

Ministerstvo financí
Letenská 15, Praha 1

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 20. 4. 2009

OBSAH

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 20. 4. 2009

Daň z příjmů

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. 4

Předkládají: Ing. Zuzana Rylová
Ing. Pavel Kontor

273/20.04.09 Problematika nízké kapitalizace ve světle novely zákona o daních z příjmů zákonem č. 87/2009 Sb. str. 10

Předkládají: Mgr. Ing. Radek Halíček
Ing. Jana Svobodová

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. 15

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl

260/18.03.09 - Vložení nepeněžitého vkladu ve světle novely zákona o DPH č. 302/2008 Sb. str. 19

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

269/18.03.09 - Aplikace ustanovení §78 (2) ZDPH ve vazbě na nový tiskopis přiznání k DPH str. 23

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

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. 27

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. 43
Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal
Ing. Radislav Tkáč

265/18.03.09 - Reklasifikace úroků na podíly na zisku při platbách rezidentům EU, Norska a Islandu str. 46
Předkládá: Mgr. Zenon Folwarczny

266/18.03.09 - Výjimky z definice stálé provozovny (Čl. 5 odst. 4 Vzorové smlouvy OECD) str. 53
Předkládá: Mgr. Ing. Pavel Fekar, LL.M.

267/18.03.09 - Daňové dopady změny právního důvodu pohledávky str. 65
Předkládá: JUDr. Martin Kopecký

DPH

261/18.03.09 - Daň z přidané hodnoty v případě poskytování pitné vody a ochranných nápojů zaměstnancům na pracovišti str. 72
Předkládá: Ing. Stanislav Kryl

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

Daň z příjmů

263/18.03.09 - Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení str. 78
Předkládají: Mgr. Edita Ševcovicová
Ing. Ladislav Povr

271/20.04.09 Tvorba daňových opravných položek k nepromlčeným pohledávkám v rámci komisionářské struktury str. 83
Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová

Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

DPH

276/20.05.09 K výkladu pojmu služby z Přílohy č. 2 zákona o DPH - Oprava zdravotnických prostředků uvedených v příloze č. 1 tomuto zákonu str. 87
Předkládají: Olga Holubová
JUDr. Ing. Václav Pátek
Mgr. Milan Tomíček

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

Daň z příjmů

270/20.04.09 Stanovení superhrubé mzdy po 1.1.2009
Předkládá: Ing. Robert Bezecný
Ing. Michal Dušek

275/20.05.09 Daňová uznatelnost nákladů na mezinárodní pronájem pracovní síly
Předkládá: JUDr. Martin Kopecký

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

274/20.05.09 Úprava odpočtu daně podle § 78 zákona o DPH v případě technického zhodnocení

Předkládají: Petr Toman
Klára Kameníková

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 20. 4. 2009

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 262/18.03.09 – MF předkládá stanovisko – **UZAVŘENO S ROZPOREM**

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 dodaňování 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 neúčtetní 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 neúčtetní 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 pohledávkami a promlčenými závazky 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 přeruší nebo ukončí činnost, a lhůta 36 měsíců nebo promlčení nastane až po datu ukončení nebo přerušování 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 nezvýší.

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 - neúčtní jednotky, které neuplatňují skutečné výdaje nebo u nichž došlo k ukončení nebo přerušeni 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 **dodaňování 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 dodanění 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 - neúčtní 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 dodávaní 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 dodaný 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 dodaňovaného 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 dodaňován. 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 dodaňovat 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 neplátcovi 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.

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),

přičemž 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 jejichž 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.

DPH

Příspěvek 253/12.04.08 – MF předkládá upravené stanovisko – PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

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

Novele 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 Přijatá plnění, z např. z důvodu opožděného přijetí faktury, ve zdaňovacím období jiného kalendářního roku, než ve kterém mělo být toto Přijatá 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 plátcí, 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 penále¹ a úroku. Přitom oba dva plátcí 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 plátcí 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 plátcí 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 plátcí, 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 plátcí 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: "Plátcí, 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 plátcí, který je povinen krátit nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 4 (tedy koeficientem podle § 76, v případě, že plátcí 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 plátcí, 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."

¹ 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 zdaňovacího 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.

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 důsledků 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 neohledně 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 nehladě 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 nemovitosti 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 úplat, resp. za poskytnutí služby za úplat 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 úplat, resp. za poskytnutí služby za úplat 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).

**Příspěvek 269/18.03.09 – MF předkládá doplňující stanovisko – PŘÍSPĚVEK
UZAVŘEN**

**269/18.03.09 Aplikace ustanovení §78 (2) ZDPH ve vazbě na nový tiskopis
příznání 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 příznání k DPH. Od 1. ledna 2009 nabyt 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 Příznání k DPH, 25 5401 MFin 5401 – vzor č. 15 (dále jen „**Příznání DPH 2009**“). K novému tiskopisu byly vydány nové Pokyny k vyplnění příznání k DPH, 25 5412 MFin 5412 – vzor č. 11 (dále jen „**Pokyny**“).

Předmětem příspěvku je otázka postupu při vyplňování Příznání 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 Příznání 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 váží na přijaté zdanitelné plnění, což v případě pořizovaného 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 státu 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 vyšší 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 nenáročoval. 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 převyšší 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 převyšší 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 plátcích spravedlivě žádat, aby vrátil daň, kterou si ve skutečnosti nenárokoval.

Naproti tomu nelze po plátcích 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 nejednou 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.

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 – MF předkládá upravené stanovisko

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

Komora doplnila své vyjádření ke stanovisku MF

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

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
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	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 b) zdanitelný příjem v „ceně obvyklé“ (viz. § 6 odst. 3 ZDP), protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle §

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	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><i>Pozn.: daňová účinnost vyplývá z citovaných ustanovení:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>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/</i> - <i>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</i> - <i>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</i> - <i>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</i>
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	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<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) 	<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
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	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
a) daňově neúčinný náklad na základě rozhodnutí zaměstnavatele	a) daňově neúčinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP ve spojení s § 25

b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP	odst. 1 písm. h) bod 2 ZDP b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP
Závěr č. III. - zajišťování zvyšování kvalifikace v peněžní formě /např. peněžní příspěvek na vysokoškolské studium za účelem získání titulu Mgr./ prostřednictvím cizích subjektů	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
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	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
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	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
a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP	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
a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2	a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2

<p>písm. j) bod 3. ZDP</p> <p>b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP (zdanitelným příjmem zaměstnance je však mzda nebo plat za dobu zaškolení a zaučení)</p>	<p>písm. j) bod 3. ZDP</p> <p>b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP (zdanitelným příjmem zaměstnance je však mzda nebo plat za dobu zaškolení a zaučení)</p>
--	--

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.

Dílní 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 stření 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 pracovního 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:

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)

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 uložena 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 nezapracování 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.

Vyjádření KDP ČR

Vzhledem k současné ekonomické situaci trvá KDP ČR na tom, aby byla uvedená problematika řešena ve světle návrhu MF, zmíněném v zápise z jednání KV (to je daňově uznatelný náklad zaměstnavatele a osvobozený příjem zaměstnance u všech typů a forem vzdělávání, pokud souvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele), a to ať již pro zdaňovací období započatá v roce 2008, a to jak retroaktivní změnou legislativy nebo výkladem k stávajícímu znění ZDP (návrh takového výkladu KDP zaslala na MF). Připadá nám absurdní a v zásadním rozporu s koncepcí vlády týkající se řešení současné hospodářské krize, mimo jiné podporou vzdělávání zaměstnanců, aby předvídaví a prozíraví podnikatelé, kteří na ekonomickou situaci reagovali již v roce 2008, byli na tomto „daňově bití“ a jejich daňový režim v této věci byl v některých případech nevýhodný.

KDP ČR upozorňuje, že v tomto duchu bude o dané problematice informovat odbornou i laickou veřejnost.

Stanovisko MF

Přes opakované požadavky KDP na řešení projednávané problematiky v souladu s úpravou navrženou do novely zákona o daních z příjmů již pro zdaňovací období započatá v roce 2008 opět konstatujeme, že MF nemá žádné zmocnění k odchylnému postupu od platné právní úpravy a nelze tedy přijímat žádná opatření nad její rámec. Připomínáme, že navržené řešení v novele ZDP počítá prostřednictvím přechodných ustanovení s použitím již pro zahájené zdaňovací období v roce 2009.

Příspěvek 257/28.01.09 – MF předkládá doplňující stanovisko – konečné stanovisko bude předloženo přímo na jednání KV KDP

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. Osвобоzení 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 nezahájí, 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 nezahájení 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 přerušení 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.

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.²

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 nerezidentům 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 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).

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*,³ 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-nerezidentem, jsou tedy předmětem méně výhodného daňového zacházení, než je zacházení se společnostmi, které jsou řízeny členem statutárního orgánu, který je společností-rezidentem*“.

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*

³ Úř. věst. C 95, 28.4.2007

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 nerezidenty 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*⁴. 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. 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

⁴ Úř. věst. C 155, 07.07.2007, s.7

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 rezidentům, 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.

Ad. závěr přijatý ministerstvem pod bodem (i)

Domníváme se, že se závěry uvedenými výše pod bodem i) není možno vyjádřit souhlas, neboť nerespektují judikaturu Evropského soudního dvora (dále též „ESD“) týkající se závaznosti práva Evropské Unie a jeho výkladu.

Přistoupením České republiky ke Smlouvě o založení Evropských společenství se totiž Česká republika vzdala části své národní suverenity ve prospěch orgánů ES/EU a současně mimo jiné podrobila svůj právní řád primátu právního řádu EU⁵. Jak totiž vyslovil ESD v rozhodnutí o předběžné otázce č. C 6/64, *Costa v. E.N.E.L.*, „*The EEC treaty has created its own legal system which ... became an integral part of the legal systems of the member states and which their courts are bound to apply,*“ a dále „*the law steamnig from the threaty ... could not be overridden by fomestic legal provisions.*“ Lze tudíž uzavřít tuto dílčí otázku konstatováním, že Evropská unie má vlastní právní řád, který je právním řádům členských států nadřazen⁶

Podle článku 220 Smlouvy o založení Evropských Společenství (dále též „smlouva“) zajišťuje Evropský soudní dvůr dodržování práva při výkladu a provádění této smlouvy; tedy je (jediným) orgánem v rámci Evropské unie, který má za úkol smlouvu závazně interpretovat. Za tímto účelem byla do smlouvy vtělena i úprava řízení o předběžné otázce (čl. 234 smlouvy).

Rozhodnutím č. C 28-30/62, *Da Costa*, založil ESD tzv. precedenční princip, podle kterého jednou zodpovězená otázka o interpretaci komunitárního práva nemá být ESD znovu

⁵ „*The memeber states have limited their sovereign rights nad have thus created a body of law which binds both thier national and themselves*“ (rozhodnutí ESD č. C 6/64, *Costa v. E.N.E.L.*)

⁶ K tomu je nutné poznamenat, že dle recentní judikatury Ústavního soudu se primát práva EU nevztahuje na základní práva a svobody.

předkládána k (závazné) interpretaci, neboť již předchozí rozhodnutí má povahu precedentu. Interpretace daná ESD v rámci řízení o předběžné otázce proto není pouhým doporučením ESD vnitrostátnímu soudu, jak v dané věci interpretovat komunitární právo, ale závaznou interpretací.

Za okolností definovaných smlouvou mají soudy členských států povinnost se na ESD obrátit s žádostí o interpretaci komunitárního práva, která je pro ně závazná (cl. 234 ES). Jak již bylo uvedeno výše, současně se interpretací vytváří i precedent, který je třeba respektovat i v jiných, podobných případech, což je, jak se domnívám, i otázka, které se týká tento příspěvek. Rozsudek ESD v řízení o předběžné otázce tak proto má závazné účinky nejen ve vztahu k orgánu, který ESD předběžnou otázku položil, nýbrž i ve vztahu ke všem orgánům, které mají v obdobné věci rozhodovat.⁷ S ohledem na výše uvedené je formulace závěrů v bodě (i) o závaznosti judikatury ESD nesprávná.

V této souvislosti je nutno zdůraznit, že pro rozhodnutí ESD o předběžných otázkách týkajících se výkladu komunitárního práva platí, že mají účinky *ex tunc*, tedy od okamžiku, kdy vstoupilo v účinnost vykládané ustanovení komunitárního práva, nikoliv jak je uváděno v odpovědi MF až od jejich vydání. Tento princip je samotným ESD odůvodňován požadavkem jednotné interpretace a aplikace komunitárního práva, a to zejména jeho přímo aplikovatelných ustanovení.

Jak uvedl ESD v rozhodnutí č. C 61/79, *Denkavit*, výklad komunitárního práva, ke kterému je ESD díky pravomoci svěřené mu smlouvou nadán, totiž spočívá ve vyjasnění pravidel komunitárního práva, či definování významu a rozsahu příslušného ustanovení komunitárního práva tam, kde je tomu třeba. Dané ustanovení je třeba chápat a aplikovat ve významu vyloženém ESD od okamžiku jeho vstupu v účinnost. Z toho vyplývá, že dané ustanovení, tak jak je vyloženo, může a musí být aplikováno soudy dokonce na i právní vztahy, které vznikají či vznikly před vydáním rozhodnutím o předběžné otázce (ovšem za předpokladu, že v ostatních ohledech jsou podmínky, umožňující uskutečnění úkonu spojeného s aplikací tohoto ustanovení před soudy splněny). ESD v tomto rozsudku rovněž stanovil, že je věcí každého národního právního řádu, aby stanovil podmínky, za kterých se poplatníci mohou dožadovat vrácení neoprávněně stanovené povinnosti, které však nemohou být méně příznivé než podmínky mající poplatníci v případě nároku národní povahy, když rovněž není přípustné, aby tyto podmínky učinily nárok poplatníka nemožným vymáhat.

Je tak možno přijmout další dílčí závěr, že v případě týkajícím se tohoto příspěvku je nutno výklad daného ustanovení přijatého ESD aplikovat i na všechny ostatní případy, které jsou se souzenou věcí obdobné s tím, že takto je nutno dané ustanovení vykládat od účinnosti smlouvy, resp. v daném případě od našeho přistoupení k ES/EU (1. květen 2004).

S ohledem na výše uvedené lze zvážit vydání pokynu nebo sdělení k této problematice, které by uznalo diskriminační charakter ustanovení projednávaného v tomto příspěvku a umožnilo poplatníkům po splnění zákonných podmínek žádat o prominutí neoprávněně stanovené a vybrané daně dle postupu zakotveného v ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků, jelikož se evidentně jedná o nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů (zákonu o daních z příjmů a ustanovení smlouvy interpretovaných ESD). Jak rovněž vyplývá z výše citované judikatury ESD, členský stát je povinen umožnit daňovým subjektům nárokovat svá práva vyplývající ze smlouvy; procesní institut prominutí daně se v tomto případě jeví jako nejvhodnější.

⁷ k tomu blíže viz Simon D.: Komunitární právní řád. Praha: ASPI, 2005, str. 732 či Týč. V: Základy práva Evropských společenství pro ekonomy. Praha: Linde. 2. vydání, 2000, str. 66-72

Další možností je nevyužít institutu prominutí daně ale napravit výše uvedený postup správců daně v režimu evidence daní. Jak vyplývá z ust. § 64 odst. 4 ZSDP mají poplatníci právo žádat o vrácení daňového přeplatku. V současnosti však na daňových účtech dotčených poplatníků žádný vratitelný přeplatek vyplývající z výše uvedené situace evidován není. Předpokladem využití této možnosti je tedy úkon (pokyn, resp. interní normativní instrukce) vydaný buď MF či jednotlivými finančními ředitelstvími, který by dotčeným správcům daně přikázal změnit údaj v ADISu v části evidence daní. Tímto způsobem by z úřední moci poplatníkům vznikl přeplatek, který by jim mohl být při splnění dalších podmínek vrácen. Dle mého názoru je tento postup komplikovanějším, proto ho nenavrhuji přijmout jako závěr, avšak dávám ho ke zvážení.

Navrhovaný závěr MF k bodu (i)

Vzhledem k okolnosti, že výklad Smlouvy o založení ES učiněný Evropským soudním dvorem, má účinky ex tunc, je s ohledem na jeho stanovisko prezentované v rozsudku C-105/07, *Lammers & Van Cleeff N.V.*, ust. § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 zákona o daních z příjmů o pro zdaňování tzv. nadlimitních úroků v rozporu se Smlouvou o založení ES, a to od 1. května 2004, kdy Česká republika přistoupila ke Smlouvě o založení ES/EU.

Z tohoto důvodu mohou poplatníci, kteří jsou rezidenty Evropské unie, Norska či Islandu, požádat o prominutí daně vybírané zvláštní sazbou dle ust. § 36 odst.1 písm.b) bod 1. zákona o daních z příjmů, a to postupem dle ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků. V případě splnění ostatních zákonných podmínek stanovených pro tento postup, bude jejich žádosti vyhověno.

Stanovisko Ministerstva financí:

Děkujeme předkladateli za komplexní rozbor zásady přednosti komunitárního právního řádu. Nicméně i když plně uznáváme obecnou aplikaci této zásady, nemůžeme akceptovat závěry, které navrhuje předkladatel.

I když právo společenství je samo o sobě závazné ex tunc, tedy od okamžiku, kdy vstoupilo v účinnost vykládané ustanovení komunitárního práva, je nutno mít na paměti specifický charakter přímých daní. Tento závěr potvrdil i ESD který ve věci C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, při posuzování odpovědnosti členského státu za škody způsobené jednotlivcům deklaroval, že“...v oblasti přímých daní musí vnitrostátní soud zohlednit skutečnost, že důsledky vyplývající z volného pohybu zaručeného Smlouvou vycházejí najevo pouze postupně...”

Legislativa v oblasti přímých daní spadá do pravomoci členských států a obecně nepodléhá na úrovni ES celkové harmonizaci (čl. 94 Smlouvy ES), což má za následek, že vedle sebe koexistuje 27 různých daňových systémů.

Tuto okolnost je nutno vzít v úvahu i při srovnávání rozsudku ve věci C-105/07, *Lammers & Van Cleeff N.V.*, který se dotýká daňové úpravy v Belgii, s českým právním řádem.

ESD v rozsudku judikoval, že právní předpisy členského státu, které zakládají omezení svobody usazování mohou být za určitých okolností odůvodněny na základě boje proti zneužívání, pokud nepřekračují meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.

V dotčeném případě podle rozsudku ESD belgická úprava tyto kritéria nesplňovala, protože reklasifikaci vážala na to, že na začátku zdanitelného období celková výše zúročitelných záloh převyšovala splacený kapitál zvýšený o rezervní fondy podléhající dani, a proto ji ESD označil za rozpornou s právem ES.

Na rozdíl od toho, česká úprava rekvalifikace se vztahuje na případy, kdy se liší ceny mezi spojenými osobami a na případy vyloučení nákladů z titulu tzv. nízké kapitalizace pro případy nadlimitních úroků, které se dle ust. § 25 odst. 1 písm. w), zm) a zp) ZDP neuznávají jako výdaj. Je zde tedy rozdíl mezi českou a belgickou úpravou posuzovanou v konkrétním případě ESD. I když podle Vašeho názoru tento zjevný rozdíl nemá vliv na samotnou podstatu daného případu, nemůžeme se zcela ztotožnit s Vaším úsudkem a domníváme se, že je nedostatečným argumentem pro požadavek na zpětnou aplikaci nově navržené právní úpravy, a to až k datu přistoupení k ES/EU (1. květen 2004).

Na závěr je v této souvislosti nutno zmínit i další výrok ESD ve věci C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, podle kterého „...porušení práva Společenství je zjevně závažné, jestliže přetrvávalo i přes vyhlášení rozsudku v řízení o předběžné otázce nebo i přes ustálenou judikaturu Soudního dvora v dané oblasti, z nichž vyplývá protiprávní povaha dotčeného jednání...“ Lze tudíž uzavřít, že ESD přikládá jistou důležitost datu vydání rozsudku ESD zakládající výklad primárního práva při posuzování odpovědnosti členského státu za škody způsobené jednotlivcům.

Závěr

Ministerstvo financí po zvážení všech okolností přistoupilo k úpravě předmětných ustanovení tak, aby byly odstraněny veškeré nejasnosti a s tím související právní nejistota daňových poplatníků, a aby zcela pominuly jakékoliv potenciální důvody pro namítanou neslučitelnost s právem ES. Tyto kroky Ministerstvo financí učinilo i přesto, že existují nesporné odlišnosti mezi účinky stávající české legislativy a belgické legislativy. Závěry, které ESD přijal ve věci C-105/07, *Lammers & Van Cleeff N.V.* není možné v plném rozsahu uplatnit na situaci v ČR. U související novely zákona o daních z příjmů předpokládáme účinnost od zdaňovacího období započatého v roce 2010. Retroaktivita, kterou předkladatel požaduje, představuje v obecném měřítku prvek, který je v právním systému ČR nežádoucí a je třeba jej používat v co nejmenší možné míře, ve výjimečných a plně opodstatněných případech. Pokud by předkladatel trval na zpětném uplatnění v plném rozsahu, Ministerstvo financí je toho názoru, že k tomu by bylo nutné individuální rozhodnutí ESD ve věci vztahující se konkrétně k ustanovením českého zákona o daních z příjmů.

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^{8, 9} zboží patřícího podniku;*
- b) *zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání^{10, 11};*
- 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 charakter¹²;*

⁸ 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“.

⁹ 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“).

¹⁰ 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“.

¹¹ 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“).

¹² 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

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.*^{13,14, 15 „16}

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 schází¹⁷ nebo není pro praktickou aplikaci dostatečně podrobný^{18, 19}. 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 je 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).

mají přípravný nebo pomocný charakter výslovně uvádí „*reklamu, poskytování informací, vědecký výzkum nebo podobné činnosti*“.

¹³ 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.

¹⁴ 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*“.

¹⁵ 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*“.

¹⁶ Poznámkový aparát byl přidán autorem příspěvku.

¹⁷ Např. Janoušek, L.: Daňový režim příjmů v případě nerezidentů ve stálých provozovnách a jejich zvláštní způsob zdanění, Daňový expert, 2006/3, s. 24 a násled.

¹⁸ Báča, J., Tůma, J.: Zdaňování obchodních reprezentací, Profit 1994/4.

¹⁹ Sojka, V.: Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. vydání s. 103 a násled.

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 smlouvách²⁰, 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.²¹

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

²⁰ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. února 2005, 2 Afs 108/2004 – 106.

²¹ 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 osob²²,
- (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 servisem²³.

Pokud znění konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění postrádá termín „*dodání*“²⁴, 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*“²⁵, 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

²² 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.

²³ Viz citace v poznámce 11.

²⁴ Viz citace v poznámce 1.

²⁵ 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 nezbytnou²⁶ a podstatnou²⁷ 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.“

²⁶ V anglické verzi „essential“.

²⁷ 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 činnosti²⁸,
- (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*“.

²⁸

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 neznamená 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“²⁹, 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,

²⁹

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 bezesmluvních 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 nespádají.

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 deklaratorní³⁰ (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 smlouvy³¹ (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.

³⁰ Jehlička, O., Švestka, J., Škárová, M. a kol. Občanský zákoník, Komentář. 6. vydání. Praha : C. H. Beck 2001, s. 675.

³¹ 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 počátku³²).

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,

³² 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 výnosů³³.

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 existence³⁴.

Podmínkou pro tento postup je, že poplatník je v dobré víře³⁵ 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 poplatníka³⁶, 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 Tomana³⁷, 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.

³³ Viz rozsudek Nejvyššího správního, čj. 2 Afs 17/2004 – 92.

³⁴ 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.

³⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 15/2008-100, rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 108/2007-78,

³⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 68/2007-366 včetně zde citované judikatury Ústavního soudu

³⁷ 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.³⁸ 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)³⁹.

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 pohledávky⁴⁰.

³⁸ 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.

³⁹ Jehlička, O., Švestka, J., Škárová, M. a kol. Občanský zákoník, Komentář. 6. vydání. Praha : C. H. Beck 2001, s. 912.

⁴⁰ 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 nemovitosti⁴¹.

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.

⁴¹ Možnost zpětné účinnosti soukromoprávních smluv judikoval Nejvyšší soud ČR ve svém rozhodnutí 28 Cdo 3033/2005 z 22. srpna 2007.

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").

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 neznamená porušení dalších podmínek stanovených ZoR.

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

Z hlediska daně z příjmů lze k jednotlivým uváděným případům uvést toto:

1. bezdůvodné obohacení

V případě rozhodnutí soudu o nároku na vrácení bezdůvodného obohacení vzniká nová pohledávka z titulu bezdůvodného obohacení, na kterou je jako na zcela nově vniklou nutné také pohlížet. Jak způsob zdanění, tak i případná možnost tvorby OP se tedy posuzují ve vztahu k této nové pohledávce (bez ohledu na pohledávku (-ky) původní) a vycházejí z jejího zaúčtování v souladu s účetními předpisy.

2. smlouva o narovnání

Při dohodě o narovnání vzniká nová pohledávka (jak co do její výše, tak i její splatnosti a právního důvodu). Pro její zdaňování platí stejná pravidla (podmínky), jaká jsou uvedena výše (viz. bezdůvodné obohacení).

3. zpětná účinnost smlouvy

K uvedenému příkladu lze konstatovat, že při zdaňování příjmů (výnosů) popřípadě uplatňování výdajů (nákladů) se vychází z výsledku hospodaření zjištěného v souladu s účetními předpisy, tzn. pro správné zjištění základu daně je vždy rozhodující správný postup v účetnictví.

DPH

Příspěvek 261/18.03.09 – MF předkládá stanovisko – předkladatel upravil příspěvek ve smyslu požadavků MF – MF předkládá souhlasné stanovisko

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 dané 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 ESD⁴² 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.

⁴² Např. rozsudek Evropského soudního dvora C-16/00 CIBO Participations SA (bod 27, 31, 35).

Předkladatel upravil příspěvek ve smyslu požadavků MF
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 dané 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 ESD⁴³ 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 má plátce plný nárok na odpočet DPH na vstupu. Plátce, který rovněž uskutečňuje plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet daně, postupuje dle § 72 odst. 4 a § 76 zákona o DPH. Plátce, který uskutečňuje výhradně plnění osvobozená bez nároku na odpočet DPH, nemá při nákupu pitné vody a ochranných nápojů nárok na odpočet DPH vůbec.

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 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 při nákupu pitné vody a ochranných nápojů plný nárok na odpočet DPH na vstupu. Plátce, který rovněž uskutečňuje plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet daně, postupuje dle § 72 odst. 4 a § 76 zákona o DPH. Plátce, který uskutečňuje výhradně plnění osvobozená bez nároku na odpočet DPH, nemá při nákupu pitné vody a ochranných nápojů nárok na odpočet DPH.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěry předkladatele po úpravě textu příspěvku a návrhů závěrů předkladatele (pokud jde o krácení nároku na odpočet daně), bude možno 20.5. uzavřít.

⁴³ Např. rozsudek Evropského soudního dvora C-16/00 CIBO Participations SA (bod 27, 31, 35).

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 263/18.03.09 – MF předkládá stanovisko

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

Předkládají: Mgr. Edita Ševcovicová, daňová poradkyně, č. osvědčení 1840
Ing. Ladislav Povr, daňový poradce, č. osvědčení 3997

Úvod:

Zákonem č. 296/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů a některé zákony v souvislosti s jeho přijetím, v platném znění, byl novelizován zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen ZoR). Krom jiného, byl do textu ZoR doplněn nový text ustanovení § 8 Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení, kdy úprava v něm obsažená nabývá účinnosti 1.1.2008. Pro účely následného rozboru uvádíme doslovný text tohoto ustanovení:

„(1) Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů⁴⁴, mohou vytvořit poplatníci daně z příjmů, kteří vedou účetnictví, až do výše rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek přihlášených u soudu ve lhůtě stanovené rozhodnutím soudu o úpadku, a to v období, za které se podává daňové přiznání a v němž byly přihlášeny. Byla-li povolena reorganizace, namísto přihlášky pohledávky postačí, že dlužník věřitelovu pohledávku správně uvedl v seznamu svých závazků podle zvláštního právního předpisu⁴⁵. K pohledávkám přihlášeným po uplynutí lhůty stanovené v rozhodnutí soudu o úpadku a k pohledávkám vyloučeným v § 2 odst. 2 nelze tvořit opravné položky, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů1) podle tohoto ustanovení.

(2) Opravné položky se zruší v návaznosti na výsledky insolvenčního řízení nebo v případě, že pohledávku účinně popřel insolvenční správce, věřitel nebo dlužník a zvláštní právní předpis² těmto osobám právo popřít pohledávku přiznává.

(3) Jestliže pominou důvody pro existenci opravné položky vytvořené podle tohoto ustanovení nebo na základě rozhodnutí poplatníka, je možné snížit vytvořenou opravnou položku na úroveň, která by mohla být vytvořena podle ustanovení § 8a. Poplatník pak pokračuje v tvorbě opravné položky podle § 8a.”

Podle důvodové zprávy je novelizace prováděna s tímto cílem: „Zohledňuje zvláštnosti nově zaváděného institutu reorganizace a přihlíží k legitimaci označených osob popřít pohledávku v průběhu insolvenčního řízení, v celkovém kontextu však zachovává dosavadní koncepci k vytváření opravných položek za dlužníky, kteří jsou v úpadku.“

⁴⁴ § 24 odst. 2 písm. i) zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

⁴⁵ Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů

Popis problému:

Tvorba opravných položek k pohledávkám v insolvenčním řízení je možná při splnění obecných podmínek daných v ustanovení § 2 ZoR a dále podmínek stanovených přímo v textu novelizovaného ustanovení § 8 ZoR: opravné položky tedy mohou tvořit poplatníci, kteří (1) vedou účetnictví až do (2) rozvahové hodnoty nepromlčené pohledávky (3) přihlášené ve lhůtě stanovené v rozhodnutí soudu o úpadku (4) v období za něž se podává daňové přiznání a v němž byly přihlášeny.

Výkladové problémy nebudou činit podmínky ad 1 a 2. Výkladové problémy však mohou nastat u podmínek ad 3 a 4.

Gramatickým (jazykovým) výkladem zkoumaného textu ustanovení § 8 odst. 1 ZoR lze podle našeho názoru dojít pouze k tomu, že opravnou položku na základě tohoto ustanovení lze tvořit pouze k pohledávce přihlášené u soudu ve lhůtě stanovené rozhodnutím o úpadku, a to v období, za které se podává daňové přiznání a v němž byla přihlášena. Aplikaci tohoto ustanovení vidíme jako problematickou, a to vzhledem k úpravě přihlašování pohledávek zákonem č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), v platném znění (dále jen IZ).

Přihlašování pohledávek v insolvenčním řízení:

Přihlašování pohledávek v insolvenčním řízení je možné pouze přihláškou.

Věřitel, který podává insolvenční návrh, je povinen již k návrhu připojit přihlášku pohledávky za dlužníkem⁴⁶. Přihláška pohledávky musí být učiněna na předepsaném formuláři. Věřitelé jsou oprávněni podat přihlášku do insolvenčního řízení již od zahájení tohoto řízení⁴⁷. Toto oprávnění věřitelé mají i v případě, že soud nevydá výzvu podle ustanovení § 110 IZ⁴⁸. Konec lhůty k přihlašování pohledávek podle ustanovení § 110 IZ bude určen nikoli konkrétním datem, ale odkazem na okamžik vydání rozhodnutí o úpadku.

Pokud je osvědčením nebo dokazováním zjištěn úpadek dlužníka, vydá soud rozhodnutí o úpadku podle ustanovení § 136 IZ. Z hlediska přihlašování pohledávek do insolvenčního řízení je podstatné, že povinnou náležitostí rozhodnutí o úpadku je výzva, aby věřitelé, kteří dosud nepřihlásili své pohledávky, tak učinili ve stanovené lhůtě, s poučením o následcích jejího zmeškání. Lhůtu v souladu s ustanovením § 136 odst. 3 IZ smí soud stanovit v rozmezí 30 až 60 dnů od rozhodnutí o úpadku⁴⁹.

Shrneme-li výše uvedené lze říci, že přihlašování pohledávek je v rámci insolvenčního řízení v zásadě možné již od zahájení tohoto řízení. Pro přihlašování pohledávek v insolvenčním řízení jsou stanoveny dvě lhůty - první dispoziční, na základě ustanovení § 110 IZ – končí vydáním rozhodnutí o úpadku, druhá navazující, propadná lhůta stanovená rozhodnutím o úpadku v délce 30 – 60 dnů, počíná běžet od vydání rozhodnutí o úpadku a končí uplynutím

⁴⁶ § 105 IZ „Podá-li insolvenční návrh věřitel, je povinen doložit, že má proti dlužníkovi splatnou pohledávku, a k návrhu připojit její přihlášku.

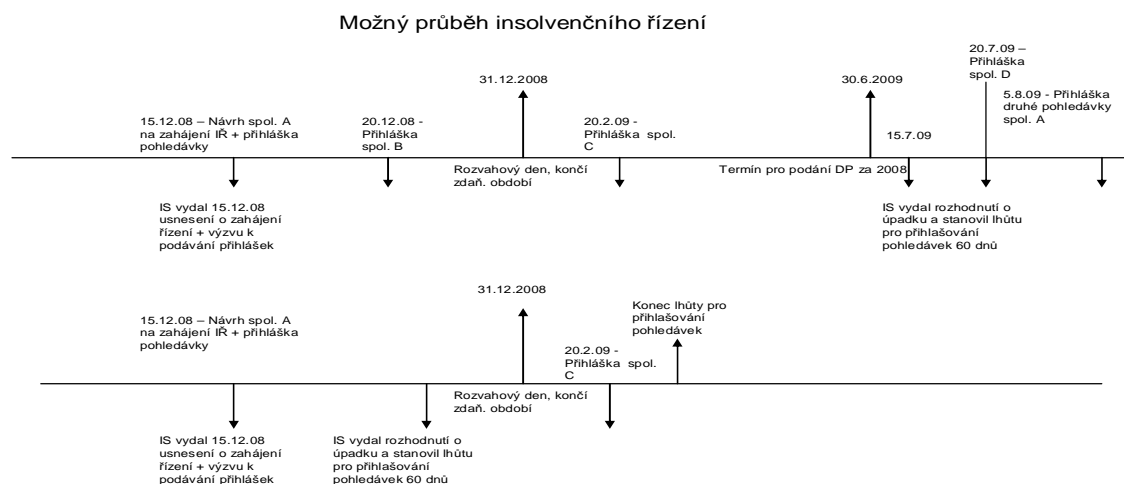
⁴⁷ § 110 odst. 1 IZ „Věřitelé dlužníka jsou od zahájení insolvenčního řízení oprávněni uplatnit v něm své pohledávky přihláškou, a to i v případě, že insolvenční soud ještě nezveřejnil výzvu k podávání přihlášek“.

⁴⁸ Insolvenční soud má v zásadě možnost tuto výzvu spojit již s oznámením o zahájení řízení podle ustanovení § 101 IZ, nebo ji vydat samostatně – v tom případě ji musí vydat do vydání rozhodnutí o úpadku.

⁴⁹ V případě oddlužení je lhůta zákonem stanovena na 30 dnů viz § 136 odst. 4 IZ.

30 – 60 dnů po tomto dni. Pohledávky přihlášené ve lhůtě od zahájení insolvenčního řízení do vydání rozhodnutí o úpadku podle ustanovení § 110 IZ se již znovu nepřihlašují ve lhůtě stanovené soudem v rozhodnutí o úpadku podle ustanovení § 136 IZ

Možné výkladové problémy budeme demonstrovat na příkladu:



Z výše uvedených příkladů je zřejmé, že může v praxi docházet k situacím, kdy bude insolvenční řízení zahájeno v jednom zdaňovacím období, rozhodnutí o úpadku bude vydáno v následujícím zdaňovacím období⁵⁰. Stejně tak je výše naznačeno přihlašování pohledávek v různé fázi insolvenčního řízení.

Otázkou je, jak přistoupit k tvorbě opravných položek za situace, kdy znění § 8 ZoR umožňuje tvorbu opravných položek pouze k pohledávkám přihlášeným ve lhůtě stanovené rozhodnutím o úpadku, když samotný IZ vyžaduje (u navrhovatele) či umožňuje přihlásit pohledávky již před vydáním rozhodnutí o úpadku, a takto přihlášené pohledávky se již ve lhůtě stanovené v rozhodnutí o úpadku znovu nepřihlašují, byť se insolvenčního řízení řádně účastní.

V praxi mohou nastat tyto varianty:

- 1) pohledávka je přihlášena ve lhůtě stanovené rozhodnutím o úpadku, které bylo vydáno v období za něž se podává daňové přiznání a v němž byla pohledávka přihlášena,
- 2) pohledávka je přihlášena ve lhůtě stanovené rozhodnutím o úpadku (lhůta zasahuje do dvou období), v období za něž se podává daňové přiznání, které následuje po období v němž bylo vydáno rozhodnutí o úpadku,
- 3) pohledávka je přihlášena ve lhůtě podle § 110 IZ v období za něž se podává daňové přiznání a v němž je následně vydáno i rozhodnutí o úpadku,

⁵⁰ Obdobně platí i pro hospodářský rok.

- 4) pohledávka je přihlášena ve lhůtě podle § 110 IZ v období za něž se podává daňové přiznání, rozhodnutí o úpadku je vydáno až v následujícím období do termínu pro podání přiznání k dani z příjmů,
- 5) pohledávka je přihlášena ve lhůtě podle § 110 IZ v období za něž se podává daňové přiznání, rozhodnutí o úpadku je vydáno až v následujícím období po termínu pro podání přiznání k dani z příjmů.

Možné přístupy k řešení:

- A) Priorita rozhodnutí - považovat pohledávky přihlášené spolu s podáním návrhu na zahájení insolvenčního řízení a pohledávky přihlášené na základě ustanovení § 110 IZ za přihlášené ve lhůtě stanovené rozhodnutím o úpadku. To na základě toho, že takto přihlášené pohledávky se po vydání rozhodnutí o úpadku znovu nepřihlašují⁵¹. Za přihlášené ve lhůtě stanovené rozhodnutím o úpadku mohou být považovány až po jeho vydání. Tedy tvorba opravných položek k pohledávkám přihlášeným při podání návrhu na zahájení insolvenčního řízení, ve lhůtě stanovené podle § 110 IZ a ve lhůtě stanovené podle § 136 IZ je možná pouze v období za něž se podává daňové přiznání, v němž bylo vydáno rozhodnutí o úpadku a v němž byly přihlášeny (jsou považovány za přihlášené – viz výše). Pokud bude lhůta stanovená v rozhodnutí o úpadku zasahovat do dvou období za něž se podává daňové přiznání, lze opravné položky k pohledávkám tvořit jen v období v němž byly nebo jsou považovány za přihlášené. Tvorba opravné položky musí být zaúčtována v souladu s účetními předpisy.
- B) Priorita přihlášení - umožnit tvorbu opravných položek v období v němž byly skutečně přihlášeny (spolu s návrhem, podle § 110 IZ). Pokud v následujícím období bude vydáno rozhodnutí o úpadku, není nutné měnit základ daně. V případě, že rozhodnutí o úpadku v následujícím období vydáno nebude, je nutné přistoupit k podání dodatečného daňového přiznání a o vytvořené opravné položky zvýšit základ daně. V takovém případě správce daně vyrozumí daňový subjekt o předpisu úroku z prodlení⁵². Vydání rozhodnutí o úpadku je v této variantě považováno za věcnou nikoli časovou podmínku. Je podnikatelským rozhodnutím, zda o vytvořenou opravnou položku bude upraven základ daně v daňovém přiznání za situace, kdy do termínu pro jeho podání nebude vydáno rozhodnutí o úpadku. Daňový subjekt má možnost postupovat i tak, že zaúčtovaná opravná položka vytvořená v období skutečného přihlášení bude považována za opravnou položku účetní. V okamžiku, kdy bude vydáno rozhodnutí o úpadku bude vyhodnocena jako opravná položka vytvořená v souladu s ZoR. V případě, že rozhodnutí o úpadku bude vydáno až po termínu pro podání daňového přiznání za období v němž byla opravná položka přihlášena (zaúčtována), má daňový subjekt možnost podat dodatečné daňové přiznání na toto období a snížit základ daně v tomto období na základě překlasifikace účetní opravné položky na opravnou položku podle § 8 ZoR. Tento postup umožňuje eliminovat riziko sankčního úroku. Při postupu podle této varianty je také nutné, aby tvorba opravné položky v období kdy byla přihlášena byla i zaúčtována.

⁵¹ § 173 odst. 1 IZ „Věřitelé podávají přihlášky pohledávek u insolvenčního soudu od zahájení insolvenčního řízení až do uplynutí lhůty stanovené rozhodnutím o úpadku. K přihláškám, které jsou podány později, insolvenční soud nepřihlíží a takto uplatněné pohledávky se v insolvenčním řízení neuspokojují.“

⁵² § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění

Navrhované řešení:

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Z důvodu potřebné právní jistoty navrhuje potvrdit jeden z možných přístupů, jako přístup akceptovaný. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí ČR vhodným způsobem zveřejnit.

Stanovisko Ministerstva financí:

Po projednání příspěvku s legislativním odborem MF sdělujeme:

Dle § 8 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoR“), lze vytvářet daňově uznatelné opravné položky (dále jen „OP“) k nepromlčeným pohledávkám, které byly přihlášeny u soudu ve lhůtě stanovené rozhodnutím soudu o úpadku, a to v období, za které se podává daňové přiznání a v němž byly přihlášeny.

Podle platného znění § 8 ZoR může poplatník za předpokladu splnění všech ostatních podmínek ZoR vytvořit OP pouze k pohledávce přihlášené ve lhůtě stanovené v rozhodnutí soudu o úpadku.

Pokud poplatník přihlásí pohledávku v období od zahájení insolvenčního řízení do vydání rozhodnutí o úpadku, může podle platného ZoR za předpokladu splnění všech podmínek zde stanovených vytvářet OP dle § 8a tohoto zákona, tj. dle časového testu až do výše 100% hodnoty pohledávky.

V případě, kdy lhůta stanovená v rozhodnutí soudu o úpadku zasahuje do dvou zdaňovacích období, lze při splnění všech podmínek stanovených v § 8 ZoR vytvořit dle tohoto ustanovení OP k pohledávce přihlášené v této lhůtě v tom zdaňovacím období, ve kterém byla skutečně tato pohledávka přihlášená.

Konstatujeme, že platné právní úpravě daňového řešení pohledávek v insolvenčním řízení předcházelo řádné připomínkové řízení a na dotčený problém nebylo upozorněno. I proto patří předkladatelům příspěvku poděkování za upozornění na důsledky platné právní úpravy, které se podařilo operativně odstranit pozměňovacím návrhem k tisku 768, a to pro tvorbu opravných položek od 1.1.2009.

Příspěvek 271/20.04.09 – MF předkládá stanovisko

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

Předkladatel: JUDr. Ing. Dana Trezziová, daňová poradkyně, č. osvědčení 007

Předmětem tohoto příspěvku je posoudit možnost tvorby opravných položek k pohledávkám v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoR“), a to v souvislosti s nastavenou komisionářskou smlouvou, v rámci které komisionář dle interpretace Národní účetní rady má účtovat rozvahově.

1. Související právní úprava

V rámci komisionářské struktury obecně dochází ke vzniku neuhrazených pohledávek na straně komisionáře, a to z důvodu neuhrazení závazku konečným zákazníkem komisionáři.

Podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) jsou výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně také „*rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon (ZoR) a odstavec 9 pro případy, kdy pohledávka byla nabyta přeměnou s výjimkou rezerv vytvářených poplatníky v souvislosti s dosahováním příjmů plynoucích jim podle § 10 ZDP.*“

Výše uvedenými opravnými položkami se dle § 2 odst. 2 ZoR pro účely zjištění základu daně rozumí opravné položky „*...vytvořené k rozvahové hodnotě nepromlčených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994 a zaúčtované podle zvláštního právního předpisu (zákon č. 563/1991 Sb.)....*“ Podle stejného ustanovení pak lze opravné položky tvořit pouze k pohledávkám, „*... o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech a takto vzniklý příjem nebyl podle zvláštního právního předpisu (ZDP) příjmem osvobozeným od daně z příjmů nebo nezahrnovaným do základu daně z příjmů nebo zahrnovaným do samostatného základu daně z příjmů anebo základu daně pro zvláštní sazbu daně.*“

V případě, že budou komisionář a komitent považováni za spojené osoby dle § 23 odst. 7 ZDP, potom v souladu s ustanovením § 8a odst. 4 ZoR „*opravné položky podle odstavců 1 až 3 nelze uplatnit u pohledávek již odepsaných na vrub výsledku hospodaření a dále u pohledávek vzniklých*

- a) za společníky, akcionáři, členy družstev za upsaný vlastní kapitál,*
- b) mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů.*“

V takovém případě by nebyl oprávněn tvořit opravné položky ani komitent.

2. Rozbor problematiky ve vztahu ke komisionářské struktuře

Z výše uvedeného znění příslušných ustanovení ZoR a ZDP vyplývá, že daňový subjekt je oprávněn při splnění všech podmínek pro něj vyplývajících z platných právních předpisů České republiky tvořit opravnou položku k neuhrazené pohledávce za předpokladu, že o této

pohledávce bylo při jejím vzniku účtováno ve výnosech. Komisionářská smlouva však předpokládá pro vytváření opravných položek k neprohlášeným pohledávkám po splatnosti značně modifikuje, a to vzhledem k účetnímu zachycení pohybu zboží mezi komitentem, komisionářem a koncovým zákazníkem. V případě, že komitent a komisionář budou považováni za spojené osoby, potom nebude oprávněn tvořit opravné položky ani komitent.

Účtování nákupu a prodeje na základě komisionářské smlouvy není jednoznačně upraveno v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Nicméně k účtování komisionáře vydala např. Národní účetní rada interpretaci I-7 Komisionářské smlouvy z 20. února 2006. Ministerstvem financí ČR byl postup s touto interpretací potvrzen.

Z hlediska formálně právního se komisionář nestává majitelem převáděných aktiv, případně poskytovaných služeb nebo jiných plnění a nemůže tedy o jejich poskytnutí účtovat na svých nákladových ani výnosových účtech. Z formálního hlediska při prodeji vzniká komisionáři závazek vůči komitentovi ve výši prodejní ceny zboží a současně vzniká komisionářovi pohledávka vůči třetí osobě.

Dočasná správa nebo kontrola převáděných aktiv komisionářem by měla být zachycena pouze prostřednictvím podrozvahových účtů.

V souladu s výše uvedeným z pohledu komisionáře takovýto postupem není naplněna zákonná podmínka pro vytváření opravných položek k neuhrazeným pohledávkám, kterou se rozumí zaúčtování pohledávky při jejím vzniku souvztačně na výnosových účtech. Z hlediska účetního se na výnosových účtech projeví pouze komisionářem přijatá odměna, která mu náleží za zařízení obchodní záležitosti komitenta na jeho účet.

Vzhledem k charakteru a okolnostem, za kterých se uzavírá komisionářská smlouva, však ani postavení komitenta nezaručuje, že konečným zákazníkem neuhrazená pohledávka bude daňově efektivně zahrnuta do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení výnosů. Komitent jako osoba, jejíž spojení s konečným kupujícím je omezeno zejména na převod vlastnického práva k movitým věcem, má z hlediska účetního na svých aktivních účtech zachycenou pohledávku, která je pohledávkou za komisionářem, a komisionář je dle § 585 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ObchZ“) *„...povinen bez zbytečného odkladu převést na komitenta práva získaná při zařizování záležitostí a vydat mu vše, co přitom získal, a komitent je povinen je převzít.“*

Z výše uvedené citace ObchZ vyplývá, že splatnost pohledávky za komisionářem je odvozena od zaplacení pohledávky komisionáře konečným zákazníkem. Pokud tedy není v komisionářské smlouvě vzhledem k dispozitivnosti příslušného ustanovení uvedeno jinak, splatnost pohledávky komitenta za komisionářem je navázána na zaplacení konečným kupujícím.

Z podstaty a základních znaků komisionářské smlouvy vyplývá, že komisionář ve vztahu ke kupujícímu/odběrateli vystupuje vlastním jménem, jeho jednání jde však (až na výjimečné případy vymezené zákonem) na účet (tj. ve prospěch i k tíži) komitenta. V případě, kdy klient neuhradí svůj závazek komisionáři, potom by toto neuhrazení pohledávky komisionáře mělo jít k tíži komitenta⁵³. Z hlediska ekonomické podstaty komisionářské smlouvy komisionář totiž nenese prospěch ani podnikatelská rizika související s realizovanou transakcí (jedná na účet komitenta) a jeho odpovědnost je omezena pouze na poskytnutí příslušné komisionářské služby s odbornou péčí a v zájmu komitenta.

⁵³ V souladu s ustanovením § 582 ObchZ komitent může požadovat na komisionáři splnění závazku třetí osoby, aniž tato splnila svůj závazek vůči komisionáři, jen pokud komisionář tento závazek písemně převzal nebo jestliže porušil příkazy komitenta týkající se osoby, s níž měla být smlouva na účet komitenta uzavřena.

Vzhledem k výše uvedenému je tak osoba komitenta při tvorbě daňově účinných opravných položek k neuhrazené pohledávce za komisionářem omezena zejména z dvou uvedených důvodů:

- a) splatnost pohledávky komitenta je odvozena od zaplacení zákazníka;
- b) nemožnost tvořit opravné položky k pohledávkám mezi spojenými osobami.

3. Podpůrná argumentace

Z povahy obchodně závazkových vztahů mezi jednotlivými subjekty komisionářské struktury vyplývá, že při prodeji zboží konečnému zákazníkovi vzniká posloupnost dvou závazkových vztahů, které jsou však vzájemně a ekonomicky podmíněné. Tímto vztahem se rozumí, že úhrada závazku konečným zákazníkem komisionáři je nutnou a nezbytnou podmínkou k uhrazení závazku komisionáře převést na komitenta vše, co při zařizování obchodní záležitosti získal, aniž by mu při této operaci vzniklo jakékoliv obohacení (mimo komisionářské odměny).

Domníváme se, že z takového výkladu lze dovodit, že z pohledu výhradně ekonomického se za všech okolností vždy jedná pouze o jednu pohledávku komitenta, který nese všechna ekonomická rizika, která z možné neúhrady závazku kupujícího vyplývají. Podpůrným argumentem pro toto mínění je i skutečnost, že splatnost pohledávky komitenta za komisionářem je odvozena od splatnosti pohledávky komisionáře za konečným zákazníkem a pokud nebude tento nárok uhrazen, stává se ve skutečnosti i pohledávka komitenta za komisionářem nedobytnou.

Ze samotné definice komisionářského vztahu vyplývá, že předmětná obchodní činnost je vždy zařizována v plném svém rozsahu na účet komitenta. S tímto je úzce spojen i převod vlastnického práva k prodávaným věcem, který se děje přímo mezi komitentem a kupujícím, a to v okamžiku, kdy kupující věci nabude. Ekonomická rizika vyplývající z obchodování tak v nesrovnatelné míře převažují v pozici komitenta, zatímco pozice komisionáře je spojena pouze s povinností poskytnutí komisionářské služby s odbornou péčí a v zájmu komitenta.

Současné znění českých právních předpisů dává daňovým subjektům možnost volit alternativní postup při řešení této nepříznivé situace, který nabízí ustanovení § 586 ObchZ. Podle tohoto ustanovení platí, že *„Jestliže osoba, s kterou komisionář uzavřel smlouvu při zařizování záležitosti, poruší své závazky, je komisionář povinen na účet komitenta splnění těchto závazků vymáhat, nebo jestliže s tím komitent souhlasí, postoupit mu pohledávky odpovídající těmto závazkům.“* Možnost tvorby opravné položky k takto nabyté pohledávce je pak dána ustanovením § 2 odst. 4 ZoR, podle kterého *„V případě nabytí pohledávky postoupením může postupník tvořit opravné položky k rozvahové hodnotě pohledávky, pokud uhradil její pořizovací cenu.“* Z uvedeného znění příslušných předpisů tak vyplývá, že tento postup je podmíněn provedením nezbytných úkonů, které spočívají zejména v souhlasu komitenta a v postoupení předmětné pohledávky na jeho osobu.

4. Závěr

ZoR a ZDP dávají daňovým subjektům všeobecně možnost zmírnit nepříznivé důsledky situace, kdy nedojde k úhradě pohledávek za prodané zboží, ačkoliv daňové subjekty správně zahrnuly související výnosy z prodeje tohoto zboží v souladu s účetními a daňovými předpisy do základu daně a řádně jej zdanily.

Domníváme se, že z pozice komitenta dochází při nemožnosti tvorby opravné položky k neuhrazené pohledávce za komisionářem, která vyplývá z nedobytnosti pohledávky komisionáře za konečným zákazníkem, k neoprávněnému znevýhodnění soutěžitele. Zároveň se domníváme, že z pohledu výhradně ekonomického dochází při obchodování v rámci komisionářské struktury ke vzniku pouze jedné pohledávky, a to pohledávky komitenta za klientem, a to z důvodu jeho postavení v rámci takové struktury. Komitent nese všechna ekonomická rizika, která z možné neúhrady závazku kupujícího vyplývají a jako takový by měl být oprávněn tvořit za takovými pohledávkami daňové opravné položky, a to i v případě, že komisionářem je spojená osoba.

V souladu s výše uvedeným by tak omezení vyplývající ze vzájemného postavení komitenta a komisionáře v podobě spojených osob mělo být eliminováno, protože pohledávka fakticky vznikla za klientem, nikoliv za komisionářem. Komisionář pouze vyvíjí činnost k zajištění komisionářské služby, za kterou mu náleží úplata, která je zachycena výsledkově. Komitent by tak měl být v souladu s výše uvedeným oprávněn tvořit daňové opravné položky v souladu se ZoR, a to za pohledávkami, které sice vznikly mezi spojenými osobami (komisionář a komitent), nicméně povaha a režim takovéto pohledávky by měl odpovídat povaze pohledávky za konečným zákazníkem.

5. Navrhované řešení

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

Stanovisko Ministerstva financí:

S výše uvedeným závěrem předkladatele nelze souhlasit.

V ustanovení § 8a odst. 4 zákona č. 593/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dale jen "ZoR"), je výslovně uvedeno, že daňově uznatelné opravné položky (dale jen "OP") nelze uplatnit u pohledávek vzniklých mezi spojenými osobami.

V případě, že komisionář a komitent jsou spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů, nemohou k pohledávkám vzniklým mezi nimi navzájem vytvářet OP dle ZoR.

V případě, že se ve vztahu komitent-komisionář nejedná o spojené osoby, je třeba, aby pohledávka splňovala všechny ostatní podmínky stanovené ZoR pro tvorbu OP, tj. mimo jiné také podmínku, že o pohledávce bylo při jejím vzniku účtováno ve výnosech.

V podmínkách komisionářské smlouvy je však účtováno rozvahově a tak ani při splnění podmínky, že pohledávka nevznikla mezi spojenými osobami, k ní nelze vytvářet OP.

Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska

DPH

Příspěvek 276/20.05.09 – MF předkládá stanovisko

276/20.05.09 K výkladu pojmu služby z Přílohy č. 2 zákona o DPH - Oprava zdravotnických prostředků uvedených v příloze č. 1 tomuto zákonu

Předkládají: Olga Holubová, daňová poradkyně 367
JUDr. Ing. Václav Pátek, advokátní koncipient 32748, (daňový poradce 2279 - činnost přerušena)
Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce 1026

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu obsahu služby uvedené na prvním řádku přílohy č. 2 k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Současná příloha č. 2 na prvním řádku ze seznamu služeb podléhajících snížené sazbě uvádí službu „*Oprava zdravotnických prostředků uvedených v příloze č. 1 k tomuto zákonu*“. U této služby není uvedeno žádné SKP, ačkoliv podle první věty za seznamem se uvádí: „*Pro uplatnění snížené sazby daně se používá Standardní klasifikace produkce platná k 1. lednu 2003.*“

V průběhu doby se objevily nejasnosti ohledně obsahu pojmu této první položky podléhající snížené sazbě s ohledem na skutečnost, že k této položce není zákonodárcem uvedeno žádné číslo položky SKP, které by dávalo návod na určení přesnějšího obsahu této služby. Výkladové problémy se objevily v souvislosti s tím, že plátcí daně stejnému či podobnému obsahu služby přiřazují různé pojmenování. Největší problémy při účtování příslušné sazby DPH pak činí služby opravy ve vazbě na různé seřizování zdravotnických prostředků, jejich údržbu a ošetřování. Stejný problém pak činí různé periodické revize a zkoušky, jež jsou velmi často doprovázeny drobnými opravami a úpravami příslušného zdravotnického prostředku.

K pojmu zdravotnický prostředek

V případě zdravotnických prostředků je podstatné, že musí jít o zdravotnické prostředky, jež jsou uvedeny v příloze č. 1. Ve skutečnosti však příloha č. 1 žádné zdravotnické prostředky neuvádí, pouze v jejich případě odkazuje prostřednictvím odvolávky pod čarou č.⁷¹⁾ na zvláštní právní předpisy. Samotná odvolávka pod čarou pak mezi zvláštní právní předpisy zařazuje mimo jiné:

- Zákon č. 123/2000 Sb., o zdravotnických prostředcích a změně některých dalších zákonů (dále jen „**zákon č. 123/2000**“).
- Nařízení vlády č. 181/2001 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na zdravotnické prostředky, ve znění zákona č. 336/2001 Sb. a zákona č. 251/2003 Sb.⁵⁴.
- Nařízení vlády č. 191/2001 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na implantabilní zdravotnické prostředky ve znění zákona č. 337/2001 Sb. a zákona č. 251/2003 Sb.⁵⁵.

⁵⁴ Nařízení vlády č. 181/2001 Sb. bylo zrušeno nařízením vlády č. 25/2004 Sb., které pak bylo následně zrušeno dne 5. května 2004 nařízením vlády č. 336/2004 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na zdravotnické prostředky a kterým se mění nařízení vlády č. 251/2003 Sb., kterým se mění některá nařízení vlády vydaná k provedení zákona č. 22/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

- Nařízení vlády č. 286/2001 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na diagnostické zdravotnické prostředky in vitro⁵⁶.

Pojem **zdravotnický prostředek** je pojmem zákona č. 123/2000 a jako takový je definován jako předmět, který je určen pro použití u člověka pro tímto zákonem stanovené účely. Zákonodárce plně v souladu s daňově harmonizačním předpisem stanovil, že dodání takovýchto zdravotnických prostředků (rozuměj určených svým účelem) bude podléhat snížené sazbě daně.

K výkladovým otázkám ohledně pojmu oprava

Jak výše uvedeno, zdravotnické prostředky jsou definovány především s ohledem na svůj účel právě zákonem č. 123/2000. Tento samotný zákon současně určuje další nakládání se zdravotnickými prostředky a to pod sankcí pokuty⁵⁷. Nakládání se zdravotnickými prostředky je v Části První, Hlavě V, ve které jsou uvedeny podmínky pro „*Instalaci, používání, údržbu, servis a evidenci zdravotnických prostředků*“.

Předmětem našeho posouzení a rozboru je řešení otázky, zda mezi služby podléhající snížené sazbě daně lze řadit všechny činnosti z hlavy V zákona č. 123/2000. Konkrétně se pak jedná o činnosti postupně rozváděné v:

- § 21 Informace pro uživatele,
- § 22 Instruktaž,
- Instalaci a Používání zdravotnických prostředků dle § 23 a § 24,
- § 25 Čištění, dezinfekce a sterilizace zdravotnických prostředků,
- § 27 Periodické bezpečnostně technické kontroly zdravotnických prostředků,
- § 28 Údržba a servis zdravotnických prostředků a
- § 30 Evidence zdravotnických prostředků.

Činnosti pod §§ 21 až 24 zákona č. 123/2000, budou zpravidla účtovány jako součást dodávky daného zboží a v takovémto případě by měly podléhat snížené sazbě jako součást plnění hlavního. Domníváme se, že v praxi nelze samostatně od poskytovatele na vlastníka či uživatele zdravotnického prostředku účtovat činnosti dle § 30 zákona č. 123/2000, které je poskytovatel povinen evidovat sám. Pro tyto účely neřešíme externí zadávání této činnosti u poskytovatele pro něho samého. V případě ostatních činností je právě na místě otázka, zda činnosti, jak je pojmenovává zákon č. 123/2000, lze podřadit pod pojem oprava, jak jej používá příloha č. 2 zákona o DPH. Stěžejní je pak hodnocení činností, jak zmiňuje § 28 zákona č. 123/2000, s ohledem na to, že některé ostatní činnosti ač mají samostatnou úpravu, jako je § 25 resp. § 27, se ve skutečnosti následně promítají pod činnosti právě ustanovení § 28. Činnosti jako čištění, dezinfekce a sterilizace zdravotnických prostředků lze totiž chápat jako součást činností udržování zdravotnických prostředků v řádném stavu. Periodické bezpečnostní kontroly dle § 27 jsou v kryty stejným pojmem v § 28.

