

**Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR
konaného dne 22.1.2003**

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Projednání zápisu z jednání KV KDP dne 27.11.2002
 - 1.1. Zástupci KDP neuplatnili k zápisu připomínky.
2. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

DAŇ Z PŘÍJMŮ

1. Dopad ocenění pohledávek reálnou hodnotou na pořizovací cenu

Překládá: Ing. Marie Konečná, CSc., daňový poradce, č. osvědčení 294
Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3

1. Úvod – popis problému

Novela zákona o účetnictví 563/1991 Sb., (zejména §§ 24 až 28) přinesla spolu s novými postupy účtování pro podnikatele 281/89 759/2001 (článek XIII) povinnost účetní jednotky účtovat k rozvahovému dni o realizovaných i nerealizovaných kursových rozdílech výsledkově, tj. na příslušné účty nákladů a výnosů. V případech, kdy budou účetní jednotky podle těchto novelizovaných ustanovení postupovat a nevyužijí možnosti postupovat i v roce 2002 podle postupů účtování platných do 31.12.2001, je nutno pro daňové účely posoudit dopady nového ocenění pohledávek v účetnictví.

2. Analýza problému

a) Základna pro tvorbu opravných položek

Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů č. 593/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“) ve svých ustanoveních týkajících se tvorby opravných položek k nepromlčeným pohledávkám hovoří o „jmenovité hodnotě pohledávek“ jako o základně, ze které jsou opravné položky tvořeny.

Až do vydání nových postupů účtování č.j. 281/89 759/2001 účinných od 1.1.2002 (dále jen „nové postupy účtování“) nebylo o obsahu termínu jmenovitá hodnota pohledávky pochyb ani u pohledávek znějících na českou měnu ani u pohledávek znějících na měnu cizí. Vzhledem k účelu tvorby opravných položek k pohledávkám definovanému v § 4 odst. 3 zákona o rezervách a ke skutečnosti, že nerealizované kursové rozdíly byly účtovány k rozvahovému dni pouze bilančně a na počátku následujícího účetního období docházelo k jejich zúčtování proti příslušným rozvahovým účtům, rozuměla se pojmem jmenovitá hodnota pohledávky hodnota pohledávky přepočtená aktuálním kurzem ČNB nebo pevným kurzem používaným účetní jednotkou platným ke dni vzniku pohledávky.

Novela zákona o účetnictví a platné postupy účtování pro rok 2002 však přináší povinnosti ocenění pohledávek i závazků reálnou hodnotou. Zákon o rezervách ve svém § 3 odst. 2 stále stanoví, že výši a odůvodněnost tvorby opravných položek

je třeba doložit inventarizací s odkazem na zákon o účetnictví. V praxi se opravné položky tvoří právě na základě inventarizace, která je běžně prováděna také k rozvahovému dni. Nově tedy vzniká otázka, co je za současného stavu třeba rozumět termínem „jmenovitá hodnota pohledávky“.

Stanovisko

Jsme toho názoru, že jmenovitou hodnotou pohledávky je třeba po výše popsaných změnách v postupech účtování rozumět nominální hodnotu cizoměnové pohledávky přepočtenou aktuálním kurzem ČNB ke dni sestavování účetní závěrky, t.j. hodnotu zachycenou v účetnictví po výsledkovém zohlednění nerealizovaných kurzových rozdílů. Důvodem pro toto tvrzení je skutečnost, že cizoměnová jmenovitá hodnota pohledávky zůstává totožná, pouze její zachycení v účetnictví subjektů je vzhledem k novele zákona o účetnictví a postupů účtování zobrazeno v Kč reálnou hodnotou s ohledem na aktuální kurs ČNB.

Zákon o daních z příjmů (zejména v § 23 odst. 2 a v § 23 odst. 10) i zákon o rezervách (v § 3 odst. 2) obsahují přímou vazbu na účetnictví. Z toho důvodu se domníváme, že s ohledem na novou výši pohledávek bude nutno upravit i zůstatky opravných položek. Dle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví se přechodné snížení hodnoty majetku vyjadřuje opravnými položkami. Zreálnění ocenění pohledávky formou tvorby opravné položky musí navazovat na ocenění aktiva k rozvahovému dni. Z toho dle našeho názoru vyplývá jednak nemožnost tvorby opravných položek prvotně v cizí měně a dále nutnost přizpůsobování se změně hodnoty majetku zachycené v účetnictví.

b) Daňově uznatelná část pohledávky při jejím postoupení

Obdobně vznikají v souvislosti s novými postupy účtování nejasnosti týkající se hodnoty pohledávky pro účely § 24 odst. 2 písm. s) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), t.j. pro účely postoupení pohledávky.

Zmiňované ustanovení zákona o daních z příjmů totiž hovoří o tom, že nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je třeba u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví rozumět též

1. jmenovitou hodnotou pohledávky při jejím postoupení, a to do výše příjmu plynoucího z jejího postoupení,
2. pořizovací cenu pohledávky nabyté postoupení, a to do výše příjmu plynoucího z její úhrady dlužníkem nebo postupníkem při jejím následném postoupení.

V této souvislosti vzniká opět otázka, co je třeba rozumět termíny „jmenovitá hodnota pohledávky“ a „pořizovací cena pohledávky“.

Stanovisko

V případě termínu „jmenovitá hodnota“ jsme toho názoru, že je jím třeba rozumět nominální hodnotu cizoměnové pohledávky přepočtenou aktuálním kurzem ČNB či pevným kurzem používaným účetní jednotkou platným ke dni uskutečnění účetního případu - postoupení pohledávky, t.j. hodnotu zachycenou v účetnictví po výsledkovém zohlednění případných kurzových rozdílů.

Obdobný obsah by podle našeho názoru měl mít také termín „pořizovací cena pohledávky“.

Důvody, které nás k tomuto závěru vedou jsou obdobné jako ve shora uvedeném bodě a), zejména pak skutečnost, že zákon o daních z příjmů (především v § 23 odst. 2 a v § 23 odst. 10) obsahuje přímou vazbu na účetnictví. Podle článku XIII odst. 8 písm. b) postupů účtování totiž dochází k uskutečnění účetního případu a tím i k povinnosti realizace kursových rozdílů podle článku XIII odst. 4 postupů účtování mimo jiné též v okamžiku postoupení pohledávky. Tato nová hodnota pohledávky zachycená v účetnictví pak bude pro daňové účely posouzena jako daňově odpočitatelná na základě § 24 odst. 2 písm. s) zákona o daních z příjmů, a to až do výše příjmu z postoupení pohledávky.

