

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 19.5.2004

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Projednání zápisu z jednání KV KDP konaného 15.4.2004

- 1.1. Zástupci KDP uplatnili požadavek na dořešení dosud neuzavřených problémů:
 - vymezení délky účetního období předcházejícího změně účetního období kalendářního roku na hospodářský rok v souvislosti s přechodem na režim oznamovací povinnosti podle novely zákona o účetnictví
 - naplnění definice jinak spojených osob za situace, kdy jedna fyzická osoba je členem dozorčí rady ve dvou právnických osobách.
 - zaujetí stanoviska MF k příspěvku č. 2 v části Daň z příjmů „Problematika § 38na zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění novely č. 438/2003 Sb.“
- 1.2. Zástupci KDP uplatnili požadavek na upřesnění stanoviska MF k příspěvku č. 1 v části Daň z příjmů „Problematika § 6 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů u osobních automobilů u nichž je novelou ZDP - zákonem č. 438/2003 Sb. daňová vstupní cena limitována 900.000,-Kč“ a přislíbili zaslat v pracovním pořádku požadované upravené znění stanoviska MF.
- 1.3. K příspěvku č. 1 v části Daň z příjmů „Problematika ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) zákona č. 586/1992 SB., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 438/2003 Sb.“, ze zasedání konaného 17.3.2004 bylo dohodnuto provedení úprav příspěvku předkladateli, jeho následné projednání s MF v pracovním pořádku a publikace upraveného znění v zápise ze zasedání koordinačního výboru.
- 1.4. Zástupce MF předložil koordinačnímu výboru k projednání zápis z jednání pracovní skupiny MF a KDP, konaného dne 5. května 2004, k příspěvku ing. Trezziové „Mezinárodní pronájem pracovní síly“. Zápis z jednání po zohlednění připomínek zástupců územních finančních orgánů je uveden příloze tohoto zápisu.

Se stanovisky Ministerstva financí k dalším bodům programu projednaným dne 15.4.2004 vyslovili zástupci KDP souhlas.

2. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

Pozn.: Projednání navržených příspěvků č. 4 a 6 v části Daň z příjmů, č. 2 a 3 v části Daň z přidané hodnoty a č. 1 v části Spotřební daň, bylo po vzájemné dohodě přeloženo na příští zasedání KV KDP.

Daň z příjmů

1. Problematika zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání z pohledu účetních předpisů a zákona o daních z příjmů od 1. 1. 2004

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

1. Popis problému

Tento příspěvek se zabývá srovnáním právní úpravy vymezující zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání z pohledu účetních předpisů s právní úpravou vymezující od 1.1.2004 zařazení hmotného majetku do užívání z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

V uvedené oblasti je s účinností od 1. 1. 2004 určitý rozdíl – dále citujeme právní úpravu vztahující se k dané problematice:

- § 7 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen PvkZoÚ) – „Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy¹²⁾ pro užívání (způsobilost k provozu). Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení. Toto ustanovení se nepoužije v případě nabytých věcí, které před nabytím byly uvedeny do stavu způsobilého k užívání a nevyžadují montáž u nabyvatele.“
- § 26 odst. 5 ZDP – „.....Odpisování lze zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Obdobně to platí pro technické zhodnocení (§ 33).“

Poslední věta (viz. výše podtržený text v prvé odrážce) z ustanovení § 7 odst. 11 PvkZoÚ není obsažena v úpravě vymezené v § 26 odst. 5 ZDP.

2. Rozbor problému

V roce 2003 byl okamžik, ke kterému mohlo být zahájeno daňové odpisování vymezen ve vazbě na účetní předpisy . ZDP tedy okamžik zařazení do užívání přebíral na základě ustanovení § 23 odst. 10 ZDP z účetní úpravy (tj. § 7 odst. 11 PvkZoÚ). Tzn. že pokud byl majetek v souladu s ustanovením § 7 odst. 11 PvkZoÚ zařazen v účetnictví do užívání, pak bylo možno i z pohledu ZDP zahájit daňové odpisování. Byl tedy totožný okamžik určující zahájení účetního a daňového odpisování. Nebyl ani problém se zahájením tvorby rezervy na opravy tohoto nově zařazeného dlouhodobého hmotného majetku (resp. hmotného majetku).

S účinností od 1. 1. 2004 je rozdíl v účetní úpravě a daňové úpravě okamžiku určujícího možnost zařazení dlouhodobého hmotného majetku (resp. hmotného majetku) do užívání. Ustanovení § 26 odst. 5 ZDP nově samostatně upravuje okamžik možného zahájení daňového odpisování. V této nové úpravě obsažené v ZDP není obsaženo vymezení z poslední věty § 7 odst. 11 PvkZoÚ – tj. „Toto ustanovení se nepoužije v případě nabytých věcí, které před nabytím byly uvedeny do stavu způsobilého k užívání a nevyžadují montáž u nabyvatele.“

Dle našeho názoru vzniká od 1. 1. 2004 pochybnost, zda může být účetní úprava uvedení majetku do užívání vymezená v poslední větě § 7 odst. 11 PVkZoÚ relevantní i pro účely zařazení hmotného majetku podle ZDP. Zastáváme názor, že ustanovení § 26 odst. 5 ZDP konkrétně problematiku uvedenou v poslední větě § 7 odst. 11 PVkZoÚ neupravuje, a proto se toto účetní vymezení použije i pro účely ZDP (viz. § 23 odst. 10 ZDP). Tomuto názoru odpovídají i výkladová stanoviska vydávaná MF do konce roku 2002, kdy úprava obsažená v současném znění poslední věty § 7 odst. 11 PVkZoÚ nebyla uvedena ani v účetních ani v daňových předpisech.

3. Závěr

Z důvodu sjednocení postupu při zařazení dlouhodobého hmotného majetku (tj. zahájení účetního odpisování a tvorby rezervy na opravy majetku) a zahájení daňového odpisování (a také zahájení tvorby zákonné rezervy na opravy hmotného majetku) doporučujeme potvrdit pro účely ZDP použití poslední věty z § 7 odst. 11 PVkZoÚ. Tzn. že u věcí, které před nabytím byly uvedeny do stavu způsobilého k užívání a nevyžadují montáž u nabyvatele by nabyvatel mohl zahájit daňové odpisování a dále zahájit tvorbu zákonné rezervy na opravy hmotného majetku, i když by věci nesplňovaly technické funkce a povinnosti stanovené zvláštními právními předpisy pro užívání. Potvrzením předmětného výkladu by došlo ke sjednocení:

- postupu podle účetních předpisů a postupu podle ZDP
- postupu výkladově uplatňovaného do konce roku 2002, postupu uplatňovaného podle právních předpisů v roce 2003 a postupu uplatňovaného podle jiného znění právních předpisů v roce 2004.

4. Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výklad k popsané problematice, jak je uvedeno výše v části *III. Závěr*, zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko MF

Na základě doplňující informace zástupců odboru účetnictví, že obsah textu v § 7 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb., nepředstavuje žádnou věcnou změnu oproti přístupům uplatňovaným do konce roku 2002, souhlasí zástupci odboru 54 s tím, aby dotčené znění bylo akceptováno i pro účely zjištění základu daně z příjmů.

Současně zástupci Ministerstva financí uplatnili požadavek, aby při dalším zveřejnění příspěvku byla vypuštěna druhá věta z bodu 3. Závěr.

2. Podíl na zisku a ustanovení § 19 odst. 1 písm zf) a zj) ZDP

Předkládá: Ing. Pavel Fekar, daňový poradce, č. osvědčení 2237

1. Úvod

Dle ustanovení §22 odst. 1 písm. g) bod 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů¹ (dále jen „ZDP“) se za podíly na zisku považuje pro účely tohoto zákona i

- a) zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu podle §23 odst. 7 ZDP, a
- b) úroky, které se neuznávají jako náklad podle §25 odst. 1 písm. w) ZDP.

Přes nesystematické zařazení do ustanovení §22 ZDP je jasné, že uvedená fikce platí i v případě příjmů poplatníků uvedených v §2 odst. 2 a §17 odst. 3 ZDP.

Podíl na zisku dále přichází v úvahu u podílu na zisku tichého společníka.

2. Aplikace §19 odst. 1 písm. zf) ZDP

Dle ustanovení §19 odst. 1 písm. zf) ZDP jsou od daně osvobozeny příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 ZDP, mateřské společnosti (Toto se nevztahuje na podíly na zisku vyplácené dceřinou společností, která je v likvidaci.).

Jelikož ustanovení §19 odst. 1 písm. zf) ZDP v případě podílů na zisku nevyžaduje jejich vyplacení z účasti na společnosti (jak činí například ustanovení §36 odst. 2 písm. a) bod 2 ZDP nebo jak činilo ustanovení §35 odst. 3 ZDP ve znění před novelou zákonem č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů) nebo v souvislosti s jinými právy na společnosti (jak činí ustanovení čl. 10 odst. 3 Vzorové smlouvy OECD), podléhají i fingované podíly na zisku dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP osvobození podle §19 odst. 1 písm. zf) ZDP za splnění tam uvedených podmínek.

V případě úroků, které se neuznávají u dceřiné společnosti jako náklad podle §25 odst. 1 písm. w) ZDP, přitom není rozhodující, zda se neuznávají u dceřiné společnosti jako náklad i podle jiného ustanovení jako je například §25 odst.1 písm. i) nebo zk) ZDP.

Obdobně je možno aplikovat osvobození podle §19 odst. 1 písm. zf) ZDP u podílu na zisku tichého společníka, pokud je tichým společníkem mateřská společnost a podnikatelem dceřiná společnost, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 ZDP.

¹ Označení jednotlivých ustanovení ZDP je v tomto příspěvku provedeno podle znění zákona č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, tj. bez ohledu na zákon č. 47/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

3. Aplikace §19 odst. 1 písm. zj) ZDP

Dle ustanovení §19 odst. 1 písm. zj) ZDP jsou od daně osvobozeny příjmy z dividend a jiných podílů na zisku u mateřské společnosti, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 ZDP, plynoucí od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie (Toto se nevztahuje na podíly na likvidačním zůstatku, vypořádací podíly a podíly na zisku vyplácené dceřinou společností, která je v likvidaci.)

V případě, že dojde podle ustanovení §23 odst. 7 ZDP ke snížení daňového základu mateřské společnosti, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 ZDP, v důsledku rozdílné ceny sjednané s dceřinou společností, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, a ceny obvyklé na trhu, je nutné opět považovat získaný rozdíl za podíl na zisku podle ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP, který podléhá osvobození podle §19 odst. 1 písm. zj) ZDP a nezahrnovat jej do samostatného základu daně podle ustanovení §20b ZDP.

Nejasnosti může přinést spojení ustanovení §19 odst. 1 písm. zj) ZDP s ustanovením §25 odst. 1 písm. w) ZDP, jelikož dceřiná společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, zpravidla nestanovuje základ daně podle §23 ZDP a nemá tedy důvod zkoumat důsledky ustanovení §25 odst. 1 písm. w) ZDP. Tento pohled by svědčil pro neuplatnění osvobození podle §19 odst. 1 písm. zj) ZDP. Na druhé straně však ani dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, nic nebrání k výpočtu výše úroků, které se neuznávají jako náklad podle §25 odst. 1 písm. w) ZDP.

Za této situace je třeba vést srovnání s hypotetickou situací, ve které mateřská společnost, která je poplatníkem uvedeným v §17 odst. 3 ZDP, získává úroky od dceřiné společnosti, která je poplatníkem uvedeným v §17 odst. 3 ZDP a která má stejnou strukturu pasiv jako dceřiná společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie.

Pokud by za této hypotetické situace získala mateřská společnost příjem osvobozený podle §19 odst. 1 písm. zf) ZDP, znamenalo by neosvobození úroků od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, omezení svobody podnikání ve smyslu čl. 43 (ex-čl. 52) Smlouvy o založení Evropského společenství (dále jen „Smlouvy o ES“).

Z rozsudku Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“) z 12. prosince 2002 v případě Lankhorst-Hohorst GmbH (C-324/00) (mč. 27 a následujících) plyne, že rozdílné zdanění úroků, které platí dceřiná společnost mateřské společnosti, v závislosti na tom, zda jsou rezidenty více členských států či pouze jednoho představuje omezení svobody podnikání ve smyslu čl. 43 (ex-čl. 52) Smlouvy o ES. Takovéto omezení je neodůvodnitelné možným výpadkem daňového příjmu (mč. 36) rizikem daňových úniků (mč. 37), koherencí daňového systému (mč. 39 a následující) nebo efektivností daňové správy (mč. 44).

Argument koherence daňového systému, kterou ESD v několika případech připustil jako možné ospravedlnění, je možno navíc odmítnout argumentací ESD v rozsudku

z 18. září 2003 v případě Bosal Holdings BV (C-168/03) (mč. 29 a následující) a tam uvedených dalších odkazech, jelikož možnou daňovou výhodou nezískává v přímé souvislosti jeden a tentýž poplatník ve vztahu ke stejné dani.

Dle principu povinnosti k eurokonformnímu výkladu (či případně i principu přednosti a přímé aplikovatelnosti komunitárního práva před národním právem jednotlivých členských států) je třeba dát přednost výkladu, že je nutno u dceřinné společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, provést výpočet úroků, které by se neuznávaly jako náklad podle §25 odst. 1 písm. w) ZDP, pokud by dceřiná společnost byla poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 ZDP, a tyto úroky, jako podíly na zisku podle §22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP, osvobodit za splnění podmínek §19 odst. 1 písm. zj) ZDP. Tento výpočet je samozřejmě nutno provést s ohledem na ustanovení čl. II bod 24 zákona č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. Není přitom rozhodné, zda v daném jiném členském státě Evropské unie existuje právní norma obdobná §25 odst. 1 písm. w) ZDP a §22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP a jak jsou tyto úroky klasifikovány pro účely smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Českou republikou a daným jiným státem Evropské unie.

Již nesporně lze ustanovení §19 odst. 1 písm. zj) ZDP aplikovat na podíly na zisku u mateřské společnosti, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 ZDP, jako tichém společníku plynoucí od dceřinné společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, jako podnikateli dle smlouvy o tichém společenství podle §673 a následujících zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „obchodní zákoník“) nebo obdobných zahraničních právních norem. Daňový režim tichého společenství v daném jiném členském státě Evropské unie je pak bezpředmětný.

4. Závěr

Jelikož vše nasvědčuje tomu, že se 1. května 2004 Česká republika stane na základě Smlouvy mezi Belgickým královstvím, Dánským královstvím, Spolkovou republikou Německo, Řeckou republikou, Španělským královstvím, Francouzskou republikou, Irskem, Italskou republikou, Lucemburským velkovévodstvím, Nizozemským královstvím, Rakouskou republikou, Portugalskou republikou, Finskou republikou, Švédským královstvím, Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irsku (členskými státy Evropské unie) a Českou republikou, Estonskou republikou, Kyperskou republikou, Lotyšskou republikou, Litevskou republikou, Maďarskou republikou, Republikou Malta, Polskou republikou, Republikou Slovinsko, Slovenskou republikou o přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky k Evropské unii a za podmínek Aktu o podmínkách přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie, členským státem Evropské unie a smluvní stranou smluv, na nichž je Unie založena, jak byly změněny nebo doplněny, tj. Smlouvy o ES a Smlouvy o založení Evropského společenství pro atomovou energii, ve znění pozdějších smluv nebo jiných aktů, které vstoupily v platnost před přistoupením, a Smlouvy o Evropské unii, ve znění pozdějších smluv nebo jiných

aktů, které vstoupily v platnost před přistoupením, navrhuji přijmout vzhledem k výše uvedenému následující sjednávající závěry:

Ustanovení §19 odst. 1 písm. zf) ZDP se použije i na fingované podíly na zisku dle §22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP tj. na zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu podle §23 odst. 7 ZDP a úroky, které se neuznávají jako náklad podle §25 odst. 1 písm. w) ZDP, a na podíly na zisku tichého společníka.

Ustanovení §19 odst. 1 písm. zj) ZDP se použije na fingované podíly na zisku dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP tj. na zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu podle §23 odst. 7 ZDP a na úroky, které se neuznávají jako náklad podle §25 odst. 1 písm. w) ZDP, přičemž je u dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, nutno provést výpočet úroků, které by se neuznávaly jako náklad podle §25 odst. 1 písm. w) ZDP, pokud by dceřiná společnost byla poplatníkem uvedeným v §17 odst. 3 ZDP.

Ustanovení §19 odst. 1 písm. zj) ZDP se dále použije na podíly na zisku tichého společníka dle smlouvy o tichém společenství podle §673 a následujících obchodního zákoníku nebo obdobných zahraničních právních norem.

Stanovisko MF

Zástupce MF uvedl, že pro posouzení předmětné problematiky je rozhodné stanovisko odboru 49. Doporučil příspěvek neuzavírat a dořešit jednáním s předkladatelem za účasti zástupce odboru 49.

3. Výdaje spojené s dopravou zaměstnanců

Předkládá: Ing. Marie Konečná, CSc., daňová poradkyně, číslo osvědčení č. 294

1. Popis problému

V současné době je řada společností se sídlem (případně výrobním závodem) mimo větší města s dosahem městské hromadné dopravy či v oblastech s méně rozvinutou dopravní infrastrukturou nucena s ohledem na nevyhovující dopravní obslužnost měst a obcí a stávající stav dopravní infrastruktury vynakládat různými formami náklady spojené se zajištěním přepravy svých zaměstnanců do závodů a provozoven. Přestože se v řadě případů jedná o oblasti se zvýšenou nezaměstnaností, je i tak mobilita pracovních sil značně omezena, neboť neexistuje potřebné dopravní spojení, které by umožnilo zaměstnancům se včas či vůbec do zaměstnání dostavit.

Zatímco výdaje spojené například s přepravou materiálů a jiných výrobních vstupů, stejně jako finálního zboží, nejsou jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů zpochybnovány, není tomu tak v případě těchto příspěvků k posílení existujících linek či jejich rozšíření tak, aby byl zajištěn „svoz a rozvoz pracovníků na jednotlivé směny“ ze spádového území. Tyto náklady jsou v praxi finančními úřady

považovány za daňově neuplatnitelné (neodečitatelné při zjišťování základu daně) položky. Je zřejmé, že nejde o žádné altruistické či sponzorské aktivity společností, ale o náklady nutné k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tyto výdaje nelze tedy považovat za „skrytou úsporu mzdových nákladů“ či „dobrovolné přebírání výdajů, které mají být hrazeny zaměstnanci“, neboť provozovatelé veřejné hromadné dopravy z ekonomických či provozních důvodů potřebné dopravní spojení odmítají zabezpečit. Bez těchto úhrad ať již obcím či přímo dopravním společnostem by však nebylo možné zajistit bezproblémový chod výroby ve více směších a realizovat tím příjmy podléhající dani.

Podniky mohou přitom předložit cenové kalkulace, které dokládají, že výše zmíněné náklady přímo vstupují do cenové tvorby výrobků a jsou plně kryty příjmy a výnosy z realizované produkce.

S ohledem na výše uvedené se domníváme, že tyto výdaje lze považovat v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, za náklady daňově odpočitatelné při zjišťování základu daně. Nejde o náklady uvedené v § 25 zákona o dani z příjmů a jejich vazbu na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nelze dle našeho názoru zpochybnit. Opačný výklad není dle našeho názoru v souladu se zákonem a naopak brzdí politiku a záměry posílit zaměstnanost v některých problémových oblastech a regionech.

2. Doporučení

V případě doložení cenové kalkulace a krytí výše uvedených nákladů realizovanými výnosy vstupujícími do základu daně se jedná o daňově účinné výdaje v souladu s §24 zákona o daních z příjmů.

Toto stanovisko doporučujeme zároveň i vhodně publikovat.

Stanovisko MF

Nesouhlas s návrhem předkladatele. Stávající znění ZDP umožňuje uznávat za náklady k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pouze výdaje (náklady) na pracovní cesty (§ 24 odst. 2 písm. k) ZDP). Dopravu zaměstnanců do zaměstnání nelze považovat za daňový výdaj (náklad), a to ani podle obecného ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

Ministerstvo financí konstatuje, že tato skutečnost je obsažena ve všech stávajících výkladových stanoviscích MF a potvrzena veškerou dosud známou judikaturou.

5. Časová a věcná souvislost nákladů na poplatek za zprostředkování

Předkládají: Ing. Tomáš Hlaváček, daňový poradce, č. osvědčení 2399
Ing. Jana Čížková, daňová poradkyně, č. osvědčení 3197

1. Popis problému

V tomto příspěvku se věnujeme otázce stanovení období, s nímž časově a věcně souvisí provize za zprostředkování uzavření leasingové nebo pojistné smlouvy

(dále též jako „smlouva“) hrazené leasingovou společností nebo pojišťovnou (dále též jako „společnost“) třetí osobě, která na základě smluvního vztahu se společností zprostředkovala uzavření předmětné smlouvy mezi společností a zákazníkem.

V tomto příspěvku se nezabýváme otázkou daňové uznatelnosti provize za zprostředkování ani stanovením její výše. Provizi pokládáme obecně za prokázanou co do jejího opodstatnění i výše ve smyslu příslušných ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Dále se v tomto příspěvku nezabýváme provizemi, které vstupují do pořizovací ceny majetku v souladu s účetními předpisy. Za běžné období v tomto příspěvku považujeme období, v němž došlo ke zprostředkování a k uzavření smlouvy a zároveň předpokládáme, že ve stejném období došlo i k úhradě zprostředkovatelské provize.

2. Právní rámec

ZDP v § 23 odst. 1 stanoví, že základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“) v § 3 odst. 1 stanoví, že účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami, přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.

3. Rozbor problematiky

V praxi se běžně setkáváme se zprostředkovatelskou činností třetích osob, které kontaktují potenciální nové klienty nejrůznějších společností a následně dochází k uzavírání smluv s novými klienty ať už společnostmi samotnými nebo zprostředkovateli jménem společností. V každém případě však zprostředkovateli zpravidla náleží odměna za tuto činnost, která je obvykle stanovena buď procentem z celkové částky (např. celková leasingová suma) nebo fixní částkou za každého nového klienta pro společnost. Tato odměna bývá splatná obvykle krátce po uzavření smlouvy mezi společností a klientem. V této souvislosti vyvstává otázka, zda tyto provize, které se mohou vztahovat jak ke smlouvám uzavřeným na dobu určitou, tak ke smlouvám uzavřeným na dobu neurčitou, jsou jednorázovým nákladem společností, v jejichž prospěch se zprostředkování provádí, či zda by se tyto provize, které jsou pro společnost nákladem, měly časově rozlišovat po dobu trvání uzavření smlouvy.

Výše uvedená ustanovení o časovém rozlišování je podle našeho názoru nutné vykládat tak, že náklad na zakoupení určité služby, např. zprostředkování uzavření smlouvy, obecně souvisí s tím obdobím, ve kterém je tato služba poskytnuta (dále jen „výklad A“). V praxi finanční úřady však někdy zastávají názor, že náklad souvisí s těmi obdobími, ve kterých plynou poplatníkovi z poskytnuté služby nějaké výnosy nebo jiný užitek (dále jen „výklad B“).

Jsme toho názoru, že výše uvedená ustanovení zakládají princip časové a věcné souvislosti na souvislosti s obdobím a nikoliv na souvislosti s výnosy. Z toho důvodu nemá podle našeho názoru výklad B oporu ve stávajících předpisech. Navíc při důsledné aplikaci výkladu B by poplatníci byli nuceni časově rozlišovat např. veškeré náklady na opravy hmotného majetku (služba je poskytnuta v jednom roce, ale užitek z této služby plyne několik dalších let), což jistě nebylo záměrem.

