaňovacím období,

³⁶ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu, čj. 4 Afs 24/2004 – 95.

kdy o tomto nároku pravomocně rozhodne soud a kdy také bude poplatníkem zaúčtována do jeho výnosů³⁷.

I když je tímto postupem narušena věcná a časová souvislost vzniku příjmu a jeho zdanění, nelze po poplatníkovi spravedlivě žádat zdanění příjmu, kterého si nemohl být vědom ani při nejlepší vůli a který byl autoritativně zjištěn až následně v nalézacím soudním řízení. V tomto případě by nebylo možné vytvořit ani daňově relevantní dohadnou položku na kladný rozdíl mezi přiznaným nárokem z bezdůvodného obohacení a původním příjmem z (neplatné) kupní smlouvy, neboť v okamžiku vzniku pohledávky nebyla jistá jak její výše, tak i její existence³⁸.

Podmínkou pro tento postup je, že poplatník je v dobré víře³⁹ ohledně platnosti sporné smlouvy, jejíž neplatnost následně deklaruje soud. To znamená, že poplatník ani při náležité péči nemohl s dostatečnou jistotou seznat, že jde o neplatnou smlouvu a že hodnota plnění se může lišit od neplatně sjednané ceny. V takovém případě odpovídá principu legitimní očekávání poplatníka⁴⁰, že předmětem zdanění jsou pouze ty příjmy, kterých si poplatník mohl a měl být vědom při zachování řádné péče a s přihlédnutím ke všem relevantním okolnostem konkrétního případu.

Co se týče režimu daňových opravných položek, předkladatel je toho názoru, že rozhodnutí soudu o změně titulu k pohledávce (z kupní smlouvy na bezdůvodné obohacení), ke které byly tvořeny v minulosti opravné položky, nemá na existenci těchto opravných položek vliv, neboť pohledávky z bezdůvodného obohacení nejsou kvalifikovány v § 2 odst. 2 ZoR jako pohledávky, ke kterým daňové opravné položky nelze tvořit. Navíc rozhodnutí soudu, ze kterého vyplývá změna právního titulu k pohledávce, má deklaratorní povahu, tzn., že i když subjektivně ke změně titulu dojde až v okamžiku nabytí právní moci soudního rozhodnutí, objektivně jde už od počátku o pohledávku z titulu vrácení bezdůvodného obohacení (a nikoliv z titulu kupní smlouvy).

Pokud dodavatel tvořil z důvodu nezaplacené kupní ceny po lhůtě splatnosti daňové opravné položky v souladu se ZoR, nemá rozhodnutí soudu, kterým dojde k překvalifikaci na pohledávku z bezdůvodného obohacení, vliv na oprávněnost tvorby opravných položek v minulosti. Pokud soud rozhodne, že nárok z bezdůvodného obohacení poplatníka je nižší než původní nárok z neplatné kupní smlouvy, pak poplatník má povinnost na základě soudního rozhodnutí rozpustit příslušné opravné položky k této neexistující části pohledávky, a to ve zdaňovacím období, kdy soud pravomocně rozhodne o výši nároku, a současně o soudem nepřiznanou část sníží své zdanitelné výnosy.

2. Smlouva o narovnání

Daňové dopady smlouvy o narovnání byly již řešeny v příspěvku Ing. Petra Tomana⁴¹, který však předmětnou otázku řešil pouze ve vztahu k závazku na straně dlužníka v případě, kdy dochází k nahrazení původního sporného nebo pochybného závazku závazkem novým.

³⁷ Viz rozsudek Nejvyššího správního, čj. 2 Afs 17/2004 – 92.

³⁸ Tento přístup odpovídá i bodu 4 písm. a) komentáře pokynu D-300 k 23, podle kterého se pro zjištění základu daně uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je např. v návaznosti na vydané rozhodnutí soudu datum nabytí právní moci tohoto rozhodnutí.

³⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 15/2008-100, rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 108/2007-78,

⁴⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 68/2007-366 včetně zde citované judikatury Ústavního soudu

⁴¹ Příspěvek KV KDP ČR a MF ČR č. 05/26.01.05 – Daňové aspekty dohody o narovnání.

Předchozí příspěvek se však nezabýval dopadem dohody o narovnání na tvorbu a existenci souvisejících daňových opravných položek na straně věřitele.

Účetní zachycení

Účetní předpisy pro podnikatele dopady dohody o narovnání výslovně neřeší. Podle názoru předkladatele však dohoda o narovnání neznámá povinnost účetní jednotky provést opravu v účetnictví v případě, kdy původní sporná nebo pochybná pohledávka je ve smyslu § 585 občanského zákoníku nahrazena novou pohledávkou ve stejné výši.⁴² Dohoda o narovnání totiž nemůže vystupovat sama o sobě, ale vztahuje se k předchozím sporným nebo pochybným právům (příčemž jejím účelem není zjistit, jak se věci skutečně mají a zda původní závazky jsou platné)⁴³.

Názor předkladatele

Podle názoru předkladatele má být na straně věřitele postupováno analogicky jako na straně dlužníka. To znamená, že výnosy ze sporných nebo pochybných pohledávek, které byly při jejich vzniku zdaněny, nejsou následnou dohodou o narovnání dotčeny. Nová pohledávka, která nahradila původní pohledávku, nadále nese daňový režim původní pohledávky, pokud jde o její věcnou a časovou souvislost s původním zdaňovacím obdobím.

Pouze pokud se liší výše původní sporné nebo pochybné pohledávky a výše nové pohledávky vyplývající z dohody o narovnání, pak tento rozdíl je účetním a daňovým případem ve zdaňovacím období, kdy nabyla účinnost smlouva o narovnání. Tento názor vychází z pokynu MF D-300 k § 23 ZDP bod 4 písm. h), podle kterého se pro zjištění základu daně uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je v návaznosti na dohodu o narovnání datum účinnosti dohody o narovnání nebo jiné obdobné smlouvy nebo dohody.