3. Závěr

Základnou pro tvorbu opravných položek dle zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů č. 593/1992 Sb., bude z důvodů § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů a § 3 odst. 2 zákona o rezervách hodnota pohledávek zachycená v účetnictví.

Novela zákona o účetnictví a postupů účtování pro podnikatele od 1.1.2002 stanoví povinnost oceňovat k rozvahovému dni či okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka aktiva a závazky reálnou hodnotou a zohlednit příp. nerealizované kursové rozdíly. Zákon o daních z příjmů neobsahuje ustanovení omezující pro daňové účely dopady rozdílu z ocenění majetku a závazků zaúčtovaných na vrub příslušných účtů finančních nákladů či ve prospěch finančních výnosů. Postupy účtování pak stanoví povinnost ke dni uskutečnění účetního případu, což je též postoupení či vklad pohledávky, zaúčtovat realizované kursové rozdíly. Ze všech výše uvedených důvodů vyplývá, že pro daňové účely bude s ohledem na § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů uplatněna v nákladech hodnota pohledávky zachycená v účetnictví k datu jejího postoupení.

Po projednání doporučujeme výše uvedené závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Odbor 54 MF souhlasí se závěrem předkladatelů s tím, že dalším podstatným důvodem k tomuto závěru je též § 38 odst. 1 ZDP.

2. Problematika stanovení výše úroků v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů

Předkládají: Ing. Aleš Cechel, daňový poradce, č. osvědčení 2141
Ing. Jana Čížková, daňový poradce, č. osvědčení 3197

1. Popis problému

Akcionáři - fyzické osoby - poskytli společnosti půjčku dle § 657 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále „ObčZ). V tomto příspěvku bychom rádi poukázali na problematiku stanovení výše úroků při poskytnutí půjčky ve výše uvedeném případě v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZDP“).

2. Analýza

Dle § 23 odst. 7 ZDP věty první, liší-li se ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi

nezávislími osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Dle věty druhé se za cenu, která by byla sjednána mezi nezávislími osobami v běžných obchodních vztazích při stanovení výše úroků u půjček dle § 657 a násl. ObčZ považuje úrok ve výši 140% diskontní úrokové sazby České národní banky (dále „ČNB“) platné v době uzavření smlouvy.

Ze samotného znění věty druhé zmíněného ustanovení by bylo možné usuzovat, že v případě půjčky poskytnuté podle občanského zákoníku by měl být úrok striktně stanoven ve výši 140% diskontní sazby ČNB. V případě, že by byl úrok stanoven jinak, byla by automaticky správcem daně doměřena daň ze zjištěného rozdílu. Domníváme se však, že takový výklad by znamenal nepřiměřené zúžení výše citovaného ustanovení a větu druhou je nutno posuzovat v kontextu celého ustanovení. Dle našeho názoru, ustanovení věty druhé výslovně definuje cenu, která by byla sjednána mezi nezávislími osobami v případě poskytnutí půjčky dle § 657 a násl. ObčZ za stejných či obdobných podmínek. Tuto cenu je potom nutno porovnat s cenou skutečně sjednanou a pokud vzniklý rozdíl není uspokojivě doložen, správce daně může, dle věty první citovaného ustanovení, doměřit daň ze zjištěného rozdílu.

3. Závěr

V případě poskytnutí půjčky dle § 657 a násl. ObčZ, je možno stanovit úrok vyšší než 140% diskontní sazby ČNB, vzniklý rozdíl je však nutno uspokojivě doložit správci daně. V opačném případě správce daně doměří daň ze zjištěného rozdílu.

4. Návrh

Přijmout sjednocující závěr a po projednání v rámci Koordinačního výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Odbor 54 MF se závěrem předkladatelů souhlasí a zdůrazňuje, že důvody pro uspokojivé doložení vzniklého rozdílu podle § 23 odst. 7 se týkají pouze dlužníka, u něhož tento rozdíl zvyšující náklady, snižuje základ daně; u věřitelů není k doložení tohoto rozdílu důvod, neboť je součástí výnosů které vstupují do základu daně. Obdobně je nutné posuzovat také situace, kdy mateřská společnost čerpá úvěr nebo půjčku a dále takto získané prostředky půjčuje dceřině společnosti. Pokud úroky hrazené mateřskou společností jako dlužníkem budou vyšší než úroky sjednané z půjčky dceřině společnosti, nelze dle názoru MF tyto „ztrátové úroky“ považovat za výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud nebude rozdíl uspokojivě rovněž doložen.

3. Daňové dopady oceňování pohledávek ve finančním umístění pojišťoven reálnou hodnotou

Předkládá: Ing. Jan Čapek, daňový poradce, č. osvědčení 1310
Ing. Ondřej Chaloupecký, daňový poradce, č. osvědčení 3228
Ing. Marie Konečná, CSc., daňový poradce, č. osvědčení 294

1. Úvod

Novelou §§ 24 až 28 zákona č. 563/1991 sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“) a vydáním Opatření č.j. 282/105 880/2001, kterým se mění účtová osnova a postupy účtování pro pojišťovny a vydává jejich úplné znění (dále jen

„postupy účtování“) došlo s účinností od 1. ledna 2002 k zavedení nových pravidel pro oceňování finančního umístění a technických rezerv v účetnictví pojišťoven. Na základě této nové úpravy se pohledávky, cenné papíry, depozita a další složky finančního umístění, pojišťovny oceňují k rozvahovému dni nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, reálnou hodnotou. O oceňovacích rozdílech z tohoto ocenění se v souladu s postupy účtování účtuje podle povahy na účtech nákladů nebo výnosů, v některých případech bilančně.

Finanční umístění jsou aktiva, jejichž zdrojem jsou technické rezervy pojišťovny, a která slouží především k vypořádání nároků vyplácených pojištěným z pojišťovací činnosti. Investování do finančního umístění podléhá přísným pravidlům a vztahují se na ně pravidla bezpečnosti, rentability, likvidity a diverzifikace.

