

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 12.11.2003

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Projednání zápisu z jednání KV KDP dne 8.10.2003

1.1 K neuzavřenému příspěvku 1 v části Daň z příjmů z jednání KV KDP dne 25.6.2003, t.j. „Uplatnění položek odčitatelných od základu daně dle § 34 odst. 1 a 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v některých případech změny právní formy dle § 69d a násl. Obchodního zákoníku“, bylo zástupcem MF sděleno, že konzultace k problematice transformace osobní společnosti na kapitálovou a opačně a k možnosti pokračovat v uplatňování daňové ztráty byly ukončeny. Problematika byla projednána s ředitelem odboru legislativy se závěrem, že v daném případě nelze pokračovat v umožňování daňové ztráty, a to z důvodu, že ji vždy bude uplatňovat jiný poplatník, což platná právní úprava neumožňuje. Např. při transformaci v.o.s. na s.r.o. by ztrátu, kterou uplatňoval společník v.o.s.(ve většině případů fyzická osoba), po transformaci uplatňovala právnická osoba – s.r.o. Obdobně ztrátu, která byla původně vyměřena kapitálové společnosti (s.r.o.) by po transformaci uplatňovali společníci v.o.s (jak bylo uvedeno, zpravidla fyzické osoby). Přitom u společníka v.o.s. může celková ztráta zahrnovat i ztrátu z dílčích základů daně z jeho vlastních činností (§ 7 a § 9). Obdobně ztráta vykázaná kapitálovou společností by při její transformaci na osobní společnost byla uplatňována i proti základu daně, který s původní činností kapitálové společnosti vůbec nesouvisí (§ 7 a § 9). Výše uvedené platí i pro transformaci komanditní společnosti na kapitálovou společnost a opačně, pokud se jedná o daňový režim komplementáře.

1.2 Zástupci KDP uplatnili námitku ke druhé větě stanoviska MF k bodu 2 „Poskytování zvýhodnění zaměstnancům třetích osob“ v části Daň z příjmů z jednání KV KDP dne 8.10.2003, která zní: „Ve shodě se zástupci KDP bylo konstatováno, že sporná je druhá věta v druhém odstavci závěrů k bodu 1, tj. výpočet zálohy na daň tzv. brutací“. V rámci jednání bylo dohodnuto, že pro účely další publikace příspěvku bude předmětná věta ze stanoviska MF vypuštěna za současného vypuštění uvedené sporné věty z příspěvku KDP. Po vzájemně odsouhlasených úpravách uvedený příspěvek KDP a stanovisko MF zní:

Poskytování zvýhodnění zaměstnancům třetích osob

Předkládají: Ing. Michal Kozdera, daňový poradce, č. osvědčení 2328

Ing. Mgr. Radek Halíček, daňový poradce, č. osvědčení 2585

Popis problému

V praxi dochází stále častěji k situacím, kdy jsou zaměstnancům plošně nabízeny různé výhody, a to nikoliv pouze od jejich právního zaměstnavatele, ale rovněž od jiných společností v rámci téže obchodní či finanční skupiny, aniž by související náklady byly právnímu zaměstnavateli přefakturovány. V jiném případě se zaměstnanci bonitních či jinak prestižních zaměstnavatelů často stávají jednou z cílových skupin akcí marketingového typu organizovaných velkými

obchodními společnostmi, při kterých jsou zaměstnanci konkrétního zaměstnavatele osloveni nabídkou slev z cen běžně nabízených produktů či jiných zvýhodnění.

U obou výše uvedených případů poskytování slev zaměstnancům je v zájmu poskytovatelů těchto slev i jejich příjemců řádně ošetřit případné daňové dopady. V tomto směru se v odborné veřejnosti objevily odlišné názory a přístupy. Cílem tohoto příspěvku je zajistit k této problematice jednotný výklad.

Právní rámec

Podle ZDP¹ je za příjem ze závislé činnosti považován mimo jiné i příjem plynoucí poplatníkovi v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti nebo funkce, a to bez ohledu na to, zda plyne od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává (§ 6 odst. 1 písm. d) ZDP).

Pro poplatníka s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků ZDP zavádí legislativní zkratku „zaměstnanec“, plátce příjmu je v textu ZDP označován legislativní zkratkou „zaměstnavatel“ (§ 6 odst. 2 ZDP).

Příjmem zaměstnance je podle ZDP mimo jiné i částka, o kterou je úhrada odvedená zaměstnavateli za poskytnutá práva, služby nebo věci (kromě bytu, v němž měl zaměstnanec bydliště po dobu 2 let bezprostředně před jeho koupí) nižší, než je cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku², nebo cena, kterou zaměstnavatel účtuje jiným osobám (§ 6 odst. 3 ZDP).

Rozbor problematiky

1. Poskytování slev (a podobných výhod) v rámci motivačního programu skupiny

V případě, že je poplatníkovi poskytována výhoda ve formě nižší ceny za právo, službu či zboží jeho právním zaměstnavatelem (tj. zaměstnavatelem, se kterým zaměstnanec měl, má nebo bude mít uzavřenu pracovní nebo obdobou smlouvu), je poskytnutá sleva podle ZDP výslovně příjmem poplatníka podle § 6 ZDP (pokud se nejedná o plnění či slevy standardně nabízené i jiným osobám než zaměstnancům, např. některým odběratelům v rámci obchodní sítě). Právní zaměstnavatel je v takovém případě povinen z výše uvedeného příjmu v podobě poskytnuté výhody srazit daň z příjmu fyzických osob.

Bude-li stejnou slevu z ceny či výhodu poplatníkovi poskytovat společnost, která není jeho právním zaměstnavatelem, ale poskytnutí slevy či výhody souvisí s motivačním programem skupiny, do které patří i právní zaměstnavatel, není podle našeho názoru otázka zdanění případného příjmu podle § 6 ZDP zcela jasná. Její řešení závisí především na výkladu pojmu „*plynoucí v souvislosti s ... výkonem závislé činnosti*“ použitého v § 6 odst. 1 písm. d) ZDP, neboť pouze při splnění této podmínky je pro účely zákona vyplácející osoba považována za zaměstnavatele a plátce daně, ač zaměstnavatelem v pracovněprávním smyslu není (§ 6 odst. 2 ZDP ve spojení s § 6 odst. 1 písm. d) ZDP). Definici nebo upřesnění požadované souvislosti s výkonem zaměstnání zákon neupravuje.

Domníváme se, že zákonodárce při formulaci ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) ZDP zamýšlel postihnout především případný časový nesoulad mezi trváním zaměstnání a výplatou příjmu související s tímto zaměstnáním, nikoli však situaci, kdy příjemce výhody pro poskytovatele výhody žádnou činnost nevykonával, nevykonává, ani v budoucnu vykonávat nebude.

Připouštíme však, že při striktním výkladu tohoto ustanovení by sleva mohla pro jejího příjemce představovat zdanitelný příjem, protože byla poskytnuta v souvislosti s výkonem závislé činnosti, i když pro jinou osobu ve skupině. Toto platí v případě, že je taková výhoda nabízena plošně a cíleně pouze zaměstnancům společností v rámci skupiny nebo vybrané skupině zaměstnanců splňujících určitá stejná kritéria (příčemž je výhoda součástí zaměstnaneckého programu), a nikoli běžným odběratelům.

Za předpokladu existence příjmu zaměstnance vyvstává otázka, který subjekt a jakým způsobem by měl z poskytnuté výhody srazit zaměstnanci daň z příjmů fyzických osob.

Domníváme se, že plátcem příjmu v ZDP označovaným jako zaměstnavatel není právní zaměstnavatel, ale právě společnost, která nese náklady spojené s poskytnutím výhody, jak předpokládá § 6 odst. 1 písm. d) ZDP. Na tuto společnost se tak vztahují všechny povinnosti, které zaměstnavatelům ukládá ZDP. Ačkoli jsme si vědomi, že tento přístup povede v mnoha případech k povinnosti zaměstnance podat daňové přiznání, byť byl po celé zdaňovací období právně zaměstnán jen u jedné společnosti, zákon podle našeho názoru jinou alternativu nenabízí.

¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění („ZDP“)

² Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, v platném znění

Základem pro výpočet zálohy na daň z příjmů fyzických osob by podle našeho názoru měl být příjem ze závislé činnosti plynoucí zaměstnanci od společnosti, která nese náklady spojené s poskytnutím slevy či výhody, tedy skutečná výše poskytnuté slevy nebo hodnota výhody.

Podotýkáme, že ve výše popsané situaci je společnost poskytující výhodu zaměstnavatelem ve smyslu § 6 odst. 1 písm. d) ZDP pouze pro účely daní z příjmů, nikoli obecně (např. pro účely předpisů upravujících pracovněprávní vztahy či zdravotní pojištění a sociální zabezpečení).

Závěr:

Navrhujeme potvrdit, že v případě poskytování motivačních slev (či jiných výhod) zaměstnancům konkrétního zaměstnavatele společností ze stejné skupiny, ke které patří i právní zaměstnavatel, se jedná o zdanitelný příjem příjemce výhody, pokud je tato výhoda nabízena plošně a cíleně pouze zaměstnancům společností ve skupině, například v rámci skupinového zaměstnaneckého motivačního programu, a pokud se nejedná o plnění či slevy standardně nabízené i jiným osobám než zaměstnancům v rámci skupiny, např. některým odběratelům v rámci obchodní sítě.

Poskytovatel výhody se tímto stává zaměstnavatelem ve smyslu § 6 odst. 1 písm. d) ZDP a vztahuje se na něj povinnost srazit daň z příjmů fyzických osob, jakož i ostatní povinnosti, které zaměstnavateli ukládá ZDP. Základem pro výpočet zálohy na daň z příjmů fyzických osob je skutečná výše poskytnuté slevy nebo hodnota výhody.

Z důvodu souběhu zaměstnání zaměstnancům vzniká povinnost podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

2. Poskytování výhod v rámci marketingových akcí

V praxi nastávají rovněž situace, kdy se některé velké obchodní společnosti rozhodnou podpořit prodej svých výrobků či služeb prostřednictvím zvýhodněné nabídky zaměstnancům vytipovaných společností (prestižní firmy, regionálně významní zaměstnavatelé, apod.). Důvodem může být snaha o získání nových klientů, výprodej starších zásob, nižší náklady na marketing apod.