Pokud strany nebudou z objektivních důvodů v letech, kterých se bude dohoda o narovnání týkat, z důvodu opatrnosti účtovat o dohadných položkách (např. z důvodu problematické existence nedořešených vlastnických vztahů z titulu restitučních nároků, kdy v praxi dochází k uzavření případů často až po mnoha letech) pak v roce účinnosti dohody o narovnání provedou v účetnictví opravu účetních zápisů se zahrnutím v dohodě o narovnání sjednaných částek do nákladů a výnosů v souladu s ČÚS č. 19, popř. provedou opravu účetnictví proti výsledku minulých období. V souladu s pokynem D-300 daňový náklad, resp. výnos vzniká ke dni účinnosti dohody o narovnání.

Co se týká daňových opravných položek, nemá uzavření dohody o narovnání na tyto opravné položky žádný vliv, pokud ve smlouvě o narovnání není jinak upravena původní lhůta splatnosti sporných nebo pochybných pohledávek. To znamená, že pouze na základě dohody o narovnání není třeba původní opravné položky rozpouštět a začít tvořit nové opravné položky podle ZoR (tzn. po uzavření smlouvy o narovnání čekat alespoň 6 měsíců), byť došlo ke změně titulu této pohledávky⁴⁴.

⁴² Pokud by se výše původní pohledávky podle kupní smlouvy a nové pohledávky podle smlouvy o narovnání změnila, pak tento rozdíl by byl zaúčtován ve prospěch ostatních provozních výnosů, resp. na vrub ostatních provozních nákladů.

⁴³ Jehlička, O., Švestka, J., Škárová, M. a kol. Občanský zákoník, Komentář. 6. vydání. Praha : C. H. Beck 2001, s. 912.

⁴⁴ Vliv na původní lhůtu splatnosti nemá, pokud je ve smlouvě o narovnání pouze určena náhradní lhůta k plnění, po jejímž marném uplynutí věřitel podá na dlužníka žalobu na plnění.

3. Zpětná účinnost smlouvy

Poplatník začne fakticky užívat nemovitost (např. od 1. 9. 2008) s tím, že si podmínky nájmu dohodne s vlastníkem nemovitosti v písemné smlouvě až následně. Po určité době (např. k 1. 9. 2009) uzavřou strany písemnou nájemní smlouvu se zpětnou účinností od 1. 9. 2008 včetně určení nájemného za užívání předmětné nemovitosti⁴⁵.

Protože k 31. 12. 2008 nebyla ještě známa přesná výše nájemného, nemohli uživatel (nájemce) ani vlastník nemovitosti zaúčtovat příslušný náklad, resp. výnos z nájemného do svých daňových nákladů, resp. zdanitelných výnosů, popř. mohli toto nájemné zaúčtovat pouze na základě kvalifikovaného odhadu formou dohadné položky.

Pokud by nájemní smlouva uzavřena nebyla, došlo by na straně vlastníka k plnění bez právního důvodu a vzniknul by mu vůči uživateli (nájemci) nárok na vrácení bezdůvodného obohacení v penězích ve výši obvyklého nájemného. Následným uzavřením smlouvy však bude tato smlouva právním důvodem pro tento závazek za celou dobu užívání.

Názor předkladatele

Domnívám se, že následné uzavření smlouvy se zpětnou účinností nemá vliv na daňový režim již dříve zaúčtované pohledávky resp. závazku z platného právního vztahu s účinky ex tunc. Na tento závazek, resp. pohledávku se od počátku bude hledět jako na pohledávku, resp. závazek z následně uzavřené smlouvy.

To ve výše uvedeném případě znamená, že pokud strany budou již od 1. 9. 2008 účtovat na základě kvalifikovaného odhadu o výnosu, resp. nákladu z nájemného, pak uzavření smlouvy s platností od 1. 9. 2009 a účinností od 1. 9. 2008 nebude mít vliv na již dříve uplatněné zdanitelné výnosy, resp. daňově uznatelné náklady.

Pokud by vznikl rozdíl mezi odhadnutým nájemným a nájemným následně dohodnutým ve smlouvě, pak by šlo o účetní a daňový případ roku 2009, tj. období, kdy nastala platnost smlouvy (bez ohledu na to, kdy nastala účinnost smlouvy).

Pokud si strany ústně dohodnou výši nájemného a jeho splatnost, pak v případě prodlení na straně uživatele může vlastník (pronajimatel) začít tvořit opravné položky podle ZoR. Na překážku tvorby opravné položky není, že v okamžiku tvorby opravné položky neexistuje platná nájemní smlouva (z důvodu nedostatku formy) a tato platná nájemní smlouva je uzavřena až následně se zpětnou účinností.

Závěr

Předkladatel navrhuje, aby ministerstvo financí potvrdilo výše uvedené závěry.

Stanovisko Ministerstva financí:

Obecně lze konstatovat, že pro možnost tvorby daňově uznatelných opravných položek (dále jen "OP") k pohledávkám je rozhodující splnění podmínek stanovených zákonem č. 593/192 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen "ZoR").

⁴⁵ Možnost zpětné účinnosti soukromoprávních smluv judikoval Nejvyšší soud ČR ve svém rozhodnutí 28 Cdo 3033/2005 z 22. srpna 2007.

V ZoR můžeme identifikovat čtyři “okruhy” podmínek pro možnost zahájení tvorby OP:

1. podmínky, které musí být splněny při vzniku pohledávky,
2. tituly vzniku pohledávky, u kterých nelze k pohledávce vytvářet OP,
3. podmínky časové a
4. podmínky soudního řešení pohledávky.

Třetí ani čtvrtý okruh podmínek nejsou pro tento příspěvek relevantní.

První dva okruhy stanovují podmínky, které musí splněny při vzniku pohledávky.

Pro využití možnosti tvorby OP musí daná pohledávka vždy splňovat všechny podmínky stanovené ZoR, tzn. jak podmínky při vzniku pohledávky, tak i další dva okruhy, tj. podmínku soudního řešení pohledávky či časový test, pokud jsou pro možnost tvorby OP tímto zákonem vyžadovány.