Výše uvedené změny v účetní legislativě, týkající se dopadů oceňování složek finančního umístění reálnou hodnotou, nebyly doprovázeny odpovídající úpravou daňových předpisů. V návaznosti na tuto situaci tak vzniká obecná otázka daňové uznatelnosti těchto nákladů (a zdanitelnosti souvisejících výnosů). Tento příspěvek se specificky zabývá daňovou uznatelností částek zúčtovaných do nákladů ve vztahu k pohledávkám, konkrétně rozdílu mezi (i) jmenovitou hodnotou pohledávky (resp. její pořizovací cenou, pokud byla pohledávka nabyta postoupením) a (ii) její nižší reálnou hodnotou (dále jen „úbytek hodnoty finančního umístění“).

2. Analýza problému

Legislativní rámec

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) výslovně neupravuje daňový režim částek zúčtovaných do nákladů, resp. výnosů v souvislosti s oceněním majetku a závazků reálnou hodnotou.

V souladu s ustanovením § 23 odst. 2 a odst. 10 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví vychází primárně z hospodářského výsledku, který se dále upravuje v souladu s dalšími ustanoveními zákona.

Podle § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů se za daňově uznatelný náklad nepovažuje jmenovitá hodnota pohledávky nebo pořizovací cena postoupené pohledávky s výjimkou uvedenou v § 24.

V § 24 zákona o daních z příjmů jsou připuštěny určité výjimky z výše uvedeného pravidla, kterými jsou u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví (i) postoupení pohledávky¹, (ii) odpis pohledávky ve vyjmenovaných situacích jako je např. konkurz nebo zánik dlužníka² a (iii) přechod pohledávky v rámci prodeje podniku³.

Ocenění pohledávek reálnou hodnotou k rozvahovému dni

Domníváme se, že současné znění zákona o daních z příjmů umožňuje zaujmout k otázce daňové uznatelnosti úbytku hodnoty finančního umístění ocenění pohledávek reálnou hodnotou stanovisko, že se jedná o daňově uznatelný náklad, a to na základě obecného ustanovení § 23 odst. 1, § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a neexistence speciálních ustanovení omezujících daňovou uznatelnost takového nákladu. Ustanovení § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů je

¹ § 24 odst. 2 písm. s) zákona o daních z příjmů

² § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů

³ § 24 odst. 2 písm. zn) zákona o daních z příjmů

v dané situaci neaplikovatelné, protože náklad spojený s oceněním pohledávky reálnou hodnotou není možné považovat za část jmenovité hodnoty (pořizovací ceny) pohledávky, ale v souladu s postupy účtování pro pojišťovny za jiný typ nákladu, který není v zákoně o daních z příjmů výslovně upraven.

Oporu pro tento výklad vidíme zejména v následujících skutečnostech:

- Při stanovení základu daně z příjmů se u právnických osob obecně vychází z účetního hospodářského výsledku upraveného v souladu s § 23, resp. § 20 zákona o daních z příjmů. Podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona se hospodářský výsledek zvyšuje o částky, které podle tohoto zákona nelze zahrnout do výdajů (nákladů). Zákon o daních z příjmů neobsahuje žádné specifické ustanovení, které by daňovou uznatelnost nákladů vyplývajících z přeceňování majetku na reálnou hodnotu výslovně omezovalo nebo vylučovalo.
- Realizace nákladu z ocenění pohledávky reálnou hodnotou, resp. úbytku hodnoty finančního umístění, je důsledkem aplikací pravidel, která jsou zavedena účetními předpisy. Obdobná situace nastává například při účtování o nerealizovaných kursových rozdílech do hospodářského výsledku, které jsou obecně považovány za daňově účinné. Stejně jako v diskutovaném případě oceňovacích rozdílů z přecenění finančního umístění reálnou hodnotou se v praxi uplatňovaný daňový režim kursových rozdílů neopírá o specifickou úpravu v zákoně o daních z příjmů, ale vychází z obecných ustanovení zákona, tj. především z ustanovení § 23 odst. 1 a 2 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
- Výnosy vyplývající z ocenění pohledávek reálnou hodnotou jsou součástí základu daně a podléhají běžnému režimu zdanění. Z hlediska principu daňové neutrality by také náklady související s oceňováním pohledávek na nižší reálnou hodnotu by měly být považovány za daňově uznatelné.
- V souladu s postupy účtování pro pojišťovny se o rozdílech z ocenění finančního umístění reálnou hodnotou účtuje na zvláštních syntetických účtech 539 (Úbytky hodnoty finančního umístění - životní pojištění) nebo 564 (Úbytky hodnoty finančního umístění - neživotní pojištění) a účty 639 (Přírůstky hodnoty finančního umístění - životní pojištění) a 664 (Přírůstky hodnoty finančního umístění - neživotní pojištění). Zmíněné účty jsou přitom vyhrazeny pouze rozdílům z ocenění finančního umístění reálnou hodnotou. Pro zachycení nákladů a výnosů při úbytku majetku (např. zúčtování zůstatkové ceny při prodeji majetku, odpis pohledávky v případě postoupení, apod.) se používají jiné nákladové a výnosové účty.
- Zákon o daních z příjmů v § 24 odst. 1 uvádí, že ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích uplatněny. Toto ustanovení lze spolu s § 24 odst. 2 písm. y), které omezuje uplatnění účetní hodnoty nebo pořizovací hodnoty pohledávky v případě jejího odpisu na vrub hospodářského výsledku, interpretovat jako eliminující možnost uplatnění jmenovité hodnoty (pořizovací ceny) pohledávky v daňových nákladech dvakrát, tj. jednou v rámci daňově účinného přecenění pohledávky na reálnou hodnotu a podruhé při odpisu pohledávky na vrub hospodářského výsledku. V praxi se navíc (bez výslovné úpravy) obecně přijal výklad (pro § 24 odst. 2 písm. y i s), na základě něhož se jako daňově uznatelný náklad uplatňuje pouze částka, v níž je

pohledávka v okamžiku odpisu nebo postoupení zachycena na příslušném rozvahovém účtu (přestože tato částka již nemusí odpovídat původní jmenovité nebo pořizovací ceně pohledávky, např. z důvodu nabíhajících úroků, částečného splacení nebo částečného odpisu). Pokud by tedy úbytek hodnoty finančního umístění související s oceněním pohledávky reálnou hodnotou byl považován obecně za daňově neuznatelný, nebylo by možné na základě výše uvedeného výkladu uplatnit jmenovitou hodnotu (pořizovací cenu) pohledávky v případě jejího předchozího přecenění na nulu nebo částku nižší než je její jmenovitá hodnota (pořizovací cena) vůbec, a to ani pokud by následně nastala některá ze situací uvedená v tomto ustanovení (ukončení nebo zamítnutí prohlášení konkurzu na dlužníka, zánik nebo smrt dlužníka, atd.) nebo v ustanovení písm. s) (postoupení).

