

Ministerstvo financí
Letenská 15, Praha 1

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 21. 12. 2005

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

- 1. Odsouhlasen zápis z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR konaného dne 30. 11. 2005.**
- 2. Projednání jednotlivých bodů programu z minulých Koordinačních výborů, příspěvky dosud neuzavřené**

Příspěvek 76/31.08.05 – Procesní aplikace úpravy základu daně podle čl. 9 odst. 2 vzorové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění – návrh stanoviska MF bude zpracován s ohledem na reakci zástupců EU Joint Transfer Pricing Fora".

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 93 – příspěvek uzavřen

93/21.12.05 - Uplatnění pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění v základu daně ve zvláštních případech

Předkládají: Ing. Otakar Machala QUD, daňový poradce, č. osvědčení 2252
Hana Kovalíková, daňová poradkyně, č. osvědčení 1139

1. Úvod

V souvislosti s aktuálním vývojem právních předpisů v oblasti účetnictví a daní z příjmů přibývá poplatníků – fyzických osob, kteří přecházejí z vedení daňové evidence na vedení účetnictví a kteří mění způsob uplatňování výdajů v prokázané výši na výdaje paušálem nebo naopak. Uvedený problém se týká rovněž podnikatelů v okamžiku ukončení nebo přerušování činnosti.

Tento příspěvek se zabývá problematikou vlivu nedoplatků a přeplatků z titulu pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále jen SP) a na všeobecné zdravotní pojištění (dále jen ZP) na základ daně z příjmů fyzických osob.

2. Obecný rozbor problému

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

I v případě běžného zdaňovacího období, kdy nedochází k přechodu na vedení účetnictví ani ke změně způsobu uplatňování výdajů či k ukončení podnikání, se u poplatníků vedoucích účetnictví lze v praxi setkat s různými způsoby stanovení účetní výše nákladů na SP a ZP podnikatele v daném účetním a zdaňovacím období (obvykle zachycených na účtu 526).

První způsob spočívá v tom, že na účet 526 se účtují zálohy uhrazené v daném zdaňovacím a účetním období (tj. do 31. 12.). Nedoplatek či přeplatek SP a ZP je pak účtován jako náklad nebo snížení nákladu až v následujícím období (obvykle březen, duben násl. roku) po podání Přehledu o příjmech a výdajích (dále jen Přehled).

Druhý způsob, který používají osoby matematicky a počítačově zdatnější, vychází z principu, že rozdíl mezi příjmy a výdaji, který je vyměřovacím základem pro SP a ZP je právě částkami hrazenými na SP a ZP ovlivňován a pomocí cyklického odkazu (iterací) v tabulkovém procesoru stanoví výši nedoplatku nebo přeplatku SP a ZP a zohlední ji v rámci účetnictví „starého“ období.

Výše uvedený dvojí způsob účtování vyrovnání SP a ZP je důsledkem dvojího pohledu na okamžik vzniku pohledávky či závazku v rámci vyrovnání povinnosti SP a ZP.

První možný výklad, který neoficiálně potvrdili i pracovníci ČSSZ říká, že pohledávka nebo závazek z titulu vyrovnání povinnosti SP a ZP vznikají až k datu podání Přehledu, resp. k datu, kdy měl být Přehled podán. K 31. 12. tedy ještě pohledávka ani závazek neexistují a není třeba o nich účtovat. Tomuto pojetí odpovídá i fakt, že v rámci základu daně z příjmů je zohledňována celková výše uhrazených záloh (s omezením maximální výší vyměřovacího základu), i když konečná povinnost úhrady SP a ZP bude nižší (vznikne přeplatek).

Druhý možný výklad má za to, že pohledávka event. závazek existují (jako nesplacené) již k 31. 12. a je tedy o nich nutno účtovat a v případě daňové evidence je uvádět v rámci přehledu o majetku a závazcích.

Návrh řešení

Vzhledem ke specifčnosti SP a ZP, jejich vzájemnému ovlivňování se základem daně z příjmů, možnosti dvojího pohledu na okamžik vzniku pohledávky a závazku i vžité praxi lze připustit oba způsoby pojetí vzniku pohledávek a závazků z titulu rozdílu celkové výše SP a ZP a záloh zaplacených v daném zdaňovacím období, tj. ke dni podání (povinnosti podání) Přehledu i k poslednímu dni účetního (zdaňovacího) období.

3. Přechod na vedení účetnictví

Při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví jsou v souladu s § 5 odst. 8 poplatníci povinni postupovat podle přílohy č. 3 k ZDP. V příloze č. 3 se uvádí, že základ daně se ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, mj. zvýší o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem a sníží o hodnotu závazků, které by při úhradě byly daňovým výdajem.

V případě varianty vzniku pohledávky nebo závazku již k 31. 12. by se základ daně podle přílohy č. 3 upravoval i o pohledávku z titulu přeplatku nebo o závazek z titulu nedoplatku SP a ZP. Vzhledem k tomu, že se v souladu s Přílohou č. 3 upravuje základ daně období, ve kterém je již vedeno účetnictví (tj. jakoby k 1.1. období, v němž dojde k vyrovnání pohledávky nebo závazku), praktický vliv okamžiku vzniku pohledávky a závazku na základ

daně z příjmů tohoto období bude mít zejména možnost rozložit zvýšení základu daně na 9 zdaňovacích období podle § 23 odst. 14 ZDP v případě přeplatku SP a ZP.

Návrh řešení

V rámci úprav základu daně podle přílohy č. 3 není nutno zohledňovat přeplatky a nedoplatky SP a ZP. Rovněž lze postupovat tak, že poplatník v rámci úprav základu daně přeplatky či nedoplatky zohlední a zvýší tento základ daně o hodnotu přeplatku nebo jej sníží o hodnotu nedoplatku.

4. Změna způsobu uplatňování výdajů

Při změně způsobu uplatňování výdajů dle § 24 ZDP (v prokázané výši) na způsob podle § 7 odst. 9 ZD (paušálem) jsou poplatníci vedoucí daňovou evidenci povinni upravit rozdíl mezi příjmy a výdaji mj. o výši pohledávek a závazků v souladu s ustanovením § 23 odst. 8 písm. b) ZDP.

V případě varianty vzniku pohledávky a závazku k 31.12. by v daném případě došlo k ovlivnění základu daně v období předcházejícímu zdaňovacímu období, v němž ke změně způsobu uplatňování dojde. Platba závazku z titulu SP a ZP ani inkaso přeplatku by v následujícím období neměly vliv na základ daně z příjmů.

V případě varianty vzniku pohledávky a závazku ke dni podání Přehledu bude úhrada nedoplatku výdajem období, v němž bude tento nedoplatek uhrazen a inkaso přeplatku sníží uplatňované výdaje na SP a ZP, případně bude evidováno jako příjem podléhající dani.

Návrh řešení

V rámci úprav rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 23 odst. 8 písm. b) ZDP při změně způsobu uplatňování výdajů lze postupovat tak, že se nezohledňují přeplatky a nedoplatky SP a ZP. Základ daně bude ovlivněn v období jejich úhrady.

Rovněž lze zvolit postup, kdy poplatník zvýší základ daně o hodnotu přeplatku nebo sníží základ daně o hodnotu nedoplatku v rámci úprav rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 23 odst. 8 ZDP.

5. Ukončení nebo přerušování činnosti

Při ukončení (přerušování) činnosti je z pohledu daně z příjmů rovněž třeba se řídit ustanovením § 23 odst. 8 ZDP. Ukončení činnosti má nicméně jistá specifika v tom, že v následujícím zdaňovacím období po ukončení činnosti již poplatník z tohoto titulu nevykazuje žádné příjmy a výdaje v rámci dílčího základu daně podle § 7 ZDP.

V případě ukončení (přerušování) činnosti je vhodné posoudit zvlášť dopad přeplatku na SP a ZP a nedoplatku na SP a ZP.

U přeplatku platí, že v případě varianty vzniku pohledávky k 31. 12. by byl základ daně zvýšen podle § 23 odst. 8 ZDP v období ukončení činnosti a vlastní inkaso přeplatku v následujícím zdaňovacím období by základ daně již neovlivnilo.

V případě varianty vzniku přeplatku ke dni Podání přehledu by se inkaso pohledávky posuzovalo jako příjem podléhající dani v období skutečného inkasa v rámci dílčího základu daně podle § 10 ZDP.

U nedoplatku by v případě varianty vzniku závazku k 31. 12. byl základ daně snížen podle § 23 odst. 8 v období ukončení činnosti. Úhrada v roce následujícím by základ daně neovlivnila. To platí v případě poplatníků vedoucích účetnictví nebo daňovou evidenci. U ostatních fyzických osob (které např. uplatňují paušální výdaje) nelze základ daně o závazky podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 3. snížit.

V případě varianty vzniku závazku ke dni podání Přehledu by úhrada nedoplatku SP a ZP již nemohla být v základu daně zohledněna, pokud by ZDP neobsahoval pro tento případ speciální úpravu. Tu představuje ustanovení § 7 odst. 13 ZDP, které v případě ukončení (přerušení) podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti poplatníkem, který vede účetnictví, umožňuje v případě pozdější úhrady nedoplatku SP a ZP podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost.

Vzhledem k tomu, že uvedené ustanovení bylo do zákona včleněno poslaneckou novelou č. 168/1998 Sb., tedy dávno před zavedením daňové evidence a vztahovalo se na všechny poplatníky vedoucí (i jednoduché) účetnictví, měla by být umožněna jeho aplikace i pro poplatníky s daňovou evidencí.

Návrh řešení

V rámci úprav rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 23 odst. 8 při ukončení (přerušení) činnosti lze postupovat tak, že se nezohledňují přeplatky a nedoplatky SP a ZP. Přeplatek pak bude zdaněn při inkasu v rámci dílčího základu daně z příjmů podle § 10 ZDP.

Při úhradě nedoplatku po termínu stanoveném pro jeho zohlednění v základu daně zdaňovacího období, v němž byla činnost ukončena nebo přerušena, mohou poplatníci podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost podle § 7 odst. 13 ZDP.

Rovněž lze zvolit postup, kdy poplatník v rámci úprav rozdílu mezi příjmy a výdaji zvýší základ daně o hodnotu přeplatku nebo sníží základ daně o hodnotu nedoplatku podle § 23 odst. 8 ZDP.

6. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas s předkladatelem.

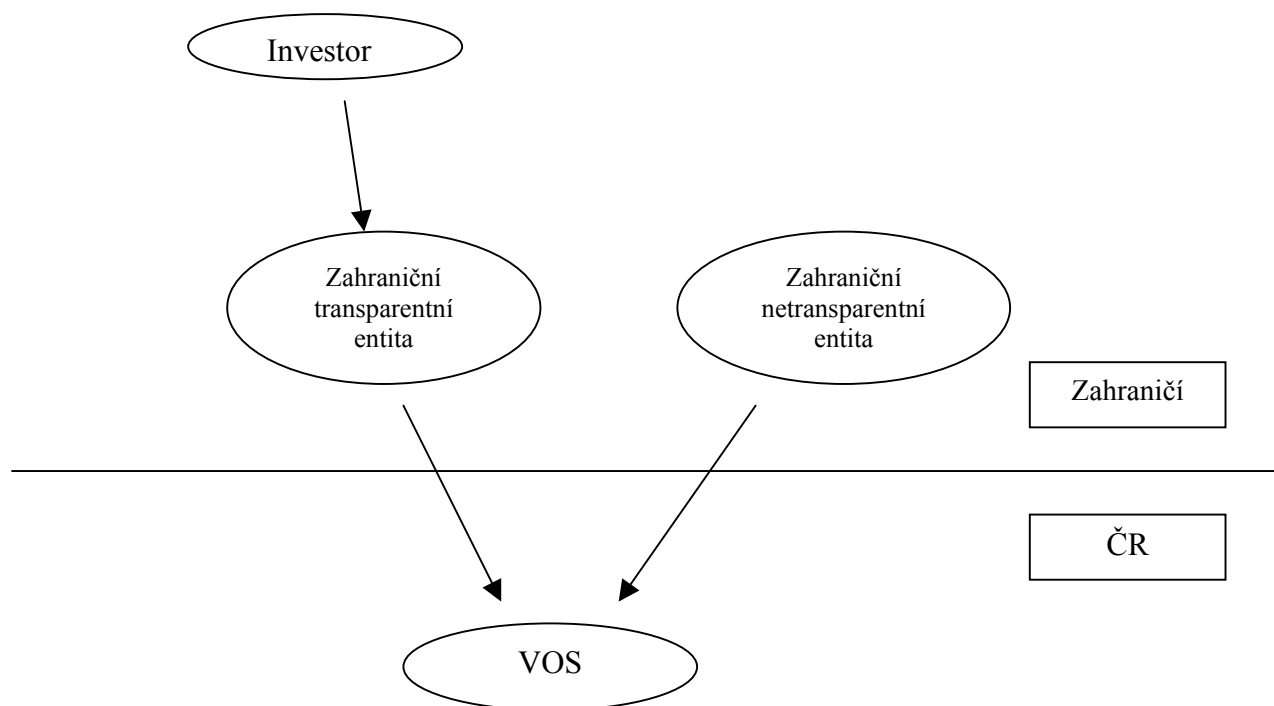
Příspěvek 101 - řešení této problematiky zohledňuje návrh uvedeného pokynu

101/21.12.05 - Náklady spojené s držbou podílů na VOS z hlediska českého a mezinárodního daňového práva

Předkládají: Ing. Jan Soška, daňový poradce, č. osvědčení 3289
Ing. Roman Ženatý, daňový poradce, č. osvědčení 1841

Předmětem tohoto příspěvku je řešení problematiky daňové uznatelnosti nákladů spojených s pořízením a držbou podílů v české VOS v rámci zjištění daňového základu fyzických osob, které nejsou českými daňovými rezidenty. Navazujeme tím tak na závěry koordinačního výboru, který projednával příspěvek 54/08.06.05 autorů Mgr. Ing. Martina Housky, daňové poradce, č. osvědčení 2959 a Ing. Jiřího Nesrovnala, daňového poradce, č. osvědčení 1757.

V dále uvedeném příkladu se investor – fyzická osoba, která není českým daňovým rezidentem, podílí na společnosti – zahraniční transparentní entitě, která se dále podílí na české VOS. Uvedená struktura je obvyklá například u zahraničních investičních fondů. Pro úplnost dodáváme, že všechna pojednání v tomto příspěvku platí stejně v případech, kdy zahraniční transparentní entita je komplementářem české komanditní společnosti.



Otázkami k řešení jsou:

1. daňové zacházení s náklady na úrovni společníka VOS – zahraniční transparentní entity a investora do této entity
2. účetní posouzení, zjištění nákladů
3. nezdanitelná část základu daně, odčitatelné položky, slevy na dani
4. zdanění vypořádacího podílu při vystoupení investora ze struktury

1. Náklady zahraniční transparentní entity a investora

Na základě projednání výše uvedeného příspěvku bylo potvrzeno, že náklady společníka VOS (ať již právnické či fyzické osoby) související s pořízením a držbou podílů ve VOS představují daňově uznatelné náklady (výdaje).

Na základě držby podílu ve VOS vzniká společníkovi stálá provozovna na území České republiky a tyto náklady tedy zahrne do jejího základu daně.

Obdobným postupem dojdeme k tomu, že v případě, kdy je zahraniční společník transparentní entitou, vzniká v České republice stálá provozovna jejímu investorovi. Ten tedy do svého základu daně v ČR může zahrnout jak náklady vzniklé na úrovni zahraniční transparentní

společnosti tak také své náklady související s pořízením a držbou podílu na zahraniční transparentní entitě.

V případě, že české VOS nebude zahraniční transparentní entitou prokázána její (úplná či částečná) transparence ve smyslu pokynu D-286 (tj. skutečnost, že skutečnými vlastníky jsou investoři – fyzické osoby) a stálá provozovna z titulu účasti na VOS tedy vznikne (v plném či částečném rozsahu) přímo zahraniční transparentní entitě (opět ve smyslu pokynu D-286), platí výše uvedené obdobně. Zahraniční daňově transparentní entita (resp. ta její část, která bude považována za daňově netransparentní) bude oprávněna v rámci svého českého přiznání k dani z příjmů právnických osob snížit svůj základ daně o své náklady související s pořízením a držbou podílu na VOS.

2. Zjištění nákladů spojených s pořízením a držbou podílů ve VOS

Dále se v této části příspěvku chceme zabývat problematikou, jakým způsobem se při stanovení základu daně zjišťují náklady (výdaje), příp. příjmy související s pořízením a držbou podílů v české VOS.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění nestanovují, jakým způsobem se zjišťuje zdanitelný příjem. Proto je nutno základ daně stanovit podle českých právních předpisů. Zde říká ustanovení § 23 odst. 1 ZDP, že pro zjištění základu daně se vychází

- z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta) nebo
- z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou účetnictví.

Jak zjistit základ daně stálé provozovny zahraničního investora – fyzické osoby v ČR závisí na odpovědi, zda a nakolik tato fyzická osoba zjišťuje základ daně v rámci účetnictví. Odpověď na otázku, jakým způsobem je třeba zjistit náklady (výdaje) tedy zejména závisí na odpovědi na otázku, co se pro účely § 23 odst. 1 ZDP rozumí pod pojmem účetnictví.

2.1. Pojem účetnictví

V pojmu účetnictví je bezpochyby zahrnuto účetnictví vedené dle příslušných předpisů českého účetního práva, zejména tedy zákona o účetnictví (české účetnictví). Zákon o účetnictví však pojem účetnictví nedefinuje, ale vychází z něj.

Při určení obsahu pojmu účetnictví je tedy nutno hledat odpověď mimo právní předpisy. To, co je nutno rozumět pod pojmem účetnictví je především předmětem ekonomie, konkrétně účetní teorie.