Pouhá změna titulu vzniku pohledávky tedy nemá na možnost tvorby OP k pohledávce žádný vliv pouze za předpokladu, že se nejedná o takový titul, ke kterému nelze podle ZoR vytvářet OP nebo neznamena porušení dalších podmínek stanovených ZoR.

Každý případ je však třeba posuzovat individuálně a jednoznačné univerzální řešení nelze stanovit.

DPH

Příspěvek 260/18.03.09 – MF předkládá stanovisko

260/18.03.09 Vložení nepeněžitého vkladu ve světle novely zákona o DPH č. 302/2008 Sb.

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

V souvislosti s novelou zákona o DPH č. 302/2008 Sb. nabývají na významu vymezení některých termínů, které nejsou v ZDPH blížeji specifikovány a jejichž vymezení může mít významný vliv na ekonomické aktivity plátce. Vzhledem ke způsobu vymezení data uskutečnění zdanitelného plnění u převodu nemovitostí a v důsledku dlouhých lhůt pro zápis do katastru nemovitostí se tyto termíny týkají především této oblasti. Předmětem tohoto příspěvku je znovuotevření a sjednocení výkladu § 13 odst. 4 písm. f), § 14 odst. 3 písm. f) ZDPH. Velice aktuální se ukazují především případy zvýšení základního kapitálu nepeněžitým vkladem, kterým je věnován tento příspěvek.

1. Právní rámec

V souladu s § 13 odst. 4 písm. f) a § 14 odst. 3 písm. f) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 302/2008 Sb., se za dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu, resp. za poskytnutí služby za úplatu považuje vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě ve hmotném, resp. nehmotném majetku, pokud vkladatel při nabytí majetku nebo u jeho části uplatnil odpočet daně, s výjimkou vložení hmotného majetku, který je součástí vkladu podniku nebo jeho části, tvořící organizační složku podniku.

Na rozdíl od znění ZDPH platného do 31. prosince 2008 se tedy jedná o dodání zboží či vklad nemovitosti za úplatu, resp. za poskytnutí služby za úplatu nehledě na fakt, zda je nabyvatel (osoba, do které je vklad vložen) plátcem či nikoliv.

Vzhledem k dlouhým lhůtám mezi podáním návrhu na zápis do katastru nemovitostí a doručení listiny, ve které je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí, se mnozí plátcí dostali do situace, kdy celý proces vložení majetkového vkladu byl proveden v roce 2008 (počínaje např. rozhodnutím valné hromady o zvýšení základního kapitálu, po zapsání zvýšení základního kapitálu v obchodním rejstříku a podání návrhu na zápis do katastru nemovitostí), avšak plátcí nebylo doručena do konce roku 2008 listina, ve které je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí.

Jsou mi samozřejmě známy závěry Koordinačního výboru k příspěvku Ing. Radka Lančíka z listopadu 2004, kde Ministerstvo financí konstatovalo, že „Podle § 21 odst. 5 písm. f) a odst. 3 písm. a) zák. č. 235/2004 Sb. při vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě ve formě nemovitostí dochází k uskutečnění zdanitelného plnění dnem doručení listiny s vyznačením právních účinků vkladu do katastru nemovitostí. Je-li příjemce majetkového vkladu v nepeněžitě podobě ve formě nemovitosti plátcem DPH ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, nepovažuje se tento vklad za zdanitelné plnění“.

Z výše uvedeného závěru (nutno podotknout, že nebyl podložen žádnou další analýzou) lze dovodit, že rozhodujícím okamžikem v roce 2008 pro určení, zda se jedná o dodání zboží či převod nemovitostí za úplatu, resp. za poskytnutí služby za úplatu či nikoliv, je až okamžik doručení listiny, ve které je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí. Takový výklad daného ustanovení, který nepovažuji za správný, by pro plátce znamenal právní nejistotu, zda uskuteční zdanitelné plnění či nikoliv (se všemi právy a povinnostmi z toho plynoucími jako je přiznání daně, úprava původně uplatněného odpočtu daně, apod.).

Závěr uvedený ve výše zmíněném příspěvku považuji (a to i nehledě na specifickou situaci, která vznikla přijetím zákona č. 302/2008 Sb.) za nesprávný a níže uvádím své argumenty:

- Paragraf 21, na který se odkazuje stanovisko MF, představuje ve své podstatě právní fikci, která vymezuje pouze okamžik, kdy je dodání zboží či převod nemovitostí nebo poskytnutí služby považováno za uskutečněné pro účely vzniku povinnosti přiznat daň. Nedefinuje tak okamžik, kdy je zboží či nemovitost opravdu dodáno, ani okamžik, kdy je služba skutečně poskytnuta, přičemž se tyto okamžiky v praxi často výrazně liší.
- Této interpretaci odpovídá i čl. 62 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „**směrnice**“), který stanoví, že *pro účely této směrnice se rozumí „uskutečněním zdanitelného plnění“ situace, při níž se naplní právní podmínky pro vznik daňové povinnosti*. Jak tedy vyplývá i z textu směrnice, datum uskutečnění zdanitelného plnění je ve směrnici a potažmo v ZDPH vymezen ze zcela jasných a daných důvodů, a to pro účely vymezení okamžiku vzniku daňové povinnosti, a nikoliv s cílem stanovit, kdy bylo zboží dodáno či služba poskytnuta.
- Nelze tedy tvrdit, že § 21 ZDPH by měl být použit pro určení např. právě okamžiku, ke kterému by měl být posuzován „stav“ nabyvatele pro účely předmětných ustanovení § 13 a § 14 ZDPH. Aplikace § 21 ZDPH by, mimo jiné, např. v případě vkladu souboru majetku, který nepředstavuje vklad podniku ani jeho části vedla k situaci, kdy by „stav“ nabyvatele musel být v souladu s § 21 odst. 7 písm. f) posuzován k jinému datu při vkladu zboží a k jinému datu při vkladu nemovitosti, přičemž mezi těmito okamžiky může nastat až několika měsíční prodleva a tento postup znamená pro plátce plnění, o jehož režimu se rozhodne až v budoucnosti, což ho staví do právní nejistoty.
- Ve výše uvedeném případě by rovněž došlo k situaci, kdy by nabyvatel ve vztahu k vložení hmotného majetku, který není nemovitostí, nebyl ještě plátcem, a ve vztahu k vložení nemovitosti by již plátcem byl, jelikož by se v mezidobí zaregistroval k DPH. To by vedlo k výsledku, kdy by jedno plnění (vložení souboru hmotného majetku) uskutečněné za stejných podmínek pro jednu osobu muselo být posuzováno rozdílnými způsoby, což je v rozporu s ustálenou judikaturou Evropského soudního dvora.

