

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 30.3.2011

OBSAH

PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 30.3.2011

Daň dědická

316/01.12.10 - Bezúplatný převod majetku do soukromé nadacestr. 3

Předkládají: Ing. Jindřich Trupl

Ing. Ivana Fexová

322/26.01.11 - Uplatnění daňového odpisu pohledávek dle §24 odst. 2y) po novele zákona o daních z příjmů zákonem č. 346/2010 Sb.str. 12

Předkládá: Ing. Zuzana Martínková

Daň z příjmů

325/23.02.11 - Podmínky aplikace daně darovací na bezúplatně nabyté povolenky na emise skleníkových plynů dle novelizovaného znění zákona č. 357/1992 Sb.....str. 17

Předkládá: JUDr. Dana Trezziová

326/23.02.11 - Způsob účtování opravy daně z přidané hodnoty u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízenístr. 25

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal

Ing. Petr Toman

DPH

328/30.03.11 - Stanovení základu daně z přidané hodnoty v případě bezúplatného dodání zboží vlastní výroby.....str. 30

Předkládá: Petr Dobšínský

Daň z příjmů

331/30.03.11 - Stanovení výše záloh na daň z příjmů podle § 38astr. 36

Předkládají: JUDr. Daniel Krempa

Ing. Michaela Felcmanová

332/30.03.11 - Výklad pojmu „účást na řízení“ jako podmínka pro tvorbu daňových opravných položek podle zákona o rezervách.....str. 41

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký

Neuzavřené příspěvky odložené na příští jednání KV

329/30.03.11 - Pojem „vystavit“ daňový doklad ve smyslu zákona o DPH

Předkládá: Ing. Jan Rambousek, LL.M.

Daň z příjmů

330/30.03.11 - Daňový režim příjmů vyplácených řediteli obecně prospěšné společnosti

Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová

PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 30.3.2011

Příspěvek 316/01.12.10 – MF předkládá stanovisko, GFŘ doplní stanovisko

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

316/01.12.10 - Bezúplatný převod majetku do soukromé nadace a zdanění příjmů ze soukromé nadace u českého rezidenta – fyzické osoby

*Předkládají: Ing. Jindřich Trupl, daňový poradce, č. osvědčení 1856
Ing. Ivana Fexová, daňový poradce, č. osvědčení 4202
Ing. Aleš Zídek, daňový poradce, č. osvědčení 3016
JUDr. Daniel Krempa, daňový poradce, č. osvědčení 4126*

Příspěvek byl doplněn předkladateli ve smyslu požadavků na prosincovém KV.

1. Úvod

Rádi bychom se zabývali nabytím majetku soukromou nadací, dopadem transferových daní v okamžiku vkládání majetku do soukromé nadace a daňovým režimem příjmu plynoucího beneficiantovi soukromé nadace – fyzické osobě, českému daňovému rezidentovi. Soukromou nadací, jak je níže vysvětleno, není možné založit dle české právní legislativy. Česká právní úprava zná pouze nadace založené pro účely dosahování obecně prospěšných cílů. Osvobození od daně darovací je dle české legislativy omezeno pouze pro případ nabytí majetku nadací, jejíž účel je dosahování obecně prospěšných cílů.

Domníváme se, že česká legislativa neuvažuje jiné druhy nadací, které jsou možné dle legislativy platné v jiných členských státech a jejich účel. Zdanění bezúplatného převodu majetku do těchto jiných nadací daní darovací by pak bylo v rozporu s jejich smyslem.

2. Analýza legislativy

2.1 Druhy nadací v České Republice

Právní úpravu nadací v České Republice obsahuje zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech. Nadace jsou definovány jako účelová sdružení majetku zřízená a vzniklá podle zákona o nadacích a nadačních fondech pro dosahování obecně prospěšných cílů. Nadace tedy představují sdružené jmění, které má sloužit stanovenému účelu, a které má status právnické osoby. Základními definičními znaky nadace jsou majetek a účel. Z hlediska zákonem přípustných účelů, které mohou nadace sledovat, vyplývá, že v České republice mohou nadace sledovat a naplňovat pouze veřejně (obecně) prospěšné cíle. Obecně prospěšným cílem je zejména rozvoj duchovních hodnot, ochrana lidských práv nebo jiných

humanitárních hodnot, ochrana přírodního prostředí, kulturních památek a tradic, rozvoj vědy, vzdělávání, tělovýchovy a sportu.

2.2 Druhy nadací v jiném členském státě, např. v Rakousku

V Rakousku existují dva druhy nadací:

1. Veřejně prospěšné nadace zřízené na základě federálního zákona o nadacích a fondech nebo na základě zemských zákonů.

2. Soukromé nadace se řídí zákonem o soukromých nadacích (Privatstiftungsgesetz, PSG) z roku 1993. Soukromá nadace je ve smyslu čl. 1.1 PSG právní osobou, která disponuje majetkem určeným k naplňování cílů stanovených jejím zřizovatelem. Soukromé nadace mohou naplňovat jak soukromé tak veřejné účely.

Další typy soukromých nadací či podobných entit je možné zakládat i v souladu s právními předpisy řady jiných států.

2.2.1 Podmínky pro vznik nadace PSG

Veřejně prospěšná nadace nabývá právní subjektivitu po splnění zákonem stanovených podmínek okamžikem schválení příslušným zemským orgánem nebo federálním ministerstvem. Nadace se zřizuje písemnou smlouvou, nebo zakládací listinou, anebo závětí. Registr nadací vede ministerstvo vnitra.

Soukromé nadace mohou být zřízeny notářským zápisem nebo závětí. Pro vznik soukromé nadace je nezbytný zápis do obchodního rejstříku vedeného příslušným obchodním soudem. Vznik soukromých nadací není vázán na schválení příslušnými zemskými nebo federálními orgány. Nadace musí mít v názvu „Privatstiftung“. Soukromé nadace musí mít minimální kapitál ve výši 70 000 euro.

V Rakousku veřejně prospěšné nadace mohou sledovat a naplňovat pouze veřejně prospěšné cíle, soukromé nadace mohou sledovat a naplňovat jak cíle veřejně prospěšné, tak soukromé.

2.3 Daň darovací dle českých předpisů

Předmětem daně darovací je v souladu s § 6 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani darovací“), bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem.

Od daně darovací je osvobozeno bezúplatné nabytí majetku, pokud k němu dochází mezi osobami zařazenými v I. a II. skupině. Od daně dědické je osvobozeno nabytí majetku děděním, pokud k němu dochází mezi osobami zařazenými v I. a II. skupině. Tedy darování či dědění mezi osobami v řadě přímé, mezi manželi, ale také např. mezi osobami v řadě pobočné.

Od daně darovací je dále osvobozeno bezúplatné nabytí majetku nadací nebo nadačním fondem se sídlem v tuzemsku nebo na území jiného evropského státu, je-li bezúplatně nabytý majetek určen na dosahování obecně prospěšných cílů nadace nebo nadačního fondu v souladu se zákonem upravujícím činnost nadací a nadačních fondů nebo v souladu s obdobnou úpravou nadací a nadačních fondů podle práva jiného evropského státu, jakož i bezúplatné poskytnutí majetku touto nadací nebo nadačním fondem v souladu s účelem, pro který byly zřízeny, a podmínkami stanovenými v nadační listině nebo ve statutu.

V souladu s § 6 odst. 4 písmeno c) zákona o dani darovací nejsou předmětem daně darovací bezúplatná nabytí majetku, která jsou příjmem a jsou předmětem daně z příjmů podle zákona o daních z příjmů...

3. Popis problému

3.1 Bezúplatný převod majetku do zahraniční soukromé nadace

Česká legislativa omezuje osvobození od daně dědické a daně darovací na bezúplatné nabytí majetku nadací pouze je-li bezúplatně nabytí majetku určeno na dosahování obecně prospěšných cílů. Domníváme se, že česká legislativa neuvažuje i jiné možné typy nadací, které jsou právně upraveny v jiných EU zemích.

Obvykle rodina v čase nabývá majetek/finanční prostředky, které již jsou řádně zdaněny, ať již to jsou zdaněné příjmy ze zaměstnání, z podnikání, z podílů na zisku atd.. Prostředky mohou mít uloženy na běžném či termínovaném účtu či jsou investovány do obchodních podílů či cenných papírů.

Ve chvíli kdy se rodina / rodiče zamýšlí jak v případě např. úmrtí jednoho z rodičů do budoucnosti zabezpečit druhého partnera, děti, mohou volit mezi vypořádáním majetku darováním, v dědickém řízení či prostřednictvím soukromé nadace založené např. podle rakouského práva.

Nabytí majetku potomky v rámci darování či dědického řízení je od daně darovací nebo dědické osvobozeno. V tomto případě však hrozí, že majetek bude roztříštěn či zcizen v případě, že s ním bude zacházeno neodborně. Dědicové nemusí být natolik ekonomicky zdatní či se nebudou schopni dohodnout. Dědicové nemusí s majetkem zacházet v souladu s přáním a zadáním zůstavitele.

Na druhou stranu může rodina svěřit majetek do soukromé nadace, která je řízena odborníky, kteří zajistí udržení majetku a jeho další zhodnocování. Členové rodiny pak budou stanoveny osobami oprávněnými, beneficienty, kterým bude nadace vyplácet podle potřeb a v souladu se statutem nadace finanční / materiální podporu.

Jelikož je nadace právnickou osobou pak z hlediska daně darovací, pokud by se vůbec uplatnila, by transfer majetku z fyzické osoby do nadace (PSG) mohl být považován za transfer osobě spadající do třetí skupiny na níž by se osvobození nevztahovalo. Zákon o dani darovací osvobozuje bezúplatné nabytí majetku nadací nebo nadačním fondem, je-li bezúplatně nabytý majetek určen na dosahování obecně prospěšných cílů. Účelem soukromé nadace však zpravidla bude poskytování pomoci beneficiéntům (zpravidla členům rodiny) a dále (ale jen) z části

dosahování veřejně prospěšných cílů. Sazba daně darovací by pak mohla při transferu majetku do nadace dosáhnout výše až 40 %.

Nicméně je zřejmé, že soukromá nadace, řízená profesionály, nevykonává správu svěřeného majetku nezištně, nýbrž v rámci své podnikatelské činnosti. Správce soukromé nadace bude typicky pobírat odměnu za vedení soukromé nadace a správu vloženého majetku.

I samotný převod majetku ve prospěch soukromé nadace je založen na základě rozvazovací podmínky (tj. převod pozbude účinnosti v okamžiku splnění předem stanovených podmínek a následně dojde k převodu majetku zpět na vkladatele či jeho dědice). Správce nadace bude rovněž významně omezen v nakládání se svěřeným majetkem, a to zejména závaznými pravidly vyplývajícími ze smluvní dokumentace či statutu nadace, která obvykle zahrnují závazek správce soukromé nadace nakládat s majetkem ve prospěch určených oprávněných osob (tzv. beneficentů), vyplácet beneficentům podíly na výnosech dosažených z vloženého majetku za předem stanovených podmínek a rovněž i převést vložený majetek zpět na vkladatele či beneficenty za předem určených podmínek (např. dosažení účelu, uplynutí doby, atd.).

Vklad majetku do soukromé nadace zjevně nepředstavuje bezúplatný převod majetku ve prospěch soukromé nadace, nýbrž zakládá související nárok vkladatele požadovat po nadaci (správci nadace) odpovídající protiplnění ve formě závazku správce majetku postupovat v souladu se smlouvou o vkladu majetku (případně statutu soukromé nadace) a následně i převést majetek zpět na zakladatele (jeho dědice) po dosažení stanoveného účelu fungování nadace. V tomto rysu se tedy soukromá nadace významně odlišuje od veřejnoprávních nadací tak jak je vnímají např. české právní předpisy.

Lze tedy uzavřít, že převod majetku na soukromou nadaci nepodléhá české dani darovací, jelikož nejde o bezúplatný převod majetku.

3.2 Zdanění příjmů ze zahraniční soukromé nadace u českého rezidenta – fyzické osoby

Téměř v každé zemi existuje právní úprava řídicí vznik a fungování nadací a jim obdobných subjektů. V případech, kdy zahraniční právní systémy upravují existenci soukromých nadací či jiných soukromoprávních subjektů, které se sice nadacemi nenazývají, jsou jejich zásadní právní znaky a jiné vlastnosti obdobné jako u nadace PSG. Jedná se zejména o samostatnou právní a daňovou subjektivitu, založení za určitým účelem či cílem, kterým není podnikání, zápis v rejstříku, osobu zakladatele, správní radu či jiný obdobný statutární orgán, beneficenty, atd.

V této části příspěvku bychom pod pojmem zahraniční soukromá nadace rozuměli kromě výše zmíněné rakouské nadace PSG také soukromé nadace a jiné subjekty založené dle práva jiného členského státu EU, nebo EHP, příp. také jiných zemí, jejichž účelem je správa soukromého majetku (např. rodinného majetku). Beneficientem zahraniční soukromé nadace je pak osoba, které může ze soukromé nadace v současnosti nebo v budoucnosti plynout určitý prospěch, a to ve formě určitého příjmu nebo majetku patřícího této nadaci. Beneficient je obvykle jmenován

při založení nadace jejím zakladatelem, který rovněž v zakladatelských dokumentech nadace stanoví povahu a rozsah práv beneficenta, jinými slovy podmínky, za kterých je beneficent oprávněn od nadace obdržet určitý příjem, příp. jiný prospěch. Beneficent může být také jmenován následně a to zpravidla rozhodnutím orgánů nadace.

Níže popsany režim se vztahuje na zahraniční soukromou nadaci, která je pro účely zdanění v České republice považována za daňově netransparentní entitu, tj. např. za poplatníka dle § 17 odst. 4. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“). V případě, kdy by zahraniční soukromá nadace byla považována za daňově transparentní, související daňové dopady by byly posuzovány dle existujících výkladů a správní praxe, konkrétně zejména na základě (i) závěrů příspěvku na Koordinační výbor č. 232/09.04.08 - Daňový režim českého daňového rezidenta – společníka zahraniční transparentní entity, a jeho doplnění a také (ii) pokynů č. D-269 a D-286 a souvisejících sděleních vydaných Ministerstvem financí.

V případě kdy je fyzická osoba – český daňový rezident – beneficentem zahraniční soukromé nadace a z této nadace jí plynou příjmy, není ze současné zákonné úpravy zcela zřejmé, zda tento příjem podléhá dani darovací nebo dani z příjmů. Předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku na základě nebo v souvislosti s právním úkonem, s výjimkou, kromě jiného, bezúplatného nabytí majetku, které je příjmem a je předmětem daně z příjmů. Předmětem daně z příjmů jsou pak vyjmenované příjmy, včetně příjmů z kapitálového majetku a ostatních příjmů. Mezi příjmy podléhající dani z příjmů patří i příjmy z bezúplatného nabytí majetku, které není darováním. Příjmy z darování obecně nejsou předmětem daně z příjmů, s výjimkou darů přijatých v souvislosti s výkonem závislé činnosti nebo s podnikáním anebo s jinou samostatnou výdělečnou činností.

V případě příjmu beneficenta ze zahraniční soukromé nadace se nejedná o příjem z darování ve smyslu darovací smlouvy dle § 628 a násl. občanského zákoníku. Přesný popis právního režimu vztahu beneficenta a zahraniční soukromé nadace je mimo rámec tohoto příspěvku. Pro daňové účely se jeví jako jednodušší a správnější posoudit režim příjmu beneficenta zahraniční soukromé nadace na základě jeho podstaty a funkce tohoto příjmu a samotné nadace.