Zde se pod (ekonomickým) pojmem účetnictví rozumí především podvojně účetnictví. Domníváme se tedy, že pokud účetnictví v zahraničí splňuje základní podmínky ekonomického pojmu podvojně účetnictví, lze vycházet z toho, že se jedná o účetnictví ve smyslu ustanovení § 23 odst. 1 ZDP.

Vede-li tedy zahraniční subjekt podvojně účetnictví ve výše uvedeném smyslu, jsou náklady zachycené v tomto účetnictví daňovými náklady, přičemž je i zde dle ustanovení § 23 odst. 1 ZDP nutno zohlednit jejich časovou a věcnou souvislost v daném zdaňovacím období.

Pokud by se v zahraničním účetnictví zachycování nákladů od českého účetnictví odchylovalo, zejména nerespektovalo zásadu časové a věcné souvislosti v daném zdaňovacím období, může být zásada zohledňování časové a věcné souvislosti nákladů, tak jak je vyjádřena v § 23 odst. 1 ZDP, použita jako korektivum. Dále by při stanovení základu daně byla použita všechna další ustanovení českého ZDP, na základě kterých se transformuje vykázaný účetní výsledek hospodaření na základ daně. Podíl na takto stanoveném základu daně bude vcházet do českého základu daně investora jako jeho část na výsledku stále provozovny v ČR.

Na rozdíl od české úpravy nejsou v některých případech zahraniční transparentní entity (srovnatelné s českou VOS) vždy povinny vést podvojně účetnictví. V tom případě se do základu daně stále provozovny převezmou tyto příjmy a výdaje. V případě, kdy zahraniční transparentní entita vede podvojně účetnictví a dále jakousi řekněme speciální „daňovou evidenci“ nevycházející z principů účetnictví, použije se pro účely stanovení základu daně podvojně účetnictví, neboť toto více koresponduje a blíží se povinnostem českých společností, daňových rezidentů.

V případě investora – zahraniční fyzické osoby, která podvojně účetnictví ve výše uvedeném smyslu nevede resp. nevede účetnictví vůbec (soukromá osoba), vstupují do základu daně stále provozovny pouze prokázané výdaje související s pořízením a držbou podílu na zahraniční transparentní entitě.

3. Nezdánitelná část základu daně, odčitatelné položky, slevy na dani

Každý poplatník může při stanovení základu daně uplatňovat nezdanitelné části základu daně dle §15 (resp., po schválení novely zákona na rok 2006 snížení daně), odčitatelné položky dle § 34 a slevy na dani dle § 35. To tedy platí i pro investory zdaňující své příjmy prostřednictvím stále provozovny v ČR.

4. Problematika zdanění vypořádacího podílu

4. 1. Společník vystoupí z české VOS

Při vystoupení společníka z české VOS se vypořádací podíl dle § 23 odst. 4 písm. f) ZDP nezahrnuje do základu daně, a tím nepodlehne v České republice zdanění, a to ani formou srážkové daně.

V případě, že společník je zahraniční transparentní entita a stálou provozovnu v ČR má tedy její investor, bude ze základu daně tohoto investora v ČR vyňat vypořádací podíl, který byl vyplacen zahraniční transparentní entitě českou VOS.

V případě, že společník je zahraniční netransparentní entita (popř. její část ve smyslu Pokynu D-286), nezahrne se obdobně vypořádací podíl do základu daně.

4.2. Ukončení účasti investora v zahraniční společnosti

Dle našeho názoru je situace investora do zahraniční transparentní entity z daňového hlediska totožná se situací společníka české VOS. Domníváme se tedy, že v případě vystoupení investora z této společnosti je třeba posuzovat stejně jako v bodu 0.

5. Návrh

Doporučujeme přijmout následující závěry:

1. Fyzické osoby – společníci zahraniční daňově transparentní entity, která drží účast na české VOS mohou snížit svůj základ daně o náklady související s pořízením a držbou podílu na české VOS bez ohledu na to, zda vznikly na úrovni těchto fyzických osob nebo na úrovni „prostřední“ zahraniční transparentní entity.
2. Při zjišťování výše nákladů souvisejících s pořízením a držbou podílu na české VOS je třeba vycházet buď z účetnictví nebo z rozdílu mezi příjmy a výdaji, podle toho, na jakém principu ten který zahraniční subjekt zjišťuje svůj výsledek. V případě nákladů vzniklých na úrovni „prostřední“ zahraniční transparentní entity se vychází buď z jejího hospodářského výsledku nebo z rozdílu mezi příjmy a výdaji – podle toho, který systém sama uplatňuje. V případě investorů – nepodnikajících fyzických osob se vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji. Při stanovení základu daně byla počítána všechna další ustanovení českého ZDP, na základě kterých se transformuje vykázaný účetní výsledek hospodaření na základ daně. Podíl na takto stanoveném základu daně bude vcházet do českého základu daně investora jako jeho část na výsledku stálé provozovny v ČR.
3. Fyzické osoby – společníci zahraniční daňově transparentní entity, která drží účast na české VOS mohou ve svém českém přiznání k dani z příjmů fyzických osob uplatnit nezdanitelné části základu daně (příp. snížení daně) podle § 15 ZDP, a dále v poměrné, na ně připadající výši položky snižující základ daně podle § 34 ZDP a slevy na dani podle § 35 ZDP.
4. Poměrná část vypořádacího podílu, který obdrží zahraniční daňově transparentní entita při vystoupení z VOS se nezahrnuje do základu daně fyzických osob – společníků zahraniční daňově transparentní entity. Rovněž vypořádací podíl, který obdrží fyzická osoba – společník zahraniční daňově transparentní entity při svém vystoupení z této entity se nezahrnuje do jeho základu daně.

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

Pokyn č. D -
k praktické aplikaci Pokynu č. D-286
ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území
ČR

Referent: Ing. Václav Zíka, tel. 2 5704 3197
Ing. Martin Pražan, tel.: 2 5704 2639

č.j.:15/...../2006-153
ze dne.....2006

Ministerstvo financí ČR s cílem zajištění jednotného postupu při praktické aplikaci Pokynu č. D – 286 (č.j.: 49/85 663/2005-493 ze dne 1. září 2005) ve vztahu k zahraničním daňově transparentním entitám sděluje následující:

ČLÁNEK 1

Přestože není možné podat vyčerpávající seznam, uvádí se pro informaci několik typických příkladů zahraničních entit, které dle své právní formy mohou být považovány za daňově transparentní.

Jedná se podle případu většinou o entity označované anglicky jako Partnership (Limited Partnership, General Partnership, Ordinary Partnership apod.), Trust - většinou v anglosaských jurisdikcích, ale i třeba v Polsku (spólka jawna, spółka komadytowa), Nizozemí, Norsku, Finsku, Dánsku a Lucembursku. Jde samozřejmě i o slovenské v.o.s. a k.s.

Dále pak jde o entity označované jako KG, OHG, OEG, KEG, GesnbR, GbR, atypische (unechte) stille Gesellschaft, apod. – v Rakousku, Německu, Švýcarsku atd.

V případě např. SRN a Rakouska je třeba dále brát do úvahy právní institut tzv. Treuhandu, což není entita sama o sobě, nicméně smluvní vztah, kdy nominální příjemce příjmu není jeho skutečným vlastníkem.

Lze konstatovat, že prakticky ve všech státech existuje nějaká taková entita, která ve vztahu ke svým příjmům není považována za daňového poplatníka a příjmy této entity se přičítají z daňového hlediska jiným osobám (skutečným vlastníkům příjmů).

ČLÁNEK 2

Pokud zahraniční daňově transparentní entita drží podíl na české kapitálové společnosti nebo družstvu a společníkem uvedené zahraniční entity (ať přímo nebo skrze další zahraniční daňově transparentní entity) je zahraniční daňový rezident (fyzická osoba, netransparentní společnost), pak je třeba pro daňové účely považovat při uplatnění transparentnosti poměrnou část tohoto podílu (tedy podílu transparentní entity na např. českém s.r.o.) za přímo drženou tímto zahraničním daňovým rezidentem.

ČLÁNEK 3

Jestliže se ve vztahu k zahraniční daňově transparentní entitě uplatňuje v ČR její transparentnost (viz článek 2 Pokynu č. D-286) a tím i individuální přístup vůči jejím všem společníkům (popř. vůči části jejích společníků), je nezbytné v konkrétních případech tento přístup uplatňovat ve vztahu ke všem příjmům, které jsou pobírány těmito konečnými netransparentními společníky (skutečnými vlastníky příjmu).

Jakékoliv příjmy plynoucí zahraniční daňově transparentní entitě jsou pak v ČR zdaňovány jako příjmy společníka této transparentní entity (resp. jako jeho podíl na těchto příjmech) v souladu s příslušnými ustanoveními mezinárodních smluv či tuzemského zákona.

Jak ukazuje praxe, velmi často dochází k tomu, že zahraniční daňově transparentní entita je společníkem české v.o.s. nebo komplementářem české k. s. Za předpokladu uplatnění transparentnosti tak vzniká na území ČR stálá provozovna ke dni nabytí podílu na zahraniční

daňově transparentní entitě těm zahraničním společníkům této entity, u kterých lze prokázat splnění podmínek uvedených v Pokynu č. D-286 (dle ustanovení § 22 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, dále jen ZDP).

U každého takového společníka je pak třeba daňově registrovat jeho stálou provozovnu dle ustanovení § 33 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění a individuálně jej zdaňovat - tzn. daní společníci mají povinnost podat v ČR daňové přiznání, mají nárok na příslušné nezdánitelné částky základu daně, na příslušné slevy na dani apod.

Je samozřejmě možné, aby zahraniční daňově transparentní entita vykonávala na území ČR svou činnost přímo, tj. aniž by byla společníkem české v.o.s. nebo komplementářem české k.s. Za předpokladu uplatnění transparentnosti a za splnění všech podmínek daných jednotlivými mezinárodními smlouvami a ZDP se má za to, že zahraniční společníci takovéto zahraniční entity pro daňové účely přímo vykonávají na území ČR svou činnost prostřednictvím stálých provozoven. Nebo-li, naplnění podmínek pro vznik případné stálé provozovny v takovéto situaci je třeba posuzovat vždy za jednotlivé společníky odděleně. Daňové dopady vzniku stálé provozovny jsou poté v ČR zřejmé (viz výše).

ČLÁNEK 4

Za předpokladu, že zahraničnímu společníkovi zahraniční daňově transparentní entity, který je daňovým rezidentem státu, se kterým ČR uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, vzniká na území ČR stálá provozovna, má ČR povinnost při výpočtu zisků dosažených touto stálou provozovnou uznat (resp. odečíst) náklady vynaložené na příjmy této stálé provozovny, a to bez ohledu na to, zda tyto náklady vznikly v ČR či jinde (viz příslušná ustanovení obvykle článku 7 smluv o zamezení dvojího zdanění a ustanovení § 23 odst. 11 ZDP). Pokud jde o případnou stálou provozovnu společníka - rezidenta státu bezesmluvního (tj. i entity samotné v případě neuplatnění její transparentnosti), uplatní se pouze postup dle § 23 odst. 11 ZDP s obdobným dopadem.

Náklady vznikající na úrovni zahraniční daňově transparentní entity je nutné přiřadit k ziskům dosaženým prostřednictvím této entity. Pro účely zdanění příjmů dosažených společníkem prostřednictvím stálé provozovny umístěné v ČR lze ale uplatnit pouze na společníka připadající podíl na těch nákladech entity, které souvisí s dosažením příjmů ze zdrojů na území ČR. V případě, kdy by byly prostřednictvím entity dosaženy příjmy ze zdrojů i v jiných zemích a zároveň by nebylo možné jasně rozlišit, které náklady souvisí s dosažením zisků ze zdrojů na území ČR, bude moci být u stálé provozovny uplatněna pouze poměrná část nákladů entity.

Výše uvedené náklady zahraniční daňově transparentní entity, které budou ovlivňovat základ daně stálé provozovny v ČR, je nutno posuzovat dle znění českého ZDP. Stálá provozovna přitom převezme na ni připadající podíl na takovýchto celkových nákladech zahraniční daňově transparentní entity. Pro účely určení těchto nákladů je rozhodující účetnictví zahraniční entity, pokud vychází ze stejných principů, jaké jsou uvedeny v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění.

Při odepisování majetku, který je ve vlastnictví zahraniční daňově transparentní entity, se při uplatnění odpisů pro účely stanovení výše daňového nákladu, který bude zohledněn při výpočtu daňové povinnosti stálé provozovny v ČR dle výše uvedených zásad, bude postupovat v souladu s § 26 - §32a ZDP.

V situaci stálých provozoven vzniklých z titulu účasti na v.o.s. či z titulu účasti jako komplementář na k.s. je třeba si současně uvědomit, že náklady vzniklé na úrovni společníků - právnických osob - lze uplatnit obdobným způsobem. Náklady vzniklé na úrovni společníků - fyzických osob - však nelze dle ustanovení § 7 odst. 3 a odst. 4 ZDP v ČR uplatnit.

Za účelem zabránění dvojímu odečtu nákladů může být způsob uplatňování nákladů předmětem spontánní výměny informací, a to zejména ve vztahu ke státům, které vůči příjmům pobíraným svými daňovými rezidenty ze zdrojů na území ČR uplatňují při vylučování mezinárodního dvojího zdanění příjmů metodu vynětí.

ČLÁNEK 5

Případné další příjmy dosahované zahraničním daňovým rezidentem ze zdrojů na území ČR, které nelze přičítat jeho stálé provozovně vzniklé např. z titulu držby podílu na české v.o.s. (tzn. příjmy plynoucí vedle příjmů z podílu na v.o.s. – např. vypořádací podíl), je nutno posoudit, v kontextu možného zdroje příjmu na území ČR, dle ustanovení § 22 ZDP. U veškerých takto identifikovaných příjmů se dále standardně stanoví, zda je daný příjem předmětem daně (zvláště pro fyzické a pro právnické osoby) dle ZDP, jaký článek případně existující mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění řeší zdaňování toho kterého příjmu apod. U zahraničních daňových rezidentů - fyzických osob - to současně znamená přiřadit příjem ke konkrétním ustanovením §6 - §10 ZDP.

Ustanovení případně existujících smluv o zamezení dvojího zdanění a vnitrostátních právních předpisů tedy nejsou Pokynem č. D-286 dotčena, a to v tom smyslu, že je vždy třeba řešit otázku, jaký konkrétní článek smlouvy daný typ příjmu pokrývá, jak je konkrétní příjem definován příslušnými ustanoveními § 22 ZDP jako příjem ze zdroje na území ČR atd.

ČLÁNEK 6

V souvislosti s výše uvedeným je třeba zmínit situaci, ke které rovněž velmi často v praxi dochází, tj. situaci, kdy zahraniční daňově transparentní entita přímo vlastní na území ČR umístěný nemovitý majetek, který pronajímá.

V případě uplatnění transparentnosti je pak třeba příjmy zahraničního společníka zahraniční daňově transparentní entity považovat za příjmy, které jsou předmětem článku 6 mezinárodních daňových smluv, a uplatňovat vůči nim režim vyplývající z příslušných ustanovení ZDP, včetně ustanovení § 22 odst. 1 písm. e).

ČLÁNEK 7

Pokud zahraniční daňově transparentní entita vystupuje z české v.o.s., resp. z české k.s., má se pro daňové účely za to (při uplatnění transparentnosti), že vystupuje z české společnosti společník entity.

Příjem z titulu vypořádacího podílu při vystoupení zahraniční daňově transparentní entity z české v.o.s. či jako komplementáře z české k.s. není příjmem zahraničního daňového rezidenta ze zdrojů na území ČR. Nejedná se o příjem dle ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP, nejedná se o příjem stálé provozovny českého daňového nerezidenta dle

ustanovení § 22 odst. 1 písm. a) ZDP a § 22 odst. 3 ZDP. Daný příjem českého daňového nerezidenta tak nepodléhá v ČR zdanění.

V případě zahraničního společníka české v.o.s. nebo komplementáře české k.s., kdy jeho stálá provozovna v ČR, která existuje nezávisle na jeho účasti na české v.o.s. nebo k.s. (např. organizační složka, odštěpný závod), má ve své držbě (eviduje) podíly na české v.o.s. či k.s. a na základě ukončení takovýchto účastí na českých společnostech od těchto společností stálá provozovna obdrží vypořádací podíl, je vypořádací podíl předmětem daně této stálé provozovny dle ustanovení § 22 odst. 1 písm. a) ZDP. Stálá provozovna však vypořádací podíl nezahrne do svého základu daně dle ustanovení § 23 odst. 4 písm. f) ZDP.

V případě vystoupení zahraničního společníka ze zahraniční daňově transparentní entity, za což obdrží vypořádací podíl (resp. jeho obdobu dle zahraničního práva), není možné tento vypořádací podíl považovat za příjem ze zdrojů na území ČR dle ustanovení § 22 ZDP a není jej tedy možno podrobit zdanění v ČR. Podmínkou ovšem je, že daný vypořádací podíl není přičitatelný jeho stálé provozovně umístěné na území ČR, která tu existuje nezávisle na jeho účasti na české v.o.s., resp. účasti jako komplementář na české k.s. (např. organizační složka, odštěpný závod) a která má ve své držbě (eviduje) podíly na zahraniční daňově transparentní entitě.

Za předpokladu, že je dle zahraničních právních předpisů možné podíl na zahraniční daňově transparentní entitě prodat a prodávající společník má z titulu držby podílu na zahraniční entitě v ČR stálou provozovnu, dochází v takovém případě současně k prodeji této stálé provozovny. Jestliže se v daném případě jedná o vztah mezi dvěma zahraničními daňovými rezidenty, nepodléhá příjem prodávajícího v ČR zdanění, protože se nejedná o příjem ze zdroje na území ČR dle ustanovení § 22 ZDP.