Předmětná ustanovení § 13 a § 14 hovoří o „*vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě*“ ve hmotném či nehmotném majetku „*osobě, která není plátcem*“. Podmínku, zda je nabyvatel plátcem daně či nikoliv je nutno posuzovat k okamžiku vložení majetkového vkladu a nikoliv k okamžiku vzniku daňové povinnosti. Samotná ustanovení § 13 odst. 4 a § 14 odst. 3 ZDPH jsou rovněž právní fikcí, kdy zde uvedená plnění jsou považována za dodání zboží či převod nemovitosti za úplatu, resp. za poskytnutí služby za úplatu. Jedná se tedy o situace, u kterých ZDPH stanoví, že se ně hledí jako na dodání zboží či převod nemovitosti za úplatu, resp. na poskytnutí služby za úplatu.

Je zcela evidentní, že daná ustanovení se týkají vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě jako takového, a nikoliv dodání jednotlivého hmotného či nehmotného majetku. Při stanovení okamžiku, ke kterému by měl být posuzován „stav“ nabyvatele, je tak nutno najít okamžik, kdy lze označit nepeněžitý vklad za vložený.

Vložení majetkového vkladu je samozřejmě relativně dlouhý proces počínaje např. rozhodnutím valné hromady o zvýšení základního kapitálu nepeněžitým vkladem přes „splacení“ vkladu až po zapsání zvýšení základního kapitálu v obchodním rejstříku a podání návrhu na zápis do katastru nemovitostí.

Vklady jsou řešeny obchodním zákoníkem a předmětná ustanovení je nutno využít i pro výklad pojmu „vložení“. Vycházejí z obchodního zákoníku jsem toho názoru, že poprvé v případě zvýšení základního kapitálu nepeněžitým vkladem lze o uskutečněném vložení nepeněžitěho vkladu hovořit ke dni zápisu zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku. K tomuto okamžiku:

- daný majetek byl „předán“ nabyvateli
- v případě nemovitosti bylo předáno i prohlášení, v případě např. know-how byla předána dokumentace apod.
- nepeněžitý vklad je považován za splacený
- nastaly účinky zvýšení základního kapitálu

Proto by se posuzování „stavu“ vkladatele mělo vázat na okamžik zápisu zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku a nikoliv na den vrácení listiny z katastru nemovitostí se zapsáním účinku vkladu.

Alternativní řešení

Vzhledem k doposud existujícímu závěru Koordinačního výboru by alternativním řešením, i když ne zcela systematickým, které by však odstranilo právní nejistotu plátců související se změnou ustanovení § 13 odst. 4 písm. f) a § 14 odst. 3 písm. f) ZDPH k 1. lednu 2009, mohla být aplikace čl. 1 Přejídných ustanovení na vklady v nepeněžitě podobě, u kterých došlo k zápisu zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku do 31. prosince 2008. U těchto vkladů by se tak v souladu s čl. 1 Přejídných ustanovení jednalo o dodání zboží či převod nemovitosti za úplatu, resp. za poskytnutí služby za úplatu pouze v případě, že by nabyvatel nebyl plátcem daně.

Závěr

Podmínka, zda je nabyvatel plátcem či nikoliv, musí být posuzována k okamžiku zápisu zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku. Vzhledem k existujícím závěrům výše uvedeného Koordinačního výboru by neměl být napadán postup plátců, kteří se těmito závěry řídili.

Alternativním řešením je aplikace čl. 1 Přejídných ustanovení na vklady v nepeněžitě podobě, u kterých došlo k zápisu zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku do 31. prosince 2008. U těchto vkladů by se v souladu s čl. 1 Přejídných ustanovení jednalo o dodání zboží či převod nemovitosti za úplatu, resp. za poskytnutí služby za úplatu pouze v případě, že by nabyvatel nebyl plátcem daně.

Stanovisko Ministerstva financí:

MF souhlasí s návrhem závěru předkladatele, že podmínka, zda je nabyvatel plátcem či nikoliv, musí být posuzována k okamžiku zápisu zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku. Bod 1 přechodných ustanovení nelze dle názoru MF použít, protože jej nelze použít v případech, kdy povinnost přiznat daň nevzniká ve zdaňovacím období před účinností zákona (novely).

261/18.03.09 Daň z přidané hodnoty v případě poskytování pitné vody a ochranných nápojů zaměstnancům na pracovišti

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, číslo osvědčení 3353

Cílem tohoto materiálu je sjednocení přístupu k uplatnění daně z přidané hodnoty při poskytnutí pitné vody a ochranných nápojů zaměstnancům na pracovišti a odstranění možné nejasnosti v souvislosti s úpravou dané problematiky. Příspěvek tak navazuje na uzavřený příspěvek č. 172/21.02.07 „Problémy při poskytování pitné vody a stravování zaměstnancům“, který se uvedenou problematikou zabýval v kontextu daní z příjmů fyzických a právnických osob.

Pitnou vodu a ochranné nápoje bude poskytovat plátce v rámci jeho hlavní ekonomické činnosti, u které má plný nárok na odpočet DPH.

1. Česká legislativa

Ustanovením § 53 Nařízení vlády č. 361/2007 Sb. (dále jen „Nařízení“) je zaměstnavateli stanovena povinnost zásobovat pracoviště pitnou vodou v množství postačujícím pro pokrytí potřeby pití zaměstnanců. Definice pitné vody vychází z ustanovení § 3 odst. 1 zákona č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví, ve znění pozdějších předpisů (nesmí se jednat o ochucenou nebo dosycenou vodu).