Při posouzení případných daňových dopadů takovéto formy poskytnutí je klíčové určit, zda se obecně jedná o zdanitelný příjem či nikoliv.

Sleva přijatá fyzickou osobou nepodnikatelem se běžně za příjem pro účely ZDP nepovažuje.

V případě zaměstnanců by sleva příjmem ve smyslu § 6 ZDP byla pouze tehdy, pokud by byla dosažena v souvislosti s výkonem závislé činnosti u jejich právního zaměstnavatele a nejednalo by se o standardně poskytovanou slevu i jiným osobám než zaměstnancům konkrétního zaměstnavatele.

Při marketingových akcích jsou zaměstnanci konkrétního zaměstnavatele pouze jednou z cílových skupin marketingových akcí (cílovou skupinou marketingové akce mohou být stejně tak např. osoby mladší 26 let, učitelé, důchodci, apod.), a poskytnutí slevy obvykle nemá přímou souvislost s fyzickým „výkonem“ závislé činnosti zaměstnance u jeho právního zaměstnavatele (pokud ovšem poskytnutí slevy není podmíněno dalším kvalitativním či kvantitativním kritériem, jako například skutečný výkon práce u zaměstnavatele v daném měsíci apod.). V těchto situacích nelze podle našeho názoru slevy poskytnuté zaměstnanci jiné společnosti se zjevným marketingovým účelem klasifikovat jako příjem podle § 6 ZDP.

Závěr:

Navrhujeme potvrdit, že v případě poskytnutí slevy v rámci marketingové akce se nejedná o zdanitelný příjem příjemce výhody či slevy.

Návrh:

Doporučujeme přijmout sjednocující závěry k oběma výše uvedeným problémům a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF:

Souhlas s navrženými závěry s upozorněním na možná daňová rizika při poskytování zaměstnaneckých výhod v rámci marketingových akcí.

V případech, kdy plátce nemá zálohu na daň z čeho srazit, předpokládá se postup podle § 38i ZDP. Vzhledem k povaze případů by byl vhodnější postup v zákoně výslovně neuvedený, tj. výpočet a odvod zálohy z nenabruťované částky (a úhrada odvedené zálohy tomuto „zaměstnavateli“ např. z čisté mzdy zaměstnance u zaměstnavatele, kde je zaměstnanec v pracovním poměru, samozřejmě s předchozím souhlasem zaměstnance).

Situace, že zaměstnanec má od zaměstnavatele zdanitelný příjem, ze kterého nelze technicky srážku daně provést, avšak nemá současně zdanitelný příjem v penězích, je obecným problémem, který může nastat u všech tuzemských zaměstnavatelů a ukazuje se potřeba hledat vhodné legislativní upřesnění.

1.3 Zástupci KDP vyjádřili nesouhlas s formulací uvedenou ve stanovisku MF k příspěvku 3 v části Daň z příjmů, t.j. „Průtokové“ dividendy - problematika související s pojmem „příslušné zdaňovací období“ - § 36 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů“: „MF považuje příspěvek za účelový a neadekvátní situaci kdy aplikace § 36 odst. 5 je téměř ukončena“ a sdělili, že KDP tento nesouhlas bude zpracován a sdělen v písemné podobě. Ministerstvo financí neshledává důvody ke změně stanoviska.

74.84 Zástupci KDP uplatnili požadavek ohledně konkretizace termínu projednání neuzavřeného příspěvku 1 v části Komplexní problém, tj. „Posouzení dobropisů k vystaveným fakturám z účetního a daňového hlediska“ s tím, že by uvítali jeho projednání na příštím zasedání KV KDP za účasti zástupce odboru 28 MF.

Se stanovisky Ministerstva financí ke zbývajícím bodům programu projednaným dne 8.10.2003 vyslovili zástupci KDP souhlas.

2. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců vč. doplňku

Daň z příjmů

1. Příjmy profesionálních sportovců jako odměna za úspěšnou reprezentaci

Předkládá: Ing. Jiří Topinka, daňový poradce č.osvědčení 1708
Ing. Jiří Šubrt, daňový poradce č.osvědčení 3596

Popis problematiky

V posledních letech vznikla na půdě sportovních svazů zajišťujících sportovní reprezentaci České republiky potřeba odměnit za mimořádné sportovní výsledky úspěšné reprezentanty České republiky v jednotlivých sportovních odvětvích. Na tyto účely vynakládají příslušné sportovní svazy každoročně rozličně vysoké částky. Velmi často jsou odměny, jejichž účelem je i zvýšení motivace sportovců, zveřejňovány s předstihem před významnou světovou či evropskou soutěží v denním tisku.

V praxi se jedná o různě velké částky a jejich velikost se odvíjí zejména od významu a prestiže soutěže a od velikosti a popularity daného sportovního odvětví. Vzniká otázka, zda tyto odměny podléhají daním z příjmů. Pokud podléhají, zjišťujeme jakým způsobem mají být zdaňovány a jaké povinnosti v té souvislosti mají sportovní svazy jako plátců a jednotliví sportovci jako příjemci těchto prostředků.

Sportovní svazy obvykle s velkým časovým předstihem vyhlášují podmínky, při jejichž splnění získá sportovec zpravidla peněžitou odměnu. Podmínky jsou pochopitelně jednoznačné – v dané mezinárodní soutěži nebo její jednotlivé disciplíně (mistrovství světa či Evropy, případně olympijské hry) dosáhnout určité umístění, resp. umístit se do určitého místa v celkovém pořadí. K tomu, aby sportovec uspěl, musí se na danou soutěž nejprve kvalifikovat podle podmínek mezinárodní sportovní federace, organizující mezinárodní soutěž. Obvykle je též

požadováno plnění kvalifikačních limitů při určitých předem vyhlášených soutěžích na území ČR či v zahraničí. Obecně je však možné konstatovat, že jiné omezující podmínky neexistují a tak se mezinárodní soutěže může účastnit každý, kdo úspěšně splní kvalifikační limity a je poté příslušným českým sportovním svazem k účasti v mezinárodní soutěži přihlášen.

Při volbě způsobu, jakým budou řešeny daňové povinnosti související s výplatou těchto odměn obvykle sportovní svazy vycházejí ze znění

- § 10 odst.1 písm.ch) ZDP – „Ostatními příjmy,jsou zejména ceny z veřejných soutěží, ze sportovních soutěží a ceny ze soutěží, v nichž je okruh soutěží omezen podmínkami soutěže, anebo jde o soutěží vybrané pořadatelem soutěže, s výjimkou uvedenou v § 4.“
- § 10 odst.8 ZDP věta poslední – „U poplatníků uvedených v § 2 odst.2, u nichž je sportovní činnost podnikáním nebo jinou samostatnou výdělečnou činností, se považují přijaté ceny ze sportovních soutěží za příjmy podle § 7.“
- § 36 odst.2 písm.b) bod 2 ZDP – „Zvláštní sazba daně z příjmůčiní20% z příjmů plynoucím fyzickým osobám z cen z veřejných soutěží, ze sportovních soutěží a ze soutěží, v nichž je okruh soutěží omezen podmínkami soutěže a nebo jde o soutěží vybrané pořadatelem soutěže[§ 10 odst.1 písm.ch)], s výjimkou cen ze soutěží a slosování, které jsou od daně osvobozeny [§ 4 odst.1 písm.f)].“

Použitím daně zvláštní sazbou se sportovní svazy dostávají do postavení plátce daně a řídí se ustanoveními § 38d ZDP a § 69 ZSDP.

Problémy spatřujeme v následujícím:

- je možno vyplácené odměny považovat za odměnu ze sportovní soutěže či nikoliv?
- v případě, že se nejedná o odměnu ze sportovní soutěže, pak je otázka zda je možno tento druh příjmu považovat za cenu z veřejné soutěže, případně za cenu ze soutěže v níž je okruh soutěží omezen podmínkami soutěže a nebo jde o soutěží vybrané pořadatelem soutěže?
- pokud není možno tento druh příjmu zařadit do jedné ze dvou výše uvedených kategorií, pak je otázkou o jaký druh příjmu se jedná, zda bude podléhat dani z příjmů fyzických osob a pokud ano, jakým způsobem bude nutno při jeho zdanění postupovat?
- pokud by závěr byl takový, že tento druh příjmů nemá být zdaněn srážkovou daní podle ustanovení § 36 odst.2 písm.b) bod 2 ZDP, pak pro ty plátce, kteří již daň srazili a odvedli nastává problém jakým způsobem je možno poplatníkovi sraženou daň vrátit a jak uvést do souladu své závazky ke správci daně.

Rozbor problematiky

Jako zásadní pro určení toho jakým způsobem postupovat při zdaňování tohoto druhu příjmu se jeví zodpovězení otázky, zda se jedná o příjem ze soutěže a pokud ano, pak o jaký druh ze soutěží uvedených v § 10 odst.1 písm.ch) ZDP se jedná.

Pojem soutěže český právní řád výslovně neupravuje. Pokud se tento výraz v právních předpisech objevuje, pak pouze jako součást specializovanějšího pojmu – například veřejná soutěž v § 847 – 849 Občanského zákoníku či obchodní veřejná soutěž v § 281 – 288 Obchodního zákoníku. Pod pojmem soutěž se obecně chápou nejrůznější způsoby porovnávání sil, dovedností, znalostí, pracovních výsledků, vlastností a to jak přímo – s ostatními účastníky soutěže – tak i nepřímo – jen porovnáním a to třeba i na dálku. Soutěže mohou být konány v jeden den či v delší

časové lhůtě. Právně precizní definice pojmu soutěž není proto zřejmě právě pro rozlišnosti jednotlivých druhů soutěží možná.

