

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 7. března 2007

Program:

1. Odsouhlasen zápis z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR konaného dne 25. ledna 2007
2. Projednání jednotlivých bodů programu z minulých Koordinačních výborů

DAŇ Z PŘÍJMŮ

**Příspěvek 137/06.09.06 – příspěvek není uzavřen – jednání ke stanovisku MF
ohledně zaúčtování podílu ve společnosti vzniklé rozdělením odštěpením**

137/06.09.06 - Daňové dopady u rozdělení odštěpením

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

1. Úvod – popis problému

Dne 8. března 2006 nabyl účinnosti zákon č. 56/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, který novelizoval též některá ustanovení obchodního zákoníku. Do českého právního řádu byla implementovaná nová forma přeměny - rozdělení odštěpením. Jedná se o tzv. rozdělení odštěpením se založením nové společnosti a rozdělení odštěpením sloučením s již existující společností. Tato forma přeměny umožňuje, aby rozdělovaná společnost nebyla zrušena bez likvidace a nadále existovala, dochází pouze k vyčlenění části jejího jmění.

Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., (ZDP) zatím na výše uvedenou novelu obchodního zákoníku nereagoval. Podle § 23c odst. 2 ZDP se rozdělením společnosti pro účely ZDP rozumí "...postup, při kterém veškerý majetek a závazky zanikající společnosti přechází na dvě nebo více existující nebo nově vzniklé společnosti...". Při doslovném výkladu tohoto ustanovení by rozdělení odštěpením nesplňovalo definici rozdělení společnosti pro účely ZDP, neboť při rozdělení odštěpením jednak přechází pouze část jmění (majetku a závazků) rozdělované společnosti, a navíc rozdělovaná společnost nezaniká.

Na druhou stranu se však podle § 23c odst. 3 ZDP za fúzi společnosti a rozdělení společnosti považují také přeměny společnosti podle zvláštního právního předpisu. Ustanovení obsahuje odkaz na obchodní zákoník, který v § 69 definuje přeměny společnosti jako fúzi, převod jmění na společníka a rozdělení, přičemž rozdělení se může uskutečnit mimo jiné formou rozdělení odštěpením se založením nových společností nebo formou rozdělení odštěpením sloučením.

Posouzení toho, zda se v případě rozdělení odštěpením jedná o rozdělení společnosti pro účely ZDP, je nezbytné z hlediska aplikovatelnosti § 23c na tento typ přeměny. Jde například o pokračování v odpisování u hmotného a nehmotného majetku započatém zanikající společností, nezahrnování potencionálních příjmů vzniklých z důvodů přecenění majetku a závazků pro účely rozdělení společnosti do základu daně, převzetí rezerv a opravných položek vytvořených u rozdělované společnosti, převzetí daňové ztráty vyměřené rozdělované společnosti apod.

Určité problémy vznikají také v oblasti daňové ztráty a stanovení záloh.

V neposlední řadě je důležité, zda se v případě rozdělení odštěpením jedná o rozdělení společnosti pro účely ZDP pro účely posouzení přerušení časových testů pro osvobození příjmů fyzických osob z prodeje účastí na obchodních společnostech dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP a prodeje cenných papírů dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP. Dle těchto ustanovení ZDP se při rozdělení nepřerušují časové testy mezi nabytím a převodem těchto instrumentů, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23c ZDP. V ostatních případech se pak do časových testů započítává doba držby obchodního podílu či akcie nabyté před přeměnou.

2. Analýza problémů - navrhované řešení

2.1. Postup z hlediska ZDP u rozdělení odštěpením

Domníváme se, že vzhledem k tomu, že rozdělení odštěpením nepochybně představuje přeměnu společnosti podle zvláštního právního předpisu (obchodního zákoníku) a je také součástí tzv. Merger directive, nelze předpokládat u této formy přeměny odlišný daňový dopad od ostatních forem rozdělení. Přestože zákon o daních z příjmů ve svých ustanoveních obsahuje odvolávku na zanikající společnost, budou dopady u rozdělení odštěpením obdobné dopadům rozdělení a to včetně vymezení zdaňovacího období. Domníváme se tedy, že pojem „zanikající společnost“ pro účely § 23c ZDP zahrnuje též rozdělovanou společnost, která v rámci rozdělení odštěpením nezaniká. Podobné dopady v případě rozdělení odštěpením jako u rozdělení budou také u ostatních daní např. daně z přidané hodnoty, daně z převodu nemovitostí atd.

2.2. Daňová nabývací cena

Dalším problémem, který se obecně týká všech typů rozdělení a který současná právní úprava neřeší zcela jednoznačně, je otázka, jakým způsobem rozpočítat daňovou nabývací cenu původních obchodních podílů na obchodní podíly, které vzniknou na základě rozdělení. Jde o to, že před rozdělením odštěpením má společník jeden obchodní podíl a po rozdělení odštěpením má obchodních podílů více.

Domníváme se, že by měl platit závěr, že součet daňových nabývacích cen obchodních podílů po rozdělení musí být roven původní daňové nabývací ceně obchodního podílu. Platná právní úprava však neřeší jak původní daňovou nabývací cenu „rozpočítat“. Z toho vyplývá, že dle našeho názoru je možné zvolit jakoukoliv ekonomicky zdůvodnitelnou variantu. To je např. rozpočítání v poměru vlastních kapitálů před přeceněním nebo v poměru vlastních kapitálů po přecenění apod.

2.3. Daňová ztráta

Stejně tak současná právní úprava jednoznačně neřeší, jakým způsobem rozdělit ztrátu vyměřenou před rozdělením (v tomto případě mezi rozdělovanou a nástupnickou/nástupnické společnosti). Možné řešení se jeví v souladu s výše uvedeným (viz. bod 2.2. *Daňová nabývací cena*).

2.4. Zálohy

Dalším problémem je stanovení záloh na daň z příjmů právnických osob. Vhodným postupem se v této souvislosti jeví stanovení záloh rozdělované a nástupnickým společnostem rozhodnutím správce daně stejně jako v případě rozdělení.

2.5. Časové osvobozovací testy

V souladu s výše uvedeným, tj. že rozdělení odštěpením představuje přeměnu společnosti podle zvláštního právního předpisu (obchodního zákoníku), a nelze tudíž předpokládat u této formy přeměny odlišný daňový dopad od ostatních forem rozdělení, se rovněž domníváme, že v případě rozdělení odštěpením by neměly být přerušeny časové testy pro osvobození příjmů fyzických osob z prodeje účastí na obchodních společnostech dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP a prodeje cenných papírů dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23c ZDP.

Navíc lze konstatovat, pokud nebyly splněny podmínky dle §23c ZDP, že v případě převodu majetkových účastí dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP se doba 5 let mezi nabytím a převodem členských práv družstva, majetkových podílů na transformovaném družstvu nebo účasti na obchodní společnosti, nejde-li o prodej cenných papírů, zkracuje o dobu, po kterou poplatník byl společníkem obchodní společnosti nebo členem družstva před přeměnou této společnosti nebo družstva. Obdobná úprava pak platí u převodu cenných papírů dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.

Na základě toho se domníváme, že do doby relevantní z hlediska splnění časových osvobozovacích testů dle § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP se bude i u nových obchodních podílů (vzniklých v rámci rozdělení odštěpením), započítávat doba držby původního obchodního podílu. Na původní obchodní podíl pak vzhledem k aplikaci § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP nebude mít rozdělení odštěpením žádný vliv (to znamená časový osvobozovací test se nebude jakkoliv měnit). Tento závěr platí obecně bez ohledu na to, zda budou či nebudou splněny podmínky dle § 23c ZDP.

3. Závěr

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěry k popsané problematice, jak jsou uvedeny v části 2. *Analýza problémů - navrhovaná řešení*, zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí

Odbor Účetnictví a audit

A. Sestavení účetní závěrky:

1. Podle § 69c odst. 5 posl. věty Obchodního zákoníku je rozdělovaná společnost zúčastněnou společností.
2. Podle § 3 odst. 2 posl. věty zákona o účetnictví účetní období u zúčastněných účetních jednotek končí dnem předcházejícím rozhodnému dni.
3. Podle § 17 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví uzavírá účetní jednotka účetní knihy k poslednímu dni účetního období.
4. Podle § 19 odst. 1 zákona o účetnictví se účetní závěrka sestavuje k rozvahovému dni; rozvahovým dnem je den, ke kterému se uzavírají účetní knihy.

Na základě výše uvedeného podle našeho názoru sestavuje rozdělovaná společnost ke dni předcházejícímu rozhodný den účetní závěrky, a to řádnou. Připomínáme, že účetní závěrky, zahajovací rozvahy jsou rovněž upraveny obchodním zákoníkem. Ministerstvo financí není oprávněno vykládat obchodní zákoník, vztah jednotlivých ustanovení k zákonu o účetnictví ani význam slov přiměřeně v § 220zb odst. 1 Obchodního zákoníku. Nicméně podle našeho názoru výše uvedený závěr není v rozporu s citovanými ustanoveními Obchodního zákoníku.

B. Oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty při přeměně účetní jednotky:

V případě rozdělení odštěpením, které je pro účely právních předpisů v oblasti účetnictví přeměnou společnosti (viz legislativní zkratka v § 3 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb.) se použije ustanovení § 54 vyhlášky č. 500/2002 sb., ve znění pozdějších předpisů, a to tím způsobem, že účetní jednotka, ze které se odštěpuje jiná účetní jednotka, postupuje jako zanikající účetní jednotka. Argumentem pro daný postup je *argumentum ad rubrica*, s tím že ustanovení se použije na zaúčtování oceňovacího rozdílu při uplatnění reálné hodnoty při přeměně účetní jednotky.

C. Rozsah přeceňovaného majetku:

V § 27 odst. 3 zákona o účetnictví je uložena účetním jednotkám povinnost, aby v případech, ve kterých obchodní zákoník ukládá ocenění obchodního jmění při přeměně, ocenily reálnou hodnotou. Pokud tedy obchodní zákoník v případě rozdělení odštěpením ukládá povinnost ocenit pouze část majetku, pak by rozdělovaná společnost měla v konečné účetní závěrce ocenit reálnou hodnotou pouze odštěpovanou část majetku a závazků souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 41 s výjimkou příslušných složek majetku a závazků, u kterých se změny reálných hodnot účtují jako finanční náklad nebo finanční výnos.

D. Zaúčtování podílu ve společnosti vzniklé rozdělením odštěpením:

Navrhuje se odložení této problematiky na příští jednání Koordinačního výboru.

Odbor Legislativa daní z příjmů

k bodu 2.1.

Je nepochybné, že rozdělení odštěpením představuje podmnožinu přeměn společností (§ 69 obchodního zákoníku). Proto daňové dopady u rozdělení odštěpením by měly být obdobné dopadům jiných forem rozdělení. V zájmu jednoznačného uplatňování příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů připravuje MF návrh novely, který bude dotčenou problematiku

řešit (zejména otázku rozdělení neodepsané části oceňovacího rozdílu (§ 23 odst. 15 zákona) a stanovení nabývacích cen akcií po rozdělní odštěpením). Pokud by dotčený návrh novely ZDP nebyl schválen do termínů pro podání daňových přiznání za zdaňovací období, které započalo v roce 2006, doporučí MF správcům daně uplatňovat postup při zjištění základu daně jako u ostatních forem rozdělení.

k bodu 2.2.

Problematika nabývací ceny

Záměrem je otázku stanovení nabývací ceny dořešit i s využitím znalosti příslušných účetních postupů. Souhlasíme s názorem, že součet daňových nabývacích cen podílů po rozdělení musí být roven nabývací daňové ceně podílu původního. Pokud zde bude výslovná úprava pro rozdělení nabývací ceny podílu chybět, souhlasíme s rozdělením této ceny na základě ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

k bodu 2.3.

Souhlasíme, že rozdělení ztráty je vzhledem k absenci výslovné úpravy možné provést na základě ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

k bodu 2. 4. a 2. 5.

Souhlasíme.

Příspěvek 154/13.12.06 – MF doplnilo stanovisko k bodu 4.4.4.

154/13.12.06 - Daňová uznatelnost nákladů zaměstnavatele od 1.1.2007

Předkládají: Mgr. Ondřej Dráb, daňový poradce, č. osvědčení 3754
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680

1. Popis problému

Počínaje 1.1.2007 (vycházíme ze současného právního stavu) dochází v návaznosti na nový zákoník práce - zákon č.264/2006 Sb. (dále jen „NZP“) také k novele zákona č. 586/1992 Sb. (dále jen „ZDP“), a to zákonem č. 262/2006 Sb. V tomto příspěvku se chceme zabývat otázkou daňové uznatelnosti některých plnění zaměstnanců ze strany zaměstnavatele. Vycházíme z daňové uznatelnosti na straně zaměstnavatele, který je podnikatelským subjektem. Nejprve dále uvedeme relevantní ustanovení:

a) § 6 odst. 7 písm. a) ZDP:

„a) náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem⁵⁾ pro zaměstnance zaměstnavatele, který je státem, územním samosprávným celkem, státním fondem, příspěvkovou organizací, jejíž náklady na platy a odměny za pracovní pohotovost jsou plně zabezpečovány z příspěvku na provoz poskytovaného z rozpočtu zřizovatele nebo z úhrad podle zvláštních právních předpisů nebo školskou právníckou osobou zřízenou podle školského zákona (dále jen „do výše stanovené zvláštním předpisem“), jakož i hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách; jiné a vyšší náhrady než stanoví tento zvláštní právní předpis, jsou zdanitelným příjmem podle odstavce 1,

⁵⁾ *Například část sedmá hlava třetí zákoníku práce.*“.

b) § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP:

„j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na

.
.

„5. práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak,“.

c) § 25 odst. 1 písm. d) ZDP:

Vypuštění slov (omezení v daňové uznatelnosti):

„a dále peněžní plnění poskytované zaměstnanci vedle mzdy, pokud nárok na toto plnění nestanoví zvláštní předpis, nebo část tohoto plnění, která překračuje nárok stanovený zvláštním předpisem,“

d) § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP:

„zh) náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním právním předpisem⁵⁾,“.

⁵⁾*Například část sedmá hlava třetí zákoníku práce.*“.

e) dále pak další ustanovení ZDP upravující oblasti práv a povinností v oblasti pracovněprávních vztahů (viz. např. další body § 24 odst. 2 písm. j), § 24 odst. 2 písm. zg), § 24 odst. 2 písm. zu) a další)

Při dalším posuzování daňové uznatelnosti nákladů je přitom nutno vycházet také ze skutečnosti, že od 1.1.2007 je účinný nový zákoník práce (a s největší pravděpodobností nabude účinnosti celá řada navazujících předpisů), avšak v zákoně o daních z příjmů byla v oblasti práv a povinností z pracovněprávních vztahů novelizována jen některá ustanovení.

1.1. Základní pravidlo

Otázkou je, jaké základní pravidlo bude platit pro daňovou uznatelnost plnění poskytovaných zaměstnancům ze strany zaměstnavatele a dalších nákladů vzniklých u zaměstnavatele v důsledku minulých, současných a budoucích pracovněprávních vztahů na základě výše citované nové právní úpravy. V praxi se totiž začínají objevovat například výklady, že daňově uznatelná budou veškerá plnění, která budou obecně podléhat dani ze závislé činnosti a zdravotnímu a sociálnímu pojištění. Domníváme se, že takové výklady nejsou při současném znění zákona zcela přesné. Z výše uvedeného totiž vyplývá, že pro daňovou uznatelnost musí být splněny tyto podmínky:

1. Musí jít o plnění od zaměstnavatele vůči zaměstnanci nebo jiný náklad vzniklý u zaměstnavatele v důsledku minulých, současných a budoucích pracovněprávních vztahů, přičemž za spojení zaměstnance a zaměstnavatele považuje ZDP zákon situaci, když je fyzické osobě vyplácen příjem dle § 6 ZDP (viz. § 6 odst. 2 ZDP). S ohledem na právní

vymezení obsažené v § 6 odst. 2 a s ohledem na nově provedenou úpravu v § 24 odst. 2 písm. j) ZDP se závěry o daňové účinnosti určitého nákladu s odkazem na § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP budou vztahovat na všechny případy nákladů (výdajů) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců (tj. zaměstnanec ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP, nikoli jen zaměstnanec ve smyslu zákoníku práce) vynaložené na práva (s ohledem na kontext dalších částí tohoto ustanovení se jedná o jakákoli práva upravená v dále uvedených formách právních vztahů; toto novelizované znění tedy již nepracuje jen s pracovněprávními nároky, ale obecně se všemi právy) zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele (tj. zaměstnavatel ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP, nikoli jen zaměstnavatel ve smyslu zákoníku práce), pracovní či jiné smlouvy. V této souvislosti je možné se setkat také například s názory, že sociální podmínky je nutné definovat tak, jak jsou definovány v jiných právních předpisech, které například upravují oblast sociální nouze a podobně. Domníváme se, že takový výklad by byl v oblasti veřejného práva nepřijatelnou analogií. Jelikož dané pojmy uvedené v návěti § 24 odst. 2 písm. j) ZDP nejsou v ZDP speciálně definovány, je nutné tyto podmínky vyložit v souladu s tím, co je uvedeno výše. Ostatně, citované návěti platí společně pro všechny body § 24 odst. 2 písm. j) ZDP a jen stěží lze dojít k závěru, že například provoz zařízení závodního stravování či příspěvek na stravování lze subsumovat pod kategorie užívané předpisy upravujícími oblast sociální nouze. Přesto nikdo nepochybuje o záměru zákonodárce považovat náklady na tato plnění za náklady vynaložené na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců a tedy daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 2 písm. j) ZDP.

2. Nárok na tato plnění musí vyplývat z

- kolektivní smlouvy,
- vnitřního předpisu,
- pracovní smlouvy,
- jiné smlouvy.

3. Nesmí ZDP nebo jiný zákon stanovit jinak. V případě ZDP půjde o úpravu uvedenou v § 24 odst. 2 písm. j) body 1. až 4. ZDP, § 24 odst. 2 písm. x) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP (viz dále), § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zu) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zj) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zo) ZDP. Dle našeho názoru je nutné v souladu se zásadou *lex specialis* za speciální vůči § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5. ZDP považovat pouze ta ustanovení, která speciálně upravují, respektive omezují daňovou uznatelnost některých plnění zaměstnavatele vůči zaměstnancům. To znamená, že za speciální není možné považovat veškerá ustanovení § 24 odst. 2 ZDP a § 25 odst. 1 ZDP. Pokud by byl aplikován tento výklad, znamenalo by to *de facto*, že úprava v § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP je nadbytečná. Pokud totiž není některá nákladová položka uvedena ani v § 24 odst. 2 ZDP ani v § 25 odst. 1 ZDP, řídí se její daňová uznatelnost § 24 odst. 1 ZDP. Z hlediska základních výkladových pravidel platí, že vždy je nutné preferovat výklad, který vede k tomu, že doplněná právní úprava má svůj význam a smysl. V této souvislosti lze odkázat například na rozsudek NSS 2 Afs 178/2005-64 ze dne 23.8.2006 ve kterém je mimo jiné uvedeno: „...*Takovou míru iracionality zákonodárce lze mít stěží za možnou – pokud zákonodárce je v určitém ohledu legislativně činný, nutno mít za to, že provádí změnu právní úpravy oproti předchozímu stavu, leda by bylo zjevné, že předchozí úpravu zachovává a pouze formulačně vyjasňuje bez změny jejího obsahu a významu...*“. To znamená, že v těchto případech není možné za speciální považovat například ustanovení § 24 odst. 2 písm. t), w), ze) ZDP (například vzhledem k nákladům na

opční plány), případně § 25 odst. 1 písm. t) ZDP (například vzhledem k plnění ve prospěch zaměstnanců vedle mzdy).

V případě jiného zákona by mohlo jít o omezení uvedené v NZP, ve kterém by v současné podobě žádné relevantní omezení být nemělo.

4. Konkrétní příklady - z pohledu praktického uplatnění lze plnění ve prospěch zaměstnanců (zejména v návaznosti na nové znění § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP rozdělit na:

4.1. Z pohledu rozsahu přiznaného práva (tj. z pohledu přiřaditelnosti konkrétnímu zaměstnanci):

a) práva určená pro toho kterého konkrétního zaměstnance - práva (plnění) přiřaditelná konkrétnímu zaměstnanci (např. stravné při pracovní cestě pro generálního ředitele ve výši 1.000,- Kč na den, rekreace, poukázky na využití sportoviště)

4.2. Práva určená pro skupiny zaměstnanců či pro všechny zaměstnance (např. věrnostní příspěvek ve výši 20.000,- Kč ročně pro všechny zaměstnance pracující ve firmě déle jak 5 let);v některých případech také práva (plnění) nepřidatelná konkrétnímu zaměstnanci (např. úhrada nákladů za převody části mzdy na různé účty určené zaměstnanci, úhrada nákladů spojených s písemnou a intranetovou formou firemního časopisu)

4.3. Z pohledu formy plnění přiznaného práva

a) práva zaměstnance plněná v peněžité podobě (např. příklady výše v bodě 4.1. písm. a) a b)

b) práva zaměstnance plněná v nepeněžité podobě (např. naturální mzda, rekreace, zájezdy, vstupenky na sportovní a kulturní akce)

4.4. V návaznosti na výše uvedené lze kombinovat různé varianty daňových dopadů, např.:

4.4.1. Dle pracovní smlouvy se poskytuje obchodnímu řediteli vždy jednou ročně odměna v podobě zahraničního zájezdu v hodnotě 100.000,- Kč – daňově účinný náklad (upraveno v pracovní smlouvě, právo přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, nepeněžité plnění)

4.4.2. Dle vnitřního předpisu je vydáván pro zaměstnance firemní zábavný časopis – daňově účinné (upraveno vnitřním předpisem, právo nepřidatelné konkrétnímu zaměstnanci, nepeněžní plnění), v časopisu je uveřejněna vědomostní soutěž pro zaměstnance, výhry jsou služby nebo zboží ve výši 2.000,- Kč (upraveno vnitřním předpisem obecně pořádání soutěží tohoto typu, právo přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, nepeněžní plnění).

4.4.3. Dle vnitřního předpisu mohou být vybraným zaměstnancům dle rozhodnutí příslušného vedoucího pracovníka poskytnuty lístky na významné sportovní zápasy v tuzemsku i v zahraničí, pokud budou poskytnuty, hradí zaměstnavatel i náklady na cestu a ubytování – zaměstnanci Vopršálek a Novák na základě této vnitřní úpravy obdrží za pracovní výsledky nebo na základě výkonostní soutěže lístky na zápas golfu v Austrálii – daňově účinná hodnota lístku na golfový zápas a cestovní náhrady (upraveno vnitřním předpisem, přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, nepeněžní plnění).

4.4.4. V pracovních smlouvách generálního a obchodního ředitele je ujednáno, že mají nárok na stravné ve výši 1.000,- Kč na den pracovní cesty, i když jim organizace zajistí stravování během pracovní cesty. Generální ředitel je vyslán na jednodenní konferenci, kde v ceně poplatku je zahrnuto i celodenní stravování v hodnotě 2.000,- Kč. Při vyúčtování pracovní cesty obdrží tento generální ředitel i stravné dle pracovní smlouvy ve výši 1.000,- Kč. – daňově účinný poplatek za konferenci včetně stravování a daňově

účinná i cestovní náhrada stravného ve výši 1.000,- Kč (upraveno pracovní smlouvou, přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní i nepeněžní plnění)

4.4.5. Zaměstnavatel (pálenice) přiznává ve vnitřním předpise každému zaměstnanci na kalendářní rok právo na naturální plnění vedle mzdy v rozsahu 5 litrů slivovice (50%) – daňově účinné (upraveno vnitřním předpisem, přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, nepeněžní plnění).

4.4.6. Zaměstnavatel poskytuje svým zaměstnancům (občanům jiné země než ČR) příspěvek na zahraniční komerční zdravotní pojištění, zahraniční kapitálové životní pojištění nebo zahraniční komerční penzijní připojištění ve výši 3 000 Kč za měsíc – daňově účinné (upraveno pracovní smlouvou, přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní i nepeněžní plnění).

4.4.7. Zaměstnavatel dle vnitřního předpisu poskytuje svým novým zaměstnancům náborový příspěvek 2.000,- Kč – náborový příspěvek je stimulem pro nástup do zaměstnání a obdrží jej každý nový zaměstnanec při podpisu pracovní smlouvy – daňově účinné (upraveno vnitřním předpisem, přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní plnění).

4.4.8. V rámci podpory zdraví zaměstnanců je dle vnitřního předpisu každému zaměstnanci poskytována ročně poukázka v hodnotě 5.000,- Kč, která může být použita při návštěvě sportovních zařízení nebo v lékárnách k odběru vitamínů – daňově účinné (upraveno vnitřním předpisem, přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, nepeněžní plnění).

4.4.9. Za účelem zlepšení pracovních a sociálních podmínek zaměstnanců je vnitřním předpisem určeno, že každý zaměstnanec obdrží měsíčně mimo závodní stravování svačinu zahrnující pečivo, mléčný výrobek a ½ l minerální vody – daňově účinné ((upraveno vnitřním předpisem, přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, nepeněžní plnění).

4.4.10. V pracovních smlouvách vybraných zaměstnanců je určeno, že tito zaměstnanci mají nárok na odměňování v rámci tzv. „opčního programu“ (tj. možnost realizace výhody v rámci sjednaného termínovaného obchodu s cennými papíry) – daňově účinné, přitom se nepoužije omezení určené § 24 odst. 2 písm. w) ZDP (upraveno pracovní smlouvou, přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní plnění).

4.4.11. Vnitřní předpis umožňuje, aby valná hromada určila odměny poskytované pro členy statutárního orgánu vedle sjednané odměny za výkon funkce. Rozhodnutí valné hromady stanovilo pro členy statutárního orgánu (představenstva) plnění poskytované vedle odměny za výkon funkce. Konkrétně se jedná o částku 10.000,- Kč a zahraniční zájezd v hodnotě 50.000,- Kč pro každého člena – daňově účinné, a to z důvodu, že se nejedná o odměnu za výkon funkce dle § 25 odst. 1 písm. d) a zároveň nelze použít limitaci určenou tímto ustanovením (i kdyby správce daně považoval uvedená plnění jako odměnu za výkon funkce), protože má přednost speciální úprava určená § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP (podrobněji viz. výše).

4.4.12 Dle vnitřního předpisu může být vybraným zaměstnancům poskytnut finanční příspěvek na MHD nebo finanční příspěvek místo poskytnutí auta pro služební a soukromé účely – daňově účinné (upraveno vnitřním předpisem, právo přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní plnění).

4.4.13. V pracovních smlouvách je ujednáno nárok na plnění v případě, že zaměstnanec bude přesunut z jedné organizační jednotky zaměstnavatele do druhé (případně k jinému zaměstnavateli ve skupině) na úhradu zvýšených nákladů s přestěhováním – daňově

účinné (upraveno v pracovní smlouvě, právo přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní plnění).

4.4.14. Zaměstnanci určité divize mají nárok dle vnitřního předpisu na 5 dní placeného volna z důvodu nemoci bez nutnosti doložení neschopenky – daňově účinné (upraveno vnitřním předpisem, právo přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní plnění).

4.4.15. Dle vnitřního předpisu může být zaměstnanci poskytnut příspěvek na stavební spoření – daňově účinné (upraveno vnitřním předpisem, právo přiřaditelné konkrétnímu zaměstnanci, peněžní plnění).

4.4.16. Veškerá plnění, respektive jejich ekvivalenty (dle NZP) uvedená v příspěvku od *Ing. Pelcla, Daňový pohled na některá peněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům*, projednávaném na Koordinačním výboru od 23.3.2005 do 27.7.2005.

4.4.17. Náklady popisované v příspěvku od *Ing. Petra Tomana 140/06.09.06 - Daňové aspekty poplatků odběr poukázek na nákup zboží či služeb poskytovaných zaměstnancům* projednávaném na Koordinačním výboru dne 6.9.2006.

Veškeré příklady plnění zaměstnavatele vůči zaměstnanci (zaměstnancům) uvedené výše pod bodem 4. budou dle našeho názoru považovány za daňově relevantní.

Z výše uvedeného je patrné, že další jiné podmínky pro daňovou uznatelnost splněny být nemusí. To znamená, že není podstatné, zda daný příjem je či není osvobozen od daně z příjmů či dokonce zda bude či nebude podléhat sociálnímu a zdravotnímu pojištění. Není také relevantní, zda jde o mzdové plnění či plnění vedle mzdy.

1.2. Cestovní náhrady

V případě nákladů na pracovní cesty je dle našeho názoru závěr ohledně daňové uznatelnosti zcela shodný jako je uvedeno v části *1.1. Základní pravidlo*. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP je totiž dle našeho názoru naformulováno tak, že odkazuje na úpravu cestovních náhrad také například v NZP (odkaz poznámky pod čarou je příkladný) a nikoliv na legislativní zkratku § 6 odst. 7 písm. a) ZDP. Pokud by totiž bylo úmyslem zákonodárce použít v § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP legislativní zkratku definovanou v § 6 odst. 7 písm. a) ZDP, neuváděl by v prvně zmiňovaném ustanovení odkaz na poznámku pod čarou, neboť ten se v této legislativní zkratce nevyskytuje a naopak její již definice této legislativní zkratky obsahuje. Z NZP pak v zásadě vyplývá, že výše cestovních náhrad je smluvní záležitostí mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem resp. zaměstnanci. Z toho dle našeho názoru vyplývá, že budou na straně zaměstnavatele daňově relevantní veškeré cestovní náhrady vyplácené zaměstnavatelem, a to bez ohledu na to, zda půjde o ty cestovní náhrady, které na straně zaměstnance nebudou podléhat dani z příjmů dle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP nebo půjde o tu část cestovních náhrad, které budou na straně zaměstnance podléhat zdanění.

1.3. Základní vztah mezi § 24 a § 6 ZDP

V souvislosti s NZP a navazující úpravou ZDP je nutno řešit i vzájemný základní vztah mezi § 6 (zejména odst. 9) a § 24 ZDP. Tj. vztah práv zaměstnanců vyplývajících z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy a možného nezdanění (zejména osvobození) těchto plnění na straně zaměstnanců, které je podmíněno poskytnutím plnění z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku

(příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Z obsahu bodu 1. 1 a 1.2. tohoto příspěvku je zřejmé, že při splnění zákonných podmínek je celá řada peněžitých i nepeněžitých plnění zaměstnavatele ve prospěch zaměstnanců daňově účinným nákladem, přitom však v mnoha případech může být pro zaměstnavatele a jejich zaměstnance výhodnější z daňového pohledu zachovat stav, kdy je plnění vyplývající z práv zaměstnanců vymezených v předpisech či smlouvách podle § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5 ZDP poskytnuto na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení zajištění a udržení příjmů, ale jsou osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

V této souvislosti dle našeho názoru od 1. 1. 2007 platí mezi ustanovením § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5 a zmíněnými ustanoveními § 6 odst. 9 ZDP vztah, kdy plnění z titulu práv zaměstnanců vyplývajících z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy uplatněné jako daňový výdaj podle § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5 ZDP je na straně zaměstnance zdanitelným příjmem, ale plnění, které zaměstnavatel jako daňový výdaj (náklad) neuplatní je za předpokladu splnění podmínek vybraných ustanovení § 6 odst. 9 na straně zaměstnance osvobozeno od daně z příjmů ze závislé činnosti.

Zaměstnavatel si přitom může vybrat, zda zvolí variantu

- a) daňový výdaj (náklad) zaměstnavatele + zdanitelný (neosvobozený) příjem zaměstnance nebo
- b) daňově neúčinný výdaj(náklad) zaměstnavatele + nezdaňovaný (osvobozený) příjem zaměstnance.

V této souvislosti je pak nutno řešit problém, že varianta b) výše uvedená bude platit když:

I. plnění zaměstnavatele ve prospěch zaměstnanců upravené obecně § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP nebude určeno kolektivní smlouvou, vnitřním předpisem zaměstnavatele, pracovní nebo jinou smlouvou a pokud jej zaměstnavatel zaměstnanci i přesto poskytne, uplatní je jako daňově neúčinné nebo

II. plnění zaměstnavatele ve prospěch zaměstnanců upravené obecně § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP bude určeno kolektivní smlouvou, vnitřním předpisem zaměstnavatele, pracovní nebo jinou smlouvou, a to výslovně jako daňově neúčinný náklad a následně i zaměstnavatel uplatní předmětné plnění jako daňově neúčinné nebo

III. plnění zaměstnavatele ve prospěch zaměstnanců upravené obecně § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP bude určeno kolektivní smlouvou, vnitřním předpisem zaměstnavatele, pracovní nebo jinou smlouvou, a to výslovně jako daňově účinný náklad avšak následně zaměstnavatel uplatní předmětné plnění jako daňově neúčinné nebo

IV. bez ohledu na to jak bude plnění zaměstnavatele ve prospěch zaměstnanců upravené obecně § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP určeno kolektivní smlouvou, vnitřním předpisem zaměstnavatele, pracovní nebo jinou smlouvou uplatní zaměstnavatel předmětné plnění jako daňově neúčinné.

Dle našeho názoru při použití jakékoli varianty I. až IV. Jsou naplněny podmínky pro osvobození vybraných plnění od daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti – tj. zejména § 6 odst. 9 písm. c), d), ch), t) ZDP.

2. Závěr

2.1. Na základě výše uvedeného (viz výše bod 1. Popis problému) budou na straně zaměstnavatele daňově uznatelné položky, které splní následující podmínky:

2.1.1. Musí jít o plnění od zaměstnavatele vůči zaměstnanci (či zaměstnancům), přičemž za spojení zaměstnance a zaměstnavatele považuje ZDP zákon situaci, když je fyzické osobě vyplácen příjem dle § 6 ZDP (viz. § 6 odst. 2 ZDP).

2.1.2. Nárok na tato plnění musí vyplývat z

- kolektivní smlouvy,
- vnitřního předpisu,
- pracovní smlouvy,
- jiné smlouvy.

Z hlediska návětí § 24 odst. 2 písm. j) ZDP platí, co je uvedeno výše v části 1.1. Základní pravidlo bodu 1., tedy v podstatě zkráceně řečeno podmínky uvedené v předmětném návěti budou splněny vždy, když nárok (resp. právo) na tato plnění bude v souladu se zákoníkem práce a bude zakotven v některém z výše uvedených smluvních ujednání; popř. se bude jednat o nárok (resp. právo) neupravené zákoníkem práce, avšak bude splňovat výše uvedené podmínky v rámci závislého vztahu dle zákona o daních příjmů (např. společenská smlouva bude obdobná práva přiznávat jednateli s. r. o.).

2.1.3. Nesmí ZDP nebo jiný zákon stanovit jinak. V případě ZDP půjde o úpravu uvedenou v § 24 odst. 2 písm. j) body 1. až 4. ZDP, § 24 odst. 2 písm. x) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zu) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zj) ZDP, § 24 odst. 2 písm. zo) ZDP. To znamená, že za speciální není možné považovat veškerá ustanovení § 24 odst. 2 ZDP a § 25 odst. 1 ZDP. Pokud by byl aplikován tento výklad, znamenalo by to de facto, že úprava v § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5 ZDP je nadbytečná. Pokud totiž není některá nákladová položka uvedena ani v § 24 odst. 2 ZDP ani v § 25 odst. 1 ZDP, řídí se její daňová uznatelnost § 24 odst. 1 ZDP. Z hlediska základních výkladových pravidel platí, že vždy je nutné preferovat výklad, který vede k tomu, že doplněná právní úprava má svůj význam a smysl. V této souvislosti lze odkázat například na rozsudek NSS 2 Afs 178/2005-64 ze dne 23.8.2006 ve kterém je mimo jiné uvedeno: „...Takovou míru iracionality zákonodárce lze mít stěží za možnou – pokud zákonodárce je v určitém ohledu legislativně činný, nutno mít za to, že provádí změnu právní úpravy oproti předchozímu stavu, leda by bylo zjevné, že předchozí úpravu zachovává a pouze formulačně vyjasňuje bez změny jejího obsahu a významu...“. To znamená, že v těchto případech není možné za speciální považovat například ustanovení § 24 odst. 2 písm. t), w), ze) ZDP (například vzhledem k nákladům na opční plány), případně § 25 odst. 1 písm. t) ZDP (například vzhledem k plnění ve prospěch zaměstnanců vedle mzdy). V současné době jiný právní předpis žádné omezení v této oblasti nestanovuje.

Žádné jiné podmínky pro daňovou uznatelnost nemusí být splněny. To znamená, že není podstatné, zda daný příjem je či není osvobozen od daně z příjmů či dokonce zda bude či nebude podléhat sociálnímu a zdravotnímu pojištění. Není také relevantní, zda jde o mzdové plnění či plnění vedle mzdy.

2.2. Příklady plnění zaměstnavatele vůči zaměstnanci (zaměstnancům), které dle našeho názoru budou považovány za daňově relevantní, jsou uvedené výše pod bodem 4.

2.3. V případě cestovních náhrad na straně zaměstnavatele budou daňově relevantní veškeré cestovní náhrady vyplácené zaměstnavatelem, a to bez ohledu na to, zda půjde o ty cestovní

náhrady, které na straně zaměstnance nebudou podléhat dani z příjmů dle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP nebo půjde o tu část cestovních náhrad, které budou na straně zaměstnance podléhat zdanění.

2.4. Bez ohledu na to jak bude plnění zaměstnavatele ve prospěch zaměstnanců upravené obecně § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP určeno či neurčeno kolektivní smlouvou, vnitřním předpisem zaměstnavatele, pracovní nebo jinou smlouvou, jakož i bez ohledu zda tyto písemnosti určí daňovou účinnost či neúčinnost daného plnění ve prospěch zaměstnanců, pokud uplatní zaměstnavatel předmětné plnění jako daňově neúčinné bude se jednat ve vybraných případech o plnění osvobozené od daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (tj. zejména v případě § 6 odst. 9 písm. c), d), ch), t) ZDP).

3. Návrh řešení

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

Stanovisko Ministerstva financí

Upozorňujeme, že nový zákoník práce (dále jen NZP) je registrován ve Sbírce zákonů pod č. 262/2006 Sb. a doprovodný zákon v č. 264/2006 Sb.

K závěrům uvádíme:

Při správném uplatňování nové úpravy § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP), je nutné důsledně respektovat vazbu tohoto ustanovení na návěti písmene j), podle kterého se za daňové výdaje (náklady) považují také výdaje/ náklady na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců. Příslušná plnění naplňující práva zaměstnanců obsažená v kolektivních smlouvách, vnitřních předpisech, pracovních smlouvách nebo jiných smlouvách (KS, VP, PS nebo JS) budou daňově uznatelná pouze v případě, že zákon o daních z příjmů nebo jiný zvláštní zákon nestanoví jinak.

Na základě projednání problematiky s odborem 29 – Legislativy konstatujeme, že úpravu obsaženou v bodě 5 § 24 odst. 2 písm. j) ZDP nelze považovat za speciální k ostatním ustanovením § 24 odst. 2 a § 25 odst. 1 ZDP, a proto úpravy obsažené například v § 24 odst. 2 písm. t), v § 24 odst. 2 písm. w) nebo v § 25 odst. 1 písm. t) ZDP vylučují, resp. omezují daňovou uznatelnost příslušných plnění i ve vztahu k plněním jinak (tj. při absenci vyloučení či omezení) uznatelným podle § § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP.

Z hlediska mzdových plnění (§ 109 a 110 NZP) zákon o daních z příjmů neobsahuje od své platnosti (1. 1. 1993) žádnou speciální úpravu a všechna plnění charakteru mzdy jsou daňově uznatelná v návaznosti na jejich správné zaúčtování (§ 23 odst. 2 a 10 ZDP). Podle úpravy platné do 31. 12. 2006 nejsou daňově uznatelná peněžní plnění vedle mzdy, pokud nárok na toto plnění nestanoví zvláštní předpis, nebo část tohoto plnění, která překračuje nárok zvláštním právním předpisem (§ 25 odst. 1 písm. d) ZDP).

Z uvedeného vyplývá, že při správné aplikaci bodu 5 § 24 odst. 2 písm. j) ZDP se bude jednat vždy o posuzování plnění vedle mzdy, která budou jako práva obsažena v příslušných dokumentech (KS, VP, PP nebo JS).

Při respektování tohoto závěru je proto podle názoru MF nutné příklady uvedené v části 4.4 příspěvku upravit, případně neuvádět, a to zejména tyto:

4.4.1 – jedná se o mzdové plnění nebo plnění vedle mzdy, v případě mzdového plnění tento příklad není třeba uvádět;

4.4.2 – pokud se jedná o firemní zábavný časopis, podle názoru MF nesplňuje základní vazbu bodu 5 § 24 odst. 2 písm. j) s návětím písmene j) ZDP;

4.4.3 – pokud lístky případně vstupenky na významné sportovní zápasy jsou poskytovány za **pracovní výsledky**, jedná se o mzdová plnění, a nikoliv plnění vedle mzdy a uvedení příkladu je zavádějící;

4.4.4 - v případě, kdy je zaměstnanci na pracovní cestě (např. při cestě na školení) zajištěno stravování, je náklad na školení včetně částky na stravování považován za daňově uznatelný výdaj (náklad). K této problematice bylo vyžádáno stanovisko odboru státního rozpočtu ke správné aplikaci rozpočtových pravidel. Protože ve veřejném sektoru je dotčené stravování považováno za součást školení, je shodný postup uplatněn i v soukromém sektoru. Protože se v daném případě podle stanoviska MPSV nejedná o náhradu cestovních výdajů (tj. nelze do konce roku 2006 aplikovat zákon o cestovních náhradách a od 1.1.2007 část sednou zákoníku práce), nepoužije se ani argumentace ustanovením § 24 odst. 2 písm. zh).

Protože je zaměstnavatel v souladu se zákoníkem práce povinen poskytnout zaměstnanci **stravné** (pokud zajistí zaměstnavatel zaměstnanci na pracovní cestě bezplatné stravování, může stravné pouze krátit), je za daňově uznatelný výdaj (náklad) i částka ve výši poskytnutého stravného.

4.4.5 – upozorňujeme, že podle § 119 NZP lze naturální mzdu poskytovat jen se souhlasem zaměstnance a za podmínek s ním dohodnutých, a to v rozsahu přiměřeném k jeho potřebám. Zaměstnavatel je povinen zaměstnanci vyplatit v penězích mzdu nejméně ve výši příslušné sazby minimální mzdy nebo příslušné sazby nejnižší úrovně zaručené mzdy. Přitom jako naturální mzda mohou být poskytovány výrobky, s výjimkou **lihovin**, tabákových výrobků nebo jiných návykových látek, výkony, práce nebo služby. Pokud by plnění uvedené v tomto bodě nebylo považováno za naturální mzdu a přesto by bylo v souladu se zákoníkem práce, podle názoru MF by nebylo možné jej považovat za daňově uznatelné, neboť **bezúplatné** poskytnutí lihovin by bylo považováno za dar s daňovým režimem upraveným v § 25 odst. 1 písm. t) ZDP;

4.4.9 – uvedená plnění překračují rámec bodu 4 § 24 odst. 2 písm. j) ZDP a proto je nelze považovat za daňově uznatelná;

4.4.10 – při odměňování v rámci tzv. opčního programu je nutné respektovat také omezení z § 24 odst. 2 písm. w) ZDP;

4.4.11 – Ministerstvu financí nepřísluší posuzovat oprávněnost uvedených odměn z hlediska úpravy obchodního zákoníku a proto pouze poznamenáváme, že odměny za výkon funkce člena statutárního orgánu nejsou daňově uznatelné podle § 25 odst. 1 písm. d) ZDP a případná plnění, resp. odměny za práci vedle výkonu funkce člena statutárního orgánu, pokud neodporují úpravě obchodního zákoníku, jsou daňově uznatelná;

Podle výše uvedených přístupů a závěrů je nutné posuzovat také veškerá plnění obsažená v příspěvku Ing. Pelcla, který byl projednáván na KV KDP od 23. 3. 05 – 27. 7. 05 a příspěvku Ing. Tomana 140/06.09.06, který byl projednán 6. 9. 2006.

Ministerstvo financí souhlasí s názorem, že zaměstnavatel má právo se rozhodnout, zda příslušná plnění bude uplatňovat v souladu se zákonnou úpravou jako daňově uznatelná nebo

jako plnění poskytovaná ze zisku po zdanění, tj. např. ze sociálního fondu, FKSP nebo na vrub daňově neuznatelných výdajů /nákladů.

K závěrům týkajících se problematiky nové úpravy daňové uznatelnosti výdajů/nákladů na pracovní cesty nemá Ministerstvo financí žádné připomínky.

Příspěvek 161/25.01.07 – příspěvek uzavřen

161/25.01.07 - Převzetí opravných položek a rezerv v případě vkladu podniku dle § 23a odst. 5 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“)

Předkládají: Ing. Martin Tuček, daňový poradce, č. osvědčení 152
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
Ing. David Martin, BA, daňový poradce, č. osvědčení 3437

1. Úvod

V tomto příspěvku se zabýváme problematikou praktické aplikace § 23a odst. 5 písm. a) ZDP, který zní:

„...(5) Přijímající společnost nebo přijímající společnost prostřednictvím své stálé provozovny umístěné na území České republiky je oprávněna

a) převzít rezervy a opravné položky související s převedeným podnikem nebo s jeho samostatnou částí, vytvořené převádějí společností podle zvláštního právního předpisu^{22a)} za podmínek, které by platily pro převádějí společnost, pokud by se převod podniku nebo jeho samostatné části neuskutečnil,...“

Z výše uvedeného je zřejmé, že nabyvatel (přijímající společnost) může převzít při vkladu podniku, který splňuje podmínky § 23a ZDP, zákonné opravné položky a zákonné rezervy, přičemž toto převzetí by mělo být daňově neutrální. Otázkou je, jak tuto operaci realizovat, když vyjdeme z toho, že:

a) jediné zákonné opravné položky a rezervy, které je v současné době možné uplatňovat jako daňově relevantní, jsou opravné položky, které jsou zachyceny v účetnictví (§ 3 odst. 3 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „ZoR“)),

b) výklady účetních předpisů směřují k názoru, že i v případě vkladu podniku je nutné vytvořené opravné položky a rezervy zúčtovat výsledkově s tím, že tyto výklady vycházejí z vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví - dále jen „VPPÚ“ (viz. § 55 odst. 3 VPPÚ a § 57 odst. 2 VPPÚ a Českého účetního standardu (dále jen „ČÚS“) č.005 Opravné položky body 4.5. a 4.6.).

Významnou otázkou pro odbornou veřejnost tedy je, jak prakticky správně realizovat ustanovení § 23a odst. 5 písm. a) ZDP, neboť úprava této problematiky z hlediska daně z příjmů a z hlediska účetnictví není zcela konzistentní.

2. Popis problému - návrh řešení

Řešení daného problému je možné rozdělit na řešení na straně vkládajícího a řešení na straně nabyvatele.

2.1.Řešení u vkládajícího

V případě vkládajícího existují v zásadě dle našeho názoru dvě možná řešení:

2.1.1. Rozvahové účtování bez úpravy základu daně

V případě použití této varianty by opravné položky a rezervy byly při vkladu zúčtovány rozvahově, to je jako snížení účetního ocenění obchodního podílu. Jedná se v zásadě o metodu, kterou dříve připouštěly, v současné době již neplatné, postupy účtování pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví (viz. Úvodní ustanovení Čl. XII odst. 10 přílohy č. 2 opatření MF čj. 281/89 759/2001 (dále jen „PÚ“)). Základ daně by pak v této souvislosti již nebyl jakko-li upravován.

Významným argumentem pro užití tohoto postupu je především dosažení věrného a poctivého obrazu účetnictví dle § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“). Při výsledkovém účtování může dojít k významnému ovlivnění hospodářského výsledku vkládajícího podniku. Tento věrný a poctivý obraz je obecně preferován i před případnou striktní úpravou v VPPÚ (viz. § 7 odst. 2 ZoÚ). Pokud je o vkladu jako takovém v českém účetnictví účtováno rozvahovou metodou bez výsledkových dopadů, domníváme se, že minimálně jako variantní řešení by takto mohlo být účtováno i o opravných položkách a rezervách, které jsou součástí ocenění vkládaného podniku.

Je samozřejmé, že tato metoda by byla konzistentně použita i pro účetní opravné položky a rezervy.

Pokud by při této metodě případně vznikne účetní výnos (obecně vklad účetně předluženého podniku), byl by tento výnos vyloučen ze zdanění na základě § 23a odst. 3 ZDP.

2.1.2. Výsledkové účtování s rozpuštěním opravných položek a rezerv jako daňově nerelevantní výsledkové položky

V případě, kdyby nebylo preferováno řešení uvedené výše pod bodem 2.1.1. *Rozvahové účtování* a přikloníme se k metodě výsledkového zúčtování rezerv a opravných položek, je jediným možným řešením považovat výsledkové rozpuštění rezerv a opravných položek za daňově nerelevantní bez ohledu na to, že nebudou naplněny podmínky § 23 odst. 3 písm. c) ZDP (rozpuštění účetní opravných položek a rezerv), a to z těchto důvodů:

a) z vlastního textu § 23 odst. 3 písm. a) ZDP je patrné, že převzetí opravných položek má být daňově neutrální (viz. text „...za podmínek, které by platily pro převádějící společnost, pokud by se převod podniku nebo jeho samostatné části neuskutečnil...“)

b) tento závěr podporují i komentáře uvedené v důvodové zprávě k novele ZDP, jež předmětné ustanovení do ZDP zavedla, to je důvodová zpráva k zákonu č. 438/2003 Sb. (viz. Parlamentní tisk č. 402/0 - vybrané části s tím, že ty nejpodstatnější jsou podtrženy):

„.....b) Společný systém zdanění společností při fúzích

Platná úprava zohledňuje záměr, aby převody aktiv, výměny podílů a fúze společností neměly v okamžiku jejich realizace nepříznivé daňové důsledky s výjimkou přenosu daňové ztráty. Při převodech nebo vkladech majetku již podle platné úpravy přijímající společnost pokračuje v odpisování, obdobně je umožněno pokračování v tvorbě rezerv a opravných položek k pohledávkám.....

.....B) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy

Obě Směrnice se vztahují pouze na transakce v rámci Společenství. Hlavním ekonomickým obsahem obou Směrnic je zavedení režimu zdanění, který bude daňově neutrální.

V případě Směrnice o fúzích, rozděleních, převodech majetku a výměnách podílů na obchodních společnostech z různých členských států (90/434/EHS) to znamená, že daňové důsledky operací, na něž se Směrnice vztahuje, budou stejné jako v situaci, kdy by operace nebyly provedeny nebo byly provedeny společnostmi z libovolných členských států.

.....Fúze, rozdělení, převody majetku a výměny podílů na obchodních společnostech z různých členských států Evropské unie jsou v některých případech nezbytné k tomu, aby se vytvořily podmínky obdobné podmínkám vnitřního trhu. K vytvoření a zajištění účinného fungování společného trhu je třeba odstranit omezení bránící takovým operacím, která vyplývají z daňových předpisů členských států. Uvedené operace by měly být z daňového hlediska posouzeny zcela neutrálně, neboť umožňují zúčastněným společnostem lépe se přizpůsobit požadavkům společného trhu, zvýšit svou produktivitu a zlepšit konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni. Cílem úpravy je odstranit jakákoliv znevýhodnění vyplývající z vnitrostátních daňových předpisů, přičemž však musí zůstat zajištěny fiskální zájmy státu, v němž se nachází převádějící nebo nabytá společnost. Tohoto cíle je dosaženo zavedením podmínky existence stále provozovny přijímající společnosti ve státu převádějící společnosti.....

.....K bodu 137 - § 23a - 23d.....,

.....Převod podniku nebo jeho samostatné části na společnost (23a).....

.....Odstavce druhý až pátý zajišťují takový daňový režim pro přijímající společnost, jaký by platil pro převádějící společnost, kdyby k převodu podniku nebo jeho samostatné části nedošlo.....

.....Je stanoveno, stejně jako v čl. 4 odst. 1 Směrnice č. 90/434/ EHS, že příjmy vzniklé v důsledku fúze se nezahrnují do základu daně. Jedná se o příjmy vzniklé z důvodu rozdílu mezi skutečnou (tržní) cenou a účetní hodnotou převedeného majetku a závazků v době uskutečnění převodu.

Z výše uvedeného je dle našeho názoru zcela jednoznačné, že cílem a záměrem zákonodárce deklarovaným v důvodové zprávě bylo jednoznačně takové řešení, které bude daňově neutrální, a to jak u vkládajícího, tak u nabyvatele. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že zvláště v poslední době je především v rámci Nejvyššího správního soudu ČR (dále jen „NSS“) a Ústavního soudu ČR (dále jen „ÚS“) velmi preferován výklad daňových právních norem za použití důvodové zprávy, a to ve spojení s tím, že nejednoznačnou právní normu nelze vykládat v neprospěch daňových subjektů (viz. např. ÚS III. ÚS 648/04 28.7.2005, NSS 6 A 69/2000-55 ze dne 30.11.2005, NSS 2 Afs 42/2005-136 ze dne 12.1.2006, NSS 1 Afs 26/2005-43 ze dne 1.2.2006, ÚS ČR IV. ÚS 49/04 ze dne 16.3.2006, 1 Afs 57/2005-61 ze dne

22.3.2006, 2 Afs 101/2005-67 ze dne 18.5.2006, NSS 2 Afs 143/2004-105 ze dne 29.6.2006, NSS Rozšířený senát 2 Afs 4/2005-56 ze dne 16.5.2006, ÚS I. ÚS 138/06 ze dne 10.8.2006).

c) z výše uvedeného je zřejmé, že předmětná úprava § 23a odst. 5 písm. a) ZDP implementuje směrnici EU, konkrétně pak směrnici Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozdělení a převodech majetku (dále jen „směrnice o fúzích“), kde je k této věci mimo jiné (důležité části jsou podtrženy) uvedeno (vycházíme z překladu směrnice, který je k dispozici na internetové stránce <http://europa.eu.int/eur-lex/cs/dd/docs/1990/31990L0434-CS.doc>):

.....vzhledem k tomu, že fúze, rozdělení, převody aktiv a výměny akcií týkající se společností z různých členských států mohou být nezbytné k tomu, aby se ve Společenství vytvořily podmínky obdobné podmínkám vnitřního trhu, a tím zajistilo vytvoření a účinné fungování společného trhu; že těmto operacím by neměly být kladeny překážky v podobě omezení, znevýhodnění nebo zvláštních narušení, které by vyplývaly z daňových předpisů členských států; že je proto nezbytné zavést pro tyto operace daňová pravidla neutrální z hlediska hospodářské soutěže, aby se podniky mohly přizpůsobit požadavkům společného trhu, zvýšit svou produktivitu a zlepšit svou konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni;....

....

vzhledem k tomu, že daňové předpisy tyto operace znevýhodňují oproti obdobným operacím, které se týkají společností ve stejném členském státě; že je nezbytné tato znevýhodnění odstranit;

.....vzhledem k tomu, že společný daňový systém musí zamezit ukládání daní v souvislosti s fúzemi, rozděleními, převody aktiv nebo výměnami akcií, a přitom zajišťovat finanční zájmy státu, v němž se nachází převádějící nebo nabytá společnost;

vzhledem k tomu, že je rovněž nezbytné vymezit daňový systém pro určité opravné položky, rezervy nebo ztráty převádějící společnosti a vyřešit daňové obtíže vznikající v případě, že jedna z obou společností má podíl na základním kapitálu druhé společnosti;

vzhledem k tomu, že přidělení cenných papírů přijímající nebo nabývající společnosti společníkům převádějící společnosti by nemělo samo o sobě vést k žádnému zdanění vůči těmto společníkům;...

Článek 5

Členské státy přijmou opatření nezbytná k tomu, aby v případech, kdy jsou opravné položky nebo rezervy řádně vytvořené převádějící společností částečně nebo plně osvobozeny od daně a nepocházejí ze stálé provozovny v zahraničí, mohly být tyto opravné položky a rezervy převedeny se stejným osvobozením od daně na stálou provozovnu přijímající společnosti, jež se nachází ve státě převádějící společnosti, s tím, že přijímající společnost převezme práva a závazky převádějící společnosti...

...HLAVA III

Pravidla pro převody aktiv

Článek 9

Články 4, 5 a 6 se použijí na převody aktiv....“

Především z preambule směrnice o fúzích je zřejmé, že cílem dané směrnice je absolutní daňová neutralita daných operací u všech zúčastněných subjektů (to platí přesto, že Čl. 5 dopadá především na přeshraniční transakce). V této souvislosti bychom chtěli zdůraznit, že i ESD při svém rozhodování zásadním způsobem zohledňuje cíle a záměry směrnic vyjádřené v jejich preambulích.

d) V dané souvislosti by bylo dle našeho názoru možné aplikovat pro vyloučení ze zdanění předmětných částek pomocně také ustanovení § 23a odst. 3 ZDP přesto, že dané ustanovení a priority dopadá na jiné situace (to je především nezdanění výnosu vzniklého z titulu vkladu účetně předluženého podniku - viz výše 2.1.1. *Rozvahové účtování*).

2.2. Řešení u nabyvatele

Domníváme se, že v tomto případě nejsprávnějším řešením je vyjádřit opravné položky a rezervy vytvořené vkládajícím již přímo při zaúčtování vkladu. To znamená pokud například vyjdeme z toho, že vkládající měl pohledávku v hodnotě 100, k níž vytvořil zákonnou opravnou položku ve výši 80 a dále zákonnou rezervu ve výši 150, nabyvatel by v rámci účtování o vkladu podniku tuto situaci zachytil následujícím způsobem (viz. ČÚS č. 012 Změny vlastního kapitálu body 3.1.2. písm. c), účet 379 je použit dle PÚ):

MD 311 / DAL 379	100
MD 379 / DAL 391.daňová	80
MD 379 / DAL 451.daňová	150

Je samozřejmé, že tato metoda by byla konzistentně použita i pro účetní opravné položky (přechod jiných rezerv než daňově relevantních pro tyto účely nepředpokládáme).

Při použití tohoto účetního řešení nedochází k účtování na výsledkových účtech, proto účetní hospodářský výsledek nabyvatele účtováním o změně stavu opravných položek a rezerv ovlivněn. Není tedy důvod základ daně v této souvislosti u nabyvatele upravovat. Nabyvatel při změně stavu opravných položek a rezerv přenesených od vkladatele eviduje takové údaje, kterými prokáže při následné změně stavu opravných položek a rezerv, či účtování o odpisu pohledávek daňový účinek těchto účetních zápisů.

Určitým problémem může být situace, kdy nabyvatel použije pro zaúčtování rozdílu mezi oceněním podniku goodwill dle § 6 odst. 3 písm. d) VPPÚ. V tomto případě je nutné jednotlivé položky aktiv a pasiv zachytit v ocenění dle znaleckého posudku. Vycházíme z toho, že jinak by znalec měl ocenit pouze pohledávku a u rezervy vyjde z toho, že její hodnota pro účely ocenění odpovídá částce zachycené v účetnictví (pak pro zaúčtování rezervy bude platit to, co je uvedeno výše). V případě pohledávky je situace složitější, nicméně dle našeho názoru řešitelná. Vyjdeme z výše uvedeného zadání příkladu s tím, že znalec ocení danou pohledávku na 10. Pak by dle našeho názoru bylo možné danou situaci zachytit v účetnictví nabyvatele prostřednictvím účetní opravné položky následovně:

MD 311 / DAL 379	100
MD 379 / DAL 391.daňová	80

Domníváme se, že výše uvedený návrh řešení je v souladu s obecnými principy účtování dle § 7 ZoÚ, tedy že následná účetní závěrka sestavená příjemcem vkládaného podniku bude vyjadřovat více věrný a poctivý obraz předmětu účtování. V případě, že u vkladatele bude použit také rozvahový způsob účtování, nebudou účetní závěrky obou podniků vykazovat významné nesrovnatelné výsledky hospodaření v daném období. Výše popsané řešení u nabyvatele vkladu lze použít také v případě výsledkového účtování u vkladatele (viz. výše část 2.1.2.), kdy je účtováno výsledkově, ale rozpuštění opravných položek a rezerv je považováno za daňově nerelevantní.

3. Závěr

Na základě výše uvedeného (viz výše bod 2. *Popis problému*) bude při praktické aplikaci § 23a odst. 5 písm. a) ZDP postupováno následovně:

3.1. Postup u vkládajícího

3.1.1. Rozvahová varianta (viz. výše 2.1.1. *Rozvahové účtování*)

- a) Na straně vkládajícího bude o rozpuštění opravných položek a rezerv účtováno rozvahově, obdobně jak to odpovídá řešení popsanému v již neplatných postupech účtování (viz. Úvodní ustanovení Čl. XII odst. 10 PÚ)
- b) v této souvislosti nebude prováděna úprava základu daně dle § 23 ZDP
- c) v případě, že při tomto účtování vznikne účetní výnos (obecně účetně předlužený podnik), bude tento výnos vyloučen ze zdanění dle § 23a odst. 3 ZDP.

3.1.2. Výsledková varianta (viz výše 2.1.2. *Výsledkové účtování*)

V případě, kdy bude o rozpuštění zákonných opravných položek a rezerv na straně vkládajícího účtováno výsledkově, bude o tuto změnu (zvýšení) účetního hospodářského výsledku upraven (snížen) základ daně.

3.2. Postup u nabyvatele (viz výše 2.2. *Řešení u nabyvatele*)

Na straně nabyvatele bude o převzetí opravných položek a rezerv účtováno rozvahovou metodou popsanou podrobně viz výše 2.2. *Nabyvatel*.

4. Návrh řešení

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

Stavenisko Ministerstvo financí

a) K postupu u vkládajícího

Použití ustanovení § 7 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví) nemůže posuzovat Ministerstvo financí, použití tohoto ustanovení musí obhájit sama účetní jednotka.

Z hlediska daně z příjmů lze souhlasit s tím, že na straně vkládajícího nedochází ke zdanění z titulu zákonných opravných položek a rezerv (o jejich celkovou výši vytvořenou v souladu se ZoR k okamžiku vkladu podniku nebo části podniku není zvyšován základ daně, respektive snižována daňová ztráta), které v souladu s § 23a odst. 5 písm. a) přecházejí na nabyvatele (společnost, do které je podnik či část podniku vkládána). Tento princip platí bez ohledu na způsob účetního zachycení vkladu podniku nebo jeho části. Přijatý závěr vyplývá v souladu s argumenty uvedenými v příspěvku a z obecné daňové neutrality dané operace, kterou stanovuje směrnice, důvodová zpráva k zákonu č.438/2003 Sb. (Parlamentní tisk č.402/0) a především pak § 23 odst. 5 písm. a) ZDP. Je nutné zdůraznit, že tento závěr platí pouze pro případy vkladu podniku či části podniku u kterých jsou splněny veškeré podmínky stanovené v § 23a ZDP. Dále je nutné zdůraznit, že správci daně budou dané transakce posuzovat také z hlediska § 2 odst. 7 ZSDP a § 23 odst. 10 ZDP.

b) K postupu u nabyvatele

Pokud účetní jednotka postupuje v souladu s § 24 odst. 3 bodem 1 zákona o účetnictví a § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen vyhláška), tj. převezme opravné položky a rezervy z účetnictví vkladatele, lze souhlasit s postupem účtování uvedeným v příspěvku.

Pokud se jedná o postup podle § 24 odst. 3 bodu 2 zákona, tj. ocenění jednotlivých složek majetku podle zvláštního právního předpisu a dále § 6 vyhlášky, není podle našeho názoru postup uváděný v příspěvku (tj. kombinace znaleckého ocenění a opravných položek) v souladu s citovanými ustanoveními.

Na straně nabyvatele odkazujeme na stanovisko odboru účetnictví, které bude plně akceptováno i z hlediska daně z příjmů.

Příspěvek 162/25.01.07 – odklad na příští jednání KV. Pokud nebude potřeba doplnění od KDP ČR, jak bylo na posledním KV předesláno, MF připraví stanovisko a předloží jej přímo na jednání 5.4.2007

162/25.01.07 - Daňové a účetní aspekty výplaty ostatních kapitálových fondů

Předkládá: Ing. Jiří Hlaváč, daňový poradce, č. osvědčení 3221

1. Popis problému a úprava v předpisech

Ostatní kapitálové fondy vykazované v rozvaze v položce A.II.2 jsou podle ČÚS č. 018 tvořeny ostatními kapitálovými vklady peněžní i nepeněžní povahy, které při svém vzniku nezvyšují základní kapitál. Jedná se zejména o příplatky společníků mimo základní kapitál do společnosti dle ustanovení § 121 obchodního zákoníku. Ostatní kapitálové fondy jsou dále tvořeny přijatými dary, dotacemi či inventarizačními přebytky neodepisovaného dlouhodobého majetku.

Vzhledem ke způsobu vzniku ostatních kapitálových fondů je zřejmé, že tyto fondy nejsou tvořeny ze zisku. Dle ustanovení § 123 odst. 2 a 178 odst. 6 obchodního zákoníku je ani nelze k výplatě zisku použít. Dochází-li k výplatě ostatních kapitálových fondů vlastníkům, nejedná se tedy z hlediska zákona o daních z příjmu o výplatu podílů na zisku zdaňovaných

v samostatném základu daně ve vazbě na § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 a § 36 odst. 1 písm. b) bod 3 a odst. 2 písm. a) bod 9 zákona o daních z příjmů.

Otázkou ovšem zůstává, jakým způsobem bude o přijatých výplatách prostředků z ostatních kapitálových fondů společník účtovat (v případě, že vede účetnictví). Účetní předpisy nestanovují jednoznačně postup účetního zachycení u příjemce, lze tak v obecné rovině zvažovat dvojí způsob zaúčtování. První možností je zaúčtovat přijaté plnění proti pořizovací ceně finanční investice. Druhou možností je účtovat o finančních výnosech z titulu přijetí platby z ostatních kapitálových fondů.

V případě, že dochází k vrácení ostatních kapitálových fondů společníkovi, který je do společnosti vložil, je situace zřejmá. ČÚS č. 012 ve článku 3.2.1. požaduje, aby společník jemuž se příplatek mimo základní kapitál vrací, účtoval na vrub příslušného podílu. Zákon o daních z příjmu je v souladu s tímto účetním postupem, neboť dle § 24 odst. 7 ZDP si společník o tyto příjmy sníží nabývací cenu podílu. Nesmí být však dotčeno ustanovení § 121 odst. 4 obchodního zákoníku, které umožňuje vrátit příplatek jen v rozsahu, v jakém převyšuje ztráty společnosti. Pokud by výše vráceného příplatku mimo základní kapitál převyšovala společníkovu účetní pořizovací cenu investice, byl by tento rozdíl zúčtován do výnosů, čímž by se stal součástí obecného základu daně.

Pochybnosti o správném posouzení z hlediska daňových předpisů však mohou nastat v situaci, kdy jsou ostatní kapitálové fondy vypláceny společníkovi, který sice prostředky do těchto fondů ve smyslu § 121 obchodního zákoníku nevložil, ale objektivně za ně zaplatil v pořizovací ceně své investice. Další problémy vznikají při výplatě těchto fondů společníkovi fyzické osobě nebo pokud je zdroj těchto příjmů mimo území ČR (z příplatků do vlastního kapitálu společností se sídlem mimo území ČR). V případě výplaty ostatních kapitálových fondů, které vznikly jinými způsoby než příplatky mimo základní kapitál, je postup taktéž nejasný.

Postup, při kterém bude snižována nabývací cena podílu (finanční investice) o hodnotu vyplacených ostatních kapitálových fondů, odpovídá podle názoru předkladatele více skutečnému ekonomickému obsahu. To potvrzuje i úprava v mezinárodním účetním standardu IAS 18 – Výnosy, který stanoví, že zdroje ve vlastním kapitálu před akvizicí (tj. zdroje ve vlastním kapitálu před nákupem podílu na dané společnosti), jsou při jejich výplatě účtovány u vlastníka jako snížení nabývací (pořizovací) ceny tohoto podílu.

Návrh řešení

2.1. Výplata ostatních kapitálových fondů vzniklých příplatky mimo základní kapitál dle § 121 obchodního zákoníku před akvizicí

2.1.1. Výplata ostatních kapitálových fondů – příplatku mimo základní kapitál společníkovi právnické osobě

Jak již bylo popsáno výše, ostatní kapitálové fondy nevznikají ze zisku. Jejich zdrojem mohou být příplatky mimo základní kapitál vložené společníky z již zdaněných příjmů. Příklad, kdy se tyto příplatky vložené do společnosti s ručením omezeným dle § 121 obchodního zákoníku vrací společníkovi, řeší z daňového hlediska § 24 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Ilustrujme si tuto situaci na následujícím příkladě:

Mějme společnost s ručením omezeným Alfa, jejíž základní kapitál činí 4 mil. Kč. Její jediný společník do ní vložil další 2 mil. Kč ve formě příplatku mimo základní kapitál dle § 121 obchodního zákoníku. Zhoršení ekonomické situace tohoto společníka ale způsobilo, že byl tento společník nucen svůj podíl ve společnosti Alfa prodat novému majiteli. Tento majitel zaplatil za 100% obchodní podíl na společnosti Alfa kupní cenu ve výši 6 mil. Kč. Postupem času však ostatní kapitálové fondy vzniklé dle ustanovení § 121 obchodního zákoníku k dalšímu financování obchodních aktivit již společnost nepotřebuje, a proto tento společník v souladu s příslušnými ustanoveními obchodního zákoníku rozhodl o jejich výplatě.

Je evidentní, že se v tomto případě jedná o výplatu příplatku mimo základní kapitál, která byla do společnosti vložena jejím společníkem, tj. o částku, kterou společnost vyplácí společníkovi zpět. Dle § 24 odst. 7 zákona o daních z příjmu si může společník o částku vráceného příplatku mimo základní kapitál snížit nabývací cenu investice. Účetní předpisy jsou s tímto postupem konzistentní. Společník účtuje o vráceném příplatku na vrub účtu příslušného podílu ve smyslu článku 3.2.1. ČÚS č. 012. Tento postup je z ekonomického hlediska opodstatněný, neboť dochází pouze k výplatě příplatku mimo základní kapitál společníkovi, který za tyto prostředky již zaplatil v pořizovací ceně své investice. Je proto podle názoru předkladatele správné pořizovací cenu obchodního podílu při výplatě těchto fondů snižovat.

2.1.2. Výplata ostatních kapitálových fondů – příplatku mimo základní kapitál společníkovi fyzické osobě

V případě výplaty ostatních kapitálových fondů vzniklých jako příplatek mimo základní kapitál společníkovi fyzické osobě také není postup jednoznačný. Zákon o daních z příjmů se touto situací explicitně nezabývá. Vzhledem k tomu, že výplata ostatních kapitálových fondů není zákonem v části týkající se fyzických osob upravena, spadají příjmy z těchto fondů podle § 10 zákona o daních z příjmů do dílčího daňového základu ostatní příjmy. Z důvodu zachování principu daňové neutrality by ale i fyzickým osobám měla být dána možnost přiměřeně uplatnit ustanovení § 24 odst. 7 ZDP, které se nachází v části třetí - společná ustanovení zákona o daních z příjmů.

Z ekonomického hlediska je podle názoru předkladatele správné, aby si i společník společnosti s ručením omezeným – fyzická osoba snížil nabývací cenu obchodního podílu o přijatou výplatu z ostatních kapitálových fondů pokud prokáže, že za ostatní kapitálové fondy, jež nebyly tvořeny ze zisku, zaplatil v pořizovací ceně své investice.

2.1.3. Výplata ostatních kapitálových fondů vytvořených z prostředků poskytnutých společníky společnosti se sídlem mimo území ČR (příjem ze zdrojů mimo území ČR)

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění stanoví podmínky zdaňování příjmů mezi smluvními státy. Výplaty ostatních kapitálových fondů ze zdrojů mimo území ČR nejsou těmito smlouvami řešeny. Podle názoru předkladatele nespĺňuje výplata ostatních kapitálových fondů podmínky ustanovení článku 10 smluv o zamezení dvojího zdanění, který definuje pojem dividenda takto: „výraz dividendy označuje příjmy z akcií nebo jiných práv, s výjimkou pohledávek, s podílem na zisku, jakož i jiné příjmy, které jsou podrobeny stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií podle právních předpisů státu, jehož je společnost, která rozděluje zisk nebo vyplácí takový příjem, rezidentem“. Výplata ostatních kapitálových fondů se tedy řídí článkem 20 podle něhož příjmy rezidenta jednoho smluvního státu, ať mají zdroj kdekoliv, a které smlouva neupravuje jinak, podléhají zdanění jen v tomto

státě. Z hlediska příjemce prostředků pocházejících z těchto fondů, který je zároveň českým daňovým rezidentem, se tedy bude postupovat obdobně jako při výplatě ze zdrojů na území ČR.

2.2. Výplata ostatních kapitálových fondů vzniklých jinými způsoby před akvizicí

Jak již bylo řečeno v úvodu tohoto příspěvku, jinými zdroji vzniku ostatních kapitálových fondů mohou být zejména dotace, dary či inventarizační přebytky neodepisovaného dlouhodobého majetku. Je opět zřejmé, že ani v tomto případě nevznikly tyto fondy ze zisku. Vzhledem k tomu, že se při výplatě takto vzniklých ostatních kapitálových fondů nevyplácí zisk a jejich hodnota bude při úplatném nabytí obsažena v pořizovací ceně investice u společníka, bylo by ekonomicky správné, aby společník (vlastník) snižoval při přijetí těchto prostředků nabývací cenu příslušného podílu. Tento postup by měl být podle názoru předkladatele aplikován i při daňovém posouzení, tj. společník by měl o přijatou částku z výplaty ostatních kapitálových fondů snížit nabývací cenu podílu (finanční investice). Tento postup není výslovně obsažen ve znění § 24 odst. 7 ZDP, podle názoru předkladatele by však bylo vhodné odsouhlasit takovýto postup jako doporučení pro aplikaci v praxi.

2.3. Výplata ostatních kapitálových fondů vzniklých jinými způsoby po akvizici

Pokud ostatní kapitálové fondy (typu dotace, dary či inventarizační přebytky neodepisovaného dlouhodobého majetku apod.) budou vytvořeny po datu akvizice (po datu nakoupení podílů) a jejich hodnota nebyla při nabytí obsažena v nabývací (pořizovací) ceně podílů u společníka, bude záležet na rozhodnutí společníka zda sníží daňovou nabývací cenu o vyplacenou částku či o tuto částku zvýší základ daně. Postup není výslovně obsažen ve znění § 24 odst. 7 ZDP, nicméně jej lze analogicky použít a snížit nabývací cenu podílu. Takový příjem může vytvářet u společníka daňový základ (obecný základ daně společníka) pokud nedojde ke snížení nabývací (pořizovací) ceny podílů.

3. Závěr

Projednat v Koordinačním výboru a vhodným způsobem publikovat.

Stavenisko Ministerstvo financí

Odbor Účetnictví a audit

Po dohodě s předkladatelem, žádáme o přesun projednávání na příští KV; o stanovisku bude znovu jednáno.

Odbor Legislativa daní z příjmů

Po dohodě s předkladateli přesunuto na projednávání následujícího KV

Příspěvek 172/21.02.07 – MF předkládá stanovisko, které bude dále prodiskutováno s odborem 39 MF – příspěvek neuzavřen

172/21.02.07 - Problémy při poskytování pitné vody a stravování zaměstnancům

Předkládají: Ing. Marika Konečná CSc, daňová poradkyně, č. osvědčení 294

1. Poskytování pitné vody zaměstnancům na pracovišti

§101 odst. 1 zákona 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen zákoník práce) zaměstnavateli stanoví obecnou povinnost zajistit bezpečnost a ochranu zdraví zaměstnanců při práci. Přičemž Nařízení vlády č. 178/2001 Sb. (dále jen Nařízení) stanoví podmínky ochrany zdraví zaměstnanců při práci.

Výše uvedené Nařízení v §5 stanoví povinnost poskytovat ochranné nápoje k ochraně zdraví zaměstnanců. Dále stanoví, že ochranné nápoje se poskytují pouze v tzv. horkých a chladných provozech a na venkovních pracovištích. Nařízení dále však v §28 stanoví povinnost zásobovat všechna pracoviště pitnou vodou v množství postačujícím pro krytí potřeby pití zaměstnanců, s odkazem pod čarou na §3 odst. 1 zákona č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví, které v rámci hygienických požadavků na vodu stanoví, že *pitnou vodou je veškerá voda v původním stavu nebo po úpravě, která je určena k pití, vaření, k přípravě jídel a nápojů, voda používaná v potravinářství, voda, která je určena k péči o tělo, k čištění předmětů, které svým určením přicházejí do styku s potravinami nebo lidským tělem, a k dalším účelům lidské spotřeby, a to bez ohledu na její původ, skupenství a způsob jejího dodávání.*

Z výše uvedeného vyplývá, že jakákoli forma zajištění pitné vody na pracovišti, tj. včetně nákupu balené pitné vody v PET lahvích nebo různých barelech, představuje naplnění základních povinností zaměstnavatele daných zákoníkem práce.

Dopady na straně zaměstnance

Balená stolní voda včetně dodávaných barelů s pitnou vodou poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti není předmětem daně z příjmu fyzických osob na straně zaměstnance, protože zajištění pitné vody na pracovišti představuje naplnění základních povinností zaměstnavatele dané zákoníkem práce v oblasti ochrany zdraví zaměstnanců při práci (tzn. neaplikuje se §6 odst. 9 písm. c), lze aplikovat §6 odst. 7 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů – dále jen „ZDP“).

Dopady na straně zaměstnavatele

Podle §24 odst. 2 písm. j) bod 1 ZDP jsou daňovým nákladem výdaje/náklady na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť; přičemž výdaje/náklady na pořízení ochranných nápojů lze uplatnit v rozsahu stanoveném zvláštními právními předpisy s odkazem pod čarou na výše uvedené Nařízení.

Vzhledem k tomu, že jakákoli forma zajištění pitné vody na pracovišti, tj. včetně nákupu balené obyčejné pitné vody (nikoliv ochucené či jinak upravené) v PET lahvích nebo různých barelech, představuje naplnění základních povinností zaměstnavatele dané zákoníkem práce, náklady na pořízení pitné vody jsou daňově uznatelným nákladem jako náklad na náklady na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť podle §24 odst. 2 písm. j) bod 1 a podle §24 odst. 2 písm. p) ZDP, a to bez limitů daných §5 Nařízením vztahujícího se pouze na ochranné nápoje.

Podle našeho názoru v dnešní době, při současných zdravotních a hygienických návycích zaměstnanců založených na všeobecné zdravotnické osvětě, je trendem některých zaměstnavatelů, zejména v nemocnicích, bankách nebo podnicích nahrazovat pitnou vodu z veřejného vodovodního řádu jinými formami obyčejné pitné vody, např. zdravotně nezávadné balené v PET lahvích či barelech.

Zároveň se domníváme, že na základě obdobných principů by i fyzická osoba s příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, která nemá zaměstnance, měla být oprávněna v rámci dodržování hygienických předpisů na svém pracovišti do svých daňově uznatelných nákladů zahrnout výdaje na zajištění pitné vody podle § 24 odst. 1 ZDP, resp. §24 odst. 2 písm. p) ZDP.

2. Stravování zajištěné zaměstnavatelem na pracovní cestě včetně školení konaného mimo místo výkonu práce zaměstnanců (tzn. na pracovní cestě tuzemské nebo zahraniční) a současné poskytování nekráceného stravného

a) Stravování zajištěné zaměstnavatelem jako součást školení (zaměstnanec má určenu formu stravování v místě školení zaměstnavatelem, a nemá tudíž možnost využít jinou formu stravování)

Podle §163 odst. 2 a §170 odst. 5 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce pokud zaměstnavatel zabezpečí bezplatné stravování zaměstnanci po dobu tuzemské nebo zahraniční pracovní cesty, může krátit stravné. Pokud však zaměstnavatel míru krácení neurčí před pracovní cestou, je povinen stravné zaměstnanci vyplatit v nekrácené výši. Zároveň zaměstnanec se dle §19 odst. 1 zákoníku práce nemůže předem vzdát svých práv.

Dopady na straně zaměstnance

Podle §6 odst. 7 písm. a) ZDP náhrady cestovních výdajů zahrnující stravné (tuzemské stravného do limitu stanoveného pro tzv. státní sféru a zahraniční stravné do výše stanovené vyhláškou Ministerstva financí), jakož i hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách jsou příjmem, který není předmětem daně z příjmu fyzických osob. Stravování zahrnuje i nealkoholické nápoje v přiměřeném množství.

U zaměstnance není předmětem daně jak stravné do zákonného limitu, tak hodnota bezplatného stravování poskytnutá zaměstnavatelem zaměstnanci při pracovní cestě.

Dopady na straně zaměstnavatele

Zákoník práce v §227 stanovuje zaměstnavateli povinnost pečovat o odborný rozvoj zaměstnanců.

Podle §24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP výdaje na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu nebo pracovní smlouvy, pokud ZDP nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, jsou daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele.

Podle výše uvedeného ustanovení výdaje na školení za účelem prohloubení kvalifikace konaného v tuzemsku i v zahraničí včetně zajištěného stravování mohou být daňovým

nákladem, pokud poskytování těchto výdajů bude upraveno v kolektivní smlouvě, vnitřním předpisu nebo pracovní smlouvě.