Ustanovením § 8 Nařízení je stanovena zaměstnavateli povinnost poskytovat za předepsaných podmínek ochranné nápoje definované v daném ustanovení. Jako ochranný nápoj může sloužit jakýkoliv nealkoholický nápoj (nejenom pitná voda) včetně nízkoalkoholického piva.

Podle ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) je předmětem DPH dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku.

Za dodání zboží za úplatu se podle ustanovení § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH považuje také použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce. Ustanovení § 13 odst. 5 zákona o DPH dále specifikuje, že použitím hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností se rozumí trvalé použití obchodního majetku plátcem pro jeho osobní spotřebu nebo spotřebu jeho zaměstnanců, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně.

Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

Podle ustanovení § 72 odst. 2 zákona o DPH má plátce nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování

- a) zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost priznat daň na výstupu,
- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně,

- c) plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud u těchto přijatých zdanitelných plnění by plátce měl nárok na odpočet daně, pokud by se zdanitelná plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, nebo
- d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j) a l) až u) a v § 55 zákona o DPH pro zahraniční osobu, která neuskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží,
- e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 a v § 14 odst. 5 písm. a) až d) zákona o DPH.

2. Daně z příjmů - shrnutí

V rámci projednávání výše uvedeného příspěvku č. 172/21.02.07 bylo Ministerstvem financí ČR potvrzeno, že naplněním základních povinností zaměstnavatele je jakákoli forma zajištění pitné vody na pracovišti, tj. včetně nákupu balené pitné vody v PET lahvích nebo různých barelech. Náklady na pořízení pitné vody jsou pak daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele.

Stejně tak je základní povinností zaměstnavatele poskytnutí ochranných nápojů k ochraně zdraví před účinky zátěže teplem nebo chladem a náklady vynaložené na pořízení ochranných nápojů jsou daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele.

Poskytnutí pitné vody a ochranných nápojů není předmětem daně z příjmů zaměstnance dle § 6 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

3. Uplatnění DPH

Ze struktury zákona o DPH a i z textu samotného ustanovení § 13 odst. 5 zákona o DPH vyplývá, že daně ustanovení má specifikovat případy použití obchodního majetku, které se nepovažují za použití v rámci ekonomické činnosti plátce.

Poskytnutí pitné vody a ochranných nápojů představuje povinnost zaměstnavatele, která mu je uložena českými právními předpisy. Jedná se o splnění základních povinností zaměstnavatele, bez kterého by nemohla být jeho ekonomická činnost vůbec vykonávána. Dle názoru předkladatele poskytnutí pitné vody a ochranných nápojů zaměstnancům přímo souvisí s ekonomickou činností plátce / zaměstnavatele a jejich poskytnutí nelze považovat za soukromou spotřebu zaměstnance, ale spíše za „vnitropodnikovou“ spotřebu plátce.

V uvedeném případě docházíme k závěru, že poskytnutí pitné vody a ochranných nápojů není trvalým poskytnutím obchodního majetku pro soukromou spotřebu zaměstnance, a proto plátce není povinen uplatnit při jejich poskytnutí DPH, i když při jejich pořízení uplatnil nárok na odpočet DPH.

Výše uvedený názor také odpovídá přístupu Evropského soudního dvora („ESD“) k dané problematice (nicméně v oblasti služeb), který byl vyjádřen v rozsudku C-371/07 Danfoss A/S, AstraZeneca A/S (body 58, 62, 65).

4. Nárok na odpočet DPH

Poskytnutí pitné vody a ochranných nápojů zaměstnancům představuje základní povinnost zaměstnavatele. V případě nesplnění této povinnosti by plátce nemohl vykonávat svou ekonomickou činnost. Z této skutečnosti je zřejmé, že zdanitelná plnění přijatá

zaměstnavatelem, která poskytuje zaměstnancům v souladu s Nařízením, jsou zaměstnavatelem použita pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH.

Daná přijatá zdanitelná plnění však nesouvisí se žádným konkrétním uskutečněným plněním podle § 72 odst. 2 zákona o DPH.

Dle ustálené judikatury ESD lze nárokovat DPH na vstupu i u přijatých zdanitelných plnění, která nemají přímou souvislost s konkrétním zdanitelným plněním plátce na výstupu, mají však přímou souvislost s ekonomickou činností plátce jako celkem. Dle ESD⁴⁶ tato přijatá zdanitelná plnění lze nárokovat v poměrné výši v rozsahu v jakém plátce uskutečňuje plnění na výstupu s nárokem na odpočet v porovnání s plněními, u kterých nemá nárok na odpočet.

Docházíme k závěru, že při nákupu vody a ochranných nápojů za výše uvedených podmínek plátce vykáže přijatá zdanitelná plnění jako plnění krácená. Plátce má v tomto případě nárok na odpočet DPH na vstupu stanovený za použití koeficientu vypočteného dle § 76 zákona o DPH.

5. Návrh závěru

Na spotřebu ochranných nápojů a pitné vody zaměstnanci na pracovišti by s ohledem na výše uvedené skutečnosti mělo být nahlíženo jako na „vnitropodnikovou spotřebu“, která souvisí s ekonomickou činností plátce. Poskytnutí balené pitné vody a ochranných nápojů pro pokrytí potřeby zaměstnanců na pracovišti tak není z pohledu zákona o DPH předmětem daně a povinnost odvést související DPH na výstupu plátcí nevzniká.