- Postupy účtování obecně nepřipouštějí tvorbu opravných položek k majetku, který je oceňován reálnou hodnotou. V souladu se zákonem o daních z příjmů lze za daňově uznatelný náklad považovat pohledávku, resp. její část, do výše opravné položky nebo rezervy vytvořené podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o rezervách“). Z výše uvedeného lze dovodit, že u pohledávek přeceňovaných na reálnou hodnotu jsou ustanovení zákona o rezervách neaplikovatelná. Postupy účtování pro pojišťovny přitom ukládají k prvnímu dni účetního období 2002 všechny položky, které nemají podle nových postupů účtování pro pojišťovny opodstatnění, zúčtovat. V případě daňové neuznatelnosti úbytku hodnoty finančního umístění by tak nebylo možné uplatnit hodnotu pohledávky v daňově uznatelných nákladech jinak než při jejím postoupení nebo odpisu ve specifických situacích uvedených v bodech 1 až 5 § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů.
- Omezení daňové uznatelnosti dané zákonem o daních z příjmů v oblasti postoupení pohledávek budou aplikovány standardním způsobem.

Výklad zákona uplatňovaný ve vztahu k cenným papírům

Problematika daňového režimu rozdílů z ocenění majetku reálnou hodnotou byla v odborné veřejnosti v minulosti diskutována především ve vztahu k cenným papírům, které jsou převažující složkou finančního umístění pojišťoven, a jejichž daňová úprava je v principu srovnatelná s úpravou pohledávek. V této souvislosti zaujala odborná veřejnost i daňová správa jednoznačné stanovisko, že rozdíl z ocenění cenných papírů reálnou hodnotou zúčtované do hospodářského výsledku lze považovat za daňově účinné. Rozdíly z ocenění veškerých složek finančního umístění a jejich dopady zachycené na témže výsledkovém účtu by měly být posuzovány konzistentně.

Přecenění k 1. lednu 2002 jako rozdíl ze změny metody

Domníváme se, že výše uvedenou argumentaci lze obecně aplikovat i na dopady spojené s novým způsobem ocenění pohledávek a dalších složek finančního umístění pojišťovny reálnou hodnotou zúčtované do mimořádných nákladů ke dni 1.1. 2002 jako rozdíl z změny metody.

3. Návrh řešení

Na základě výše uvedeného rozboru doporučujeme přijmout tento závěr:

- Oceňovací rozdíl zúčtovaný do nákladů resp. úbytek hodnoty finančního umístění při ocenění pohledávek reálnou hodnotou představuje daňově uznatelný náklad. Oceňovací rozdíl zaúčtovaný do výnosů resp. přírůstek hodnoty finančního umístění představuje zdanitelný výnos.
- Stejný závěr platí v případě jednorázově zaúčtovaného rozdílu souvisejícího s oceněním pohledávky reálnou hodnotou ke dni 1. 1. 2002, o němž je účtováno jako o rozdílu ze změny metody.

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výše uvedený závěr publikovat formou pokynu řady „D“ či jiným vhodným způsobem.

Stanovisko MF

S ohledem na projednávání této problematiky mezi pracovníky zainteresovaných odborů MF a předkladateli bude příspěvek uzavřen na příštím jednání KV KDP.

4. Stanovení zdanitelného příjmu při směně akcií

Předkládají: Ing. Aleš Cechel, daňový poradce, č. osvědčení 2141

Ing. Aleš Zídek, daňový poradce, č. osvědčení 3016

1. Úvod

Tento příspěvek volně navazuje na problematiku směny majetku, která již byla částečně řešena v příspěvku Ing. Dany Trezziové, Jiřího Jirmaná a Mgr. Jaroslava Škvrny projednávaného na koordinačním výboru MF ČR v dubnu 1999, nicméně se zabývá řešením odlišného problému vyvstávajícího v souvislosti se směnou majetku, a to konkrétně otázky stanovení zdanitelného příjmu v případě směny akcií.

2. Popis problému

Společnost A uzavře dle § 611 Občanského zákoníku se Společností B směnnou smlouvu, na jejímž základě se Společnost A zaváže směniti určitý počet akcií držených ve svém portfoliu za akcie vlastněné Společností B. Cena směňovaných akcií není směnnou smlouvou stanovena, nicméně tržní cena směňovaných akcií je stejná. Směňované akcie navíc nejsou obchodovatelné na veřejném trhu.

Jelikož platné daňové a účetní předpisy v současnosti specificky neupravují směnu akcií, vyvstává otázka jakým způsobem se stanoví zdanitelný příjem dosažený u výše uvedených společností při takovéto směně. Otázka stanovení tohoto příjmu je ještě složitější v případě, kdy cena směňovaných akcií není smluvně stanovena.

3. Analýza

3.1 Právní vymezení

Podle § 1 zákona o cenných papírech se obecně na cenné papíry pohlíží jako na věci movité. Pro směnu akcií tedy lze použít směnnou smlouvu upravenou § 611 Občanského zákoníku, dle které lze směniti věc za věc. Občanský zákoník v § 611 dále stanoví, že na směnnou smlouvu se přiměřeně použijí ustanovení o smlouvě kupní. Jednotlivé smluvní strany jsou tedy současně považovány jak za stranu prodávající v případě akcií, jichž se zbavují, tak i za stranu kupující v případě akcií, jež směnou nabývají.