Soukromé nadace je nutno chápat jako nástroj na obhospodařování soukromého majetku (např. rodiny), kterým současně dochází k rozdělování majetku a příjmů rodiny mezi její členy. Svou podstatou funkce nadace odpovídá podobným nástrojům, jako např. životnímu pojištění pro případ dožití, kde třeba rodič jako pojistník (zakladatel nadace) vloží finanční prostředky do životního pojištění jeho dětí jako pojištěných (beneficientů nadace), které pak z tohoto pojištění obdrží dle předem stanovených pravidel, např. věk nebo nějaká životní událost, (stanovy nadace) určitou finanční částku – pojistné plnění – (příjem z nadace), přičemž prostředky uložené v pojištění jsou v průběhu času zhodnocovány. Plnění z takového pojištění představuje pro obmyšlené děti příjem, který je předmětem daně z příjmů. Ve srovnání s tímto nástrojem má soukromá nadace výhodu toho, že do ní může být vložen i jiný majetek než jsou jen peníze, např. akcie nebo podíly, různé cenné movité věci, apod.

Využití soukromé rodinné nadace má tedy za cíl rozdělení svěřeného majetku nadace a příjmů ze svěřeného majetku nadace mezi její beneficiary, a to za předem daných podmínek a zpravidla s určitým časovým odstupem. Podstatou plnění z nadace je tedy příjem pro beneficiary, který není příjmem z darování, a je tedy předmětem daně z příjmů právnických osob.

Tyto příjmy nejsou zahrnuty ve výčtu příjmů z kapitálového majetku dle § 8 ZDP. Jedná se tedy o ostatní příjmy dle § 10 ZDP.

V případě, že by tyto příjmy ze zahraniční soukromé nadace v zahraničí podléhaly zahraniční dani, postupovalo by se při vyloučení mezinárodního dvojího zdanění v souladu s § 38f ZDP a ustanoveními příslušné mezinárodní smlouvy.

Tento závěr je také v souladu s nedávným neoficiálním veřejným vyjádřením představitelů Ministerstva financí ke konkrétnímu případu příjmu českého daňového rezidenta, fyzické osoby, plynoucího od zahraniční soukromé nadace, ve které je tato fyzická osoba beneficiary.

V neposlední řadě bychom chtěli zdůraznit, že potvrzení skutečnosti, že příjem beneficiary zahraniční soukromé nadace je příjem podléhající dani z příjmů je zřejmě pouze přechodným opatřením, jelikož v současnosti připravovaný nový zákon o důchodových daních, který by měl v blízké budoucnosti nahradit současný ZDP, by měl zahrnovat také předmět daně darovací a po jeho účinnosti by měl příjem beneficiary soukromé nadace podléhat pouze této „nové“ dani z příjmů.

4. Závěr

4.1 Bezúplatný převod majetku do zahraniční soukromé nadace

Převod majetku do zahraniční soukromé nadace je podmíněn jednáním soukromé nadace v souladu s instrukcemi a příkazy vyplývajícími ze smlouvy o převodu majetku, statutu nadace či jiného obdobného dokumentu.

Soukromá nadace tedy nezískává majetek bezúplatně, nýbrž se závazkem nakládat s majetkem podle určených podmínek a následně tento majetek převést na určenou osobu za předem stanovených podmínek.

Z tohoto důvodu nepodléhá převod majetku ve prospěch soukromé nadace dani darovací.

4.2 Zdanění příjmů ze zahraniční soukromé nadace u českého rezidenta – fyzické osoby

Na základě uvedených skutečností se domníváme se, že v případě vyplácení prostředků ze zahraniční soukromé/rodinné nadace jejím beneficiary – fyzickým osobám, českým daňovým rezidentům – se jedná o příjem podléhající dani z příjmů, konkrétně o příjem dle § 10 ZDP.

5. Doporučení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Navrhujeme potvrdit závěry obsažené v závěru tohoto příspěvku. Po projednání na Koordinačním výboru navrhujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí odpovídajícím způsobem implementovat do znění zákona.

Stanovisko Ministerstva financí:

Každý ze států Evropské unie legislativně upravuje samostatně nadační právo, nadace nejsou obsahem komunitárního práva Evropské unie. Ve státech Evropské unie proto existují rozličné typy nadací, v některých státech veřejně prospěšné nadace, korporální (podnikové) nadace a soukromé nadace, v jiných státech pouze veřejně prospěšné nadace.

V České republice jsou nadace a nadační fondy upraveny zákonem č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů. Jsou to účelová sdružení majetku zřízená a vzniklá podle zákona pro dosahování obecně prospěšných cílů, zejména rozvoj duchovních hodnot, ochranu lidských práv nebo jiných humanitárních hodnot, ochranu přírodního prostředí, kulturních památek a tradic, rozvoj vědy, vzdělání, tělovýchovy a sportu. Český právní řád neupravuje a tudíž ani neumožňuje založení nadace pro soukromé účely.

Přímé daně, mezi které náleží daň darovací, jsou rovněž záležitostí členských států EU, každý stát Evropské unie samostatně legislativně upravuje základní konstrukční prvky daně darovací, tj. poplatníka, předmět, základ, sazbu a osvobození od daně.

Uvedené oblasti by se z komunitárního práva mohla týkat ustanovení článků Smlouvy o založení Evropského společenství v oblastech upravujících právo usazování a volného pohybu kapitálu. Podle rozsudků Evropského soudního dvora přijatých k přímým daním, které lze vztáhnout i na daň darovací, podmínky pro osvobození od těchto daní včetně daně darovací, jsou-li vázány na bydliště fyzické osoby nebo sídlo právnické osoby, by měly být v členských státech Evropské unie shodné. Tato skutečnost byla vzata v úvahu při úpravě osvobození nadací a nadačních fondů obsaženého v ustanovení § 20 odst. 4 písm. d) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění zákona č. 476/2008 Sb.

Osvobození od daně darovací podle platné právní úpravy v České republice lze uplatnit u bezúplatného nabytí majetku nadací nebo nadačním fondem se sídlem v tuzemsku nebo na území jiného členského státu Evropské unie, Norska a Islandu, je-li bezúplatně nabytý majetek určen na dosahování obecně prospěšných cílů. Od daně darovací není osvobozeno bezúplatné nabytí majetku soukromou nadací založenou podle práva jiného státu, je-li bezúplatně nabytý majetek určen pro soukromé účely. Způsob zdanění převodů majetku na soukromou nadaci by mohl být posouzen v návaznosti na nový občanský zákoník, bude-li tento institut upraven právním řádem České republiky.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

Každý ze států Evropské unie legislativně upravuje samostatně nadační právo, nadace nejsou obsahem komunitárního práva Evropské unie. Ve státech Evropské unie proto existují rozličné typy nadací, v některých státech veřejně prospěšné nadace, korporální (podnikové) nadace a soukromé nadace, v jiných státech pouze veřejně prospěšné nadace (např. Francie).

V České republice jsou nadace a nadační fondy upraveny zákonem č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů. Jsou to účelová sdružení majetku zřízená a vzniklá podle zákona pro dosahování obecně prospěšných cílů, zejména rozvoj duchovních hodnot, ochranu lidských práv nebo jiných humanitárních hodnot, ochranu přírodního prostředí, kulturních památek a tradic, rozvoj vědy, vzdělání, tělovýchovy a sportu. Český právní řád neupravuje a tudíž ani neumožňuje založení nadace pro soukromé účely.

Přímé daně, mezi které náleží daň darovací, jsou rovněž záležitostí členských států EU, každý stát Evropské unie samostatně legislativně upravuje základní konstrukční prvky daně darovací, tj. poplatníka, předmět, základ, sazbu a osvobození od daně.

Zásadní specifikou nadace je to, že za nadaci se prohlašuje sdružený majetek, který má status právnické osoby. To znamená, že nadace nemá členskou základnu a tudíž při její existenci nepřetrvávají zásadně žádné vazby, především žádné vazby majetkové participace s jejími zřizovateli. Tento znak odpovídá obecné úpravě právnických osob v občanském zákoníku a je konformní s pojetím nadace v právu vyspělých demokratických států (obecná část důvodové zprávy k zákonu č. 227/1997 Sb.).

Ke změně názoru předkladatelů příspěvku, týkajícího se kvalifikace transferu majetku do zahraniční soukromé nadace, uvádíme, že nelze souhlasit s názorem, že takový převod je úplatný. Poskytovatel (zřizovatel) majetku neobdrží od nadace v době poskytnutí (nabytí) majetku žádné protiplnění (žádný majetkový ekvivalent), nestává se jejím společníkem, nemá majetkovou účast na nadačním jmění (jako je tomu např. u obchodních společností), jeho majetek se snižuje. Oproti tomu nadace majetek nabývá a je oprávněna s tímto majetkem nakládat. Za protiplnění nelze považovat závazek destinatáře vykonávat správu svěřeného majetku, ani závazek převést majetek na zřizovatele (resp. jeho dědice) či poskytovat příspěvek beneficiantovi, neboť bezúplatné poskytnutí majetku (darování) může být vázáno na podmínky (§ 36 ObčZ). Závazek nakládat s majetkem ve prospěch beneficiantů na povaze právního úkonu nic nemění.

Předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem, přičemž právním úkonem je jak závět, tak i zřízení nadace notářským zápisem. V případě bezúplatného poskytnutí majetku mimo tuzemsko je daní zatížen dárce. Zákon č. 357/1992 Sb. nestanoví jako podmínku pro zdanění daní darovací úmysl darovat ani nestanoví, že by tak mělo být výlučně na základě darovací smlouvy (§ 628 ObčZ). Dani darovací proto podléhá jakékoliv bezúplatné nabytí majetku, s výjimkou bezúplatného nabytí majetku, které je předmětem daně z příjmů nebo daně dědické. V případě, že bezúplatnému nabytí majetku zákon č. 357/1992 Sb. přiznává dobrodiní osvobození, podléhá daní darovací, ale daň se neplatí. Pro účely zdanění daní darovací je relevantní okamžik nabytí majetku, další dispozice s takto nabytým majetkem, je dalším právním úkonem, který má samostatný daňový režim.

Pokud se jedná o následné rozdělení svěřeného majetku nadace mezi její beneficienty (fyzické osoby), souhlasíme s názorem předkladatelů, že tento příjem je zdaňován v režimu ZDP a spadá do kategorie ostatních příjmů dle § 10 ZDP, neboť není zahrnut v taxativním výčtu kapitálových příjmů dle § 8 ZDP.

Závěr :

Poskytnutí majetku zřizovatelem soukromé nadaci mimo tuzemsko je bezúplatným nabytím majetku podléhajícím na straně poskytovatele dani darovací.

Příjem českého daňového rezidenta (fyzické osoby) - beneficianta zahraniční soukromé nadace - podléhá dani z příjmů dle ZDP, konkrétně dle § 10 – Ostatní příjmy.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

322/26.01.11 - Uplatnění daňového odpisu pohledávek dle §24 odst. 2y) po novele zákona o daních z příjmů zákonem č. 346/2010 Sb.

Předkládá: Ing. Zuzana Martínková, daňový poradce, č. osv. 3968

1. Úvod

Na základě bodu č. 55 zákona č. 346/2010 Sb. dochází k následující změně §24 odst. 2y) zákona o dani z příjmu:

56. V § 24 odst. 2 písm. y) se slova "Ize-li současně k této pohledávce uplatňovat opravné položky podle písmene i)" nahrazují slovy "zároveň se nejedná o pohledávku nabytou bezúplatně nebo o pohledávku vzniklou mezi spojenými osobami".

Cílem příspěvku je ujasnění interpretace důsledků této změny pro:

- a) promlčené pohledávky
- b) pohledávky, které věřitel nepřihlásil do insolvenčního řízení a pro situaci, kdy byl insolvenční návrh zamítnut pro nedostatek majetku podle §144 insolvenčního zákona,

v obou případech za předpokladu, že se jedná o pohledávky vzniklé po 31.12.2003, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech a takto vzniklý zdanitelný příjem nebyl od daně osvobozen a že se zároveň se nejednalo o pohledávku vzniklou mezi spojenými osobami.

2. Analýza

Na základě výše uvedené změny v §24 odst. 2y) již není pro uplatnění daňového odpisu nutnou podmínkou současná možnost tvorby daňových opravných položek. Zároveň není nikde jmenovitě samostatně doplněno, že by odpis pohledávky byl možný pouze pro pohledávky nepromlčené. Pokud tedy tato podmínka nevyplývá z podmínek uvedených v bodech 1 až 6 v §24 odst. 2y), tak by podle našeho názoru nemělo daňovému odpisu promlčené pohledávky za dodržení ostatních podmínek uvedených v §24 odst. 2y) po novele nic bránit.

Stejně tak není v §24 odst. 2y) nikde jmenovitě uvedeno, že by u odpisu pohledávek podle bodu 2, tj u odpisu pohledávek za dlužníkem, který je v úpadku nebo jemuž úpadek hrozí na základě insolvenčního řízení, bylo v případě, kdy je insolvenční návrh zamítnut pro nedostatek majetku podle §144 insolvenčního zákona, nutnou podmínkou přihlášení pohledávky do tohoto řízení. Podmínka přihlášení pohledávky k insolvenčnímu soudu je jmenovitě uvedena pouze v bodě 1 uvedeného paragrafu, tj. u odpisu pohledávek z důvodu zrušení konkursu pro nepostačující majetek dlužníka. Uvážíme-li, že znění bodu 1 do konce roku 2003 podmínku přihlášení pohledávky do konkursního řízení neobsahovalo a za takového znění zákona nebylo

přihlášení pohledávky do konkursního řízení nutnou podmínkou pro uplatnění odpisu, a že podmínka přihlášení pohledávky do konkursního řízení byla doplněna až od roku 2004 a až od tohoto roku bylo pro daňový odpis nutné mít pohledávku také přihlášenou, tak by mělo být podle našeho názoru postupováno zcela analogicky také u odpisu pohledávek podle znění bodu 2 v případě, kdy je insolvenční návrh zamítnut pro nedostatek majetku podle §144 insolvenčního zákona . Ze znění bodu 2 podmínka přihlášení neplyne a po úpravě úvodního ustanovení ji tedy podle našeho názoru nelze pro uplatnění daňového odpisu podle bodu 2 za okolností, kdy je insolvenční návrh zamítnut pro nedostatek majetku podle §144 insolvenčního zákona obecně vyžadovat. Doplnujeme, že se domníváme, že ani za znění zákona o dani z příjmu platného pro rok 2010, tj. před novelou zákonem č. 346/2010 Sb., nebyla podmínka přihlášení do insolvenčního řízení pro odpis podle bodu 2 v případě zamítnutí insolvenčního návrhu pro nedostatek majetku podle §144 insolvenčního návrhu nutná v případě pohledávek nepromlčených pod 200 000 Kč. Zároveň v žádném z bodů §24 odst. 2y) není jmenovitě samostatně uvedeno, že by odpis pohledávek byl omezen rozvahovou hodnotou pohledávky v době jejího vzniku. Pokud tato podmínka neplyne z bodů 1 až 6 v §24 odst. 2y), nelze tedy podle našeho názoru daňový odpis pohledávek výší rozvahové hodnoty pohledávek v době jejich vzniku (tj. vazbou na podmínku uvedenou v odst. 1 §8a) zákona o rezervách) podmiňovat.

3. Závěry

Na základě výše uvedeného vyvozujeme dále uvedené závěry:

V souladu se zněním zákona o dani z příjmu po novele zákonem č. 346/2010 Sb. bude možné uplatnit daňový odpis pohledávek mj. i v níže uvedených případech:

- 1) Daňově bude možné odepsat promlčené pohledávky o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech a takto vzniklý zdanitelný příjem nebyl od daně osvobozen a zároveň se nejednalo o pohledávku vzniklou mezi spojenými osobami, a to podle §24 odst. 2y, bodu 3 a 4, tj. za dlužníkem, který zemřel a pohledávka nemohla být uspokojena ani vymáháním na dědicích dlužníka a za dlužníkem, který byl právnickou osobou a zanikl bez právního nástupce a věřitel nebyl s původním dlužníkem spojenou osobou. Takto bude možné odepsat promlčené pohledávky bez ohledu na jejich rozvahovou hodnotu v době vzniku, tj. jak v případě, kdy tato hodnota byla do 200 000 Kč, tak v případě, kdy tato hodnota byla nad 200 000 Kč.
- 2) Daňově bude možné odepsat jak promlčené, tak nepromlčené pohledávky, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech a takto vzniklý zdanitelný příjem nebyl od daně osvobozen a zároveň se nejednalo o pohledávku vzniklou mezi spojenými osobami podle §24 odst. 2y, bodu 2 za dlužníkem, který je v úpadku nebo jemuž úpadek hrozí na základě výsledků insolvenčního řízení a to pro případ, kdy byl insolvenční návrh zamítnut pro nedostatek majetku podle §144 insolvenčního zákona a to i v případě, kdy věřitel tyto pohledávky do insolvenčního řízení nepřihlásil, a to bez ohledu na to, zda rozvahová hodnota jednotlivých pohledávek v době vzniku přesahovala, nebo nepřesahovala 200 000 Kč.

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

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:

K bodu 1

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP upravuje podmínky daňové uznatelnosti odpisu pohledávky. V první řadě je vždy nezbytné prověřit, zda pohledávky, které má zájem poplatník podle tohoto ustanovení daňově účinně odepsat, prokazatelně právně existují nebo zda věřitel naplnil podmínky pro tvorbu daňově uznatelných opravných položek (dále jen „daňové OP“), domáhá se svých práv v rámci soudního řízení a vyčkává se na pravomocné rozhodnutí soudu v dané věci.

Pohledávky lze v souvislosti s jejich daňovým odpisem rozdělit do dvou skupin:

- 1) První skupinu představují pohledávky, kde poplatník uplatňuje **časově rozlišené zahrnování hodnoty** pohledávky do základu daně prostřednictvím tvorby daňově uznatelných opravných položek. Tyto **pohledávky do výše vytvořených daňových OP lze** podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP bez dalšího omezení **daňově odepsat za podmínky, že tvorba daňových OP byla realizována v souladu se ZoR**, tedy daňové OP byly tvořeny k pohledávkám, které byly následně soudním řízením potvrzeny (tvorba daňových OP k pohledávkám v průběhu soudního řízení) nebo nebyly dlužníkem zpochybněny (tvorba daňových OP bez soudního řízení). Je tomu tak mimo jiné i proto, že tvorbu daňových OP lze realizovat kromě jiného výhradně za podmínky, že dané pohledávky právně existují, věřitel je schopen doložit jejich hodnotu a jedná se o pohledávky nepromlčené (viz § 2 ZoR). Účetní zápis v podobě pohledávky při porušení výše uvedeného nelze považovat automaticky za právně existující pohledávku, zejména je-li dlužníkem její existence či výše dostatečnými argumenty zpochybněna.
- 2) Druhou skupinu tvoří pohledávky (nebo jejich část), ke kterým nemá poplatník vytvořeny daňové opravné položky a má zájem realizovat **přímý odpis hodnoty pohledávky** v rámci základu daně.

Pro přímý odpis hodnoty pohledávky do základu daně **není rozhodující, zda jde o pohledávku „promlčenou či nepromlčenou“**. V souvislosti s přímým odpisem pohledávky je nezbytné zajistit, aby do základu daně ve formě „přímého odpisu“ nebyla zahrnována hodnota v účetnictví zachycených pohledávek i přesto, že daný účetní zápis je nesprávný. **Daňové právo je v oblasti zahrnování pohledávek do základu daně jednoznačně a cíleně vázáno na pohledávku vymezenou soukromoprávními vztahy a závazkovým právem, a proto:**

- **lze v souladu s § 24 odst. 2 písm. y) ZDP zohledňovat daňové odpisy pohledávek pouze v případě, kdy je účetní zápis pohledávky podložen právně nespornou pohledávkou a je proveden věcně a hodnotově v souladu s účetními předpisy,**
- **s účetním zápisem ve formě pohledávky nelze automaticky nakládat jako s právně existující pohledávkou.** Právně existující pohledávka nevzniká vystavením faktury, a proto ani „řádně zaúčtovaná“ faktura nemůže být rozhodujícím dokladem existence pohledávky,

- **účetnímu zápisu ve formě pohledávky nelze přiřknout věcná a daňová práva příslušející skutečně existující a nesporné pohledávce a účetní pohledávce proto nikdy nepřísluší práva, která se mohou promlčet.**

Právně sporná obchodní operace, pokud ve vazbě na soukromoprávní vztahy závazkového práva nevznikl jednoznačně závazek, nemůže být za pohledávku vydávána nejen v souladu se soukromým právem, ale ani podle účetních předpisů. Naopak i právně existující pohledávka se spornou a dohodou smluvních stran nedořešenou hodnotou nemůže být jako pohledávka daňově odepsána. **Před umožněním zahrnutí hodnoty pohledávky přímým odpisem podle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP je nezbytné nejprve ověřit, zda:**

- **účetní zápis pohledávky skutečně zobrazuje právně a hodnotově nespornou pohledávku.** Je nezbytné vyloučit, aby byl přímý odpis hodnoty pohledávky automaticky uplatňován u účetně zachycených pohledávek, kde poplatník jednoznačně nedoloží hodnotově nespornou a právně existující pohledávku,
- **je věřitel schopen jednoznačně vyvrátit případné námitky, kterými dlužník zpochybnil právní existenci či hodnotu pohledávky,**
- **jedním z důkazních prostředků pro doložení existence pohledávky u věřitele je také účetní zachycení závazku u dlužníka, není-li následně daný účetní zápis dlužníkem zpochybněn.** Lze-li s využitím závazkového práva právní existenci závazku vyvrátit, nemůže být o neexistujícím závazku účtováno,
- **případný dopad účetního zápisu do základu daně nemá být „odstraněn“ dodatečným daňovým přiznáním (nenastala – li již prekluze),** neboť to je v souvislosti s principem věcné a časové souvislosti právně adekvátní způsob „odstranění“ účetního zápisu neodpovídajícího právně existující a nesporné pohledávce u domnělého věřitele – což je nepochybně operace zcela odlišná od přímého odpisu hodnoty existující pohledávky podle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP,
- **pohledávky splňují podmínky uvedené v návěti tohoto stanovení, tj. mimo jiné jde o pohledávky „výnosové“, a zároveň se jedná o pohledávky za dlužníkem, který splňuje alespoň jednu z podmínek uvedených pod body 1 až 6 tohoto ustanovení.**

Pokud se v případě pohledávky poplatník nedomáhá svého práva na plnění s využitím soukromoprávních vztahů závazkového práva a netvoří daňové OP, pak není schopen uplatnit v základu daně celou hodnotu dotčené pohledávky v podobě časově rozlišeného zahrnování její hodnoty vytvářením daňově uznatelných opravných položek a jejich následným odpisem. Zbývá tedy ověřit, zda má právo pohledávku přímo daňově účinně odepsat s využitím ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP a nebo zda má pouze právo dodatečným daňovým přiznáním eliminovat účetní zápis v podobě pohledávky (nedošlo – li k prekluzi daného práva).

V souladu s § 24 odst. 2 písm. y) ZDP má poplatník právo odepsat pohledávku pouze v případě, že se jedná o **právně existující pohledávku s nesporným titulem plnění a jednoznačnou hodnotou** za předpokladu, že jsou naplněny podmínky uvedené v návěti tohoto stanovení, tj. mimo jiné jde o pohledávky „výnosové“, a

zároveň se jedná o pohledávky za dlužníkem, který splňuje alespoň jednu z podmínek uvedených pod body 1 až 6 tohoto ustanovení.

K bodu 2

Všechny výše uvedené závěry k odpisu pohledávek v obou skupinách (zejména pak nespornost právní existence a jednoznačnost hodnoty pohledávky) platí i pro pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení. V této souvislosti se pro účely ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) bodu 2 ZDP za výsledek insolvenčního řízení považuje i zamítnutí insolvenčního návrhu pro nedostatek majetku dlužníka podle § 144 insolvenčního zákona.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

325/23.02.11 - Podmínky aplikace daně darovací na bezúplatně nabyté povolenky na emise skleníkových plynů dle novelizovaného znění zákona č. 357/1992 Sb.

Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová, číslo osvědčení 007

Předmětem tohoto příspěvku je snaha o odstranění daňově – právní nejistoty a interpretační nejasnosti vyvolané změnou zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „novela zákona o dani darovací“), v jejímž smyslu by mělo dojít k aplikaci daně darovací na bezúplatně nabyté povolenky na emisi skleníkových plynů, a to na základě níže specifikovaných zákonných podmínek. Cílem tohoto příspěvku ze strany předkladatele je tak objasnit definiční znaky těchto zákonných podmínek nezbytně nutných pro účely správného a jednoznačného uplatnění režimu zdanění bezúplatně nabytých povolenek na emisi skleníkových plynů prostřednictvím daně darovací.

1. Navrhovaná právní úprava a popis dané problematiky

V průběhu předchozích měsíců roku 2010 byl připraven a přijat pozměňovací návrh k novele zákona o dani darovací, jež tento právní předpis doplňuje o část II. Na základě tohoto návrhu by tak mělo bezúplatně přidělení povolenek na emise skleníkových plynů na výrobu elektřiny přidělovaných výrobcům elektřiny na základě nařízení vlády č. 80/2008 Sb., o Národním alokačním plánu pro obchodovací období roků 2008 – 2012 podléhat aplikaci darovací daně. Tyto dodatečně získané příjmy státního rozpočtu by pak v souladu s příslušnou důvodovou zprávou měly být využity k vyplácení dotací provozovatelům přenosové soustavy a provozovatelům regionální distribuční soustavy na krytí vícenákladů spojených s podporou elektřiny z obnovitelných zdrojů, a takový postup by pak měl dle názoru předkladatelů tohoto návrhu zabránit plnému promítnutí těchto podpor do cen pro konečné spotřebitele.

Předmětný návrh k novele zákona o dani darovací mimo jiné tak doplňuje § 6 zákona o dani darovací o odstavec 8, který zní:

„(8) Předmětem daně darovací je bezúplatně nabytí povolenek na emise skleníkových plynů v letech 2011 a 2012 pro výrobu elektřiny v zařízení, které k 1. lednu 2005 nebo později vyrábělo elektřinu na prodej třetím osobám a ve kterém probíhá z činností, na které se vztahuje obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, pouze spalování paliv (dále jen „bezúplatně nabytá povolenka“) výrobcem elektřiny.“

V souladu s tímto návrhem by pak mělo dojít ke zdanění přijatých povolenek, jež se váží k zařízením vyrábějícím k 1.lednu 2005 a následujícím elektřinu na prodej třetím osobám. Zároveň se jedná o taková zařízení v rámci nichž:

- dochází pouze ke spalování paliv; a
- není zde vykonávána žádná z činností, na které se vztahuje obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, jež jsou vymezeny v příloze I směrnice 2003/87/ES, viz níže.

V souladu s navrhovanou právní úpravou má tak být toto bezúplatné nabytí povolenek na emise skleníkových plynů předmětem daně darovací pouze na omezenou dobu, a to v průběhu let 2011 a 2012.

Navrhovanou sazbou daně u takto nabytých povolenek je 32 %, nicméně se navrhuje osvobodit elektřinu vyrobenou z kombinované výroby elektřiny a tepla, kdy podíl elektřiny vyrobené z kombinované elektřiny bude stanoven podle let 2005 a 2006.

V souladu se výše uvedeným se tak domníváme, že z hlediska aplikace daně darovací by měly být objasněny primárně následující oblasti:

- *definiční znaky/obsahová náplň definice výrobce elektřiny dle navrhovaného znění zákona o dani darovací;*
- *zákonné podmínky a metoda aplikace daně darovací v případě existence tzv. kombinované výroby tepla a elektřiny;*
- *zákonné podmínky a metoda aplikace osvobození od daně darovací v případě elektřiny vyráběné prostřednictvím tzv. kombinované výroby tepla a elektřiny dle navrhovaného znění zákona o dani darovací.*

2. Rozbor problematiky

V rámci tohoto příspěvku si dovoluji poukázat na následující výkladové nejasnosti v případě praktické aplikace navrhovaného znění novely zákona o dani darovací v případě bezúplatně nabytých povolenek na emisi skleníkových plynů.

2.1. Definice „výrobce elektřiny“ dle navrhovaného znění zákona o dani darovací

V souladu s důvodovou zprávou k výše uvedené novele zákona o dani darovací je cílem této změny podrobit zdanění bezplatné přidělování povolenek zařízením v evropském systému emisního obchodování, přičemž dani darovací mají podléhat pouze povolenky na výrobu elektrické energie, jež získal výrobce elektřiny. Termín „výrobce elektřiny“ však v samotném návrhu novely zákona o dani darovací legálně definován není. Z důvodové zprávy k této novele pouze vyplývá, že předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí povolenek, jež jsou přidělovány výrobcům elektřiny na základě nařízení vlády č. 80/2008 Sb., o Národním alokačním plánu pro obchodovací období let 2008-2012. Toto samotné nařízení však definici výrobce, resp. případně jejich výčet neuvádí, pouze vyjmenovává množství povolenek přidělených jednotlivým provozovatelům zařízení v rámci sledovaného období.

Nicméně, legální definici výrobce elektřiny explicitně nevymezuje ani zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), na něž některé související zákony odkazují.

V souladu s výše uvedeným tak ve vztahu k termínu „výrobce elektřiny“ uvádí určitou legální definici tohoto pojmu vyhláška č. 541/2005 Sb., o Pravidlech trhu s elektřinou, zásadách tvorby cen za činnosti operátora trhu s elektřinou a provedení některých dalších ustanovení energetického zákona, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Vyhláška“), jež vymezuje ve vztahu k tomuto termínu následující dvě kategorie:

- výrobce první kategorie, jímž je výrobce, který elektřinu vyrobenou v jím provozované výrobně elektřiny dodává do přenosové nebo distribuční soustavy a jehož roční spotřeba elektřiny (včetně případné spotřeby elektřiny jiného účastníka trhu s elektřinou v areálu výroby elektřiny) dosahuje

nejvýše 20 % ročního množství elektřiny vyrobené ve výrobně elektřiny sníženého o technologickou vlastní spotřebu elektřiny, nebo výrobce, který poskytuje podpůrnou službu typu rychle startující záloha nebo dispečerská záloha; kategorizace výrobců se posuzuje pro každou výrobu elektřiny zvlášť; a

- výrobce druhé kategorie, jímž je výrobce, který není výrobcem první kategorie.

Výše uvedené subjekty pak mají různý rozsah povinností vymezených Vyhláškou.

V návaznosti na výše uvedené jsme toho názoru, že daná situace (tj. absence legální definice pojmu „výrobce elektřiny“ či objasnění podstaty této definice prostřednictvím odkazu na jinou legislativní normu) ve věci problematiky aplikace daně darovací v souvislosti s bezúplatně nabytými povolenkami představuje významnou výkladovou nejasnost této právní normy a navozuje u potenciálně dotčených daňových poplatníků stav daňově – právní nejistoty.

Navíc se ve vztahu k výše uvedenému domníváme, že v rámci podnikatelského prostředí ČR působí mnoho podnikatelských subjektů, u nichž výroba elektřiny na prodej třetím osobám představuje pouze minoritní a nevýznamnou součást jejich průmyslové produkce. Jako typický příklad mohou dle našeho názoru sloužit podnikatelské subjekty působící v oblasti např. chemického průmyslu, u nichž v důsledku provozování tzv. kombinované výroby tepla a elektřiny dochází k minoritní produkci elektrické energie jako nezbytného průvodního jevu v rámci daného technologického procesu, přičemž prodej takto vyrobené elektřiny třetím osobám je u těchto subjektů odůvodněn nemožností její upotřebitelnosti v rámci interních provozů daných závodů.

S ohledem na výše uvedené se domníváme, že vyjasnění této problematiky a exaktní determinace kategorie daňových subjektů – „výrobců elektřiny“ jako klíčového pojmu ve vztahu k aplikaci daně darovací na bezúplatně nabyté emisní povolenky ve smyslu novelizovaného znění zákona o dani darovací by měla být předmětem dalších legislativních úprav či minimálně předmětem přesných interpretačních pokynů ze strany příslušných státních orgánů.

V souvislosti s výše uvedeným a vzhledem ke skutečnosti, že dle našeho názoru jedinou relevantní a exaktní legální definici termínu „výrobce elektřiny“ použitelnou z důvodu absence této definice v rámci platné právní úpravy pro účely objasnění obsahového rámce tohoto pojmu je legální definice výrobců první, resp. druhé kategorie ve smyslu příslušných ustanovení Vyhlášky se domníváme, že by pro účely zajištění daňově – právní jistoty daňových subjektů v tomto směru mělo dojít k interpretačnímu provázání tohoto pojmu, a to formou odkazu na terminologii výrobců elektřiny první kategorie ve smyslu znění Vyhlášky.

2.2. Podpůrná argumentace

V návaznosti na výše uvedené se domníváme, že interpretační provázání termínu „výrobce elektřiny“ formou legislativního odkazu na terminologii výrobců elektřiny první kategorie ve smyslu znění Vyhlášky je možné odůvodnit i skutečností, že pojem „výrobce elektřiny první kategorie“ odpovídá tomu, aby zdanění formou aplikace daně darovací byly primárně podrobeny podnikatelské subjekty, u nichž výroba elektřiny představuje hlavní a rozhodující obor podnikatelské činnosti. V této souvislosti jsme toho názoru, že takový závěr by z rámce aplikace daně darovací eliminoval ty výrobce, u nichž produkce elektřiny (zejména v případě podnikatelských subjektů

provozujících tzv. kombinovanou výrobu tepla a elektřiny) představuje pouze vedlejší činnost v rámci jejich předmětu podnikání, kde je prodej elektřiny třetím osobám odůvodněn neexistencí jiného způsobu dispozice s daným „zbytkovým“ produktem.

Výše uvedený závěr lze dle našeho názoru podpořit i skutečností, že jistě nebylo prvotním úmyslem zákonodárce podrobit dalšímu daňovému zatížení ve formě aplikace daně darovací podnikatelské subjekty působící primárně v těch průmyslových oblastech (např. chemický průmysl), kde výroba elektřiny představuje v zásadě pouze nevýznamnou vedlejší produkci a nezbytný průvodní jev jejího hlavního výrobního procesu, který je předmětem prodeje třetím osobám výhradně z důvodu nemožnosti jejího výhradního uplatnění v rámci interního provozu (zejména v případě tzv. kombinované výroby tepla a elektřiny).

2.3. Dílčí závěr

Z výše uvedených důvodů navrhuje, aby byl v rámci Koordinačního výboru KDP ČR přijat závěr, v jehož smyslu by zákonný pojem „výrobce elektřiny“ ve smyslu novelizovaného znění zákona o dani darovací byl v praxi interpretován ve smyslu Vyhlášky, a to jako tzv. „výrobce první kategorie“.

Zároveň v této souvislosti navrhuje v rámci Koordinačního výboru KDP ČR objasnit i otázku, ke kterému rozhodnému datu se má klasifikace příslušného subjektu jako výrobce první, resp. druhé kategorie pro účely aplikace daně darovací posuzovat.

3. Problematika tzv. kombinované výroby tepla a elektřiny a režim osvobození od daně darovací

Jak již bylo uvedeno v předchozí části tohoto příspěvku, v rámci podnikatelského prostředí ČR působí rovněž ty podnikatelské subjekty, u nichž je výroba elektrické energie pouze nezbytným průvodním jevem procesu tzv. kombinované výroby tepla a elektřiny (a to v praxi v souladu s tzv. Osvědčením o původu elektřiny z kombinované výroby elektřiny a tepla), resp. u nichž v případě výroby elektřiny na více zařízeních dochází k prodeji elektřiny pocházející pouze ze zařízení provozujících kombinovanou výrobu tepla a elektřiny. V rámci uvedeného považujeme za vhodné rovněž dodat, že v praxi jsou takovým subjektům emisní povolenky přidělovány bez rozlišení a ohledu na skutečný charakter výroby elektřiny.

V souvislosti s výše uvedeným a v souladu s navrhovaným zněním zákona o dani darovací považujeme rovněž za vhodné objasnit aplikaci daně darovací na bezúplatně nabyté emisní povolenky pro výrobce elektřiny provozující tzv. kombinovanou výrobu tepla a elektřiny, a to zejména ve vztahu ke specifikaci předmětu aplikace daně darovací v tomto případě.

V návaznosti na výše uvedené se domníváme, že v případě výroby elektřiny jednak v rámci tzv. kombinované výroby tepla a elektřiny a jednak v rámci „výlučné“ (tj. oddělené) výroby elektřiny by aplikaci daně darovací na bezúplatně nabyté povolenky na emisi skleníkových plynů měla dle našeho názoru podléhat pouze poměrná část povolenek připadající (např. v souladu se žádostí o přidělení povolenek) na ty zařízení, u nichž je skutečně vyrobená elektřina předmětem prodeje třetím osobám.

V souvislosti s tzv. kombinovanou výrobou tepla a elektřiny navrhovaná novelizace zákona o dani darovací v rámci příslušného zákonného ustanovení rovněž předpokládá zavedení režimu osvobození bezúplatně nabytých povolenek na emisi

skleníkových plynů od případné aplikace daně darovací v rámci jeho ustanovení § 20 odst. 15, který konkrétně zní:

„(15) Od daně darovací je osvobozeno nabytí takového počtu bezúplatně nabytých povolenek, které odpovídá poměru průměrného množství vyrobené elektřiny z kombinované výroby elektřiny a tepla k celkovému množství vyrobené elektřiny v letech 2005 a 2006.“

V návaznosti na výše uvedené ustanovení zavádějící režim osvobození bezúplatně nabytých emisních povolenek od aplikace daně darovací v případě tzv. kombinované výroby tepla a elektřiny považujeme za vhodné objasnit konkrétní metodiku uplatnění tohoto režimu osvobození, výpočet poměru průměrného množství vyrobené elektřiny z kombinované výroby tepla a elektřiny i identifikaci samotného pojmu kombinovaná výroba tepla a elektřiny. Domníváme se, že stávající znění výše uvedeného zákonného ustanovení nepředstavuje ve vztahu k těmto kategoriím jednoznačnou a jasnou právní úpravu, a z tohoto důvodu by tato právní úprava měla být předmětem dalšího výkladu.

V souvislosti s výše uvedeným jsme toho názoru, že není jednoznačně jasné, co stávající právní úprava rozumí pod pojmem elektřina vyrobená z kombinované výroby tepla a elektřiny, tj. zda se v tomto smyslu jedná o:

- veškerou elektřinu vyrobenou výrobnou vlastníci tzv. Osvědčení o původu elektřiny z kombinované výroby elektřiny a tepla jako celek; nebo
- veškerou elektřinu vyrobenou na konkrétním zařízení výrobní (tj. turbína, generátor apod.) určeném ke kombinované výrobě tepla a elektřiny; nebo
- jiný způsob výpočtu.

V rámci této problematiky navrhuje, aby pro účely výpočtu „poměru průměrného množství vyrobené elektřiny z kombinované výroby elektřiny a tepla k celkovému množství vyrobené elektřiny v letech 2005 a 2006“ byla za elektřinu vyrobenou z kombinované výroby tepla a elektřiny považována veškerá elektřina vyrobená v rámci daného procesu, a to výrobnou jako celek (za předpokladu, že daná výrobná vlastní tzv. Osvědčení o původu elektřiny z kombinované výroby elektřiny a tepla).

Dále považujeme za vhodné ozřejmit rovněž techniku samotného výpočtu „poměru průměrného množství vyrobené elektřiny z kombinované výroby elektřiny a tepla k celkovému množství vyrobené elektřiny“, jež není navrhovaným zněním novelizovaného zákona o dani darovací vhodným způsobem řešena a představuje tak opět zřejmou výkladovou nejasnost novelizovaného zákona o dani darovací. V této souvislosti tak dle našeho názoru přicházejí v úvahu zejména následující varianty techniky výpočtu daného poměru:

- $(\text{elektřina vyrobená v rámci kombinované výroby 2005} + \text{elektřina vyrobená v rámci kombinované výroby 2006}) / (\text{celková elektřina vyrobená ve 2005} + \text{celková elektřina vyrobená ve 2006})$;
- $((\text{elektřina vyrobená v rámci kombinované výroby 2005} + \text{elektřina vyrobená v rámci kombinované výroby 2006}) / \text{počet zařízení}) / (\text{celková elektřina vyrobená ve 2005} + \text{celková elektřina vyrobená ve 2006})$;
- $((\text{elektřina vyrobená v rámci kombinované výroby 2005} + \text{elektřina vyrobená v rámci kombinované výroby 2006}) / \text{počet zařízení}) / ((\text{celková elektřina vyrobená ve 2005} + \text{celková elektřina vyrobená ve 2006}) / \text{počet zařízení})$.

3.1. Dílčí závěr

Z výše uvedených důvodů navrhuje, aby byl v rámci Koordinačního výboru KDP ČR přijat závěr, v jehož smyslu:

1. v případě výroby elektřiny jednak v rámci tzv. kombinované výroby tepla a elektřiny a jednak v rámci „výlučné“ (tj. oddělené) výroby elektřiny by aplikaci daně darovací na bezúplatně nabyté povolenky měla podléhat pouze poměrná část povolenek připadající (např. v souladu se žádostí o přidělení povolenek) na ty zařízení, u nichž je skutečně vyrobená elektřina předmětem prodeje třetím osobám. V případě kombinované výroby by však bylo možné uplatnit výše uvedené osvobození dle § 20 odst. 15;
2. pro účely výpočtu poměru průměrného množství vyrobené elektřiny z kombinované výroby elektřiny a tepla k celkovému množství vyrobené elektřiny bude za elektřinu vyrobenou z kombinované výroby tepla a elektřiny považována veškerá elektřina vyrobená v rámci daného procesu výrobnou jako celek;
3. by byla z důvodu odstranění výkladových nejasností zákonného ustanovení § 20 odst. 15 novelizovaného zákona o dani darovací upřesněna konkrétní technika výpočtu poměru průměrného množství vyrobené elektřiny z kombinované výroby elektřiny a tepla k celkovému množství vyrobené elektřiny.

Přijetí výše uvedených závěrů by pak znamenalo, že by dani darovací nepodléhalo bezúplatně nabytí emisních povolenek souvisejících s výlučnou výrobou elektřiny, jež není prodána třetím stranám a výroba elektřiny v rámci kombinované výroby tepla a elektřiny by v příslušném poměru byla osvobozena od této daně. Výskyt této kombinace je charakterický právě pro chemický průmysl, který by v případě, že nebude akceptována výlučná aplikace novely zákona o dani darovací na výrobce první kategorie definované ve Vyhlášce, neměl být dle mého názoru předmětnou novelou postížen.

V rámci výše uvedeného si dovoluji konstatovat, že dle mého názoru úmyslem zákonodárce a obecně smyslem právní úpravy této problematiky (v podobě aplikace daně darovací na bezúplatně nabyté emisní povolenky) by neměla být snaha podrobovat zdanění výrobní či průmyslové provozy, jejichž primárním cílem není specificky a v rozhodující míře výroba elektřiny na prodej třetí osobám.

4. Závěr a navrhované řešení

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

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

K bodu 2. Definice „výrobce elektřiny“ pro účely zákona č.357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v platném znění (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“)

Podle § 6 odst. 8 zákona č. 357/1992 Sb. předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí povolenek na emise skleníkových plynů v letech 2011 a 2012 pro výrobu elektřiny v zařízení, které k 1. lednu 2005 nebo později vyrábělo elektřinu na prodej třetím osobám a ve kterém probíhá z činností, na které se vztahuje obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, pouze spalování paliv výrobcem elektřiny.

Toto ustanovení navazuje na oblast upravenou zákonem č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů, v platném znění (dále jen „zákon č. 695/2004 Sb.“), který zapracovává příslušné předpisy Evropských společenství vydané v souladu s Rámcovou úmluvou OSN o změně klimatu. Tyto předpisy ES v zájmu snižování emisí skleníkových plynů vytvářejí systém pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a jsou podkladem pro možnost přechodného přidělování bezplatných povolenek členskými státy v souvislosti s modernizací postupů výroby elektřiny. Zákon č. 695/2004 Sb. je tak logicky i podkladem pro výklad termínů souvisejících s touto oblastí.

Zákon č. 695/2004 Sb. termín „výrobce elektřiny“ sice výslovně nedefinuje, avšak z ust. § 2 až § 5 lze dovodit, že výrobcem elektřiny uvedeným v odst.1 § 10a téhož zákona (cit. ustanovení upravuje přechodné přidělování bezplatných povolenek v souvislosti s modernizací postupů výroby elektřiny) je provozovatel zařízení na výrobu elektřiny, popř. provozovatel zařízení na výrobu elektřiny a tepla (KVET). Provozovatelem se přitom rozumí ve smyslu § 2 zákona č. 695/2004 Sb. „právnícká a fyzická osoba, která zařízení provozuje; a není-li taková osoba, považuje se za provozovatele vlastník zařízení“. Podle kritérií daných předpisy ES v zařízení musí probíhat činnost „spalování“ s tím, že musí být vyráběna elektřina. Pokud se v zařízení vyrábí pouze teplo nebo mechanická energie, pak není kritérium splněno. Probíhá-li v zařízení další činnost (resp. výroba), např. chemická, hutní apod., není provozovatel takového zařízení považován za výrobce elektřiny pro účely zákona č. 357/1992 Sb.

Povinnost podat příznání k dani darovací z emisních povolenek se týká cca 80 provozů a jejich seznam je zveřejněn na webových stránkách ERÚ a MŽP. Případné osvobození od daně darovací si poplatníci musí uplatnit v daňovém příznání.

Bod 3.1.1.

Souhlasíme se závěrem, že v případě výroby elektřiny jednak v rámci tzv. kombinované výroby tepla a elektřiny a jednak v rámci „výlučné“ (tj. oddělené) výroby elektřiny aplikaci daně darovací na bezúplatně nabyté povolenky by měla podléhat pouze poměrná část povolenek připadající na ta zařízení, u nichž je vyrobená elektřina předmětem prodeje třetím osobám. V případě kombinované výroby bude možné uplatnit osvobození podle § 20 odst. 15 zákona č. 357/1992 Sb.

Bod 3.1.2. a Bod 3.1.3.

Metodika stanovení velikosti darovací daně z emisních povolenek pro výrobce elektřiny v letech 2011 a 2012 zpracovaná Energetickým regulačním úřadem

Novelizovaný zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“) zavádí povinnost pro

provozovatele zařízení na výrobu elektřiny zdanit sazbou 32 % emisní povolenky EUA na výrobu elektřiny přidělené zdarma v letech 2011 a 2012.

Ustanovení § 6 odst. 8 zákona uvádí, že: „předmětem daně je „bezúplatné nabytí povolenek na emise skleníkových plynů v letech 2011 a 2012 **pro výrobu elektřiny**...“. Z této dikce vyplývá, že v zařízeních, kde ne všechno teplo na výstupu z kotle je využito k výrobě elektřiny (dochází k oddělené výrobě tepla), je nutno nejprve oddělit povolenky pro výrobu tepla, které dani nepodléhají, a teprve ve druhém kroku se zabývat povolenkami na výrobu elektřiny, z nichž část odpovídající podílu elektřiny vyrobené v kombinované výrobě elektřiny a tepla je od zdanění osvobozena.

Vyjdeme-li z úvahy, že celkové množství povolenek může považovat za odpovídající celkovému množství tepla v GJ na výstupu z kotle, pak pro účely zdanění výroby elektřiny je třeba se zabývat pouze takovým množstvím povolenek, které odpovídá podílu tepla spotřebovaného na výrobu elektřiny vůči celkovému vyrobenému teplu na výstupu z kotle.

Vymezení povolenek, které mají podléhat zdanění (oddělení výroby tepla), je možné provést pomocí jednoduchého součinu, kde se základní alokované množství povolenek násobí dvěma koeficienty. První koeficient určuje podíl tepla spotřebovaného na výrobu elektřiny vůči celkovému množství tepla na výstupu z kotle (bráno jako průměr let 2005 a 2006). Druhý koeficient určuje podíl „nekogenerační“ elektřiny, tedy elektřiny, která nebyla vyrobena v režimu kombinované výroby elektřiny tepla (bráno jako průměr let 2005 a 2006), jenž není od daně osvobozena.

Stanovení počtu zdaněných povolenek lze vyjádřit následujícím vztahem:

$$P_{dEUA} = A \cdot \left(\frac{Q_{VE}}{Q_{VKcelk}} \right) \cdot \left(1 - \frac{E_{KVET}}{E_C} \right)$$

kde P_{dEUA} je počet povolenek podléhajících darovací dani

A je roční alokace povolenek dle Národního alokačního plánu pro roky 2008-2012

Q_{VE} je spotřeba tepla v GJ na výrobu elektřiny, průměr hodnot za roky 2005 a 2006

Q_{VKcelk} je celková výroba tepla v GJ na výstupu z kotle, průměr hodnot za roky 2005 a 2006

E_C je celková výroba elektřiny v MWh, průměr hodnot za roky 2005 a 2006

E_{KVET} je celková výroba elektřiny v rámci kombinované výroby elektřiny a tepla v MWh, průměr hodnot za roky 2005 a 2006

Velikost daně lze poté již jednoduše získat dle následujícího vztahu

$$DAŇ = P_{dEUA} \cdot cena_EUA \cdot sazba$$

kde $DAŇ$ je velikost daně v Kč

P_{dEUA} je počet povolenek podléhajících darovací dani

$cena_EUA$ je cena povolenky určená MŽP

$sazba$ je sazba daně dle zákona č. 357/1992 Sb. ve výši 32%

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

326/23.02.11 - Způsob účtování opravy daně z přidané hodnoty u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení

*Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osvědčení 3466*

1. Popis problému

S účinností od 1. dubna 2011 by novelou zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) – s využitím nového ustanovení § 44 ZDPH, měli mít plátcí daně z přidané hodnoty možnost v případě pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení provést opravu DPH a snížit tak svoji daňovou povinnost.

V souvislosti s touto novou úpravou vyvstává otázka, jakým způsobem by měla být oprava výše daně u nedobytné pohledávky zachycena v účetnictví věřitele a dlužníka.

Tento příspěvek řeší pouze účetní dopady opravy výše daně a navazující dopad v oblasti tvorby opravných položek k pohledávkám, v případě, že jsou splněny podmínky pro provedení opravy tak, jak jsou definovány v § 44 ZDPH.

Právní posouzení

Účetní zachycení opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení musí v souladu s účetními předpisy vycházet z právního posouzení celé transakce.

Pohledávka po provedení opravy výše daně

Novelizovaný § 44 ZDPH stanoví, že při splnění zákonných podmínek je plátcem, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcem vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň, („věřitel“) oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky. Opravu výše daně je věřitel oprávněn provést nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém dojde ke splnění zákonných podmínek.

Domníváme se, že snížení výše daně provedené v souladu s § 44 ZDPH je pouze ustanovením upravující způsob odvodu DPH z dané transakce. Snížení výše daně však z právního pohledu žádným způsobem neovlivňuje a nemůže ovlivňovat výši pohledávky dlužníka, která je dána jejich soukromoprávním vztahem. Z právního hlediska tedy výše pohledávky trvá v původní výši (tedy v částce včetně DPH) bez ohledu na skutečnost, že odvedená DPH byla věřiteli (dočasně) „vrácena“.

Opačný výklad by vedl k tomu, že by se například musela měnit výše pohledávky přihlášené do konkurzu, což není dle našeho názoru ani v souladu s právní úpravou konkurzního řízení ani z praxí v rámci konkurzního řízení. Takový výklad by také vedl k absurdním závěrům, kdy by pohledávka, která byla po opravě výše daně snížena (o „vrácenou“ DPH), byla v plné výši uhrazena a z přijaté úhrady by byla odvedena DPH, opětovně vznikla ve výši částky odvedené DPH. Tento výklad by vedl

k opětovnému vzniku pohledávek při jejich zaplacení a je jej proto nutno z logiky věci odmítnout.

Povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty - věřitel

Provedením opravy výše daně dochází na straně věřitele ke snížení daňové povinnosti ve výši odpovídající DPH z provedené opravy. V souladu s ustanoveními § 44 zákona o DPH však při úhradě pohledávky, při jejím postoupení, zrušení jeho registrace či v některých dalších případech je věřitel povinen „vrácenou“ DPH opětovně přiznat a zaplatit respektive zvýšit svoji daňovou povinnost. Oprava výše daně tak podle našeho názoru na straně věřitele představuje ve většině případů pouze dočasné snížení jeho celkové daňové povinnosti. Závazek odvést DPH tedy trvá, pouze je úpravou § 44 zákona o DPH odložena jeho splatnost. K trvalému snížení daňové povinnosti věřitele pak může dojít pouze v některých případech, kdy pohledávka následně zanikne bez její úhrady, resp. je zde dostatečná jistota, že pohledávky resp. její část nebude uhrazena. Takovýmto okamžikem, kdy je zde dostatečná jistota, že jde o trvalé snížení daňové povinnosti, je dle našeho názoru pravomocné skončení insolvenčního řízení, ke kterému se jak z účetního tak daňového hlediska váže okamžik, kdy je nutné provést odpis pohledávky (viz. Ing. Jiří Škampa a Ing. Jiří Nesrovnal Jiří, Vybrané daňové aspekty pohledávek za dlužníky v konkurzním a vyrovnacím řízení s účinností od 1.1.2001, KV z 23.5.2001 a dále rozsudek NSS 8 Afs 9/2006-79 ze dne 17.4.2007).

Povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty - dlužník

V souladu s § 44 odst. 5 ZDPH je dlužník při splnění zákonných podmínek v období, kde je mu doručen daňový doklad podle § 46 odst. 1 ZDPH povinen snížit odpočet daně na vstupu. Obdobně jako na straně věřitele je toto snížení z počátku pouze dočasné (a to až do okamžiku úhrady pohledávky, jejího postoupení věřitelem, ukončení registrace věřitele, ...). Trvalým se toto snížení stává až v okamžiku zániku pohledávky bez její úhrady.

Účetní zachycení a vliv na tvorbu opravných položek

Zachycení na straně věřitele

V souladu s výše uvedenými závěry se domníváme, že na straně věřitele bude v okamžiku provedení opravy snížení výše daně zachyceno pouze prostřednictvím rozvahových účtů. Snížení daňové povinnosti by bylo účtováno jako snížení závazku DPH souvztažně s jiným rozvahovým účtem pro zachycení pravděpodobného budoucího závazku ve stejné výši (dohadná položka).

V případě, kdy by vznikla povinnost „vrácenou“ DPH odvést došlo by k reversnímu účtování prostřednictvím stejných analytických účtů.

Přeúčtování DPH mezi rozvahovými účty nemá žádný vliv na tvorbu daňových opravných položek dle zákona o rezervách (ZoR). Rozvahová (jmenovitá) hodnota pohledávky, ke které jsou tvořeny daňové opravné položky dle ZoR, se tímto přeúčtováním nemění.

V okamžiku pravomocného skončení konkurzu by částka DPH účtovaná na zvláštní analytice byla zaúčtována ve prospěch výnosů věřitele, a to ve výši odpovídající

neuhrazené části pohledávky s ohledem na výsledek insolvenčního řízení.. Ke stejnému okamžiku bude docházet i:

a) k odpisu neuhrazené pohledávky (či její části) do nákladů věřitele, tzn. že tak dojde k naplnění zásady věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů

b) ke zrušení opravných položek k pohledávce /tj. ke zrušení jak účetních, tak i daňových opravných položek/.

Zachycení na straně dlužníka

Na straně dlužníka bude v okamžiku provedení opravy snížení odpočtu DPH zachyceno obdobně jako v případě věřitele pouze prostřednictvím rozvahového účtu DPH. Snížení odpočtu DPH by bylo účtováno jako snížení pohledávky DPH souvztažně s jiným rozvahovým účtem pro zachycení očekávané budoucí pohledávky z titulu odpočtu DPH ve stejné výši.

V okamžiku splnění podmínek pro opětovné uplatnění odpočtu DPH by došlo k reversnímu účtování prostřednictvím stejných analytických účtů.

V okamžiku pravomocného skončení konkurzu by částka neuplatněného nároku na odpočet DPH účtovaná na zvláštní analytice byla zaúčtována ve prospěch daňově uznatelných nákladů dlužníka.

Zachycení u poplatníků, kteří nevedou účetnictví

Stejně jak je uvedeno výše by se alogicky postupovalo u poplatníků, kteří nevedou účetnictví. To znamená, že zdanitelný výnos (u věřitele) resp. zdanitelný náklad (u dlužníka) by se jednalo k okamžiku pravomocného skončení insolvenčního řízení.

2. Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru a potvrzení navrhovaného způsobu účtování.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

Shrnutí věcné podstaty opravy výše daně

V souvislosti se zaujetím stanoviska k předloženému příspěvku a jeho právním východiskům je nezbytné zdůraznit, že po novele zákona o DPH (dále jen „ZDPH“) je v ustanovení § 44 ZDPH zakotvena oprava daně, která je řešena odlišně od „klasických“ případů oprav DPH upravených dnes v § 42 ZDPH. Věcnou podstatou úpravy je, že podle § 44 ZDPH se řeší opravy daně v případech, kdy k žádné chybě či úpravě vztahů mezi dodavatelem a odběratelem nedošlo. Z pozice plátce-věřitele dojde realizací opravy k následné „revokaci“ dříve vzniklé povinnosti přiznat a odvést daň z uskutečněného zdanitelného plnění a tento následek opravy nastává s účinky ex nunc.

I když věřitel po nezaplacení závazku dlužníkem za stanovených podmínek využije práva realizovat opravu daně dle ustanovení § 44 ZDPH, na soukromoprávní vztah související se zdanitelným plněním nemá provedená oprava DPH vliv a dle závazkového práva tedy nedochází k žádné změně.

Na řadu zásadních a z hlediska účtování i daně z příjmů významných skutečností má předkladatel odlišné názory. GFR:

- **souhlasí** s tím, že **hodnota pohledávky se právně nemění** a že oprava DPH podle § 44 ZDPH neovlivňuje hodnotu závazku dlužníka dle závazkového práva,
- **nesouhlasí** s tím, že **okamžikem provedení opravy výše daně dle § 44 ZDPH vzniká ihned závazek plátce – věřitele opravu eliminovat a finanční zdroje vrátit**. Povinnost prostředky získané opravou vrátit je spojena až s další samostatnou věcnou a daňovou operací (například úhradou závazku od dlužníka). U plátce - věřitele tak opravou DPH dle § 44 ZDPH dochází pouze k následné úpravě daňové povinnosti.
- **nesouhlasí** ani s názorem, že **jde o „dočasné vrácení“ DPH, neboť:**
 - **z věcného hlediska** se oprava výše daně systémově vztahuje pouze vůči dlužníkovi – plátcovi v úpadku, kde nelze očekávat (kromě šikanózního úpadku, který však nelze předpokládat jako obecné pravidlo) **reálné uhrazení celé hodnoty závazku. Schopnost úhrady závazku od dlužníka bude systémově zpravidla buď zanedbatelná a nebo žádná,**
 - **z účetního hlediska vylučuje okamžité zohlednění „dočasnosti operace“** opravy daně a „povinnost vrátit získané prostředky“ **nejen to, že závazek vrátit zdroje dosud právně neexistuje** (pokud dlužník závazek neuhradil, pak žádná povinnost věřiteli nevznikla), ale také skutečnost, že **vrácení daně v plné výši je v daném případě nepravděpodobné** a v praxi lze očekávat zpravidla hodnotově nevýznamné plnění. Ustanovení § 44 ZDPH je totiž vázáno výhradně na oblast dlužníků postižených úpadkovým právem. Kromě „dočasnosti“ plnění neobstojí ani argument „účetní opatrnosti“, kde **do doby provedení úhrady dlužníkem neexistuje právně vymežitelný závazek** v podobě povinnosti vracet prostředky získané opravou DPH. Za této situace nepochybně účetní předpisy **neumožňují aplikaci účetního principu opatrnosti, neboť by ztratil ekonomický smysl a bylo by možno jej libovolně „nadužívat“,**
 - **z pohledu ZDP nelze** v žádném případě **připustit, aby** zneužitím „účetního principu opatrnosti“ **došlo** za využití dohadné položky **k eliminaci opravou DPH získaného výnosu, který je nepochybně zdanitelným příjmem zdaňovaným v základu daně z příjmů věřitele,**
 - **z pohledu ZDPH je** velmi významnou skutečností, že **oprava daně je dle zákona považována za samostatné zdanitelné plnění – tedy za samostatnou a od okamžiku opravy oddělenou operaci**. Závazek vrátit opravou získané zdroje vzniká nikoliv okamžikem provedení opravy výše daně, ale vzniká až okamžikem uhrazení konkrétní části závazku. Teprve přijetím úhrady pohledávky vzniká věřiteli povinnost provést další opravu DPH a v novém přiznání mu vznikne povinnost zaplatit z přijaté úhrady daň. Pokud věřitel v souladu s podmínkami danými ZDPH provede opravu daně, nelze tvrdit, že jeho závazek uhradit DPH z konkrétního zdanitelného plnění trvá – naopak, vzniká mu nárok na „vrácení“ takto dotčené DPH. Jeho případný závazek k úhradě celkové DPH se tímto jednoznačně snižuje. **V případě, že nastanou nové skutečnosti, s nimiž zákon spojuje povinnost opravenou daň (její část) znovu přiznat a uhradit, půjde o vznik nové povinnosti** na DPH, byť se váže k dříve provedené opravě daně. Z tohoto důvodu ve smyslu ustanovení § 44 odst. 9 ZDPH **se oprava výše daně podle předchozích odstavců považuje za samostatné zdanitelné plnění**. Pokud by platila argumentace předkladatele, pak by vlastně

každou daňovou povinnost či nárok na odpočet vzniklý z „běžného“ zdanitelného plnění bylo nutné považovat za podmíněné.

Závěr - vliv na daň z příjmů a účetnictví

Z hlediska DPH tedy vrácená daň představuje u věřitele zdanitelný příjem zdaňovaný v základu daně (není proto možno účetně zachytit opravu DPH prostřednictvím rozvahových účtů) a přitom uvedená operace nemůže současně vytvářet u věřitele „daňový“ výdaj (náklad), tj. nelze např. v souvislosti s uvedeným výnosem současně účtovat o dohadné položce (viz výše). U dlužníka v dané souvislosti zaúčtovaný náklad bude považován za daňově uznatelný. Nastane-li u věřitele povinnost opravenou daň znovu přiznat, bude vzniklý náklad daňově uznatelný, neboť půjde o eliminaci v minulosti vzniklého zdanitelného příjmu. Současně u dlužníka vznikne zdanitelný příjem zdaňovaný v základu daně.

Pokud není věřitel ochoten akceptovat dopady této operace do základu daně z příjmů, pak nemusí práva realizovat opravu DPH využít, protože **provedení opravy DPH je realizací rozhodnutí věřitele-plátce, jde tedy o jeho právo a nikoliv povinnost.**

Z hlediska účetních předpisů se jedná o případ výslovně neupravený právními předpisy v oblasti účetnictví. Pro správné zaúčtování je s ohledem na ustanovení § 8 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (ve znění p.p.) rozhodující právní stav. **Pokud je právní stav takový, že:**

- 1) oprava provedená podle § 44 ZDPH představuje primárně změnu práv a povinností v oblasti DPH, aniž by byl změněn dosavadní soukromoprávní vztah obchodních partnerů související se zdanitelným plněním,
- 2) nastanou-li nové skutečnosti s nimiž zákon spojuje povinnost opravenou daň nebo její část znovu přiznat a uhradit (tedy částečná či plná úhrada), jde o nové zdanitelné plnění,

pak je nutno:

- **nárok na „vrácení“ DPH u věřitele** (oprava daně, snížení daně na výstupu) účtovat prostřednictvím příslušného účtu v účtové skupině 34 – Zúčtování daní a dotací souvztažně s příslušným účtem v účtové skupině 64 – Jiné provozní výnosy,
- **povinnost dlužníka** z výše uvedeného titulu účtovat prostřednictvím příslušného účtu v účtové skupině 34 – Zúčtování daní a dotací souvztažně s příslušným účtem v účtové skupině 54 – Jiné provozní náklady.
- **vznikne-li povinnost opravenou daň znovu přiznat** a uhradit, **u věřitele účtovat na účet nákladů v účtové skupině 54 souvztažně s účtem v účtové skupině 34,**
- **u dlužníka účtovat výnos v účtové skupině 64 souvztažně s účtem v účtové skupině 34.**

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

328/30.03.11 - Stanovení základu daně z přidané hodnoty v případě bezúplatného dodání zboží vlastní výroby

Předkládá: Petr Dobšínský, daňový poradce č. 2564

Cílem příspěvku je sjednotit výklad ustanovení § 36 odst. 6 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), upravující stanovení základu daně v různých případech, mj. bezúplatného dodání anebo smíšeného použití dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, které nabude na významnosti v souvislosti s plánovanou novelou ustanovení § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH od 1. 4. 2011. Příspěvek zároveň navazuje na uzavřený příspěvek č. 50/04.05.05 - Základ daně u plnění poskytovaných bez úplaty.

1. Právní rámec

1.1 Zákon o DPH - ustanovení § 36 odst. 6

Platné znění

Dle zákona o DPH se za dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu považuje i dodání zboží nebo převod nemovitosti podle § 13 odst. 4 písm. a) až f), odst. 5, odst. 6 a podle § 16 odst. 5.

Dle § 36 odst. 6 písm. a) zákona o DPH je základem daně ve výše uvedených případech cena zboží nebo nemovitosti nebo **cena obdobného zboží nebo obdobné nemovitosti, za kterou by bylo možné zboží nebo nemovitost pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, a pokud takovou cenu nelze určit, výše celkových nákladů** vynaložených na dodání zboží nebo převod nemovitosti ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (v následujícím textu pojem zboží zahrnuje i nemovitosti).

Zákon o DPH přitom specificky neupravuje stanovení ceny zboží nebo obdobného zboží.

Současná definice základu daně byla vložena do zákona o DPH novelou účinnou od 1. dubna 2009 na základě poslanceckého pozměňovacího návrhu bez důvodové zprávy, která by vysvětlila záměr zákonodárce.

Předchozí právní úprava

Znění § 36 odst. 6 písm. a) zákona o DPH bylo v nedávné minulosti opakovaně novelizováno.

Od 1. ledna do 31. března 2009 byla základem daně **pořizovací cena zboží nebo obdobného zboží a pokud není pořizovací cena známa, celkové náklady** vynaložené k okamžiku jeho dodání.

Do 31. prosince 2008 byla základem daně **cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu** (zákon o oceňování majetku), která byla považována za cenu včetně daně.

1.2 Směrnice 2006/112/ES

Dle znění článku 74 směrnice 2006/112/ES (dále jen „Směrnice“), pokud podle článků 16 a 18 osoba povinná k dani použije nebo poskytne zboží, které tvoří součást jejího obchodního majetku, nebo pokud si zboží ponechá osoba povinná k dani nebo její právní nástupce po ukončení výkonu zdanitelné ekonomické činnosti, je základem daně **kupní cena zboží nebo podobného zboží, a pokud kupní cena neexistuje, nákladová cena** stanovená k okamžiku použití, poskytnutí nebo ponechání si zboží.¹

Z článku 74 je zřejmé, že Směrnice nepracuje s cenou, za kterou by bylo možné dané zboží nebo obdobné zboží pořídit k datu uskutečnění zdanitelného plnění (tj. s cenou obvyklou) ale zkoumá existenci či neexistenci kupní ceny daného nebo podobného zboží.

Ačkoliv použití ceny obvyklé bylo původně v textu směrnice č. 77/388/EHS („Šestá směrnice“) navrhováno, z praktických a psychologických důvodů byla v konečném znění přijata nákladová cena. Důvodová zpráva² k Šesté směrnici, předložená Komisí Evropských společenství v roce 1973, uvádí: „Z tohoto důvodu má podléhat dani skutečný náklad, který vynaloží spotřebitel zboží a služeb, nikoli nějaká teoretická hodnota, která je pro něj stanovena.“

Z procesu přijetí a ze znění důvodové zprávy tak jednoznačně vyplývá, že záměrem přijatého znění Šesté směrnice bylo stanovit základ daně u dodání zboží vytvořeného vlastní činností anebo jeho smíšeného využití, na úrovni vlastních nákladů, a nikoliv na úrovni ceny obvyklé. Dále text Šesté směrnice a následně i Směrnice tyto pojmy (tj. cenu obvyklou, kupní cenu a nákladovou cenu) ve smyslu výše uvedeného konzistentně používá a striktně odlišuje.

Pokud by Šestá směrnice a následně i Směrnice stanovovala použití ceny obvyklé, bylo by to v textu jednoznačně uvedeno stejně jako v případě služeb (např. článek 77 Směrnice). Proto je základem daně u zboží vytvořeného vlastní činností nákladová cena, jelikož kupní cena neexistuje.

1.3 Srovnání zákona o DPH a Směrnice

¹ Při analýze článku 74 Směrnice jsme zjistili odlišnost českého znění. Zatímco zkoumané jazykové verze (anglická, francouzská, německá a španělská verze) mluví o tom, že jak nákladová cena, tak i kupní cena zboží nebo podobného zboží mají být stanoveny k okamžiku použití, poskytnutí nebo ponechání si zboží, české znění tuto podmínku vztahuje pouze na nákladovou cenu. Pokud se jednotlivá jazyková znění liší, je nutné vykládat příslušné ustanovení v duchu a kontextu celé Směrnice (viz bod 70 rozsudku ESD ve věci C-305/01 MKG-Kraftfahrzeuge-Factory GmbH). Není proto důvod aby tyto dva případy byly posuzovány odlišně. Proto se výše uvedená podmínka, stanovení ceny k okamžiku použití, poskytnutí nebo ponechání si zboží, uplatní na všechny situace uvedené v článku 74 Směrnice, nejen na nákladovou cenu.

² COM (73) 950 Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes, Common system of value added tax: Uniform basis of assessment

Podle zákona o DPH by v případě bezúplatného dodání zboží vlastní výroby měla být základem daně cena, za kterou by bylo možné zboží pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tj. cena obvyklá. Zákon o DPH tak není v souladu se Směrnicí.

Plátce proto může postupovat podle zákona o DPH a stanovit základ daně ve výši ceny obvyklé (tj. cenu, za kterou by bylo možné zboží pořídit) nebo uplatní přímý účinek Směrnice a základ stanoví ve výši nákladové ceny (tj. výši celkových nákladů) k okamžiku dodání zboží.

2. Celkové náklady

2.1 Stanovení celkových nákladů

Při výkladu pojmu „výše celkových nákladů“ může vzniknout pochybnost, jestli má základ daně zahrnovat veškeré související náklady vynaložené na výrobu a dodání daného zboží. Otázkou, které náklady se mají zahrnout do základu daně a které nikoliv, se opakovaně zabýval i Evropský soudní dvůr („ESD“).

ESD se zabýval zejména stanovením výše celkových nákladů při bezúplatném použití obchodního majetku pro účely nesouvisející s ekonomickou činností (tj. pro soukromou spotřebu). Jelikož Směrnice stejně jako zákon o DPH používá pojem nákladová cena/výše celkových nákladů jak pro dodání zboží, tak pro poskytnutí služby (viz § 36 odst. 6 písm. a) a b) zákona o DPH), závěry ESD jsou tak přímo aplikovatelné i na dodání zboží.

V případě C-50/88 Heinz Kühne, plátce pořídil starší osobní automobil od fyzické osoby neregistrované k DPH a následně jej zařadil do svého obchodního majetku. Automobil používal jak pro účely podnikání tak pro svoji soukromou spotřebu, přičemž u výdajů na údržbu tohoto vozu si uplatňoval nárok na odpočet v plné výši. V dané situaci ESD rozhodl, že v rámci zachování neutrality DPH (s cílem zabránit případnému dvojímu zdanění nebo nezdanění konečné spotřeby) mají být do základu daně u soukromého použití zahrnuty pouze náklady, u nichž měl plátce nárok na odpočet daně a proto odpisy automobilu nevstupují do základu daně (odst. 28 a 29).

Obdobně ESD rozhodl i v případě C-193/91 Gerhard Mohsche, kdy ze základu daně při stanovení výše celkových nákladů na použití osobního automobilu (zařazeného v obchodním majetku plátce a při jehož pořízení byl uplatněn nárok na odpočet daně) pro osobní spotřebu vyloučil náklady na údržbu vozidla, s odůvodněním, že tato údržba byla poskytována osobou neregistrovanou k dani a plátce si tak nemohl při přijetí této služby uplatnit nárok na odpočet DPH (odst. 15).

Rovněž v případě C-72/05 Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny soud zmiňuje, že základ daně musí obsahovat veškeré náklady, u nichž si plátce uplatnil nárok na odpočet DPH. V daném případě to znamenalo, že při soukromém použití části rodinného domu, který byl součástí obchodního majetku a při jehož pořízení byl uplatněn nárok na odpočet v plné výši, je základem daně výše nákladů na pořízení domu včetně nákladů vynaložených na nákup pozemku, protože při jeho pořízení byl rovněž uplatněn nárok na odpočet daně (odst. 53).

Z ustálené judikatury ESD vyplývá, že pojem „výše celkových nákladů“ musí být vykládán eurokonformně, tak že celkové náklady zahrnují pouze náklady na plnění, u nichž měl plátce možnost uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu, a to buď částečně nebo v plné výši.

Do celkových nákladů tak nevstupují náklady, u nichž si plátce nemohl uplatnit nárok na odpočet DPH. Zejména se jedná o přijatá plnění osvobozená od DPH, např. pojištění, náklady na financování, a dále náklady na plnění, které nebyly předmětem DPH, např. mzdové náklady vlastních zaměstnanců, různé daně a poplatky.

2.2 Celkové náklady k DUZP

Celkové náklady (nákladová cena) musí být stanoveny **k okamžiku dodání zboží (DUZP)**. Zákon o DPH ani Směrnice však specificky neupravuje, jak při stanovení konkrétní výše celkových nákladů zohlednit případné opotřebení daného zboží.

V spojených případech C-322/99 Heins-Georg Fischer a C- 323/99 Klaus Brandstein plátce pořídil starší osobní automobil od fyzické osoby neregistrované k DPH a zařadil jej do svého obchodního majetku. Následně plátce přijal plnění (například lakýrnické práce, montáž katalyzátoru), která automobil zhodnotila a uplatnil si nárok na odpočet DPH. Později byl automobil vyřazen z obchodního majetku a používán výhradně pro soukromou spotřebu plátce. ESD rozhodl, že v dané situaci vzniká povinnost odvodu DPH pouze u té části majetku, ze které byl uplatněn odpočet DPH (lak, katalyzátor). Základem daně je v tomto případě zůstatková hodnota příslušných částí stanovená k okamžiku zdanitelného plnění (odst. 28 a 29).

Základ daně musí být stanoven ve výši nákladové ceny (u zboží vlastní výroby) nebo kupní ceny (u nakoupeného zboží) snížené o opotřebení zboží.

Pokud plátce vede účetnictví v souladu s platnou legislativou, (tj. při respektování věrného a poctivého obrazu) jsou účetní náklady, respektive účetní zůstatková cena, kupní/nákladovou cenou ve smyslu zákona o DPH a Směrnice.

3. Závěr

Základem daně při bezúplatném dodání zboží vytvořeného vlastní činností je výše celkových nákladů vynaložených na dodání tohoto zboží při zohlednění jeho případného opotřebení. Zároveň do tohoto základu daně nevstupují náklady, u nichž si plátce nemohl uplatnit nárok na odpočet DPH. Zejména se jedná o přijatá plnění osvobozená od DPH, např. pojištění, úrokové náklady na financování, a dále náklady vynaložené na činnosti, které nejsou předmětem DPH, např. mzdové náklady vlastních zaměstnanců, různé daně a poplatky.

4. Navrhované řešení

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

Stanovisko GFŘ:

Generální finanční ředitelství se neztotožňuje s tvrzením předkladatele, že Směrnice jednoznačně stanovuje použití nákladového způsobu použití u zboží vytvořeného vlastní činností. Znění čl. 74 Směrnice 2006/112/ES (dále jen „Směrnice“) nerozlišuje mezi zbožím vytvořeným vlastní činností plátce a zbožím nakoupeným. Čl. 74 upravuje obecně kategorii zboží, která tvoří součást obchodního majetku bez jakéhokoliv dalšího rozlišování. Na toto zboží stanovuje pravidlo stanovení základu daně tj. primárně kupní cenu zboží a teprve potom, když taková cena není zjistitelná ani u podobného zboží, je základem daně nákladová cena.

Určení základu daně podle § 36 odst. 6 písm. a) zákona o DPH není v rozporu se zněním článku 74 Směrnice. Slovní spojení uvedené v zákoně o DPH „cena, za kterou by bylo možné zboží nebo nemovitost pořídit“ je svým obsahem shodné se slovním spojením Směrnice „kupní cena zboží nebo podobného zboží“. Obě tato slovní spojení svým obsahem předpokládají existenci ceny k nějakému plnění. Obě ustanovení lze jinými slovy interpretovat tak, že za základ daně se považuje kupní cena, za kterou je možné stejné nebo podobné zboží koupit, resp. při její neexistenci je to cena nákladová. Určující je cena stanovená v okamžiku plnění. Pokud jde o bezúplatné dodání zboží vlastní výroby, platí s ohledem na text a smysl obou ustanovení (Směrnice i zákona o DPH), především stanovení základu jako ceny pořizovací – kupní (obvyklé) v daném okamžiku plnění a jen v případě, že takto stanovit základ daně nebude možné, stanoví se základ daně ve výši celkových nákladů.

Zákon o DPH neobsahuje žádné ustanovení vztahující se k oceňování majetku nebo ustanovení, které by obsahovalo pravidla pro stanovení ceny ve výši celkových nákladů. Předpisem, který takové oceňování majetku obsahuje je zákon 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví.

Ust. § 25/1 písm. b) tohoto zákona uvádí, že hmotný majetek, kromě zásob, vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady a odst. 5 stejného ustanovení uvádí co se rozumí vlastními náklady :

c) vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti,

d) vlastními náklady u hmotného majetku kromě zásob a nehmotného majetku kromě pohledávek vytvořeného vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti vymezené v souladu s účetními metodami.

Tímto zákonem a prováděcí vyhláškou 500/2002 Sb., která předmětná pravidla doplňuje, jsou pravidla pro stanovení nákladové ceny, resp. pravidla pro ocenění a vymezení nákladů souvisejících s pořízením, pevně stanovena.

K rozsudkům ESD, které jsou v textu příspěvku zmíněny lze uvést jen tolik, že první dva zmíněné rozsudky tj. C-50/88 Heinz Kuhne a C-193/91 Gerhard Mohsche se vztahují k nakoupeným osobním automobilům, které zpravidla nevznikají vlastní činností. Proto využití jejich závěrů nelze považovat za dostatečně příslušné.

V případě třetího zmíněného rozsudku C-72/05 manželé Wolny bylo rozhodováno o tom, „jak má být vykládán pojem „výše výdajů“ a zda zahrnuje výše výdajů na bydlení užívané pro soukromou potřebu v budově, která je v celém rozsahu součástí aktiv podniku (kromě běžných výdajů), také roční odpisy za opotřebení budovy, stanovené podle použitelných vnitrostátních pravidel, nebo roční podíl pořizovacích a stavebních nákladů, které opravňovaly k odpočtu daně z přidané hodnoty, vypočtený s odkazem na vnitrostátní opravné období pro odpočty“. K tomu je třeba vedle textu rozsudku uvedeného v příspěvku přihlídnout k celému znění rozsudku a to i k bodu 28, který uvádí „Vzhledem k tomu však, že šestá směrnice neobsahuje údaje nezbytné pro jednotnou a přesnou definici pravidel určujících výši dotyčných výdajů, je třeba připustit, že členské státy mají v případě těchto pravidel určitý prostor pro uvážení, za předpokladu, že zohlední účel a umístění dotčeného ustanovení v rámci struktury šesté směrnice“ a bodu 50 „Jednak pojem výše výdajů na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani ve smyslu čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice je třeba chápat totiž tak, že zahrnuje veškeré výdaje vynaložené na tento účel, včetně výdajů spojených s pořízením pozemku, bez nichž by nemohlo dojít k dotčenému užívání pro soukromou potřebu“.

Při argumentaci ke stanovení základu daně nákladovým způsobem byl na jednání KV KDP dále zmíněn i odkaz na stanovisko generálního advokáta F. G. JACOBSE a to zejména druhou odrážku bodu. 74 ve věci C-434/03 P. Charles a T. S. Charles-Tijmens (pozn. *Doplněno na základě dohody na jednání KVKDP*).

Generální finanční ředitelství však může přisvědčit, s odkazem na rozsudek Wollny, že případné opotřebení by mohlo být do nákladové ceny promítnuto – ve formě účetních předpisů, které se vztahují k oceňování majetku.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

331/30.03.11 - Stanovení výše záloh na daň z příjmů podle § 38a

*Předkládají: JUDr. Daniel Krempa, daňový poradce, č. osvědčení 4126
Ing. Michaela Felcmanová, daňový poradce, č. osvědčení 3756*

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výkladovou nejasnost při stanovení výše záloh na daň z příjmů fyzických osob v situacích, kdy poplatníkovi plynou vedle příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, z nichž jsou sráženy plátcem daně měsíční zálohy na daň z příjmů dle § 38h ZDP, i příjmy ze závislé činnosti, u nichž však plátce daně povinnost srážet měsíční zálohy na daň nemá (např. příjmy plynoucí od zahraniční mateřské společnosti).

1. Úvod

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "ZDP") stanovuje poplatníkovi povinnost platit v průběhu zálohového období zálohy na daň z příjmů fyzických osob. Výše a periodicita záloh se odvíjí od poslední známé daňové povinnosti a rovněž od složení typů příjmů poplatníka.

Způsob stanovení správné výše záloh na daň z příjmů, kdy poplatníkovi plynou i příjmy, ze kterých nebyly v průběhu zdaňovacího období sráženy měsíční zálohy na daň ze závislé činnosti, však není zcela jasný. Špatné vyhodnocení vzniklé situace může vést k finančnímu postihu poplatníka v podobě vyměření úroku z prodlení s placením záloh na daň či naopak negativnímu vlivu na jeho peněžní toky. Vzhledem k nejednotnému postupu správců daně navrhuje přijmout jednotný výklad předmětných ustanovení, a tím zabránit dalším nejasnostem a komplikacím.

Při stanovení výše záloh na daň z příjmů fyzických osob se vychází zejména z § 5 ZDP, který vymezuje základ daně z příjmů fyzických osob, § 6 až 10 vymezující jednotlivé druhy příjmů, § 38a ZDP popisující metodiku výpočtu záloh a § 38h ZDP, který stanovuje postup při vybírání a placení záloh na daň ze závislé činnosti.

2. Legislativa

§ 5 odst. 2 ZDP uvádí, že u poplatníka, kterému plynou ve zdaňovacím období souběžně dva nebo více druhů příjmů uvedených v § 6 až 10 ZDP, je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů s použitím ustanovení odstavce 1. Ten stanovuje jako základ daně částku, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi za zdaňovací období převyšují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení.

§ 38a odst. 5 ZDP uvádí, že poplatník, u něhož základ daně tvoří součet dílčích základů daně, zálohy podle odstavců 3 a 4 neplatí, pokud je jedním z nich i dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, ze kterých měl plátce

povinnost srazit zálohy na daň (§ 38h), a tento dílčí základ daně je roven nebo činí více než 50 % z celkového základu daně.

Dle § 38a odst. 9 ZDP se placení záloh podle odstavců 1 až 8 nevztahuje na příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků, pokud nejde o příjmy ze závislé činnosti plynoucí poplatníkovi ze zahraničí, nemá-li poplatník současně jiné příjmy podrobené dani.

3. Popis problematiky

ZDP obsahuje určitá pravidla jakým způsobem se má při výpočtu výše a periodicity záloh na daň z příjmů fyzických osob postupovat. V naší praxi jsme se však setkali s naprosto rozdílným přístupem správců daně k této otázce, a to v návaznosti na rozdílnou interpretaci této otázky (viz níže).

Příklad

Poplatník daně z příjmů ze závislé činnosti pobírá příjmy od svého českého zaměstnavatele - společnosti A. Z těchto příjmů je plátcem daně (společností A) sraženo a odvedeno pojistné na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a dále zálohy na daň ze závislé činnosti dle § 38h ZDP.

Současně tento poplatník obdrží i příjmy od zahraničního zaměstnavatele - společnosti B. Tento zahraniční zaměstnavatel nemá povinnost srazit a odvést zálohy na daň z příjmů tohoto zaměstnance v souladu s ZDP.

příjmy od společnosti A	1 000 000 Kč
odpovídající pojistné uhrazené společností A	340 000 Kč
sražené zálohy na daň ze závislé činnosti dle § 38h ZDP společností A	201 000 Kč
příjmy od zahraničního společnosti B	2 000 000 Kč
odpovídající pojistné z příjmů od společnosti B	605 635 Kč
sražené zálohy na daň ze závislé činnosti dle § 38h ZDP společností B	0 Kč

Príslušná ustanovení ZDP jsou pro účely výpočtu záloh na daň dle § 38a ZDP vykládána takto:

- (i) Poplatníkovi nebudou po podání jeho daňového přiznání stanoveny žádné zálohy na daň z příjmů, jelikož celý základ daně je tvořen příjmy podle § 6 ZDP.

Celkový ZD	3 945 635 Kč
Daň	591 840 Kč
Sleva na dani	24 840 Kč
Konečná daň.povinnost	567 000 Kč

Základ daně podle § 6 100 %

Zálohy na daň podle § 38a odst. 5 a § 38a odst. 9 vyměřené na základě poslední známé daň.povinnosti 0 Kč

Vysvětlení

Poplatníkovi nevznikne povinnost platit zálohu na daň dle § 38a ZDP, jelikož v průběhu zdaňovacího období obdržel pouze příjmy podle § 6 ZDP, tj. nejedná se o případ sčítání dílčích základů daně (má pouze 1 dílčí základ daně), a není proto rozhodující, jak velká část těchto příjmů podléhala měsíčním odvodům záloh ze závislé činnosti podle § 38h ZDP.

Dle našeho názoru je tento postup v rozporu s § 38 odst. 9 ZDP

- (ii) Poplatníkovi budou po podání jeho daňového přiznání stanoveny čtvrtletní / pololetní zálohy na daň z příjmů ve snížené výši, jelikož budou zohledněny příjmy, z kterých plátce daně měl povinnost srazit měsíční zálohy na daň.

Celkový ZD	3 945 635 Kč
Daň	591 840 Kč
Sleva na dani	24 840 Kč
Konečná daň.povinnost	567 000 Kč

Základ daně podle § 6 100 %

Základ daně podléhající měsíčním zálohám na daň dle § 38h ZDP 34 %

Zálohy na daň podle § 38a odst. 5 a § 38a odst. 9 vyměřené na základě poslední známé daňové povinnosti v poloviční výši - čtvrtletní zálohy 70 875 Kč

Vysvětlení

Poplatník bude povinen platit zálohy na daň dle § 38a ZDP v poloviční výši, jelikož jeho příjmy podléhající měsíčnímu odvodu záloh na daň ze závislé činnosti dle § 38h ZDP představují sice více než 15% celkového základu daně, ale zároveň méně než 50%.

Dle našeho názoru je tento postup v rozporu s § 38a odst. 5 ZDP, jelikož nedochází k souběhu dílčích základů daně (v uvedeném příkladu má poplatník pouze příjmy z jednoho dílčího základu daně). I přesto se domníváme, že tato varianta je nejlogičtější způsobem výpočtu, protože dochází k zálohování pouze takových příjmů, u kterých nevznikla povinnost srážet měsíční zálohy na daň dle § 38h ZDP.

Pokud by měl poplatník i příjmy podle § 7 až 9 ZDP, měl by z dikce § 38a odst. 5 ZDP platit zálohy na daň v plné výši, jelikož příjmy tvořící dílčí základ daně podle § 6 ZDP nepodléhaly celé měsíčním odvodům záloh na daň ze závislé činnosti dle § 38h ZDP. To by ovšem bylo v rozporu s logickým výkladem ustanovení § 38a odst. 5

ZDP, tj. počítat zálohy na daň pouze z příjmů, které nepodléhají odvodům záloh na daň ze závislé činnosti.

(iii) Poplatníkovi budou po podání daňového přiznání stanoveny čtvrtletní / pololetní zálohy na daň z příjmů, a to v plné výši.

Celkový ZD	3 945 635 Kč
Daň	591 840 Kč
Sleva na dani	24 840 Kč
Konečná daň.povinnost	567 000 Kč

Základ daně podle § 6 100 %

Základ daně podléhající měsíčním zálohám na daň dle § 38h ZDP 34 %

Zálohy na daň podle § 38a odst. 5 a § 38a odst. 9 vyměřené na základě poslední známé daňové povinnosti v plné výši - čtvrtletní zálohy 141 800 Kč

Vysvětlení

Poplatníkovi vznikne povinnost platit zálohy na daň dle § 38a ZDP v plné výši, jelikož jeho dílčí základ daně podle § 6 netvoří výhradně příjmy, které podléhaly měsíčním odvodům záloh na daň ze závislé činnosti dle § 38h ZDP.

Dle našeho názoru je však takový výklad příliš tvrdý k daňovým poplatníkům a nezohledňuje skutečnost, že část příjmů poplatníka podléhá odvodům měsíčních záloh na daň ze závislé činnosti.

Stejně nejasnosti vzniknou pokud má poplatník vedle výše zmíněných příjmů ještě další příjmy dle § 7, 8 nebo 9 ZDP.

Komentář

S ohledem na text ZDP by správnou variantou postupu měla být situace naznačená pod možností (iii). Nicméně tento přístup by se jevil příliš formální a ekonomicky neopodstatněný, jelikož by vedl k povinnosti odvádět zálohy na daň z některých příjmů dvakrát. Ačkoliv je možné tuto situaci řešit podáním žádosti o zrušení (snížení) povinnosti platit zálohy na daň, domníváme se, že jednotný přístup správců daně v souladu s variantou (ii) by omezil zbytečnou administrativu jak na straně daňových poplatníků, tak i na straně správců daně.

Domníváme se, že by proto měla být preferováno možnost (ii) jako varianta, která nejlépe vyhoví logice a smyslu příslušných ustanovení ZDP a zároveň nebude nepřiměřeně zatěžovat daňového poplatníka.

Tento závěr pak podporují i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu či Ústavního soudu (např. 8 Afs 37/2008-155, IV US 1500/09, 2 Afs 180/2006-(64)75), které, ačkoliv se zabývaly věcně odlišnou problematikou, akcentovaly důraz na ekonomickou racionalitu výběru daní.

3. Návrh řešení

Při stanovení výše a periodicity záloh na daň z příjmů dle § 38a ZDP se zohlední poměr příjmů (základu daně), které podléhaly měsíčním odvodům záloh na daň ze závislé činnosti dle § 38h ZDP ku celkovému základu daně. Tímto dojde k případnému zabránění vzniku situací, kdy by poplatník byl nucen platit zálohy na daň z jednoho příjmu dvakrát.

4. Závěr

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

Posouzení stanovení záloh na daň má-li poplatník příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků plynoucí poplatníkovi současně i ze zahraničí vymezuje ust. §38a, odst.9 ZDP, v němž je uvedeno, že placení záloh podle odstavců 1 až 8 se nevztahuje na příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, pokud nejde o příjmy ze závislé činnosti plynoucí poplatníkovi ze zahraničí, nemá-li poplatník současně jiné příjmy podrobené dani.

Upřesňující výklad toho o jaké příjmy ze závislé činnosti plynoucí poplatníkovi ze zahraničí v daném případě jde, je uveden v pokynu MF ČR D - 300 k § 38a, odst. 9 a k § 38g, odst. 2 ZDP. V něm je uvedeno, že za tyto příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků ze zahraničí jsou považovány příjmy plynoucí od zahraničních subjektů, kteří nejsou plátcí daně podle § 38c ZDP a tedy nemají povinnost srážet a odvádět zálohy na daň. Tím se tyto subjekty odliší od plátce daně dle §38h ZDP, který má povinnost mimo jiné srazit a odvést zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků.

S ohledem na výše uvedené, správci daně jednotně při výpočtu záloh podle § 38a ZDP v případech souběhu příjmů ze závislé činnosti, na které se nevztahuje povinnost placení záloh a příjmů ze závislé činnosti plynoucí poplatníkovi ze zahraničí používají postup popsany v příspěvku pod odrážkou (ii). Při použití tohoto postupu, dochází k zálohování pouze takových příjmů, u kterých nevznikla povinnost srážet a odvádět měsíční zálohy na daň dle § 38h ZDP. Jednotný postup je v praxi finančních úřadů zajištěn zapracováním tohoto algoritmu výpočtu záloh do programového vybavení (ADIS). Správnost výpočtu však také spočívá v součinnosti poplatníka, který má na ř.35 přiznání k dani z příjmů fyzických osob uvést příjem (dílní základ daně) ze závislé činnosti plynoucí ze zahraničí.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

332/30.03.11 - Výklad pojmu „účast na řízení“ jako podmínka pro tvorbu daňových opravných položek podle zákona o rezervách

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

Úvod

Zákonem č. 346/2010 Sb., který novelizuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů („ZoR“), došlo s účinností od 1. ledna 2011 ke změně ustanovení § 8a odst. 2 ZoR, ve kterém byla zrušena slova „a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění jeho práva“ jako podmínka tvorby daňové opravné položky.

Od 1. ledna 2011 proto platí, že opravné položky podle § 8a odst. 2 ZoR lze vytvářet v případě, bylo-li ohledně těchto pohledávek zahájeno rozhodčí řízení nebo soudní řízení anebo správní řízení, jehož se poplatník řádně účastní.

Cílem příspěvku je vyjasnit, jaký dopad má novelizované znění ZoR na poplatníka ve vztahu k tvorbě a existenci daňových opravných položek za trvání řízení a případně po jeho skončení. V praxi se totiž objevily nejasnosti ohledně naplnění podmínky účasti poplatníka na soudním, správním nebo rozhodčím řízení pro tvorbu a existenci opravné položky.

Analýza

Podle důvodové zprávy k výše uvedené novele ZoR je cílem nové úpravy legislativně technické zpřesnění podmínek tvorby daňově uznatelných opravných položek k pohledávkám řešeným soudně. Lze předpokládat, že pokud soud potvrdí svým rozhodnutím existenci pohledávky či její výši, je toto již dostatečná záruka „pravosti“ pohledávky a poplatník tedy může při splnění ostatních podmínek stanovených zákonem k této pohledávce vytvářet daňově uznatelné opravné položky, a to bez ohledu na skutečnost, kdy soudní řízení skončilo.

Podmínka řádného a včasného činění úkonů potřebných pro uplatnění práva byla do ZoR včleněna novelou č. 211/1997 Sb. Podle důvodové zprávy k této novele bylo jejím cílem podmínit tvorbu vyšších daňových opravných položek tím, že se poplatník o své pohledávky řádně stará.

Z důvodové zprávy k novele č. 346/2010 Sb. plyne, že zde po celou dobu tvorby a existence opravné položky nemusí existovat soudní, správní nebo rozhodčí řízení, které ho se poplatník – věřitel účastní. Týká se to zejména situací, kdy nalézací řízení týkající se pohledávky skončí dříve než 36 měsíců po splatnosti pohledávky, případně kdy po skončení nalézacího řízení nenásleduje řízení o výkonu rozhodnutí, případně výkon rozhodnutí je realizován mimosoudně. Podmínkou pouze je, aby existence pohledávky v tvrzené výši byla autoritativně osvědčena rozhodcem, civilním nebo rozhodčím soudem, případně správním orgánem.

Pokud soudní, rozhodčí nebo správní řízení skončí a je vydáno správní rozhodnutí, rozhodčí nález nebo rozsudek soudu, který autoritativně potvrzuje existenci, důvod a výši tvrzené pohledávky dříve, než 36 měsíců po splatnosti, pak při gramatickém výkladu ZoR nebude splněna podmínka řádné účasti poplatníka na řízení v okamžiku

tvorby rezervy, neboť toto řízení již bylo skončeno a v téže věci nelze zahájit řízení nové.

Jak je však zřejmé z důvodové zprávy k novele ZoR, cílem podmínky účasti na (nalézacím) řízení je zamezit tvorbě daňových opravných položek u pohledávek, které jsou sporné nebo u kterých poplatník nejedná s péčí řádného hospodáře a nevymáhá je zákonem stanoveným postupem. Cílem však jistě není prodlužovat soudní, správní nebo rozhodčí řízení tak, aby toto (nalézací) řízení neskončilo dříve, než 36 měsíců po splatnosti, aby poplatník mohl vytvořit 100% daňovou opravnou položku.

Pokud bychom připustili, že podmínkou tvorby je účast na správním, rozhodčím nebo soudním řízení v okamžiku tvorby opravné položky (obvykle v rozvahový den), pak nadále panuje nejistota v případech, kdy byla v průběhu nalézacího řízení vytvořena 100% daňová opravná položka, ale po skončení nalézacího řízení nepokračuje řízení o výkonu rozhodnutí (např. z důvodu předpokládané nemajetnosti dlužníka) případně výkon rozhodnutí probíhá mimosoudně prostřednictvím soudního exekutora jmenovaného soudem na návrh oprávněného. V takovém případě také není splněna soudního, správního nebo rozhodčího řízení po dobu tvorby a existence daňové opravné položky.

Co se týká opravné položky již vytvořené před skončením nalézacího řízení, pak podle názoru předkladatele nemá poplatník povinnost tuto opravnou položku po skončení tohoto řízení rozpouštět. Podle § 8a odst. 5 ZoR se opravné položky vytvořené podle odst. 1 až 3 zruší, pokud pomínou důvody pro jejich existenci nebo pokud pohledávka, k níž byla opravná položka vytvořena, se promlčela, případně nastaly důvody, za nichž se odpis pohledávky považuje za výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení

Důvodem pro existenci opravné položky jsou existence pohledávky a prodlení dlužníka s její úhradou. Od důvodu je třeba odlišovat podmínky pro tvorbu opravné položky, které jsou jak obecné uvedené v § 2 ZoR (např. neexistence započitatelného závazku), tak i zvláštní (u opravných položek podle § 8a ZoR je to zahájení nalézacího řízení a řádná účast věřitele na něm).

Pokud nepominou důvody pro existenci opravné položky (existence pohledávky po splatnosti), ale není splněna podmínka pro tvorbu opravné položky ve formě trvání řízení, a to z důvodu ukončení řízení pravomocným rozhodnutím (které z důvodu překážky věci rozhodnuté nelze znovu zahájit), pak podle názoru předkladatele z této situace nevyplývá pro poplatníka povinnost všechny již vytvořené opravné položky rozpustit.

Jestliže je pro tvorbu opravné položky stanovena podmínka zahájení řízení a účasti na něm, pak se tato podmínka týká pouze řízení nalézacího a nikoliv případného následného řízení o výkonu rozhodnutí. Podmínka exekučního řízení se podle názoru předkladatele by se mohla uplatnit pouze v těch případech, kdy exekučním titulem není rozhodnutí vydané na základě nalézacího soudního, správního nebo rozhodčího řízení, ale jiná právní skutečnost, zejména notářský a exekutorský zápis se svolením vykonatelnosti³.

V těchto situacích totiž není jiné řízení o pohledávce, než řízení o výkonu rozhodnutí (případně řízení o pravosti zápisu nelze považovat za řízení o pohledávce samé).

³ § 274 písm. e) zákona č. 99/1963 Sb.,

Nicméně pokud by platil tento názor, pak by z hlediska daňového došlo ke znevýhodnění, neboť v případech, kdy nalézací řízení probíhá, není pro tvorbu opravných položek exekuční řízení nutné, zatímco v ostatních případech by nutné bylo. Možnost přímé exekuce na základě notářského nebo exekutorského zápisu vyplývá z předchozího opatrného chování věřitele a toto jednání by pro daňové účely nemělo být znevýhodněno. Proto lze dovodit, že v těchto případech pro tvorbu daňové opravné položky žádné soudní, rozhodčí ani správní řízení vedeno být nemusí.

V této souvislosti je vhodné vyjasnit, zda výkon rozhodnutí prováděný mimosoudně exekutorem lze pro účely ZoR postavit na roveň výkonu rozhodnutí soudem. Podle § 52 odst. 1 exekučního řádu⁴ se na činnost exekutora přiměřeně použijí ustanovení občanského soudního řádu. Kromě jmenování exekutora na návrh oprávněné osoby však soud v zásadě v exekučním řízení dále nevystupuje. Výkon rozhodnutí exekutorem proto nelze označit za soudní, správní nebo rozhodčí řízení, ale jde o řízení svého druhu. Nicméně podle názoru předkladatele by toto řízení mělo být postaveno na roveň řízení soudnímu a mělo by být dostačující pro splnění podmínky vedení soudního řízení, za předpokladu, že exekuční řízení následující po nalézacím řízení je nutnou podmínkou pro tvorbu a existenci daňové opravné položky.

Závěr

Podmínkou pro tvorbu daňové opravné položky je, aby o pohledávce proběhlo soudní, správní nebo rozhodčí řízení. Tato podmínka nemusí být splněna v případě, kdy o pohledávce byl sepsán notářské nebo exekutorský zápis a tento zápis může být bez dalšího exekučním titulem.

Pokud o pohledávce bylo již v rámci nalézacího řízení pravomocně rozhodnuto (včetně soudně schváleného smíru), pak pro tvorbu a existenci opravné položky není podmínkou zahájení a trvání řízení o výkonu rozhodnutí.

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

Podle předkladatele je po novele § 8a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoR“), provedené zákonem č. 346/2010 Sb., nutné vyjasnit dopad novelizovaného znění ZoR na poplatníka ve vztahu k tvorbě a existenci daňových opravných položek za trvání řízení a případně po jeho skončení.

Z textu novely zákona, textu důvodové zprávy k této novele i z dalších systémových vazeb daňových předpisů je zcela jednoznačné, že uvedená změna na tvorbu a existenci daňově uznatelných opravných položek (dále jen „daňové OP“) žádný vliv nemá.

⁴ Zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti

Jak předkladatel sám uvádí, **podmínka zahájení soudního řízení a účasti na tomto řízení je pro účely „vyšší“ tvorby daňových OP podle § 8a ZoR zákonem stanovena již od roku 1998 a dosud s jejím výkladem nebyly podle našeho názoru spojeny žádné „nejasnosti“.**

Lze vyvrátit obavu předkladatele a potvrdit, že výše uvedená změna v § 8a, odst. 2 a 3 ZoR (spočívající ve vypuštění slov „a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění jeho práva“), nic nezměnila na podmínce, že:

- **je možno vyšší tvorbu daňových OP podle § 8a ZoR realizovat pouze v případě účasti poplatníka na soudním, rozhodčím či správním řízení,**
- za předpokladu splnění všech podmínek ZoR dle platné právní úpravy **není** (a ani v minulosti nikdy nebyl) **důvod neumožnit věřiteli** po potvrzení existence pohledávky soudem **pokračovat v tvorbě daňových OP** započaté v souladu s § 8a ZoR, a to dle časového testu až do výše 100 %. **Zároveň není nutné** pouze na základě skutečnosti, že v rámci soudního, rozhodčího či správního řízení bylo o pohledávce pravomocně rozhodnuto a řízení tímto skončilo (tj. byla soudně potvrzena její existence resp. její výše), **zrušit okamžitě daňové OP.**

Z výše uvedeného je zřejmé, že **novela nijak neovlivnila nezbytnou podmínku § 8a ZoR vázat vyšší tvorbu daňových OP pouze na pohledávky řešené v rámci soudního, rozhodčího či správního řízení, kterého se věřitel účastní.** Vypuštěním výše uvedeného textu § 8a ZoR **rozhodně však nepominulo právo správce daně posoudit konkrétní jednání poplatníka** a vyvozovat případně závěry z jeho nestandardního jednání (například upuštění do dalšího „vymáhání“ soudně potvrzené pohledávky od dostatečně bonitního dlužníka).

V další části příspěvku si předkladatel ověřuje skutečnost, že tvorba a uplatňování daňových OP je vázána na pohledávky, ohledně kterých bylo zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení, kterého se poplatník řádně účastní a přitom je možné vytvořit OP jak v průběhu, tak i ke konci příslušného zdaňovacího období. Pravidlo, že i když lze daňové OP uplatňovat až za zdaňovací období, vytvářet daňové OP je možné i v průběhu zdaňovacího období (jsou-li naplněny podmínky tvorby), lze rovněž potvrdit.

Akceptovat však není možné závěr, ve kterém předkladatel staví na roveň soudní řízení a exekuci realizovanou podle zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „exekuční řád“). Zatímco cílem soudního řízení je prověřit a případně potvrdit existenci pohledávky, cílem exekuce je zajistit její úhradu.

Cílem exekučního řízení je zajištění majetku k provedení exekuce s cílem uhradit vymáhanou pohledávku, její příslušenství (a to včetně příslušenství, u kterého lze předpokládat splatnost po dobu trvání exekuce), pravděpodobných nákladů oprávněného a pravděpodobných nákladů exekuce.

Kromě odlišného cíle exekuční řízení v podobě procesu vedoucího k nucenému vymození subjektivních práv, jejichž hodnota není popřena subsidiární povahou občanského soudního řádu, je exekuční řízení svým obsahem nepoměrně užší

a abstraktnější než pojem soudní řízení, které ve vztahu k exekuci zajišťuje zejména exekuční titul – například v podobě soudního rozhodnutí.

Exekuční řízení tedy neslouží k potvrzení existence pohledávky či její výše, ale k vynucení splnění povinnosti uložené dlužníkovi ve výroku rozhodnutí (exekučním titulu), nebyla-li tato povinnost dlužníkem splněna řádně a včas.

Teprve pokud majetek dlužníka na úhradu všech závazků nepostačuje a **nedojde-li k plnému uspokojení věřitelem v exekuci vymáhané a soudním rozhodnutím potvrzené pohledávky, mělo by být aplikováno úpadkové právo** jako „speciální“ právní norma pro řešení majetkových vztahů dlužníka. Pokud hodnota dlužnických závazků již není kryta hodnotou dlužníkovy majetku (tj. dlužníkuv úpadek), pak na danou situaci daňové právo reaguje tím, že **v případě insolvence dlužníka je** podle § 8 ZoR **umožněna tvorba daňových OP.**

Nastane-li situace, že nelze podat insolvenční návrh (například není znám druhý věřitel), pak z pohledu daňového řešení pohledávek je **exekuční řízení jako samostatný typ řízení zohledněno v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, pouze v případech, kdy je majetek dlužníka postižen exekucí a poplatník má právo** jako věřitel při splnění všech zákonem stanovených podmínek **pohledávku daňově odepsat na základě výsledků provedení této exekuce podle § 24 odst. 2 písm. y) bodu 6** tohoto zákona.