V našem případě je přinejmenším sporné, zda vyplacená peněžní částka je cenou ze soutěže (a neřešme pro tuto chvíli ještě jaké soutěže). Uvedli jsme-li, že hlavním znakem soutěže je porovnávání sil (tj. soutěžení), pak si musíme položit ve vztahu k našemu případu zda ten, kdo peněžitou částku obdržel, musel proto aby ji obdržel podstoupit soutěžení s jiným účastníkem (jinými účastníky). Jak je výše uvedeno, podmínkou kterou musí odměněný sportovec splnit je dosažení dobrého umístění na světové či evropské sportovní soutěži. Odměnu vyplacenou mu poté českým sportovním svazem však podle našeho názoru nelze chápat jako cenu z takové soutěže – nedostává ji totiž od pořadatele soutěže (ani od nikoho, kdo má k soutěži přímý vztah – například je držitelem práva na její pořádání), ale od toho, kdo jej na tuto soutěž vyslal. Jedná se tedy o svého druhu odměnu za dobrou sportovní reprezentaci země a jednání příslušného sportovního svazu splňuje tedy podle našeho názoru spíše znaky veřejného příslibu dle § 850 – 852 Občanského zákoníku. Vycházíme přitom ze skutečnosti, že aby se jednalo o soutěž, museli by mít jeho soupeři před zahájením soutěže stejnou naději na získání ceny jako ten, kdo je posléze odměněn. Tak tomu však není – ostatní účastníci světové či evropské soutěže nemají naději na získání odměny vypsané českým sportovním svazem, pokud nejsou také sami reprezentanty České republiky. Může se však stát, že podmínky stanovené pro výplatu odměny splní dva či více sportovců – v případě, kdy se jedná o sportovní odvětví s větším počtem disciplín či v případě, že v dané disciplíně skutečně splní stanovené podmínky dva či více českých reprezentantů. Jedná se také o případy kolektivních sportů, kdy nárok na odměnu získává obvykle celé reprezentační družstvo včetně realizačního týmu – tj. nesportujících, resp. nesoutěžících osob. Toto vše podle našeho názoru hovoří spíše pro aplikaci veřejného příslibu.

I v případě, že bychom připustili, že se bude jednat o ceny ze soutěží, zůstává spor o to, zda jde v daném případě o cenu ze soutěže sportovní. K tomu, aby bylo možné považovat jakoukoliv soutěž za soutěž sportovní, je nutné aby tato soutěž byla prováděna v rámci některého sportu. Na rozdíl od pojmu soutěž obsahuje český právní řád definici sportu a to v ustanovení § 1 odst. Zákona o podpoře sportu:

„Pro účely tohoto zákona pojem sport představuje všechny formy tělesné činnosti, které prostřednictvím organizované i neorganizované účasti si kladou za cíl harmonický rozvoj tělesné i psychické kondice, upevňování zdraví a dosahování sportovních výkonů v soutěžích všech úrovní.“

Přestože se jedná o definici pouze pro účely uvedeného zákona, máme za to, že ji lze přijmout i pro naše účely. Obecné vymezení pojmu sport je totiž ve vztahu k právu velmi komplikované až nemožné¹⁾. Zůstáváme tedy u toho, že sport je tělesná činnost, jejímž cílem je rozvoj tělesné kondice lidského jedince, upevňování jeho zdraví a dosahování sportovních výkonů v soutěžích.

Právě základní znak sportu – a to sice, že se jedná o tělesnou činnost – v případě této soutěže absentuje. Ačkoliv je dosažení sportovního výsledku tou základní podmínkou pro vyplacení ceny, není v praxi neobvyklé, že odměnu poberou i jednotlivci, jejichž přímá participace na sportovním výkonu je velmi malá či dokonce žádná. To jsou případy náhradníků v kolektivních sportech, trenérů a členů realizačních týmů obecně. Ale i pokud bychom toto pominuli, nelze opomenout, že ostatní účastníci světové či evropské soutěže nemohou při dosažení stejného či lepšího umístění nebo výkonu cenu od českého sportovního svazu obdržet – nejsou reprezentanty České republiky. Proto docházíme k závěru, že pokud připustíme, že

se jedná o cenu ze soutěže, nemůže se jednat o cenu ze sportovní soutěže. Jednání sportovního svazu by pak spíše naplňovalo znaky vyhlášení veřejné soutěže podle § 847 – 849 Občanského zákoníku.

Jako podle našeho názoru málo pravděpodobná možnost se jeví, že se v daném případě bude jednat o cenu ze sportovní soutěže. Domníváme se, že jsme v rozboru předchozích dvou možností předložili dostatek argumentů, proč by tomu tak nemělo být.

Je také otázkou, zda by nemohlo být možno považovat vyplacenou odměnu za dar – a to ať již přijatý v souvislosti s podnikáním (a tím zahrnutý do dílčího základu daně podle § 7 ZDP) či nikoliv. Podle názoru autorů není takto možné postupovat ze dvou důvodů. Především v okamžiku, kdy sportovní svaz zveřejňuje svůj závazek poskytnout odměnu úspěšnému sportovci, není známo kteří ze sportovců tuto odměnu obdrží (tzn. kteří z nich dosáhnou požadovaného sportovního výsledku) a proto zde není, kdo by v tom okamžiku mohl platně uzavřít darovací smlouvu v postavení obdarovaného – ať již písemně, ústně či konkludentním způsobem. Druhým důvodem, proč není možno přistoupit na aplikaci darovací smlouvy, je to že od okamžiku, kdy kdokoliv ze sportovců dosáhne požadovaného sportovního výsledku je sportovní svaz již povinný svůj závazek plnit a není zde naplněno kritérium dobrovolnosti jako v případě daru.

2. Návrh řešení

2.A Pokud se přikloníme k tomu, že se v daném případě jedná o odměnu vyplacenou na základě splnění podmínek vyhlášených ve veřejném příslibu, pak máme za to, že se jedná o ostatní příjem ve smyslu § 10 ZDP. Tento příjem nepodléhá srážkové dani a sportovec – reprezentant České republiky – takový příjem zahrne do svého daňového přiznání a zdaní jej. V případě, že sportovní svaz při výplatě aplikoval srážkovou daň, nejednal správně a bude povinen sportovci doplatit zbývající částku do celkové sumy. Toto řešení preferují autoři příspěvku.

2.B Pokud se však přikloníme k tomu, že se jedná o výplatu ceny z veřejné soutěže, pak musí být podle našeho názoru aplikována 20% srážková daň, kterou srazí a odvede sportovní svaz jako vyhlášovatel takové soutěže. Sportovec již tuto částku v daňovém přiznání neuvádí a nezahrnuje ji ani do vyměřovacích základů pro výpočet sociálního a zdravotního pojištění. Odměny sportovců, u nichž je sportovní činnost podnikáním, musí podle názoru autorů rovněž podléhat srážkové dani, neboť pro ně platí speciální režim pro ceny ze sportovních soutěží, což není tento případ.

2.C Pokud bychom však považovali tento druh příjmů za příjmy ze sportovních soutěží, pak je nutno řešit otázku jakým způsobem může sportovní svaz jako plátc srážkové daně rozlišovat dostatečně spolehlivě sportovce, pro které je sportovní činnost podnikáním od těch zbývajících. Je to otázka zásadní jednak pro aplikaci osvobození od daně z příjmů podle § 4 odst.1 písm.f) a dále pro aplikaci srážkové daně podle § 36 odst.2 písm.b) bod 2 ZDP. Podle názoru autorů totiž nemá sportovní svaz žádnou možnost ověřit dostatečně spolehlivě zda dotyčný sportovec má sportování jako svoji podnikatelskou činnost či nikoliv.²⁾ Sportovní svaz je navíc vystaven riziku, že ať už se zachová jakkoliv, může to být vždy špatně. Může totiž nesprávně aplikovat srážkovou daň v případě sportovce, u něhož je sportovní činnost podnikáním avšak sportovní svaz o tom neví. Na druhé straně může nesprávně upustit od aplikace srážkové daně v domnění, že pro dotyčného sportovce je

sportovní činností podnikáním – přitom může vycházet z nesprávných informací od sportovce či z neplatných dokumentů apod.. Problémy navíc umocňuje i to, že pokud sportovní svaz daň nesrazí, ač ji srazit měl, má u řady sportovců již jen velmi malé šance, že svoji pohledávku z titulu odvedené (ale nesražené daně) uspokojí při výplatách z ostatních příjmů, které sportovec případně může u sportovních svazů nárokovat. Sportovci totiž nejsou ve řadě případů sportovním svazem ani zaměstnáváni ani s ním nemívají jiný právní vztah, který by zakládal nárok na nějaká další peněžitá plnění. Finanční vztahy sportovců a sportovních svazů jsou pak omezeny na čerpání státních dotací na reprezentaci např. pro zajištění soustředění. To jsou však přísně účelové prostředky, z nichž sportovní svaz své pohledávky ke sportovcům řešit rozhodně nemůže. Ve stejné situaci jsou sportovní svazy také pokud již dotčený sportovec mezitím zanechal reprezentace. Zbývá pak pravděpodobně již pouze možnost domáhat se náhrady škody v civilním řízení.

V obdobné situaci je sportovec, u něhož byla v jeho případě srážková daň aplikována nesprávně. Ani nesprávná aplikace srážkové daně sportovním svazem jej totiž nezbavuje povinnosti zahrnout dosažený příjem do svého daňového přiznání a zdanit. Má sice možnost podat stížnost podle ustanovení § 51 ZSDP, avšak pokud tuto stížnost nepodá ve lhůtě 60 dnů, ode dne kdy ke srážce došlo, nemá plátce – sportovní svaz – povinnost podat mu k této stížnosti vysvětlení a tím tento opravný prostředek pro sportovce ztrácí efekt. Možnost požádat o prominutí daně dle § 55a ZSDP – ať již sportovním svazem či sportovcem – nepovažují autoři za pravděpodobnou.

Jednoduchou situaci nemá ani sportovní svaz pokud sám zjistí, že režim srážkové daně použil nesprávně a chtěl by ji sportovci vrátit a opravit odvod srážkové daně vůči svému správci daně. Ustanovení § 38d odst.8 ZDP pro tyto případy není vhodné, neboť upravuje pouze vrácení nesprávně sražené daně jen poplatníkům daně ze závislé činnosti, což není tento případ. V úvahu by mohlo přicházet podání dodatečného vyúčtování srážkové daně za období, v němž ke sražení v nesprávné výši došlo a následné podání žádosti o vrácení takto vzniklého přeplatku.

3. Závěr

Navrhujeme posuzovat odměny vyplácené výše popsáním způsobem reprezentantům České republiky jako odměny vyplácené podle § 850 – 852 Občanského zákoníku na základě veřejného příslibu a klasifikovat je jako příjem podle § 10 ZDP a to jako příjmy nespécifikované v demonstrativním výčtu obsaženém odstavci 1 téhož ustanovení a tudíž nepodléhající srážkové dani z příjmů. Ve stanovisku uvědomit touto cestou plátce daně, kteří daň nesprávně srazili o možnosti podat dodatečné vyúčtování ke srážkové dani za dotčená období a požádat o vrácení takto vzniklých přeplatků na dani. Cestou ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy uvědomit o tomto stanovisku sportovní svazy zajišťující státní sportovní reprezentaci. Cestou finanční správy informovat územní finanční orgány.