Povinnost časově rozlišovat tedy obecně podle našeho názoru dopadá na situace, kdy daná služba je skutečně poskytována v několika obdobích, např. nájemné, služby v reklamě, apod. Naproti tomu služby, které jsou poskytnuty jednorázově, mají být z účetního i daňového pohledu nákladem běžného roku, a to i přesto, že tato služba může mít nějakou souvislost s výnosy poplatníka v budoucích obdobích, např. opravy majetku nebo provize za zprostředkování.

4. Závěr

Na základě výše uvedeného zastáváme názor, že provize vyplacená za zprostředkování uzavření pojistné nebo leasingové smlouvy je obecně nákladem, který věcně souvisí s uzavřením smlouvy a časově se zdaňovacím obdobím, v němž došlo ke zprostředkování uzavření smlouvy. Jako podpůrný argument rovněž uvádíme, že se v daném případě jedná, dle našeho názoru, o ekvivalent mzdy zaměstnance, která by byla za obdobné situace tomuto zaměstnanci vyplacena, pokud by jí bylo uzavření smlouvy zprostředkováno. Na základě těchto skutečností by tedy zprostředkovatelská provize neměla být předmětem časového rozlišení po dobu, po kterou bude smlouva trvat.

Doporučujeme přijmout sjednocující závěr k výše uvedenému problému a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijatý závěr publikovat.

Stanovisko MF

Souhlas s návrhem předkladatele.

7. Vypořádání poskytované hlavním akcionářem ostatním akcionářům při přeměně akciové společnosti převodem jmění na hlavního akcionáře

Předkládá: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, číslo osvědčení 3

1. Úvod

Jedním ze způsobů přeměny akciové společnosti (dále jen „společnost“) upraveným zejména v §§ 69b a 220p zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku (dále jen „ObchZ“), je převod jmění na akcionáře.

Valná hromada může v souladu s § 220p odst. 1 ObchZ rozhodnout, že se společnost zrušuje bez likvidace a že jmění zaniklé společnosti převezme jeden

akcionář, jestliže je tento akcionář majitelem akcií, jejichž jmenovitá hodnota přesahuje 90 % základního kapitálu (dále jen „hlavní akcionář“). **Hlavní akcionář je potom povinen podle § 220p odst. 2 ObchZ poskytnout ostatním akcionářům přiměřené vypořádání v penězích (dále jen „vypořádání“).** Výše vypořádání musí být doložena posudkem znalce.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), speciálně neupravuje způsoby zdaňování vypořádání v jednotlivých situacích, ke kterým v praxi může docházet. Proto je nutné v těchto případech uplatňovat obecná ustanovení ZDP. Cílem tohoto příspěvku je sjednotit různé výklady, se kterými se lze k této problematice setkat.

2. Návrh řešení

Vypořádání poskytované hlavním akcionářem nelze považovat za vypořadací podíl, který by poskytovala sama společnost v níž účast ostatních akcionářů zaniká, ale lze jej z ekonomického hlediska přirovnat spíše k ceně za „odkup“ akcií hlavním akcionářem, kterému se svým charakterem nejvíce blíží. Rozhodující skutečnost je, že příjem je vyplácen třetí osobou (hlavním akcionářem) a nikoliv společností v níž zaniká účast ostatních akcionářů. Tento názor je ostatně v souladu s odlišnými režimy zdaňování těchto příjmů, jak jsou výslovně upraveny pro fyzické osoby, což je popsáno níže.

Z toho pak vyplývají následující postupy zdanění:

2.1. Vypořádání poskytované fyzickým osobám

2.1.1. Obecně

Pokud akcie **nebyly u fyzické osoby zahrnuty v obchodním majetku**, je příjem z vypořádání u fyzických osob součástí dílčího základu daně jako tzv. ostatní příjem podle § 10 odst. 1 písm. j) ZDP. V souladu s § 10 odst. 4 ZDP lze tento příjem snížit o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení, kterými jsou ve smyslu § 10 odst. 6 ZDP nabývací cena podílu nebo pořizovací cena cenných papírů. Tento příjem zdaňuje sám poplatník ve svém daňovém přiznání, jelikož ani podle § 10 odst. 8 ZDP ani podle § 36 ZDP není takový příjem samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně (na rozdíl od např. vypořadacího podílu, který je v obou zmiňovaných ustanoveních jmenovitě uveden). Pokud mezi nabytím akcií a zápisem převodu jmění na akcionáře do obchodního rejstříku uplynulo více než 6 měsíců, domnívám se, že obecně přichází v úvahu osvobození příjmu z vypořádání od daně při splnění podmínek podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP respektive § 4 odst. 1 písm. zl) ZDP.

Pokud akcie **byly u fyzické osoby zahrnuty v obchodním majetku**, je vypořádání obecně součástí dílčího základu daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 ZDP. V případě, že menšinový akcionář akcie oceňoval reálnou hodnotou podle účetních předpisů, může jako výdaj uplatnit v souladu s § 24 odst. 2 písm. r) ZDP hodnotu těchto akcií zachycenou v účetnictví ke dni zápisu převodu jmění na akcionáře do obchodního rejstříku. Jestliže akcie nebyly reálnou hodnotou oceňovány, lze jako výdaj uplatnit podle § 24 odst. 2 písm. w) ZDP

nabývací cenu akcií, avšak pouze do výše příjmu z vypořádání. Také v tomto případě příjem z vypořádání zdaňuje sám poplatník ve svém daňovém přiznání.

2.1.2. Daňoví nerezidenti

Pokud bude příjem z vypořádání plynout **fyzické osobě – daňovému nerezidentovi**, v souladu s § 2 odst. 3 ZDP a § 22 odst. 1 písm. g) bodem 7 ZDP **bude podléhat dani v České republice, jestliže to není příslušnou smlouvou o zamezení dvojímu zdanění (zpravidla v čl. 13) vyloučeno**. V případě, že takový příjem bude vyplácen osobě, která není daňovým rezidentem členského státu Evropské unie nebo některého z dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor, bude hlavní akcionář povinen srazit z něj ke dni zaúčtování závazku zajištění daně ve výši 1 % tohoto příjmu podle § 38e odst. 1 písm. a) ZDP.

2.2. Vypořádání poskytované právnickým osobám

2.2.1. Obecně

Příjem z vypořádání je u právnických osob součástí obecného základu daně ve smyslu § 23 ZDP. Pokud menšinový akcionář akcie oceňoval reálnou hodnotou podle účetních předpisů, může jako výdaj uplatnit v souladu s § 24 odst. 2 písm. r) ZDP hodnotu těchto akcií zachycenou v účetnictví ke dni zápisu převodu jmění do obchodního rejstříku. Jestliže menšinový akcionář akcie reálnou hodnotou neoceňoval, může jako výdaj uplatnit podle § 24 odst. 2 písm. w) ZDP nabývací cenu akcií, pouze však do výše příjmu z vypořádání. Rovněž v tomto případě zdaňuje příjem z vypořádání sám poplatník ve svém daňovém přiznání.

2.2.2. Daňoví nerezidenti

Příjem právnických osob – daňových nerezidentů z vypořádání bude v souladu s § 17 odst. 4 ZDP a § 22 odst. 1 písm. g) bodem 7 ZDP podléhat dani v České republice, pokud to příslušná smlouva o zamezení dvojímu zdanění umožňuje, a v případě, že takový příjem z vypořádání bude vyplácen osobě, která není daňovým rezidentem členského státu Evropské unie nebo některého z dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor, bude hlavní akcionář povinen srazit z něj ke dni zaúčtování závazku zajištění daně ve výši 1 % tohoto příjmu podle § 38e odst. 2 písm. a) ZDP.

Shrnutí

Způsob zdaňování příjmu plynoucího menšinovému akcionáři z vypořádání při převodu jmění společnosti na hlavního akcionáře není speciálně upraven a uplatní se proto podobný postup jako při prodeji akcií.

Za zdanění příjmu z vypořádání včetně uplatnění souvisejících výdajů tak odpovídá poplatník, kterému je vypořádání poskytnuto. U poplatníků – fyzických osob může být tento příjem při splnění stanovených podmínek od daně osvobozen.

V případě vypořádání poskytovaného daňovým nerezidentům je hlavní akcionář povinen srazit z něj zajištění daně jako z příjmu z prodeje akcií, pokud příslušná

smlouva o zamezení dvojímu zdanění umožňuje takový příjem v České republice zdanit a povinnost zajišťovat daň se vůči příjemci vypořádání podle příslušných ustanovení ZDP vztahuje.

3. Závěr

Závěry z projednání příspěvku navrhuji vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Nesouhlas se závěry předkladatele. Vzhledem k tomu, že v případě převodu jmění na hlavního akcionáře nedochází k prodeji akcií, nelze uplatnit příslušná ustanovení ZDP týkající se příjmů z prodeje akcií. Problematika příjmů plynoucích menšinovým akcionářům z vypořádání podle zvláštního právního předpisu je řešena v rámci ustanovení § 10 odst. 1 písm. j) ZDP a § 10 odst. 6 ZDP. V případě menšinových akcionářů – nerezidentů se uplatní postup podle § 36 odst. 1 písm. b) bod 1. ZDP v návaznosti na § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. ZDP.

8. Problematika zdanění příjmů plynoucích ze struktury Harvardského průmyslového holdingu

Předkládá: Ing. Pavel Beran, daňový poradce, číslo osvědčení 2855

V průběhu roku 2003 využila řada osob možnosti nechat si vyplatit podíly z trustu založeného dceřinou společností Harvardského průmyslového holdingu, a.s. (dále jen "HPH"). Ohledně správného způsobu zdanění těchto výplat se vyskytují rozporná stanoviska.

Dle informací vyplývajících zejména ze zakládacích listin trustu vyplývá, že 4.12.2002 došlo ze strany dceřinné společnosti HPH – HPH CAYMAN LIMITED – k převodu jejího majetku na trust založený dle kyperského práva. Ze zakládací listiny přitom zároveň vyplývá, že oprávněnými osobami k výplatě se stali akcionáři HPH dle stavu registrovaném ve Středisku cenných papírů k 4.12.2002. Tito akcionáři stále zůstávají držiteli akcií HPH.

Tato skutečnost je podstatná vzhledem k možnosti klasifikovat příjem oprávněných osob jako ostatní příjem dle § 10 zákona o daních z příjmů. Trust je instituce známá převážně z anglosaského právního prostředí a v našem právním řádu bychom těžko našli něco obdobného. Z toho důvodu také nikde v daňových zákonech nenalezneme ustanovení přímo upravující zdaňování prostředků přijatých od zahraničních trustů. Podle § 10 zákona o daních z příjmů se zdaňují příjmy, při kterých **dochází ke zvýšení majetku** daňového subjektu, pokud se nejedná o příjmy již dříve uvedené v §§ 6 až 9 zákona. V § 10 odst. 1 písm. a) až i) zákona o daních z příjmů (ve znění do 31.12.2003) jsou pak z díkce tohoto ustanovení výčtem uvedeny příklady, které se vždy považují za příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku. U příjmů takto neuvedených je nutno zkoumat, zda skutečně ke zvýšení majetku dochází. V případě příjmů inkasovaných od trustu se nejedná o příjem, který by byl výslovně uveden v § 10 odst. 1 písm. a) až i) zákona o daních z příjmů. Pokud se jedná o splnění podmínky zvýšení majetku poplatníka, pak ke zvýšení fakticky

nedochází, neboť se jedná o pouhé zpeněžení části majetku, který daňový subjekt vlastnil k 4.12.2002.

Podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů se za příjmy z kapitálového majetku považují podíly na zisku (dividendy) z majetkového podílu na akciové společnosti, na společnosti s ručením omezeným a komanditní společnosti, podíly na zisku z členství v družstvu a dále úroky a **jiné výnosy z držby cenných papírů**. Jak již bylo výše uvedeno, HPH je vlastníkem zahraniční dceřiné společnosti, která zřídila trust. Tato společnost tedy pozbyla svůj majetek ve prospěch trustu. Zároveň však stanovila podmínky pro nakládání s majetkem trustu, kdy tento trust musí spravovat majetek a případně jej rozdělit pouze ve prospěch akcionářů HPH. Společnost ovládaná HPH tedy zajistí, aby akcionáři její mateřské společnosti dostali peněžní prostředky, které patřily této ovládané společnosti, a to v poměru podle struktury akcionářů HPH ze dne 4.12.2002. Byť tedy nárok na výplatu z trustu není přímo inkorporován v cenném papíru (akcii HPH) a podíly v trustu nejsou rozděleny na cenné papíry, je tento nárok odvozen od držby akcií HPH k rozhodnému datu. Proto je možno o inkasovaném příjmu uvažovat jako o příjmu z kapitálového majetku podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Příjmem z kapitálového majetku podle tohoto ustanovení jsou totiž nejenom dividendy, podíly na zisku a úroky, ale i jakýkoliv jiný příjem, peněžitý i nepeněžitý, který může být s účastí ve společnosti nebo držbou cenného papíru spojen.

Závěr

Příjmy plynoucí akcionářům Harvardského průmyslového holdingu od kyperského trustu jsou příjmy uvedenými v § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, neboť v opačném případě by se jednalo o příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob.

Stanovisko MF

Nesouhlas se závěry předkladatele. Podle názoru Ministerstva financí se jedná o zdanitelný příjem – ostatní příjem podle ustanovení § 10 ZDP. Akcionáři Harvardského průmyslového holdingu nemají podíl na Trustu. Obchodní zákoník v souvislosti s držbou akcií spojuje práva akcionáře jako společníka podílet se podle tohoto zákona a stanov společnosti na jejím řízení, jejím zisku a na likvidačním zůstatku při zániku společnosti.

Pozn.: zástupci KDP vyjádřili v průběhu jednání nesouhlas s tímto stanoviskem MF a sdělili, že KDP trvá na závěru předkladatele.

DPH

1. Nemovitosti v EuDPH

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

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklady některých ustanovení zákona o DPH účinném od 1.5.2004 (dále jen „EuDPH“). Výchozím textem tohoto příspěvku je sněmovní tisk Parlamentu ČR č. 496, schválený v době přípravy příspěvku Senátem (senátní tisk 304).

Předkladatel je toho názoru, že zákon v některých případech obsahuje těžko zhojitelné vady. V těchto případech je předkládám návrh nikoli na sjednocující názor, ale návrh na uznání postupu, který by byl akceptován ze strany státní správy.

I. Obecné, zejména soukromoprávní pojmy

Dále uvedené pojmy se uplatní v EuDPH, pokud EuDPH nestanoví jinak:

1. **Stavba (převoditelná)** = stavba jako věc ve smyslu § 119 občanského zákoníku (dále jen „OZ“). Viz např. Nejvyšší soud 33 Cdo 111/98 : *Stavbou v občanskoprávním smyslu se rozumí výsledek stavební činnosti, tak jak ji chápe stavební zákon a jeho prováděcí předpisy, pokud výsledkem této činnosti je věc v právním smyslu, tedy způsobilý předmět občanskoprávních vztahů včetně práva vlastnického (nikoliv tedy součást jiné věci). Stavba jako věc v právním smyslu je přitom věcí nemovitou nebo věcí.*
2. **Nemovitost** = pozemky vždy a dále stavby, pokud jsou spojeny se zemí pevným základem. Ke stavbám spojeným se zemí pevným základem viz např. Hába J. a kol.: Slovník definic. Ogeris s.r.o., Brno, 2004. II. Díl, heslo 16. Stavba
3. **Pozemek** = část zemského povrchu oddělená od sousedních částí hranicí územní správní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, hranicí držby, hranicí druhů pozemků, popř. rozhraním způsobu využití pozemků, (§ 27 písm. a) zákona č. 344/1992 Sb., katastrální zákon)).
4. **Parcela** = pozemek, který je geometricky a polohově určen, zobrazen v katastrální mapě a označen parcelním číslem (§ 27 písm. b) katastrálního zákona).
5. **Byt (převoditelný)** = místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k bydlení (viz § 2 písm. b) zákona č. 72/1994 Sb., zákon o vlastnictví bytů, dále jen „ZoVB“); při tom musí jít o jednotku ve smyslu ZoVB. Taková jednotka není věcí ve smyslu § 118 odst. 1 OZ a tedy ani stavbou jako věcí, tím méně pak nemovitostí ve smyslu § 119 OZ. Je pouze právní fikcí věci a právní vztahy k jednotkám (a jen a jen právní vztahy k jednotkám) se řídí ustanoveními občanského zákoníku a dalších právních předpisů, které se týkají nemovitostí (viz § 3 odst. Odst. 2 ZoVB). V podrobnostech viz např. Fiala V.a kol: Zákon o vlastnictví bytů, 2. vydání, C.H.Beck, Praha, 2002, str. 36.
6. **Nebytový prostor (převoditelný)** = místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k jiným účelům než k bydlení... (viz § 2 písm. c) ZoVB; dále obdobně jako u bytu.
7. **Součást věci (stavby, nemovitosti)** = součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila (§

120 OZ). Zvláštní úpravu součástí společných částí domu má ZoVB (§ 2 odst. G) ZOVB).

8. **Příslušenství věci (stavby, nemovitosti)** = příslušenstvím věci jsou věci, které náleží vlastníku věci hlavní a jsou jí určeny k tomu, aby byly s hlavní věcí trvale užívány (§ 121 odst. 1 OZ). Zvláštní úpravu příslušenství má OZ u bytů (§ 121) a ZoVB (§ 2 písm. c), g) a i)).
9. **Nájem** = Nájemní smlouvou pronajímatel přenechává za úplatu nájemci věc, aby ji dočasně (ve sjednané době) užíval nebo z ní bral i užitky (§ 663 a násl. OZ).

II. Vybrané pojmy a ustanovení dokumentů EU

1. Šestá směrnice

Šestou směrnicí se rozumí „ŠESTÁ SMĚRNICE RADY ze dne 17. května 1977 o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně - 77/388/EHS –dále jen „6D“

Šestá směrnice používá v oblasti nemovitostí některé obecnější pojmy, než právo ČR:

Budova = jakákoliv konstrukce pevně spojená se zemí; z pohledu českého práva (podle názoru předkladatele) jakákoli stavba spojená se zemí pevným základem jako nemovitost ve smyslu § 119 OZ

Stavební pozemek = jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy

Příloha H 6D – Seznam dodávek zboží a služeb, které mohou být předmětem snížené sazby; pod bodem je 9 uvedeno:

9. Dodávka, výstavba, renovace a přestavba ubytování, které je součástí sociální politiky

2. Přístupová smlouva

Přístupovou smlouvou se rozumí Smlouva o přistoupení České republiky, Estonska, Kypru, Lotyšska, Litvy, Maďarska, Malty, Polska, Slovinska a Slovenska k Evropské unii... z 3. dubna 2003.

Podle Přílohy V: Seznam uvedený v článku 24 aktu o přistoupení: Česká republika, bod 5 –Daně, může Česká republika odchýlně od čl. 12 odst. 3 písm. a) směrnice 77/388/EHS do 31. prosince 2007 zachovat sníženou sazbu daně z přidané hodnoty, která není nižší než 5 %, na

a) dodávky tepelné energie pro vytápění a přípravu teplé vody, s výjimkou surovin určených pro výrobu tepelné energie, domácnostem a malým podnikatelům, kteří nejsou plátcí DPH, a na

b) dodávky stavebních prací týkajících se staveb určených pro bydlení, které nejsou poskytnuty v rámci sociální politiky, s výjimkou stavebních materiálů.

III. K EuDPH

1. Postavení bytů a nebytových prostor (jednotek)

a) Postavení jednotek

Podle § 2 odst. 1 písm. a) je předmětem daně „*dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě (dále jen „převod nemovitosti“)*“. Podle § 4 odst. 2 EuDPH „*zbožím jsou věci movité, elektrická energie, teplo, chlad, plyn a voda. Za zboží se považuje nemovitost, která se nezapisuje do katastru nemovitostí.*“

Z EuDPH lze dovodit záměr zákonodárce, že převod jednotek má být předmětem daně a zdanitelným plněním; viz např. § 6 odst. 2, § 51 odst. 1 písm. e), § 56 a další. Sporné však je, zda jednotky jsou pro účely EuDPH nemovitostí a nebo zbožím. EuDPH to neuvádí.

Soukromoprávně jednotky nejsou věci v právním smyslu (viz vztah § 118 odst. 1 a § 118 odst. 2 OZ), jsou jenom právní fikcí věci. Nejsou-li věci v právním smyslu, nemohou být ani nemovitostí. Právě proto existuje v § 3 odst. 2 ZoVB zvláštní úprava, podle které „*Právní vztahy k jednotkám se řídí, pokud tento zákon nestanoví jinak, ustanoveními občanského zákoníku a dalších právních předpisů, které se týkají nemovitostí.*“ Tato zvláštní úprava se týká výhradně **právních vztahů k jednotkám** (např. vlastnické právo, převody a přechody, vklady do katastru, věcná břemena, právo zástavní a podzástavní...). Nelze tedy tvrdit, že z této zvláštní úpravy § 3 odst. 2 ZoVB jsou jednotky nemovitostmi obecně, např. v EuDPH.

Rovněž nelze spolehlivě tvrdit, že jednotky jsou v EuDPH zbožím; nejsou obsahem význakové části definice zboží z § 4 odst. 2 EuDPH. Nejsou věcí movitou (nejsou vůbec věcí), nejsou nepochybně ani elektrickou energií a dalšími kategoriemi z vymezení zboží.

Při absenci určení toho, zda jednotka je v EuDPH nemovitostí či zbožím, by plátce daně zejména při posuzování uskutečnění zdanitelného plnění mohl mít na výběr (viz např. ÚS 485/98, případně ÚS 487/2000; podle této judikatury je nejednoznačnou právní úpravou nutné vykládat v neprospěch státu a v různých variantách má možnost výběru).

Předkladatel považuje tento problém za méně významný. Lze reálně předpokládat, že naprostá většina plátců daně bude intuitivně považovat jednotku za nemovitost a takto s ní bude i nakládat. Pokud by však plátce nakládal s jednotkou jako se zbožím, měl by být takový postup správcem daně akceptován.

Návrh na uznání postupu:

Pro účely EuDPH lze jednotku považovat za stavbu a nemovitost, která se zapisuje do katastru nemovitostí. Pokud by plátce daně nakládal při převodu s jednotkou jako se zbožím, nebude tento postup správcem daně napadán.

Návrh na opatření:

Do další novely EuDPH včlenit výslovné ustanovení, podle kterého se pro účely tohoto zákona byty a nebytové prostory ve smyslu zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, považují za stavbu a nemovitost, která se zapisuje do katastru nemovitostí.

Stanovisko MF:

Souhlas s uvedeným názorem.

b) Samostatnost jednotek

Pod pojmem byt či nebytový prostor se pro účely celého zákona rozumí jednotka spolu se spoluvlastnickým podílem na společných částech domu. U bytů je to výslovně stanoveno v § 48 odst. 3 EuDPH, u nebytových prostor to lze dovodit ze zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů (dále jen ZoVB). Každá jednotka spolu s podílem na společných částech domu má svůj samostatný právní režim i na EuDPH.

Je tedy možné, že developer prodává jednotky nejprve s daní a další jednotky ve stejném domě bez daně po uplynutí tříleté lhůty podle § 56 odst. 1.

Obdobně převod každého spoluvlastnického podílu na pozemku má svůj samostatný právní režim na EuDPH, obvykle odlišný od režimu jednotky (sazba daně, osvobození).

Návrh na sjednocující názor:

Převod každé jednotky spolu se spoluvlastnickým podílem na společných částech domu má samostatný právní režim na EuDPH, a to včetně osvobození od daně. Samostatný právní režim má rovněž převod spoluvlastnického podílu na pozemku.

Stanovisko MF:

Souhlas s uvedeným názorem.

c) Součást společných částí domu

ZoVB má zvláštní úpravu součástí společných částí domu, odlišnou od § 120 OZ. Tuto úpravu EuDPH kopíruje, neboť nemá vlastní odlišnou úpravu.