Plátce má částečný nárok na odpočet DPH u souvisejících vstupů. Výše nároku na odpočet DPH na vstupu musí být stanovena za použití koeficientu vypočteného dle § 76 zákona o DPH.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas s návrhem závěrů předkladatele uvedeným v prvním odstavci části 5. Návrh závěru. Není zcela jasné, proč je ve druhém odstavci uveden text "Plátce má částečný nárok na odpočet DPH u souvisejících vstupů. Výše nároku na odpočet DPH na vstupu musí být stanovena za použití koeficientu vypočteného dle § 76 zákona o DPH.". Pokud plátce, který uskutečňuje jak plnění s nárokem na odpočet daně, tak plnění bez nároku na odpočet daně, je obecně povinen krátit nárok na odpočet daně koeficientem podle § 76, ale není zcela zřejmé, proč je tento závěr navržen, když vyplývá pro konkrétní plátce ze zákona o DPH.

⁴⁶ Např. rozsudek Evropského soudního dvora C-16/00 CIBO Participations SA (bod 27, 31, 35).

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 273/20.04.09 – MF předkládá stanovisko

273/20.04.09 Problematika nízké kapitalizace ve světle novely zákona o daních z příjmů zákonem č. 87/2009 Sb.

Předkládají: Mgr. Ing. Radek Halíček, advokát

Ing. Jana Svobodová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3852

1 Úvod – výchozí situace

Cílem tohoto příspěvku je přispět ke sjednocení výkladu novelizovaného znění pravidel daňové uznatelnosti úroků a ostatních finančních nákladů (dále také „pravidla nízké kapitalizace“) obsažených v příslušných ustanoveních zákona o daních z příjmů („ZDP“) ve znění zákona č. 87/2009 Sb. („nová pravidla“).

Zákonem č. 87/2009 Sb. byl zrušen dosavadní § 25 odst. 1 písm. zp) ZDP, podle kterého nebyly daňově uznatelné finanční výdaje z úvěrů a půjček podřízených jinému závazku; odpovídajícím způsobem byl upraven § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 a § 25 odst. 3 ZDP.

Zároveň došlo ke změně ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. Podle novelizovaného znění tohoto ustanovení jsou daňově neuznatelné

„finanční výdaje (náklady), kterými se pro účely tohoto zákona rozumí úroky z úvěrů a půjček a související výdaje (náklady), včetně výdajů (nákladů) na obstarání, zpracování úvěrů, poplatků za záruky, pokud je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi (§ 23 odst. 7), a to ve výši finančních výdajů (nákladů) z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček od spojených osob v průběhu zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěru a půjčky banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěrů a půjček. V případě, že podmínkou pro poskytnutí úvěru nebo půjčky dlužníkovi věřitelem je poskytnutí přímo souvisejícího úvěru, půjčky nebo vkladu tomuto věřiteli osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi, považuje se pro účely tohoto ustanovení a vzhledem k tomuto úvěru nebo půjčce věřitel za osobu spojenou ve vztahu k dlužníkovi“.

V souladu s přechodnými ustanoveními uvedenými v čl. V zákona č. 87/2009 Sb. se nové znění ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3, § 25 odst. 1 písm. w) a § 25 odst. 3 ZDP použije na finanční výdaje (náklady) plynoucí ze smluv o úvěrech a půjčkách uzavřených po 31. prosinci 2007 a na finanční výdaje (náklady) plynoucí na základě dodatků, kterými se mění výše poskytované půjčky nebo úvěru anebo výše hrazených úroků, sjednaných po 31. prosinci 2007 ke smlouvám o úvěrech a půjčkách uzavřeným před 1. lednem 2008, a to za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, započaté v roce 2009; přechodná ustanovení však umožňují použít novou úpravu i za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, započaté v roce 2008. Stejně tak je nově možné použít již pro období započaté v roce 2008 znění § 23 odst. 4 písm. e) a § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ve znění zákona č. 2/2009 Sb.

S ohledem na značně komplikovaný vývoj právní úpravy v dané oblasti se objevily pochybnosti ohledně výkladu ustanovení týkajících se pravidel nízké kapitalizace a souvisejících přechodných ustanovení. Z těchto důvodů byl připraven příspěvek, jehož cílem je sjednotit výklad stávající právní úpravy, potvrzení závěrů některých předchozích příspěvků projednávaných na Koordinačním výboru vztahujících se k této problematice a zvýšení právní jistoty daňových poplatníků.

2 Analýza problému

2.1 Možnosti volby postupu dle různých znění § 25 odst. 1 písm. w) ZDP

Podle přechodných ustanovení uvedených v bodech 3 a 4 Čl. V zákona č. 87/2009 Sb. je možné použít novelizovaná znění § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3, § 23 odst. 4 písm. e), § 24 odst. 2 písm. zc), § 25 odst. 1 písm. w) a § 25 odst. 3 ZDP poprvé již pro zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, započaté v roce 2008.

Z jazykového výkladu výše uvedeného vyplývá, že pokud si poplatník zvolí, že bude pro zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, započaté v roce 2008 postupovat podle novelizovaného znění ZDP (tj. podle výše uvedených ustanovení ve znění zákona č. 87/2009 Sb.), budou v rámci uplatnění pravidel nízké kapitalizace testovány pouze finanční výdaje (náklady) z úvěrů a půjček poskytnutých věřitelem, který je osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi buďto podle § 23 odst. 7 nebo podle speciální definice spojené osoby obsažené v § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, a to konkrétně poměr úhrnu těchto úvěrů a půjček k vlastnímu kapitálu ve výši 6:1, je-li příjemcem úvěru a půjčky banka nebo pojišťovna, a 4:1 u ostatních příjemců úvěrů a půjček. Vedle toho budou plně daňově neuznatelné finanční výdaje podle § 25 odst. 1 písm. zm) ZDP.

Jinými slovy, pokud si poplatník zvolí variantu, kdy bude pro zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, započaté v roce 2008 postupovat podle příslušných ustanovení ZDP ve znění zákona č. 87/2009 Sb., v rámci uplatnění pravidel nízké kapitalizace nebudou testovány následující parametry:

- absolutní výše finančních výdajů (nákladů) ve vztahu k jednotné úrokové míře
- celková výše přijatých úvěrů a půjček od spojených i nespojených osob
- zajištění úvěrů a půjček přijatých od nespojených osob osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi (s výjimkou případu back-to-back - viz níže)
- podřízenost úvěrů a půjček jinému závazku poplatníka.