Obchodní zákoník, upravující kupní smlouvu, v § 409 povolí uzavření kupní smlouvy bez stanovení kupní ceny. V takovémto případě může prodávající v souladu s § 448 Obchodního zákoníku požadovat zaplacení kupní ceny, za kterou se prodávalo obvykle takové zboží v době uzavření smlouvy a za smluvních podmínek obdobných obsahu této smlouvy. Zákon o cenných papírech v § 13 pro tento případ stanoví u veřejně neobchodovaných akcií povinnost pro kupujícího zaplatit cenu ve výši jmenovité hodnoty cenného papíru.

3.2 Účetní zachycení

Postupy účtování pro podnikatele v současnosti neupravují jakým způsobem by se mělo účtovat o směně akcií. Domníváme se, že v tomto případě lze použít stejný způsob účtování, jaký stanovují postupy účtování pro podnikatele u dlouhodobého hmotného majetku pořízeného směnou (Čl. II. odst. 8). Na základě tohoto postupu bude tedy jak u Společnosti A tak i u Společnosti B zaúčtován výnos ve výši reprodukční pořizovací ceny akcií nabytých směnou, přičemž účetním nákladem bude zůstatková účetní cena akcií, kterých se jednotlivé společnosti zbavují. Pro ocenění se použije ustanovení § 25 zákona o účetnictví a návazně čl. XV. úvodních ustanovení postupů účtování pro podnikatele. V souladu s tímto ustanovením se pořízené akcie, u kterých není známa jejich pořizovací cena, ocení reprodukční pořizovací cenou ve výši ceny, za kterou byly akcie pořízeny k datu směny. Touto cenou nemůže být jiná cena než tržní cena akcií.

3.3 Daňové vymezení

Zákon o daních z příjmů obecně za příjmy považuje peněžní a nepeněžní příjmy a dále stanoví, že příjmy získané směnou se posuzují pro účely zákona stejně jako příjmy získané prodejem. V případě nepeněžního příjmu se pro účely zdanění vychází z ocenění podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování, který pro akcie veřejně neobchodovatelné v § 20 stanoví ocenění rovnající se výši jejich podílu na vlastním jmění.

4. Závěr

Na základě výše uvedeného může nastat situace kdy se budou výnosy zaúčtované v účetnictví (t.j. tržní cena akcií) lišit od příjmů podléhajícímu zdanění podle zákona o daních z příjmů (t.j. ocenění podle zákona o oceňování). Domníváme se, že o tento rozdíl by se měl v souladu se zákonem o daních z příjmů upravit základ daně a to podle § 23 (3 c 1) v případě jeho zvýšení nebo podle § 23 (3 a 1) v případě jeho snížení.

5. Návrh opatření

Přijmout sjednocující závěr a po projednání v rámci Koordinačního výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Odbor 54 MF konstatuje, že zákon o oceňování se nepoužije v případech koupě majetku a proto bod 3.3, t.j. Daňové vymezení v analýze problému, do příspěvku nepatří. Pro účely zjištění základu daně je proto rozhodující účetní hledisko, při respektování § 24 odst. 7 ZDP v případech, kdy směňované akcie byly získány za nepeněžní vklady.

5. Problematika úroků z úvěrů a půjček ve vazbě § 24 odst. 2 písm. w) na § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů

1. Úvod

S účinností od 1.1.2001 byla novelizací zákona č.53/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (ZoÚ) dána účetním jednotkám možnost využít jako účetního období i jiného časového úseku než je kalendářní rok. Současně byly s ohledem na tuto možnost výběru novelizován i zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (ZDP). I přes tuto skutečnost však zůstala v ZDP některá ustanovení v původním znění a přináší tak s sebou určité výkladové problémy. Jedná se například i o několikrát diskutovanou otázku úroků z úvěrů a půjček. Jednou z otázek k posouzení v této oblasti je i posouzení úroků z úvěrů a půjček při aplikaci ustanovení § 25 odst. 2 ZDP.

2. Popis problematiky

Je-li půjčka poskytnuta subjektem, který se účastní na kontrole, vedení nebo kapitálu příjemce úvěru. V tom případě může dojít k tzv. nízké kapitalizaci a úroky je třeba „testovat“ v souladu s § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, který stanovuje, že za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména :

... w) úroky z úvěrů, půjček,, a to ve výši úroků z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček poskytnutých subjekty, které se účastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole či kapitálu příjemce úvěru a půjčky, v průběhu zdaňovacího období přesahuje násobek výše základního kapitálu.podíl na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období se stanoví jako podíl součtu stavu k poslednímu dni každého měsíce a počtu měsíců ve zdaňovacím období. ...

Současně pak § 25 odst. 2 poskytuje pro nově vzniklé poplatníky určitou lhůtu, po kterou se test na tzv. nízkou kapitalizaci neprovádí:

(2) Ustanovení odstavce 1 písm. w) se nepoužije u poplatníků, a to v roce jejich vzniku a v následujících třech letech. ...

Toto ustanovení používá termínů, kterým se v obecném jazyce rozumí kalendářní rok, tedy vlastně vychází z jiného vymezení než § 25 odst.1 písm. w), který vychází ze zdaňovacího období (to i ve vazbě na novelizovaný ZoÚ je definováno v § 17a ZDP)

Samotný způsob výpočtu výše úroků neuznávaných jako daňový výdaj je obsažen v pokynu MF D-190. I když pokyn nelze obecně uznat jako závaznou právní normu, můžeme připustit, že v tomto případě se jedná o jakýsi návod k praktickému matematickému postupu při testování úroků ve vztahu k tzv. nízké kapitalizaci, který je v praxi používána akceptován i ze strany finančních orgánů.

V bodě 5. k § 25 zákona pokynu D-190 je opět odkazováno na zdaňovací období:

5. Pro účely bodu 4 se částka úroků z úvěrů a půjček, kterou nelze za zdaňovací období (popřípadě za jeho část, kdy je poplatník povinen podat přiznání k dani podle § 40 zákona 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů) uznat za daňový výdaj, stanoví ...

a dále i v definici proměnné „SVJ“ je několikrát použit termín **zdaňovací období**. Navíc se při výpočtu SVJ nepřihlíží ke změně vlastního kapitálu v důsledku vykázaného hospodářského výsledku za příslušné zdaňovací období nebo jeho část.

Využije-li poplatník možnosti dané mu ZoÚ účtovat v účetním období, kterým bude hospodářský nikoli kalendářní rok, nastane situace, že podle § 25 odst.2 není povinen testovat úroky do konce čtvrtého roku od svého vzniku (1+3), zatímco zdaňovací období mu bude končit, v závislosti na nastavení hospodářského roku, v průběhu posledního kalendářního roku osvobození.

Dovozujeme, že při zařazení ustanovení § 25 odst. 2 do znění ZDP bylo úmyslem zákonodárce umožnit nově vzniklým poplatníkům jejich rozvoj, při němž, zejména na počátku existence, lze předpokládat vyšší potřebu externího financování, např. i formou půjček a úvěrů od spřízněného subjektu.

Logickým vyústěním tohoto předpokladu je, že testovány na „nízkou kapitalizaci“ budou úroky za období počínaje 1. lednem roku následujícího po posledním kalendářním roce osvobození podle § 25 odst. 2 a konče posledním dnem zkoumaného zdaňovacího období.

Z hlediska výpočtu průměrného denního stavu úvěru a půjček (označovaného v D-190 PDSUP) by nemělo být problém tento matematicky vyčíslit.

Porovnanou hodnotou je stav vlastního kapitálu k prvnímu dni zdaňovacího období (případně, dojde-li k jeho změně, aritmetický průměr). Nezohledňuje se přitom změna vlastního kapitálu vyplývající z dosaženého výsledku hospodaření. Pokud tedy nebude vlastní kapitál v mezidobí změněn novými vklady do základního kapitálu, dotacemi do fondů, apod., měl by být jeho stav k prvnímu dni zdaňovacího období stejný jako k 31.12 posledního roku osvobození dle § 25 odst.2. Při výpočtu by se tedy vycházelo se stavu vlastního kapitálu k prvnímu dni hospodářského roku. Pokud bude měněn bude rozhodný průměrný stav v části zdaňovacího období, tedy od 1.1. následujícím po posledním kalendářním roce osvobození do konce zdaňovacího období.

Konec kalendářního roku spadá dovnitř hospodářského roku využívaného poplatníkem. K tomuto dni obecně není prováděna účetní závěrka, ani podáváno příznání k daním z příjmů. Nejsou tedy prováděny závěrkové operace, které mohou hospodářský výsledek za dané **zdaňovací období** (event. jeho část) výrazným způsobem ovlivnit, a tedy není možno přesně stanovit hospodářský výsledek. Není prováděn převod nákladových a výnosových účtů na příslušný účet tř.4 - vykázován výsledek hospodaření ve vlastním kapitálu. Hospodářský výsledek tedy stav vlastního kapitálu neovlivní.

3. Závěr

S ohledem na terminologii používanou v § 25 odst.1 písm. w) ZDP a současně v pokynu MF D-190 k § 25 zákona, a s přihlédnutím k logické návaznosti účetnictví na stanovení základu daně z příjmů, se domníváme, že v případě úlevy od testování daňové uznatelnosti úroků podle § 25 odst. 1 písm. w) definované v § 25 odst.2 se musí vycházet z průměrného stavu úvěru a půjček za období počínaje 1. lednem čtvrtého roku následujícího po roku vzniku účetní jednotky a konče posledním dnem zdaňovacího období, a že údaj o stavu vlastního kapitálu se získá z počátečního stavu k prvnímu dni zdaňovacího období, případně jako jeho aritmetický průměr za zdaňovací období (event. jeho část).

Po projednání na Koordinačním výboru MF ČR doporučujeme výše uvedený závěr vhodným způsobem publikovat. Jako alternativu lze doporučit změnu definice osvobození v § 25 odst.2 v tom smyslu, že se bude vycházet nikoli z kalendářního roku, ale ze zdaňovacího období nebo jeho části.

Stanovisko MF

Souhlas s navrženým řešením s tím, že jeho dopady v neprospěch poplatníka bude možné řešit podle § 55a ZSDP. Odbor 54 konstatuje, že problém je založen pouze z důvodu § 25 odst. 2 ZDP, které stanoví ochrannou časovou lhůtu pro test nízké kapitalizace. Vzhledem k tomu, že pravidla nízké kapitalizace se uplatňují pouze mezi spřízněnými osobami, bude pro zjednodušení odst. 2 v § 25 navržen ke zrušení.

DPH

1. Charakter plnění zprostředkování udělování státní podpory klientům

Předkládá: Ing. Marie Konečná, CSc., daňový poradce, č. osvědčení 294
Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osvědčení 1026

1. Úvod – popis problému

V souladu s nařízením vlády 244/1995 Sb. v platném znění, kterým se stanoví podmínky státní finanční podpory hypotečního úvěrování bytové výstavby zajišťují hypoteční banky v České republice zprostředkování udělení státní podpory svým klientům.

V praxi je tato situace řešena tak, že banka uzavře na tyto činnosti s Ministerstvem pro místní rozvoj České republiky mandátní smlouvu dle obchodního zákoníku. Činnosti poskytované na základě této smlouvy je možno ve své podstatě rozdělit do dvou následujících základních skupin. Otázkou je, zda poskytovaná plnění jsou osvobozená dle § 28 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty:

1. Banka bude jménem ministerstva přijímat žádosti o poskytnutí státní podpory hypotečních úvěrů, zastupovat ministerstvo při sjednávání a uzavírání smluv o poskytování této podpory, předávat ministerstvu uzavřené smlouvy a sledovat dodržování stanovených podmínek.
2. Dále se banka v rámci smlouvy uzavřené s Ministerstvem pro místní rozvoj České republiky zavazuje převádět finanční prostředky obdržené od ministerstva na účty klientů na základě uzavřených smluv v termínech stanovených nařízením vlády.

2. Analýza problému

Ad 1) Z pohledu banky se zcela jasně jedná o nedílnou součást bankovních finančních služeb poskytovaných bankou v souvislosti s poskytováním hypotečních bankovních úvěrů. Ve své podstatě by daná hypoteční banka bez výše uvedené činnosti nemohla některé hypoteční úvěry poskytovat vůbec, jelikož by nebylo možno naplnit podstatu hypotečních úvěrů, t.j. zvýhodněné úvěrování související s bytovou výstavbou podporované ze strany státu.

Státní příspěvek může být totiž v souladu s výše uvedeným nařízením vlády poskytnut pouze na základě žádosti předložené klientem hypoteční bance, s níž má klient hypoteční banky uzavřenou smlouvu o hypotečním úvěru. I navazující činnosti související s kontrolou, zda jsou plněny podmínky pro poskytnutí státní podpory, tvoří nedílnou součást služeb hypotečního úvěrování, jelikož vyplácení státní podpory se přerušuje např. při přerušení splácení dohodnutých splátek klientem.

Z výše uvedeného nařízení dle našeho názoru vyplývá, že výše popsané činnosti ani nikdo jiný než hypoteční banka, která sama daný hypoteční úvěr poskytuje,

realizovat nemůže. Výsledky této činnosti lze využít výlučně v rámci poskytování hypotečních úvěrů a s nimi související státní podpory.

Vzhledem k výše uvedenému a vzhledem k tomu, že i z názvu výše uvedeného nařízení vlády vyplývá, že cílem poskytování státního příspěvku je podpora hypotečního úvěrování, jsme došli k názoru, že rovněž tyto činnosti je možno považovat za činnosti natolik souvisejí a neoddělitelné od poskytování hypotečních úvěrů, t.j. osvobozené zdanitelné plnění ve smyslu § 28, odst. 2, písm. a) zákona o DPH v platném znění, že i tyto související služby je možno považovat za osvobozená zdanitelná plnění ve smyslu § 28, odst. 2, písm. a) zákona o DPH v platném znění.

Tento postup je potvrzen i stanoviskem České národní banky č. j. 2002/4547/110, které uvádí, že „...jelikož je státní podpora svázána s určitými typy hypotečních úvěrů, lze podle našeho názoru pokládat distribuci státní podpory a agendu s ní spojenou za nedílnou součást hypotečního úvěrování - tedy činností dle § 1 odst. 1 písm. b) zákona o bankách...“

Ad 2) Dále se banka v rámci smlouvy uzavřené s Ministerstvem pro místní rozvoj České republiky zavazuje převádět finanční prostředky obdržené od ministerstva na účty klientů na základě uzavřených smluv v termínech stanovených nařízením vlády.

V tomto případě se dle našeho názoru jedná o službu platebního styku a zúčtování ve smyslu § 28, bod 2, písm. c) zákona o DPH.

3. Doporučení

Po projednání na Koordinačním výboru MF ČR doporučujeme výše uvedený závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Názor odboru 18 MF, po projednání s odborem 29, je takový, že činnosti spojené s poskytováním státní podpory hypotečních úvěrů nelze považovat za součást finanční činnosti podle § 28 odst. 2 písm. a) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, t.j. za poskytování úvěrů a půjček. Tyto služby jsou poskytovány jinému subjektu, než příjemci hypotečního úvěru a nelze je za finanční činnost podle tohoto písmene § 28 odst. 2 považovat.

Podle názoru Ministerstva financí je však možno činnosti banky spojené s poskytováním státní podpory hypotečních úvěrů považovat stejně jako převod finančních prostředků, které provádí tato banka na základě uzavřených smluv v termínech stanovených nařízením vlády za finanční činnost podle § 28 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, t.j. platební styk a zúčtování, za zdanitelné plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně.

DAŇ SILNIČNÍ

1. Povinnost placení záloh na daň silniční nevýdělečnými organizacemi

Předkládá: Ing. Jaromír Adamec, daňový poradce, č. osvědčení 1445
Ing. Růžena Růžičková, daňový poradce, č. osvědčení 1668

1. Definice základních pojmů

Používá-li tento příspěvek pojem „**nevýdělečná organizace**“ pak se jím rozumí ty daňové subjekty - právnické osoby, vymezené v § 18 odstavec 8 zák.č.586/1992 Sb.,o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZDP**“).

Používá-li tento příspěvek pojem „**ztrátová hlavní činnost**“, pak se jím rozumí činnost vyplývající z jejího poslání stanovená zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle ZDP v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší, než příjmy s ní související.

Používá-li tento příspěvek pojem „**zisková hlavní činnost**“, pak se jím rozumí činnost vyplývající z jejího poslání stanovená zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle ZDP v souvislosti s prováděním této činnosti jsou nižší, než příjmy s ní související.

Zda-li je hlavní činnost zisková posuzuje daňový subjekt za zdaňovací období jako celek. Pokud je navíc jednotlivá činnost v rámci téhož druhů činností prováděna jak za ceny vyšší než související výdaje, tak i za ceny nižší než související výdaje, pak předmětem daně z příjmů jsou příjmy z té části činnosti, která je prováděna za ceny vyšší než související výdaje. Může tak vzniknout i situace, kdy bude jednotlivá činnost za zdaňovací období jako celek ztrátová, avšak část příjmů z ní plynoucí bude předmětem daně z příjmů právě s ohledem na výše uvedené kritérium."

2. Popis problematiky

Předmětem daně silniční jsou:

- vozidla, kterým je přidělena státní poznávací značka v České republice nebo jsou evidována v zahraničí a zároveň
- jsou používána nebo určena k podnikání (odvolávka na § 2 a 6 zák. 513/91 Sb.)
- nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti (odvolávka na § 7 zákona 586/92 Sb.)
- nebo jsou používána v přímé souvislosti s podnikáním
- nebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daní z příjmů (odvolávka na § 18 odst. 3 zák. 586/92 Sb.)

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že vozidlo nevýdělečné organizace může být předmětem daně silniční v těchto případech

- a) nevýdělečná organizace vykonává hospodářskou činnost, je tedy zároveň podnikatelem, a vozidlo je určeno pro tuto hospodářskou činnost, resp. používáno v přímé souvislosti s ní
- b) vozidlo je nevýdělečnou organizací užíváno k ziskové hlavní činnosti

V další části příspěvku budeme uvažovat o nevýdělečné organizaci provozující pouze hlavní činnosti (bez ohledu na počet jejich druhů) vyplývající z jejího poslání, stanovené zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami a zároveň je tato nevýdělečná organizace zapsána v technickém průkaze vozidla a toto používá pro svou hlavní činnost.

V § 18, odst. 6 se uvádí, že u nevýdělečné organizace se posuzuje splnění podmínky, že náklady vynaložené v souvislosti prováděním hlavní činnosti, jsou vyšší

nebo nižší, za celé zdaňovací období. Praktická aplikace zákona tedy znamená, že po skončení zdaňovacího období zjistí nevýdělečná organizace zda její hlavní činnost je zisková či ztrátová a tudíž zda její příjmy budou předmětem daní z příjmů nebo nebudou. Dosažení zisku v hlavní činnosti (i jednotlivě) nese s sebou povinnost podat daňové přiznání k dani silniční a zaplatit silniční daň.

Placení záloh ovšem není tak jednoduché. Před splatností každé zálohy na daň silniční nevýdělečná organizace předběžně vyhodnotí svoje hospodaření za příslušnou část roku a shledá předpoklad, že

- a) její hlavní činnost může dosáhnout zisku i za celé zdaňovací období a tudíž zaplatí zálohu na daň silniční za rozhodné období předcházejícího čtvrtletí.
- b) její hlavní činnost dosáhne ztráty a tudíž nezaplatí zálohu.

Po skončení zdaňovacího období mohou nastat následující varianty:

1. hlavní činnost je zisková a nevýdělečná organizace má zaplacenou zálohu
2. hlavní činnost je ztrátová a nevýdělečná organizace nemá zaplacenou zálohu
3. hlavní činnost je ztrátová a nevýdělečná organizace má zaplacenou zálohu
4. hlavní činnost je zisková a nevýdělečná organizace nemá zaplacenou zálohu

První dvě varianty nepřinášejí žádné problémy.

Varianta 3 je z pohledu správce daně taktéž bezproblémová, neboť přeplatek na dani silniční může nevýdělečná organizace požadovat zpět (na základě podaného nulového přiznání). Poněkud jiný náhled na to bude mít nevýdělečná organizace, neboť na rozdíl od ostatních poplatníků, kteří platili (či byli povinni platit) zálohy na daň a bylo zřejmé, že jimi zaplacená záloha bude součástí jejich daňové povinnosti, nevýdělečná organizace platila aniž definitivně věděla, zda zaplacená záloha bude součástí její daňové povinnosti.

Zde spatřuji nesrovnalost v zákoně, protože každý jiný poplatník (mimo nevýdělečné organizace) platí zálohu v situaci, kdy je definitivně jisté že tato platba je součástí jeho daňové povinnosti a tudíž se nemůže stát v budoucnu přeplatkem.

Varianta 4 povede správce daně k penalizaci nevýdělečné organizace za neplacení záloh, ač v průběhu roku nevýdělečná organizace z vedeného účetnictví zjišťovala předpoklad, že hlavní činnost dosáhne ztráty.

Zde spatřuji jakousi mutaci výše uvedené nesrovnalosti v zákoně tím, že se posuzuje to, zda se vozidlo stane předmětem daně silniční až při uzavření účetního období a podle této skutečnosti se dovozuje, zda měly být nevýdělečnou organizací placeny zálohy na tuto daň. A právě vzhledem k tomu, že tuto podmínku není objektivně možné posoudit v momentě splatnosti zálohy považují toto za nesrovnalost.

3. Závěr

Doporučuji přijmout následující stanovisko:

„Pokud nevýdělečná organizace používá vozidlo pouze pro činnosti vyplývající z jejího poslání stanovené zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami a po skončení zdaňovacího období zjistí, že náklady (výdaje) vynaložené podle ZDP v souvislosti s prováděním těchto činností jsou nižší, než příjmy s nimi související a tudíž vozidlo je z tohoto důvodu předmětem daně silniční, nepředepíše správce daně z tohoto důvodu penále za neplacení záloh s odkazem na § 55a odst. 1 zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Požádá-li takovýto poplatník daně silniční v souladu s ustanovením § 17 odst. 3 o upuštění od placení záloh na daň, správce daně této žádosti vyhová.“

Výše uvedené stanovisko doporučuji publikovat jako pokyn řady D ve Finančním zpravodaji MF ČR.

Nad rámec tohoto stanoviska navrhuji při nejbližší novelizaci zákona o dani silniční upravit povinnost placení záloh na daň v § 10 následovně:

„Zálohy na daň se neplatí, pokud nevýdělečná organizace používá vozidlo pouze pro činnosti vyplývající z jejího poslání stanovené zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami.“

Stanovisko MF

Ačkoliv je v § 18 odst. 6 zákona o daních z příjmů uvedeno, že splnění podmínky (předmětem daně jsou i příjmy z činností, pokud výnosy z nich plynoucí jsou vyšší než náklady) se posuzuje za celé zdaňovací období, je třeba respektovat speciální zákon, resp. ustanovení § 8 zákona o dani silniční. Podle tohoto ustanovení **vzniká daňová povinnost počínaje kalendářním měsícem, v němž u těchto subjektů příjmy převyšují související vynaložené náklady**. Z tohoto důvodu je třeba, aby nezisková organizace u činností, u nichž je na základě cenových kalkulací předpoklad zisku, sledovala (účtovala) příjmy a související výdaje (náklady) měsíčně. Tím bude zaručeno, že poplatník ve stanovených termínech zaplatí i zálohy na silniční daň, pokud nebude dohodnuto se správcem daně a ten nestanoví zálohy na daň jinak (§ 17 odst. 3 zákona o dani silniční). Zjistí-li neziskový subjekt, že za zdaňovací období jsou výdaje (náklady) vyšší než příjmy, a že tedy příjmy oproti předpokladu nejsou předmětem daně z příjmů, ale v průběhu roku byly již zaplacený zálohy na silniční daň, posuzují se platby záloh na silniční dani jako daňový přeplatek (§ 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů).

3. V závěru jednání podali zástupci odboru 54 informaci o přípravě návrhu novely ZDP, který zahrnuje též dořešení dopadů nerealizovaných kursových rozdílů, v návaznosti na dílčí úpravu provedenou v čl. IV části třetí zákona č. 575/2002 Sb.

XX

Termín příštího jednání KV KDP byl dohodnut na 19.2.2003, s místem konání Praha 1, pracoviště Lazarská 7, zasedací místnost č. 310, 3. patro, od 13.00 hodin; KDP předá podklady pro toto jednání nejpozději do 29.1.2003.

V Praze dne 13.2.2003

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