Podle § 2 písm. g) se za společné části domu považují mj. příslušenství domu; např. drobné stavby typu příchozí chodníčky (jsou-li věci), klepadla, altánky, studny, oplocení, přípojky vodovodní, odpadní a další, jsou-li ve vlastnictví majitele domu. Prohlášením vlastníka podle § 4 ZoVB se tyto stavby stávají právně součástí společných částí domu a každý spoluvlastnický podíl na společných částech domu sleduje právní režim té které jednotky.

Obdobně v případě společných zařízení domu (opět § 2 písm. g) ZoVB)) – například vybavení společné prádelny).

Součástí společných částí domu však nemohou být předměty, které uvedená kritéria obvykle nespĺňují; například garáže jako jednotky nebo páteřní liniové stavby.

Uvedená úprava součástí domu jako součástí společných částí domu má dopady i do převodu či výstavby bytových domů, rodinných domů a bytů (viz dále).

Návrh na sjednocující názor:

EuDPH kopíruje zvláštní úpravu součástí společných částí domu podle § 2 písm. g) ZoVB. Drobné stavby související s domem, stejně tak jako společná zařízení domu, nemají na EuDPH samostatný právní režim, ale jsou součástí právního režimu té

keré jednotky (při převodu nebytové jednotky 19 %, při převodu bytu 5 %, případně v obou případech osvobození od daně podle § 56 EuDPH).

Stanovisko MF:

Souhlas s uvedeným názorem.

d) Příslušenství bytu

Příslušenství bytu nevymezuje zákon o vlastnictví bytů, ale § 121 odst. 2 občanského zákoníku. Příslušenstvím bytu jsou vedlejší místnosti a dále prostory určené k tomu, aby byly s bytem užívány, včetně prostor odloučených od bytu. Za vedlejší prostory, které leží mimo byt, lze považovat např. komoru, sklep, prádelnu, dřevník, kolnu.

Příslušenství bytu podle OZ sleduje právní režim bytu, s čímž koresponduje právní úprava ze zákona o vlastnictví bytů, podle které příslušenství bytu výslovně nemůže být nebytovým prostorem (jednotkou).

Návrh na sjednující názor:

K převodu bytu se vztahuje snížená sazba daně 5 %, případně osvobození od daně podle § 56 EuDPH, a příslušenství bytu je součástí tohoto režimu, i když je prostorově umístěné mimo byt.

Stanovisko MF:

Souhlas s uvedeným názorem.

2. Darování nemovitosti

Podle § 2 odst. 1 písm. a) je předmětem daněpřevod nemovitosti **za úplatu**. Tato plnění (tj. za úplatu) jsou pak zdanitelným plněním, pokud nejsou od daně osvobozena (§ 2 odst. 3).

Zdanitelná plnění, která by nebyla za úplatu, by z této dikce nebyla předmětem daně, pokud výslovně není uvedeno jinak.

Jinak v EuDPH uvedeno není. EuDPH nemá výslovné ustanovení, obdobně jako 6D, podle kterého bezplatné použití zboží se považuje za dodání za protiplnění (Hlava V., Článek 5., bod 6 6D). Ustanovení § 13 odst. 3 a 4 EuDPH pouze upřesňuje v rozsahu předmětu daně, co se považuje za dodání zboží nebo převod nemovitosti, a to vždy pouze v rozsahu předmětu daně. Zvláštní úprava bezúplatného plnění se vztahuje pouze na vymezené případy, nikoli obecně; při tom obvykle nejde o faktické bezúplatné poskytnutí, ale o vrácení např. vnesených věcí do sdružení bez právní subjektivity (např. § 13 odst. 3 písm. d) EuDPH)).

Za úpravu bezúplatného převodu nelze použít ani ustanovení § 13 odst. 5 EuDPH; **použití** majetku bez úplaty není darováním. Darováním přechází vlastnické právo v rozsahu celé vlastnické triády (§ 123 OZ), zatímco použití (užívání) je pouze naplněním jednoho z práv vlastníka z vlastnické triády, při kterém nedochází k převodu vlastnictví (§ 123 OZ). Mimo jiné i z tohoto důvodu jsou pojmy „použití“ a „darování“ samostatnými právními kategoriemi, které nelze slučovat a zaměňovat.

Z uvedeného lze dovodit, že darování nemovitosti jako bezúplatný převod nemovitosti není předmětem daně ani zdanitelným plněním.

Lze shrnout, že předmětem daně je z § 2 odst. 1 písm. a) převod nemovitosti za úplatu, přičemž EuDPH nemá obdobné ustanovení jako 6D, podle kterého by se bezúplatný převod považoval za převod úplatný. Při tom z 6D není plátce daně vázán. Darování nemovitosti tedy není v EuDPH předmětem daně a DPH se k němu nevztahuje.

Předkladatel jen připomíná, že k darování nemovitosti se vztahuje daň darovací ve výši až 40 %, případně daň z příjmů kolem 30 %, takže k dostatečnému zdanění jinou daní dojde.

Návrh na sjednocující názor:

Darování nemovitosti není v EuDPH předmětem daně a není ani zdanitelným plněním.

Stanovisko MF:

S uvedeným názorem nelze souhlasit, podle právního názoru MF se jedná o zdanitelné plnění podle § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 ZDPH.

3. Věcná břemena

Podle § 14 odst. 1 se poskytnutím služby pro účely tohoto zákona rozumí všechny **činnosti**, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Poskytnutím služby se rozumí také vznik a zánik věcného břemene. Nepochybně jde o případy, kdy věcné břemeno vznikne způsoby podle § 151o OZ, nebo zanikne dohodou stran.

Sporné však mohou být případy, kdy věcné břemeno zanikne:

- uplynutím lhůty, na kterou bylo sjednáno;
- smrtí nebo zánikem oprávněné osoby.

Předkladatel má za to, že v těchto případech nejde o činnosti ve smyslu § 14 odst. 1, případně o ekonomické činnosti ve smyslu § 5 odst. 1 a 2 EuDPH a proto takový zánik věcného břemene (zánik práva odpovídajícího věcnému břemeni) není předmětem daně a zdanitelným plněním.

Dalším sporným případem může být omezení věcného břemene podle § 151p OZ. EuDPH s omezením věcného břemene výslovně nepočítá. Podle názoru předkladatele rovněž nejde o poskytnutí služby ve smyslu § 14 EuDPH.

Soukromoprávně jde o situaci, kdy věcné právo oprávněné osoby se omezí a vlastnické právo osoby povinné se v rámci své elasticity „roztáhne“ tam, kde dříve bylo právo oprávněné osoby. Tento proces nespadá do významové části definice poskytnutí služby.

Tomuto názoru svědčí i to, že zákonodárce sice uvedl v EuDPH zvláštní úpravu poskytnutí služby v případě věcných břemen (§ 14 odst. 1 písm. c)), ale omezení věcného břemene (omezení práva odpovídajícího věcnému břemeni) tam nezahrnul.

Návrh na sjednocující názor:

V případě věcných břemen je předmětem daně a poskytnutím služby vznik věcného břemene způsoby podle § 151o OZ a zánik věcného břemene dohodou stran.

Předmětem daně a zdanitelným plněním není zánik věcného břemene uplynutím sjednané lhůty pro věcné břemeno, smrt nebo zánik oprávněné osoby, ani omezení věcného břemene podle § 151o OZ.

Stanovisko MF:

Souhlas s uvedeným názorem.

4. Uskutečnění zdanitelného plnění (§ 21)

Právní úprava § 21 odst. 2 se vztahuje i na ty nemovitosti ve smyslu soukromoprávním, které nejsou evidované katastrem nemovitostí a pro účely EuDPH jsou zbožím. V modelové situaci půjde například o prodej podzemní garáže, nikoli v dražbě. Pak může být sporné, kdy dochází k uskutečnění zdanitelného plnění.

Uvedenou nemovitost lze převést pouze kupní smlouvou podle OZ (nikoli kupní smlouvou podle obchodního zákoníku, dále jen „ObZ“). Při převodu podle OZ k „dodání zboží“, tj. nemovitosti, nedochází.

Podle názoru předkladatele lze použít pouze ustanovení § 21 odst. 2 písm. b), tedy uskutečnění zdanitelného plnění okamžikem převzetí nemovitosti – zboží. Občanské právo však písemné převzetí neukládá. Vlastnické právo přechází účinností kupní smlouvy a v praxi smluvní strany další dokumenty deklarující převzetí nutně nevyhotovují.

Návrh na sjednující názor:

Při převodu stavby, která je soukromoprávně nemovitostí a pro účely EuDPH zbožím, se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem převzetí podle předávacího nebo jiného důkazního prostředku, který prokazuje převzetí stavby. Při absenci důkazního prostředku o převzetí stavby se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem, kdy kupující začal stavbu fakticky užívat jako vlastník. Má se za to, že pokud kupující nemovitost užívá, tak ji již převzal.

Obecně platí i ustanovení § 21 odst. 1 EuDPH – přiznání daně na výstupu přijetím platby.

Stanovisko MF:

Souhlas s uvedeným názorem.

Návrh na opatření:

Doplnit do další novely EuDPH, že při převodu stavby, která je soukromoprávně nemovitostí a pro účely EuDPH zbožím, se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem účinnosti kupní smlouvy.

Stanovisko MF

Bude řešeno novelou zákona o DPH jiným způsobem.

5. Sazby daně u staveb pro bydlení (§ 48 EuDPH)

V principu platí základní sazba daně, pokud zákon v příloze či vlastním textu nestanoví jinak. Jinak je stanoveno mj. v případě staveb pro bydlení, § 48 EuDPH

a) K § 48 odst. 1

U převodu bytového domu, rodinného domu a bytu se uplatní snížená sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak v § 56.

Převodem se rozumí převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě (viz § 2 odst. 1 písm. a)). Převáděný byt je vždy jednotkou ve smyslu ZoVB (jiný byt nelze převést).

Vždy jde tedy o případ odvozeného nabytí, kdy vlastnické právo nabyvatele se odvíjí od vlastnického práva předchozího vlastníka. Nejde o originární nabytí nové stavby; to je uvedené v § 48 odst. 2 EuDPH.

Výkladovým problémem by mohlo být příslušenství staveb pro bydlení, běžně užívané ve smlouvách o převodu staveb. A to zejména v případě bytových domů a rodinných domů; v případě bytů platí výslovná zákonná úprava součástí společných částí domu z § 2 písm. g) ZoVB (viz výše).

EuDPH, stejně tak jako ostatní daňové předpisy, pojem příslušenství nevymezují. Proto se uplatní obecné vymezení příslušenství věci z § 121 odst. 1 OZ. Příslušenstvím věci (zde stavby) jsou věci, které náleží vlastníku věci hlavní a jsou jím určeny k tomu, aby byly s hlavní věcí trvale užívány. Příslušenství věci (zde stavby) pak sleduje právní režim věci hlavní, a to i v případě EuDPH. A to v případě sazby daně, tak i v případě osvobození podle § 56 EuDPH.

Právní názor, že příslušenství ve smyslu § 121 odst. 1 OZ sleduje právní režim věci hlavní i ve veřejném právu, pokud není stanoveno jinak, vyplývá z právní teorie, judikatury o odborných pracích.

Předkladatel odkazuje z dokumentů k veřejnému právu například na 15 Ca 609/2000 k dani z příjmů právnických osob: „*Příslušenství věci tak vždy tvoří spolu s hlavní věcí jeden hmotný majetek*“, na IV. ÚS 40/03 K dani z nemovitostí: „*...asfaltová komunikace není součástí pozemku, ale je součástí či příslušenstvím budovy*“, nebo na publikaci: Janoušek L. a kol.: daňové a nedaňové náklady a výdaje. ASPI Publishing, Praha, 2002, str. 46 (příslušenství vrtačky je součástí právního režimu vrtačky, není samostatné).

Příslušenstvím stavby pro bydlení mohou být například drobné stavby plnící doplňkovou funkci ke stavbě hlavní (§ 139b zákona č. 50/1976 Sb., stavební zákon), například:

- stavby s jedním nadzemním podlažím, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 16 m² a výška 4,5 m (zahradní altány, kůlny, skladové prostory pro dům – nikoli však garáže)
- podzemní stavby, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 16 m² a hloubka 3 m
- oplocení
- jímky, jámy pro měřicí zařízení, čističky odpadních vod sloužící domu
- připojení drobných staveb na rozvodné sítě a kanalizaci stavby hlavní (liniové stavby sloužící domu)
- studny, septiky
- pochozí chodníčky, které nejsou součástí pozemku

Jde vesměs o ty drobné stavby, které slouží výhradně stavbě hlavní, nebo jsou s ní uživatelsky spjaté, pokud jsou převáděny jako příslušenství domu.

Pokud nejsou převáděny jako příslušenství domu, pak mají soukromoprávně o daňově vlastní právní režim a obvykle se k nim bude vztahovat základní sazba daně.

Tento systém, kdy příslušenství sdílí při převodu vlastnictví režim věci hlavní na DPH, v mnoha případech již běžně mlčky funguje – například lékárníčka či výstražný trojúhelník při prodeji osobního automobilu bez nároku na odpočet DPH.

Je na poplatníkovi, aby prokázal existenci příslušenství bytového domu a rodinného domu, které sdílí režim těchto staveb pro bydlení. V případě pouhé simulace příslušenství může správce daně použít ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP.

Návrh na sjednocující názor:

Při prodeji stavby příslušenství sleduje právní režim věci hlavní; to se týká i sazby daně a případného osvobození od daně. Je na poplatníkovi, aby prokázal, že jde skutečně o příslušenství.

Stanovisko MF:

Souhlas s uvedeným názorem.

b) K § 48 odst. 2 EuDPH

U dodání bytového domu, rodinného domu a bytu jako součástí těchto domů, a to i nedokončených, včetně stavebních a montážních prací spojených s jejich výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami včetně konstrukcí, materiálů, strojů a zařízení, které se do nich jako jejich součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují, se uplatní snížená sazba daně.

K tomuto ustanovení se mohou vázat tyto výkladové problémy:

(i) K pojmu **dodání**: jde o

- vznik bytového domu, rodinného domu nebo bytu výstavbou, obvykle na základě smlouvy o dílo. Jde o originální nabytí; objednatel je prvním vlastníkem nové věci (u jednotky simulované věci). Nejde o případy, kdy stavební firma provede na zakázku stavbu ve svém vlastnictví a převádí ji na objednatele (zde by byl režim vlastní výstavby u stavební firmy a převod stavby podle § 48 odst. 1). Rovněž nejde o pojem dodání ve smyslu „dodání zboží“ podle § 2 odst. 1 písm. a) EuDPH.
- rekonstrukci, modernizaci a opravy bytového domu, rodinného domu a bytu, obvykle na základě smlouvy o dílo; nevzniká nová věc, jde o stavební zásahy na majetku

(ii) K dikci „...**včetně stavebních a montážních prací spojených s jejich výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami...**“. Jde o takové práce, ke kterým se v zákoně o daních z příjmů (dále jen ZDP) vážou tyto právní kategorie:

- technické zhodnocení ve smyslu § 33 ZDP
- výdaje podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP
- opravy a údržbu ve smyslu účetních předpisů

Tedy kompletní škála technických zásahů na majetku. To dovozuje předkladatel z celkem širokého vymezení v komentovaném ustanovení. Tímto výkladem odstraňujeme případné disproporce v pojmech mezi EuDPH a ZDP.

(iii) K dikci „...**U dodání...bytu jako součástí těchto domů.**“. **Striktním výkladem** docházíme k závěru, že snížená sazba daně se použije pouze v případě dodání bytu, který je součástí bytového nebo rodinného domu. Výkladem a contrario dojdeme k závěru, že dodání bytu (přístavbou, nástavbou, půdní vestavbou...) v domě, který **není** bytovým či rodinným domem, je spojené se základní a nikoli sníženou sazbou daně. Není splněna podmínka, že takový byt je **součástí bytového či rodinného domu** a platí ustanovení § 47 odst. 5 EuDPH.

Stejný výklad by se týkal stavebních úprav a oprav bytů: pro byt umístěný v bytovém či rodinném domě jako jejich součást – 5 %, pro byt umístěný v jiném domě jako součást jiných domů– 19 %.

Nejasný je pojem „součástí“ .ZoVB nezná případ kdy jednotka je součástí domu; naopak jednotky vyčleňuje z domu a dostáváme se mimo ZoVB. To vede k výkladu, že byt by nemohl být jednotkou podle ZoVB, neboť jednotka není součástí bytového nebo rodinného domu. Takovému výklad by však byl v rozporu s vymezením bytu z § 48 odst. 3, kde je dikce vztahující se k jednotkám („...*byt...včetně podílu na společných částech domu podle zvláštního právního předpisu.*“). Není tedy ze zákona zřejmé, o jaký byt jde – zda o byt v širším slova smyslu (byt který není jednotkou) a nebo o byt v užším slova smyslu (byt který je jednotkou).

Nejasné rovněž je, zda bytový či rodinný dům je nutnou podmínkou **před** zahájením výstavby, nebo až **po** dokončení výstavby bytu. To se může týkat mezních případů, kdy před výstavbou bytu je dům nebytový a po výstavbě bytový.

Dále je pak nejasný vztah tohoto ustanovení k výjimce z Přístupové smlouvy.

Podle Přílohy V: Seznam uvedený v článku 24 aktu o přistoupení: Česká republika, Přejícná období, derogace / Česká republika, může Česká republika do 31. prosince 2007 zachovat sníženou sazbu daně z přidané hodnoty, která není nižší než 5 %, na „*dodávky stavebních prací týkajících se staveb určených pro bydlení, které nejsou poskytnuty v rámci sociální politiky, s výjimkou stavebních materiálů.*“

Z této úpravy předkladatel dovozuje, že podle výjimky z Přístupové smlouvy se má snížená sazba vztahovat na dodávky stavebních prací pro stavby určené k bydlení bez ohledu na jejich umístění. Výstavba (rekonstrukce, oprava...) bytu se pak podle názoru předkladatele týká stavby pro bydlení. Pokud stavbou pro bydlení je i byt (viz např. § 48 odst. 1 EuDPH), pak by byt měl být stavbou pro bydlení v § 48 odst. 2 EuDPH.

Podle názoru předkladatele je tedy právní úprava dodání, stavebních úprav a oprav bytů v § 48 rozporuplná a nejednoznačná, a to i ve vztahu k výjimce z Přístupové smlouvy. Zejména není zřejmé, zda:

- snížená sazba daně se má podle § 48 odst. 2 vztahovat jen na byty v bytovém a rodinném domě, a to přihlédnutím k výjimce z Přístupové smlouvy;
- jde o byt v širším slova smyslu (byt jako prostor k bydlení) a nebo o byt v užším slova smyslu (byt jako jednotka)

- kritérium bytového nebo rodinného domu má být splněno před zahájením výstavby nového bytu, nebo po ukončení výstavby nového bytu.

Předkladatel se s přihlédnutím ke všem okolnostem přiklání z názoru, že pojem byt je nutné vykládat v absolutním významu, tedy jako prostor pro bydlení v domě bez ohledu na jeho určení. Jakýmkoli jiným výkladem dojdeme k absurdním závěrům. Například, že – oprava dveřní zárubně v bytě, který je jednotkou, bude 5 %, stejná oprava v bytě, který není jednotkou, bude 19 %. Oprava bytu v domě, který bytový či rodinný – 5 %, oprava v bytě v jiném domě – 19 %. Při tom např. nájemce při objednání opravy nemůže vědět, v jakém domě má byt najatý a není povinností pronajímatele, aby charakter domu podle EuDPH sděloval, natož pak závazně.

Tento výklad plně koresponduje s výjimkou z Přístupové smlouvy.

- (iv) K pojmu „...**jako jejich součást**...“. Snížená sazba daně se vztahuje i na konstrukce, materiály, stroje a zařízení, které se do bytových domů, rodinných domů a bytů jako jejich součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují.

Pojem „...jako jejich součást...“ je nutné vykládat ve smyslu § 120 OZ (součást věci), nikoli ve smyslu § 26 odst. 2 a odkazu ++++) z přílohy č. 1 ZDP (součást stavby která je hmotným majetkem pro účely ZDP). Důvodem je absence vymezení součásti stavby v EuDPH a proto se použije obecná soukromoprávní úprava součásti věci – stavby.

Nepoužije se právní úprava z § 56 odst. 4, která vymezuje pouze tzv. trvale instalované zařízení a stroje pro účely nájmu a není obecnou úpravou součásti stavby pro EuDPH.

V praxi to znamená, že pokud se zkoumaný předmět montážními a stavebními pracemi zabuduje nebo zamontuje do stavby tak, že se soukromoprávně stane součástí bytového domu, rodinného domu nebo bytu, pak se ke zkoumanému předmětu vztahuje snížená sazba daně. Pokud nikoli, vztahuje se k němu běžně základní sazba daně.

Návrh na sjednocující názor:

Pojem „...*dodání ...bytu... včetně stavebních a montážních prací*...“ z § 48 odst. 2 EuDPH se rozumí služba, jejímž předmětem je

- výstavba nového bytu
- rekonstrukce, modernizace a opravy bytu , zahrnující v dikci ZDP technické zhodnocení, opravy a udržování i činnosti vztahující se k výdajům podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP.

Při tom je nepodstatné, zda výstavba, rekonstrukce nebo oprava je v bytě, který je či není jednotkou a zda je v domě, který je či není bytovým nebo rodinným domem.

Součást bytového domu, rodinného domu a bytu se posuzuje podle § 120 OZ s přihlédnutím ke zvláštní úpravě u bytu podle § 2 odst. g) ZoVB.

Stanovisko MF:

Souhlas s uvedeným názorem, s výjimkou uplatnění snížené sazby daně ve vztahu k bytům v jiných než bytových nebo rodinných domech. V tomto případě platí podle názoru MF základní sazba daně. Bude řešeno novelou zákona o DPH.

Návrh na opatření:

Upravit n další novele EuDPH text ustanovení § 48 tak, aby snížené sazbě podléhalo dodání, rekonstrukce, oprava... bytu bez ohledu na to, zda je či není jednotkou a bez ohledu na to, v jakém je domě.

c) K § 48 odst. 3 EuDPH

Vymezuje pojmy bytový dům, rodinný dům, byt.

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

Jde o definici bytového domu pro účely EuDPH, odlišnou od definice z vyhlášky č. 137/1998 Sb. nebo od ČSN 74 43 01. Proto bude nutné pro určení bytového domu zjistit skutečný úhrn podlahových ploch všech místností a prostorů a zjištěné číslo porovnat s plochou místností a prostorů u bytů. Pokud plocha bytů bude větší než 50 % podlahové plochy celého domu, pak půjde o bytový dům (5 %). Pokud nikoli, nepůjde o bytový dům (19 %). Název domu z projektové dokumentace, označení domu z kolaudačního rozhodnutí, označení v katastru nemovitostí při tom není to podstatné.

Výkladovým problémem bude, jak počítat úhrn podlahové plochy všech místností a prostorů obecně pro celý bytový dům a pro byty. Existuje mnoho právních úprav výpočtu a mnoho metodik; viz např. ZoVB, zákon č. 151/1997 Sb. a navazující vyhláška č. 540/2000 Sb., soubor předpisů k provedení již zrušeného zákona č. 41/1964 Sb., zrušené vyhlášky Českého cenového úřadu č. 128/1984 Sb., vyhláška MF č. 182/1988 Sb., vyhláška MF č. 393/1991 Sb., výměr MF 06/2002 a mnoho teoretických prací.