V případě, že lhůta pro podání daňového přiznání za období započaté v roce 2008 uplynula přede dnem účinnosti zákona č. 87/2009 Sb., může poplatník pravidla nízké kapitalizace podle ZDP ve znění zákona č. 87/2009 Sb. také použít. Pokud si tento poplatník zvolí za období započaté v roce 2008 použití nových pravidel, může podat dodatečně daňové přiznání, v němž případné rozdíly mezi původním a nově uplatňovaným postupem zohlední.

Dílčí závěr:

Navrhujeme přijmout výklad bodů 3 a 4 přechodných ustanovení k ZDP obsažených v Čl. V zákona č. 87/2009 Sb., podle něhož si daňový poplatník může zvolit, zda bude při zohledňování finančních výdajů (nákladů) pro účely výpočtu daně z příjmů pro zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, započaté v roce 2008 postupovat podle § 25 odst. 1 písm. w) ve znění zákona č. 87/2009 Sb. nebo podle znění ZDP platného k 31.12.2008 s tím, že si pokud poplatník zvolí postup podle § 25 odst. 1 písm. w) ve znění zákona č. 87/2009 Sb., nebude v rámci uplatnění pravidel nízké kapitalizace testována absolutní výše finančních výdajů (nákladů) ve vztahu k jednotné úrokové míře, celková výše

úvěrů a půjček od spojených i nespojených osob, zajištění úvěrů a půjček osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi a podřízenost úvěrů a půjček jinému závazku poplatníka.

2.2 Potvrzení závěrů příspěvku 191/27.11.07 – „stará a nová pravidla“

Možnost volby postupu při zohledňování finančních výdajů (nákladů) pro účely výpočtu nízké kapitalizace pro zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, započaté v roce 2008 může vyvolat otázky, jakým způsobem postupovat při výpočtu daňově neuznatelných nákladů. Z tohoto důvodu navrhuje potvrdit, že obdobně platí závěry příspěvku 191/27.11.07 ohledně metodiky výpočtu nízké kapitalizace v období 2008 a 2009.

Dílčí závěr:

Navrhujeme potvrdit, že v letech 2008 a 2009 se budou aplikovat dvojí pravidla pro výpočet částky daňově neuznatelných úroků podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP:

- pravidla platná do 31.12. 2007, která se uplatní na smlouvy uzavřené do konce roku 2007, tzn. všechny smlouvy mezi spojenými osobami uzavřené bez časového omezení (i před rokem 2004), avšak s výjimkou smluv uzavřených mezi sesterskými společnostmi do konce roku 2003, a
- pravidla platná od 1.1. 2008, která se aplikují na smlouvy uzavřené po 31.12.2007 a dodatky sjednané po 31.12.2007 ke všem smlouvám o úvěrech a půjčkách měnící výši poskytnuté půjčky nebo úvěru nebo výši hrazených úroků (včetně dodatků ke smlouvám mezi sesterskými společnostmi uzavřenými do konce roku 2003),

příčemž pokud se týká pravidel platných pro rok 2008, mají daňoví poplatníci možnost si zvolit, zda budou při zohledňování finančních výdajů (nákladů) pro účely výpočtu daně pro zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, započaté v roce 2008, postupovat podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění zákona č. 87/2009 Sb. nebo podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění zákona č. 2/2009 Sb. anebo podle znění tohoto ustanovení účinného k 31.12.2008.

Dále navrhuje potvrdit, že jistiny a úroky ze smluv uzavřených do konce roku 2007 budou v roce 2008 i 2009 testovány pomocí pravidel nízké kapitalizace ve znění účinném do 31.12.2007 („stará pravidla“) a jistiny a úroky ze smluv uzavřených po 31.12.2007 a z dodatků sjednaných po 31.12.2007 měnící výši poskytnuté půjčky nebo úvěru nebo výši hrazených úroků budou v roce 2008 a 2009 zahrnovány do výpočtu nízké kapitalizace podle pravidel pro rok 2008 resp. 2009 („nová pravidla“). V letech 2008 a 2009 budou tedy paralelně aplikována obojí pravidla, přičemž bude nutné provést dva separátní výpočty poměru úvěrů a půjček k vlastnímu kapitálu. Pro každý z těchto výpočtů (i) bude možné použít plnou výši průměrného vlastního kapitálu a (ii) budou použity jen ty jistiny, které se vztahují k úrokům podléhajícím danému výpočtu. Jistiny a úroky ze smluv uzavřených mezi sesterskými společnostmi do konce roku 2003 nebudou v letech 2008 a 2009 testovány podle nových ani podle starých pravidel.

2.3 Potvrzení závěrů příspěvku 177/23.05.07 - dodatky ke smlouvám ovlivňující výši jistiny a úrokové sazby

V praxi se mohou vyskytnout případy, kdy na základě dodatku ke smlouvě dojde k následné změně podmínek úvěru, resp. půjčky. V minulosti již bylo potvrzeno (příspěvek 177/23.05.07), že uzavření dodatku, jehož předmětem je snížení jistiny (výše půjčky nebo úvěru) nemá za následek uplatnění nových pravidel nízké kapitalizace vzhledem k tomuto dodatku. Totéž bylo potvrzeno i pro případ dodatků na změnu měny a související změnu referenční úrokové sazby. V této souvislosti považujeme za žádoucí si rovněž potvrdit, že změny jistiny vyplývající pouze z přepočtu neměničícího se stavu úvěrů a půjček v cizí měně na českou měnu se nepovažují za změnu stavu úvěrů a půjček.

Doposud však v rámci Koordinačního výboru nebyly řešeny daňové dopady dodatků, na jejichž základě dochází ke změně úrokové sazby. Ve světle závěrů již dříve potvrzených předchozími KOOV lze předpokládat, že v případě, kdy se mění dodatkem výše úrokové sazby směrem dolů, tzn. na základě takových dodatků nejsou hrazeny žádné dodatečné úroky oproti situaci, kdy by dodatek sjednán nebyl, by na takové dodatky neměla být použita nová pravidla výpočtu nízké kapitalizace.