- 1) Králík, M. Právo ve sportu. 1.vydání. Praha: C.H.Beck, 2001, strana 25 až 58
- 2) Topinka, J., Stanjura, J., Občanská sdružení ve sportu – právní, účetní a daňové problémy. 1.vydání. Praha: Nakladatelství Olympia, 2001, strana str.142 a 143

Stanovisko MF

U uvedených příjmů nelze uplatnit tzv. srážkovou daň podle § 36 ZDP, jedná se o příjem, který patří do daňového priznání sportovce. Posouzení, zda se jedná o příjem podle § 7 nebo § 10 bude vždy individuální v závislosti na charakteru příjmu. V případě, že v srážková daň by byla uplatněna, jedná se ze strany poskytovatele odměn o nesprávný postup, který je možné napravit uplatněním žádosti o vrácení vzniklého přeplatku daně.

2. Zápočet závazku a pohledávky v soustavě jednoduchého účetnictví při postoupení pohledávky

Předkládá: Ing. Luděk Juřina, daňový poradce, č. osvědčení 520

1. Popis problému

Základem problému je aplikace ust. § 24 odst. 2 písm. o) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění.

Příklad:

Daňový subjekt – osoba samostatně výdělečně činná (kterou označme jako osobu „A“) – účtující v soustavě jednoduchého účetnictví eviduje pohledávku vůči jinému subjektu (který označme jako „B“) – pro zkrácení uveďme, že v hodnotě 90. Osoba „B“ má závazek vůči osobě „A“. Osoba „B“ eviduje pohledávku za jinou osobou „C“ v hodnotě 100. Osoba „C“ má závazek vůči osobě „B“. Tuto pohledávku za osobou „C“ převede osoba „B“ na úhradu svého závazku za osobou „A“ smlouvou o postoupení pohledávky na osobu „A“, čímž uhradí svůj závazek (o tomto je sepsána mezi osobou „A“ a „B“ dohoda o zápočtu pohledávek) a osoba „A“ bude v budoucnosti uspokojena ve své pohledávce z úhrady od osoby „C“. Z rozdílu pohledávek doplatí osoba „A“ osobě „B“ v penězích hodnotu 10. V knize pohledávek eviduje společnost „A“ nesplacenou pohledávku za osobou „C“ v hodnotě 100.

Osoba „A“ (a to ve stejné a odsouhlasené výši podle dohody o zápočtu, tj. v hodnotě 90) započtenou pohledávku a závazek uvede v rámci uzávěrkových operací do příjmů a výdajů, resp. upraví příslušným způsobem daňové priznání k dani z příjmů (doplatek ve výši 10 byl řádně zaúčtován v Peněžním deníku a stal se součástí daňových výdajů). Pohledávku i závazek vůči osobě „B“ vyřadila osoba „A“ na základě zápočtu ze své evidence – z knihy závazků a pohledávek. Obě hodnoty (příjem i výdej) tedy vstoupí do základu daně z příjmů za předmětný rok a zdaňovací období.

2. Analogie postupu

Výklad pojmu „zaplacené“ v souvislosti s daní z příjmů byl mj. projednán na Koordinačním výboru MF ČR na jednání dne 13.2.2002 a 29.5.2002, a to v souvislosti s výkladem k ust. § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Byl přijat závěr, že pojmem „zaplacení“ lze chápat zánik závazku na základě započtení podle § 580 a násl. občanského zákoníku, resp. § 358 a násl. obchodního zákoníku. Po provedení

zápočtu pohledávka, resp. závazek, není již evidován(a) a právně neexistuje, s tím, že může být evidován pouze nový dluh (závazek), resp. nová pohledávka. Domnívám se, že tento výklad pojmu „zaplacené“ má pro zákon o daních z příjmů obecnou závaznost.

3. Shrnutí

Na základě výše uvedeného doporučuji přijmout sjednocující názor, že postup podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. o) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, v platném znění, se neuplatňuje při zápočtu pohledávek a závazků, kdy se jedná o jiný způsob zaplacení podle ust. § 358 obchodního zákoníku či § 580 občanského zákoníku.

Aplikace ust. § 24 odst. 2 písm. o) zákona o daních z příjmů se použije při individuálním obchodním případě bez následných obchodních (zápočtových) transakcí.

4. Závěr

Po projednání v Koordinačním výboru doporučuji výklad ve smyslu závěru v bodu 3. zapracovat do některého z pokynů řady „D“ nebo publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko MF

V příkladu uvedeném v příspěvku se jedná o zápočet závazků a pohledávek spojených s postoupením pohledávky. Na uvedený vzniklý doplatek v hodnotě 10 se vztahuje § 24 odst. 2 písm. o ZDP.

3. Koncernové právo - započtení daňové ztráty ovládané osoby do daňového základu ovládající osoby

Předkládá: Ing. Luděk Juřina, daňový poradce, č. osvědčení 520

1. Popis problému

Zákon č. 370/2000 Sb. začlenil do obchodního zákoníku (dále i ObZ) termín „podnikatelská seskupení“, a to do § 66a). Právní úprava tento pojem nedefinuje a výklad přenechává právní teorii. Ta jej definuje jako projev ekonomické koncentrace s charakteristikou propojování jednotlivých právně samostatných subjektů (s majetkovou autonomií) do větších celků (německé právo používá pro takové útvary označení „Unternehmensverbindungen“). Ve své vrcholné podobě tvoří podnikatelské seskupení ekonomický celek, který operuje na trhu podle jednotné strategie určované subjektem stojícím na špičce seskupení. Seskupení s sebou pak přináší riziko ohrožení práv společníků nebo členů jednotlivých článků. Riziko nesou i věřitelé a zaměstnanci členů seskupení, a konečně i stát. Ohrožení těchto subjektů a jejich ochrana je účelem právní úpravy.

Novela obchodního zákoníku definovala ovládání jako takový vztah mezi ovládající a ovládanou osobou, kdy ovládající osoba fakticky nebo právně vykonává přímo nebo nepřímo rozhodující vliv na řízení nebo provozování podniku ovládané osoby. Je-li ovládající osobou společnost, označuje ji zákon za „mateřskou společnost“, pro

ovládanou společnost používá označení „dceřinná“. Rozhodující vliv je takové ovlivňování, kdy ovládající osoba může prosadit, aby ovládaná osoba přijala určité opatření nebo uzavřela konkrétní smlouvu. Stejně tak má možnost přijetí opatření nebo uzavření smlouvy zabránit. Ovládanou osobou může být obchodní společnost, ovládající osobou může být jak osoba právnická, tak fyzická.

Podmínky a právní důsledky ovládaní založeného na ovládací smlouvě upravuje § 190b) až 190d) ObZ. Z uzavření ovládací smlouvy vyplývá povinnost ovládající/řídící osoby převzít celkovou roční hospodářskou ztrátu ovládané/řízené osoby, povinnost na žádost mimo stojících společníků řízené osoby úplatně převzít jejich akcie (podíly) za přiměřenou cenu. Při uzavření ovládací smlouvy je řídící osoba oprávněna udílet statutárnímu orgánu řízené osoby pokyny, a to i takové, které mohou být pro řízenou osobu nevýhodné. Pro řízenou osobu to zakládá povinnost přijímat a plnit pokyny řízené osoby. Ovládací smlouva musí obsahovat zejména závazek řízené osoby podrobit se jednotnému řízení jiné osoby, závazek řízené osoby vůči mimo stojícím společníkům uzavřít na jejich písemnou žádost smlouvu o úplatném převodu jejich podílů, a to za přiměřenou cenu, dále i výši odškodnění nebo způsob jeho určení.

Novela ObZ při úpravě ovládací smlouvy a smlouvy o převodu zisku vycházela z německého akciového zákona. Německá úprava dává legální předpoklad pro převod zisku. Ovládací smlouva umožňuje otevřené řídicí zásahy, smlouva o převodu zisku přesuny zisku v rámci uskupení. *Hlavním nástrojem ochrany řízené osoby, která uzavřela ovládací smlouvu nebo smlouvu o převodu zisku, je povinnost řídící osoby uhradit roční hospodářskou ztrátu řízené osoby. Uvádí se, že tuzemské praxi budou zřejmě chybět daňové výhody, které se smlouvou o převodu zisku spojuje německé daňové právo, kde má uzavření smlouvy o převodu zisku za následek, že zisk ovládané osoby je převáděn ve prospěch ovládající osoby před zdaněním.* Podmínkou však je, aby smlouva o převodu zisku byla uzavřena alespoň na 5 let. Tuzemský zákonodárce z německé koncernové úpravy převzal pouze její soukromoprávní část a v daňových otázkách již německý model nenásledoval. Přitom při přípravě zákona č. 370/2000 Sb., jímž byl novelizován ObZ, se předpokládala i změna daňových zákonů, která měla umožnit zdanění zisku až na úrovni špičky koncernu (viz. *Důvodová zpráva k novele obchodního zákoníku, komentář k bodu 212 a 213*). *V tuzemských podmínkách by tedy nebyl důvodem pro uzavření smlouvy ovládací či o převodu zisku daňový dopad, ale to, že není povinnost vypracovat zprávu o ovládacích vztazích (~ 66a odst. 9 ObZ).* Podle uzavřené ovládací smlouvy může řídící osoba udělovat řízené osobě i nevýhodné pokyny, přípustnost nevýhodných pokynů je podmíněna koncernovými zájmy. Zákon nevýhodný pokyn nedefinuje, lze jej chápat jako pokyn statutárnímu orgánu řízené osoby učinit takové rozhodnutí, které by statutární orgán nezávislé osoby, dbající zájmů vlastní společnosti, neučinil. Možnost přinutit řízenou osobu k takovému chování vychází z předpokladu zákonodárce, že v rámci koncernu se výhody a nevýhody takových pokynů vyrovnají. Na koncern se hledí jako na ekonomickou jednotku. Tyto subjekty v hospodářském prostředí vystupují v hlavních oblastech podnikatelské činnosti jako celek. Možnost uložit řízené osobě nevýhodný pokyn musí být vyvážena výhodami, které bude realizovat jiný člen seskupení. *Řídící osoba pak nezahluje důsledky každého jednotlivého nevýhodného pokynu, ale v podobě povinnosti převzít roční hospodářskou ztrátu ponese po ukončení účetního období souhrnně důsledky udělování takových pokynů.* Posouzení, zda udělovaný pokyn je či není v zájmu řídící osoby nebo osoby, s níž tvoří koncern, by mělo být především povinností osob udělujících nevýhodný pokyn jménem řídící osoby. Jejich povinností je udělovat řízené osobě pokyny s péčí řádného hospodáře (§ 190b odst. 3 ObZ).

Tato povinnost zahrnuje mj. pečlivé a řádné zvážení přínosů, které koncernu přinese nevýhodný pokyn udělený jednomu z jeho členů. Uzavřením ovládací smlouvy dochází k nadřazení pokynů řídící osoby. Žádný zájem řídící osoby nebo jiného člena koncernu by však neměl být důvodem pro udělení pokynu vedoucího ke ztrátě hospodářské životaschopnosti řízené osoby.

2. Popis situace

Obchodní zákoník v § 190c odst. 5 ukládá v případě, byla-li uzavřena ovládací smlouva nebo smlouva o převodu zisku a hospodaření řízené osoby skončí ztrátou, řídící osobě povinnost tuto ztrátu uhradit, pokud nemůže být uhrazena z rezervního fondu nebo jiných disponibilních zdrojů řízené osoby.

Zákon o daních z příjmů v § 24 odst. 2 pístu. p) uvádí mezi výdaji (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů mj. i výdaje (náklady), k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních zákonů.

Rozporně a jako výše uvedené negující je následně v zákonu o daních z příjmů v § 25 odst. 1 pístu. m) mj. uvedeno, že za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat „převod zisku na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy, úhrada ztráty řízené osobě na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy“.

3. Závěr

Na základě výše uvedeného navrhuji podat výklad k aplikaci ust. § 190c odst. 5 obchodního zákoníku ve vazbě na ustanovení § 24 odst. 2 pístu. p) a § 25 odst. 1 pístu. m) zákona o daních z příjmů

a

současně řešit novelou zákona o daních z příjmů *zrušení pasáže* v ust. § 25 odst. 1 pístu. m) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů: „...*převod zisku na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy, úhrada ztráty řízené osobě na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy...*“

§ 25 odst. 1 pístu. m) zákona o daních z příjmů bude znít (jako výdaje /náklady/, které nelze uznat za vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely):

„m) plnění ve prospěch vlastního kapitálu s výjimkou uvedenou v § 10 odst. 6 a § 24 odst. 2 pístu. r) a w)“.

Stanovisko MF

Stávající právní úprava daňových návazností koncernového práva, kdy § 25 odst. 1 písm. m) ZDP je speciálním ustanovením k § 24 není v rozporu s novelizovaným zněním Obchodního zákoníku zákonem č. 370/2000 Sb. Ministerstvo financí nevyklučuje možnost zvážení odpovídající úpravy v připravovaném novém zákoně o daních z příjmů (předpokládaná účinnost 1.1.2006).

DPH

1. Běh lhůty dle § 30 ZDPH v případě přeměn společností

Předkládá: Mgr. Jana Řeháková, daňový poradce, č.osvědčení 1594

1. Popis problému

V § 30 odst. 1 ZDPH je ustanovení o osvobození od daně při převodu staveb s výjimkou nedokončených staveb a převodu uskutečněného do dvou let po kolaudaci nebo nabytí stavby. Jednoznačně však není stanoveno, zda je běh lhůty přetržen v důsledku realizace přeměn společností. Zda nástupnická společnost, na kterou byla stavba převedena ze zaniklé společnosti, v případě jejího prodeje počítá lhůtu dle § 30 ZDPH ode dne zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku, nebo zda běh lhůty není přeměnou přetržen a lhůta běží ode dne nabytí stavby nebo její kolaudace u zaniklé společnosti.

2. Rozbor problému

Jsem názoru, že počítání lhůty znovu ode dne zápisu přeměny společnosti je nad rámec úmyslu zákonodárce. Nástupnická společnost není nabyvatelem z důvodu koupě stavby nebo dalších typických titulů převodu majetku (nebo pořízení investiční výstavbou). U přeměn společností se nejedná o převod jmění (a tím i majetku a závazků), ale o přechod jmění, právní podstatou změny v subjektech vlastníků je univerzální subcese v důsledku zániku právnické osoby a její daňová povinnost (tedy všechna práva a povinnosti z daňového řízení) přechází na právního nástupce. Nedochozí tedy k novému nabytí od kterého by se znova počítala lhůta, ale ke vstoupení do práv a povinností.

Nejjasněji vystupuje tento problém při přeměnách společností, v důsledku které zaniká společnost, plně vlastněná nástupnickou společností (např. sloučení matky se 100%-ní dcerou, nebo převod jmění na společníka ze zanikající společnosti, kterou ze 100 % vlastnila nástupnická společnost). V takových případech jde jen o vnitřní reorganizaci skupiny plně vlastněnou stejnými vlastníky (vlastníkem). Uplatňování DPH při prodeji takové stavby, vlastněné skupinou déle než 2 roky a prodané v době kratší 2 let od zápisu přeměny do obchodního rejstříku je zjevně v rozporu s úmyslem zákonodárce a zejména pak s zásadami daňového řízení, kdy je třeba v daňovém řízení vycházet vždy ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodného pro stanovení daňových povinností.

3. Návrh řešení

K odstranění pochybností a nejasností při aplikaci § 30 ZDPH v souvislosti s přeměnami společností navrhujeme v některé z příštích novel ZDPH rozšířit § 30 odst. 1 ZDPH o druhou větu v tomto znění: „běh lhůty není přetržen přeměnou plátce na jinou společnost“. Vzhledem k tomu, že tento závěr vychází z platného znění zákona vhodným způsobem publikovat výklad, že přeměnou plátce, kdy zaniká právní subjektivita plátce s právním nástupcem se lhůta pro osvobození podle § 30 nepřerušuje.

Stanovisko MF

Nesouhlas s návrhem zpracovatele příspěvku na doplnění § 30 odst. 1, jak z věcného, tak formálního hlediska (novela zákona o DPH je v současné době vzhledem k datu vstupu do EU a přijetí nového zákona nereálná). Z věcného hlediska je názor MF je takový, že vzhledem ke změnám Obchodního zákoníku

s účinností od 1.1.2001, které se týkají způsobů přeměny společnosti se běh lhůty nepřerušuje pouze v případě změny právní formy společnosti, v ostatních případech (fúzí, převodem jmění na společníka, rozdělením) dochází k přerušení běhu lhůty a lhůta pro účely osvobození převodu staveb nebo uplatnění daně na výstupu v těchto případech běží znovu od počátku).

2. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty - §19 odst. 10

Předkládá: Hana Kovalíková, daňový poradce, č. osvědčení 1139

1. Popis problému

Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty byl v novele č. 322/2003 Sb., rozšířen v § 19 odst. 10 o následující ustanovení:

„Plátce nemá nárok na odpočet u náhrad stravného na služebních cestách nad rámec cestovních náhrad, které nelze podle zvláštního právního předpisu uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů.“

Jak zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách ve znění platných předpisů, tak i zákon č. 586/1992 Sb., ve znění platných předpisů používá pojem „pracovní“ cesty.

§1 zákona č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách,

(1) Tento zákon upravuje poskytování náhrad výdajů při pracovních cestách, při jiných změnách místa výkonu práce, při přijetí do zaměstnání a při přidělení k výkonu práce v zahraničí (dále jen "náhrady")

§ 24 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

k) výdaje (náklady) na pracovní cesty, včetně výdajů (nákladů) na pracovní cestu spolupracujících osob (§13) a společníků veřejných obchodních společností komplementářů komanditních společností, a to maximálně ve výši podle zvláštních předpisů, pokud není dále stanoveno jinak, přitom

Vzhledem k tomu, že ve výše uvedených předpisech pojem „služební cesty“ není uveden, bude pravděpodobně docházet k rozdílným výkladům.

2. Návrh

Doporučuji, aby v pokynech řady D byl dán Ministerstvem financí výklad takový, že pojem „služební cesty“ je shodný s pojmem „pracovní cesty“ a v nejbližší možné novele pojem „služební cesty“ nahradit pojmem pracovní cesty.

Stanovisko MF

Souhlas, aby pro účely § 19 odst. 10 zákona o DPH pojem „služební cesta“, který má širší význam než „pracovní cesta“, byl chápán ve smyslu „pracovní cesta“.

3. Uplatňování DPH v případě služeb vykupování dluhů a pohledávek

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 zdanitelného plnění u služeb vykupování dluhů a pohledávek ve vazbě na zákon o DPH (zákon č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů).

1. Právní vymezení

S účinností od 1. října 2003 dochází ke změně vymezení osvobozených plnění podle ustanovení §28 zákona o DPH. S novou strukturou finančních činností se současně stanovuje, že vykupování dluhů a pohledávek není osvobozeným plněním. Z toho vyplývá, že se jedná o plnění zdanitelné. Toto ustanovení bylo nově zařazeno v návaznosti na postupné sbližování českého předpisu upravujícího DPH a harmonizované úpravy v zemích EU.

Služba „vykupování dluhů a pohledávek“ není samostatně v českém právním předpise upravena. Nejblíže této službě je ustanovení §524 (postoupení pohledávky) a následném Občanského zákoníku (č.z. 40/1964 Sb., v platném znění). Podle právní úpravy je věřitel, který postupuje pohledávku, označen jako „postupitel“ a osoba nového věřitele je označena jako „postupník“. Tyto termíny budou následně používány. Z hlediska významu slov dluh a pohledávka, tak se jedná o různá slova stejného významu, ovšem z obrácených pozic. Pokud mám vůči někomu pohledávku tak on má vůči mě dluh a naopak. Anglický termín „debt“ pak v českém významu lze použít jak ve významu „dluh“, tak i ve významu „pohledávka“.

Podle základního právního předpisu v EU, upravujícího DPH, Směrnice Rady 77/388/EC z 17. května 1977, ve znění jejích pozdějších změn a dodatků, obecně známé jako „Šestá směrnice“, je služba „*vymáhání dluhů (pohledávek) a faktoring*“ zmíněna v ustanovení článku 13B (d) ve smyslu, že má podléhat zdanění (negativním vymezení mezi osvobozenými činnostmi podobné současné české úpravě v §28 u)). Současně je v tomto článku zmíněn spojení „*transakce, zahrnující vyjednávání, ... s dluhy (pohledávkami)*“ ve smyslu osvobození těchto transakcí. Zmíněné ustanovení Šesté směrnice je různě upraveno v jednotlivých národních jazykových verzích, přičemž pouze anglické a švédské znění Šesté směrnice zmiňuje jako zdanitelné plnění vymáhání dluhů (pohledávek) a faktoring. Ostatní členské státy EU za zdanitelné plnění považují pouze vymáhání dluhů (pohledávek) a slovo „*faktoring*“ v jejich národních verzích Šesté směrnice není uvedeno.

V současné době je v zemích EU znám výklad Evropského soudního dvora („ESD“) podle rozsudku C - 305/01 z 26. července 2003, Finanzamt Gross – Gerau v MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH. Podle tohoto výkladu je podle principů Šesté směrnice považována transakce podnikatele, který koupí dluh (pohledávku) a přebírá tím riziko, že dlužník nezaplatí a který na druhé straně účtuje poplatek, za

ekonomickou aktivitu podléhající dani z přidané hodnoty. Současně podle výkladu ESD, konstituje vymáhání dluhů a faktoring (bez ohledu jestli jazyková mutace toto slovo užívá či nikoliv) ekonomickou aktivitu vyjmutou z plnění, jež jsou osvobozena, ve smyslu ustanovení článku 13B (d) (3) Šesté směrnice pokud:

- dochází k odkupu dluhů (pohledávek) s převzetím rizika, že dlužník nezaplatí,
- a klientovi je účtován poplatek.

Závěr 1.

Vykupování dluhů (pohledávek) je považováno v EU za zdanitelné plnění, které není osvobozeno od DPH. Současná česká právní úprava se jeví v souladu s Šestou směrnicí EU. Je otázkou, zda je nutné použití slova „dluhů a pohledávek“, pokud jde o výrazy stejné. Bylo by postačující pouze užití jednoho termínu.

2. Popis problému

Pokud je vykupování dluhů zdanitelným plněním neosvobozeným od DPH, je nutné určit samostatně základ daně, sazbu daně a okamžik uskutečnění zdanitelného plnění. Z hlediska DPH se zdanitelná plnění rozdělují na dodání zboží a poskytování služeb. Pohledávka není věcí movitou a tudíž se nejedná o zdanitelné plnění dodání zboží. Podle pravidel DPH vše co není dodání zboží je službou (§ 2 (2) b). Pokud tedy vykupuji pohledávky uskutečňuji tím činnost. Pro účely DPH jde o poskytování služby.

Mezi obvyklé transakce s pohledávkami patří mimo jiné:

- metoda financování – FAKTORING,
- jednorázový odkup pohledávek před splatností – FORFAITING,
- postupování rizikových pohledávek
- převzetí pohledávky k inkasu
- správa pohledávek

S ohledem na skutečnost, že problematika spojená s vykupováním dluhů a pohledávek je poměrně široká a složitá, tento materiál se bude následně zabývat pouze uplatněním DPH v případě operací spojených s financováním, tj. s tzv. faktoringem a forfaitingem.

Právně závazná definice služby faktoringu v České republice samostatně není a záleží tedy na výkladu, jestli služba vykupování pohledávek může být zařazena mezi faktoring či nikoliv. Podle studijních materiálů VŠE (publikace Bankovníctví od Ing. Petra Dvořáka) má faktoring s forfaitingem shodnou podstatu spočívající v odkupu pohledávek s celou řadou rozdílů. Zatímco faktoring je charakterizován jako smluvně sjednaný průběžný odkup krátkodobých pohledávek, které vznikly dodavateli v důsledku poskytnutí nezajištěného dodavatelského úvěru, forfaiting je charakterizován jako odkup středně a dlouhodobých pohledávek vzniklých při vývozu event. dovozu na úvěr, přičemž subjekt odkupující pohledávky – forfaitér nemá možnost uplatnit zpětný postih vývozce, jestliže pohledávka není řádně zaplacená. U forfaitingu se musí jednat o pohledávky s budoucí splatností a nikoliv pohledávky po splatnosti. U faktoringu omezení vykupování pohledávky na pohledávky před splatností či po splatnosti není. Může se stát, že jsou vykupovány pohledávky v den splatnosti, či se dále různě pracuje s pohledávkami po jejich splatnosti tam, kde je faktoring s možností regrese.

Rozsah zdanitelného plnění

Samostatně účtovaná služba za vykupování dluhů a pohledávek v případě aktivit faktoringu resp. forfaitingu podléhá DPH. V případě faktoringových smluv se často jedná i o jistý způsob (před)financování. Smlouva o faktoringu (postoupení pohledávek) bývá zpravidla spojena s poskytováním úvěru. Obě dvě transakce jak postoupení pohledávek (jejich vykupování) tak i poskytnutí (před)financování formou úvěru bývá pak součástí jedné smlouvy. Financování spočívá v tom, že postupované pohledávek jsou postupně splatné zpravidla v okamžiku jejich úhrady dlužníkem a právě do doby jejich splatnosti postupně poskytuje postupiteli finanční prostředky (v rámci úvěrového rámce). Poskytnuté úvěry prostřednictvím faktoringových transakcí jsou vykazovány v rámci sledování úvěrů pro ČNB. Poskytování úvěru je od daně osvobozeno a DPH by měla podléhat jen služba vykupování pohledávek.

V případě, že ze znění smlouvy o faktoringu resp. forfaitingu lze identifikovat dvě samostatné transakce a to postoupení pohledávek a poskytnutí úvěru, DPH bude uplatněna pouze na službu vykupování pohledávek. Služba poskytnutí úvěru bude od DPH osvobozena.

Základ daně

Základ daně se určí podle ustanovení §14 ZDPH, a to tak, že smlouvenou cenou je cena bez daně nebo již s daní. V daném případě tedy záleží na smluvním vztahu zda-li cena za zdanitelné plnění je cena s daní nebo bez daně. Základem daně tedy bude cena za službu vykupování pohledávek, tzv. faktoringový poplatek.

Tam, kde není cena za vykupování dluhů a pohledávek účtována samostatně, ale cena za postoupenou pohledávku je nižší než nominální hodnota (diskontovaná hodnota), rozdíl mezi těmito cenami bude považován za cenu odpovídající službě vykupování dluhů a pohledávek a tedy za základ zdanitelného plnění.

V případě, že smluvně není jinak určeno cena za zdanitelné plnění je cena s daní.

Sazba daně

Současně platné znění zákona o DPH neuvádí samostatně odkup pohledávek textově v příloze č. 2 a ani je nezmiňuje přímo v ustanovení §16. Pro určení správné sazby DPH je podstatné zařazení dané činnosti podle SKP. Podle přechodných ustanovení bod 8, zákona č. 322/2003 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon o DPH č. 588/1992 Sb. se pro účely DPH používá klasifikace SKP platná k 31. prosinci 2002.

Prvním problémem je, že SKP službu související s vykupováním dluhů a pohledávek klasifikuje na dvou různých místech.

Klasifikace SKP (publikace ČSÚ, SKP- rozšířená - 3. část, 1. vydání Praha 1997) ta položky:

65.23.10.13 vykupování neobchodních dluhů a pohledávek

74.84.12.13 vykupování nefinančních dluhů a pohledávek

Podle Vysvětlivek k SKP (1. upravené vydání Praha 1999) se mezi položku 65.23.10 zahrnuje také vykupování neobchodních dluhů a pohledávek (faktoring) a nepatří tam vykupování obchodních dluhů a pohledávek (patří do 74.84.12). Dále podle těchto Vysvětlivek se k položce 74.84.12 zařazuje také vykupování obchodních dluhů a pohledávek (forfaiting).

Český právní řád samostatně nedefinuje slova neobchodní resp. nefinanční. Z negativního vymezení neobchodní pro kód SKP 65.23.12 resp. nefinanční pro kód SKP 74.84.12 by bylo možné odvodit, že vykupování obchodních dluhů a pohledávek patří do kódu 74.84.12 a vykupování finančních dluhů a pohledávek patří do kódu 65.23.12.

Služby vykupování dluhů a pohledávek se znaky faktoringu by měly podléhat snížené 5% sazbě DPH a ostatní služby vykupování dluhů a pohledávek by měly podléhat základní 22% sazbě DPH.

Poznámka

Jsou-li se službou faktoringu spojeny další aktivity jako je např. inkaso pohledávek, správa pohledávek atd. je otázkou, zda je nutno tyto služby samostatně posuzovat, a pak uplatňovat základní sazbu DPH. Či je možné, aby se celá řada jednotlivých dílčích úkonů s pohledávkami posuzovala podle jednoho pravidla (faktoringové smlouvy) a veškeré dílčí činnosti bez ohledu na to zda jsou samostatně na daňovém dokladu (faktuře) vymezeny podléhaly snížené sazbě DPH podle služby hlavní, tj. faktoringové.

Okamžik zdanitelného plnění

Základní pravidlo pro určení okamžiku zdanitelného plnění stanovuje, že plnění nastane v okamžiku, kdy je služba poskytnuta nebo zaplacená, a to v ten okamžik, který nastane dříve. Datem uskutečnění zdanitelného plnění z titulu vykupování dluhů a pohledávek by mělo být datum, ke kterému je postoupení pohledávky ve smyslu §524 ObčZ provedeno nebo datum zaplacení za daný dluh (pohledávku) respektive za přijatou službu vykupování dluhů a pohledávek.

Daňový doklad

Je-li postupitel plátce DPH, je postupník povinen vystavit daňový doklad.

Nároku na odpočet DPH na vstupu - obecný předpoklad

Z hlediska nároku na odpočet DPH na vstupu je zřejmé, že postupník uskutečňuje zdanitelné plnění a má tudíž současně nárok na odpočet DPH na vstupu. Obrat za uskutečněné zdanitelné plnění bude současně vylepšovat jeho případný koeficient.

Co se týče pozice postupitele, který obdržel daňový doklad za přijatou službu vykupování pohledávek, je nutné dále posoudit, jestli má nárok na odpočet DPH z tohoto přijatého plnění. Obecně se lze domnívat, že přijetím služby odkupu pohledávek dochází k získání potřebného financování na další provoz podniku.

V závislosti na způsobu využití získaných prostředků by pak bylo možné alokovat DPH na vstupu a uplatnit nárok na odpočet DPH podle pravidel alokace §19a ZDPH. Současně nelze vyloučit ani pohled, že nárok na odpočet DPH na vstupu je nutné posuzovat podle toho, jakou podstatu měla postupovaná pohledávka. Domníváme se, že postupitel by měl uplatňovat nárok na odpočet DPH podle toho, jak pohledávka vznikla, resp. zda jde o pohledávku pořízenou. Jde-li o pohledávku pořízenou, tak proto, že, vykupování pohledávek je zdanitelné plnění, měl by být nárok na odpočet i při přijetí služby dalšího odkupu při jejím postoupení. Pokud šlo o pohledávku u postupitele vzniklou, měl by být nárok na odpočet, pokud pohledávka sama se vztahovala ke zdanitelnému plnění.

Vrácení postoupených pohledávek

V rámci českého trhu faktoringu se poměrně často využívá tzv. nepravý (regresní) faktoring. Postupník při nabytí pohledávek nepřebírá riziko nesplacení a má možnost pohledávku vrátit zpět postupiteli. V takovém případě vrácení pohledávek není považováno za novou službu vykupování pohledávek. Nepůjde tedy o opravu základu daně. Faktoringový poplatek bude považován za poplatek odpovídající službě vymáhání pohledávek. Tento typ služeb je klasifikován podle SKP pod kódem 74.84.12 a bude podléhat základní 22% sazbě DPH.

3. Závěr

Faktoringová smlouva, která se skládá jednak ze služby vykupování pohledávek (faktoringový poplatek) a jednak z úvěrové smlouvy se pro účely DPH považuje za dvě různá zdanitelná plnění. Faktoringový poplatek bude podléhat snížené sazbě DPH a úroky z poskytnutého úvěru budou od DPH osvobozené.

Jiné služby vykupování pohledávek, které nelze považovat za faktoring, podléhají základní sazbě DPH. Sem patří např. služby vykupování pohledávek označované v odborné literatuře jako forfaiting.

V případě tzv. nepravého faktoringu (faktoring s možností regrese) půjde o službu spočívající svým charakterem ve vymáhání pohledávek a tato služba bude podléhat základní sazbě DPH

4. Návrh řešení

Doporučuje se, aby Ministerstvo zpracovalo samostatný pokyn řady D, kde budou správci daně instruováni o dopadech změny v oblasti finančních činností v ustanovení §28 a souvisejících důsledcích.

Po projednání v rámci Koordinačního výboru závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Souhlas s návrhem, že bude zpracován a publikován metodický pokyn řady D k problematice DPH u finančních činností a změnám v § 28 zákona o DPH vč. problematiky služeb vykupování dluhů a pohledávek.

K navrženým závěrům zaujímá MF toto stanovisko:

- a) Poskytování služeb podle faktoringové smlouvy se považuje za uskutečňování dvou samostatných zdanitelných plnění (vykupování pohledávek za faktoringový poplatek a poskytnutí úvěru) pouze tehdy, pokud jsou uzavřeny dvě samostatné smlouvy popř. je v jedné smlouvě jednoznačně vymezeno, kdy se jedná o službu faktoringu a kdy o poskytnutí úvěru. V takovém případě se pak u faktoringové služby uplatňuje příslušná sazba daně a poskytnutí úvěru je osvobozeno od daně.
- b) Ostatní služby vykupování pohledávek, které nejsou považovány za faktoring, podléhají jako zdanitelné plnění sazbě podle zařazení do SKP. MF se přiklání k názoru zpracovatelů příspěvku, že se bude jednat o SKP 74.84.12 a bude se tedy uplatňovat základní sazba daně. Tato skutečnost bude ještě projednána s ČSÚ.
- c) U tzv. nepravého faktoringu (faktoring s možností regrese) se jedná o zdanitelné plnění, službu spočívající ve vymáhání pohledávek a tato služba podléhá základní sazbě daně.

4. Uplatnění DPH při nákupu rizikových pohledávek

Předkládají: Ing. Mgr. Radek Halíček, daňový poradce, č. osvědčení 2585
Ing. Vladimír Křivánek, daňový poradce, č. osvědčení 3429

Poznámka

V tomto příspěvku se zabýváme pouze odkupem dlouhodobých (především úvěrových) pohledávek po splatnosti, který je obvykle realizován za zlomek jejich nominální hodnoty. Problém vykupování pohledávek před jejich splatností (faktoring) je řešen v samostatném příspěvku kolegů Ing. Pátka a Ing. Diviše („Uplatňování DPH v případě služeb vykupování dluhů a pohledávek“).

1. Popis problému, právní rámec

Zákonem č. 322/2003 Sb. došlo s účinností od 1. října 2003 ke změně § 28 zákona č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („ZDPH“). Dle novelizovaného znění § 28 již nejsou služby, jejichž předmětem je vykupování dluhů a pohledávek, považovány za finanční služby. Pro přehlednost níže uvádíme relevantní části §28 ZDPH:

- Znění § 28 odst. 2 písm. i) a písm. j) platné do 30. 9. 2003

„Od daně jsou osvobozeny tyto finanční činnosti:

i) úplatné postoupení pohledávky postoupené jiným subjektem,

j) poskytování služeb, jejichž předmětem je vykupování dluhů a pohledávek.“

- Znění § 28 odst. 1 písm. u) platné od 1. 10. 2003

„Finanční činností se pro účely tohoto zákona rozumí: úplatné postoupení pohledávky postoupené jiným subjektem; finanční činností není poskytování služeb, jejichž předmětem je vykupování dluhů a pohledávek.“

Dle našeho názoru mohou v praxi nastat nejasnosti s výkladem pojmu „služby, jejichž předmětem je vykupování dluhů a pohledávek“. Cílem tohoto příspěvku je zajistit k tomuto problému jednotný výklad.

2. Rozbor problematiky

Domníváme se, že při výkladu nového znění § 28 odst. 1 písm. u) ZDPH je nutné vyřešit dvě základní otázky. Prvním problémem je určení, zda se v konkrétním případě jedná o službu „vykupování dluhů a pohledávek“, pokud ano, je jako druhý krok potřeba stanovit základ daně z poskytování těchto služeb.

I. Výklad pojmu „vykupování dluhů a pohledávek“

V praxi se často můžeme setkat se situací, kdy plátce daně příležitostně koupí pohledávku (nebo portfolio pohledávek) s cílem tyto nabyté pohledávky dále spravovat (vymáhat, případně dále prodat). Na nabyvatele společně s právy a závazky spojenými s nabytými pohledávkami přecházejí i s nimi spojená ekonomická rizika (zejména riziko nesplacení).

Podle našeho názoru příležitostný nákup pohledávek po splatnosti není zdanitelným plněním pro účely DPH, resp. je od daně osvobozen na základě § 28 odst. 1 písm. u) ZDPH. Domníváme se totiž, že úmyslem zákonodárce při formulaci ustanovení § 28 odst. 1 písm. u) ZDPH bylo vyjmout z osvobozených finančních služeb služby společností, u kterých je vykupování dluhů a pohledávek pravidelnou a opakující se součástí podnikatelské činnosti prováděnou za úplatu. Tento náš názor je založen zejména na gramatickém výkladu (slovesném vidu) uvedeného ustanovení, které používá obecněji formulovaný výraz vykupování, nikoliv pouze příležitostný výkup dluhů a pohledávek.

II. Stanovení základu daně při poskytnutí služby vykupování dluhů a pohledávek

V případě, že posuzované služby budou klasifikovány jako pravidelné a opakující se činnosti plátce, bude se jednat o zdanitelná plnění a bude nutné stanovit základ daně za poskytování takových služeb.

Jak již bylo uvedeno výše, v tomto příspěvku posuzujeme případy vykupování rizikových pohledávek za hodnotu výrazně nižší než nominální (z důvodu rizikovosti a obtížné vymahatelnosti kupovaných pohledávek).

Cenu zaplacenou za nakupované pohledávky není bezpochyby možné považovat za základ daně pro účely DPH. V tomto případě jde primárně o úplatu za převod pohledávky, tedy službu poskytovanou prodávajícím kupujícímu. Tato služba je od daně osvobozena podle § 28 odst. 1 písm. u) ZDPH, případně nejde vůbec o zdanitelné plnění podle § 8 písm. l) ZDPH.

Za základ pro výpočet daně u služby výkupu pohledávky by neměl být považován ani rozdíl mezi nominální hodnotou pohledávky a sjednanou úplatou za postoupení, neboť ani tento rozdíl není hodnotou služby poskytované kupujícím prodávajícím.

Základem pro výpočet daně by podle našeho názoru měla být ve smyslu § 14 ZDPH cena za zdanitelné plnění uskutečněné kupujícím, tedy úplata za službu odkupu pohledávky hrazená prodávajícím. Tato úplata může být kupujícím účtována buď samostatně, nebo jako případné snížení ceny za postoupení pohledávky (pod úroveň skutečné vnitřní hodnoty pohledávky) hrazené kupujícím prodávajícím.

V drtivé většině tržních situací jsou ovšem rizikové pohledávky vykupovány za svou skutečnou vnitřní hodnotu, přičemž úplata za odkup pohledávky od prodávajícího není sjednána a o tuto úplatu není ani snižována úplata za postoupení pohledávky hrazená kupujícím. V tomto případě se jedná o plnění bezúplatné, a tedy je podle § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH a relevantních ustanovení zákona o oceňování majetku základem pro výpočet daně cena obvyklá.

Vzhledem k tržní situaci při odkupech rizikových pohledávek se domníváme, že v těchto případech je obvyklá cena této služby podle § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku nulová (analogicky k problému bezúplatné půjčky/výpůjčky movité věci).