Pokud je kupujícím daňový rezident ČR, resp. stálá provozovna zahraničního rezidenta umístěná na území ČR, jedná se u zahraničního prodávajícího o příjem ze zdroje na území ČR dle ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 7 ZDP, v kontextu mezinárodních daňových smluv jde o aplikaci obvykle článku 13. Pokud je prodávajícím fyzická osoba jedná se o příjem dle ustanovení § 10 ZDP, přičemž nelze opomenout aplikaci ustanovení § 4 odst. 1 písm. r) ZDP. Jestliže je prodávajícím právnická osoba, příjem se zdaňuje jako součást obecného základu daně.

Za splnění všech podmínek má tedy ČR právo zdanit poměrnou (popř. celou) část tohoto příjmu ze zcizení podílu na zahraniční daňově transparentní entitě.

ČLÁNEK 8

Protože se obecně smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a popř. z majetku nevztahují na daň dědickou či darovací (s výjimkou např. článku o daňové nediskriminaci, o výměně informací apod.), je třeba v případě převodu nebo přechodu podílů z titulu darování či dědictví postupovat v souladu s tuzemskými předpisy, pokud není pro tyto daně uzavřena zvláštní mezinárodní smlouva (např. Smlouva mezi ČR a Rakouskem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní dědických a darovacích publikovaná pod č. 31/2000 Sb.m.s.).

Příspěvek 102 – konečná verze stanoviska

102/21.12.05 - Problematika vysokých škol

Předkládají: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osvědčení 320
Michal Mládek, asistent auditora

Použité zkratky právních předpisů

ZoV – zákon č. 342/2005 Sb., o změnách některých zákonů v souvislosti s přijetím zákona o veřejných výzkumných institucích

ZoVŠ – zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů

ZDP – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

ZPSZ – zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti

Vyhláška – Vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, v platném znění

Legislativní východiska

- **§ 18 odst. 5 ZoVŠ** – Veřejná vysoká škola zřizuje tyto fondy:
 - a) rezervní fond na krytí ztrát v následujících účetních obdobích
 - b) fond reprodukce investičního majetku
 - c) stipendijní fond
 - d) fond odměn
 - e) fond účelově určených prostředků
 - f) fond sociální
- **§ 18 odst. 10 ZoVŠ** – Sociální fond je tvořen základním přídělem na vrub nákladů veřejné vysoké školy do výše 2 % z ročního objemu nákladů veřejné vysoké školy zúčtovaných na mzdy, náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost
- **§ 24 odst. 2 písm. zr) ZDP** – U poplatníků uvedených v § 18 odst. 3 výdaje (náklady) na tvorbu fondu kulturních a sociálních potřeb podle zvláštního právního předpisu, 6a) a to až do výše 2 % úhrnu vyměřovacích základů zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na sociální politiku zaměstnanosti za zdaňovací období, v jakém lze mzdu zaměstnance uplatnit jako výdaj související s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů

Stručný popis problému a návrh řešení

Zákonem č. 342/2005 Sb., o změnách některých zákonů v souvislosti s přijetím zákona o veřejných výzkumných institucích, v části dvanácté došlo ke změně zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách. V § 18 odst. 5 se stávající fondy:

- a) rezervní fond na krytí ztrát v následujících účetních období
- b) fond reprodukce investičního majetku
- c) stipendijní fond
- d) fond odměn

rozšířily o písm. e) fond účelově určených prostředků a písm. f) fond sociální. V nově přijatém odst. 10 výše uvedeného § 18 se stanoví, že: „*Sociální fond je tvořen základním přídělem na vrub nákladů veřejné vysoké školy do výše 2 % z ročního objemu nákladů veřejné vysoké školy zúčtovaných na mzdy, náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost.*“.

Zákon o daních z příjmů však tuto problematiku neřeší lex specialis ve vztahu k veřejným vysokým školám, ale pouze v § 24 odst. 2 písm. zr) ZDP obecně k poplatníkům, kteří nejsou založeni či zřízeni za účelem podnikání (viz § 18 odst. 3). U nich pak je daňově uznatelným nákladem tvorba fondu kulturních a sociálních potřeb, a to až do výše 2 % základu daně. Příslušný text odkazuje v poznámce 6a) na vyhlášku č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, v platném znění.

Z uvedeného je zřejmé, že výše přidělu sociálního fondu je stanovena shodně jako v případě FKSP ve výši 2 % a je v obou případech skutečně velmi obdobná. Jedinou nevýznamnou odchylkou je stanovení základny, která pro účely FKSP vymezena ustanovením § 24 odst. 2 písm. zr) ZDP jako „2 % úhrnu vyměřovacích základů zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za zdaňovací období, v jakém lze mzdu zaměstnance uplatnit jako výdaj související s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů“, zatímco v případě ustanovení § 18 odst. 10 ZoVŠ je základnou roční objem nákladů veřejné vysoké školy zúčtovaných na mzdy, náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost. Odchylku v uvedených přidělech do sociálního fondu a fondu FKSP lze kvantifikovat zejména jako 2 % z relevantních položek vymezených ustanovením § 5 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, jejichž hodnota je v celkovém objemu mzdových prostředků zcela nevýznamná.

Z definice tvorby sociálního fondu prakticky obdobné metodice tvorby fondu FKSP lze usuzovat, že zákonodárce měl zavedením jeho institutu na mysli určitou podmnožinu fondu kulturních a sociálních potřeb. Proto, a případně i s využitím analogie tak, jak je ve veřejném právu přípustná, v tomto případě dokonce s využitím analogie legis, bude ustanovení § 24 odst. 2 písm. zr) ZDP aplikováno i pro účely tvorby sociálního fondu: „...do výše 2 % z úhrnů vyměřovacích základů...“ dle § 18 odst. 10 ZoVŠ, ve znění účinném od 13.9.2005.

Z povahy ustanovení § 18 odst. 5 ZoVŠ, dle kterého veřejná vysoká škola zřizuje vyjmenované fondy, je při zohlednění způsobu tvorby fondu dle odst. 10 zřejmé, že přiděl je tvořen procentním podílem z ročního objemu jmenovaných nákladů veřejné vysoké školy. Zákon tak hovoří pouze o té skutečnosti, že sociální fond je tvořen povinně a jeho přiděl se vypočítá jako součin zákonem stanovené procentní sazby a konkrétní kogentně vyjádřené hodnoty. Předkladatel tak zastává názor, že pro krácení přidělu sociálního fondu zřizovaného veřejnou vysokou školou dle ZoVŠ v roce jeho zřízení, tj. v roce 2005, nenachází oporu v zákonné úpravě a předpokládá, že pro výpočet přidělu fondu v roce 2005 bude použit jako základna roční objem nákladů veřejné vysoké školy zúčtovaných na mzdy, náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost, jak ZoVŠ v § 18 odst. 10 stanoví.

Jiný způsob výpočtu přidělu sociálního fondu, např. jeho krácení v roce účinnosti novely ZoVŠ, by nebyl konzistentní se smyslem této novely, jejímž cílem je narovnání disproporce, která doposud trvala mezi subjekty s regulací objemu mzdových prostředků, např. příspěvkovými organizacemi a veřejnými vysokými školami.

Stanovisko Ministerstva financí

Problematika vysokých škol v oblasti daňového řešení tvorby fondů vysokých škol v souvislosti s novelou zákona o vysokých školách byla vyřešena poslaneckým návrhem na

změnu zákona o daních z příjmů, a to v části druhé zákona č. 552/2005 Sb. doplněním § 24 odst. 2 písm. zr).

DPH

Příspěvek 84 –přesunutí příspěvku na zasedání KV v únoru, mezitím bude projednán za účasti dr. Skály návrh metodického výkladu.

84/12.10.05 - Určení bytového domu v § 48 zákona o DPH

Předkládá: PhDr. Milan Skála, daňový poradce, č. osvědčení 14

K převodu a k dodání bytového domu se za podmínek § 48 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH) vztahuje snížená sazba daně 5 %. Určení bytového domu je tedy podstatné pro stanovení správné sazby daně.

Bytový dům je vymezený v 48 odst. 3 následovně:

Bytovým domem je stavba pro bydlení, v níž z úhrnu podlahových ploch všech jejích místností a prostorů připadá víc než polovina na byty.

Jde tedy o poměr (i) úhrnu podlahových ploch všech místností a prostorů (byty, nebytové prostory, společné části domu) a (ii) úhrnu ploch bytů. Pokud úhrn ploch bytů je více jak 50 % z úhrnu ploch bytů, nebytových prostorů a společných částí domu, jde o dům bytový.

Na http://cds.mfcr.cz/DPH/DPH_info_vystavba.html je zveřejněn text „Metodický výklad k uplatňování daně z přidané hodnoty ve výstavbě po 1. 1. 2005“. V textu ministerstvo nejprve zastává právní názor stejný, jak je výše uvedeno, tedy že do úhrnu podlahových ploch se plocha společných částí domu započítává:

Do úhrnu podlahových ploch se započítává podlahová plocha všech místností a prostorů určených k bydlení, nebytových prostorů, plocha hal, chodeb, schodišť, sklepů, balkonů, teras, prádelen, sušáren, kočárkáren, podloubí, příjezdů, pasáží apod.

V další části metodického výkladu však ministerstvo doporučuje výpočet bytového domu zjistit jako poměr (i) podlahových ploch bytů a nebytových prostor a (ii) podlahových ploch bytů, tedy **zcela bez zohlednění ploch společných částí domu**:

- *u bytového domu se nejprve od úhrnu všech podlahových ploch odečtou části společných podlahových ploch využívaných společně pro byty i nebytové prostory a správný poměr se určí jako procentuelní podíl podlahových ploch bytů k součtu podlahových ploch bytů a nebytových prostorů*

Výpočet bytového domu podle právního názoru ministerstva bez zohlednění společných částí domu je nepochybně ve prospěch plátců daně. Je mnoho případů, kdy podle běžného výkladu § 48 odst. 3 o bytový dům nejde, ale podle výpočtu ministerstva o bytový dům jde.

Stávající stav je takový, že plátcí daně váhají mezi akceptací textu zákonné úpravy a akceptací nspecifikovaného textu z uvedeného metodického výkladu MF na serveru cds.mfcr.cz. Text metodického výkladu je pro ně výhodnější, ale nejde o oficiální názor ministerstva s obvyklými náležitostmi a stabilita tohoto názoru může být malá, protože názory ze serveru cds.mfcr.cz se mění. Při změně názoru lze procesně stěží argumentovat dřívějším

internetovým textem bez jeho bližší identifikace. Tento stav vnáší do daňové praxe právní nejistotu.

Předkladatel se domnívá, že je plně v kompetenci ministerstva ve sporných případech zaujmout a veřejně prezentovat právní názor ve prospěch daňových subjektů (jak lze ostatně dovodit i z ustálené judikatury ÚS). Nástrojem k tomu ale nemůže být podle předkladatele nespecifikovaný text na serveru cds.mfcr.cz, bez identifikace, bez čj., bez uvedení referenta a odpovědného pracovníka. Pokud jde o právní názor ustálený a konečný, měl by být vydán jako pokyn řady D nebo DS, aby došlo k odstranění pochybností o aplikaci § 48 odst. 3 ZDPH. V opačném případě doporučuje text odstranit ze stránek cds.mfcr.cz, nebo jej nahradit textem jiným.

Předkladatel je toho názoru, že problém je akutní a vyžaduje rychlé řešení.

Návrh na opatření:

Provéřit na úrovni Ministerstva financí výpočet bytového domu z uvedeného metodického výkladu a pokud se jeho správnost potvrdí, vydat a zveřejnit tento právní názor jako metodický pokyn řady D. Pokud se jeho správnost nepotvrdí, vyjmout komentovaný text z metodického výkladu, nebo jej nahradit textem jiným.

Příspěvek 88 – jedná se o velmi složitou problematiku, stanovisko MF bude předloženo na únorovém jednání Koordinačního výboru

88/23.11.05 - Uplatňování DPH v případě poskytování služeb podle §10 (6) ZDPH

Předkládají: Ing. Václav Pátek, daňový poradce, č. osvědčení 2279

Ing. Martin Diviš, daňový poradce, č. osvědčení 3528

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu v případě poskytování služeb vyjmenovaných v § 10 odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH), pokud jsou tyto služby poskytovány osobám povinným k dani se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě EU.

Právní vymezení

1. května 2004 nabyl účinnosti ZDPH. Přijetím tohoto zákona Česká republika splnila svůj závazek harmonizovat systém DPH podle směrnice EU, konkrétně podle směrnice 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, tzv. „Šesté směrnice“, platné ke dni vstupu do Evropské unie.

Podle Šesté směrnice je místem plnění u služeb vyjmenovaných v článku 9 odst. 2 písmeno e, sídlo, resp. bydliště zákazníka. Toto platí, pokud je zákazníkem osoba se sídlem nebo bydlištěm ve třetí zemi nebo **osoba povinná** k dani se sídlem nebo bydlištěm v EU, ale ne ve stejné zemi jako poskytovatel. V obou případech dané osoby nemohou mít provozovnu v České republice, aby za místo plnění nebylo považováno území České republiky.

Z textu Šesté směrnice dále vyplývá, že předpis odlišuje osobu povinnou k dani¹ („taxable person“) založenou ve Společenství, nikoliv však ve stejné zemi jako dodavatel, a osobu povinnou k dani registrovanou pro účely DPH v jiném členském státě² („taxable person who is identified for VAT purposes in another Member State“). Z Šesté směrnice tedy vyplývá, že je rozdíl mezi osobou povinnou k dani a osobou povinnou k dani registrovanou pro účely DPH. Ne každá osoba povinná k dani musí být osobou k dani registrovanou, tedy plátcem této daně.

V případě českého zákona o DPH, kterým byla Šestá směrnice harmonizována, je místo plnění posunuto do země zákazníka v případech, že jde o osobu se sídlem nebo bydlištěm v třetí zemi a nebo **osobu registrovanou k dani v jiném členském státě EU** (jedná se o plátce daně v chápání našeho zákona), pokud nemá provozovnu v ČR.

Český zákon o DPH obecně odlišuje mimo jiné: osobu povinnou k dani (§5 ZDPH), osobu identifikovanou k dani (§96 ZDPH), plátce (§4 odst.1 písm. s) a osobu registrovanou k dani v jiném členském státě (§4 odst.1 písm.u). Je tedy rozdíl mezi **osobou povinnou k dani a plátcem**. Rovněž podle českého zákona ne každá osoba povinná k dani je plátcem.

Určení místa plnění podle zákazníka je upraveno v zákoně o DPH z dvojího pohledu. Jednak pokud jsou služby poskytovány českým plátcem daně a dále z pohledu, pokud jsou vymezené služby poskytovány jakoukoliv osobou se sídlem nebo bydlištěm ve třetí zemi a nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě EU. V obou případech jde o osoby nemající provozovnu v České republice.

Podle českého zákona o DPH by místo plnění mělo být mimo tuzemsko pouze tehdy, pokud plátce poskytuje vymezenou službu osobě se sídlem nebo bydlištěm v třetí zemi a nebo osobě registrované k dani v jiném členském státě EU. Na rozdíl od toho, pokud česká osoba povinná k dani přijme službu vymezenou v § 10 odst. 6 ZDPH od osoby registrované k dani v jiném členském státě, je povinná se registrovat nejpozději do dne, kdy jí byly služby poskytnuty. Místem plnění se tak stane Česko a tato osoba jako příjemce službu zdaní.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že pokud český plátce poskytuje vymezenou službu osobě se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě EU, místo plnění je mimo Česko, jen pokud touto osobou je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě EU. Naproti tomu pokud je poskytovatelem služby osoba registrovaná k dani v jiném členském státě EU a zákazníkem je česká osoba, místo plnění je v Česku nejen tehdy, pokud je příjemcem český plátce DPH, ale i pokud je příjemcem česká osoba povinná k dani, která plátcem daně dosud nebyla.

Výsledek porovnání textu Šesté směrnice a ZDPH

Podle textu Šesté směrnice pro určení místa plnění je u vymezených služeb v článku 9 odst.2 písm. e) podstatné, jestli je příjemcem osoba povinná k dani, aniž by byla tato osoba k dani registrována jako plátce. Na rozdíl od toho český zákon pro určení místa plnění u vymezených služeb požaduje, aby příjemcem služby byl přímo plátce daně (osoba registrovaná k dani v jiném členském státě EU).

Výklad ESD

Otázku místa plnění v případě služeb vymezených v článku 9 odst. 2 písm. e) řešil Evropský soudní dvůr (dále jen ESD) v případě C-8/03 z 21. října 2004, případ Banque Bruxelles Lambert SA (BBL). Podle citovaného rozsudku je podstatné pro určení místa plnění, zda příjemce služby je osobou povinnou k dani, a nikoliv, zda je k dani povinnou osobou registrovanou pro účely DPH v jiném členském státě.

¹ článek 9 odst. 2 písm. e) Šesté směrnice

² článek 28c(E)(3), který doplňuje článek 15 Šesté směrnice

Závěr

Český zákon o DPH není v souvislosti s článkem 9 odst. 2 písm. e Šesté směrnice plně harmonizován. Pokud by podle českého zákona musel český plátce jako poskytovatel služby zdanit českou DPH i ty případy, kdy příjemcem služby je osoba povinná k dani se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě avšak k dani neregistrovaná, nelze vyloučit dvojí zdanění. Tato situace je v rozporu s cíli harmonizovaného systému DPH v rámci EU.