Stejně tak v případě, kdy je po 31.12.2007 sjednán dodatek, jehož předmětem je zvýšení jistiny, nová pravidla nízké kapitalizace se uplatní pouze na rozdíl mezi novou a původní výší jistiny. Tento výklad vychází z bodu 4 přechodných ustanovení k zákonu č. 87/2009 Sb., podle něhož se nová pravidla nízké kapitalizace použijí na „...*finanční výdaje (náklady) plynoucí na základě dodatků...*“. Vzhledem k tomu, že v případě zvýšení jistiny vyplývá povinnost hradit úroky z původní částky jistiny nadále z původní smlouvy a pouze úroky z přírůstku jistiny jsou hrazeny na základě příslušného dodatku, uplatní se nová pravidla pouze na přírůstek jistiny, který je předmětem dodatku sjednaného po 31.12.2007.

Dílčí závěr:

Navrhujeme přijetí výkladu, podle něhož se nová pravidla nepoužijí na dodatky, kterými se snižuje úroková sazba u již poskytnutého úvěru nebo půjčky, a to jak v případě, kdy je úroková sazba sjednána jako fixní, tak v případě, kdy je úroková sazba odvislá od vývoje tržní referenční sazby (tj. dochází ke snížení marže).

Nová pravidla se použijí pouze v případě dodatků, kterými se úroková sazba u již poskytnutého úvěru nebo půjčky zvyšuje (opět jak v případě, kdy je úroková sazba sjednána jako fixní, tak v případě, kdy je úroková sazba odvislá od vývoje tržní referenční sazby), a to pro úroky z celé dlužné částky. Naopak v případě dodatku, jehož předmětem je zvýšení jistiny, se nová pravidla nízké kapitalizace uplatní pouze na přírůstek jistiny, který je předmětem dodatku.

Sjednání dodatků na změnu měny a související změnu referenční úrokové sazby nemá za následek uplatnění nových pravidel nízké kapitalizace z důvodu uzavření takového dodatku.

Změny jistiny vyplývající pouze z přepočtu neměnicího se stavu úvěrů a půjček v cizí měně na českou měnu se nepovažují za změnu stavu úvěrů a půjček

2.4 *Financování pomocí tzv. back-to-back struktur*

Podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění zákona č. 87/2009 Sb. se v případě, že podmínkou pro poskytnutí úvěru nebo půjčky dlužníkovi věřitelem je poskytnutí přímo souvisejícího úvěru, půjčky nebo vkladu tomuto věřiteli osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi (tj. v případech, kdy přes věřitele půjčka, úvěr nebo vklad pouze „protéká“, přičemž tato půjčka, úvěr nebo vklad je v podstatě dlužníkovi poskytnuta jinou, spojenou osobou, také tzv. back-to-back financování), považuje pro účely výpočtu nízké kapitalizace a vzhledem k tomuto úvěru nebo půjčce věřitel za osobu spojenou ve vztahu k dlužníkovi.

V praxi může nastat situace, kdy nad rámec back-to-back úvěru, vkladu nebo půjčky věřitel poskytne, případně již v minulosti poskytl dlužníkovi jiný úvěr či půjčku, které nesouvisí s úvěrem, půjčkou případně vkladem financovaným spojenou osobou. V tomto případě mohou vznikat pochybnosti, jaká výše úvěru, resp. půjčky by měla být vzata v úvahu při výpočtu nízké kapitalizace.

Smysl a účel uvedeného ustanovení naznačují, že by věřitel zapojený do back-to-back struktury měl být považován za osobu spojenou ve vztahu k dlužníkovi pouze pokud jde o výši jím poskytnutého úvěru nebo půjčky, která je kryta souvisejícím úvěrem, půjčkou nebo

vkladem spojené osoby tomuto věřiteli. Pokud je tedy úvěr, půjčka nebo vklad poskytnutý osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi věřiteli prokazatelně nižší než půjčka nebo skutečně čerpaná částka úvěru poskytnutá věřitelem dlužníkovi, zahrnuje se do úvěrů a půjček od spojených osob pouze část úvěru nebo půjčky poskytnutá nespojeným věřitelem odpovídající výši přímo souvisejícího úvěru, půjčky nebo vkladu poskytnutého osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi tomuto věřiteli. Do úvěrů a půjček od spojených osob se tedy nezahrnují částky úvěrů a půjček poskytnutých věřitelem, podmínkou jejich poskytnutí prokazatelně není poskytnutí úvěru, půjčky nebo vkladu osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi tomuto věřiteli.

Dílčí závěr:

Navrhujeme přijmout výklad, podle kterého se do úvěrů a půjček od spojených osob ve smyslu § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění zákona č. 87/2009 Sb. nezahrnují částky poskytnuté věřitelem dlužníkovi vedle nebo nad rámec přímo souvisejícího úvěru, půjčky nebo vkladu poskytnutého věřiteli osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi.

3 Navrhované řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Navrhujeme potvrdit dílčí závěry obsažené v bodech 2.1 až 2.4 tohoto příspěvku. Po projednání na Koordinačním výboru navrhujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí odpovídajícím způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas.

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

Daň z příjmů

263/18.03.09 - Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení

Předkládají: Mgr. Edita Ševcovicová
Ing. Ladislav Povr

270/20.04.09 Stanovení superhrubé mzdy po 1.1.2009

Předkládá: Ing. Robert Bezecný
Ing. Michal Dušek

271/20.04.09 Tvorba daňových opravných položek k nepromlčeným pohledávkám v rámci komisionářské struktury

Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová

DPH

248/29.10.08 - Vymezení pojmu obrat ve vztahu k některým finančním činnostem osvobozeným od DPH a jejich zohlednění při výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH - Rozšíření příspěvku č. 184/27.06.07

Předkládají: Andrea Mojžíšová
Petra Pospíšilová

272/20.04.09 Nárok na odpočet u hmotného majetku pořízeného za účelem majetkového vkladu v nepeněžitě podobě

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl