

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 28.1.2004

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Projednání zápisu z jednání KV KDP konaného dne 17.12.2003

1.1 Zástupce odboru 54 MF v návaznosti na dříve projednávaný příspěvek ve věci tzv. „průtočných dividend“ (viz bod 1.2 zápisu ze zasedání konaného 17.12.2003) upozornil, že režim tzv. „průtočných dividend“ (§ 36 odst. 5) zákona o daních z příjmů ve znění bodu 250 zákona č. 438/2003 Sb.) lze použít až do 30. dubna 2004. Do tohoto termínu musí být rozhodnuto o výplatě dividend (podílů na zisku) za účetní období roku 2003, příp. předchozí účetní období, a to za předpokladu prokazatelného splnění podmínek snížení základu daně pro uplatnění zvláštní sazby daně podle § 36 zákona o daních z příjmů.

1.2 Zástupce odboru 18 MF upřesnil stanovisko MF k příspěvku č. 3 v části DPH „Uplatňování DPH v případě služeb vykupování dluhů a pohledávek“ z jednání KV KDP ze dne 12.11.2003. Stanovisko MF po upřesnění zní:

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

K navrženým závěrům zaujímá MF toto stanovisko:

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

1.3 Zástupce odboru 28 MF přednesl stanovisko k neuzavřenému příspěvku 1 v části Komplexní problém, tj. „Posouzení dobropisů k vystaveným fakturám z účetního a daňového hlediska“ ze zasedání konaného dne 8.10.2003. Stanovisko MF je uvedeno v příloze č. 1 zápisu.

1.4 Zástupce KDP uplatnil připomínky ke stanovisku MF k příspěvku č. 3 v části Daň z příjmů „Mezinárodní pronájem pracovní síly“ ze zasedání konaného dne 17.12.2003. Projednání připomínek KDP bylo po vzájemné dohodě přeloženo na příští zasedání KV KDP.

Se stanovisky Ministerstva financí ke zbývajícím bodům programu projednaným dne 17.12.2003 vyslovili zástupci KDP souhlas.

2. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

Pozn.: Projednání navržených příspěvků č. 1 Daňové dopady motivačního pojištění a č. 4. Problematika příspěvku na zahraniční rekreaci a zájezdy v části daň z příjmů bylo po vzájemné dohodě přeloženo na příští zasedání KV KDP.

Daň z příjmů

2. Problematika uplatňování sazby daně z příjmů právnických osob (dále jen „sazba DPPO“) dle novely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) zákona č. 438/2003 Sb. (dále jen „novela ZDP“ nebo „novela ZoR“)

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

1. Úvod

Novelou ZDP dochází mimo jiné k postupnému snižování sazby DPPO z 31 % platných do konce roku 2003 až na 24 %. V důsledku toho, že v současné době se již ve všech případech nemusí krýt zdaňovací období, respektive období, za které se podává daňové přiznání s kalendářním rokem, vzniká určitý výkladový problém, jak v těchto případech správně aplikovat sazbu daně a stanovit základ daně. Touto problematikou se zabývám v tomto příspěvku.

2. Vlastní problematika

Jednotlivé nové sazby DPPO jsou v novele ZDP uvedeny v bodech 104. až 106. Čl. I novely ZDP. Tyto jednotlivé body mají nabývat účinnosti následovně (viz Čl. XIV novely ZDP):

- Bod 104. Čl. I novely ZDP (sazba DPPO 28 %) 1. 1. 2004
- Bod 105. Čl. I novely ZDP (sazba DPPO 26%) 1. 1. 2005
- Bod 106. Čl. I novely ZDP (sazba DPPO 24%) 1. 1. 2006

Z hlediska správné aplikace sazby DPPO je nejdůležitější Čl. II bod 1. novely ZDP. Dále cituji ty části předmětného ustanovení, které jsou z hlediska řešené problematiky relevantní:

„1. Pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2003 a zdaňovací období, které započalo v roce 2003 platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon jinak.

Ustanovení čl. I se použije pro zdaňovací období, které započalo v roce 2004, a s výjimkou bodů 104.¹, 105. a 106., které se použijí v souladu s § 21 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb. ve znění zákona č. 492/2000 Sb. a ve znění tohoto zákona.“

Z hlediska další analýzy je relevantní vzít ohled také na změnu, ke které došlo ve výše citovaném ustanovení § 21 odst. 5 ZDP novelou ZDP. Tato změna je uvedena v bodu 107. Čl. I novely ZDP. Do konce roku 2003 ustanovení § 21 odst. 5 ZDP hovořilo o tom, že je nutné použít sazbu DPPO platnou ke konci příslušného zdaňovacího období nebo jeho části. Novela ZDP mění spojení „platná sazba“ na spojení „účinná sazba“ (mimo to se spojení část zdaňovacího období mění na spojení období, za něž je podáváno daňové přiznání).

Z výše uvedeného je tedy možné, dle mého názoru, činit tyto závěry:

1)

a) V případě, že zdaňovací období započne v kalendářním roce 2003, bude z hlediska základu daně postupováno dle ZDP ve znění platném do konce roku 2003, a to bez ohledu na to, kdy zdaňovací období skončí. Tento závěr vyplývá z první věty předmětného Čl. II bodu 1. novely ZDP.

b) Určitým problémem může být, jak postupovat z tohoto pohledu u zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně (dále jen „ZoR“). Obecně podle § 3 ZoR platí, že rezervy a opravné položky se tvoří způsobem a k účelům stanoveným tímto zákonem a uplatňují se za zdaňovací období, není-li v dalších ustanoveních stanoveno jinak. Svázanost zdaňovacího období dle ZDP a ZoR je pak zřejmá i z dalších ustanovení obou předpisů.

Přesto však mohou vzniknout výkladové problémy. V tomto případě totiž novela ZoR obsahuje v přechodných ustanoveních speciální výslovnou úpravu obdobnou Čl. II bodu 1 novely ZDP pouze v případě nových podmínek pro tvorbu některých rezerv dle § 10a ZoR ve znění novely ZDP, kdy se nové podmínky v souladu s Čl. V bodu 2 novely ZDP použijí poprvé za období, za které se podává daňové přiznání, počínající v roce 2004, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak. Z toho by tedy mohlo být také možné dovodit, že v ostatních případech se již počínaje 1.1.2004 bude postupovat dle ZoR ve znění novely ZDP (viz. Čl. XIV novely ZDP). Takový závěr nečiní problémy v případech, kdy se zdaňovací období kryje s kalendářním rokem. Pokud se však bude jednat o případy popisované v tomto příspěvku (respektive obecně o případy, kdy se zdaňovací období nekryje s kalendářním rokem), vzniknou určité výkladové problémy. V průběhu zdaňovacího období by se totiž změnila hmotně právní úprava, konkrétně pak ZoR. To by pak zřejmě znamenalo, že do 31.12.2003 by se postupovalo ve znění ZoR platného do 31.12.2003 a od 1.1.2004 dle ZoR ve znění platném od 1.1.2004 i u zdaňovacích období (respektive účetních období, za které se podává daňové přiznání), která se nekryjí s kalendářním rokem a spadají jak do roku 2003, tak do roku 2004.

Pokud zohledníme to, že například některé opravné položky se tvoří v období, za které je podáváno daňové přiznání (viz např. § 8 ZoR a § 8a ZoR), znamenalo by to, že opravné položky vytvořené do konce roku 2003 by se tvořily dle ZoR ve znění platném do 31.12.2003 a opravné položky tvořené po 31.12.2003 by se tvořily dle

¹ bod 104. byl do ustanovení bodu 1. Čl. II novely ZDP doplněn v rámci projednávání novely ZDP v Senátu ČR –viz dále.

ZoR ve znění novely ZDP (se stavem opravných položek k 31.12.2003 pracuje například také ustanovení bodu 1. Čl. V novely ZDP). Mimo to by mohly vznikat další výkladové problémy, kdy ZoR ve znění novely ZDP navazuje na ZDP ve znění novely ZDP (když v souladu s tím, co je výše uvedeno pod písmenem a), se dle Čl. II bodu 1. novely ZDP bude u zdaňovacích období započatých v roce 2003 postupovat dle ZDP ve znění platném do 31.12.2003).

Příkladem může být bod 16. Čl. IV novely ZDP, který odkazuje na spojené osoby, které jsou v § 23 odst. 7 ZDP výslovně podrobně definovány až novelou ZDP, případně poznámka pod čarou ²⁰⁾, která odkazuje na § 7b ZDP, který je v ZDP také až počínaje 1.1.2004. Mimo to je otázkou, zda by minimálně v některých případech nebyla změna v ZoR v průběhu zdaňovacího období vnímána jako nepřipustná retroaktivita (viz například náleží Ústavního soudu ČR 145/2002 Sb. k problematice nepřipustné retroaktivity v souvislosti s rozšířením spojených osob podle § 23 odst. 7 ZDP novelou č. 210/1997 Sb.).

Ze všech výše uvedených důvodů bych se obecně přikláněl k tomu přijmout sjednocující výklad, že bez ohledu na chybějící výslovnou úpravu v přechodném ustanovení je třeba i v případě ZoR dle novely ZDP postupovat až u zdaňovacích období nebo účetních období, za něž se podává daňové přiznání a nejsou zdaňovacími obdobími, které započnou nejdříve v roce 2004. Při návrhu tohoto výkladu vycházím mimo jiné také ze stanoviska MF ČR k obdobnému problému (v daném případě se jednalo o ne zcela jednoznačnou formulaci v přechodném ustanovení) v souvislosti s novelou ZDP č. 260/2002 Sb. (viz. *výsledek projednání příspěvku Ing. Jiřího Škampy a Ing. Jiřího Nesrovnala „Problematika vyplývající z aplikace novely zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP) - zákona č.260/2002 Sb.“ na Koordináčním výboru, zveřejněný v Bulletinu KDP ČR 5/2003, str. 3).*

Pokud by s tímto mnou doporučeným závěrem MF ČR nesouhlasilo, znamenalo by to, že by muselo být u zdaňovacích období (respektive účetních období, za které se podává daňové přiznání), která se nekryjí s kalendářním rokem a spadají jak do roku 2003, tak do roku 2004, posuzováno, kdy dojde k dané relevantní skutečnosti (například tvorbě zákonných opravných položek). Pokud budou opravné položky tvořeny do 31.12.2003 (což lze připustit například u opravných položek dle § 8 ZoR nebo 8a ZoR), bude postupováno dle ZoR ve znění platném do 31.12.2003, pokud budou tvořeny po 31.12.2003, bude postupováno dle ZoR ve znění novely ZDP (viz. bod 1. Čl. V novely ZDP). V daném případě však mohou vznikat výkladové problémy, z nichž na některé jsem upozornil výše.

2)

Z hlediska uplatnění sazby DPPO bude však relevantní sazba daně, která bude účinná ke konci předmětného zdaňovacího období. To znamená, že pokud bude zdaňovací období končit v roce 2004, půjde o sazbu DPPO 28 %, pokud bude končit v roce 2005, půjde o sazbu daně DPPO 26 % a pokud by končilo v roce 2006, půjde o sazbu DPPO 24 %. Tento závěr vyplývá z druhé citované věty Čl. II bodu 1. novely ZDP ve spojení se zněním § 21 odst. 5 ZDP ve znění novely a výše citovanou postupnou účinností jednotlivých sazeb DPPO (viz. Čl. XIV. novely ZDP). K tomuto závěru svědčí dále stereo záznam projednávání pozměňovacích návrhů k novele ZDP v Senátu ČR ze dne 12.11.2003. V rámci tohoto projednávání byly taktéž schvalovány některé pozměňovací návrhy k novele ZDP, které jsou součástí usnesení č. 158 Výboru pro hospodářství, zemědělství a dopravu Senátu ČR ze dne 11.11.2003. V rámci těchto pozměňovacích návrhů se mimo jiné do výše citované druhé věty Čl. II bodu 1. novely ZDP doplňoval bod 104. (viz bod 12. přílohy

předmětného usnesení č.158 Výboru pro hospodářství, zemědělství a dopravu Senátu ČR ze dne 11.11.2003). Ze stereo záznamu z projednávání předmětných pozměňovacích návrhů v Senátu ČR vyplývá, že doplnění tohoto bodu bylo zdůvodňováno tak, aby nevznikaly jakékoliv pochybnosti o použití sazby DPPO 28% i v případech zdaňovacích obdobích započatých v roce 2003 a skončených v roce 2004. Z předmětného stereo záznamu z projednávání uvedených pozměňovacích návrhů v Senátu ČR také vyplývá, že ministr financí, který byl u projednávání přítomen, se všemi schválenými pozměňovacími návrhy (včetně předmětného doplnění bodu 104. do Čl. II bod 1. novely ZDP) vyslovil souhlas. Z hlediska výše popisované změny v ustanovení § 21 odst. 5 ZDP, kdy dochází ke změně použití spojení sazba DPPO platná na spojení sazba DPPO účinná ke konci zdaňovacího období, je dle mého názoru tato změna nutná z toho důvodu, že po vyjití novely ZDP ve Sbírce zákonů jsou platné všechny tři sazby DPPO (28 %, 26%, 24 %) a mohl by tedy vzniknout výkladový problém, kterou z těchto sazeb použít.

Pro úplnost bych dále zrekapituloval, ve kterých případech může k výše popisované situaci dojít u zdaňovacích období započatých v roce 2003 a skončených v roce 2004, respektive 2005, případně 2006. Analogicky to bude také platit pro zdaňovací období započatá v roce 2004, respektive 2005 s tím rozdílem, že v těchto případech se již bude základ daně určovat dle této novely ZDP (samozřejmě pokud nedojde k další novelizaci ZDP):

a) V případě přeměn, kdy bude rozhodný den přeměny (viz § 220a odst. 3 písm. g) obchodního zákoníku) stanoven v roce 2003 a přeměna nebude zapsána do obchodního rejstříku do konce roku 2003 (viz § 17a písm. c) ZDP).

b) V případech, kdy bude hospodářský rok začínat v roce 2003 (viz § 17a písm. b) ZDP).

c) V případech, kdy bude docházet k přechodu z účetního období shodného s kalendářním rokem na hospodářský rok, který začne v roce 2004 (viz § 3 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“) a účetní jednotka se rozhodne, že období od 1.1.2004 do dne předcházejícího prvnímu dni hospodářského roku přiřadí k roku 2003, tzn. předcházející účetní období bude delší než 12 měsíců (viz. výsledek projednání příspěvku Ing. Miroslava Mrázka a Mgr. Jiřího Teichmanna „Problematika přechodu účetního období z kalendářního roku na hospodářský rok“ na Koordináčním výboru, zveřejněný v Bulletinu KDP ČR 10/2001, str. 21).

V této souvislosti se domnívám, že z hlediska přechodu na hospodářský rok bude relevantní, zda bude účetní jednotka o tento přechod žádat do konce roku 2003. V těchto případech se domnívám, že bude postupováno dle ZoÚ platného do konce roku 2003, tzn. že přechod bude možný pouze se souhlasem správce daně (viz. § 3 odst. 3 ZoÚ ve znění platném do 31.12.2003). S účinností od 1.1.2004 se v souladu s novelou ZoÚ - zákonem č. 437/2003 Sb. (dále jen „novela ZoÚ“) mění povinnost žádat o přechod na hospodářský rok na oznámení záměru přechodu na hospodářský rok s tím, že zůstává zachována lhůta na toto oznámení na nejméně tři měsíce před touto změnou (viz. § 3 odst. 3 ZoÚ ve znění novely ZoÚ - Čl. I bod 11. novely ZoÚ). Domnívám se, že předmětná změna je procesního charakteru a bude tedy účinná dle čl. XI novely ZoÚ již od 1.1.2004 s tím, že v těchto případech nebude aplikováno použití znění ZoÚ platného do konce roku 2003 (viz. Čl. II bod 1. ZoÚ). Z toho dle mého názoru vyplývá, že pokud splní účetní jednotka předmětnou tříměsíční lhůtu dle § 3 odst. 3 ZoÚ ve znění novely ZoÚ, bude počínaje rokem 2004 pouze

oznamovat přechod na hospodářský rok, a to i v případech, kdy hospodářský rok započne v roce 2004 a účetní jednotka přičte měsíce roku 2004 předcházející přechodu na hospodářský rok k dvanácti měsícům roku 2003 a bezprostředně předcházející období bude tedy delší jak dvanáct měsíců (viz. § 3 odst. 2 ZoÚ).

d) Analogicky by v zásadě vše, co je uvedené výše pod bodem c), platilo v případě přechodu z hospodářského roku na kalendářní rok.

e) V případě zániku účetní jednotky v prvních třech měsících roku 2004, když se účetní jednotka rozhodne pro přičtení této doby v roce 2004 (od 1.1.2004 do dne zániku) k dvanácti měsícům roku 2003 (viz § 3 odst. 2 ZoÚ).

f) V případě vzniku účetní jednotky v posledních třech měsících roku 2003, když se účetní jednotka rozhodne k připočtení této doby v roce 2003 (ode dne vzniku do 31.12.2003) k dvanácti měsícům roku 2004 (viz. § 3 odst. 2 ZoÚ).

Závěr

Na základě výše uvedených skutečností se domnívám, že je možné činit tyto závěry:

1)

a) V případě zdaňovacích období započatých v kalendářním roce 2003, které však nebudou skončeny v roce 2003 (o jaké možné případy se jedná, je uvedeno výše), bude použita sazba daně, která bude účinná v okamžiku skončení těchto zdaňovacích období. Tzn. pokud budou končit v roce 2004, bude použita sazba DPPO 28 %, pokud budou končit v roce 2005, bude použita sazba DPPO 26 %, pokud budou končit v roce 2006, bude použita sazba DPPO 24 %. Z hlediska základu daně bude v případě zdaňovacích období započatých v roce 2003 postupováno dle ZDP ve znění platném do 31. 12. 2003.

b1) V souladu s tím, co je uvedeno výše, doporučuji přijmout sjednocující výklad, že bez ohledu na chybějící výslovnou úpravu v přechodném ustanovení bude se i v případě ZoR dle novely ZDP postupovat až u zdaňovacích období nebo účetních období, za něž se podává daňové přiznání a nejsou zdaňovacími obdobími, které započnou nejdříve v roce 2004.

b2) Pokud by s tímto mnou doporučovaným závěrem MF ČR nesouhlasilo znamenalo by to, že by muselo být u zdaňovacích období (respektive účetních období, za které se podává daňové přiznání), která se nekryjí s kalendářním rokem a spadají jak do roku 2003, tak do roku 2004 posuzováno, kdy dojde k dané relevantní skutečnosti (například tvorbě zákonných opravných položek). Pokud budou opravné položky tvořeny do 31.12.2003 (což lze připustit například u opravných položek dle § 8 ZoR nebo 8a ZoR), bude postupováno dle ZoR ve znění platném do 31.12.2003, pokud budou tvořeny po 31.12.2003, bude postupováno dle ZoR ve znění novely ZDP (viz. bod 1. Čl. V novely ZDP).

2)

Závěr uvedený pod bodem 1) bude analogicky platit také pro zdaňovací období započatá v roce 2004, respektive 2005 a neskončená do konce kalendářního roku, v kterém započali s tím rozdílem, že z hlediska základu daně i ZoR bude již postupováno dle novely ZDP (samozřejmě pokud nedojde k následné novelizaci ZDP).

3) Z hlediska přechodu na hospodářský rok platí, že do konce roku 2003 je nutné o tento přechod žádat v souladu s § 3 odst. 3 ZoÚ ve znění platném do konce roku 2003. Pokud však bude v roce 2004 začínat hospodářský rok a bude splněna relevantní tříměsíční lhůta, tak počínaje 1. 1. 2004 již bude přechod na hospodářský rok pouze správci daně oznamován v souladu s § 3 odst. 3 ZoÚ ve znění platném od 1. 1. 2004 (to je ve znění novely ZoÚ). To platí i v případě, kdy období měsíců kalendářního roku 2004 předcházejících hospodářskému roku bude připočteno k dvanácti měsícům roku 2003 a bude tak předcházející účetní období delší jak dvanáct měsíců (viz § 3 odst. 2 ZoÚ).

3. Návrh řešení

Po projednání na Koordinačním výboru doporučuji výklady k popsané problematice, jak jsou uvedeny v závěru části 2. *Vlastní problematika* zapracovat do některého z pokynů řady "D", případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko MF

Souhlas se závěry k problematice zjištění základu daně a k použití sazby daně podle § 21 odst. 5 ZDP.

Pro tvorbu opravných položek lze uplatnit 2 rovnocenné výklady :

- jeden vychází z povinnosti poplatníka prověřit odůvodněnost tvorby OP a zrušit ty OP, které přesahují možný limit tvorby,
- druhý spočívá ve splnění podmínek tvorby k 31. 12. 2003.

Bylo shodnuto stanovisko, že poplatník, který při dodržení všech podmínek daných zákonem vytvořil k 31.12.2003 OP ve výši 33 % jmenovité hodnoty nebo pořizovací ceny pohledávky, nemusí v uvedeném případě k 1.1. ani k 31. 12. 2004 rozpustit 13 % z takto vytvořených OP do výnosů a má právo i v dalších zdaňovacích obdobích vytvořenou výši OP ponechat na úrovni 33 %. V případě odpisu pohledávky do podrozvahy může uplatnit tvorbu ve výši 33 % jako daňově účinný výdaj. Naopak poplatník, který vytvořil pouze 20 % a v důsledku časového testu vyšší tvorbu k 31. 12. 2003 nestihl nebo naopak podmínky pro tvorbu 33 % OP již splnil, ale možnosti vytvořit OP k 31.12.2003 nevyužil, ten již bude tvořit OP v souladu s novelou pouze do výše 20 % jmenovité hodnoty nebo pořizovací ceny svých pohledávek.

V případě tvorby daňových rezerv na opravy se podmínky tvorby nemění s výjimkou přeměn společností, kdy se za zdaňovací období považuje i období, za které se podává daňové přiznání.

K deponování peněžních prostředků rezerv tvořených podle § 9 a § 10 ZoR lze ve vazbě na text § 10a ZoR a přechodného ustanovení konstatovat, že povinnost ukládání prostředků na zvláštní vázaný účet se bude vztahovat i na rezervy, u nichž tvorba započala před účinností novely (tj. před 1. 1. 2004), a to na tu část rezervy, která bude tvořena od zdaňovacího období počínajícího v roce 2004.

Vzhledem k neuzavřeným konzultacím probíhajícím v pracovním pořádku v rámci MF k otázce vymezení délky účetního období předcházejícího změně účetního období kalendářního roku na hospodářský rok v souvislosti s přechodem na režim oznamovací povinnosti podle novely zákona o účetnictví, bude definitivní společné stanovisko MF vydáno bezodkladně po jejich skončení.

3. Výpočet úroků z úvěru a půjček, které nelze uznat za daňově uznatelný výdaj (náklad) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP)

Předkládá: Ing. Ivan Fučík, daňový poradce, č. osvědčení 3211
Ing. Tomáš Plešinger, daňový poradce, č. osvědčení 3581

1. Úvod

Dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP nelze uznat za daňové výdaje (náklady) úroky z úvěrů a půjček, a to ve výši úroků z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček poskytnutých subjekty, které se účastní přímo nebo na nepřímo na vedení, kontrole či kapitálu příjemce úvěrů a půjček, v průběhu zdaňovacího období přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemce úvěru a půjčky banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěru a půjčky.

Příspěvek je zaměřen na způsob výpočtu „nedaňových úroků“, který je popsán v Pokynu D – 190 Ministerstva financí (D – 190), a to v části k § 25 zákona odst. 5. Jedná se případy, kdy je poskytnut úvěr nebo půjčka v cizí měně.

2. Popis a analýza

Dle postupu uváděného v D – 190 je ke zjištění výše „nedaňových úroků“ zapotřebí provést výpočet koeficientu K:

$$K = \frac{n_{1,2} \times SVJ}{PDSUP}$$

D – 190 dále blíže popisuje jednotlivé proměnné výše uvedeného vzorce. Pro nás je významná především definice PDSUP:

„PDSUP = průměr denních stavů úvěrů a půjček ve zdaňovacím období, popřípadě jeho části. Za rozhodný den, kdy dochází ke změně stavu úvěrů a půjček se považuje den následující po dni úhrady splátky úvěru a půjčky.“

Vzhledem k tomu, že SVJ – stav vlastního jmění (kapitálu) - je veden v účetnictví české měně, měli by i ostatní údaje do vzorce při výpočtu koeficientu K vstupovat v této měně. V D – 190 není blíže specifikován postup při výpočtu PDSUP v případě, že úvěr či půjčka je poskytnut v zahraniční měně, tedy způsob přepočtu cizí měny na českou měnu.

Je tedy třeba vycházet z ustanovení § 38 odst. 1 ZDP, které stanoví, že pro daňové účely se používají kursy devizového trhu vyhlášené ČNB uplatňované v účetnictví poplatníků. Otázkou tedy je, jak toto ustanovení promítnout do výpočtu PDSUP. Dle našeho názoru se nabízí dvě varianty, a to využití historického ocenění úvěrů a půjček nebo použití aktuálních kursů v daném zdaňovacím období. V konečném efektu zjišťování výše „nedaňových úroků“ jsou tyto varianty velmi rozdílné a mohou negativně postihnout daňové poplatníky.

a) využití historického ocenění úvěrů a půjček v účetnictví

V tomto případě budeme vycházet z ocenění úvěrů a půjček tak, jak jsou zaúčtovány v účetnictví v době jejich poskytnutí. Zde je třeba si uvědomit, že až do 31.12.2002 (budeme-li abstrahovat od přecenění úvěrů a půjček vždy k 31.12. a následné rozpuštění přecenění k 1.1.) byly úvěry a půjčky oceněny kursy, které se v mnohých případech výrazně odlišují od aktuálních kursů daného účetního období. Je možné najít případy, kdy půjčka poskytnutá v minulosti v USD, byla zaúčtována kursem ve výši cca 35 Kč/USD.

V těchto případech může docházet k výraznému nadhodnocení výše PDSUP vzhledem k aktuálním kursům používaným v účetnictví. Při výrazném nadhodnocení PDSUP může dojít k situaci, kdy PDSUP převyší čtyřnásobek či šestinásobek vlastního kapitálu pouze v důsledku použití historického ocenění, což má za následek daňovou neuznatelnost úroků v poměrné výši.

Domníváme se, že použití historického kursu v těchto případech nekoresponduje s podstatou věci. Při výpočtu jde o zjištění výše „nedaňových úroků“, které jsou účtovány do nákladů daného zdaňovacího období dle aktuálních kursů používaných v účetnictví. Jednotlivé údaje vstupující do výpočtu by proto měli také odpovídat aktuálním kursům používaným v účetnictví daného zdaňovacího období.

b) využití aktuálních kursů v účetnictví daného zdaňovacího období

V tomto případě budeme vycházet při zjištění PDSUP z ocenění úvěrů a půjček dle kursů používaných v účetnictví v daném zdaňovacím období. Jestliže by tedy daňový poplatník ve svém účetnictví používal pro ocenění majetku a závazků v cizí měně např. pevný měsíční kurz, potom by stav úvěrů a půjček v české měně v daném měsíci odpovídal právě ocenění úvěrů a půjček tímto kursem. Následně je možné z těchto měsíčních údajů zjistit výši PDSUP. Obdobně lze tento postup aplikovat i na jiné případy, než je pevný měsíční kurz.

Jestliže daňový poplatník využívá denní kurz, byl by výpočet PDSUP poměrně komplikovaný a domníváme se, že se zde nabízí možnost použití jednotného kursu tak, jak je definován v § 38 odst. 1 ZDP.

Dle našeho názoru je využitím aktuálních kursů přesněji naplněna definice PDSUP: „průměrný denní stav úvěrů a půjček ...“. V tomto případě se bude jednat o reálný stav úvěrů a půjček v české měně odpovídající ocenění úroků v nákladech daného zdaňovacího období.

Nejlépe tuto problematiku znázorníme na příkladu:

Obchodní společnost A má k 1.1.2002 stav vlastního kapitálu dle účetnictví 7 Mio Kč. V roce 2002 neproběhly žádné změny vlastního kapitálu (mimo hospodářského výsledku 2002, který se však do výpočtu za rok 2002 nezahrnuje). V roce 1999 získala obchodní společnost A půjčku od svého společníka ve výši 1 Mio USD (půjčka je celá splatná v roce 2005, úroky jsou účtovány a spláceny jednou měsíčně). Poskytnutí půjčky bylo v roce 1999 zaúčtováno kursem 35 Kč /USD, tedy 35 Mio Kč. Pro naše výpočty předpokládáme průměrný kurz v roce 2002 27 Kč/USD. Pokusíme se zjistit výši koeficientu K:

a) využití historického ocenění úvěrů a půjček v účetnictví

SVJ = 7 Mio Kč

PDSUP = 35 Mio Kč

$$K = \frac{4 \times 7}{35} = 0,8$$

$K < 1$ » poměrná část úroků za zdaňovací období 2002 bude daňově neuznatelná

b) využití aktuálních kursů v účetnictví daného zdaňovacího období

SVJ = 7 Mio Kč

PDSUP = 27 Mio Kč

$$K = \frac{4 \times 7}{27} = 1,04$$

$K > 1$ » úroky za zdaňovací období 2002 budou daňově uznatelné v plné výši

Z výpočtů jsou zřejmé rozdílné daňové dopady u jednotlivých variant. Použití varianty historického ocenění může mít také za následek dvojnásobný negativní daňový postih pro poplatníka. Mimo poměrnou část „nedaňových úroků“ se může jednat o přecenění půjčky k 31.12.2002 do finančních výnosů, jež podléhají zdanění.

Uvedený příklad můžeme považovat za extrémní, nikoliv však nemožný. Zejména s ohledem na změny účetních předpisů v oblasti přecenění majetku a závazků v cizí měně ke konci rozvahového dne do finančních nákladů a výnosů, by nemělo v budoucnu docházet k tak výrazným rozdílům mezi oběma variantami. Nicméně rozdíly mohou vznikat a pro některé daňové poplatníky mohou být také významné. Nesmíme také při posuzování celé záležitosti zapomínat na možné další negativní dopady ve smyslu § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. ZDP.

3. Závěr

Použití historického kursu při zjišťování PDSUP vede k určitému zkreslování výsledku v podobě výše „nedaňových úroků“. Hodnota PDSUP by měla odpovídat

reálnému stavu úvěrů a půjček v české měně během daného zdaňovacího období, což je možné docílit pouze využitím aktuálních kursů používaných v účetnictví daňového poplatníka v daném zdaňovacím období.

Je samozřejmě nutné si uvědomit, že pro některé daňové poplatníky je či bude (dle vývoje kursu české koruny) výhodnější při zjištění hodnoty PDSUP využít historické ocenění v účetnictví. Nicméně se domníváme, že je třeba do budoucnosti sjednotit postup při výpočtu hodnoty PDSUP u úvěrů a půjček v cizí měně.

4. Návrh řešení

Po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme závěry vhodným způsobem publikovat, případně zpracovat do Pokynu D – 190.

Stanovisko MF

Souhlas s použitím aktuálních kursů používaných v účetnictví (viz. § 38 odst. 1 ZDP). Ministerstvo financí upozorňuje, že obdobný postup bude uplatněn také při oslabení kurzu ČK.

5. Zánik závazků nástupnické společnosti při sloučení

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

1. Úvod

Při sloučení podle § 69a odst. 1 obchodního zákoníku, kdy dochází k zániku společnosti nebo více společností (dále jen „zanikající společnost“) a jmění zanikající společnosti včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů přechází na jinou společnost (dále jen „nástupnická společnost“), zanikají též vzájemné závazky a pohledávky zúčastněných společností podle § 584 občanského zákoníku splynutím osoby dlužníka a věřitele.

Podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 438/2003 Sb. (dále jen „ZDP“) se výsledek hospodaření pro zjištění základu daně zvýší o kladný **rozdíl mezi vzájemnými závazky a pohledávkami zúčastněných společností, u nichž dochází k zániku v důsledku přeměny splynutím osoby dlužníka a věřitele, vyloučený v zahajovací rozvaze ve prospěch vlastního kapitálu.** Toto zvýšení výsledku hospodaření se provede u nástupnické společnosti v prvním zdaňovacím období nebo období, za něž je nástupnická společnost povinna podat daňové přiznání.

Podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 ZDP se pro zjištění základu daně výsledek hospodaření zvyšuje o **částku závazku zachyceného v rozvaze, který zanikl jinak než jeho splněním, započtením, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní závazek nahrazuje závazkem novým, a narovnáním, pokud nebyla tato částka zaúčtována ve prospěch výnosů.**

2. Popis problému

V důsledku přeměny sloučením dochází k zániku závazků nástupnické společnosti vůči zanikající společnosti a tomu odpovídajících pohledávek zanikající společnosti vůči společnosti nástupnické (podobně zanikají i závazky zanikající společnosti a tomu odpovídající pohledávky nástupnické společnosti). Podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 10 ZDP bude rozdíl mezi vzájemnými závazky a pohledávkami zvyšovat výsledek hospodaření pro zjištění základu daně v prvním období, za které bude nástupnická společnost podávat daňové přiznání. Je otázkou, zda aplikace tohoto ustanovení obecně nebrání souběžnému uplatnění § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 ZDP, tj. dalšímu zahrnutí závazků nástupnické společnosti, které zaniknou splnutím dlužníka a věřitele při přeměně sloučením, do základu daně nástupnické společnosti (o zániku těchto závazků totiž není účtováno do výnosů a zánik závazků splnutím není z aplikace tohoto bodu vyloučen).

Příklad:

Společnost B se slučuje do společnosti A, tj. společnost B zaniká a společnost A existuje dál jako nástupnická společnost. Společnost A má závazek vůči společnosti B ve výši 100, společnost B má pohledávku za společností A v nominální hodnotě 100 nakoupenou za 80. Při sloučení zaniká závazek společnosti A ve výši 100 a pohledávka společnosti B zachycená v účetnictví v ocenění 80. V zahajovací rozvaze nástupnické společnosti A sestavované k rozhodnému dni bude vlastní kapitál zvýšen o rozdíl mezi vzájemnými závazky a pohledávkami zúčastněných společností, tj. o 20, a tento rozdíl bude podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 10 ZDP připočitatelnou položkou k výsledku hospodaření. Vzájemné závazky a pohledávky zúčastněných společností již nebudou v této rozvaze vystupovat. Je otázkou, zda připočitatelnou položkou nemůže být ještě celá hodnota zaniklého závazku společnosti A, tj. dalších 100, tentokrát podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 ZDP.

3. Návrh řešení

Ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 10 ZDP je při zániku závazku splnutím osoby dlužníka a věřitele speciálním ustanovením vůči § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 ZDP a není možné obě tato ustanovení použít současně na stejné závazky.

Ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 ZDP o zvýšení výsledku hospodaření pro daňové účely se vztahuje na částku zaniklých závazků nezaúčtovanou do výnosů pouze v případě, že se jedná o závazky zachycené v rozvaze. Ve smyslu § 3 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, začíná účetní období u nástupnické společnosti rozhodným dnem podle obchodního zákoníku a končí posledním dnem účetního období, ve kterém byl proveden zápis přeměny do obchodního rejstříku. **V zahajovací rozvaze nástupnické společnosti, sestavované k rozhodnému dni, již nejsou vzájemné závazky a pohledávky zúčastněných společností zachyceny a případný rozdíl je v souladu s postupy účtování vyloučen ve prospěch vlastního kapitálu. K právnímu zániku závazků a pohledávek dochází až ke dni zápisu sloučení do obchodního rejstříku, kdy tedy zanikají závazky, které již v souladu s postupy účtování nejsou zachyceny v rozvaze.**

4. Závěr

Ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 ZDP se na závazky nástupnické společnosti vůči společnosti zanikající, zaniklé v důsledku přeměny sloučením, nepoužije. Závěr doporučujeme vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Souhlas s navrženým závěrem.

DPH

1. Problematika výpočtu ročního vypořádání podle §20 v podmínkách roku 2003

Předkládá: Ing. Lubomír Motl, daňový poradce, č. osvědčení 1569

1. Popis problému

Podle přechodných ustanovení bod 3 zákona č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění novely zákona č. 322/2003 Sb. se musí vzhledem ke změně systému výpočtu koeficientu podle §20 samostatně vyhodnotit období od 1.1. do 30.9.2003 a období od 1.10. do 31.12.2003. U plátců vzniká problém, jak prakticky postupovat a správně tato dvě období počítat.

2. Legislativní rámec

Zákon č. 588/1992 Sb. přechodná ustanovení zákona č. 322/2003 Sb. bod. 3

- 1. Při vypořádání nároku na odpočet daně po skončení roku 2003 postupuje plátce tak, že za období od 1. ledna 2003 do 30. září 2003 provede vypořádání podle znění § 20 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném do 30. září 2003, a za období od 1. října 2003 do 31. prosince 2003 podle § 20 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění tohoto zákona. Součet údajů za rok 2003 pak plátce uvede do daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za poslední zdaňovací období roku 2003.*

Zákon č. 588/1992 Sb. §20 odstavec 7 pojednává o postupu při výpočtu ročního vypořádání po skončení roku

(7) Po skončení kalendářního roku provede plátce způsobem stanoveným v odstavcích 1 až 6 vypořádání nároku na odpočet u přijatých zdanitelných plnění podle § 19a odst. 3, které uvede do daňového přiznání za poslední zdaňovací období tohoto kalendářního roku. Vypořádání se vypočte jako rozdíl mezi vypočteným nárokem na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění podle § 19a odst. 3 z údajů za celý rok a součtem uplatněných nároků na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění podle § 19a odst. 3 v jednotlivých zdaňovacích obdobích roku. Vypočtený nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění podle § 19a odst. 3 je

součtem daně na vstupu za tato přijatá zdanitelná plnění za celý rok vynásobený koeficientem, který je vypočten z údajů o uskutečněných zdanitelných plněních za celý rok.

3. Rozbor problematiky

Pro správné uplatnění postupu při výpočtu ročního vypořádání je významný především bod 3 přechodných ustanovení, z kterého vyplývá následující:

- a) provede se vypořádání podle §20 samostatně za období 1.1. až 30.9. a samostatně za období od 1.10. do 31.12.
- b) toto "souhrnné" vypořádání se provádí až po skončení kalendářního roku 2003
- c) součet údajů zjištěných podle výše uvedených pravidel plátce uvede do daňového přiznání za poslední zdaňovací období roku 2003

Ad a) §20 v odstavci 7 definuje postup pro roční vypořádání s odkazem na odstavce 1 až 6 téhož paragrafu. Vlastní odstavec 7 nedoznal k 1.10.2003 žádných významnějších změn, pouze v něm byly vypuštěny příslušné odkazy na zrušený §19a odst. 4. Podstatných změn doznal především odstavec 2, který definuje způsob výpočtu jmenovatele koeficientu. Údaje v tomto odstavci zjišťované navíc dále souvisí se skutečností, zda se plátce stal finanční institucí podle §28 odst. 5 zákona ve znění platném do 30.9.

Poznámka: I tuto skutečnost plátce po skončení roku samostatně zjišťuje podle bodu 4 přechodných ustanovení za období od 1.1. do 30.9.2003.

Z dikce první věty bodu 3 přechodných ustanovení vyplývá, že **plátce provede po skončení roku vypořádání podle §20** (úkonů po skončení roku se týká především odstavec 7) **samostatně za období 1.1. až 30.9.2003 a samostatně za období od 1.10. do 31.12.2003.** Skutečnost, že odstavec 7 §20 pojednává o výpočtu ročního vypořádání z údajů za celý kalendářní rok, není podstatná, protože přechodná ustanovení jsou v tomto případě ustanovením "lex specialis", která modifikují obecná zákonná ustanovení.

Ad b) bod 3 přechodných ustanovení se uplatní až **při sestavení přiznání za poslední zdaňovací období roku 2003.** V daňovém přiznání k 30.9. se žádné vypořádání za období do 30.9. neprovádí

Ad c) plátce má za povinnost uvést **součet údajů za rok 2003** do daňového přiznání za poslední zdaňovací období. Při nahlédnutí do daňového přiznání zjistíme, že jediný údaj, který se v daňovém přiznání z důvodu ročního vypořádání uvádí, je řádek 450, který obsahuje hodnotu ročního vypořádání v Kč. Pokud má plátce dodržet dikci poslední věty přechodných ustanovení nemá jinou možnost, než zjistit **samostatně hodnotu vypořádání podle odstavce 7 §20 za období od 1.1. do 30.9 a samostatně za období od 1.10. do 31.12. a součet těchto hodnot uvést do daňového přiznání.**

Poznámka: Pokud by měl být počítáno jedno společné roční vypořádání a jeden společný koeficient, muselo by být postupováno zřejmě tak, že plátce provede jedno roční vypořádání, přičemž do součtu jmenovatele koeficientu zjišťovaného podle §20 odst. 2 uvede součet hodnot za období od 1.1. do 30.9. podle znění zákona platného v té době a hodnot za období od 1.10. do 31.12. podle znění zákona platného v té době. Tento postup ovšem přechodná ustanovení neurčují.

4. Závěr

Z výše uvedených důvodů doporučuji učinit závěr, že pro roční vypořádání podle bodu 3 přechodných ustanovení zákona 322/2003 **je nutno zjišťovat samostatně hodnotu vypořádání podle odstavce 7 §20 za období od 1.1. do 30.9 a samostatně za období od 1.10. do 31.12. a součet tímto postupem zjištěných hodnot uvést do ř. 450 daňového přiznání za poslední zdaňovací období roku 2003.** Tento závěr navrhuji projednat na Koordinačním výboru a následně vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

K uvedené problematice bylo vydáno stanovisko MF č.j. 181/4 876/2004, které bylo v předstihu zasláno KDP a je uvedeno v příloze č. 2 zápisu z jednání KV KDP.

2. Problematika postoupení smlouvy o finančním pronájmu na osobní montážní automobil po 30.9.2003

Předkládá: Ing. Lubomír Motl, daňový poradce č. osvědčení 1569

1. Popis problému

Podle přechodných ustanovení bod 7 zákona č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění novely zákona č. 322/2003 Sb. se u smluv o finančním pronájmu osobních automobilů uzavřených do 30. září 2003 postupuje až do jejich ukončení podle dosavadních předpisů.

Na školeních byl prezentován názor, že v případě postoupení smlouvy na nového nájemce dojde k ukončení uplatňování tohoto bodu přechodných ustanovení a na smlouvu se bude pohlížet jako by byla uzavřena po 30.9.2003. Domnívám se, že tento názor není správný, protože postoupením smlouvy není původní smlouva ukončena a nevzniká ani smlouva nová.

2. Legislativní rámec

Zákon č. 588/1992 Sb. přechodná ustanovení zákona č. 322/2003 Sb. bod. 7

7. U smluv o finančním pronájmu osobních automobilů, uzavřených do 30. září 2003, se až do jejich ukončení postupuje podle dosavadních předpisů.

Jako vzor smlouvy o postoupení a převzetí práv a povinností ze smlouvy o finančním pronájmu jsem pro tento účel použil smlouvu, kterou používá společnost Škofin s.r.o., domnívám se, že jde o principiálně shodný přístup, který používají i ostatní leasingové společnosti.

Tato smlouva se jmenuje *Smlouva o postoupení a převzetí práv a povinností ze smlouvy* a v záhlaví je uvedeno, že tato smlouva je sjednána podle §524 až 533 zákona č. 40/1964 občanský zákoník.

Významný pro další úvahy je především článek 1, který zní

1. Předmět a účel smlouvy

Předmětem této převodní smlouvy je převod práva povinnosti leasingového nájemce ze smlouvy o finančním pronájmu (leasingové smlouvy) specifikované v následujícím článku. Účelem této převodní smlouvy je převod předmětných práv a povinností z postupitele, jejich převzetí postupníkem a souhlas leasingové společnosti s tímto převodem.

Ostatní ustanovení této smlouvy navazují na toto základní ustanovení a dále ho rozvádějí.

3. Rozbor problematiky

Předmětem smlouvy o postoupení a převzetí práv a povinností ze smlouvy (myšleno leasingové) je změna v osobě nájemce. Podstatné je, že nový nájemce nastupuje na místo původního nájemce do již existujícího smluvního vztahu, je nucen se podmínkám tohoto vztahu přizpůsobit, je zároveň nucen strpět všechny povinnosti a získává všechna práva touto smlouvou založená. K tomu viz. jednak článek 3.1. smlouvy, který uvádí:

3.1. Postupitel touto smlouvou postupuje postupníku všechna práva plynoucí z leasingové smlouvy specifikované v článku 2 této smlouvy, zejména právo vůz užívat.

Dále následuje článek 3.2., který uvádí (zkráceno)

3.2. Postupník nastupuje ... na místo postupitele a spolu se všemi právy přebírá i veškeré závazky z leasingové smlouvy plynoucí, včetně případných závazků leasingového nájemce po lhůtě splatnosti.

Z dikce výše uvedených ustanovení (a samozřejmě i příslušných ustanovení občanského zákoníku, na jejichž základě je tato smlouva koncipována) je zřejmé, že nedochází k ukončení jedné leasingové smlouvy a uzavření smlouvy nové. Původní smlouva je zachována a existuje i nadále.

Z hlediska data uzavření smlouvy o finančním pronájmu podle bodu 7. přechodných ustanovení zákona č. 322/2003 Sb. (původní leasingové smlouvy) je stále platný původní datum uzavření této smlouvy. Datum uzavření smlouvy o postoupení a převzetí práv a povinností ze smlouvy není pro účely bodu 7. přechodných ustanovení významný, protože se na toto datum přechodná ustanovení neodkazují.

4. Závěr

Z výše uvedených důvodů doporučuji učinit závěr, že **změnou v osobě nájemce u smlouvy o finančním pronájmu nedochází k uzavření nové smlouvy o finančním pronájmu a proto tato změna není překážkou k uplatnění bodu 7 přechodných ustanovení zákona 322/2003 u smluv uzavřených do 30.9.2003, kde došlo ke změně v osobě nájemce po tomto termínu.** Tento závěr navrhuji projednat na Koordinačním výboru a následně vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Jestliže nedochází v souvislosti se změnou nájemce k uzavření nové smlouvy o finančním pronájmu, uplatní se bod 7 přechodných ustanovení zákona 322/2003 Sb. u smluv uzavřených do 30.9.2003. Legislativním odborem Ministerstva financí bude ještě zpracován právní názor, zda se fakticky v uvedeném případě nejedná o novu smlouvu. V tomto případě by nebylo možno výše uvedený

postup aplikovat. S tímto právním názorem bude Koordinační výbor seznámen na příštím jednání.

XX

Termín příštího jednání KV KDP byl dohodnut na 25.2.2004, s místem konání Praha 1, pracoviště Lazarská 7, zasedací místnost č. 310, 3. patro, od 13.00 hodin.

V Praze dne 23. 2. 2004

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

Přílohy

1. Stanovisko MF k příspěvku 1 v části Komplexní problém, tj. „Posouzení dobropisů k vystaveným fakturám z účetního a daňového hlediska“ ze zasedání konaného dne 8.10.2003
2. Stanovisko MF č.j. 181/4 876/2004 k materiálu koordinačního výboru KDP ČR č. 1/2004 - z oblasti DPH č. 1

Příloha č. 1 k zápisu ze zasedání KV KDP konaného dne 28.1.2004

Stanovisko MF k příspěvku 1 v části Komplexní problém, tj. „Posouzení dobropisů k vystaveným fakturám z účetního a daňového hlediska“ ze zasedání konaného dne 8.10.2003:

Popis problému:

Účetní jednotka je z důvodu neplnění dohodnutých smluvních podmínek při dodávce zboží nebo poskytnutí služby povinna poskytnout slevu z ceny. Jednání o slevě bývají často dokončena po uplynutí účetního období (po 31.12.), avšak před okamžikem sestavení účetní závěrky (před 30.6.). Do data faktického sestavení účetní závěrky (30.6.) nebyl dobropis vystaven.

Názor MF:

Pokud nejpozději ke konci rozvahového dne odběratel prokazatelně uplatnil nárok na slevu vyplývající ze smlouvy, potom účtuje o dohadné položce. Datum uskutečnění účetního případu samozřejmě nastává i u jeho obchodního partnera, který účtuje o „opačné“ dohadné položce.

Poznámka: Nejsou řešeny ostatní tituly vedoucí k zaúčtování dohadných položek (nejsou předmětem příspěvku).

Jedná se o názor MF, konečnou a jednoznačnou odpověď může dát až soud v konkrétním sporu.

Zdůvodnění názoru MF:

Při řešení problému je nutno přihlédnout zejména k § 19 odst. 2 a § 19 odst. 5 zákona o účetnictví, dále § 10 a 17 vyhlášky a k příslušným ustanovením standardů („opatření“).

V souladu s § 19 odst. 2

Účetní jednotky jsou povinny uvádět v účetní závěrce informace podle stavu ke konci rozvahového dne.

V souladu s § 19 odst. 5

Za období počínající koncem rozvahového dne a končící okamžikem sestavení účetní závěrky jsou účetní jednotky povinny uvést v příloze v účetní závěrce rovněž informace o

- a) skutečnostech, které poskytují další informace o podmínkách či situacích, které existovaly ke konci rozvahového dne,*
- b) o skutečnostech, které jako nejisté podmínky či situace existovaly ke konci rozvahového dne, a jejichž důsledky mění významným způsobem pohled na finanční situaci účetní jednotky.*

Jsme toho názoru, že z výše uvedeného vyplývá, že v účetních knihách běžného účetního období musí být zaúčtovány a v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty vykázány skutečnosti, které nastaly do konce rozvahového dne účetního období, které s ním věcně a časově souvisejí, a nikoli události pozdější, které jsou uváděny pouze v příloze nebo výroční zprávě. Tedy ne případy vystavených dobropisů nebo jednání o nich, které nastaly až po rozvahovém dni.

MF upozorňuje na dvě skutečnosti:

1) Autor příspěvku předkládá závěr, že pokud je účetní jednotce v okamžiku uzavírání účetních knih známa skutečnost, že jsou výnosy nižší, měla by s ohledem na § 25 odst. 2 účtovat o dohadné položce. Autor příspěvku však nezohledňuje zejména vztah § 25 odst. 2 na § 26 odst. 3, podle něhož by měla účetní jednotka vytvořit opravnou položku.

2) Pojem dohadné položky se nemůže překrývat s pojmem časového rozlišení. Znakem časového rozlišení je, že je znám účel, čas a částka (Čl. VIII odst. 2 Opatření, nově též výslovně ve vyhlášce). **Dohadné položky jsou definovány v § 10 a § 17 vyhlášky jako částky pohledávek nebo závazků stanovené podle smluv, které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a tedy není známa jejich přesná výše.** Opatření potom uvádí příkladný výčet titulů pro dohadné položky. Jde např. o pohledávku za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí v případech, kdy nebyla ještě poskytnuta pojistná náhrada a pojišťovna nepotvrdila ke konci rozvahového dne konečnou výši náhrady. Patří sem i výnosové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za běžné období, resp. toto bankovní

vyúčtování bylo chybné, jakož i odhad poplatků z licencí nebo jiných majetkových práv nebo o závazek k úhradě z odpovědnosti za způsobenou škodu v případech, kdy není možno ke konci rozvahového dne stanovit konečnou výši závazku.

Příloha č. 2 k zápisu ze zasedání KV KDP konaného dne 28.1.2004

MINISTERSTVO FINANČÍ
Letenská 15, poštovní přihrádka 77
118 10 Praha 1

V Praze dne 19. 1. 2004

Č.j.: 181/4 876/2004

Vyřizuje: Ing. Hrušová, tel. 257042447

Komora daňových poradců ČR
Kozí ulice č. 4
602 00 Brno - město
<mailto:kdp@kdpcr.cz>

**Věc: Stanovisko k materiálu koordinačního výboru KDP ČR č. 1/2004 - z oblasti DPH
č.1**

K problematice výpočtu ročního vypořádání podle § 20 v podmínkách roku 2003 (v návaznosti na novelizované znění § 19a a 20 a bod 3 přechodných ustanovení z. č. 322/2003 Sb.) sdělujeme následující výklad:

Při výpočtu vypořádání nároku na odpočet daně za rok 2003 bude plátce v souladu se zněním ust. bodu 3 přechodných ustanovení novely za období od 1.1. do 30.9.2003 uplatňovat ustanovení § 20 ve znění platném do 30. 9. 2003 a za období od 1.10.2003 do 31.12.2003 ustanovení § 20 ve znění po novele.

V důsledku novely nedošlo k žádným změnám u těchto základních pravidel pro způsob výpočtu vypořádání nároku na odpočet daně stanovených v § 20 odstavci 7:

- vypořádání nároku na odpočet daně plátce provede po skončení kalendářního roku v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období roku,
- vypořádání se vypočte jako rozdíl mezi nárokem vypočteným z údajů **za celý rok** (tj. součtem daně na vstupu vynásobeným celoročním koeficientem) a částkou zjištěnou jako součet nároků uplatněných v jednotlivých obdobích roku.

Novelou došlo ke změně ve vymezení

- přijatých zdanitelných plnění, u kterých je plátce povinen zkracovat nárok na odpočet daně na vstupu (novelizace § 19a odst. 4), které se uvádí na ř. 331 až 340 formuláře přiznání k DPH, a
- uskutečněných zdanitelných plnění, které se použijí k výpočtu koeficientu (§ 20 odst. 2 a 4), které vstupují pouze do jmenovatele koeficientu a které se uvádí na ř. 400 formuláře přiznání.

V návaznosti na tyto změny plátce při vypořádání nároku na odpočet daně podle bodu 3 přechodných ustanovení z. č. 322/2003 Sb.:

- provede vypořádání nároku na odpočet za období od 1.1. do 30.9.2003 u přijatých zdanitelných plnění podle § 19a odst.3 nebo 4 znění zákona o DPH platného do 30.9.2003 a za období od 1.10.2003 do 31.12.2003 u přijatých zdanitelných plnění podle § 19a odst. 3 znění zákona o DPH platného po novele, tj. ve výši, ve které je vykázal na ř. 331 až 340 v daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období roku 2003, a to **jedním koeficientem,**
- do součtu údajů o uskutečněných zdanitelných plněních v celoročním koeficientu zahrne zdanitelná plnění osvobozená od daně ve výši, ve které je vykázal na ř. 400 v daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období roku 2003, tj. za období od 1.1. do 30.9.2003 plnění uvedená v § 20 odstavci 2, popřípadě 4 znění zákona o DPH platného do 30.9.2003 a za období od 1.10.2003 do 31.12.2003 plnění podle § 20 odstavce 2, popřípadě 4 znění zákona o DPH platného po novele.

Ing. Mgr. Olga Hochmannová, v.r.
ředitelka odboru daně z přidané hodnoty