Návrh řešení

Doporučuje se, aby byl přijat následující výklad:

„V případě, že jsou služby vymezené v § 10 odstavec 6 ZDPH poskytovány osobě povinné k dani se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě, je místo plnění mimo tuzemsko. Plátce poskytující službu nemusí jako důkaz pro určení místa plnění předkládat zákazníkovo daňové identifikační číslo pro účely DPH v jiném členském státě. Skutečnost, že příjemce je osobou povinnou k dani, je možné prokázat jiným vhodným způsobem.“

Navrhuje se, aby Ministerstvo financí ČR zpracovalo samostatný pokyn řady D, kde budou správci daně informováni o tomto výkladu.

Při nejbližší novele zákona o DPH se navrhne změna v ustanovení § 10 odst. 6 ZDPH. Slova „osoba registrovaná k dani v jiném členském státě“ se nahradí slovy „k dani povinná osoba z jiného členského státu“

Po projednání na KV publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

6. směrnice ve svém textu nerozlišuje mezi plátcem DPH a osobou povinnou k dani. Je faktem, že ustanovení čl. 9/2/e této směrnice neuvádí výslovně, že by se mělo jednat o osobu registrovanou k dani v příslušném členském státě tak, jak předjímá ustanovení čl. 10 odst. 6 zákona o DPH. Je však zřejmé, že skutečnost, že daná osoba je plátcem DPH v jiném členském státě, lze poměrně snadno ověřit. Pokud by však plátce byl schopen jiným způsobem (než doložením skutečnosti, že je daná osoba plátcem DPH v příslušném členském státě) doložit, že služby byly poskytnuty osobě povinné k dani v tomto státě, bude takový postup akceptován i pro účely přesunu místa plnění u takových služeb k jejich příjemci.

Příspěvek 95 – předkladatel souhlasí se stanoviskem Ministerstva financí, příspěvek uzavřen

95/21.12.05 - Základ daně z přidané hodnoty při vývozu zboží

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

V poslední době se množí případy, kdy některé finanční úřady požadují po plátcích daně, kteří uskutečňují vývozy zboží z České republiky do států mimo Evropského společenství, aby v daňovém přiznání na řádku 430 uváděli jako základ daně u těchto plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet statistickou hodnotu, která je uváděna na tiskopisu písemného celního prohlášení (JSD), kterým se dané zboží navrhuje do režimu vývoz.

Vzhledem k tomu, že se jedná o osvobozené plnění, samotný základ daně, deklarovaný v daňovém přiznání, neovlivňuje daňovou povinnost plátce s jedinou výjimkou, a to když tento plátce uskutečňuje rovněž osvobozená plnění bez nároku na odpočet a musí pro tyto účely počítat koeficient.

Přesto považuji za potřebné vyjasnit, co je považováno za základ daně, aby byl zajištěn konzistentní přístup ze strany finančních úřadů.

Základ daně je obecně definován v § 36, odst. 1, zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a to jako „vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění“. Pro účely analýzy této otázky je možno odhlédnout od dalších ustanovení tohoto paragrafu (cena obvyklá apod.).

Pouze v případech, kdy zákon o DPH stanoví v následujících paragrafech jinak, nepoužije se dle mého názoru ustanovení §36, odst. 1 zákona o DPH. Zákon v podstatě jinak stanoví pouze v případě dovozu zboží a dodání zboží podléhajícího spotřební dani dodávaného v režimu podmíněného osvobození od daně. U ostatních zdanitelných plnění (poskytnutí služeb z jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu) se zákon odvolává opět na § 36.

Vzhledem k tomu, že zákon o DPH neobsahuje žádné speciální ustanovení ve vztahu k základu daně při dovozu zboží, je tedy nutno za základ daně, který se uvádí do daňového přiznání na řádku 430, uvádět úplatu za vyvážené zboží (vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet vývozce).

K tomuto závěru je nutno dojít i přesto, že v případě vývozu zboží se jedná o plnění, které je osvobozeno od daně, tj. o plnění, které není ve smyslu § 2, odst. 3 zákona o DPH zdanitelným plněním. Kdybychom vyšli z předpokladu, že § 36 zákona o DPH je aplikovatelný pouze na zdanitelná plnění ve smyslu výše zmíněného ustanovení § 2, odst. 3 zákona o DPH, nebylo by možno ustanovení § 36 využít pro žádné z plnění osvobozených od daně, ať již s nárokem na odpočet či bez nároku na odpočet.

Závěr, že § 36 je nutno aplikovat i na osvobozená plnění je možno nepřímou dovodit i z § 46a, odst. 1, zákona o DPH, kde je stanoveno, že v případě změny základu daně při dodání zboží do jiného členského státu, na které se vztahuje osvobození od daně, se postupuje obdobně jako v § 42 zákona o DPH, přičemž tento paragraf se uplatňuje rovněž na opravu základu daně u zdanitelných plnění.

Požadavek ze strany některých finančních úřadů, aby byla do daňového přiznání při osvobozeném vývozu zboží do řádku 430 daňového přiznání uváděna statistická hodnota tudíž nemá jasnou oporu v zákoně o DPH. Kromě toho, statistická hodnota musí být na tiskopisu písemného celního prohlášení (JSD), kterým se dané zboží navrhuje do režimu vývoz, uváděna pouze v případě, že se vztahuje ke zboží nad určitou hodnotu.

Závěr

Informovat finanční úřady o tom, že při vývozu zboží osvobozeného od daně je možno při výpočtu základu daně, který se uvádí do řádku 430 daňového přiznání, postupovat jak dle §36

zákona o DPH a uvádět zde“úplatu“ za dodané zboží, či zde uvádět statistickou hodnotu ve smyslu celních předpisů.

Stanovisko Ministerstva financí

Z hlediska platných celních předpisů přichází obě možnosti uvedené v závěru tohoto příspěvku v úvahu. Obě možnosti však mají svoje negativa:

- statistická hodnota není vždy v JSD (JCD) uvedena, do 30 000 Kč nemusí být vůbec, i když někdy uváděna je, v případech, kdy je uvedena, se dopočítávají náklady na dopravu FCO česká hranice, takže se prakticky vždy liší od fakturované částky,
- výše úplaty za zboží se liší v okamžiku propuštění zboží do režimu vývoz od částky, která je skutečně inkasována (převažuje vývoz na nejistý prodej), správně by měly být následně vždy podávána dodatečná daňová přiznání se správnými údaji.

MF, odbor 18 (Legislativa nepřímých daní) se proto přiklání k tomu, aby pro účely daně z přidané hodnoty byla aplikována primárně statistická hodnota propouštěného zboží, alternativně může plátce uvést výši úplaty.

Příspěvek 96 – příspěvek uzavřen

96/21.12.05 - Nárok na odpočet daně při dodatečném vyměření DPH při dovozu zboží

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

V rámci následných kontrol ze strany celních orgánů jsou v současné době kontrolovány dovozy zboží realizované před 1. lednem 2005. V případech, kdy je na základě těchto kontrol doměřena dodatečně daň a kdy „původní“ propuštění zboží např. do režimu volný oběh, zajišťoval nepřímý zástupce, tj. celní agent jednající vlastním jménem na účet dovozce, který zboží dováží, vyskytly se v poslední době určité nejasnosti, kdo má nárok na uplatnění odpočtu takto dodatečně doměřené daně.

Původně doměřenou DPH při dovozu si mohl uplatnit pouze dovozce zboží – příjemce dováženého zboží. Jestliže však celní úřad doměří na základě výsledku následné kontroly nějakou DPH související s tímto dovozem, vystaví „pouze“ platební výměr, který je z pohledu celního úřadu adresován nepřímému zástupci jako dlužníkovi ve vztahu k proclenému zboží.

Některé finanční úřady odmítají uznat nárok na odpočet daně dovozce zboží z dodatečně doměřené daně, jelikož tento není uveden na tomto platebním výměru, a to přesto, že na platebním výměru je uveden odkaz na JSD (JCD), kterým bylo dovážené zboží propuštěno do režimu volný oběh a je zcela evidentní, že doměřená daň se váže k tomuto zboží.

Dle § 44, odst. 1 zákona o DPH, pokud dojde k dodatečnému vyměření daně celním orgánem, má plátce nárok na odpočet daně za podmínek podle § 72 až 75 zákona o DPH.

Vyjdeme-li z předpokladu, že jsou splněny podmínky uvedené v § 72 zákona o DPH, musí plátce prokázat nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl zaúčtován popř. zaevidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.

Daňovým dokladem je pro účely DPH dle § 30, odst. 2 i „jiné rozhodnutí o vyměřené dani vydané celním orgánem, pokud je daň zaplacená“, tj. i vydaný platební výměr, jestliže je daň zaplacená. To je potvrzeno i v § 73, odst. 5 zákona o DPH.

V souladu s § 73, odst. 12 zákona o DPH musí sice daňový doklad obsahovat všechny náležitosti stanovené tímto zákonem, nicméně pokud je neobsahuje, stále má plátce nárok na prokázání nároku podle zákona o správě daní a poplatků v platném znění. Kromě toho zákon o DPH nestanoví, jaké náležitosti má jiné rozhodnutí celního úřadu obsahovat.

Jestliže je tedy možno prokázat, že se dodatečný platební výměr váže ke zboží, které bylo propuštěno do režimu volný oběh, resp. k JSD (JCD), kterým bylo toto zboží do tohoto režimu propuštěno a z kterého si dovozce uplatnil v souladu se zákonem o DPH nárok na odpočet, dovozce zboží je oprávněn uplatnit si nárok i na odpočet daně vyměřené platebním výměrem, i když není na tomto výměru uveden.

Závěr

Nárok na odpočet daně vyměřené platebním výměrem si může uplatnit dovozce zboží, jestliže může doložit, že se dodatečný platební výměr váže ke zboží, které bylo tomuto dovozci propuštěno do režimu volného oběhu a z kterého si mohl v souladu se zákonem o DPH uplatnit nárok na odpočet daně, a jestliže dodatečně vyměřenou daň zaplatil. Tento nárok je zachován i v případě, kdy z důvodu celních předpisů je na dodatečném platebním výměru uveden pouze nepřímý zástupce, který dané zboží původně propustil do volného oběhu.

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas s návrhem předkladatele s tím, že v období před 1. lednem 2005 byl celní (a daňový) dluh předepisován deklarantovi, v případě nepřímého zástupce dlužníkem byl jak nepřímý zástupce, tak i zastupovaná osoba. Nárok na odpočet daně je možno uplatnit i na základě dodatečného platebního výměru, ve kterém je uvedena částka doměřené daně a který obsahuje odkaz na původní daňový doklad, tj. JSD (JCD), ve kterém by celní úřad měl také uvést doměření vč. konkrétních částek (clo, DPH, popř. ostatní).

Příspěvek 97 – příspěvek se odkládá na únorové zasedání Koordinačního výboru

97/21.12.05 - Zpětná účinnost registrace k DPH

Předkládají: Ing. Libor Frýzek, daňový poradce, číslo osvědčení 2119
Ing. Václav Olšanský, daňový poradce, číslo osvědčení 2317

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu ustanovení § 94 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

1. Situace

Osoba povinná k dani překročí obrat stanovený pro registraci k DPH. Ve stanovené lhůtě nepodá žádost o registraci k DPH. Po překročení uvedeného obratu i nadále uskutečňuje zdanitelná plnění.

Ze strany veřejné správy předkladatelé zaznamenali výklad ustanovení § 94 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého se osoba povinná k dani v popisovaném případě nemůže stát plátcem DPH se zpětnou účinností.

2. Český zákon o DPH

Paragraf 95 zákona o DPH stanoví za jakých podmínek a v jakých lhůtách je osoba povinná k dani povinná správci daně podat přihlášku k registraci.

Paragraf 94 zákona o DPH stanoví okamžik, od kterého se osoba povinná k dani stane plátcem DPH. Při splnění registrační povinnosti je tento okamžik nezávislý na správci daně. Pokud osoba povinná k dani nesplní registrační povinnost, pak se stane plátcem ode dne účinnosti, který správce daně uvede na osvědčení o registraci. Ze systematického umístění dovozujeme, že se toto pravidlo použije pouze pro nesplnění registrační povinnosti podle § 95 odst. 1 zákona o DPH. Text zákona o DPH výslovně nezakazuje správci daně provést zpětnou registraci.

Plnění definovaná v § 2 odst. 1 jsou předmětem DPH bez ohledu na to, zda jsou poskytována osobami povinnými k DPH, které jsou registrovány k DPH, nebo osobami povinnými k DPH, které k DPH registrovány nejsou.

Podle § 6 odst. 1 zákona o DPH je osoba povinná k dani osvobozena od uplatňování DPH, pokud její obrat nepřekročí za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích měsíců částku 1 000 000 Kč, pokud zákon o DPH nestanoví jinak (§ 94 zákona o DPH). S ohledem na Šestou směrnici (viz dále) lze toto ustanovení vyložit tak, že uvedená výjimka se nevztahuje na § 94 odst. 1 druhou větu zákona o DPH.

Nárok na odpočet DPH je dle § 72 přiznáván plátcům.

3. Právo EU

Podle první směrnice rady 67/227/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen "První směrnice"), je v zájmu společného trhu dosáhnout harmonizace právních předpisů, aby se co nejvíce vyloučily faktory, které mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni Společenství. Podle článku 2 První směrnice je podrobeno DPH každé plnění z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo službu po odečtení částky DPH, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky. Společný systém daně z přidané hodnoty se uplatňuje až do stupně maloobchodu (včetně).

Struktura a pravidla uplatnění společného systému DPH jsou dána směrnicí Rady 77/388/EHS, o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu-společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění pozdějších změn (dále jen „Šestá směrnice“). Šestá směrnice se o problematice registrace k DPH ve smyslu přidělení identifikačního čísla zmiňuje v článku 22 (ve znění článku 22h). Dále Šestá směrnice s provedením nebo neprovedením registrace k DPH nespojuje žádná práva ani povinnosti. Zvláštní režim pro malé podniky je uveden v článku 24 (ve znění článku 28i) Šesté směrnice.

Z judikatury Evropského soudního dvora („ESD“) vyplývá, že zásada neutrality je základním prvkem společného systému DPH. Tato zásada byla ve Stanovisku generálního advokáta k věci C-412/03 vyjádřena v bodu 24 následujícím způsobem:

„Za plnění se považuje dodávání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění na základě zásady neutrality, která je základním prvkem společného systému DPH³, která vede k tomu, aby vybírání daně nemělo žádný vliv na výrobní postupy⁴ díky tomu, že je se všemi obchodními činnostmi zacházeno stejně beze změny jejich ceny⁵. Mechanismus je jednoduchý: DPH postihuje spotřební chování jako nepřímý projev hospodářské kapacity osob; tento výsledek získáme, když zdaníme plnění podnikatelů nebo jinak výdělečně činných osob, kteří za pomoci techniky přesunu přenesou daňovou zátěž na konečného spotřebitele, tak, že se daň pro osoby povinné k dani stane „neutrální“, protože jí podléhá pouze poslední článek řetězce, který obdrží výrobek nebo je příjemcem plnění⁶.“

Z judikatury ESD dále plyne, že pod zásadu neutrality se podřazuje také odpočet DPH na vstupu. V rozsudku C-305/01 v odstavci 55 ESD uvedl následující:

„Je třeba mít na paměti, že účelem režimu daňových odpočtů podle tohoto článku je zcela zbavit subjekt břemena DPH splatné nebo zaplacené v průběhu všech jeho hospodářských činností, a že společný systém DPH následně zajišťuje absolutní neutralitu zdanění všech hospodářských činností podléhajících DPH bez ohledu na jejich účel nebo výsledky (v tomto smyslu viz např. Případ C-16/00 Cibo Participations [2001] ECR I-6663, odstavec 27).“

V rozsudku C-25/03 v odstavci 48 ESD vyjádřil, že na základě zásady neutrality smí osoba povinná k dani nést zátěž DPH pouze, pokud se tato daň týká zboží nebo služeb, které tato osoba používá pro svou soukromou spotřebu, a nikoliv pro své zdanitelné podnikatelské činnosti.

Z ustálené judikatury ESD vyplývá⁷, že ustanovení národní legislativy, zejména ta, která byla do národního právního řádu implementována na základě závazné směrnice Evropského společenství, je nutné vykládat v souladu se zněním a účelem příslušné směrnice tak, aby bylo dosaženo směrnicí zamýšlených výsledků. Pokud národní zákon umožňuje více interpretací, je nutné se přiklonit k té interpretaci, která vede k cíli zamýšlenému směrnicí.

4. Komentář

Znění ustanovení § 94 odst. 1 zákona o DPH ve spojení s § 98 zákona o DPH by bylo možno vyložit tak, že zpětná registrace není možná. Pro tento výklad by mohl svědčit kromě textu zákona také srovnání s předcházející úpravou zákona o DPH (tj. zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění do 31. dubnu 2004). Předkladatelé si jsou vědomi, že mohlo být úmyslem zákonodárce takového účinku dosáhnout.

³ Viz rozsudky ze dne 27. června 1989, Kühne (50/88, Recueil, s. 1925, bod 12), a ze dne 25. května 1993, Mohsche (C-193/91, Recueil, s. I-2615, bod 9), ve kterých Soudní dvůr prohlásil, že tato zásada je DPH „vlastní“.

⁴ C. Lohse, „Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht“, v *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Vídeň 2001, s. 49.

⁵ Tento důsledek, ke kterému došli L. Mochón Lopez a A. Jabalera Rodriguez v úvodu do společného díla *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, nakladatelství Comares, Granada 2001, s. 14, je zdůvodněním zásady neutrality.

⁶ Použil jsem podobné pojmy v bodech 33 a 38 stanoviska, které jsem přednesl dne 13. ledna a dne 25. března 2004 ve věcech Lipjes (rozsudek ze dne 27. května 2004, C-68/03) a dne 16. září stejného roku ve věci Cimber Air (rozsudek ze dne 16. září 2004, C-382/02).

⁷ Například rozhodnutí Evropského soudního dvora C-80/86 (Kolpinghuis)

Zákon o DPH však výslovně nezakazuje, aby správce daně uvedl na osvědčení o registraci den účinnosti, který bude předcházet datu podání žádosti o registraci, například první den třetího měsíce po překročení obratu. To znamená, že tento výklad zákona o DPH zpětnou registraci umožňuje.

4.1 Nemožnost zpětné účinnosti registrace

Nemožnost zpětné registrace je podle názoru předkladatelů v rozporu s principem nenarušování hospodářské soutěže a s principem neutrality DPH a navíc dává správci daně libovůli při uvedení data účinnosti na osvědčení o registraci a tím možnost zásadním způsobem ovlivnit práva a povinnosti osoby povinné k dani.

Narušení právní jistoty osoby podléhající dani

Zákon o DPH nestanoví žádná pravidla, jak má správce daně při určení data účinnosti registrace k DPH postupovat, pokud osoba povinná k dani nesplní svoji registrační povinnost. Přitom nezáleží na tom, zda je osoba povinná k dani s podáním žádosti o registraci v prodlení den nebo celý rok. Pokud se osoba povinná k dani opozdí byť o jediný den, dostává se do velmi nejistého právního postavení. Správce daně pouze uvedením data na osvědčení o registraci může zásadním způsobem měnit práva a povinnosti této osoby. Tato osoba může být teoreticky zaregistrována ve lhůtě před prvním dnem třetího měsíce po překročení obratu („První den účinnosti registrace“) nebo také 30. den po uplynutí Prvního dne účinnosti registrace.

Narušení pravidel poctivé hospodářské soutěže

Osoba, která nesplnila svoji registrační povinnost k DPH, nemá podle zákona o DPH povinnost svá uskutečněná plnění zdaňovat, přestože tato osoba již podle českého zákona ani podle Šesté směrnice nemůže požívat „výhody“, které jsou stanoveny pro malé podniky (zvláštní režim pro malé podniky). Tato situace je v rozporu s První směrnicí i Šestou směrnicí. Podle První směrnice i Šesté směrnice by daná plnění měla být zdaněna.

Pokud osoba povinná k dani, která nesplnila svou registrační povinnost, poskytuje plnění konečným spotřebitelům nepodnikatelům, která měla být zatížena základní sazbou DPH a odpočet DPH na vstupu u této osoby je zanedbatelný, pak tímto postupem získává výhodu oproti osobě, která si řádně plnila své povinnosti a zaregistrovala se. Za stejné situace by získala výhodu také osoba povinná k dani, pokud svá plnění poskytuje podnikateli, který nemá nárok na odpočet DPH, například bance nebo pojišťovně.

Narušení neutrality DPH

Pokud osoba povinná k dani, nesplnila povinnost registrovat se k DPH, pak v rozporu s První směrnicí i Šestou směrnicí nemá nárok na odpočet DPH. Tato skutečnost nabývá na důležitosti za situace, kdy osoba povinná k dani poskytuje plnění jiným plátcům DPH v tuzemsku a odpočet DPH na vstupu je u této osoby významný. Stát v těchto případech vybere mnohem vyšší daň, než na jakou by měl podle První směrnice nárok. Navíc může ještě vybrat náhradu za neodvedenou daň podle § 98 zákona o DPH. Pravidla pro stavení této náhrady ze strany správce daně nejsou dostatečně upravena (s výjimkou maximální výše).

Prohloubení nerovnosti mezi osobami povinnými k dani

Výše uvedené nerovnosti navíc sám zákon o DPH prohlubuje tím, že v určitých situacích se osoba povinná k dani stane plátcem ze zákona bez ohledu na to, zda svou registrační povinnost splní či nesplní. V případě nesplnění registrační povinnosti při překročení obratu se však osoba povinná k dani stane plátcem od blíže nespecifikovaného data, které bude uvedeno na osvědčení o registraci k DPH.

Například subjekt se sídlem v Německu, který v ČR nemá provozovnu nebo místo podnikání, nakupuje a prodává zboží s místem plnění v tuzemsku. Tento subjekt se stane plátcem DPH ode dne uskutečnění první dodávky zboží v tuzemsku, a to bez ohledu na to, zda splní svou registrační povinnost (viz § 94 odst. 11 zákona o DPH). Oproti tomu se subjekt se sídlem v Německu, který má v ČR provozovnu a provádí úplně stejnou činnost jako subjekt v předchozím případě, stane plátcem ode dne, který se bude odvozovat od skutečnosti, zda splní či nesplní registrační povinnost k DPH.

Uvedené subjekty se tak nacházejí v nerovném postavení. Pro doplnění uvádíme, že nerovné postavení v popisovaném případě není dáno jen poslední větou odst. 1 § 94 zákona o DPH, ale také tím, že zákon o DPH na osobu povinnou k dani z celosvětovým miliardovým obratem za jeden měsíc, která má v tuzemsku provozovnu, aplikuje pravidlo pro malé podniky (obrat se posuzuje ve vztahu k provozovně).

4.2 Přípustnost zpětné účinnosti registrace

Zpětná registrace zachovává rovné postavení mezi osobami podléhajícími dani (tj. nenarušuje poctivou hospodářskou soutěž), které uskutečňují zdanitelná plnění v tuzemsku, je v souladu se Šestá směrnicí (zvláště pak v oblasti uplatnění práva na odpočet DPH na vstupu) a dává osobě povinné k dani větší právní jistotu při uplatnění zákona o DPH.

Závěr

Navrhujeme přijmout sjednocující závěr, podle kterého osoba povinná k dani může na základě Šesté směrnice (a judikatury ESD) v rámci podání přihlášky k registraci požádat o zpětnou účinnost registrace k DPH a správce daně bude vůli této osoby při uvedení data účinnosti registrace na osvědčení o registraci respektovat. Registraci se zpětnou účinností nemůže správce daně provést bez souhlasu osoby povinné k dani.

Příspěvek 98 – příspěvek uzavřen

98/21.12.05 - Osvobozená plnění–opravy, platby před uskutečněním plnění

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

Popis problému

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) pro zdanitelná plnění stanoví:

- kdy vzniká povinnosti přiznat daň při uskutečnění plnění, přijetí platby apod. (§ 21 a násl.)
- oprávnění a povinnost provést opravu základu daně a výše daně (§ 42 způsobem dle § 43)
 - včetně poskytnutí služby z jiného členského státu či třetí země (§ 45), pořízení zboží z jiného členského státu (§ 46), dodání zboží do jiného členského státu mimo osvobození (§ 46a) – vše obdobně podle § 42

- včetně dovozu (§ 44 - speciální ustanovení)
- způsob přiznání daně po částech následkem data platby předcházejícího před uskutečněním zdanitelného plnění.

Pro plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet i bez nároku na odpočet:

- je stanoveno, kdy vzniká povinnost přiznat plnění
 - není stanoveno, jak řešit opravy základu daně (používám dále i pro osvobozená plnění výraz „základ daně“, neboť to vyplývá z kontextu ZDPH)
 - není stanoveno, jak řešit případy dřívější částečné platby a následného uskutečnění plnění.
- Výjimkou je oprava základu daně u osvobozeného dodání zboží do jiného členského státu s nárokem na odpočet podle § 46a, který odkazuje na § 42 „obdobně“.

Argumentace

Nabízí se dvě možná řešení:

- a) vše řešit dodatečným daňovým přiznáním dle § 103 odst. 1 písm. a) nebo b), resp. dle § 103 odst. 2
- b) aplikovat analogii legis, tzn. postupovat obdobně jako u zdanitelných plnění, resp. u opravy plnění osvobozeného od daně s nárokem na odpočet dle § 46a.

Lze uvažovat v souvislosti s § 76 odst. 10 o situaci, kdy se opravují uskutečněná plnění za již vypořádaný rok. Jistě připadá v úvahu úprava koeficientu vlivem změny ve zdanitelných plněních následkem chybné evidence, dodatečně došlého dokladu apod., ovšem nikoli následkem změny základu a výše daně u případů dle § 42, ty mají dopad pouze do aktuální daňové povinnosti. Pokud by u osvobozených plnění (mimo případy spadající do § 46a) následkem oprav základu daně měl být použit postup dle § 103, byl by to postup zcela odlišný od systému aplikovaného na zdanitelná plnění (vč. plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet spadajících do § 46a).

I z hlediska § 103 by bylo systémově problematické, pokud u zdanitelných plnění (vč. plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet spadajících do § 46a) při opravě plnění či při přiznání plnění po předchozí platbě by taková skutečnost měla vliv pouze na aktuální daňovou povinnost, ačkoliv by stejné důvody u plnění osvobozených od daně (mimo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet spadajících do § 46a) měly ovlivnit daňovou povinnost jedině s využitím dodatečného daňového přiznání.

Závěr

Z uvedeného tedy lze dovodit, jako je výslovně stanovená analogie pro povinnost přiznat osvobozené plnění (§ 21 odst. 12, § 51 odst. 2 a § 63 odst. 2), že se u osvobozených plnění (bez nároku na odpočet i s nárokem na odpočet), u nichž zákon danou situaci výslovně neupravuje (tedy mimo opravy plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet spadajících do § 46a), použije analogický postup jako u zdanitelných plnění také v případech, kdy jde o stejné důvody jako v § 42 (opravy základu daně) a v § 36 odst. 2 a § 37 odst. 3 (přiznání plnění následkem platby před uskutečněním plnění, následné přiznání „zbytku“ plnění).

Je třeba dále doplnit, že se pro opravu osvobozených plnění s nárokem na odpočet budou vystavovat doklady obdobně jako podle § 43. Dále je třeba zdůraznit, že i pro osvobozená plnění platí obdobně celý § 42, tedy včetně odst. 7 a 8.

Lze doporučit, aby k dosažení větší jistoty osob, na něž dopadá DPH, byl doplněn ZDPH ve smyslu níže uvedeného návrhu sjednocujícího stanoviska.

Návrh sjednocujícího stanoviska

1. Pro opravy plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet i plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet se použije analogicky postup podle §§ 42 a 43.
2. Pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet i plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet se při přiznání plnění použije analogicky postup podle § 36 odst. 2 a § 37 odst. 3.

Toleranční dodatek

S ohledem na dosavadní absenci výslovné zákonné úpravy dané problematiky by neměl být ze strany správců daně postihován ani postup uvedený výše v části „Argumentace“ (pod písm. a), dokud nebude zákon odpovídajícím způsobem doplněn.

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas MF s návrhem předkladatele.

Příspěvek 99 – došlo k přepracování znění příspěvku, MF vyslovila s upravenou verzí příspěvku souhlasné stanovisko

99/21.12.05 – Problematika uplatňování daně z přidané hodnoty u vratných obalů ke konci účetního období

Předkládá: Ing. Petr Mikulica – daňový poradce č. 1240

1. Úvod

Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 13 odst. 4. písm. i) považuje za dodání zboží i *"dodání vratného obalů spolu se zbožím v tuzemsku plátcem, který uvádí vratné obaly na trh, jestliže vratný obal stejného druhu nebyl tomuto plátcovi vrácen k poslednímu dni příslušného účetního období"* . V návaznosti na výše uvedenou problematiku byla vydána „Informace k uplatňování DPH u vratných obalů“.

V tomto příspěvku bychom se chtěli věnovat problematikou aplikace výše uvedeného ustavení v praxi.

2. Vlastní problematika

Dle ustanovení § 36 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty je u zdanitelného plnění podle § 13 odst. 4 písm. i) základem daně peněžní částka, za kterou plátce vratný obal stejného druhu dodává v tuzemsku společně se zbožím. Tato peněžní částka se považuje za částku obsahující daň.

Základem daně je výše uvedená peněžní částka (tedy včetně daně) i v případě, že vratný obal je dodán plátcem spolu se zbožím bezúplatně, pokud zákon dále nestanoví jinak. Jestliže plátce dodává v tuzemsku vratné obaly stejného druhu spolu se zbožím všem svým odběratelům bezúplatně, je základem daně peněžní částka, za kterou je obal stejného druhu

plátcem pořízen, snížená o daň. V případě, že peněžní částka není známa, je základem daně cena vratného obalu stejného druhu zjištěná podle zákona o oceňování majetku.

Ze zákona tedy vyplývá, že pokud existuje u příslušného druhu vratného obalu stanovená záloha, je základem daně u všech těchto vratných obalů, dodávaných jak evidenčně (bezúplatně) tak zálohově, výše zálohy. Pokud však budou vratné obaly stejného druhu dodávány všem odběratelům bezúplatně, má být základem daně peněžní částka, za kterou je obal stejného druhu plátcem pořízen, snížená o daň. Zákon však již nestanoví, zda se má jednat ve smyslu účetních předpisů o cenu pořizovací nebo cenu pořízení (tj bez nákladů s pořízením souvisejících). V návaznosti na účetní metody pak mohou u obalů evidovaných jako zásoby existovat různé způsoby ocenění. Je tedy otázkou, zda je možné při stanovení „ceny, za kterou byl obal stejného druhu plátcem pořízen“ pro účely DPH k 31.12. využít ocenění vratného obalu dle účetní evidence plátce. Pokud plátce uplatňuje metodu „FIFO“, pak obecně dokáže cenu, za kterou byl obal stejného druhu plátcem pořízen určit. Při uplatnění metody průměrné ceny, nebo pevné skladové ceny je však problematické, zda bude stanovení ceny evidované v účetnictví vyhovovat definici „cena, za kterou byl obal stejného druhu plátcem pořízen“.

Pokud by stanovení peněžní částky, která má být východiskem pro stanovení základu daně, nebylo možné, je nutné stanovení základu daně dle zákona o oceňování majetku (ZoOM). ZoOM stanoví pro různé typy plnění odlišné metody pro stanovení ceny s tím, že se obecně majetek oceňuje obvyklou cenou, pokud ZoOM nestanoví jiný způsob oceňování. Obvyklou cenou se pro účely ZoOM rozumí cena, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby. Nutno poznamenat, že stanovení ceny dle zákona o oceňování může být komplikováno odlišností tržních podmínek například dle odběratelů.

Ustanovení § 36 odst. 10 dále stanoví, že celkový základ daně u vratných obalů stejného druhu, z kterého se zjistí daň, se vypočte jako rozdíl mezi celkovým počtem vratných obalů stejného druhu dodaných plátcem všem svým odběratelům během příslušného účetního období nebo příslušného kalendářního roku u plátce, který nevede účetnictví, a celkovým počtem vratných obalů stejného druhu, které byly tomuto plátcovi vráceny během příslušného účetního období (dle zákona ač. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.) nebo během příslušného kalendářního roku u plátce, který nevede účetnictví, přičemž tento rozdíl je vynásoben částkou platnou pro vratný obal stejného druhu dodávaný v tuzemsku společně se zbožím, zjištěnou podle výše uvedeného.

Zákon tedy předjímá, že se základ daně stanoví z celkového salda obalového konta, vždy za příslušný druh vratného obalu. (pozn. U lahví je výše základu daně (zálohy) stanovena vyhláškou, v zásadě však existují i jiné obaly, kde mohou nastat difference základů daně dle odběratelů). Problémem tedy může být to co se rozumí vratným obalem stejného druhu. S ohledem na skutečnost, že mohou existovat obaly stejného druhu, které mohou mít různou hodnotu základu daně (např. zálohy), se domníváme, že vhodné by bylo považovat za stejný druh vratného obalu položku, která je stejného druhu ve věcném smyslu

nebo je u ní stanoven shodný základ daně. Dále může nastat kombinace, kdy je obal stejného druhu ve věcném vymezení, dodáván jak v různých úrovních zálohy tak bezúplatně.

Ustanovení § 36 odst. 10 dále stanoví, že pokud je celkový počet vratných obalů stejného druhu dodaných plátcem všem svým odběratelům během příslušného účetního období nebo příslušného kalendářního roku u plátce, který nevede účetnictví, je nižší než celkový počet vratných obalů stejného druhu, které byly tomuto plátcovi vráceny během příslušného účetního období (dle zákon ač. 563/1991 Sb. , o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.") nebo během příslušného kalendářního roku u plátce, který nevede účetnictví, jsou základ daně a příslušná daň uváděné na daňovém dokladu vystaveném podle § 29 odst. 1 se záporným znaménkem. Stejným způsobem se záporný základ daně a daň zohlední i v daňovém přiznání podle § 101.

Problematickou se pak jeví otázka zaúčtování odvodu, případně nároku na vrácení DPH. Zaúčtováním nevznikne konkrétní pohledávka za odběratelem a o DPH se tedy bude navyšovat nebo snižovat účetní hodnota obalu (zásob) nebo se bude jednat o jednorázový náklad, případně výnos.

3. Návrh řešení

Navrhujeme tedy přijetí sjednocujícího závěru, který umožní pro účely splnění povinnosti stanovené v ustanovení § 13 odst. 4. písm. i) a 36 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, při stanovení základu daně uplatnit následující principy:

1) Pro účely definice obalu stejného druhu navrhujeme považovat za stejný druh vratného obalu položku, která je stejného druhu ve věcném smyslu nebo je u ní stanoven shodný základ daně.

2) Pokud budou vratné obaly stejného druhu dodávány všem odběratelům bezúplatně, má být základem daně peněžní částka, za kterou je obal stejného druhu plátcem pořízen, snížená o daň. Vzhledem k tomu, že zákon o DPH nestanoví, zda se „částkou za kterou je obal stejného druhu plátcem pořízen“ rozumí cena pořizovací nebo cena pořízení ve smyslu účetních předpisů, nelze při stanovení „ceny, za kterou byl obal stejného druhu plátcem pořízen“ vycházet ze způsobu ocenění vratného obalu v návaznosti na účetní metody. Za „částku za kterou je obal stejného druhu plátcem pořízen“ je možné považovat cenu, za kterou byl realizován poslední nákup obalu shodného druhu. V případě, že peněžní částka, tedy cena, za kterou je obal stejného druhu plátcem pořízen není známa, je základem daně cena vratného obalu stejného druhu zjištěná podle zákona o oceňování majetku.

3) Pokud je u shodného druhu vratného obalu stanovena jedna výše zálohy, je základem daně u všech těchto vratných obalů, dodávaných jak evidenčně (bezúplatně) tak zálohově, příslušná výše zálohy.

4) V případě, že nastane kombinace, kdy je shodný druh vratného obalu dodáván ve dvou nebo více úrovních záloh a současně bezúplatně, stanoví se základ daně u zálohovaných vratných obalů v úrovni příslušné zálohy a u bezúplatně dodávaných vratných obalů se základ

daně stanoví na úrovni zálohy uplatňované u zálohovaných vratných obalů, a to dle rozhodnutí plátce.

Př. Vratný obal shodného druhu, např. „Paleta“

Odběratel	Uplatňovaná výše zálohy	Základ daně	Saldo vratných obalů	Dílčí základ daně
1	100	100	A	100 x A
2	300	300	B	300 x B
3	Bezüplatně (0)	100 nebo 300 dle volby plátce	C	100 x C nebo 300 x C

Celkový základ daně u obalu shodného druhu = $(100 \times A) + (300 \times B) + (100 \times C \text{ nebo } 300 \times C)$

Alternativně lze postupovat i tak, že celkový základ daně pro vratné obaly stejného druhu se stanoví jako součin celkového salda vratných obalů stejného druhu a zálohy uplatňované u zálohovaných obalů, a to dle rozhodnutí plátce.

5) V případě odvodu, případně nároku na vrácení DPH navrhujeme zaúčtování na vrub nákladů případně výnosů. Z pohledu zákona o daních z příjmů pak bude náklad považován za náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů a výnos za výnos zdanitelný.

Stanovisko Ministerstva financí

Názor odboru Legislativy nepřímých daní

Předkladatel po jednání na MF předložil návrh upraveného znění příspěvku. S tímto zněním, vč. návrhu závěru MF souhlasí.

Názor odboru Účetnictví a auditu

Souhlas s účtováním odvodu DPH, případně nároku na vrácení DPH, prostřednictvím účtů nákladů a výnosů.

Příspěvek 100 – negativní stanovisko MF

100/21.12.05 - Problematika uplatňování daně z přidané hodnoty u „procentních bodů“

Předkládá: Ing. Jan Rambousek, daňový poradce, č. osvědčení 693

1. Úvod

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty používá ve třech svých paragrafech pojem „procentní bod“. V příspěvku je řešena problematika vymezení tohoto pojmu.

2. Vlastní problematika

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty používá pojem **procentní bod** v § 78, § 79 a dále potom v § 110. Ačkoli musí být v jednom zákoně jeden pojem vykládán shodně, tak v tomto případě to nelze. Význam pojmu „procentní bod“ v § 78 a v § 79 je odlišný od významu pojmu „procentní bod“ v § 110.

Situace je zřejmá v § 110, kdy stát může zvýšit sazbu daně o 5 procentních bodů. Vzhledem k tomu, že sazba daně je udávána v procentech, je zcela evidentní jak zákonodárce chtěl tento pojem použít, a pokud bude v praxi použit, není problém s realizací.

Problém působí použití tohoto pojmu v § 78 a v § 79.

Ze smyslu a účelu zákona by se dalo dovodit, že nebylo úmyslem zákonodárce, aby byly opravy či vyrovnání odpočtu prováděny při malých rozdílech mezi ukazateli nároku na odpočet resp. pohybech koeficientu, a proto bylo jeho snahou stanovit hranici pro malé rozdíly či pohyby. Koeficient však není v zákoně uváděn v procentuálních bodech, a proto není zřejmé, jak má být v praxi použit. Je možné, že zákonodárce chtěl vymežit, že pokud není změna koeficientu větší než 0,1 korekce se neprovádí. Pro tento logický výklad však nemluví znění zákona.

Znění zákona spíše napovídá, že plátce má stanovit rozdíl koeficientů, a pokud tento rozdíl převyšuje 10% jednoho z koeficientů, provést opravu či vyrovnání. Navíc není zřejmé ze kterého koeficientu má plátce vycházet.

Vzhledem k tomu, že nejasnost zákona by podle nálezu Ústavního soudu neměla být vykládána v neprospěch občana navrhuje, do úpravy zákona, akceptovat oba možné výklady.

3. Návrh řešení

Navrhujeme tedy přijetí sjednocujícího závěru, že pokud se plátcí zvýšil koeficient, může použít úpravu dle § 78 a § 79 již v momentě, kdy se koeficient zvýšil oproti předchozímu roku o 10% z původního koeficientu. Pokud se však koeficient snížil o méně než 0,1, nebude správce daně změnu po plátcí vyžadovat.

V nejbližší novele navrhuje upravit znění zákona.

Stanovisko Ministerstva financí

K tomuto tématu se konalo jednání na MF za účasti předkladatele. Se závěrem navrženým předkladatelem MF nesouhlasí.

Pojmem „rozdíl větší než 10 procentních bodů“ uvedeným v § 78 odst. 7 nebo v § 79 odst. 1 zákona o DPH se má na mysli rozdíl, který v matematickém vyjádření je v absolutní hodnotě větší než číslo 0,10. MF je toho názoru, že tento výklad lze ze znění zákona vyvodit.

Úmyslem zákonodárce bylo nastavit určité zjednodušující opatření, podle kterého by se při malých rozdílech mezi ukazateli nároku na odpočet daně, případně vypořádacími koeficienty, úprava odpočtu daně nebo vyrovnání odpočtu daně neprováděly.

V hodnotách ukazatele nároku na odpočet daně v ust. § 78 zákona o DPH je převedena slovně vyjádřená výše nároku na odpočet daně na číselně vyjádřený podíl, který lze použít pro matematický výpočet. Obdobně je tomu s vyjádřením nároku na odpočet daně v hodnotách vypořádacích koeficientů v ust. § 79 zákona o DPH.

Přitom ve všech případech jde fakticky o podíl, kterým se stanoví poměrná výše nároku na odpočet daně z celkové částky daně na vstupu. Pokud jde o matematické vyjádření, je tento podíl podle dikce zákona vyjádřen jako číslo, které nabývá hodnot v intervalu čísel zaokrouhlených na 2 desetinná místa od 0,01 do 0,94 a hodnoty 0 a 1. Pro samotný výpočet a výsledek přitom není podstatné, zda se poměrná výše nároku na odpočet daně ze stejného

základu matematicky zaznamená jako číslo zaokrouhlené na dvě desetinná místa nebo jako procento, tj. v hodnotách od 0% do 100%.

Pokud jde o samotný výraz „procentní bod“, je v zákoně o DPH vždy používán v souvislosti s vyjádřením rozdílu mezi dvěma veličinami, které jsou vyjádřeny jako poměrný podíl. A to bez ohledu na to, zda jde o vyjádření v procentech anebo číslo zaokrouhlené na dvě desetinná místa. Výraz „10 procentních bodů“ je pro účely matematického výpočtu vždy ekvivalentní hodnotě 0,10. Pojem „procentní bod“ proto lze odpovídajícím způsobem použít i pro případy, kdy podíl není vyjádřen přímo v procentech, ale jako koeficient zaokrouhlený na dvě desetinná místa, jak je tomu v ust. § 76 zákona o DPH a ustanovení navazujících.

Po projednání s odborem 49 Metodika a výkon správy DPH a majetkových daní MF nesouhlasí i z hlediska výkonu správy DPH.

KOMPLEXNÍ PROBLÉM

Příspěvek 94 – příspěvek uzavřen. Závěr předkladatele jde nad rámec stávajícího znění zákona o účetnictví, bude vzat v úvahu jako podnět při novelizaci zákona.

94/21.12.05 - Oceňovací rozdíl při koupi podniku od fyzické osoby vedoucí daňovou evidenci

Předkládá: Alena Zenklová, daňová poradkyně, č. osvědčení 1799

Popis problému

Pro vyčíslení výše oceňovacího rozdílu k nabytému majetku je stanoveno, že se vychází z rozdílu ocenění podniku nebo jeho části nabytého koupí a oceněním jednotlivých složek majetku v **účetnictví prodávajícího**. Obdobně se vychází i pro stanovení základu daně /nákladů/ z rozdílu mezi oceněním podniku a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v **účetnictví prodávajícího** sníženým o závazky. Lze v případě prodeje podniku nebo části podniku fyzickou osobou, která nevede účetnictví, tzn. vede daňovou evidenci, vycházet pro stanovení základu daně i pro účetnictví kupujícího z oceňovacího rozdílu, nebo lze pouze s použitím individuálního přecenění jednotlivých složek majetku vyčíslit goodwill a ten zahrnovat do daňových nákladů ?

1. ČÚS č. 011 – Operace s podnikem ustanovení bodu 3.3.
Kupující zachytí v účetnictví kupní cenu podniku nebo části podniku a převzatý majetek a předané závazky, případně rezervy podle bodu 3.1., s případným využitím položky goodwillu nebo oceňovacího rozdílu k nabytému majetku podle ustanovení § 6 a § 7 vyhlášky.
2. § 6 odst. 3 písm. d) Vyhlášky č. 500/2002 Sb.
(3) Podle odstavce 1 jsou
d) goodwillem pro účely této vyhlášky kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněným podnikem, nebo jeho částí ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky. ...
3. § 7 odst. 10 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

“Oceňovací rozdíl k nabytému majetku” obsahuje kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávajícího, vkládající nebo zanikající účetní jednotky sníženým o převzaté závazky.

- ...
4. § 23 odst. 15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
Do základu daně se zahrnuje i rozdíl mezi oceněním podniku nebo části podniku, tvořící samostatnou organizační složku, nabytého koupí a souhrnem ocenění jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávajícího sníženým o převzaté závazky (dále jen “oceňovací rozdíl při koupi podniku nebo části podniku”). ... Kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo části podniku, tvořící samostatnou organizační složku, nabytého koupí a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky (goodwill) se zahrnuje do základu daně obdobně jako oceňovací rozdíl při koupi podniku nebo části podniku.
5. § 7b odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví²⁰⁾, není-li dále stanoveno jinak.

20h) § 6 až § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soubatvě podvojného účetnictví.

Rozbor problematiky

V případě prodeje podniku nebo části podniku se stanoví jako podmínka pro použití “oceňovacího rozdílu k nabytému majetku” podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., nebo “oceňovacího rozdílu při koupi podniku nebo části podniku” podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, pro kupujícího ocenění jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávajícího. Při prodeji podniku nebo části podniku fyzickou osobou, která v souladu s platnými právními předpisy vede daňovou evidenci podle § 7b zákona o daních z příjmů, nedojde k striktnímu dodržení tohoto ustanovení. Lze se ovšem odvolávat na ust. § 7b odst. 2 a navazující vysvětlivky pod čarou, že pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak. Tzn., že v případě, kdy kupující doloží, že ocenění jednotlivých složek v daňové evidenci prodávajícího je v souladu s účetními předpisy, lze i v tomto případě použít pro účetní předpisy “oceňovací rozdíl k nabytému majetku” a pro daňové účely “oceňovací rozdíl při koupi podniku nebo části podniku”.

Návrh řešení

Po projednání na Koordinačním výboru doporučuji přijmout závěr, že i v případě koupě podniku nebo části podniku od fyzické osoby vedoucí daňovou evidenci lze postupovat podle ust. § 7 odst. 10 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., o pro účely stanovení základu daně lze postupovat podle ust. § 23 odst. 15 věty první.

Stanovisko Ministerstva financí

Nesouhlas s navrženým řešením z důvodu jasné dikce ustanovení § 24 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a § 23 odst. 15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Daň z příjmů

103/25.01.06 - Daňové povinnosti při rozdělení obchodní společnosti – komplexní materiál

Předkládají: JUDr. David Staněk Ph.D., daňový poradce, č.osvědčení 1813
JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826

1. Úvod

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit některé daňové otázky vztahující se k rozdělení obchodní společnosti podle § 69c ObchZ. Jde o případ, kdy existují společnosti (Společnost A) zaniká bez provedení likvidace a majetek a závazky společnosti A přebírají v rozsahu stanoveném v projektu rozdělení nově vzniklé nástupnické společnosti (Společnost B a C). Společnosti B a C jsou obě právními nástupci společnosti A a vstupují do právního postavení společnosti A v rozsahu určeném v projektu rozdělení. Pro účely tohoto příspěvku neuvažujeme rozdělení s následným sloučením s jinou existující společností.

2. Právní rámec

Právní nástupnictví v případě rozdělení řeší zejména ustanovení § 69c a § 220r a násl. ObchZ, která upravují rozdělení majetku a závazků zanikající společnosti A mezi nástupnické společnosti B a C.

Základním dokumentem rozdělení je projekt rozdělení podle § 220r ObchZ. Podle § 220r odst. 2 písm. f) ObchZ musí projekt rozdělení obsahovat určení, jaký majetek a závazky přecházejí na jednotlivé nástupnické společnosti; při tomto určení je možno použít odkaz na konečnou rozvahu zanikající společnosti a soupisy jmění z provedené inventarizace, jestliže takové určení umožňují. Tímto vymezením majetku a závazků tak dochází nepřímo k vymezení činností, které po rozdělení budou provádět nástupnické společnosti namísto zanikající společnosti.

Podle § 220x odst. 1 ObchZ každá z nástupnických společností ručí za závazky, jež přešli v důsledku rozdělení ze zaniklé společnosti na ostatní nástupnické společnosti, společně a nerozdílně až do výše čistého obchodního majetku uvedeného v posudku znalce podle § 69c odst. 5 ObchZ, nejméně však do výše základního kapitálu vykázaného v zahajovací rozvaze příslušné nástupnické společnosti.

Otázku právního nástupnictví v oblasti daní obecně řeší § 40 odst. 8 ZSDP, který stanoví, že zanikne-li daňový subjekt bez provedení likvidace, je jeho právní nástupce povinen podat do konce následujícího měsíce od jeho zániku přiznání za uplynulou část zdaňovacího období. Podle § 57 odst. 4 ZSDP daňová povinnost zaniklých právnických osob přechází na jejich právní nástupce. ZSDP však neupravuje situaci, kdy je právních nástupců více, a nestanoví poměr, v jakém daňová povinnost zaniklé společnosti přechází na jednotlivé nástupnické společnosti. Otázku právního nástupnictví částečně řeší i některé další daňové předpisy.

3. Analýza

Základní dokument, který upravuje vzájemná práva a povinnosti nástupnických společností a jejich společníků po rozdělení je projekt rozdělení. ObchZ nerozděluje pro účely rozdělení majetek a závazky zanikající společnosti na soukromoprávní a veřejnoprávní. Proto projekt

rozdělení podle našeho názoru může zahrnovat také veškeré veřejnoprávní pohledávky a závazky zanikající společnosti, včetně daňových, a to podle skutečného rozdělení činností, majetku a závazků zanikající společnosti mezi nově vzniklé nástupnické společnosti, včetně souvisejících závazků nepeněžité povahy, např. podání hlášení, oznámení, výkazů apod.

3.1 Daň z příjmů

Podle § 38 odst. 3 písm. a) ZDP se daňové přiznání podává za období předcházející rozhodnému dni rozdělení společnosti, za které dosud nebylo daňové přiznání podáno. Podle § 38 odst. 4 písm. a) ZDP se toto daňové přiznání podává do konce měsíce následujícího po měsíci, do něhož spadá den rozhodnutí valné hromady o rozdělení společnosti. Podle našeho názoru podává toto přiznání společnost A svým jménem, neboť společnosti B a C dosud právně neexistují a proto nemohou svým jménem činit žádné právní úkony.

Podle § 17a písm. c) ZDP je zdaňovacím obdobím období od rozhodného dne rozdělení do konce kalendářního nebo hospodářského roku, ve kterém bylo rozdělení zapsáno v obchodním rejstříku. Jsme toho názoru, že přiznání za toto zdaňovací období podávají společnosti B a C a to podle výsledku hospodaření dosaženém v tomto zdaňovacím období podle účetnictví, které společnosti B a C vedou samostatně na základě § 17 odst. 3 zákona o účetnictví. Přitom by však měly být v daňovém přiznání mimoúčetně eliminovány daňové dopady všechny účetních případů mezi společnostmi B a společnostmi C do dne zápisu rozdělení do obchodního rejstříku. To znamená, že součet základů daně společností B a C by měl být stejný jako základ daně společnosti A v případě, kdy by rozdělení nakonec do obchodního rejstříku zapsáno nebylo. Tento postup by také naplnil obecný princip daňové neutrality podnikových kombinací. Obdobně mohou společnosti B a C přejmout daňovou ztrátu společnosti A neuplatněnou do dne zápisu rozdělení.

Podle našeho názoru společnosti B a C nepostupují podle § 40 odst. 8 ZSDP a nemají povinnost jako právní nástupci společnosti A podat do konce následujícího měsíce od právního zániku společnosti A, tj. od zápisu rozdělení do obchodního rejstříku, daňové přiznání za společnost A za uplynulou část zdaňovacího období.

3.2 Daň z přidané hodnoty

Společnost A vede účetnictví podle § 17 odst. 3 ZoÚ a evidenci pro účely DPH podle § 100 ZDPH až do svého právního zániku, tj. do dne zápisu rozdělení do obchodního rejstříku. Svým jménem a se svým DIČ také až do tohoto dne vystavuje společnost A daňové doklady a uplatňuje nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění.