Tyto předpisy a metodiky se liší např. tím, zda do plochy se započítává plocha často rozsáhlých lodžii, balkonů, teras, sklepních kójí, van, bazénů, šachet výtahů, nepoužívaných krytů civilní obrany, plocha kamen, arkýřů, výklenků, vestavěného nábytku ve výklencích a mimo výklenky, okenních a dveřních ústupků, příslušenství bytu, teras, apod. Úhrnná plocha se má v EuDPH počítat nejenom z místností, ale i jiných prostorů, tedy například z podloubí přístupného veřejnosti nebo z průjezdů a pasáží v rámci půdorysu stavby apod. Při tom je nutné mít na paměti, že výsledek musí obstát při dokazování (§ 31 zákona o správě daní a poplatků).

Ideální by bylo převzít pojem podlahová plocha ze stavebně právních předpisů a následně ji zjišťovat z projektové dokumentace. Podlahovou plochu celkem často užívá vyhláška č. 137/1997 Sb., o obecných technických požadavcích na výstavbu. Ale ani tato vyhláška, ani jiný stavební předpis podlahovou plochu nevymezuje, takže neznáme přesný obsah pojmu a její užití pro EuDPH je sporné. Podle zkušeností předkladatele není při zpracování projektové dokumentace jednota při aplikaci pojmu podlahová plocha; navíc projektová

dokumentace často chybí, nebo neodpovídá skutečnému stavu. Rovněž nelze převzít celkem podrobnou úpravu ze ZoVB, protože se výslovně vztahuje na jednotky.

Podle názoru předkladatele je nutné – při absenci vymezení pojmu v EuDPH, použít Legislativní pravidla vlády a pokusit se vymezit pojem podlahová plocha podle jeho obvyklého významu, který se mu v běžné praxi přisuzuje. Při tom je zřejmé, že zákonodárce chtěl vyjádřit vztah užitné plochy bytů ve vztahu k celkové užitné ploše celého domu, a podle tohoto vztahu posoudit, zda jde o stavbu s převažující funkcí bydlení či nikoli.

Návrh na sjednocující názor:

Podlahovou plochou místností a prostorů se rozumí jejich vnitřní nášlapná plocha mezi lícními konstrukcemi stěn v půdorysném průmětu domu.

Do úhrnu podlahových ploch všech místností a prostorů se započítává vedle plochy bytů a nebytových prostorů i plocha hal, chodeb, schodišť, sklepů, podloubí, průjezdů, pasáží apod.

Do úhrnu podlahových ploch všech místností a prostorů se nezapočítává plocha těch místností či prostorů, které nejsou běžně přístupné uživatelům domu a obvykle slouží jako technologické zázemí (transformovny, místnosti a prostory pro vzduchotechniku, dílny pro údržbu). Dále se do úhrnu podlahové plochy nezapočítávají šachty výtahů.

Podlahovou plochou bytu se rozumí součet podlahových ploch všech místností a prostor, včetně těch tvořících příslušenství bytu. A to i v případě, že příslušenství je umístěno mimo byt.

Do podlahové plochy bytu se započítává se plocha vybavení bytu, sloužící uživateli bytu (nábytek, vestavěné skříně a kuchyňské linky, otopná tělesa apod.). Úhrn podlahových ploch v uvedeném vymezení ze zjisti z projektové dokumentace stavby schválené stavebním úřadem, případně z dokumentace skutečného provedení stavby, pokud tato dokumentace odpovídá skutečnému stavu. Jinak se úhrn podlahových ploch zjisti měřením.

Návrhy na opatření:

Uvedený výklad podlahové plochy je provizorní a nesystémový. V další novele EuDPH se navrhuje přesněji vymezit pojem podlahová plocha, nebo pojem vymezit závazným odkazem na předpis, který zjištění podlahové plochy upravuje.

Stanovisko MF:

Souhlas s uvedeným názorem.

(ii) **Rodinný dům** je stavba pro bydlení, v níž je více než polovina podlahové plochy místností a prostorů určena pro bydlení. Rodinný dům může mít nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní podlaží a jedno podzemní podlaží a podkroví.

Definice v podstatě kopíruje definici rodinného domu z § 3 vyhlášky č. 137/1998 Sb., o obecných technických požadavcích na výstavbu.

Návrh na sjednocující názor:

Při posuzování rodinného domu se vychází z projektové dokumentace stavby schválené stavebním úřadem, případně z dokumentace skutečného provedení

stavby, pokud tato dokumentace odpovídá skutečnému stavu. Jinak se úhrn podlahových ploch zjistí měřením.

Stanovisko MF:

Souhlas s uvedeným názorem.

(iii) **Bytem** je místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k bydlení, včetně podílu na společných částech domu podle zvláštního právního předpisu.

Výkladovým problémem této definice je, zda jde o byt v širším slova smyslu, tedy obecně o byt jako prostor sloužící k bydlení, a nebo zda jde o byt v užším slova smyslu, tedy o byt jako jednotku podle ZoVB. V podrobnostech viz k § 48 odst. 2.

Návrh na sjednocující názor:

Pojem „byt“ z § z § 48 odst. 2 EuDPH znamená i byt, který není jednotkou ve smyslu ZoVB.

Stanovisko MF:

Souhlas s uvedeným názorem.

Návrh na opatření:

Upřesnit v další novele EuDPH text následovně: „...včetně **případného** podílu na společných částech domu...“

d) Zvláštní případy k § 48 EuDPH

Dále předkladatel uvádí některé zvláštní případy na konkrétních modelových případech. Pro jednoduchost není uvedeno potenciální osvobození od daně podle § 56 EuDPH.

(i) Je **bytový** dům ve smyslu § 48 odst. 3 EuDPH, ve kterém jsou bytové a nebytové prostory. Dům **není** rozdělený prohlášením vlastníka na jednotky.

- Prodej domu – 5 %
- Opravy, technické zhodnocení, výdaje podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP – 5 %, a to v jakékoli části bytového domu (byty, nebytové prostory, střecha, základy...)

(ii) Je **bytový** dům ve smyslu § 48 odst. 3 EuDPH, ve kterém jsou bytové a nebytové prostory. Dům **je** rozdělený prohlášením vlastníka na jednotky.

- Prodej bytové jednotky – 5 %
- Prodej nebytové jednotky – 19 %.
- Opravy, technické zhodnocení, výdaje podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP – 5 %, a to v jakékoli části bytového domu (byty, nebytové prostory, střecha, základy...), protože dům nepřestal být rozdělením na jednotky bytovým domem, stále naplňuje definici bytového domu podle § 48 odst. 3 EuDPH. Tato definice není vázána na to, zda dům je či není rozdělený na jednotky a snížená sazba daně se vztahuje na celý dům, včetně nebytových jednotek.

- (iii) Je **dům, který není bytovým** domem ani rodinným domem ve smyslu § 48 odst. 3 EuDPH, ve kterém jsou bytové a nebytové prostory. Dům **není** rozdělený prohlášením vlastníka na jednotky.
- Prodej domu – 19 %
 - Opravy, technické zhodnocení, výdaje podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP – 5 %, jde-li o bytové prostory
 - Opravy, technické zhodnocení, výdaje podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP – 19 %, jde-li o ostatní prostory a části domu.
- (iii) Je **dům, který není bytovým domem** ani rodinným domem ve smyslu § 48 odst. 3 EuDPH, ve kterém jsou bytové a nebytové prostory. Dům **je** rozdělený prohlášením vlastníka na jednotky.
- Prodej bytové jednotky – 5 %
 - Prodej nebytové jednotky – 19 %
 - Opravy, technické zhodnocení, výdaje podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP – 5 %,jde-li o bytové prostory
 - Opravy, technické zhodnocení, výdaje podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP – 19 %, jde-li o ostatní prostory
- (iii) Vlastník bytové jednotky si objedná u stavební firmy stavební zásahy ve své bytové jednotce, včetně společných částí domu – 5 %.
- (iv) Vlastník nebytové jednotky si objedná u stavební firmy stavební zásahy na své nebytové jednotce, včetně společných částí domu – 19 %.
- (v) Nájemce bytu si objedná opravu osvětlení v kuchyňské lince, která je součástí stavby, včetně výměny žárovky – 5 %.
- (vi) Nájemce bytu si objedná opravu osvětlení v kuchyňské lince, která není součástí stavby – 19 %.

Návrh na sjednocující názor:

Odsouhlasit výše uvedené varianty.

Stanovisko MF:

Souhlas s uvedeným názorem, s výjimkou uplatnění snížené sazby daně ve vztahu k bytům v nebytových domech.

e) Smluvní vztahy ve vazbě na § 48 EuDPH

V praxi lze předpokládat problémy s určováním sazeb daně zejména u oprav domů a bytů.

Zhotovitel často nebude mít možnost sám dostatečně posoudit, zda předmětem opravy je bytový dům, rodinný dům a nebo byt ve smyslu EuDPH (5 %), či zda jde o stavbu jinou (19 %). K přesnému určení by musel – např. v případě bytového domu – celý dům přeměřit a mít přístup i do najatých bytových prostorů, což je v praxi nemožné.

Obdobně bude zhotovitel špatně posuzovat, co je součástí stavby. Například při opravě montáže dvířek ve vestavné skříni v bytě se bude vztahovat snížená sazba

daně a nebo základní sazba daně podle toho, zda opravovaná skříňka je či není součástí bytu. Právní znalosti opravářů obvykle nejsou na takové úrovni, aby tyto nuance posoudili. Případná argumentace, že neznalost zákona neomlouvá ani opraváře, by předkladateli připadala formální a odtržená od životní reality.

Lze proto reálně předpokládat, že zhotovitel bude na objednateli výslovně požadovat sdělení, co je předmět opravy z pohledu EuDPH, aby mohl učit správnou sazbu daně. Východiskem je premisa, že objednatel, obvykle vlastník, by lépe měl lépe vědět, co je z pohledu EuDPH předmětem opravy. Soukromoprávně lze jistě takto problém řešit.

Údaj z písemné smlouvy nebo z objednávky s uvedením typu domu, jež má být opravován, pak bude důkazním prostředkem, který správce daně akceptuje jako důkaz, nebo prokáže opak (zejména § 31 odst. 1, 4 a 8 c) a viz též II. ÚS 232/02 nebo 30 Ca 344/97).

Za správnost údajů na daňovém dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě však odpovídá plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění (§ 26 odst. 5 EuDPH). Této povinnosti ho nemůže zprostit ani vadný údaj o předmětu opravy, poskytnutý objednatelem. Pokud správce daně prokáže, že objednatel uvedl špatné údaje o opravované stavbě a následkem toho zhotovitel – plátce daně – neoprávněně použil sníženou sazbu daně namísto sazby základní, pak nese zhotovitel plnou odpovědnost ve smyslu EuDPH a zákona o správě daní a poplatků.

Může však vymáhat náhradu škody na objednateli (§ 420 a násl. OZ, § 373 a násl. ObZ). A to v případě, že přijatá objednávka či smlouva je formulována tak, že špatným údajem o předmětu opravy porušuje objednatel smluvní povinnost s následným úbytkem majetku zhotovitele (příslušenství daně, výdaje na daňového poradce apod.).

Předkladatel je toho názoru, že veřejnost si tento problém a uvedenou konstrukci zatím neuvědomuje a lze předpokládat problémy.

Návrh na sjednocující názor:

Důkazním prostředkem při posuzování sazby daně na daňovém dokladu zhotovitele může být písemnost objednatele, uvádějící charakter opravované či měněné stavby (bytový dům, rodinný dům, byt), nebo součásti stavby (vestavěné skříň, kuchyňské linky apod.). Správce daně akceptuje tento důkazní prostředek jako důkaz, nebo prokáže opak.

Pokud správce daně prokáže nesprávnost tohoto údaje (§ 31 odst. 8 písm. c) ZSDP)), pak za vadu je správcem daně odpovědný zhotovitel (§ 26 odst. 5 EuDPH). Zhotovitel pak může požadovat náhradu škody na objednateli, pokud to odpovídá jejich soukromoprávnímu vztahu.

Stanovisko MF:

Souhlas s uvedeným názorem.

Současně zástupci Ministerstva financí uplatnili požadavek, aby při dalším zveřejnění příspěvku byly z příspěvku vypuštěny věty: „Pokud správce daně prokáže, že objednatel uvedl špatné údaje o opravované stavbě a následkem toho zhotovitel – plátce daně – neoprávněně použil sníženou sazbu daně namísto sazby základní, pak nese zhotovitel plnou odpovědnost ve smyslu EuDPH a zákona o správě daní

a poplatků“ a „Správce daně akceptuje tento důkazní prostředek jako důkaz, nebo prokáže opak“.

Návrh na opatření:

V publikační a přednáškové činnosti pracovníků MF ČR i členů KDP ČR podporovat šíření informací o vztazích výše uvedených a o nutnosti vhodného smluvního zabezpečení v těchto vztazích.

6. Převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (§ 56 EuDPH)

a) K § 56 odst. 1

Převod staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně po uplynutí tří let od nabytí nebo kolaudace. U fyzické osoby se za nabytí pozemků a staveb považuje den jejich převedení do jejího obchodního majetku.

(i) Nabytí stavby

Okamžikem nabytí stavby se počítá tříletá lhůta pro osvobození. Okamžik nabytí stavby EuDPH neupravuje, platí následující obecná soukromoprávní úprava:

Původní nabytí:

- **Zhotovení** nové stavby jako věci. Podle judikatury obecně okamžikem vzniku stavby jako věci. Tedy okamžikem, kdy je stavba jako věc v takovém stádiu rozestavěnosti, že je již nezaměnitelným způsobem určena. U nadzemních budov je to okamžik, kdy je již zřejmé uspořádání alespoň prvního nadzemního podlaží (viz též přesnější zákonná definice § 27 písm. l) zákona č. 344/1992 Sb.)). V tomto okamžiku vzniká stavba jako věc a nabývá se vlastnické právo k této nedokončené věci.
- **Vydržení.** Splněním podmínek vydržení podle § 134 OZ; bez dalšího uplatnění práva nebo rozhodnutí, v katastru nemovitostí pouze záznam.
- **Konfiskace.** Dnem určeným v rozhodnutí soudu, pozemkového úřadu stavebního úřadu a není-li takový den určen, dnem právní moci rozhodnutí (viz § 132 odst. 2 OZ)
- **Separace.** Okamžikem separace (viz § 135a OZ).

Odvozené nabytí:

- **Koupě.** Platí § 133 OZ, případně § 2 odst. 2 a 3 zákona č. 265/1992 Sb. (stavba jako věc movitá – převzetím věci; stavba jako věc neevidovaná katastrem – okamžikem účinnosti smlouvy; stavba evidovaná katastrem - dnem doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu)
- **Směna.** Platí § 133 OZ, obdobně jako v případě koupě a prodeje
- **Dražba.** Okamžikem udělení příklepu, uhradil-li vydražitel cenu dosaženou vydražením ve stanovené lhůtě (§ 30 zákona č. 26/2000 Sb.).
- **Darování.** Platí § 133 OZ, obdobně jako v případě koupě a prodeje

- **Dědění.** Platí § 460 a násl. OZ (okamžikem smrti zůstavitele)

K nabytí se může vázat výkladový problém související s nedokončenými stavbami. V § 56 odst. 1 již není úprava, podle které není osvobozen převod nedokončené stavby (viz původní § 30 DPH). Při tom je zřejmé, že EuDPH považuje nedokončenou stavbu pouze za jednu z alternativ stavby jako takové. Každá nedokončená stavba je tedy také stavbou. To lze dovést např. z ustanovení § 47 odst. 5 („...stavby **včetně** nedokončené stavby...“) a ke stejnému závěru lze dojít i logickým výkladem: pokud se například k převodu nemovitosti vztahuje základní sazba daně (§ 47 odst. 4 EuDPH), pak se tato úprava logicky vztahuje i na ty nemovitosti, které jsou nedokončené.

Návrh na sjednující názor:

Převod nedokončené stavby, která je stavbou jako takovou, je po třech letech od nabytí zhotovením osvobozen, včetně převodu stavby před její kolaudací. Skutečnost, že stavba dosud nebyla dokončena, je pro osvobození nepodstatná.

Stanovisko MF:

Souhlas s uvedeným názorem.

(ii) Zálohy na budoucí osvobozené plnění

Výkladovým problémem může být, jaké dopady na dani vzniknou v případě smlouvy o uzavření budoucí smlouvy kupní na převod stavby, bytu či nebytového prostoru. A to v případě, kdy smlouva o smlouvě budoucí je uzavřena do tří let po nabytí nebo kolaudace, uzavření smlouvy kupní se předpokládá po třech letech od nabytí nebo kolaudace, a v tomto období provádí/přijímá budoucí prodávající od budoucího kupujícího zálohové platby (§ 21 odst. 1 EuDPH).

Předkladatel je toho názoru, že k těmto zálohovým platbám se nebude daň vztahovat, a to z následujících důvodů:

- Smlouva o smlouvě budoucí kupní není právním titulem k převodu vlastnictví, nedochází ke změně vlastnického práva; ta nastane až jiným smluvním typem – budoucí kupní smlouvou, pokud bude v budoucnu uzavřena. Smlouvou o smlouvě budoucí kupní nedochází k zdanitelnému plnění ve smyslu § 13 odst. 1 EuDPH.
- Pokud by smlouvou o budoucí smlouvě kupní mělo dojít ke zdanitelnému plnění, pak budoucí převod stavby, bytu, nebytového prostoru bude osvobozen od daně podle § 56 odst. 1 EuDPH. Šlo by tedy o přijetí platby v souvislosti s plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně. Ze zákona pak není důvod, proč by se toto osvobození nemělo uplatnit již u přijatých záloh. EuDPH nemá pro tyto případy zvláštní ustanovení k příjmům z budoucího prodeje, jako má například ZDP v § 4 odst. 1 písm. a) a b).

Návrh na sjednující názor:

U Převod staveb, bytů a nebytových prostor, které převodce nabyt zhotovením, se počítá tříletá lhůta ode dne vzniku stavby jako věci. Osvobození podléhá za podmínek § 56 odst. 1 EuDPH i převod nedokončené stavby.

Zálohy na budoucí koupi stavby (bytu, nebytového prostoru) ze smlouvy o uzavření budoucí smlouvy kupní nepodléhají dani, pokud má dojít k osvobozenému převodu ve smyslu § 56 odst. 1 EuDPH.

Stanovisko MF:

Souhlas s uvedeným názorem.

b) K § 56 odst. 3

Stavebním pozemkem se pro účely tohoto zákona rozumí nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení provedena stavba spojená se zemí pevným základem. Nezastavěným pozemkem se rozumí pozemek, na kterém není stavba jako věc.

Podle názoru předkladatele je nutné toto ustanovení vykládat následovně:

Pozemek, zde stavební, může sestávat z jedné nebo více parcel. To lze dovodit z vymezení pozemků a parcel z katastrálního zákona a tuto konstrukci převzala i soudní praxe. Viz např. Nejvyšší soud Rc 44/2000 Stanovisko Cpjn 38/98: *Pozemek... nemusí být vždy totožný s parcelou, nýbrž může zahrnovat více parcel, popřípadě části různých parcel.*

Které parcely jsou zahrnuty pod pojem stavební pozemek je závislé na údajích ze stavebního povolení, jehož právními účinky stavební pozemek vzniká. V principu do stavebního pozemku náleží ty parcely, na kterých může být plně nebo z části provedena stavba podle stavebního povolení. Suma těchto parcel tedy tvoří stavební pozemek. Pokud na tomto pozemku (= na sumě těchto parcel) je stavba jako věc, pak stavební pozemek přestává být stavebním pozemkem jako celek. Při tom je nepodstatné, na které z parcel stavba jako věc vznikla, nebo na které parcele byla umístěna.

Lze tedy shrnout, že stavebním pozemek tvoří jedna nebo více takových parcel, na kterých může být podle stavebního povolení fyzicky provedena stavba spojená se zemí pevným základem. Vznikem nebo umístěním stavby, která je věcí, na kteroukoli z parcel tvořících stavební pozemek tento stavební pozemek zaniká a je pozemkem nestavebním.

Pro úplnost předkladatel připomíná, že zkoumané ustanovení nelze vykládat tak, že stavební pozemek je pouze ta výseč parcely, která bude v budoucnu pokryta stavbou. Takový výklad – jakkoli zajímavý pro plátce daně - by byl v rozporu se soukromoprávní úpravou věci a nakládání s věcí. Pokud se v ustanovení § 56 odst. 3 první věta uvádí „...převodu stavebních pozemků...“, pak stavební pozemek musí být převoditelný a musí tedy být nutně věcí, tj. minimálně jednou parcelou (viz § 118 a § 119 OZ). Nelze převést část parcely; podle práva ČR nelze vlastnit a tím méně pak převést část věci (s určitou výjimkou ZoVB).

Pokud je stavební pozemek v první větě komentovaného ustanovení věcí (alespoň jednou parcelou), pak ve větě druhé stejného ustanovení musí být opět věcí, tj. minimálně jednou parcelou. Nemůže být pouze částí věci, výsečí parcely, která bude v budoucnu pokryta stavbou.

Návrh na sjednocující názor:

Stavební pozemek sestává z jedné nebo více takových parcel, na kterých může být podle stavebního povolení provedena stavba spojená se zemí pevným základem. Stavební pozemek přestává být jako celek stavebním pozemkem v okamžiku, kdy alespoň na jedné z parcel tvořících stavební pozemek je stavba jako věc.

Stanovisko MF:

Souhlas s uvedeným názorem.

c) K § 56 odst. 4 – krátkodobý nájem

Podle tohoto ustanovení se osvobození od daně nevztahuje na „krátkodobý nájem“. Tento pojem však EuDPH nevymezuje. Vymezení pojmu nelze přesvědčivě dovodit ani z jiných předpisů platných pro období účinnosti EuDPH, ani z judikatury, ani z právní teorie.

Historickým výkladem se – snad – dobereme k závěru, že s ohledem na vymezení krátkodobého nájmu ze zákona č. 588/1992 Sb., lze za krátkodobý nájem považovat minimálně to, co je uvedeno v § 16 odst. 9 stávajícího zákona o DPH.

Předkladatel je přesvědčen, že jde o špatně zhojitelnou vadu zákona, která musí být odstraněna při další novele EuDPH. Do té doby se navrhuje následující sjednocující názor:

Návrh na sjednocující názor:

Za krátkodobý nájem bude do doby změny zákona uznáván:

1. Nájem stavby včetně vnitřního movitého vybavení, případně dodání elektrické energie, tepla, plynu a vody, nejdéle na 48 hodin nepřetržitě.
2. Jakýkoli jiný nájem, u kterého poplatník prokáže, že jde o krátkodobý nájem ve smyslu § 56 odst. 4 EuDPH.

Stanovisko MF:

Souhlas s názorem uvedeným v bodě 2, pro postup podle bodu 1 není v zákoně o DPH opora. Bude řešeno novelou zákona o DPH.

d) K § 56 odst. 4 – trvale instalovaná zařízení

Nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně. Osvobození se nevztahuje na ...nájem... trvale instalovaných zařízení a strojů. Trvale instalovanými zařízeními a stroji se rozumí zařízení nebo stroje, které jsou pevnou součástí stavby, ale podle zvláštního právního předpisu (odkaz pod čarou na zákon o daních z příjmů) jsou zařazeny do jiné odpisové skupiny než stavba.

Nájem je generálně vymezen v § 663 OZ, jak je uvedeno v bodě I. 8. tohoto příspěvku. Pojmové znaky nájmu jsou

- přenechání užívání nebo i braní užitků, určité věci,
- dočasnost,
- úplatnost

Tyto pojmové znaky musí mít každá nájemní smlouva, včetně nájemní smlouvy na trvale instalované stroje a zařízení, které jsou součástí stavby. Jinak by nešlo o nájemní smlouvu.