⁵⁵ Nařízení vlády č. 191/2001 Sb. bylo dne 17. března 2004 zrušeno a nahrazeno nařízením vlády č. 154/2004 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na aktivní implantabilní zdravotnické prostředky a kterým se mění nařízení vlády č. 251/2003 Sb., kterým se mění některá nařízení vlády vydaná k provedení zákona č. 22/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁶ Nařízení vlády č. 286/2001 Sb. bylo dne 7. července 2004 zrušeno a nahrazeno nařízením vlády č. 453/2004 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na diagnostické zdravotnické prostředky in vitro.

⁵⁷ Viz ustanovení § 46 zákona č. 123/2000

Porovnání pojmu oprava dle zákona o DPH a dle zákona č. 123/2000

Samotný pojem oprava v zákoně o DPH není nijak definován. Pojem oprava je použit v zákoně mnohokrát (přičemž pomíjíme samotné použití tohoto slova v názvech §§ 42 až 46a a § 49 zákona o DPH, kde jde o zcela jiný význam), např. v ustanovení § 48 ve spojení „v souvislosti s opravou těchto staveb“ a podobně i v § 48a zákona o DPH. Dále je pojem oprava použit v zákoně o DPH v ustanoveních § 68, kde je použit vedle slov údržba. Zákon o DPH tak pojmy oprava a údržba staví vedle sebe. Pojmy oprava a údržba samostatně nedefinovala pro účely DPH ani judikatura ESD. Při interpretaci takovéhoho obecného pojmu je nutné vycházet tedy z obecných zvyklostí. S ohledem na použití pojmu údržba v § 80 zákona o DPH ve spojení s nemovitostí se nelze divit, že v případě stavebních prací plnění jehož podstatou je údržba, ačkoliv tento pojem § 48, resp. § 48a zákona o DPH nezmiňují, sleduje u staveb stejný osud jako plnění opravy a podléhá snížené sazbě daně. Pojem oprava v zákoně o DPH lze tedy chápat poměrně široce, přičemž ne vždy se pod jedním a tím samým pojmem rozumí vždy stejný obsah činností.

V případě zákona č. 123/2000, je pojem oprava použit v ustanovení § 28 v rámci činností vztahujících se ke zdravotnickým prostředkům. Tak, jak je pojem oprava použit v tomto předpise, je jednoznačné, že jde o pojem, který je, spolu s dalšími pojmy jako jsou kontroly, ošetřování, seřizování a zkoušky, podmnožinou pojmu udržování, a který zákon č. 123/2000 dále definuje legislativní zkratkou jako servis. Pojem oprava v zákoně č. 123/2000 je pak v tomto smyslu pojmem velmi úzkým.

Aplikace snížené sazby dle zákona o DPH.

Zdravotnické prostředky jsou dodávány ve snížené sazbě s ohledem na záměr zákonodárce zvýhodnit oblast zdravotnictví. To byl patrně i důvod proč není ve snížené sazbě jen samotné dodání ale i opravy. Domníváme se, že v případě zdravotnických prostředků by se měl pojem oprava jak jej používá první řádek v příloze č. 2 zákona o DPH, vykládat spíše široce. Co se týče samotného pojmu oprava jak jej používá příloha č. 2 zákona o DPH, tak tento pojem plně odpovídá pojmu použitému ve směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty⁵⁸. Stejná úprava byla také obsahem Šesté směrnice, jejíž aktualizovaná verze po mnohých změnách byla podkladem pro směrnici Rady 2006/112/ES. Z hlediska výkladu pomocí logických výkladových metod, konkrétně logického výkladu *a maiori ad minus* (důkaz od většího k menšímu) se jeví podstatné, že zákonodárce (jak český tak i evropský) umožňuje, aby samotné dodání zdravotnických prostředků bylo ve snížené sazbě daně. V případě zdravotnických prostředků se však zákonodárce nespokojil jen s tím, že ve snížené sazbě bude dodání zdravotnického prostředku, ale doplnil dále, že snížené sazbě má podléhat i jeho oprava (v užším slova smyslu), aby zdravotnický prostředek fungoval i po případné poruše. Směrnice stejně jako zákon je psána podle pravidel pro tvorbu předpisů v obecné poloze aniž by byly popisovány všechny detailní situace. Tyto detailní situace pak podléhají interpretaci dané normy. Při naší interpretaci za pomoci logické argumentace je namístě dojít k závěru, aby snížené sazbě podléhalo i to co je menší, a to je seřízení a údržba zdravotnického prostředku. V tomto smyslu pod pojem oprava (v širším slova smyslu) lze logicky vztáhnout i úkony ještě někdy menší než samotná oprava (v úzkém

⁵⁸ Viz příloha III, položka 4) lékařské vybavení, pomůcky a ostatní zařízení, která jsou obvykle určena k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků, pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených, včetně oprav takovéhoho zboží, jakož i dodání dětských sedaček do automobilu.

slova smyslu), jako je údržba či seřízení apod., jak zmiňuje ustanovení § 28 zákona č. 123/2000.

Návrh výkladu

Navrhujeme, aby se vzhledem ke zvláštnímu postavení zdravotnické oblasti pojem „*Oprava zdravotnických prostředků uvedených v příloze č. 1 k tomuto zákonu*“ tak jak jej používá příloha č. 2 zákona o DPH interpretoval ve smyslu činností, jež slouží k tomu, aby zdravotnické prostředky byly udržovány v řádném stavu podle ustanovení § 28 zákona č. 123/2000. To znamená, že by všechny činnosti, jež v sobě zahrnuje pojem servis (jako legislativní zkratka zákona č. 123/2000), byly chápány jako pojem oprava dle první položky z přílohy č. 2 zákona o DPH a podléhaly snížené sazbě daně.

S ohledem na skutečnost, že všechny činnosti, jak je zmiňuje ustanovení § 28 zákona č. 123/2000 podléhají samostatné detailní evidenci a sankcím ve smyslu tohoto zákona⁵⁹, nemělo by hrozit zneužití, že by snížené sazbě daně podléhaly činnosti v jiných případech, než ve vztahu ke skutečným zdravotnickým prostředkům.

Tímto výkladem bude zajištěno, že činnosti, jež jsou ve vztahu ke zdravotnickým prostředkům povinnostmi danými veřejnoprávními předpisy, budou podléhat stejné snížené sazbě daně.

Stanovisko Ministerstva financí:

S navrhovaným výkladem nelze souhlasit. Přijetím navrhovaného výkladu by nastala nerovnost v přístupu k opravám a revizím některých jiných zařízení. Jedná se například o opravu výtahu v bytovém domě, která podléhá snížené sazbě daně, ale samostatná revize výtahu podléhá základní sazbě daně. U zdravotnických prostředků je nutno postupovat podle stejného principu. Argument, že revize zdravotnických prostředků jsou dány veřejnoprávními předpisy není podstatný, protože všechny povinné revize přístrojů a zařízení jsou dány veřejnoprávními předpisy. Není žádný relevantní důvod posuzovat z pohledu DPH revize zdravotnických prostředků odlišně.

Pojem oprava zdravotnického prostředku z přílohy č. 2 zákona o DPH a také z přílohy III směrnice 2006/112/ES nelze chápat jako celkový servis zdravotnického prostředku. Pokud je revize (popřípadě čištění, dezinfekce, sterilizace) zdravotnického prostředku prováděna samostatně, podléhá základní sazbě daně. V případě, že při opravě zdravotnického prostředku je nutné jeho čištění, dezinfekce, sterilizace a po jeho opravě je nutná revize, je tato revize (čištění, dezinfekce, sterilizace) součástí opravy a celá tato služba jako celek podléhá snížené sazbě daně.

⁵⁹ Viz ukládání pokut dle ustanovení § 46 odst. 1 písm d) a e) zákona č. 123/2000.

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

Daň z příjmů

270/20.04.09 Stanovení superhrubé mzdy po 1.1.2009

Předkládá: Ing. Robert Bezecný
Ing. Michal Dušek

275/20.05.09 Daňová uznatelnost nákladů na mezinárodní pronájem pracovní síly

Předkládá: JUDr. Martin Kopecký

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 nepeněžité podobě

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl

274/20.05.09 Úprava odpočtu daně podle § 78 zákona o DPH v případě technického zhodnocení

Předkládají: Petr Toman
Klára Kameníková