Za zdaňovací období, ve kterém dojde k zápisu rozdělení však již společnost A nemůže podat daňové přiznání, neboť právně neexistuje. Ustanovení § 101 odst. 4 ZDPH stanoví, že zanikne-li společnost zrušením bez likvidace, je daňové přiznání za část zdaňovacího období ke dni předcházejícímu zániku plátce povinen podat právní nástupce plátce, a to s uvedením, že je podává za zaniklého plátce. ZDPH však již nestanoví, který z právních nástupců společnosti A by měl za toto období podat přiznání k DPH, popř. zohlednit toto období ve svém daňovém přiznání. ZDPH také nestanoví, jak tuto povinnost rozdělit v případě více právních nástupců.

Jsme toho názoru, že v projektu rozdělení, byť na něj daňové předpisy nikde výslovně neodkazují, lze určit, jak se nástupnické společnosti B a C mezi sebou vypořádají s naplněním § 101 odst. 4 ZDPH, tzn. která nástupnická společnost podá za zanikající společnost A přiznání k DPH za období do dne zápisu rozdělení. Proto projekt rozdělení může stanovit, že

daňovou povinnost společnosti A zohlední ve svých daňových přiznání společnosti B i C, a to podle rozdělení majetku, závazků a činnosti, které ze zanikající společnosti A přecházejí podle projektu rozdělení na společnosti B a C.

Podle tohoto rozdělení uvedeném v projektu rozdělení by pak finanční úřad měl s nástupnickými společnostmi B a C jednat ve věci DPH samostatně jako s právními nástupci společnosti A, tzn. může v rozsahu rozdělení u společnosti B, resp. C zahájit daňovou kontrolu i pro období před rozdělením. Ve vztahu ke společnosti, která pro určitou činnost nepřevzala majetek a závazky ze zaniklé společnosti A může finanční úřad uplatňovat pouze ručení podle § 220x ObchZ.

3.3 Daň z nemovitostí

Pokud k zápisu rozdělení dojde v období od 1. ledna do 31. ledna, pak přiznání podává každá nástupnická společnost, a to pouze za ty nemovitosti, které na ní přešli podle projektu rozdělení. Obdobně budou nástupnické společnosti postupovat v případě, kdy k zápisu rozdělení dojde po podání přiznání do termínu pro zaplacení daně.

4. Závěr

Projekt rozdělení se může vztahovat i na oblast daní. Správce daně by měl respektovat rozdělení daňových práv a povinností po zanikající společnosti, tj. zejména povinnost podat daňové přiznání a uhradit související daň, popř. požádat o vrácení přeplatku na dani, mezi nástupnické společnosti tak, jak je uvedeno v projektu rozdělení, pokud toto rozdělení respektuje rozdělení majetku a závazků zanikající společnosti mezi nástupnické společnosti. Může však na nástupnické společnosti uplatňovat ručení za daňové závazky v rozsahu dle ObchZ.

Správce daně může také u nástupnické společnosti provádět daňovou kontrolu za období před rozdělením, a to v rozsahu majetku a závazků přešlých na nástupnickou společnost v projektu rozdělení. Správce daně by však neměl vymáhat splnění povinností na těch nástupnických společnostech, na které nepřešly činnosti, majetek a závazky, ke kterým se příslušný daňová povinnost vztahuje (s výjimkou ručení dle ObchZ).

Po projednání navrhujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat, popř. zvážit možnosti zpřesnění režimu rozdělení v daňových předpisech.

Stanovisko Ministerstva financí

Odbor 15 – Legislativa daně z příjmů

Smyslem projednávání příspěvků na KV KDP je sjednocení názorů, případně korekce identifikovaných nesprávných interpretací. V uvedené oblasti jsme dosud nezaznamenali žádné problémy a ani příspěvek z hlediska problematiky ZDP problémy, které by nebyly ZDP řešeny, nepřináší. Z hlediska vlastního příspěvku uvádíme:

Nelze akceptovat tvrzení ve druhém odstavci části 3.1., že je nutné eliminovat mimoúčetně daňové dopady účetních operací mezi spol. B a C do dne zápisu rozdělení do obchodního rejstříku (OR) stejně jako přejmutí daňové ztráty neuplatněné do dne zápisu rozdělení.

Odůvodnění (vychází z předpokladu, že fúze nebo rozdělení budou zapsány do OR):

Problematiku fúzí a rozdělení obchodních společností je nutno vždy posuzovat ze dvou rovin. První rovinu představuje účetní a daňový režim, který je totožný a vychází ze skutečnosti, že

klíčovým okamžikem celé operace je Rozhodný den fúze (RDF). Od RDF se odvíjí délka zdaňovacího období a také postup v účetnictví, který předpokládá, že fúze/rozdělení budou zapsány do OR a tudíž od RDF se jedná o účetnictví nástupnických společností. Samozřejmě z důvodu možnosti nezapsání fúze/rozdělení do OR je povinností zúčastněných společností vést účetnictví tak, aby vyhovovalo i této situaci. Postup při podávání DP při zániku poplatníka bez likvidace obecně upravuje § 40 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Speciální úpravu představují v zákoně o daních z příjmů ustanovení § 38m odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. a) a dále odst. 8 písm. c), ve kterém je potvrzeno, že se za období od RDF do dne zapsání přeměny do OR daňové přiznání nepodává. Na případné nezapsání fúze/rozdělení do OR pamatuje odst. 5 § 38m ZDP.

Druhou rovinu představuje právní posouzení, ze kterého vyplývá, že až do zápisu fúze/rozdělení do OR právně neexistuje právní nástupce a tudíž úkony musí provádět právně existující společnost. Z toho vyplývá, že DP může podávat v popisované situaci pouze společnost A.

Rekapitulace: za daň z příjmů:

Daňové přiznání za období předcházející RDF, za které dosud nebylo DP podáno bude podávat společnost A/rozdělovaná, a to v termínu stanoveném v § 38m odst. 4. DP za období od RDF do konce zdaňovacího období, ve kterém byla fúze/rozdělení zapsány do OR budou podávat již nástupnické společnosti B a C.

Přechod daňových povinností na nástupnické společnosti při rozdělení by měl být upraven v projektu a měl by zohledňovat poměry v převodu majetků. Případnou vyměřenou daňovou ztrátu mohou nástupnické společnosti, které postupují podle § 23c ZDP uplatnit pouze do výše základu daně vykázaného z činností, ze kterých byl vykázána daňová ztráta (§ 38na odst 4 ZDP). Tento postup by se týkal pouze daňových ztrát vyměřených poprvé za ZO, které započalo v roce, kdy ČR přistoupila k EU /2004/.

Odbor 28 – Účetnictví a audit

Z hlediska vedení účetnictví je problematika přeměn řešena zejména v § 17 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Účetní jednotky zúčastněné na přeměně společnosti otevírají účetní knihy k rozhodnému dni přeměny společnosti a vedou účetnictví samostatně od rozhodného dne přeměny společnosti až do dne zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku. Dojde-li k zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku, nástupnická účetní jednotka upraví účetnictví zúčastněných účetních jednotek k tomuto dni, avšak s účinky od rozhodného dne. Ke dni zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku, ke dni předcházejícímu ani ke dni následujícímu po dni zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku se účetní závěrka již nesestavuje.

104/25.01.06 - Příspěvky do zahraničního systému sociálního zabezpečení

Předkládají: Ing. Lenka Křoustková, daňový poradce, č. osvědčení 3772
Mgr. Ondřej Dráb, daňový poradce, č. osvědčení 3754

Cílem tohoto příspěvku je nabýt právní jistoty v otázce daňové uznatelnosti příspěvků zaměstnavatele na povinné sociální a zdravotní pojištění hrazené na základě bilaterálních smluv či nařízení Rady EHS č. 1408/71 ze dne 14.06.1971 do zahraničního systému sociálního zabezpečení.

1. Popis problému

1.1 Příspěvky dle cizího práva

Částky zaměstnavatelem sraženého či zaměstnancem uhrazeného pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, které je zaměstnanec povinen platit dle zákona č. 589/1992 Sb., v platném znění a zákona č. 592/1992 Sb., v platném znění, příp. příspěvky na povinné zahraniční pojištění stejného druhu, pokud se na zaměstnance takové povinné zahraniční pojištění vztahuje, snižují základ daně ze závislé činnosti zaměstnance (§ 6 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění – dále jen ZDP).

Z ustanovení § 24 odst. 2 písm. f) ZDP jednoznačně vyplývá, že pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem podle zákona č. 589/1992 Sb., v platném znění a zákona č. 592/1992 Sb., v platném znění, je daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele, pokud byly zaplacený do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období. Toto ustanovení zakládající daňovou uznatelnost příspěvků do systému sociálního zabezpečení, resp. zdravotního pojištění totiž jako daňově uznatelný náklad výslovně zmiňuje pojistné a příspěvky hrazené podle „zvláštních předpisů“, přičemž v poznámce pod čarou č. 21 odkazuje právě na shora citované dva zákony.

V situaci, kdy je český zaměstnavatel povinen přispívat do zahraničního systému sociálního zabezpečení (tj. v případech, kdy jeho zaměstnanec na základě nařízení Rady EHS č. 1408/71 ze dne 14.06.1971 nebo bilaterální smlouvy podléhá předpisům o sociálním zabezpečení jiného státu než ČR), však již vyvstává otázka, zda jsou i takové příspěvky pro zaměstnavatele daňově uznatelným nákladem či nikoli. Poznámka pod čarou zahraniční právní předpisy nezmiňuje, což však s ohledem na právní teorii a ustálenou judikaturu Ústavního soudu ČR nic neznamená, neboť podle tohoto soudu „*poznámka pod čarou je pouhou legislativní pomůckou a to, co je v ní uvedeno, nemá závaznou povahu a není pravidlem chování subjektů uvedených ve vlastním textu právního předpisu*“ (viz např. nálezy sp. zn. I. ÚS 22/99 ze dne 02.02.2000). Vzhledem ke skutečnosti, že v České republice pracuje velké množství zahraničních pracovníků, kteří podléhají zahraničním právním předpisům o sociálním zabezpečení, však nelze tuto problematiku podceňovat.

V současném znění § 24 odst. 2 písm. f) ZDP tedy nejsou výše uvedené příspěvky zaměstnavatele na zahraniční povinné pojištění výslovně uvedeny, jejich daňová uznatelnost zde však není ani vyloučena. Ba naopak, vzhledem ke skutečnosti, že se navíc jedná o náklad, k jehož úhradě je zaměstnavatel povinen podle zvláštního zákona,⁸ je podle našeho názoru třeba i v současné době dojít k závěru, že takový náklad je daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele. A to ať již na základě § 24 odst. 2 písm. f) ZDP či na základě § 24 odst. 2 písm. p) ZDP - příspěvek do zahraničního systému sociálního zabezpečení, resp. zdravotního pojištění sice nemusí být vždy nutně formálně označen jako pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti či pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, jak vyžaduje prvně citované ustanovení ZDP, bezesporu se však přinejmenším bude vždy jednat o náklad, k jehož úhradě je zaměstnavatel povinen podle zvláštního zákona, jak vyžaduje posléze citované ustanovení ZDP. Mimo to je nutno upozornit také na skutečnost, že dle našeho názoru je předmětné zahraniční povinné pojištění nutným nákladem (výdaje) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

⁸ Zvláštním zákonem je třeba dle našeho názoru rozumět nejen zákon jako takový (natožpak pouze zákon český), ale též jinou právní normu, která je v ČR aplikovatelná, resp. pro ČR závazná - ať již nižšího (nařízení vlády, vyhláška apod.) nebo vyššího (ústavní zákon či mezinárodní smlouva dle čl. 10 Ústavy) stupně právní síly a s ohledem na základní smlouvy ES, jejichž smluvní stranou ČR je, též bezprostředně na území ČR aplikovatelné normy práva EU (nařízení).

1.2 Příspěvky nestátní pojišťovně

V návaznosti na výše uvedené vyvstává rovněž otázka, zda jsou daňově uznatelné též příspěvky zaměstnavatele na pojištění hrazené nestátní pojišťovně. Tento případ se týká např. zaměstnanců podléhajících systému sociálního zabezpečení v SRN, kde při překročení určité výše příjmu má zaměstnanec právo se rozhodnout, zda zůstane pojištěn u státní zdravotní pojišťovny nebo zda bude zdravotně pojištěn u pojišťovny soukromé. Bez ohledu na volbu zdravotní pojišťovny má ovšem zaměstnavatel vždy povinnost hradit této pojišťovně příslušný příspěvek na toto pojištění, tj. nejedná se o pojištění dobrovolné.

S ohledem na srovnatelnost principů placení příspěvků nestátním pojišťovnám (povinná pravidelná platba příspěvku založená právním předpisem) s principy placení těchto příspěvků pojišťovnám státním by proto měly být i příspěvky na sociální a zdravotní pojištění hrazené soukromé pojišťovně posuzovány stejným způsobem jako příspěvky hrazené pojišťovně státní, tj. měly by za předpokladu jejich zaplacení do konce měsíce následujícího po konci zdaňovacího období představovat daňově uznatelný náklad zaměstnavatele.

2. Závěr

Příspěvky zaměstnavatele na povinné zahraniční pojištění stejného druhu jako je pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění dle zákona č. 589/1992 Sb., v platném znění a zákona č. 592/1992 Sb., v platném znění jsou daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele, pokud budou splněny stejné podmínky jako pro daňovou uznatelnost příspěvků zaměstnavatele na takové pojištění placené v ČR, a to bez ohledu na to, zda jsou hrazeny státní nebo soukromé pojišťovně.

3. Návrh řešení

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

Dále doporučujeme v nejbližší novele zákona o daních z příjmů provést odpovídající úpravu ustanovení § 24 odst. 2 ZDP.

Stanovisko Ministerstva financí

Problematika sociálního zabezpečení včetně aplikace příslušných smluv a nařízení Rady nespadá do kompetence MF. Proto, za předpokladu, že pro povinné úhrady v příspěvku popisovaného pojistného nejsou příslušné české právní předpisy o sociálním zabezpečení, k čemuž může dojít na základě mezinárodní smlouvy o soc. zabezpečení nebo Nařízení Rady (EHS) 1408/71, 574/72 a 859/2003 bude se jednat o daňově uznatelný výdaj podle § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 písm. p). Institucí, která rozhoduje v ČR o příslušnosti k právním předpisům o sociálním zabezpečení je ČSSZ, která vystavuje příslušná osvědčení.

Podle názoru MF nelze tyto platby pro daňovou uznatelnost podmiňovat jejich zaplacením a proto bude rozhodující správný postup jejich zaúčtování (§ 23 odst. 2 a 10 ZDP).

105/25.01.06 - Tvorba opravných položek podle § 8c zákona 593/1992 Sb., o rezervách

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, číslo osvědčení 1757
RNDr. Michal Hron, daňový poradce, číslo osvědčení 2598

1. Úvod - popis problému

Zákon č. 545/2005 Sb. (dále jen „novela“) novelizující zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách (dále jen „ZoR“) doplnil nové ustanovení § 8c v tomto znění:

Nepostupuje-li poplatník u nepromlčené pohledávky podle § 5, 5a, 6, 8, 8a a 8b, může vytvořit opravnou položku až do výše 100 % její neuhrazené rozvahové hodnoty bez příslušenství pouze v případě, že

a) se nejedná o pohledávku vymezenou v § 8a odst. 3,

b) rozvahová hodnota pohledávky bez příslušenství v okamžiku jejího vzniku nepřesáhne částku 30 000 Kč,

c) od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo nejméně 12 měsíců, a

d) ke dni tvorby opravné položky nepřesahuje u poplatníka celková hodnota pohledávek bez příslušenství vzniklých vůči témuž dlužníkovi, u nichž uplatňuje postup dle tohoto ustanovení, částku 30 000 Kč.

O pohledávce, k níž byla vytvořena opravná položka podle tohoto ustanovení, je poplatník povinen vést samostatnou evidenci.

Novela neobsahuje přechodné ustanovení, které by upravovalo aplikaci nového ustanovení § 8c ZoR u pohledávek, k nimž byly vytvořeny opravné položky podle § 8a ZoR před její účinností (dále staré pohledávky).

V tomto příspěvku se chceme věnovat některým možným výkladovým problémům, vyplývajícím z absence přechodného ustanovení, jakož i dalším problémům, které s danou oblastí souvisí.

2. Rozbor problému - vlastní problémové otázky

2.1. Postup dle § 8c ZoR u pohledávek, u nichž byla dříve tvořena zákonná opravná položka dle § 8a ZoR

V dalším se budeme zabývat pouze starými pohledávkami, u nichž byly dříve vytvořeny opravné položky dle § 8a ZoR. Pohledávkami, u nichž byly dříve vytvořeny opravné položky podle ustanovení § 5, 5a, 6, 8 a 8b ZoR, se zabývat nebudeme. Z dikce podmiňující věty § 8c ZoR lze dovodit, že poplatník si u pohledávek splňující všechny čtyři podmínky k uplatnění § 8c ZoR může zvolit, zda vytvoří opravnou položku v režimu ustanovení 8a, nebo zda ji vytvoří v režimu § 8c ZoR. Jinak řečeno, význam textu „*Nepostupuje-li poplatník u nepromlčené pohledávky podle § 5, 5a, 6, 8, 8a a 8b,...*“ je možné ekvivalentně vyjádřit textem „*Rozhodne-li se poplatník u nepromlčené pohledávky nepostupovat podle § 5, 5a, 6, 8, 8a a 8b,...*“

Způsob prokázání, který ze dvou režimů si poplatník vybral, přitom zákon přímo neupravuje. V režimu § 8c ZoR se ukládá vést o pohledávkách samostatnou evidenci, což naopak u režimu § 8a ZoR nestanoví. Bylo by tak možné volbu režimu ověřit podle toho, zda poplatník prokáže vedení evidence podle § 8c ZoR. Pokud by ji neprokázal, muselo by se mít zato, že uplatňuje režim § 8a ZoR. V případě, že poplatník zvolí režim § 8a ZoR dobrovolně, potom k prokázání tohoto rozhodnutí bude muset být dostačující jeho prohlášení.