To znamená, že u nájemní smlouvy, kterou se – například - přenechává k užívání byt na dočasnou dobu s úplatou sjednanou na byt, jde podle pojmových znaků o nájem bytu, včetně jeho součástí a příslušenství. Nejde o nájem trvale instalovaných zařízení a strojů, protože pro takový nájem absentují pojmové znaky smlouvy (vymezení zařízení a strojů jako předmětu nájmu a zejména pak absence úplaty vztahující se k zařízením a ke strojům). Stroje a zařízení jsou pouze součástí předmětu nájmu bytu, nikoli samostatným předmětem nájmu. Pro celý takový nájem pak platí osvobození od daně podle § 56 odst. 4 EuDPH, s případným uplatněním daně za podmínek § 56 odst. 5 EuDPH.

U nájemní smlouvy, jejímž předmětem mají být trvale instalované zařízení a stroje, se pojmové znaky nájemní smlouvy musí vztahovat k těmto zařízením a strojům. Zejména musí být zařízení a stroje jmenovitě označeny jako předmět nájmu a musí se k nim vztahovat úplata. Pro takový nájem pak platí, že za splnění dalších podmínek (trvale instalované...pevná součást...jiná odpisová skupina) se na nájem osvobození od daně nevztahuje.

V praxi lze předpokládat budoucí vznik nájemních smluv, kde bude více předmětů nájmu a více sjednaných úplat. Předmětem nájmu bude (v modelové situaci):

(i) byt s výjimkou trvale instalovaných zařízení a strojů ad (ii); sjednává se nájemné 100, nájem je **osvobozen** od DPH

(ii) trvale instalované zařízení a stroje umístěné v bytu ad (i) a vymezené v příloze X; sjednává se nájemné 20 + **DPH**.

Podle názoru předkladatele bylo záměrem zákonodárce umožnit plátcům u nově uzavíraných smluv vyčlenit z osvobozeného nájmu ty zařízení a stroje, které nejsou nezbytné pro funkci a účel stavby (viz zákon o daních z příjmů) a dát jim běžný režim na DPH s následným dopadem do koeficientu podle § 76 EuDPH. Realizace této konstrukce je právem, nikoli povinností smluvních stran, je to variantní řešení.

Toto ustanovení nelze vykládat tak, že se automaticky a nutně vztahuje na stávající nájemní vztahy. Brání tomu – jak je výše zdůvodněno – absence pojmových znaků nájmu pro trvale instalované zařízení a stroje ve stávajících smlouvách.

Uvedená konstrukce má jiné dopady na nájem prostor a míst k parkování vozidel a na nájem bezpečnostních schránek. V těchto případech bude obvyklé, že parkovací místa či bezpečnostní schránky budou ve stávajících smlouvách uvedeny jako samostatný a obvykle jediný předmět nájmu se sjednanou cenou k tomuto předmětu nájmu. Nebudou tedy součástí širšího nájemního vztahu a nebudou podléhat osvobození.

Návrh na sjednocující názor:

Ustanovení § 56 odst. 4 EuDPH, podle kterého se osvobození nevztahuje na nájem trvale instalovaných zařízení a strojů, se týká pouze takových případů, kde tyto stroje a zařízení jsou výslovně uvedeny jako předmět smlouvy a je k nim sjednáno nájemné.

Stanovisko MF:

Souhlas s uvedeným názorem.

7. Změny a opravy najaté nemovitosti

Jde o případy, kdy nájemce provádí na předmětu nájmu změny (§ 667 OZ), nebo opravy příslušející pronajímateli (§ 669 OZ).

Předkladatel připomíná, že tato problematika byla nedostatečně upravena v zákoně o DPH až do jeho novely zákone č. 17/2000 Sb. V tomto období, do 31.3.2000, nebyly technické zhodnocení a opravy zdanitelným plnění. Opačné názory soudy neakceptovaly.

Od 1.4.2000 do účinnosti EuDPH je tato problematika v DPH upravena dobře, navíc v souladu se soukromoprávní úpravou a rychle se vžila.

EuDPH však tuto úpravu opět opouští a vrací se v tomto do stavu před 1.4.2000. Za této situace je výklad složitější.

a) Technické zhodnocení nájemcem

Soukromoprávně jde o známou problematiku. Proto předkladatel jen připomíná, že pokud nájemce provede se souhlasem pronajímatele změnu předmětu nájmu, pak pronajímateli nic nedodal, neposkytl pronajímateli službu, neprovedl v jeho prospěch žádné plnění. Pouze pro svoji potřebu provedl změnu toho, co z nájemní smlouvy sám užívá a co zatím užívat nemůže vlastník. Proto také ke dni provedení změny nevzniká mezi nájemcem a pronajímatelem žádný nová závazkový vztah.

Teprve až ke dni ukončení nájmu (obvykle) strany provedou majetkové vyrovnání; jde o zvláštní případ bezdůvodného obohacení podle § 451 a násl. OZ. Nájemce může (ale nemusí) požadovat finanční vyrovnání ve výši toho, co na majetku účelně vynaložil, nebo o co se zvýšila hodnota věci. Opět se nic nedodává, neposkytuje se služba, neprovádí se žádné plnění.

Jde o zvláštní majetkový vztah, se kterým EuDPH nepočítá. Uvedený model je jenom příkladný, existuje řada alternativ.

Pokud jde o vztahy mezi nájemcem a pronajímatelem, nevzniká podle názoru předkladatele zdanitelné plnění ani v okamžiku provedení změn nájemcem na předmětu nájmu, ani při pozdějším finančním vyrovnání. Změna pronajaté věci, ani finanční vyrovnání nelze podřadit pod definici ani dodání zboží, ani převodu nemovitosti, ani poskytnutí služby. Při tom je nepodstatné, zda ke dni ukončení nájmu došlo k finančnímu vyrovnání či nikoli.

Tento názor předkladatel opírá o vymezení předmětu daně. Z dikce „...poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani...“ z § 2 odst. 1 písm. b) dovozuje, že jde vždy o poskytnutí služby jinému subjektu, nikoli sám sobě. V případě změny najaté věci však nájemce provádí změnu pro svoji potřebu; pronajímatel nemůže brát užitné vlastnosti této změny, jak již bylo výše uvedeno. Ostatně není výjimečné, že nájemce ke dni ukončení nájmu uvede předmět nájmu do původního stavu, takže pronajímatel nikdy nebude brát užitné vlastnosti úprav provedených nájemcem.

Finanční vyrovnání jako zvláštní případ úpravy bezdůvodného obohacení rovněž nezapadá do dikce služeb.

Názoru, že provedením změn na najaté věci, tedy technickým zhodnocením, nevzniká zdanitelné plnění, svědčí i postavení technického zhodnocení v EuDPH. Pojem „technické zhodnocení“ se v celém zákoně objevuje pouze 1 x (§ 75 odst. 4), a to výhradně v souvislosti s technickým zhodnocením automobilu. Zatímco stávající

zákon o DPH má podrobnou úpravu; pojem technické zhodnocení se zde vyskytuje celkem 13 x, s podrobnou aplikací na stavby.

To vše svědčí názoru, že zákonodárce opustil úpravu, podle které by technické zhodnocení nájemcem mělo za následek zdanitelné plnění mezi nájemcem a pronajímatelem.

To ovšem neplatí pro vztah mezi nájemcem a zhotovitelem změny. Zhotovitel (např. stavební firma) poskytuje službu ve prospěch nájemce a jde o běžné zdanitelné plnění.

Uvedená konstrukce se použije i ve vztahu nájemce – podnájemce.

Návrh na sjednující názor:

Pokud nájemce provede změnu najaté věci, nevzniká mezi nájemcem a pronajímatelem zdanitelné plnění, a to ani provedením změny, ani jejím případným uhrazením.

Stanovisko MF:

S uvedeným názorem nelze souhlasit, ke zdanitelnému plnění mezi nájemcem a pronajímatelem může dojít ve vazbě na sjednané smluvní podmínky (např. nepeněžitě plnění). V souvislosti s provedením technického zhodnocení najatého majetku může u nájemce dojít ke zdanitelnému plnění podle § 14 odst. 3 písm. a).

b) Opravy provedené nájemcem (§ 669 OZ)

Zde vidí předkladatel situaci výkladově složitější. Je nutné rozlišovat dva případy podle § 669 OZ.

- Prvním případem jsou opravy prováděné nájemcem se souhlasem pronajímatele (§ 669 první věta). Nájemce často na přímý požadavek pronajímatele provede opravu za pronajímatele, neboť je to provozně výhodnější. Nájemce má nárok na náhradu vynaložených nákladů. Pak jde podle názoru předkladatele o zdanitelné plnění mezi nájemcem a pronajímatelem.
- Druhým případem je, že pronajímatel bez zbytečného odkladu opravu neobstaral, nebo jde o opravu zcela bez vědomí pronajímatele. Jde tedy o opravu bez součinnosti smluvních stran. Náhradou nájemce jsou nikoli vynaložené náklady, ale vydání bezdůvodného obohacení v penězích (§ 451 a násl. OZ). V tomto případě podle názoru předkladatele nejde o zdanitelné plnění.

Návrh na sjednující názor:

Jestliže nájemce vynaložil na věc náklady při opravě ve smyslu § 669 OZ, pak mezi nájemcem a pronajímatelem vzniká zdanitelné plnění, pokud nájemce má nárok na úhradu vynaložených nákladů. Pokud má nárok na to, o co se pronajímatel obohatil, pak nejde o zdanitelné plnění.

Stanovisko MF:

S uvedeným názorem lze souhlasit částečně, ke zdanitelnému plnění mezi nájemcem a pronajímatelem může dojít i ve vazbě na sjednané smluvní podmínky

(např. nepeněžité plnění). V souvislosti s provedením oprav najatého majetku může u nájemce dojít ke zdanitelnému plnění podle § 14 odst. 3 písm. a).

c) Obvyklé udržování

Tento pojem již není v EuDPH vymezen. Existuje však v § 5 zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor a běžně ho používá praxe. Obvykle jde o opravy a údržbu drobnějšího charakteru, napravující běžné opotřebení předmětu nájmu nájemcem. Lze vymezit tak, že jde o takové drobné opravy a udržování předmětu nájmu, které ze smlouvy nebo z obecně platného předpisu jdou k tíži nájemce.

Podle názoru předkladatele provedením obvyklého udržování nevzniká zdanitelné plnění mezi nájemcem a pronajímatelem. Nájemce pouze uvádí do původního stavu to, co sám opotřebil, a to v prostoru, který užívá on a nikoli pronajímatel. Je to obdoba § 7 odst. 7 stávajícího ZDPH, provedená výkladem.

Návrh na sjednocující názor:

Provádí-li nájemce obvyklé udržování a opravy, ke kterým je povinen ze smlouvy nebo z obecně platného předpisu, nevzniká tím zdanitelné plnění mezi nájemcem a pronajímatelem.

Stanovisko MF:

Souhlas s uvedeným názorem.

Návrhy dalších sjednocujících výkladů, týkajících se zejména nemovitostí a cen, záloh a koeficientu, budou předloženy na některém jednání některého dalšího Koordinačního výboru.

4. Vazba daní a účetnictví na změny v oblasti DPH od 1.5.2004

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc., daňová poradkyně, č. osvědčení 294
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

V tomto příspěvku bychom se chtěli věnovat některým aspektům nového zákona o DPH. Budeme se věnovat některým aktuálním praktickým otázkám, které s předmětným zákonem budou vznikat a plátcům je budou muset řešit již od 1.5.2004, respektive by je měli řešit i dříve, neboť v mnohých ohledech souvisejí s přenastavováním informačních systémů. Mimo to se již v současné době ukazují další problémové oblasti, které mají návaznost mezi účetnictvím, daní z příjmů a novým zákonem o DPH, kterými se chceme v tomto příspěvku zabývat. I když celý legislativní proces v oblasti nového zákona o DPH není v době přípravy tohoto příspěvku ještě ukončen, vycházíme z toho, že nakonec se tak stane a předmětný nový zákon o DPH nabude účinnosti 1.5.2004, přičemž dále vycházíme ze znění senátní verze předmětného zákona (dále jen „EZDPH“).

Dopředu bychom chtěli zdůraznit, že jsme si vědomi, že EZDPH je systémově zcela novou právní normou v oblasti DPH, a to z podstaty věci normou velmi komplikovanou. Z toho vyplývá, že je jasné, že nelze zcela zaručit, aby veškerá ustanovení byla od samého počátku absolutně legislativně dokonalá, jednoznačná a nevyvolávala jakékoliv polemiky, zvláště pak pokud zohledníme různé zásahy do této normy v průběhu legislativního procesu. Chtěli bychom tedy zdůraznit, že našim cílem není upozorňovat na to, co se v EZDPH „nepovedlo“, ale získat stanovisko MF ČR k některým sporným otázkám, u nichž se v současné době objevují v praxi různé výklady. Jde nám o to, aby plátcí měli informaci, jaký výklad v těchto věcech bude uplatňovat MF ČR a minimalizovaly se tak potencionální problémy v rámci následných daňových řízení a usnadnil se tím plátcům náběh na nový systém DPH. S tím souvisí i to, že jednotlivé problémové okruhy jsou popsány relativně stručně bez dlouhých právních analýz se záměrem vysvětlit podstatu problému.

1. Vystavování dokladů při uskutečnění zdanitelného plnění

Plátce má dle § 26 odst. 1 EZDPH povinnost vystavit daňové doklady (na vyžádání) za každé zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet, a to nejpozději do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo plnění osvobozeného od daně s nárokem na odpočet daně a do 15 dnů ode dne přijetí platby, pokud k přijetí platby došlo před uskutečněním zdanitelného plnění. Z výše uvedeného vyplývá, že i v případě, kdy výše záloh odpovídá ceně za zdanitelné plnění a daň z přidané hodnoty je vypořádaná, může (či na požádání musí) vystavit plátce daňový doklad k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění, který bývá i okamžikem účtování výnosů v rámci účetnictví plátce. Na tomto dokladu je základ daně stanoven ve výši dle § 36 EZDPH. Pokud již plátce obdržel přijaté platby před uskutečněním zdanitelného plnění, sníží o ně základ daně. „Rekapitulace výše ceny zdanitelného plnění před snížením základu daně o přijaté zálohy a následné stanovení základu daně a výše daně ke dni uskutečnění zdanitelného plnění“ může být další součástí daňového dokladu, pokud jsou veškeré zákonné náležitosti dodrženy.

Závěr k části 1. Vystavování daňových dokladů při uskutečnění zdanitelného plnění

Plátce má dle § 26 odst. 1 EZDPH povinnost vystavit daňové doklady (na vyžádání) za každé zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet, a to nejpozději do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo plnění osvobozeného od daně s nárokem na odpočet daně a do 15 dnů ode dne přijetí platby, pokud k přijetí platby došlo před uskutečněním zdanitelného plnění. „Rekapitulace „ ceny zdanitelného plnění, uplatnění již dříve přijatých plateb a následné stanovení základu daně ke dni uskutečnění zdanitelného plnění může být součástí daňového dokladu.

Stanovisko MF:

Souhlas s uvedeným názorem.

2. Základní účetní zachycení situace, kdy je záloha zdaněna DPH

V případě přijetí platby před dnem uskutečnění zdanitelného plnění stanoví plátcé výši daňové povinnosti dle § 37 a) nebo b) EZDPH. Zvolenou metodu by měl dodržet při kalkulaci výše daně za zdanitelné plnění a zohlednění již přijatých plateb výše odvedené daně.

Základní možné účetní schéma zaúčtování zálohy zdaňované DPH naznačíme na příkladu zaúčtování u příjemce zálohy, přičemž vyjdeme ze situace, kdy celková výše zálohy je 100 + 19 (vycházíme z 19% sazby DPH a z důvodu jednoduchosti počítáme DPH ze spodu nahoru, to je $100 \times 0,19$) a celková cena je 200 + 38 (vycházíme z 19% sazby DPH a z důvodu jednoduchosti počítáme DPH ze spodu nahoru, to je $200 \times 0,19$).

1) Přijetí zálohy:

MD 221..... 119	D 324.1.....119
	D 324.2 ²⁾(-19)
	D 343.2 ²⁾19

2) Zúčtování celkové faktury na výstupu:

MD 311.1.....238	D 6xx.....200
MD 311.2 ²⁾ ...(-19)	D 343.1.....38
	D 343.2 ²⁾(-19)

3) Zúčtování zálohy:

MD 324.1.....119	D 311.1.....119
MD 324.2 ²⁾ ...(-19)	D 311.2 ²⁾(-19)

2) Analytické účty číslo 2 nejsou nezbytně nutné s tím, že jejich výhodou je zachycení stavu (na analytických účtech číslo 1), kdyby záloha nebyla zdaňována DPH (což může být výhodné například pro odsouhlasení saldokonta v situaci, kdy poskytovatel zálohy neuplatní nárok na odpočet DPH na vstupu - viz dále). Je samozřejmé, že z hlediska daňové evidence (§ 100 EZDPH) musí být zabezpečeno, že účty 343.1 a 343.2. budou vstupovat do jednoho řádku přiznání k DPH. Účtování na obě analytické účty 311 při zúčtování zálohy (účetní případ 3) Zúčtování zálohy) není dle našeho názoru nezbytně nutné.

Analogicky, jak je uvedeno výše, by se účtovalo na straně toho, kdo zálohu zaplatil. Výše uvedené účtování podle našeho názoru jednoznačně potvrzuje požadavek uvedený v bodu 1 příspěvku a ukazuje, že z hlediska účetního bude výhodné, aby na daňovém dokladu, kterým bude záloha zdaněná DPH zúčtována, nebylo uvedeno pouze zdanění rozdílu, který ještě DPH nebyl zdaněn (viz. § 36 odst. 2 EZDPH), ale také celková rekapitulace v zásadě navazující na výše uvedené účtování.

Závěr k části 2. Základní účetní zachycení situace, kdy je záloha zdaněna DPH

Výše uvedená účetní schémata jsou jednou z možných správných účetních zachycení popisovaných účetních případů s tím, že v praxi nelze vyloučit ani jiná řešení, která mohou být z hlediska účetního považována za správná.

Stanovisko odboru 18 MF:

Souhlas s uvedeným názorem.

Stanovisko odboru 28 MF:

Podstatou příspěvku je vyjádřit, že změna zákona o DPH nevyvolává změnu dosavadního způsobu účtování při „vypořádání“ záloh s celkovým plněním:

1) účetní doklad pro zaúčtování celkového plnění:

daňový doklad není automaticky účetním dokladem. Daňový doklad se může stát účetním dokladem nebo součástí účetního dokladu po doplnění náležitostí účetního dokladu stanovených v § 11 zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Pokud je tedy např. obsahem účetního případu splnění dodávky, pak podle písm. c) § 11 musí být kromě jiného uvedena i peněžní částka;

2) volba konkrétních syntetických a analytických účtů je podle § 46 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů v kompetenci účetní jednotky, a proto se k nim MF nemůže vyjádřit;

3) návrh MF na účtování o přijetí platby je zveřejněn na webových stránkách. Návrh předkladatele vychází z obdobných zásad (neúčtuje o fiktivní, neexistující pohledávce). V této souvislosti MF pouze připomíná, že je třeba vyjádřit celkovou výši závazku vůči poskytovateli platby. V návrhu účtování MF je tento problém řešen prostřednictvím podrozvahových účtů, kde se účtuje o výši rozdílu mezi výší přijaté platby od odběratele, který zálohu poskytl, a výší zůstatku na příslušném účtu pro účtování o zálohách, jako o části závazku k odběrateli.

3. Účetní a daňové aspekty zdaňování záloh DPH v případech, kdy posléze nedojde k uskutečnění zdanitelného plnění

Od 1.5.2004 bude z účetního a daňového hlediska nutné řešit případy, kdy v souladu s ustanovením § 21 odst. 1 EZDPH budou zdaňovány také zálohy (respektive přijetí peněžních prostředků z titulu zálohy) a posléze nedojde k uskutečnění zdanitelného plnění. V souladu s ustanovením § 73 odst. 2 EZDPH je v těchto situacích obecně nárok na odpočet DPH, ale s tím, že pokud nedojde k uskutečnění zdanitelného plnění, je nutné uplatněný nárok vrátit a podat dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost vyšší (viz. § 73 odst. 9 EZDPH). I když to může být částečně sporné, domníváme se, že obecně by stejnou možnost v tomto případě na dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší měl mít i plátce, který zdanil přijetí zálohy. Z hlediska účetního zachycení této situace se domníváme, že povinnost vrátit DPH ze strany poskytovatele zálohy by v zásadě měla být zaúčtována proti pohledávce za příjemcem zálohy a inverzně nárok na vrácení DPH u příjemce zálohy by měl být zachycen proti závazku vůči poskytovateli zálohy. Tzn. účtování:

Poskytovatel zálohy

MD 311 D 343

Příjemce zálohy

MD 343 D 321

Pokud by zde nebyla dohoda o finančním vypořádání, z které vychází výše uvedené zaúčtování, bude nutné účtovat popsany případ výsledkově. To znamená:

Poskytovatel zálohy:

MD 538 D 343

Příjemce zálohy:

MD 343 D 648

Domníváme se, že je nesporné, že výše popsany výnos bude daňově relevantní na základě ustanovení § 23 odst. 2 a 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Stejně tak se domníváme, že uvedený náklad bude daňově uznatelným nákladem, a to na základě § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP (viz pokyn D-190 K § 24 odst. 2 zákona body 4. a 5.).

Závěr k části 3. Základní účetní zachycení situace, kdy je záloha zdaněna DPH

V případě zdanění zálohy DPH je jedním z možných správných účetních řešení postup popsany výše. Pokud v okamžiku vrácení zálohy bude v souladu s výše uvedeným schématem účtováno výsledkově, budou vzniklé náklady a výnosy daňově relevantní, a to na základě § 23 odst. 2 a 10 ZDP a § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

Stanovisko odboru 18 MF:

Souhlas s uvedeným názorem.

Stanovisko odboru 28 MF:

Příjemce platby dluží podle názoru MF „poskytovateli“ platby částku, kterou přijal, nikoli částku sníženou o odvedené DPH. Nechápeme, zda lze tuto skutečnost změnit např. „dohodou o finančním vypořádání“.

4. Záloha je vyšší jak vyúčtování

V praxi se objevuje otázka, jak postupovat v případě, kdy záloha, která byla dle § 21 odst. 1 EZDPH zdaněna DPH, bude vyšší jako celkové vyúčtování. Objevují se názory, že v tomto případě je nutné postupovat tak, jako kdyby se jednalo o opravu základu daně dle § 42 EZDPH s následným vystavením daňového dobropisu (§ 43 EZDPH) a uplatněním opravy až ve zdaňovacím období, kdy je dobropis doručen plátcí (§ 42 odst. 4 písm. a) EZDPH). Oproti tomu se lze také setkat s výklady, že tento rozdíl lze vypořádat prostřednictvím běžného daňového dokladu dle § 36 odst. 2 EZDPH se záporným základem daně. To prakticky znamená možnost snížit DPH bez povinnosti prokazovat doručení tohoto dokladu.

Závěr k části 4 Záloha je vyšší jak vyúčtování

Pokud bude záloha zdaněná DPH vyšší jak vyúčtování, zohlední se tento záporný rozdíl v běžném daňovém dokladu k okamžiku vyúčtování (§ 36 odst. 2 EZDPH) a nikoliv prostřednictvím daňového dobropisu.

Stanovisko odboru 18 MF:

Souhlas s uvedeným názorem.

5. Neidentifikované a jiné platby

Vzhledem k tomu, že přijatá platba musí mít vazbu na konkrétní zdanitelné plnění, nebude se zdaňovat DPH dle § 21 odst. 1 EZDP jakýkoliv příjem peněz. To se týká zejména plnění typu náhrad škod, pokut a sankcí, depozit, záruk, zajištění či jistin a dále neidentifikovaných plateb.

To znamená, že by se:

a) akceptovala určitá „technická“ lhůta (dejme tomu cca. 14 dní - vycházelo by se například z vnitřní směrnice) k identifikaci neznámé platby a i když se po té platba započítala na zdanitelné plnění, nevyžadovalo by se striktní zdanění k datu přijetí platby, ale k datu započtení na konkrétní zdanitelné plnění. Plátce by musel prokázat, že se jednalo o neznámou platbu (to znamená z identifikace platby nebylo možné určit, že se jedná o konkrétní úhradu konkrétní pohledávky) a dále by musel prokázat, že určitý čas trvá její identifikace (například z hlediska software a organizace práce nelze zajistit, aby ihned v okamžiku úhrady bylo identifikováno, o jakou platbu se jedná).

b) S bodem a) souvisí možnost řešení přeplateků tak, že budou použity na částečnou úhradu nadcházejícího zdanitelného plnění. V tomto případě by se mělo potvrdit, že pokud se použije přeplatek na částečnou (celková výše zdanitelného plnění bude vyšší jak přeplatek) úhradu zdanitelného plnění v rámci jednoho zdaňovacího období, neměl by být pozastavován postup, kdy bude vystaven jeden daňový doklad na celé zdanitelné plnění a přeplatek se pouze uvede na dokladu jako snížení částky k úhradě. To znamená, že nedojde ke zdanění postupnému (jednou zálohou a rozdíl pak vyúčtováním), ale najednou v rámci vyúčtování. Pokud k tomu dojde v rámci jednoho zdaňovacího období, neměl by zde být problém (celková výše odvedeného DPH se nebude měnit). Pokud by k zdanění došlo později, než byl přijat přeplatek, jediným možným postihem by mohlo být časové penále (u přeplatku), pokud by plátce nedoložil postup dle bodu a).

c) Pokud plátce prokáže snahu přeplatek vrátit, neměl by být dodaňován DPH. Zde může jako identifikace snahy vrátit přeplatek sloužit například zaúčtování na speciální závazkový účet, snaha kontaktovat toho, kdo platbu poukázal, snaha identifikovat toho, kdo platbu poukázal a podobně.

d) Pokud se i přes snahu (viz. bod c)) nepodaří přeplatek vrátit, měl by být zdaňován DPH až v okamžiku zúčtování do výnosů.

e) Za platby, které by neměly být považovány za platby z povinnosti odvést DPH na vstupu dle § 21 odst. 1 EZDPH, by neměly být považovány různé případy záruk a zajištění či jistin. Jde o případy, kdy je mezi obchodními partnery dohodnuta určitá

platba, která však není navázána na konkrétní zdanitelné plnění. Pokud obchodní partner řádně a včas splní své závazky, platba se mu vrátí (buďto po určité době nebo po skončení právního vztahu). Na úhradu zdanitelného plnění se uvedená platba použije pouze pokud smluvní partner své závazky nehradí řádně a včas. Z výše uvedeného vyplývá, že pokud nebude smluvní partner v prodlení, nebude obecně docházet k dodanění DPH dle § 21 odst. 1 EZDPH. K dodanění DPH by došlo až k okamžiku započtení na neuhrazený závazek toho, kdo platbu poskytl, a to postupem dle výše uvedeného písmene b).

Závěr k části 5. Neidentifikované a jiné platby

Dle § 21 odst. 1 EZDP se nebude zdaňovat DPH jakákoliv platba, která dojde na účet plátce, případně je v jeho prospěch složena v hotovosti, ale musí jít o přijetí platby vázané na konkrétní zdanitelné plnění. V konkrétních případech popsaných výše nebude docházet k dodanění v okamžiku připsání úhrady na účet, ale případně až k datům popsaným výše.

Stanovisko odboru 18 MF:

Souhlas s uvedeným názorem.

Stanovisko odboru 28 MF:

V souladu s § 6 odst.1 a 2 zákona č. 563/1991 sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, jsou účetní jednotky povinny zachycovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví (účetní případy) účetními doklady a účetní případy zaznamenávat v účetních knihách. Okamžik uskutečnění účetního případu příkladmo vymezuje např. ČÚS č. 001. Nastal-li tedy okamžik uskutečnění účetního případu, jsou z hlediska účetnictví naprosto irelevantní jakákoliv subjektivní lhůty vymezené vnitřní směrnici pro zaúčtování.

6. Problematika kursů

6.1. Doporučujeme potvrdit, že na základě § 4 odst. 4 EZDPH je možné používat i pro účely DPH kurs používaný plátcem v jeho účetnictví. Vzhledem k textu § 4 ZDPH pro účely tohoto zákona je identifikován kurs platný pro osobu provádějící přepočtení ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, popřípadě přiznat osvobození od daně. Tento kurs se použije i pro uplatnění daně z přidané hodnoty na vstupu, tedy nároku na odpočet v případech pořízení zboží a služeb či dovozu služeb. Tato možnost se týká pouze plátců, kteří účtují. U plátců, kteří neúčtují, je nutné používat kurs ČNB platný ke dni povinnosti přiznat daň, případně přiznat osvobození od daně.

6.2. V případě, že dodavatelskoodběratelské vztahy probíhají v souladu s dohodou jejich účastníků v cizí měně, je nutno následně základ daně a výši daně uvést v české měně. V praxi se diskutují dva možné postupy:

a) První názor vychází z toho, že v tomto případě se postupuje tak, že v okamžiku, kdy bude připsána záloha na účet, bude přepočtena na Kč a z této hodnoty bude odvedena DPH. Po té, co dojde k uskutečnění zdanitelného plnění, bude celková částka za toto zdanitelné plnění přepočtena na Kč a porovnána s korunovou hodnotou zálohy (přepočtenou na Kč kursem přijetí zálohy a nikoliv kursem

vyúčtování) a tento rozdíl bude základem daně (§ 36 odst. 2 EZDPH). Při tomto postupu může vzniknout základ daně i v případě shodné hodnoty zálohy a celkové ceny v cizí měně.

Příklad:

záloha 200 EU (bez DPH) kurs 35 Kč/EU
vyúčtování 200 EU (bez DPH) kurs 36 Kč/EU
základem daně ke dni vyúčtování by byla částka 200 Kč (200x (35-36)).

b) Druhý názor, vychází z toho, že při vypořádání se nejprve odečte celková cena za zdanitelné plnění v cizí měně, od zálohy také v cizí měně (zákon nestanoví, že jde o přijatou platbu v Kč či přepočtenou na Kč) a teprve tento rozdíl se přepočte jako základ daně na Kč a z něj bude odvozena případná daňová povinnost v Kč. To znamená, že při tomto výkladu by nevznikl základ daně v situaci, kdy by záloha a vyúčtování v cizí měně byly shodné.

Příklad:

Záloha	200	EU (bez DPH) kurs 35 Kč/EU
Vyúčtování	200	EU (bez DPH) kurs 36 Kč/EU

základ daně 0 EU

Závěr k části 6. Problematika kursů

V rámci projednávání doporučujeme určit, který z výše uvedených výkladů (3a) a 3b)) je možné považovat za správný nebo zda je možné variantně postupovat dle obou z nich.

(dále ke kursům viz následující část)

Stanovisko odboru 18 MF:

Souhlas s variantou b), pro postup podle varianty a) není zákonný důvod.

7. Nárok na odpočet u systému reverse charge

7.1. Uplatnění nároku na odpočet před obdržением daňového dokladu

V případě takzvaného mechanismu opačného uplatnění daně (reverse charge) při pořízení zboží a služeb či při dovozu služeb vzniká zásadní problém v situaci, kdy k okamžiku povinnosti odvést daň na výstupu není k dispozici daňový doklad, který je obecně podmínkou pro uplatnění DPH na vstupu (viz. § 73 odst. 7 a 8 EZDPH).

V této souvislosti se lze také setkat se stanovisky, které vychází z praxe řady jiných členských zemí EU, že v dané situaci je možné současně s odvodem DPH uplatnit nárok na odpočet daně, pokud bude daňový doklad k dispozici a bude zaúčtován

v rámci účetního období či k okamžiku, kdy správce daně začne prověřovat tento nárok na odpočet v rámci příslušného daňového řízení (daňová kontrola, případně vytýkáací řízení). Tyto výklady vycházejí z tohoto, že k okamžiku tohoto daňového řízení budou podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu (existence daňového dokladu, který je zaúčtován) splněny.

Nárok na odpočet daně má plátce dle § 72 EZDPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem uskutečnění přijatého zdanitelného plnění nebo dnem přijetí platby, pokud je platba přijata plátcem, který uskutečňuje zdanitelné plnění, přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění. V § 73 EZDPH jsou dále uvedeny další podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, mimo jiné i zaúčtování daňového dokladu dle zvláštního právního předpisu (odvolávka na § 3 zákona o účetnictví, ve znění zákona č. 353/2001 Sb.), popř. evidován podle § 100 EZDPH u plátců, kteří nevedou účetnictví. Vzhledem k tomu, že § 3 odst. 1 zákona o účetnictví uvádí, že je nutno účtovat v časové a věcné souvislosti v rámci **účetního období**, je možno dedukovat, že nárok na odpočet je možno uplatnit, pokud lze předvídat, že v rámci zákonem požadované lhůty (do konce účetního období resp. zdaňovacího období u poplatníků, kteří nevedou podvojně účetnictví) bude daňový doklad řádně zaúčtován.

Tento výklad by umožnil uplatnit daň na vstupu zejména v případech, kdy například při pořízení zboží z jiného členského státu vznikne povinnost přiznat daň k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, a plátce nemá ještě k dispozici daňový doklad (§ 25 EZDPH). Podobně by tomu bylo i v případě povinnosti přiznat daň při zaplacení zálohy před uskutečněním zdanitelného plnění u služeb podléhajících systému reverse charge (§ 24 EZDPH), případně v případě uskutečnění zdanitelného plnění u služeb v případech, kdy nebude k dispozici daňový doklad.

Uvedený postup by zjednodušil administrativu (kódování jednotlivých plnění, párování dodacích listů a faktur) i kursově dopady. Není totiž jasné, zda v případě, kdy například při pořízení zboží se odvede DPH bez daňového dokladu při naskladnění zboží a následně by se faktura lišila například ve výši jednotkové ceny, jde o nové zdanitelné plnění a nastává v souladu s § 46 EZDPH a návazného § 42 odst. 4 EZDPH nová povinnost odvést daň novým kursem nebo zdanitelné plnění nastalo již dodáním zboží a mělo by se „doopravit původní plnění“ původním kursem. Pokud by se trvalo na umožnění odpočtu daně z přidané hodnoty až teprve v okamžiku zaúčtování daňového dokladu a zároveň by bylo nutno v souladu s § 4 EZDPH účtovat o dani z přidaného hodnoty uplatněné na vstupu kursem vzniku povinnosti odvést daň, docházelo by k velkému nárůstu evidence a administrativy.

Část zdanitelného plnění již byla odvedena kursem odvozeného ze vzniku daňové povinnosti v návaznosti na pořízení zboží či zaplacení záloh u služeb nebo uskutečnění zdanitelného plnění u služeb před vystavením daňového dokladu. Další rozdíly by vznikaly jednak s ohledem na neexistenci přesných podkladů pro stanovení daňové povinnosti (rozdíly ve výši jednotkové ceny, přiznaných skontech a slevách v rámci faktury apod.) U větších společností by byla evidence i správa „odložených daňových pohledávek zaúčtovaných kursem k datu povinnosti odvést daň“ a čekajících na daňový doklad mimořádně náročná. Problematická je i kompletace daňových dokladů v případech, kdy zahraniční dodavatel služeb

(například ze země mimo EU) nevystaví daňový doklad ve vazbě na přijetí platby, ale například jednou za rok. Společnost může již přitom odvést postupně daň ve vazbě na jednotlivé zaplacené platby, a to různým kursem. Není pak jasné, jak bude dokompletován daňový doklad.

Je zřejmé, že při neobdržení daňového dokladu by byl plátce povinen v rámci dodatečného přiznání snížit svůj nárok na odpočet.

Variantní postup

V případě, kdy plátce nebude chtít riskovat podávání dodatečných daňových přiznání, uplatní nárok na odpočet až po obdržení faktury a u mechanismu opačného uplatnění daně (reverse charge) se „rozjede“ okamžik odvodu DPH na výstupu a jeho uplatnění na vstupu (to znamená nebude používán postup uvedený výše) je možné tuto situaci zachytit v účetnictví následovně

MD 349 D 343.20

Účet 349 představuje pomocný účet, na kterém bude částka potencionálního nároku na odpočet DPH na vstupu zachycena do doby, než budou k dispozici relevantní doklady pro jeho uplatnění. Teoreticky je v zásadě možné zvolit také speciální analytiku účtu 343, případně v zásadě jakýkoliv jiný účet v rámci účtové skupiny 34, ale s tím, že tento účet nesmí do okamžiku faktického uplatnění nároku na odpočet vstupovat do evidence DPH dle § 100 EZDPH.

V okamžiku, kdy budou splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu, by došlo k přeúčtování částky potencionálního nároku na odpočet účetním zápisem:

MD 343.10 D 349

Otázkou je, jak postupovat v případě, že nakonec nebudou splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu například proto, že smluvní partner přes urgence nedodá daňový doklad. V tomto případě je dle našeho názoru možné variantně postupovat tak, jak je dále popsáno v části *8. Účetní řešení úpravy odpočtu daně dle § 78 EZDPH a vyrovnání daně dle § 79 EZDPH*. To v zásadě znamená obecně možnost zahrnout neuplatněné DPH buďto do nákladů nebo do ocenění složky majetku či služeb, kterého se předmětné DPH týká (výjimkou bude pořízení osobního automobilu, u kterého není nárok na odpočet DPH na vstupu dle § 75 odst. 2 EZDPH, kdy neuplatněné DPH musí vždy zvýšit vstupní cenu tohoto osobního automobilu – viz. pokyn MF ČR D-190 K § 24 odst. 2 bod 5.). V případě výsledkového účtování do nákladů bude vzniklý náklad daňově uznatelný na základě § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

Závěr k části 7. Nárok na odpočet u systému reverse charge

Na základě výše uvedeného doporučujeme potvrdit, že v případě mechanismu opačného uplatnění daně (reverse charge) u zboží a služeb je v situaci, kdy

k okamžiku vzniku povinnosti přiznat daň není k dispozici daňový doklad, variantně možné postupovat následovně:

- a) K okamžiku, kdy vznikne povinnost přiznat daň, bude výše daně spočítána na základě údajů, které bude mít plátce daně v té době k dispozici (musí prokázat správci daně, z čeho vycházel, postup musí být ekonomicky zdůvodnitelný a nesmí být ve smyslu § 2 odst. 7 ZSDP účelový).
- b) Částku dle bodu a) uplatní plátce daně v příslušném zdaňovacím období na vstupu i výstupu.
- c) Posléze dojde daňový doklad, který přepočítá plátce kursem platným v té době (variantně je možné uvažovat o kurs platném k okamžiku povinnosti přiznat daň dle písmena a)) a případné rozdíly proti částkám uplatněným dle bodu b) uplatní plátce daně v daňovém přiznání za zdaňovací období, kdy doklad došel, jako opravu základu daně a výše daně (dle § 42 EZDPH). Nebude tedy muset plátce daně podávat dodatečné daňové přiznání a nebude mu ani zpochybněn původně uplatněný nárok na odpočet DPH dle bodu b), pokud bude mít předmětný daňový doklad k dispozici nejpozději k okamžiku zahájení daňové kontroly. V případě, že daňový doklad nebude obdržén, musí plátce podat dodatečné daňové přiznání a snížit nárok na odpočet.

V případě, kdy se u mechanismu opačného uplatnění daně (reverse charge) „rozjede“ okamžik odvodu DPH na výstupu a jeho uplatnění na vstupu z důvodu, že se společnost rozhodne uplatnit nárok na daň až po obdržení daňového dokladu, je jedním z možných správných účetních řešení postup popsán výše. Pokud nakonec nebude odpočet uplatněn například proto, že smluvní partner přes urgence nedodá daňový doklad, je možné postupovat tak, jak je uvedeno v části 8. *Účetní řešení úpravy odpočtu daně dle § 78 EZDPH a vyrovnání daně dle § 79 EZDPH*, to je buďto úpravu zaúčtovat jako zvýšení vstupní ceny majetku z jiného titulu, než je technické zhodnocení (§ 29 odst. 7 ZDP) nebo výsledkově s tím, že vzniklý náklad bude daňově relevantní, a to na základě § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Účtováno by bylo k okamžiku, kdy se plátce rozhodne odpočet neuplatnit.

Stanovisko odboru 18 MF:

Nárok na odpočet daně vzniká plátcovi nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, kdy mu vznikla povinnost přiznat daň. Nárok by měl prokázat daňovým dokladem, což je věcná nikoliv časová podmínka. Při uplatnění odpočtu daně by měla být uplatněna částka ve výši přiznané daně, která by se neměla změnit z důvodů kurzových rozdílů, které by se měly vypořádat pouze účetně.

Stanovisko odboru 28 MF bude sděleno na dalším KV.

8. Účetní řešení úpravy odpočtu daně dle § 78 EZDPH a vyrovnání daně dle § 79

EZDPH

Otázkou může být, jak by měly být zúčtovány úpravy odpočtu daně (§ 78 EZDPH), případně vyrovnání daně (§ 79 EZDPH). Domníváme se, že existují v zásadě dvě metody:

1) Tyto úpravy účtovat jako změnu ceny majetku z jiného titulu, než je technické zhodnocení (viz. § 29 odst. 7 ZDP).

2) Tyto úpravy účtovat výsledkově jako náklad či výnos. V případě výsledkového účtování budou vzniklé náklady a výnosy obecně daňově relevantní [viz § 23 odst. 2 a 10 ZDP a § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP]. Oporu pro tento závěr je možné nalézt částečně také ve výkladovém pokynu MF ČR D-190 (viz pokyn MF ČR D-190 K § 24 odst. 2 zákona body 4 a 5). I když předmětný pokyn vychází ze současného znění ZDPH, vidíme zde vzhledem k podstatě úprav dle § 78 EZDPH a § 79 EZDPH analogii.

Dle našeho názoru, obě výše popsané metody je možné také kombinovat. Zvolené řešení však musí být v souladu s § 31 odst. 9 ZSDP průkazné a daňový subjekt je musí správci daně prokázat a doložit. Za doložení a prokázání je možné považovat popis zvoleného řešení ve vnitřních účetních směrnících účetní jednotky. V souladu s § 7 odst. 4 ZoÚ by zvolené řešení nemělo být mezi jednotlivými účetními obdobími měněno.

Závěr k části 8. Účetní řešení úpravy odpočtu daně dle § 78 EZDPH a vyrovnání daně dle § 79 EZDPH

Úpravy odpočtu daně (§ 78 EZDPH), případně vyrovnání daně (§ 79 EZDPH), je možné zúčtovat buďto jako úpravu vstupní ceny majetku z jiného titulu, než je technické zhodnocení (§ 29 odst. 7 ZDP) nebo výsledkově s tím, že vzniklé náklady a výnosy budou daňově relevantní, a to na základě § 23 odst. 2 a 10 ZDP, případně § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Zvolené řešení je možné, a to i u jedné účetní jednotky, kombinovat. V souladu s § 7 odst. 4 ZoÚ by zvolené řešení nemělo být mezi jednotlivými účetními obdobími měněno.

Stanovisko odboru 18 MF:

Souhlas uvedeným názorem.

Stanovisko odboru 28 MF bude sděleno na dalším KV.

9. Uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu u zdanitelných plnění uskutečněných do 30.4.2004 v době po 30.4.2004.

S otázkou účtování také částečně souvisí přechod na nový EZDPH při uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu. Sporné může být, jak bude postupovat plátce v případě zdanitelných plnění, které se uskuteční v jeho prospěch do 30.4.2004, ale do tohoto data neuplatní nárok na odpočet DPH na vstupu. Domníváme se, že v tomto případě se na základě § 111 bod 1 EZDPH pro uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu použijí dosavadní právní předpisy, to znamená, že nárok na odpočet DPH na vstupu bude moci plátce DPH uplatňovat v řádném daňovém přiznání podávaném po 30.4.2004, a to způsobem a ve tříleté lhůtě stanovené § 19 odst. 3 ZDPH zákona č. 588/1992 Sb. ve znění platném do 30.4.2004 (dále jen „ZDPH“).

Závěr k části 9. Uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu u zdanitelných plnění uskutečněných do 30.4.2004 v době po 30.4.2004.

Na základě § 111 bod 1 EZDPH bude možnost uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu u zdanitelných plnění uskutečněných do 30.4.2004 i v době po 30.4.2004 v rámci řádného daňového přiznání a nikoliv prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Na základě § 111 bodu 1 EZDPH by se v tomto případě vycházelo z ustanovení § 19 odst. 3 ZDPH (to znamená lhůta pro uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu by v tomto případě byla tři roky od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění).

Stanovisko odboru 18 MF:

Souhlas uvedeným názorem.

Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výklad k popsané problematice zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem. Vzhledem k aktuálnosti této oblasti bychom v tomto případě také doporučovali minimálně některé ze závěrů zveřejnit v rámci informační kampaně MF ČR k EZDPH (například na serveru MF ČR).

Stanovisko MF

Se zpracováním metodického pokynu odbor 18 souhlasí.

5. Daňový zástupce - § 109 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty + stanovisko JUDr. Bárty

Předkládá: Ing. Vlastimil Sojka, daňový poradce, č. osvědčení 768

I. Vymezení pojmu „daňový zástupce“

ZDPH vymezuje nový pojem „daňový zástupce“. V dikci § 109 odst. 1 se jedná o daňového poradce, advokáta, auditora nebo právnickou osobu, která má oprávnění tyto činnosti vykonávat.² Jedná se o zcela nový institut, který nenavazuje na stávající obecnou procesní úpravu daňového řízení a vyvolává proto některé výkladové spory. Tento příspěvek je veden snahou o sjednocení právních názorů.

Prvním problémem je samo vymezení osob, které jsou považovány za „daňového zástupce“. První věta § 109 odst. 1 totiž z jazykového hlediska zastupování osob registrovaných k dani v jiném členském státě nebo osob zahraničních vztahuje pouze k daňovému zástupci – právnické osobě. V takovém případě bychom mohli dojít k závěru, že pozici „daňového zástupce“, včetně všech dopadů do odpovědnosti,

² Přitom např. ve smyslu § 1 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství je přitom výkon „daňového zástupce“ výkonem daňového poradenství jen částečně. Součástí daňového poradenství není povinnost solidárního zaplacení daně (§ 109 odst. 4 ZDPH), neboť se nejedná o právní pomoc a o poskytování finančně ekonomických rad ve věcech daní.

může mít zástupce - fyzická osoba nejen k osobám zahraničním, ale i k osobám tuzemským.

Tento závěr by byl ovšem v rozporu s logikou, smyslem a cílem právní úpravy a při použití obecných interpretačních pravidel je jej třeba odmítnout. Oporou je i důvodová zpráva k návrhu ZDPH, která k tomuto problému uvádí: „*V odstavci 1 jsou stanoveny podmínky, za kterých je právnická nebo fyzická osoba oprávněna plnit funkci daňového zástupce. Tento zástupce musí být osobou povinnou k dani a musí mít sídlo v tuzemsku. Daňový zástupce zastupuje osobu registrovanou k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobu, která neuskutečňuje ekonomické činnosti v tuzemsku, ani nemá sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku, ale je povinna přiznat a zaplatit daň, protože dodává zboží nebo poskytuje služby osobám, které nejsou osobami povinnými k dani.*“

Návrh:

K problému vymezení pojmu „daňový zástupce“ tedy navrhuji přijmout následující sjednocující závěr: **Pojem „daňový zástupce“ označuje samostatnou formu zastupování v daňovém řízení před českými finančními orgány, spojenou s poskytováním dalších služeb. „Daňový zástupce“ je fyzická nebo právnická osoba vymezená v § 109 odst. 1 ZDPH, která na základě smlouvy zastupuje v daňovém řízení a při úhradě daně zahraniční osobu nebo osobu registrovanou k dani v jiném členském státě a sdílí její práva a povinnosti. Zastoupení vzniká na základě speciální plné moci s ověřeným podpisem zastoupeného, vyhotovené podle § 109 odst. 2 a 3 ZDPH, která je na jedné listině spojena s ručitelským prohlášením zástupce.**

II. Vznik „daňového zástupce“ ve smyslu § 109 ZDPH, rozsah zmocnění

§ 109 odst. 3

Z § 109 odst. 3 vyplývá, že vznik zastupování v režimu „daňového zástupce“ musí být oznámen na tiskopisu MF Finančnímu úřadu pro Prahu 1. Vedle toho má zastupovaná osoba povinnost požádat o přidělení daňového identifikačního čísla.

Správce daně zastupované osobě přidělí DIČ, které je „daňový zástupce“ ve styku se správcem daně povinen uvádět ve všech případech týkajících se zastupované osoby. Správce daně rovněž zaregistruje kdo je „daňovým zástupcem“ zastupované osoby. Podmínkou této registrace je oznámení na tiskopisu MF, doprovázené speciální plnou mocí, spojenou na stejné listině s ručitelským prohlášením, zavazujícím daňového zástupce ručit za daň zastupované osoby. Zahraničního plátce nebo osobu registrovanou k dani v jiném členském státě EU musí správce daně nepochybně z úřední povinnosti zaregistrovat i v případě, že z její strany nebyla registrační povinnost splněna. Pokud však jde o registraci „daňového zástupce“, z ustanovení § 109 odst. 3 vyplývá, že k jeho registraci může dojít až po splnění podmínek oznámení na tiskopisu MF a předložení plné moci s ověřeným podpisem a ručitelským prohlášením daňového zástupce. Absence těchto dokumentů, či absence jejich podstatných náležitostí budou překážkou registrace „daňového zástupce“. V opačném případě by vznikl prostor pro podvodné jednání zmocnitelů. Ti by svoji daňovou povinnost nekorektně přenášeli na zástupce, kteří vůbec nezamýšleli stát se ve smyslu § 109 „daňovým zástupcem“.

§ 109 odst. 4

Z ustanovení § 109 odst. 4 dále vyplývá, že „daňový zástupce“ má společně se zastupovanou osobou práva a povinnosti podle tohoto zákona, zejména solidární povinnost zaplatit daň.

ZDPH tedy klade na vztah zastupovaného subjektu a „daňového zástupce“ následující nároky:

- plná moc, jako listina předložená správci daně, musí obsahovat prohlášení „daňového zástupce“, kterým se zavazuje k ručení za daň zastupované osoby,
- „daňový zástupce“ má všechna hmotná i procesní práva a povinnosti zastupované osoby v daňovém řízení, včetně povinnosti společně zaplatit daň se zastupovanou osobou.

Tím je veřejnoprávní úprava plné moci při zastoupení „daňového zástupce“ vyčerpána. „Daňový zástupce“ je samostatná instituce, na kterou se nevztahují omezující pravidla pro zastupování v daňovém řízení stanovená zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Zjevný nedostatek podrobnější úpravy (např. otázka omezení rozsahu zastoupení či ukončení zastoupení v režimu „daňového zástupce“) mohou částečně nahradit profesní předpisy upravující výkon daňového poradenství a advokacie. V případě auditorů pak bude nutno vycházet z § 33a Obč.Z.

Z uvedeného vyplývá, že nebudou účinná taková omezení formulovaná v §§ 10 a 11 ZDSP, jako je:

- omezení počtu zastupovaných osob u jednoho správce daně u právnických osob a auditorů (§ 11 odst. 3 ZSDP),
- nebude možné, aby správce „daňového zástupce“ „ustanovil“ podle § 10 odst. 1 a 2 ZSDP,
- zastupovaná osoba bude oprávněna mít více než jednoho „daňového zástupce“, protože to ZDPH nevyklučuje a účinné není ani omezení uvedené v § 10 odst. 3 ZSDP,
- „daňového zástupce“ nebude možné ve smyslu § 11 ZSDP vyloučit ze zastupování.

Dále mám za to, že plnou moc „daňového zástupce“ lze jakkoli omezit. Také zde je třeba vyjít z toho, že to veřejnoprávní úprava nezakazuje a obecně jde o postup, který je při zastupování možný a obvyklý. Plná moc „daňového zástupce“ tedy nemusí být neomezená a lze ji ohraničit obsahově i časově. V praxi tedy může nastat situace, kdy „daňový zástupce“ přijme plnou moc od zastupované osoby výhradně pro vypořádání DPH v souvislosti s určitým obchodním případem (např. konkrétní poskytnutá služba). Pouze v tomto rozsahu tak bude „daňový zástupce“ vstupovat do práv a povinností zastupovaného a nést příslušný ručitelství závazek. Kromě obecně právní úvahy tento závěr podporuje i logika zákona, který musí být především aplikovatelný. Nelze totiž od „daňového zástupce“ požadovat, aby nesl ručitelství závazek i za takové aktivity zastupovaného, o kterých nemá žádné informace. V opačném případě by bylo ustanovení § 109 ZDPH mrtvé, protože by šlo z podnikatelského hlediska o riziko zcela nepředvídatelné a tedy neakceptovatelné. Postavení „daňového zástupce“ lze srovnat s postavením spedice poskytující celní

záruku. I ta vždy ví, za jaký konkrétní případ dovozu nebo vývozu přebírá záruku, je jí schopna přesně ohodnotit, vyčíslit její cenu a poskytnout nezbytná data pojišťovně.

Jestliže bude mít listina obsahující plnou moc, podaná správci daně s odkazem na § 109 ZDPH vady, např. nebude obsahovat ručitelství podle § 109 odst. 3, správce daně „daňového zástupce“ nezaregistruje. Bude postupovat podle § 21 odst. 8 ZSDP. Vyzve zastupovaného k odstranění vad a poučí jej o tom, že pokud vady neodstraní, zmocněnec nebude zaregistrován jako „daňový zástupce“ podle § 109 ZDPH.

III. Ručení a solidární závazek k placení daně

Úprava § 109 odst. 3 a 4 ZDPH zakládá dvě povinnosti „daňového zástupce“. Jde jednak o ručitelství a o povinnost solidární úhrady daně.

Ručitelství závazek

Ručitelství závazek „daňového zástupce“ nepřímo vyplývá z povinné ručitelství doložky, uvedené na dohodě o plné moci, předkládané správci daně podle § 109 odst. 3. Nedostatek vlastní veřejnoprávní úpravy vzniku a rozsahu ručení patrně může být substituován soukromoprávní úpravou. ZDPH sice ručení „daňovému zástupci“ přímo neukládá, využívá však soukromoprávní postup upravený ustanovením § 546 Obč.Z, které uvádí:

Dohodou účastníků lze zajistit pohledávku ručením. Ručení vzniká písemným prohlášením, jímž ručitel bere na sebe vůči věřiteli povinnost, že pohledávku uspokojí, jestliže ji neuspokojí dlužník.

Ručitelství závazek trvá i po případném ukončení zastoupení v režimu „daňového zástupce“. Jinou otázkou je vymahatelnost ručitelství závazku ze strany správce daně, protože podle § 57 odst. 5 ZSDP jsou ručitelé povinni uhradit daňový nedoplatek jenom pokud jim zákon povinnost ručení výslovně ukládá. V daném případě lze patrně očekávat spory o tom, zdali zde ručitelství závazek uložil zákon či zdali jde o pouhé soukromoprávní ujednání. Otázka ručení v § 109 ZSDP si bezesporu zaslouží zpřesnění právní úpravy, přičemž je otázkou, zdali by tento institut nebylo vhodné zcela opustit, protože se jako dostatečné jeví společenství práv a závazků a z toho plynoucí povinnost „daňového zástupce“ k solidární úhradě daňové povinnosti.

Solidární úhrada daně

Dále jde o povinnost solidárního zaplacení daně podle § 109 odst. 4 ZDPH. Cílem je patrně zavázat „daňového zástupce“, aby odpovídal za splnění daňové povinnosti bez ohledu na to, zdali ji uhradí zastupovaný nebo on sám.

Také zde lze očekávat určité výkladové spory. Ustanovení ukládá povinnost platit daň „společně“, nikoli však povinnost zaplatit daň „společně a nerozdílně“ tak, jak předpokládá

§ 511 odst. 1 občanského zákoníku:

Jestliže je právním předpisem nebo rozhodnutím soudu stanoveno, nebo účastníky dohodnuto, anebo vyplývá-li to z povahy plnění, že více dlužníků má témuž věřiteli

splnit dluh společně a nerozdílně, je věřitel oprávněn požadovat plnění na kterémkoli z nich. Jestliže dluh splní jeden dlužník, povinnost ostatních zanikne.

§ 109 odst. 4 stanoví pouze povinnost „zaplatit daň společně“ se zastupovanou osobou. Bylo by tedy možné argumentovat i ve prospěch názoru, podle kterého správce daně bude respektovat soukromoprávní dohodu o způsobu splnění tohoto společného závazku, kterou může „daňový zástupce“ se zastupovaným uzavřít a předat správci daně např. spolu s plnou mocí. Opět jde o úpravu založenou v občanském zákoníku – konkrétně v § 534:

Kdo se s dlužníkem dohodne, že splní jeho závazek vůči jeho věřiteli, má vůči dlužníkovi povinnost poskytovat plnění jeho věřiteli. Věřiteli z toho však přímé právo nevznikne.

Z hlediska zajištění výběru daně by v tomto případě nemělo jít o žádnou komplikaci. Jestliže totiž nebude v zákonné lhůtě úhrada daně provedena poplatníkem ani jeho „daňovým zástupcem“, nastoupí institut ručení „daňového zástupce“. Správce daně vyzve „daňového zástupce“ k plnění již jako ručitele.

Takováto interpretace se jeví jako logická také proto, že žádný daňový subjekt nemůže být ve vztahu k neuhrazené daňové povinnosti současně daňovým dlužníkem i ručitelem. Není tedy ani možné, aby správce daně vyzýval „daňového zástupce“ k plnění zároveň jako daňového dlužníka a zároveň i jako ručitele. Ve smyslu § 57 odst. 1 a odst. 5 ZSDP jde totiž o zcela odlišné subjekty.

Závěr

Navrhuji, aby Koordinační výbor přijal sjednocující závěr v podobě souhlasu s tímto příspěvkem a účastné strany zajistily jeho zveřejnění ve svých informačních systémech.

Stanovisko Dr.Bárty

JUDr. Jan Bárta, CSc.
advokát
U Šalamounky 13
158 00 Praha 5

Zákon o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb.

V celém textu zákona tak jak jsem se s ním zatím rychle seznámil, nenalézám žádná obecná ustanovení (např. v zákonných definicích pojmů, nebo jiná ustanovení o zastupování), která by měla význam pro výklad vztahů, v nichž se nachází daňový zástupce. Odpověď na zadané problémy je proto třeba hledat jen v samotném znění § 109 tak jak bylo uveřejněno na internetu Sbírkou zákonů dne 23.4.04, tedy:

§ 109

Daňový zástupce

(1) Daňovým zástupcem je daňový poradce, advokát, auditor nebo právnická osoba, která má oprávnění vykonávat činnost daňového poradenství, advokacii nebo audit, která zastupuje osobu registrovanou k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobu, pokud tyto osoby nemají sídlo, provozovnu ani místo pobytu v tuzemsku a neuskutečňují ekonomické činnosti v tuzemsku, a jsou povinny přiznat a zaplatit daň v tuzemsku. Daňový zástupce musí mít sídlo nebo místo podnikání, popřípadě provozovnu nebo místo pobytu v tuzemsku a musí uskutečňovat ekonomické činnosti v tuzemsku.

(2) Osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, a zahraniční osoba povinná k dani je oprávněna zmocnit pro splnění povinnosti přiznat a zaplatit daň daňového zástupce.

(3) Zastupovaná osoba je povinna oznámit Finančnímu úřadu pro Prahu 1 svého daňového zástupce na tiskopisu vydaném Ministerstvem financí a požádat o přidělení daňového identifikačního čísla. Pokud správce daně přidělí zastupované osobě daňové identifikační číslo, je daňový zástupce povinen je uvádět při styku se správcem daně ve všech případech týkajících se zastupované osoby. K tiskopisu musí zastupovaná osoba přiložit ověřenou plnou moc k zastupování, ve které se daňový zástupce zavazuje k ručení za daň zastupované osoby.

(4) Daňový zástupce společně se zastupovanou osobou má práva a povinnosti podle tohoto zákona, zejména povinnost zaplatit daň.

(5) Daňový zástupce je povinen vést evidenci pro daňové účely za každou zastupovanou osobu odděleně. Daňové přiznání je povinen podat do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém zastupované osobě vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň. Částka daně musí být uvedena v české měně a je splatná ve lhůtě pro podání přiznání.

1.

V první řadě nám jde o to, abyste, bude-li to možné, vyvrátil obavu daňových poradců, že každý daňový poradce mající obecnou plnou moc k zastupování klienta, bez jakéhokoliv ručitelského či jiného závazku, je automaticky daňovým zástupcem, který má podle odst.4 povinnost zaplatit daň. Toto určitě nebylo záměrem zákonodárce, a doufáme, že pro tento, pro nás velice nepříjemný názor, nenaleznete oporu ani v tomto návrhu zákona, ani v zákoně o daňovém poradenství, kde nelze vystopovat ani náznak toho, že součástí daňového poradenství by bylo ručení za daň, natož její placení.

Pokud jde o nutný souhlas daňového zástupce s tím, aby ručení vzniklo, je ve vyhlášeném textu zákona (oproti dřívějším návrhům) navíc poslední věta v odst. 3.

Věta trpí nesprávnostmi. Předně plná moc je jednostranným právním úkonem zastupovaného, zatímco převzetí ručení je projevem vůle ručitele. Nelze tedy nikdy v plné moci dosáhnout toho, aby „obsahovala“ ručení. Má se zde zjevně na mysli, že na jedné a téže listině budou dva projevy vůle dvou jednajících osob (udělení plné moci, a ručitelské prohlášení). Chybí v textu zákona další prvek, a tím je přijetí plné

moci – protože ručení není jedinou povinností daňového zástupce, zástupce musí též konat právní úkony (zejména podávat daňová přiznání).

Dále je nesprávné vyjádření „ověřenou plnou moc“. Právní úkon se neověřuje, text vypadá skoro jakoby mělo jít o ověřenou kopii (což je nesmysl, to by vylučovalo, aby se Finančnímu úřadu předkládal originál úkonu). Má se tedy jistě na mysli ověření podpisu, musí jít o ověření podpisu jednající osoby, a tou je jen ten, kdo uděluje plnou moc.

Text zákona nepamatuje na ověření podpisu druhé jednající strany, a tou je daňový zástupce. Daňový zástupce však koná dva úkony (přijímá plnou moc, na což zákon nepamatuje, a činí ručitelské prohlášení, na což zákon pamatuje).

Z velmi nezdařilého textu zákona je třeba jen podle smyslu interpretovat, že na jedné a téže listině má být udělení plné moci, její přijetí, a ručitelské prohlášení. Přitom podpisy obou jednajících osob by měly být ověřeny.

Podle doslovného textu zákona se však obávám, že správce daně bude muset přijmout i takovou plnou moc, na níž bude ověřen jen podpis zastupovaného, a z toho pak potenciálně mohou být spory o pravost podpisu daňového zástupce a tudíž o platnost ručitelského prohlášení.

Další vadou textu zákona je to, že předmětná věta je formulována jako povinnost zastoupeného (ostatně stejnou vadu má i sama věta první v odst. 3). Správně by totéž mělo být formulováno jako podmínka vzniku zastoupení. V této verzi totiž mohou vzniknout závažné problémy, protože text zákona lze interpretovat tak, že zastoupení vznikne podle okolností i bez splnění povinnosti přiložit plnou moc, případně dříve než se tak stalo:

V odst. 1 je totiž jen hmotněprávní definice (parafrázováno - „zástupcem je osoba, která má k tomu jakousi kvalifikaci, a zastupuje jinou definovanou osobu“). Zastupování tedy vzniká nějakým, v zákoně nedefinovaným způsobem, a to musí nastat dříve než zastupovaný přikročí ke splnění povinností podle odst. 3: Je povinen oznámit svého daňového zástupce, a cosi k tomu přiložit, to znamená že oznamovaná skutečnost, zastupování, zde již musí být když se má oznamovat.

I když úmysl zákona takový asi nebyl, nedá se tedy při tomto jeho znění vyloučit, že v mezních situacích by mohlo docházet i k takové interpretaci, která by znamenala, že ke vzniku zastoupení došlo i bez náležitého projevu vůle zástupce. Osoby registrovaná k dani v jiném členském státě by totiž mohla nějaké více či méně přesné ujednání s osobou kvalifikovanou podle zákona k tomu, aby byla daňovým zástupcem, přitom nikdy nesplnit povinnosti podle odst. 3. Správce daně by pak mohl konstruovat, že zastoupení zde přesto je, a zástupce má povinnosti podle odst. 4 i tehdy, když nenastaly skutečnosti podle odst. 3. Právní argumentací by se to těžko vyvracelo, když psaný text zákona tomu podle mého názoru velmi nasvědčuje.

Konečně za velmi závažné považuji to, že není žádným způsobem pamatováno na zánik vztahu zastoupeného a zástupce.

Z povahy věci (nikoliv z textu zákona) vyplývá jen tolik, že zastoupený může plnou moc kdykoliv odvolat. Není však řešeno jednak kdy potom zastupování zaniká, a zejména ne jaký vliv to má na postavení ručitele. (V zákonu o správě daní a poplatků jest zbytečno řešení hledat, ten jen řeší úkon vůči ručiteli a úkony ručitele, např. v § 57, předmět a rozsah ručení však samozřejmě ponechává na jednotlivých zákonech o daních.)

Nenacházím však vůbec řešení pro ukončení vztahu zástupcem, a zejména ne ručení. Přitom, na rozdíl od ručení v dani z převodu nemovitostí, jde o pokračující

činnosti, a daňový zástupce by se snadno mohl dostat do situace, kdy zastupovaná zahraniční osoba nespolupracuje, neplatí pohledávky daňového zástupce z titulu ručení, a přitom stále vyvíjí činnost, ze které jí vznikají povinnosti platit daň.

Protože zde není žádné vodítko, je tedy patrně třeba připustit, že plná moc předvídaná v odst. 3 zákona je plnou mocí řídící se vždy tím předpisem, kterým se řídí činnost zmocněnce. Vypovězení plné moci se tedy asi bude muset řídit zákonem o daňových poradcích, zákonem o advokacii, a u auditorů (protože zákon č. 254/2000 Sb. žádnou zvláštní úpravu plné moci nemá) pak jen § 33a obč. zák.

Bude i tak vždy alespoň do jisté míry sporné, kdy plná moc (a tedy zastupování podle § 109) přesně zanikla. Až pak ale lze interpretovat, zas jen z § 109, že trvá ručení za daňové povinnosti vzniklé v době, kdy zmocnění trvalo, ale po zániku zmocnění už dřívější zmocněnec nemůže mít nové povinnosti k placení daně (protože odst. 4 tak stanoví jen pro daňového zástupce, jímž ovšem daná osoba právě přestala být).

2.

V odst. 1 v první větě se patrně druhá podmínka začínající slovy, "která" váže pouze k právnickým osobám, neboť měla-li by se vztahovat i na úvod věty tj. daňový poradce, advokát, auditor, muselo by být použito slovo "kteří".

V tomto znění zákona vidím syntaktickou chybu, v legislativě bych větu jednoduše upravil takto:

(1) Daňovým zástupcem je daňový poradce, advokát, auditor nebo právníká osoba, ~~která má~~ mající oprávnění vykonávat činnost daňového poradenství, advokacii nebo audit, ~~která~~ pokud zastupuje osobu registrovanou k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobu, a pokud ~~tyto osoby nemají~~ zastupovaná osoba nemá sídlo, provozovnu ani místo pobytu v tuzemsku a neuskutečňuje ekonomické činnosti v tuzemsku, ~~a jsou povinny~~ ale je povinna přiznat a zaplatit daň v tuzemsku.

Domnívám se, že přes syntaktickou chybu (vztažné zájmeno "která" se tady určitě gramaticky vztahuje jen k právníké osobě, protože jednak bezprostředně předchází zájmenu, a jednak je jediná ženského rodu a tudíž jediná z uvedených subjektů vykazuje gramatickou shodu se zájmenem) je třeba výkladem podmínky vztáhnout i na tomu přecházející subjekty, jež jsou rodu mužského. Jinak by totiž daňovým zástupcem byl daňový poradce, advokát nebo auditor vždy, aniž by vůbec někoho zastupoval. Takový výklad by byl nesmyslný, proto jej považuji za nepřijatelný, i když mu gramatický výklad plně nasvědčuje. Takovýto vztah mezi gramatickýma logickým výkladem práva je podle mého názoru v souladu s uznávanými postupy výkladu právních norem.

3.

Dále se nabízí otázka, kolik osob registrovaných k dani v jiném členském státě nebo zahraničí mohou tyto právníké osoby (a nyní musíme rozšířit pochybnost i na auditory) zastupovat, neboť zastoupení upravuje § 11 odst.3 zák. č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění, a právníké osoby a auditori zcela jistě nejsou daňovým poradcem ve smyslu tohoto zákona, byť je v rámci legislativní zkratky pod tímto pojmem chápán širší okruh osob.

Domnívám se, že omezení pro počet zastupovaných osob stanovená v § 11 odst.3

zák. č.337/1992 Sb. se na daňového zástupce podle zákona č. 235/2004 Sb. nevztahují. Daňový zástupce je podle mého názoru odlišná instituce od zástupce předvídaného procesním předpisem (důsledně je zde užíváno daňový zástupce, a slovo s přívlastkem je třeba výkladově považovat za jiný termín – asi jako v klasickém příkladu akt a volební akt), a i obsahově je to jiná situace.

Stejně jako nemůžeme říkat, že notář nebo osoba bez formální kvalifikace může-li být zástupcem podle procesního předpisu, může být – se stejnými omezeními – i daňovým zástupcem, nemůžeme naopak dovozovat platnost početního omezení zastupovaných na auditory.

4.

Další sporný bod přináší odstavec 3. Pokud zastupovaná osoba předloží plnou moc, která nebude obsahovat doložku, že daňový zástupce se zavazuje k ručení za daň, přestal byt daňový zástupce daňovým zástupcem ve smyslu odst. 1, či pouze zastupovaná osoba nesplnila povinnost nepeněžitě povahy?

Otázka je velmi na místě, vyjádřil jsem se k ní obšírněji už sub 1. Text zákona nasvědčuje spíše tomu, že zastupování a tudíž i ručení zde může být podle odst. 4 i tehdy, není li splněna některá z povinností podle odst. 3. Rozhodně pro tento (nepříjemný) výklad svědčí fiskální zájmy státu.

Souvisí s tím ale problém za co vlastně daňový zástupce ručí. Je třeba připomenout legislativní zkratku zavedenou v § 1, která znamená, že ručení se vztahuje jen na daň přidané hodnoty, nikoliv tedy na penále a na sankce z neplnění jiných než peněžitých povinností.

5.

Dále je otázkou zda plná moc, jako jednostranný právní úkon, může takový závazek obsahovat a zda by se nemuselo jednat v takové případě o nějakou formu dohody o plné moci, zda se tedy tyto dvě podmínky navzájem nevylučují.

K tomuto viz v bodu 1 o právních úkonech obou jednajících. Plná moc takový závazek sama obsahovat nemůže, nedostatek textu zákona bude nutné překonávat rozumnými úkony jednajících.