3. Závěr:

Navrhujeme potvrdit, že:

1. příležitostný nákup rizikových pohledávek není zdanitelným plněním pro účely DPH, resp. je od daně osvobozen;
2. při poskytování služby odkupování dluhů a pohledávek je základem daně pro výpočet DPH sjednaná úplata za tuto službu, která může být kupujícím účtována buď samostatně, nebo jako případné snížení ceny za postoupení pohledávky (pod úroveň skutečné vnitřní hodnoty pohledávky);
3. v případě poskytování služeb vykupování dluhů a pohledávek za jejich skutečnou vnitřní hodnotu, tedy kdy úplata za odkup pohledávky od prodávajícího není sjednána a o tuto úplatu není ani snižována úplata za postoupení pohledávky hrazená kupujícím, se jedná o bezúplatné plnění;
4. základem daně je v tomto případě cena obvyklá, přičemž vzhledem k tržní situaci při odkupech rizikových pohledávek je obvyklá cena nulová.

4. Návrh:

Doporučujeme přijmout sjednocující závěry k výše uvedeným problémům a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Definitivní stanovisko MF bude sděleno na příštím zasedání KV KDP.

5. Sdružení podle § 829 a násl. Občanského zákoníku po novele zákona o DPH

Předkládají: Ing. Dana Trezziová, daňový poradce, č. osvědčení 7
Ing. Radka Mašková, daňový poradce, č. osvědčení 2806

Cílem příspěvku je shrnout změny, které do uplatňování DPH u sdružení u jeho jednotlivých účastníků vnesla novela zákona o DPH platná od 1.10. 2003, popsat problémy, které by striktní výklad nových ustanovení zákona o DPH mohl přinést a pokusit se navrhnout řešení těchto problémů.

1. Stav před novelou

Podle stanoviska Ministerstva financí mohli na základě znění zákona platného do 30.9. 2003 plátcí podnikající společně na základě sdružení v zásadě postupovat při uplatňování DPH dvojitým způsobem. Buďto nárok na odpočet u přijatých zdanitelných plnění použitých pro činnost sdružení uplatňoval pouze vedoucí plátce sdružení, a tento plátce rovněž vystavoval daňové doklady za zdanitelná plnění poskytnutá sdružením, zahrnoval tyto doklady do svého přiznání a odváděl DPH na výstupu.

Zároveň však bylo možné, aby si nárok na odpočet uplatňovali i jednotliví účastníci sdružení. V tomto případě však bylo nutné, aby jednotliví účastníci uplatňovali DPH na výstupu vůči vedoucímu plátcí sdružení, který následně uskutečňoval zdanitelná plnění za celé sdružení.

Ačkoliv ani tento postup, který je mimo jiné popsán i v Pokynu D-234 Ministerstva financí není podle našeho názoru v souladu s podstatou sdružení, neboť jednotliví účastníci si navzájem žádná zdanitelná plnění neposkytují, umožňoval tento výklad jednotlivým účastníkům sdružení uplatnit nárok na odpočet DPH u přijatých plnění ve svých daňových přiznáních.

2. Přehled změn a jejich možný dopad

Novelou zákona č. 588/1992 Sb., v platném znění (dále jen „zákon o DPH“) platnou od 1.10.2003 byla změněna, respektive doplněna následující ustanovení upravující uplatňování DPH u sdružení:

- § 11 odst. 3 zákona o DPH, podle kterého plátcí podnikající společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy jsou povinni vést evidenci přijatých a uskutečněných plnění odděleně za činnost, pro kterou se sdružili. Tuto evidenci vede určený účastník sdružení, který za sdružení plní všechny povinnosti a uplatňuje práva vyplývající ze zákona o DPH.
- § 37 odst. 5 zákona o DPH, který stanoví, že plátce, který jako určený účastník sdružení vede evidenci pro daňové účely, je povinen uvést ve svém

daňovém přiznání zdanitelná plnění a daňovou povinnost ze své činnosti a zdanitelná plnění a daňovou povinnost z činnosti celého sdružení. Ostatní účastníci sdružení uvádějí do svých přiznání pouze zdanitelná plnění a daňovou povinnost ze své vlastní činnosti.

Proti dřívější úpravě uplatňování DPH u sdružení je však nyní v zákoně o DPH výslovně stanoveno, že plátce, který jako vedoucí účastník sdružení vede daňovou evidenci musí do svého daňového přiznání uvést zdanitelná plnění z činnosti celého sdružení, zatímco ostatní účastníci sdružení uvedou do svých přiznání pouze zdanitelná plnění za svou vlastní činnost (tj. činnost uskutečňovanou mimo sdružení).

Při striktním výkladu uvedených změn v zákoně o DPH by tedy mohli někteří správci daně dovozovat, že od 1.10. 2003 již není možné, aby jednotliví účastníci sdružení uplatňovali nárok na odpočet a to ani v případě, kdy by následně uplatňoval DPH vůči vedoucímu plátcovi sdružení.

V praxi je však postup, kdy zdanitelná plnění zahrnuje do svého přiznání pouze vedoucí plátce sdružení v podstatě nemožný a to zejména v případech, kdy jsou účastníky sdružení větší společnosti. Důvody jsou zejména následující:

- Pro účastníka sdružení, který provádí činnost jak v rámci sdružení tak mimo něj může být obtížné nebo i nemožné určit, která plnění jsou použita pro činnost sdružení a která pro činnost prováděnou mimo sdružení
- Velké společnosti nepochybně nebudou ochotné si navzájem předávat přijaté daňové doklady, ze kterých by bylo zjevné, s jakými dodavateli spolupracují a za jaké ceny od nich nakupují
- Je sporné, zda by vedoucí plátce sdružení vůbec mohl uplatnit nárok na odpočet DPH na základě daňových dokladů vystavených pro jiného účastníka sdružení. Podle našeho názoru by v tomto případě nebyly splněny podmínky uvedené v § 19 zákona o DPH, neboť by se nejednalo o zdanitelné plnění přijaté vedoucím plátcem sdružení. Zákon o DPH sice v § 11 odst. 3 stanoví, že vedoucí plátce sdružení uplatňuje za sdružení veškerá práva plynoucí z tohoto zákona, sdružení jako takovému však žádná práva a povinnosti nevznikají, neboť se nejedná o plátce daně. Práva a povinnosti vznikají pouze jednotlivým plátcům, účastníkům sdružení a podle našeho názoru tedy nelze dovodit, že na základě tohoto ustanovení by mohl vedoucí plátce uplatňovat nárok na odpočet za ostatní účastníky sdružení.

Z uvedeného vyplývá, že po 1.10. 2003 mohou vznikat nejasnosti ohledně způsobu uplatňování DPH v rámci sdružení. Způsob, který by vyplýval ze znění § 37 odst. 5 zákona o DPH (tj. uplatňování nároku na odpočet a zároveň i daně na výstupu pouze vedoucím plátcem sdružení) je v praxi v mnoha případech neproveditelný a není ani jasné zda by vedoucí plátce splnil podmínky pro nárok na odpočet u zdanitelných plnění přijatých ostatními účastníky sdružení.

3. Možné řešení

Domníváme, že nejlepším řešením by bylo umožnit i nadále plátcům uskutečňujícím činnost na základě sdružení postup popsaný ve zmiňovaném pokynu D-234

Ministerstva financí, to znamená umožnit, aby každý účastník sdružení uplatňoval nárok na odpočet za přijatá zdanitelná plnění ve svém daňovém přiznání.

Co se týče uplatňování nároku na odpočet jednotlivými účastníky sdružení, § 19 zákona o DPH stanoví, že plátce má nárok na odpočet u zdanitelných plnění přijatých od jiných plátců pokud tato zdanitelná plnění použije pro své podnikání. Tato podmínka je bezpochyby splněna i u plátců, uskutečňujících svoji činnost v rámci sdružení. Další podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet je existence daňového dokladu, který je řádně zúčtován. Rovněž tato podmínka může být nepochybně účastníkem sdružení splněna.

Pokud jde o ustanovení § 37 odst. 5 zákona o DPH, ani jeho znění nemusí nutně být v rozporu s uplatňování DPH způsobem popsáným v pokynu D-234 Ministerstva financí. Toto ustanovení říká, že plátce, který není vedoucím plátcem sdružení zahrne do svého přiznání pouze plnění vztahující se k jeho vlastní činnosti, zatímco vedoucí plátce sdružení zahrne do svého přiznání plnění vztahující se k činnosti celého sdružení. Sporným bodem může být otázka, co vlastně představuje plnění vztahující se k vlastní činnosti.

Domníváme se, že i činnost v rámci sdružení je nepochybně vlastní činností plátce. Občanský zákoník v § 830 výslovně stanoví, že každý z účastníků sdružení je povinen vyvíjet činnost k dosažení sjednaného účelu. Podle našeho názoru tedy není důvod nepokládat činnost prováděnou v rámci sdružení za vlastní činnost plátce ve smyslu § 37 odst. 5 zákona o DPH a neumožnit plátcovi zahrnutí takovýchto plnění do svého daňového přiznání.

I v takovémto případě by nepochybně byla vedoucím plátcem sdružení splněna podmínka zahrnout do svého přiznání všechna plnění týkající se sdružení neboť by vystavil daňový doklad pro zákazníka sdružení za celé sdružení a plnění na vstupu by do svého přiznání zahrnul prostřednictvím daňových dokladů vystavených pro něj ostatními účastníky sdružení.

4. Závěr

I po 1.10. 2003, kdy nabyla účinnosti zákon č. 322/2003 Sb., kterým se mění zákon o DPH je možné při uplatňování DPH u sdružení postupovat oběma způsoby popsány v Pokynu D-234 Ministerstva financí.

5. Návrh

Po projednání v Koordinačním výboru MF a KDP ČR přijaté závěry publikovat.

Stanovisko MF

Souhlas, aby se při uplatnění DPH u plátců podnikajících společně podle smlouvy o sdružení postupovalo i tak, jak je uvedeno v pokynu č. D – 234, tj. aby při pořízení přijatých zdanitelných plnění jiným účastníkem sdružení než je určený účastník, byl uplatněn nárok na odpočet daně a vystaven daňový doklad na určeného účastníka, který pak uplatní nárok na odpočet daně ve svém daňovém přiznání jako u ostatních přijatých zdanitelných plnění použitých pro činnost sdružení. Podle názoru MF se

nejedná o jiný způsob, ale o postup, který umožňuje uplatnění daně za sdružení u určeného účastníka.

XX

Termín příštího jednání KV KDP byl dohodnut na 17.12.2003, s místem konání Praha 1, pracoviště Lazarská 7, zasedací místnost č. 310, 3. patro, od 13.00 hodin.

V Praze dne 12.12.2003

Ing. Stanislav Š p r i n g l ,
ředitel odboru 54