Průkaznost rozhodnutí poplatníka o zvoleném režimu bude důležitá také proto, že jej nebude možno obecně dovodit z vlastního průběhu tvorby opravných položek. Režim § 8c ZoR umožňuje totiž tvořit opravné položky až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty, aniž by omezoval počet let jejich tvorby.

Podle našeho názoru nelze uplatnit alternativní výklad spočívající v tom, že u starých pohledávek se postupovalo podle § 8a ZoR, a tudíž již nelze uplatnit režim § 8c ZoR. Do doby účinnosti novely bylo „postupování“ podle § 8a ZoR uplatněním zcela jiného práva spočívajícího pouze ve volbě časového průběhu tvorby opravných položek. Podle § 8a ZoR tak poplatník postupoval pouze z důvodu, že se rozhodl opravné položky tvořit, nikoliv však proto, že se rozhodl pro konkrétní režim tvorby opravných položek. Pokud by zákonodárce měl v úmyslu zakázat použití režimu § 8c ZoR u pohledávek, k nimž již předchozích obdobích vytvořil poplatník opravné položky podle § 8a ZoR, potom by tento zákaz do zákona vtělil. Tento zákaz nelze dovozovat implicitně ze znění § 8c ZoR.

Další možným argumentem pro náš právní názor může být porovnání návětí § 5 odst. 6 ZoR a § 8c ZoR. Podmínka u § 8c ZoR je, že dle jiných ustanovení ZoR poplatník *nepostupuje* (tedy v okamžiku, ke kterému se tvoří opravná položka dle § 8a ZoR), nikoliv, že *nikdy nepostupoval* tak, jak tomu je u § 5 odst. 6 ZoR.

Dílčí závěr k bodu 2.1.

Shrneme-li, novela přinesla od 1.1.2006, kromě práva tvořit opravné položky v novém režimu § 8c ZoR, také další nově konstituované právo poplatníka, a to rozhodnout se, který režim tvorby opravných položek si zvolí. Novela v přechodném ani v jiném ustanovení neomezuje toto právo vybrat si režim pouze na pohledávky, k nimž nebyly dosud tvořeny opravné položky v režimu § 8a ZoR. Z toho vyplývá, že počínaje 1.1.2006 se může poplatník i u „starých“ pohledávek rozhodnout, zda bude nadále uplatňovat režim § 8a ZoR, nebo zda-li uplatní režim § 8c ZoR. Pokud se poplatník rozhodne, že bude postupovat dle § 8c ZoR, musí před tím rozpustit opravnou položku vytvořenou dle § 8a ZoR a poté vytvořit opravnou položku dle § 8c ZoR.

2.2. Otázka zdaňovacího období od které je možné aplikovat § 8c ZoR

Novela v přechodných ustanoveních výslovně neřeší, od kdy má být aplikováno nové ustanovení § 8c ZoR (viz. Čl. IV a V novely). Domníváme se tedy, že je nutné vyjít z obecné účinnosti novely dle Čl. XVIII novely jenž nastává 1.1.2006. Z toho tedy vyplývá, že úprava § 8c ZoR bude aplikována počínaje 1.1.2006. Nebude navázána pouze na zdaňovací období započatá od 1.1.2006 protože chybí výslovné přechodné ustanovení, které by takovéto omezení stanovovalo. To znamená, že obecně bude možné aplikovat poprvé předmětné ustanovení § 8c ZoR v rámci zdaňovacích období nebo účetních období jenž nejsou zdaňovacími, které budou končit po 31.12.2005. Tj., například hospodářské roky započaté v roce 2005 a končící v roce 2006, zdaňovací období dle § 17c zákona č.586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) v případech, kdy bude přeměna zapsána do obchodního rejstříku po 31.12.2005 a podobně. Jako další podpůrný argument pro tento závěr je možné použít to, že obdobný výklad byl aplikován vzhledem k předcházející novele ZoR zákona č.438/2003 Sb. které nabyla také účinnosti od 1.1.2004 a byla počínaje tímto datem aplikovaná bez ohledu na to, o jaké zdaňovací období se jednalo (viz. *Závěr z projednání příspěvku Ing. Jiřího Nesrovnala Problematika uplatňování sazby daně z příjmů právnických osob (dále jen „sazba DPPO“) dle novely zákona č.586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále je ZDP) zákona č.438/2003 Sb. dále jen „novela ZDP“ nebo „novela ZoR“) na Koordináčním výboru publikovaný v Bulletinu KDP ČR 6/2004 na str. 2).*

Dílčí závěr k bodu 2.2.

Ustanovení § 8c ZoR bude obecně aplikováno počínaje 1.1.2006. To znamená, že je bude možné aplikovat také například v rámci hospodářského roku započatého v kalendářním roce 2005 a končícího v kalendářním roce 2006 (v té části hospodářského roku počínaje 1.1.2006), v rámci zdaňovací období dle § 17c ZDP v případech, kdy bude přeměna zapsána do obchodního rejstříku po 31.12.2005 a podobně.

2.3. Možnost 100% daňově relevantního odpisu pohledávky, k níž je vytvořena opravná položka dle § 8c ZoR

Domníváme se, že nic nebrání tomu provést po té, co bude vytvořena 100 % opravná položka dle 8c ZoR, odpis pohledávky, který bude v souladu s § 24 odst. 2 písm. y) ZDP daňově relevantní, neboť jde o odpis pohledávky do výše vytvořené zákonné opravné položky.

Dílčí závěr k bodu 2.3.

Poté, co bude vytvořena 100% daňově relevantní opravná položka dle § 8c ZoR, je možné provést 100% daňově relevantní odpis pohledávky v souladu s § 24 odst. 2 písm. y) ZDP. V návaznosti na to musí být samozřejmě daňově relevantním způsobem rozpuštěna zákonná opravná položka vytvořená dle § 8c ZoR.

2.4. Otázka praktické aplikace podmínky dle § 8c písm. d) ZoR

Uvedená podmínka zní, že:

d) ke dni tvorby opravné položky nepřesahuje u poplatníka celková hodnota pohledávek bez příslušenství vzniklých vůči témuž dlužníkovi, u nichž uplatňuje postup dle tohoto ustanovení, částku 30 000 Kč.

Domníváme se, že z předmětné podmínky je zřejmé, že nejde o celkovou výši pohledávek vůči témuž dlužníkovi, ale o celkovou výši pohledávek, u nichž s poplatník rozhodne uplatňovat postup dle § 8c ZoR. To dle našeho názoru znamená, že vůči témuž dlužníkovi může mít věřitel celkově i větší souhrnnou výši pohledávek, ale maximální hodnota (suma) pohledávek, u níž bude uplatňovat postup dle § 8c ZoR, nesmí převýšit 30.000,-Kč.

Další otázkou je, co je to hodnota pohledávek pro účely § 8c písm. d) ZoR. Na tuto otázku dává dle našeho názoru odpověď § 2 odst. 2 ZoR, který uvádí, že pro účely ZoR se „...hodnotou pohledávky rozumí jmenovitá hodnota nebo pořizovací cena pohledávky zaučtovaná na rozvahových účtech bez vlivu změny reálné hodnoty (oceňovacího rozdílu)...“. Z toho dle našeho názoru vyplývá (pokud pomineme nakoupené pohledávky), že jde o jmenovitou hodnotu pohledávky bez příslušenství (t.j. například bez případných úroků z prodlení) zachycenou na rozvahových účtech. Pokud byla pohledávka částečně účetně či daňově odepsána vychází se z její hodnoty zachycené po odpisu na rozvahovém účtu. Závěr budeme demonstrovat na krátkém příkladu:

Máme 3 pohledávky po 15.000,- Kč (jmenovitá hodnota v době vzniku) u nichž došlo k tomu, že v minulých zdaňovacích obdobích byla každá ve výši 5.000,- Kč odepsána. T.j. ke konci hospodářského roku končícího například 31.3.2006 je jejich rozvahová hodnota 10.000,-Kč plus úrok z prodlení ke každé pohledávce ve výši 5.000,- Kč. Mimo to má poplatník za daným dlužníkem ostatní pohledávky ve výši např. 50.000,- Kč.

V daném případě se domníváme, že v rámci hospodářského roku může poplatník postupovat dle § 8c ZoR protože:

a) Podmínka dle § 8c písm. b) ZoR je splněna protože rozvahová hodnota každé pohledávky bez příslušenství v okamžiku jejího vzniku je do 30.000,- Kč.

b) Podmínka dle § 8c písm. d) ZoR je také splněna, protože v době tvorby celková rozvahová hodnota pohledávek bez příslušenství vzniklých vůči témuž dlužníkovi, u nichž uplatňuje postup dle ustanovení § 8c ZoR je také do 30.000,- Kč (10.000 x 3).

c) Ostatní pohledávky za daným dlužníkem ve výši 50.000,- Kč nejsou na závadu, protože u nich není uplatňován postup dle § 8c ZoR.

Pokud dojde v souladu s tím, co je výše uvedeno pod bodem 2.3. *Možnost 100% daňově relevantního odpisu pohledávky, k níž je vytvořena opravná položka dle § 8c ZoR*, k následnému daňově relevantnímu odpisu pohledávek, u nichž byl uplatněn postup dle § 8c ZoR a následnému rozpuštění vytvořené zákonné opravné položky dle § 8c ZoR, nebude se již v následujícím zdaňovacím období hodnota těchto pohledávek do limitu dle § 8c písm. d) ZoR započítávat.

Dílčí závěr k bodu 2.4.

a) Do limitu dle § 8c písm. d) ZoR se započítávají pouze pohledávky, u nichž je uplatňován postup dle § 8c ZoR, nikoliv všechny pohledávky vůči danému dlužníkovi.

b) Z hlediska limitu dle § 8c písm. d) ZoR je relevantní rozvahová hodnota pohledávek k datu tvorby opravné položky dle § 8c ZoR (k rozvahovému dni) bez příslušenství, u níž se uplatňuje postup dle § 8c ZoR, t.j. hodnota případně snížená o účetní či daňově relevantní odpis částí pohledávky provedený před touto tvorbou.

c) Pokud je pohledávka, k níž byla vytvořena zákonná opravná položka dle § 8c ZoR, následně daňově relevantním způsobem odepsána dle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP a v návaznosti na to opravná položka dle § 8c ZoR daňově relevantním způsobem rozpuštěna (viz. 2.3. *Možnost 100% daňově relevantního odpisu pohledávky k níž je vytvořena opravná položka dle § 8c ZoR*), nebude její hodnota již započítávána do limitu dle § 8c písm. d) ZoR.

3. Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěry k popsané problematice, jak jsou uvedeny u jednotlivých dílčích závěrů v části 2. *Rozbor problému-vlastní problémové otázky* zapracovat do některé do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí

Se závěry uvedenými v příspěvku lze až na drobná zpřesnění, která budou projednána na místě, souhlasit.

Daň z převodu nemovitostí

106/25.01.06 - Plynovody, plynovodní přípojky a daň z převodu nemovitostí

Předkládá: PhDr. Milan Skála, daňový poradce, č. osvědčení 14

Předmětem daně z převodu nemovitostí je (mimo jiné) úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem (§ 9 odst. 1 písm. a/ zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, dále jen „zákon o trojdani“).

V praxi není sjednocený názor na to, zda plynovody a plynovodní přípojky ve vymezení zákonem č. 458/2000 Sb., energetický zákon, jsou a nebo nejsou nemovitostmi a zda tedy úplatný převod nebo přechod těchto liniových staveb je předmětem daně převodu nemovitostí. Objevují se extrémní názory, podle kterých jsou plynovody a plynovodní přípojky nemovitostí vždy, a nebo naopak, nejsou nemovitostí nikdy.

Obvykle není sporu o tom, že plynovody a plynovodní přípojky jsou věci a stavbou (viz např. § 70 odst. 2/ nebo § 66 odst. 2/ energetického zákona, § 61 odst. 4 nebo § 80 odst. 1/ stavebního zákona). Předmětem sporu bývá to, zda plynovod nebo plynovodní přípojka jsou a nebo nejsou spojené se zemí pevným základem.

V současné době neexistuje předpis, který by spojení plynovodů a plynovodních přípojek se zemí pevným základem vymezoval a upravoval, a to ani na úrovni technických norem. Je plně v kompetenci projektanta, jaké řešení zvolí. Proto je nutné každý plynovod, případně plynovodní přípojku posuzovat samostatně. Jde o problém technický, který je nutné posoudit právně.

Při absenci bližšího vymezení pojmu „spojení se zemí pevným základem“ je nutné při použití běžných výkladových metod vycházet

- z judikatury, viz např. I. ÚS 483/01, IV. ÚS 189/99, NS Cpj 130/87, KS Hradec Králové 31 Ca 45/98-24, 46-98/20, 47/98-20, 48/98-26, Pl. ÚS 16/93, 9 Co 629/64 (Městský soud v Praze), NS 2 Cdon 267/96 (ORAC) a další
- z teoretických prací k této problematice, viz např. Ing. Jaroslav Hába, Ing. Tomáš Janas, Ing. Šárka Švancarová: SLOVNÍK DEFINIC a některých vybraných pojmů stavebního práva, I. Díl., ZNALCI A ODHADCI, spol. s.r.o. znalecký ústav, 2004
- ze stanovisek předních odborných pracovišť, viz např. stanovisko společnosti Plynoprojekt, a. s. zn. 330/Kg/0939/05 ze dne 2.11.05.

Posledně zmíněné stanovisko problém shrnuje tak, že „...vyhrazená plynová zařízení pro rozvod plynů jako stavby obvykle nejsou spojeny se zemí pevným základem, ale existují výjimky. Podle našeho názoru je nutné každý případ zkoumat individuálně podle konkrétního technického provedení“.

Lze tedy uzavřít, že by bylo nepravdivé tvrzení, podle kterého všechny plynovody a plynovodní přípojky jsou a nebo nejsou spojené se zemí pevným základem. Každé takové plynárenské zařízení je nutné zkoumat individuálně, zjistit konstrukci jeho uložení v zemi a výsledek posoudit právně z pohledu § 119 občanského zákoníku.

Pokud se zjistí, že zkoumané zařízení je spojené se zemí pevným základem, půjde o nemovitost, jejíž převod nebo přechod je předmětem daně z převodu nemovitostí. Pokud se zjistí, že zkoumané zařízení není spojené se zemí pevným základem, nepůjde o nemovitost a převod nebo přechod takového zařízení není předmětem daně z převodu nemovitostí.

Důkazní břemeno je na straně daňového subjektu (viz § 31 zákona o správě daní a poplatků). Pokud bude tvrdit, že zkoumané zařízení není spojené se zemí pevným základem, je jeho povinností prokázat to vhodným důkazním prostředkem, například odborným stanoviskem projektanta, projektovou dokumentací apod.

Návrhy na opatření:

Přijmout sjednocující názor, podle kterého je pro účely daně z převodu nemovitostí nutné posoudit každý plynovod a plynovodní přípojku samostatně, zjistit konstrukci uložení v zemi a výsledek posoudit právně z pohledu § 119 občanského zákoníku. Pokud daňový subjekt bude tvrdit, že zkoumané zařízení není spojené se zemí pevným základem, je jeho povinností prokázat to vhodným důkazním prostředkem, například odborným stanoviskem projektanta, projektovou dokumentací apod.

Stanovisko Ministerstva financí

Posuzování každého plynovodu a plynovodní přípojky samostatně z hlediska technického pro účely daně z převodu nemovitostí považujeme za problematické, neboť takovýto postup by vyvolal značnou administrativu na straně správce daně, jakož i na straně daňového subjektu a nepochybně by znamenal i značné finanční zatížení při pořizování odborných stanovisek. Vymezení pojmů „nemovitost“ a „součást a příslušenství věci“ náleží do občanského práva. V daném případě se nelze opírat pouze o závěry techniků, které nepochybně budou vodítkem a podkladem, ale pro konečné právní posouzení, tedy zda v případě plynovodů se jedná o věci movité nebo nemovité či součást nebo příslušenství věci, budou rozhodná stanoviska soudů.

Zákon č. 458/2000 Sb., energetický zákon, ve znění pozdějších předpisů, upravuje v souladu s právem Evropských společenství podmínky podnikání, výkon státní správy a nediskriminační regulaci v energetických odvětvích, jakož i práva a povinnosti fyzických a právnických osob s tím spojené.

Dle vymezení tímto zákonem jsou plynovody, plynovodní přípojky a technologické objekty s nimi související plynárenským zařízením.

Plynovod, jakožto zařízení k potrubní dopravě plynu přepravní nebo distribuční soustavou je stavbou. Rovněž i plynovodní přípojka, která přivádí z rozvodného zařízení dodavatele plyn do konkrétní nemovitosti je stavbou.

Pokud se týká pevného spojení těchto staveb se zemí, dle názoru Ministerstva financí v případech převodů plynovodů včetně souvisejících staveb, resp. plynárenských zařízení, je nutno posuzovat tento majetek jako celek, komplex různých relativně samostatných částí, vedení a staveb, vzájemně propojených, z nichž některé jsou spojeny se zemí pevným základem.

K individuálnímu posouzení případů převodů samostatných částí plynovodů by docházelo v těch případech, kdy neexistuje pevné spojení převáděného majetku se zemí. Tuto skutečnost je povinen daňový subjekt v daňovém řízení vhodnými důkazními prostředky v souladu s § 31 zákona o správě daní a poplatků prokázat.