6.

Pochybnosti v nás vyvolává i čtvrtý odstavec, neboť zde chybí obvyklá podmínka "nerozdílně". Je potom otázka, v případě, že si daňový zástupce se zastupovanou osobou dohodnou, že daňový zástupce zaplatí 1% a zastupovaná osoba 99%, může správce daně po daňovém zástupci vymáhat i těch 99% daně. Dále si nejsme schopni dát do souvislosti, jak navazuje plná moc resp. asi dohoda o plné moci z odstavce 3 na povinnost zaplatit daň v odstavci 4, protože nepochybně nelze slučovat pojmy ručení za daň s pojmem placení daně.

Opět velmi vážný problém. Navrhuji řešení takto:

Od sebe odlišné věci jsou ručení (odst. 3) a společně nesená veřejnoprávní povinnost (odst. 4).

Jako ručitel (obsah ani rozsah ručení není zákonem stanoven, správce daně by tedy sotva mohl odmítnout ručitelské prohlášení, jež by ručení za daň omezovalo

např. „až do výše 1.000 Kč“) ručí, ať už omezeně nebo neomezeně, za daň zastupované osoby.

S plnou mocí ručení nesouvisí, jak uváděno shora, jsou to od sebe odlišné věci (jako zmocněnec koná jen právní úkony).

Podle odst. 4 se však domnívám, že i bez slova „nerozdílně“ (spojení „společně a nerozdílně“ znamená solidaritu dlužníků, která patří do soukromoprávních předpisů, nikoliv tak dalece sem) je navozena situace, že každá povinnost patří každému z obou, přičemž každý z nich ji může splnit s tím účinkem, že po splnění povinnost zaniká a nelze plnění téže povinnosti pak požadovat od druhého.

To ale znamená, že i sám daňový zástupce se může dopustit neplnění nepeněžitě povinnosti (a sám dostat vyměření pokutu, i když za pokutu vyměřenou zastupovanému by neručil), jakož i prodlení s placením (a sám tak dostat vyměřeno penále).

Z tohoto hlediska pak považuji přímo za nadbytečné, že zákon vůbec o ručení mluví, protože to bude jen komplikovat aplikaci. Legislativně správně by zde vůbec nemělo být ručitelské prohlášení, nýbrž by mělo být normativně přesně vyjádřeno co to znamená mít práva a povinnosti společně (asi tak jak zde shora v předchozích dvou odstavcích, a to proto, že společná práva a povinnosti nejsou ve veřejném právu ničím běžným, jedná se o dosti silnou inovaci, a ta je vždy možná, ale musí být přesně provedena). Tomu by pak v zákonu odpovídalo nikoliv ručitelské prohlášení, nýbrž jednoduché přijetí plné moci s tím, že by se stanovilo, že doručením plné moci a prohlášením správci daně pak ze zákona nastává společenství práv a povinností mezi zastoupeným a zástupcem.

Stanovisko MF

Stanovisko odboru 18 MF:

Ustanovení § 109, ve kterém je vymezen daňový zástupce, vykazuje řadu sporných ustanovení zejména z procesního hlediska, jak vyplývá z výše uvedeného příspěvku. Na základě rozboru tohoto ustanovení a předpisů ES, z nichž vyplývá, že institut daňového zástupce v pojetí uvedeném v § 109 není pro členské státy povinný, je odborem 18 v technické novele zákona o DPH, s níž byli zástupci KDP seznámeni, navrhováno vypuštění tohoto ustanovení. Poté by byl pro účely DPH využíván pouze standardní nástroj, tj. zastupování v daňovém řízení podle zákona o správě daní a poplatků.

Do doby legislativního řešení se považují plné moci k zastoupení v řízení o DPH, které se přímo neodkazují na ustanovení § 109 ZDPH, za procesní moci podle § 10 ZSDP“.

6. Uplatňování DPH v případě prodeje potravin a nápojů k přímé konzumaci formou tzv. prodeje přes ulici

Předkládají: Ing. Jana Čížková daňová poradkyně, číslo osvědčení 3197
Ing. Aleš Cechel, daňový poradce, číslo osvědčení 2141
Ing. Václav Pátek, daňový poradce, číslo osvědčení 2279

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu v případě aplikace zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) v případě prodeje potravin a nápojů tzv. „přes ulici“ určených k přímé konzumaci.

1. Popis problému, právní rámec

1. května 2004 nabyly účinnosti nový ZDPH, kterým Česká republika plní svůj závazek daný právními předpisy Evropské Unie („EU“), především 6. Směrnicí³. Současně se tímto dnem staly pro Českou republiku závaznými veškeré právní předpisy, tzv. „acqui communitare“ Evropského Společenství („ES“), tj. nejen nařízení, směrnice, ale mimo jiné i judikatura Evropského soudního dvora, která dotváří právní vymezení DPH pomocí výkladů evropských předpisů.

Předmětem daně je podle ZDPH dodání zboží za úplatu v tuzemsku, tzn. převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem, nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, s místem plnění v tuzemsku. Zbožím se pro účely ZDPH rozumí věci movité, elektrická energie, teplo, chlad, plyn a voda. V zákoně je dále pozitivním výčtem vymezeno, co se také považuje za zboží a negativním výčtem, co se nepovažuje za zboží. Oproti předešlé právní úpravě platné do 30. dubna 2004 (zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („Starý ZDPH“) současný ZDPH nedefinuje pojem služba, ale vymezuje, co se rozumí poskytnutím služby. Poskytnutím služby jsou dle ZDPH všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží.

Na rozdíl od ZDPH platného do 30. dubna 2004 došlo částečně ke změně logiky ve stanovení sazeb DPH u poskytování služeb. Zatímco do 30. dubna 2004 podléhalo poskytování služeb obecně snížené sazbě DPH a pouze služby specificky vyjmenované v příloze č. 2, případně uvedené v § 16 ZDPH platného do 30. dubna 2004, byly předmětem základní sazby daně, jsou naopak dle současného ZDPH obecně všechna zdanitelná plnění (dodání zboží i poskytování služeb) předmětem základní sazby DPH (tj. 19%). Sníženou sazbu daně (tj. 5%) je možné uplatnit pouze u plnění uvedených v § 47 a § 48 ZDPH a u vyjmenovaných zdanitelných plnění, která jsou v případě dodání zboží uvedena v příloze č. 1 ZDPH a v případě poskytování služeb v příloze č. 2 ZDPH. Mimo jiné se snížená sazba uplatní u dodání potravin vymezených příslušným kódem Harmonizovaného systému popisu číselného označování zboží⁴.

V souvislosti s výše uvedeným dochází od 1. května 2004 ke změně sazby DPH při poskytování restauračních služeb z dříve uplatňované snížené sazby na sazbu základní. Dodání zboží (tj. v tomto případě prodej potravin včetně nealkoholických nápojů), tak jako v období do 30. dubna 2004, podléhá sazbě snížené. V této situaci mohou vznikat výkladové problémy při uplatnění správné

³ Směrnice č. 77/388/EEC o harmonizaci a uplatňování DPH mezi členskými státy EU („6. Směrnice“).

⁴ 01-04, 07, 08, 10-12, 1302, 15-17, 19-21, 2201, 2202, 2209, 23, 25

- Potravin y včetně nápojů (vyjma alkoholických, vymezených zvláštním právním předpisem⁶⁶); živá zvířata, semena a rostliny a přísady případně krmiva; voda mimo zboží zařazeného do číselných kódů: 0306, 0307, 1213, 1214, 1704, 210111, 210112, 2203-2208

sazby DPH v případě některých zdanitelných plnění, a to vzhledem k tomu, že určení konkrétního poskytovaného plnění (prodeje potravin a nápojů) jako dodání zboží nebo poskytnutí služby je rozhodné pro uplatnění správné sazby DPH.

2. Rozbor problematiky

V rámci podnikatelské činnosti v praxi obvykle dochází k prolínání různých obchodních aktivit. Na jedné straně dnes lze v prodejnách potravin zakoupit a okamžitě konzumovat potraviny a nápoje a na druhé straně v restauračních zařízeních je možné zakoupit připravené jídlo, které prodejce buď sám dopraví ke kupujícímu nebo si jej kupující přímo odnese, aniž by jídlo konzumoval v restauračním zařízení. Pro účely správného uplatnění DPH je nutné vymezit, která z plnění poskytovaných v rámci těchto aktivit jsou dodáním zboží, a která jsou poskytováním služeb. V konkrétním případě prodeje potravin a nápojů současné znění ZDPH neobsahuje specifický mechanismus, podle kterého by toto rozdělení bylo možno provést. Podle našeho názoru je pro tento účel nutné aplikovat právní předpisy EU, resp. relevantní rozhodnutí Evropského soudního dvora.

2.1. Využití SKP v rámci ZDPH

Podle Zákona o státní statistické službě⁵ je SKP (a jiné klasifikace vydané podle tohoto zákona) „závazná pro orgány vykonávající státní statistickou službu a pro zpravodajské jednotky při poskytování údajů pro statistická zjišťování, při jejich zpracování a dále v těch případech, kdy tak stanoví zvláštní právní předpis“ (viz § 19 odst. 3 Zákona o státní statistické službě). Za zpravodajskou jednotku je považována „právní osoba, organizační složka státu nebo fyzická osoba, od níž se požaduje poskytnutí údajů ve statistickém zjišťování podle tohoto zákona“ (viz § 2 odst. 5 Zákona o státní statistické službě).

Odkaz na zařazení do SKP, tzn. závaznost SKP stanovenou zvláštním právním předpisem ve smyslu § 19 odst. 3 Zákona o státní statistické službě, současné znění ZDPH obsahuje pouze částečně, a to u vyjmenovaných položek přílohy č. 2 ZDPH.

Obecná závaznost SKP pro plátce daně a možnost využití SKP pro určení, zda prodej potravin a nápojů „přes ulici“ je považován za dodání zboží či poskytnutí restaurační služby ze současného znění ZDPH nevyplývá. Podle SKP je navíc klasifikována samotná služba, resp. činnost sama o sobě, bez ohledu na její poskytování. To znamená, že pokud dochází z hlediska DPH k dodání zboží, jež je předmětem daně, nelze SKP (a obecně přílohu č. 2 ZDPH) aplikovat právě s ohledem na princip negativního vymezení termínu „poskytování služeb“, kterým je pouze to, co není dodáním zboží.

Podle našeho názoru je v současné době (tj. po 1. 5. 2004) využití SKP (ve verzi platné k 1. lednu 2003) možné pouze podpůrně pro upřesnění vymezení služeb

⁵ Zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů („Zákon o státní statistické službě“)

vyjmenovaných v příloze č. 2 ZDPH, u kterých je odkaz na příslušný kód SKP uveden. Jelikož restaurační služby v příloze č. 2 ZDPH uvedeny nejsou, nelze, podle našeho názoru, SKP v případě restauračních služeb použít.

2.2. Postup podle pravidel EU

Rozlišení pojmů restaurační služba a prodej potravin a nápojů „přes ulici“ není přímo upraveno ani v relevantních předpisech EU. V praxi je v členských státech EU odlišení restauračních služeb a prodeje potravin a nápojů „přes ulici“ prováděno zejména na základě judikatury Evropského soudního dvora. Soudní dvůr zajišťuje dodržování práva při výkladu a provádění jednotlivých ustanovení komunitárního práva, dohlíží nad jednotností výkladu ve všech členských státech, jakož i nad tím, aby tento výklad odpovídal duchu EU a evropské integrace.

Evropský soudní dvůr se k uvedené problematice vyjádřil v souvislosti s případem Faaborg⁶, ve kterém judikoval:

„Dodání připraveného jídla a nápojů pro okamžitou spotřebu je výsledkem řady služeb, a to od samotné přípravy jídla až po jeho fyzické předání zákazníkovi, v průběhu tohoto procesu jsou zákazníkovi poskytována související plnění, která spočívají např. v poskytnutí prostorů šatny, nábytku a nádobí. Pracovníci, jejichž činnost spočívá v zajištění restauračních služeb, vykonávají činnosti jako prostírání stolů, poskytování konzultací zákazníkům a vysvětlení k nabízeným jídlům a nápojům, obsluhu u stolu.“

„...restaurační služby jsou charakterizovány souborem znaků a činností (viz výše), ve kterých dodání potravin (jídla) je pouze jedním z komponentů, a ve kterém z velké části převažuje poskytování služeb. Z tohoto důvodu musí být restaurační služby považovány za poskytování služeb ve smyslu článku 6(1) 6. Směrnice“.

Evropský soudní dvůr dále uvádí: **„... posouzení těchto transakcí (rozuměj restauračních služeb) je odlišné v situacích, kdy poskytované plnění souvisí s prodejem potravin „přes ulici“ („take-away“) a není spojeno s poskytováním doplňkových služeb.“**

Na tomto místě je třeba uvést, že výklad Evropského soudního dvora k pojmům evropského práva je považován za výklad závazný pro ostatní orgány EU a rovněž pak členské státy, včetně jejich vnitrostátních soudů. Není přitom rozhodující, zda je takový výklad obsažen v meritorních rozhodnutích k žalobám podaným před Evropským soudním dvorem či je dosažen v řízeních o předběžné otázce adresované Evropskému soudnímu dvoru vnitrostátními soudy.

Z výše uvedeného vymezení restauračních služeb vyplývá, že prodej potravin a nápojů „přes ulici“ je dodáním zboží, a to zejména z toho důvodu, že prodávané potraviny a nápoje nejsou určeny ke konzumaci v místě prodeje a s jejich prodejem není spojeno poskytování doplňkových služeb jako např. poskytnutí nábytku, nádobí,

⁶ Rozhodnutí č. C-231/94, Evropského soudního dvora, zpráva 1996, strana I-02395.

příborů, služeb obsluhujícího personálu, apod. a to i v případě, že je (při splnění ostatních uvedených podmínek) toto plnění poskytováno zařízeními restauračního typu. Uvedená kategorie prodeje potravin a nápojů „přes ulici“ zahrnuje podle našeho názoru zejména prodej pekárenských, cukrárenských a obdobných výrobků určených ke konzumaci mimo provozovnu, dále prodej potravin a nápojů formou stánkového prodeje, rychlého občerstvení, prodej párků v rohlíku, dovoz potravin do jídelen nebo do domácností (mimo přepravní službu), apod. Stejně je pak posuzován i prodej potravin a nápojů prostřednictvím prodejních automatů bez ohledu na to, zda se jedná o potraviny resp. nápoje tepelně upravené či jinak zpracované (např. teplá káva, polévka). Dodáním zboží je obdobně i prodej nápojů v obalech v restauračních zařízeních, pokud tyto nápoje jsou určeny k odnesení a nikoliv přímé konzumaci na místě (např. nápoje v uzavřených lahvích apod.)

Naopak prodej potravin a nápojů v restauracích, u kterých je předpoklad konzumace přímo v místě prodeje, a který je doprovázen poskytnutím souvisejících služeb (viz výše), které v rámci poskytovaného plnění převažují⁷ by podle našeho názoru měl být jako celek považován za poskytnutí restauračních služeb.

Domníváme se, že na uvedené vymezení prodeje potravin a nápojů „přes ulici“ jako dodání zboží nemusí mít v některých případech vliv ani způsob balení ani forma dodávaného zboží, tzn. zda je dodáváno studené, tepelně upravené, apod. Na druhé straně nelze vyloučit, že v jiných případech vliv a způsob balení přímo indikuje podstatu plnění pro účely DPH (obal z polystyrenu, aby dodávané jídlo (zboží) déle vydrželo dané tepelné úpravě, pevné uzavření nápojů apod.). Pro správné stanovení toho, zda se v konkrétním případě jedná o dodání zboží nebo poskytování služeb je podle našeho názoru rozhodující, zda je poskytované plnění spojeno s výše uvedenými doplňkovými službami.

Prodej potravin a nápojů (mimo alkoholických) „přes ulici“, který je ve smyslu výše uvedeného vymezení dodáním zboží, podléhá ve smyslu přílohy č. 1 ZDPH snížené sazbě DPH. Pokud by poskytované plnění bylo restaurační službou, podléhalo by základní sazbě daně (restaurační ani stravovací služby nejsou uvedeny v příloze č. 2 ZDPH).

Obdobné rozdělení prodeje potravin a nápojů na restaurační služby a prodej potravin a nápojů „přes ulici“ se souvisejícím dopadem na sazbu DPH je obvyklé také v některých členských státech EU, ve kterých jsou stejně jako u nás rozdílné sazby daně. V těchto státech, dle příslušné národní legislativy a v souladu s pravidly 6. Směrnice (Příloha H), dodání potravin a nápojů (prodej potravin a nápojů „přes ulici“) podléhá snížené sazbě DPH a poskytnutí restauračních služeb sazbě základní. Tento postup uplatňuje Belgie (prodej přes ulici 6% / restaurační služby 17%), Německo (6% / 17,5%), Francie (6% / 17,5%), Finsko (6% / 17,5%) či Švédsko (6% / 17,5%).⁸

⁷ Dle ustálené judikatury Evropského soudního dvora je v případě plnění, která obsahují jak plnění hlavní, tak plnění přidružená nutně daňový režim celého plnění stanovit podle daňového režimu platného pro plnění hlavní (viz např. rozhodnutí Evropského soudního dvora C-349/96, C-126/78, C-308/96, C-94/97).

⁸ Zdroj informací: European Commission DOC/2402/2003 – EN, říjen 2003

Plátcí DPH, kteří poskytují různé typy zdanitelných plnění, tj. v analyzovaném případě dodání zboží (prodej potravin a nápojů podléhající snížené sazbě DPH) a poskytování restauračních služeb (podléhající základní sazbě DPH) jsou povinni zajistit takovou evidenci, aby se tato plnění dala odlišit. Protože tyto typy prodejů jsou zpravidla prodejem za hotové, jedním z možných způsobů evidence je využití automatických registračních pokladen umožňujících uplatnění a sledování různých sazeb DPH přímo v okamžiku prodeje.

Správce daně je oprávněn podle ustanovení § 39 zákona o správě daní a poplatků používat registrační pokladen uložit formou rozhodnutí. Tento způsob evidence nevyklučuje využití dalších důkazních prostředků, resp. jejich vyžadování ze strany správce daně (např. evidenci balících prostředků atd.).

3. Závěr

Navrhujeme potvrdit, že:

- prodej potravin a nápojů „přes ulici“ je dodáním zboží v případech, kdy prodávané potraviny a nápoje nejsou určeny ke konzumaci v místě prodeje a s jejich prodejem není spojeno poskytování doplňkových služeb jako např. poskytnutí nábytku, nádobí, příborů, služeb obsluhujícího personálu, apod. a to i v případě, že je (při splnění ostatních uvedených podmínek) toto plnění poskytováno zařízeními restauračního typu;
- prodej potravin a nápojů v restauracích, u kterých je předpoklad konzumace přímo v místě prodeje, a který je doprovázen poskytnutím souvisejících služeb, které v rámci poskytovaného plnění převažují, je poskytováním služeb;
- forma dodávaného zboží (tepelná úprava) není pro stanovení, zda se v konkrétním případě jedná o dodání zboží nebo poskytování služeb, rozhodující;
- způsob balení dodávaného zboží může mít v některých případech vliv pro rozhodování, zda se jedná o dodání zboží;
- prodej potravin a nápojů (mimo alkoholických) „přes ulici“, který je dodáním zboží, podléhá ve smyslu přílohy č. 1 ZDPH snížené sazbě DPH, naopak poskytování restauračních služeb, které nejsou uvedeny v příloze č. 2 ZDPH, podléhá základní sazbě DPH; a
- registrační pokladny umožňující sledování zdanitelných plnění s různými sazbami daně lze využít jako jeden z důkazních prostředků tam, kde výše uvedené dva typy zdanitelných plnění jsou plátcem realizovány souběžně a jsou zákazníky hrazeny v hotovosti.

4. Návrh

Doporučujeme přijmout sjednocující závěr k výše uvedenému problému a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Souhlas s navrženým postupem. Materiál bude využit při zpracování metodického pokynu MF k této oblasti.

XX

Termín příštího jednání KV KDP byl dohodnut na 23.6.2004, s místem konání Praha 1, pracoviště Lazarská 7, zasedací místnost č. 310, 3. patro, od 13.00 hodin.

V Praze dne 21.6.2004

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

Příloha

Závěry z jednání pracovní skupiny MF ČR a KDP ČR konané 5. května 2004 k příspěvku Ing. Dany Trezziové předloženého na Koordinační výbor KDP ČR a MF ČR na téma daňového ošetření mezinárodního pronájmu pracovní síly:

Od roku 1997 nedošlo v oblasti, která je předmětem příspěvku ke změně daňové legislativy, avšak dochází k vývoji daňového pohledu v rámci řešených případů z praxe. Pracovní skupina dospěla k tomuto názoru:

Obecně lze říci, že v § 6 odst. 2 ZDP je použita legislativní zkratka „zaměstnanec“ (pro poplatníka daně z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků) a „zaměstnavatel“ (pro plátce příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků). V návaznosti na toto ustanovení a v souladu s § 6 odst. 1 písm a) ZDP je i poplatník daně z příjmů ze závislé činnosti, který neuzavřel pracovně-právní vztah s plátcem příjmu, ale vykonává pro plátce příjmu práci a je povinen dbát při výkonu této práce příkazů plátce, považován za „zaměstnance“ a plátce tohoto příjmu za „zaměstnavatele“ pro účely ZDP a tudíž jakákoli plnění plátce příjmu poplatníkovi daně z příjmů ze závislé činnosti je třeba pro účely ZDP ošetřit jako plnění uskutečněná zaměstnavatelem zaměstnanci. Na základě této skutečnosti a z pohledu daně z příjmů fyzických i právnických osob bude daňové ošetření cestovních náhrad, poskytnutého školení, závodního stravování, motorového vozidla pro soukromé a služební použití, ochranných a pracovních pomůcek a prostředků, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce a dalších plnění, shodné s daňovým ošetřením obdobných plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci, s kterým byl uzavřen pracovně-právní poměr. Z pohledu daně z příjmů fyzických osob jsou náklady vynaložené na přechodné ubytování těchto osob posuzovány

stejně jako u zaměstnanců, se kterými byl uzavřen pracovně-právní vztah, tj. jsou příjmem osvobozeným od daně. U zaměstnavatele jsou náklady vynaložené na přechodné ubytování těchto osob daňově neuznatelným nákladem, stejně tak jako to platí pro náklady vynaložené na přechodné ubytování zaměstnanců v pracovně-právním vztahu.

I v případech, kdy jsou příjmy za práci vykonávanou u českého „zaměstnavatele“ a dle příkazů českého „zaměstnavatele“, se kterým neměl uzavřen „zaměstnanec“ pracovně-právní vztah, vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí na základě smluvního vztahu uzavřeného mezi zahraniční osobou a českým „zaměstnavatelem“, budou mít další plnění poskytnutá českým „zaměstnavatelem“ „zaměstnanci“ stejné daňové ošetření jako poskytnutá zaměstnavatelem zaměstnanci, se kterým byl uzavřen pracovně-právní vztah.

V případech mezinárodního pronájmu pracovní síly, tj. za okolností, kdy je „zaměstnanec“ českému „zaměstnavateli“ zprostředkován ze zahraničí a v úhradách českého „zaměstnavatele“ zahraniční osobě je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60% z celkového úhrady (§ 6 odst. 2 ZDP). Toto ustanovení však nezavazuje „českého zaměstnavatele“ povinnosti prokázat v daňovém řízení výši příjmu zaměstnance, který je veden ve mzdové evidenci českého „zaměstnavatele“. Další důsledky smlouvy uzavřené mezi českým „zaměstnavatelem“ a zahraniční osobou bude vždy třeba posuzovat dle specifických ustanovení této smlouvy. Nelze přitom vyloučit uplatnění § 2 odst. 7 ZSDP.