Aplikace tohoto ustanovení je podle našeho názoru umožněna i tím, že daňová uznatelnost těchto výdajů není v ZDP omezena. Výdaje na zajištěné stravování po dobu školení nejsou omezeny v §25 ani v §24 odst. 2 písm j) bod 3 ZDP, které stanoví, že daňovým nákladem jsou výdaje na vzdělání a rekvalifikaci pracovníků zabezpečovanou jinými subjekty a ani v §24 odst. 2 písm k) ZDP, které stanoví, že daňovým nákladem jsou mimo jiné výdaje na pracovní cesty (příčemž omezující podmínky stanovené dále v tomto ustanovení se vztahují pouze na poplatníky s příjmy podle §7).

Podle našeho názoru výdaje na zabezpečené stravování po dobu školení konané mimo místo výkonu práce zaměstnanců by tak měly jako vedlejší náklady školení sledovat daňový režim celkových výdajů na školení (poplatek lektorovi, poplatek za odbornou literaturu, pronájem učebny, doprava na školení apod.).

Nekrácené stravné poskytované zaměstnancům po dobu školení na pracovní cestě je možné do daňových nákladů zahrnout podle §24 odst. 2 písm. zh) ZDP, které stanoví, že náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním právním předpisem, resp. zákoníkem práce, jsou daňovým nákladem. Bez ohledu na výše uvedené argumenty, lze argumentovat, že zajištění bezplatného stravování zaměstnancům je možné do daňových nákladů zahrnout podle výše uvedeného §24 odst. 2 písm. zh) ZDP jako "nutný vedlejší výdaj" při pracovní cestě podle § 156 odst. 1 písm. e) zákoníku práce.

To znamená, že do daňových nákladů zaměstnavatele je možné zahrnout jak nekrácené stravné podle zákoníku práce, tak úhradu poskytnutého stravování po dobu školení na pracovní cestě. Jako obecný závěr lze shrnout, že obdobné daňové dopady jsou při paralelním poskytování nekráceného stravného a zajištění bezplatného stravování na pracovní cestě obecně.

b) Příspěvek na stravování během pracovní cesty zajištěné zaměstnavatelem formou stravenky

Dopady na straně zaměstnance

Příspěvek na stravování zajištěné zaměstnavatelem formou stravenky je příjmem osvobozeným od daně z příjmu fyzických osob jako hodnota stravování poskytovaného jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti nebo v rámci závodního stravování zajišťovaného prostřednictvím jiných subjektů podle §6 odst. 9 písm b) ZDP.

Podle §6 odst. 7 písm. a) ZDP náhrady cestovní výdajů zahrnující stravné (tuzemské stravné do limitu stanoveného pro tzv. státní sféru a zahraniční stravné do výše stanovené vyhláškou Ministerstva financí ČR) nejsou předmětem daně z příjmu fyzických osob.

Dopady na straně zaměstnavatele

Pokud by však zaměstnavatel po dobu trvání školení na pracovní cestě poskytoval zaměstnanci příspěvek na stravování ve formě stravenky (tj. nejednalo by se o bezplatné stravování poskytované zaměstnavatelem na pracovní cestě), tento příspěvek by byl

nedaňovým nákladem, neboť podle §24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP příspěvek nelze uplatnit na stravování za zaměstnance, kterému v průběhu směny vznikl nárok na stravné.

Nekrácené stravné poskytované zaměstnancům po dobu školení na pracovní cestě by bylo možné do daňových nákladů zahrnout podle §24 odst. 2 písm. zh) ZDP, které stanoví, že náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním právním předpisem, resp. zákoníkem práce jsou daňovým nákladem.

3. Cena jednoho hlavního jídla při poskytování příspěvku na stravování zajišťované prostřednictvím cizích subjektů formou stravenek

Podle §24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP je daňovým nákladem i příspěvek na stravování zajišťované prostřednictvím cizích subjektů až do výše 55% ceny jednoho jídla za jednu směnu, maximálně však do výše 70% stravného vymezeného pro zaměstnance v §6 odst. 7 písm. a) při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin, tzn. v rozpětí 58 Kč až 69 Kč v závislosti na výši stanovené zaměstnavatelem (tj. max. 48,30 Kč).

Podle Pokynu D-300 při zajištění stravování formou stravenek se cenou jídla rozumí hodnota stravenky včetně poplatku za zprostředkování jejího prodeje.

Domníváme se však, že v případě zajištění stravování formou stravenek se jedná o specifickou formu závodního stravování, kdy hodnotu poskytnuté stravenky nelze za cenu jídla považovat, ZDP tak nestanoví.

Výši příspěvku na stravování, resp. hodnotu stravenky určuje zaměstnavatel podle své zaměstnanecké politiky. Zaměstnavatel nemůže ovlivnit výběr jídla, a tím ani jeho cenu. Cenu sjednává výhradně zaměstnanec na základě svého výběru a nabídky jídel v restauračních zařízeních přijímajících příslušný typ stravenek v daném místě a době. Z toho vyplývá, že hodnota stravenky teoreticky může, ale prakticky nemusí cenu jídla vyjadřovat.

Při striktním postupu podle výše uvedeného Pokynu D-300 bychom tak mohli dojít k závěrům, které by byly v rozporu se zněním výše uvedeného ustanovení §24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP. Pokud by zaměstnavatel poskytoval stravenky např. v hodnotě 30 Kč, znamenalo by to, že pro účely daňové uznatelnosti by se mělo vycházet z ceny jídla rovněž ve výši 30 Kč, což naprosto neodpovídá realitě.

Už samotné znění výše uvedeného ustanovení stanoví, že se jedná o příspěvek na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů, který by měl být daňovým nákladem do výše 55% ceny jídla, max. 48,30 Kč. Hodnota stravenky tudíž představuje pouze „příspěvek“ na hodnotu jídla a je na rozhodnutí zaměstnavatele, jak velký příspěvek bude poskytovat.

Výklad uvedený ve výše uvedeném Pokynu D-300, podle kterého se cenou jídla rozumí hodnota poskytnuté stravenky, tak podle našeho názoru nebyl záměrem zákonodárce a je se zákonem v rozporu.

Domníváme se proto, že cena jídla při zajištění stravování formou stravenek by měla být stanovena ve výši skutečné ceny jídla obvyklé v místě a době.

Návrh na opatření:

Výše uvedené závěry publikovat v Pokynu řady D, pro rok 2007.

Stanovisko Ministerstva financí

1. V § 28 odst. 1 nařízení vlády č. 178/2001 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví zaměstnanců při práci, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nařízení“) je stanoveno, že objekty určené pro pracovní činnost musí být zásobeny pitnou vodou v množství postačujícím pro krytí potřeby pití zaměstnanců a zajištění první pomoci. Proto jakákoliv forma zajištění pitné vody na pracovištích, tj. včetně nákupu balené pitné vody v PET láhvích nebo různých barelech představuje naplnění základních povinností zaměstnavatele a náklady na pořízení pitné vody jsou daňově uznatelné. Definice pitné vody navazuje na ustanovení § 3 zákona č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví, ve znění pozdějších předpisů, podle kterého je pitnou vodou veškerá voda v původním stavu nebo po úpravě, která je určena k pití, vaření, k přípravě jídel a nápojů, voda používaná v potravinářství, voda, která je určena k péči o tělo, k čištění předmětů, které svým určením přicházejí do styku s potravinami nebo lidským tělem, a k dalším účelům lidské spotřeby, a to bez ohledu na její původ, skupenství a způsob jejího dodávání. Poznáváme, že tento režim se týká pitné vody spotřebované zaměstnanci na pracovišti a že spotřeba pitné vody by měla odpovídat doporučenému množství pitných režimů.

Z hlediska daňového režimu u zaměstnance nemáme k závěrům předkladatele připomínky. Protože se při zajištění pitné vody jedná o plnění zákonných povinností zaměstnavatele, které nejsou v zákonné úpravě výslovně na straně zaměstnance řešeny (jako např. není také řešen daňový režim výdajů (nákladů) vynaložených zaměstnavatelem na vytápění, osvětlení, klimatizaci apod.), jedná se podle názoru MF o příjmy, které nejsou u zaměstnance předmětem daně (§ 6 odst. 7 písm. b) ZDP).

2. V případě, kdy je zaměstnanci na pracovní cestě (např. při cestě na školení) zajištěno stravování, je náklad na školení včetně částky na stravování považován za daňově uznatelný výdaj (náklad). K této problematice bylo vyžádáno stanovisko odboru státního rozpočtu ke správné aplikaci rozpočtových pravidel. Protože ve veřejném sektoru je dotčené stravování považováno za součást školení, je shodný postup uplatněn i v soukromém sektoru. Protože se v daném případě podle stanoviska MPSV nejedná o náhradu cestovních výdajů (tj. nelze do konce roku 2006 aplikovat zákon o cestovních náhradách a od 1.1.2007 část sedmou zákoníku práce), nepoužije se ani argumentace ustanovením § 24 odst. 2 písm. zh).

Protože je zaměstnavatel v souladu se zákoníkem práce povinen poskytnout zaměstnanci stravné (pokud zajistí zaměstnavatel zaměstnanci na pracovní cestě bezplatné stravování, může stravné pouze krátit), je za daňově uznatelný výdaj (náklad) i částka ve výši poskytnutého stravného.

3. Podle Pokynu D-300 k § 24 bod 19. se při zajišťování stravování prostřednictvím stravenek cenou jídla rozumí hodnota stravenky včetně poplatku za zprostředkování, podle Pokynu D – 190 k § 24 bod 15. se cenou hlavního jídla rozuměla cena jídla také včetně poplatku za zprostředkování prodeje stravenek. I přes to, že text v obou pokynech k dané problematice není totožný, z hlediska věcného obsahu je shodný, a proto je nutné učinit pouze tento jednotný závěr:

Ministerstvo financí (a také správci daně ve všech krajích) od počátku platnosti zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů vychází z předpokladu, že při zajišťování stravování

zaměstnanců prostřednictvím jiných subjektů, se cenou jídla rozumí hodnota stravenky, což zcela koresponduje s požadavkem srovnatelného daňového režimu při stravování zaměstnanců ve vlastním zařízení, kdy daňovým výdajem jsou pouze osobní a věcné provozní náklady bez jakékoliv hodnoty potravin. Daňová uznatelnost nákladů na závodní stravování zajišťované jinými subjekty ve výši 55 % hodnoty jídla vychází ze statistického průzkumu provedeného MPSV v době, kdy problematika závodního stravování spadala do jeho působnosti. Výsledkem tohoto průzkumu byl závěr, že v ceně jídla připravovaného pro účely stravování činí náklady na běžný provoz v průměru právě 55 % z celkové hodnoty jídla. Je zcela běžné, že stravování prostřednictvím jiných subjektů na základě smlouvy mezi zaměstnavatelem a poskytovatelem stravování je prováděno docházkou do jiných provozoven stravování, a to nejen do tzv. závodních jídelen. Vedle toho se postupně rozšířila pouze jiná forma zajišťování stravování jinými subjekty, a to různými stravenkami nebo poukázkami vydávanými stále ke stejnému účelu, tj. stravování, s jediným rozdílem, že není předem znám poskytovatel stravování. Vzhledem k tomu, že se jedná pouze o jinou formu, musí být daňový režim shodný. Odhlédneme-li pro zjednodušení od dalších souvisejících nákladů (např. provize za nákup stravenek) může být při každé hodnotě stravenky daňově uznatelná pouze částka odpovídající 55 % její nominální hodnoty (např. při stravence o hodnotě 30 Kč, tj. 16,50 Kč, 40 Kč – 22,50, 50 Kč – 27,50 atd.). Nelze proto aplikovat postup, kdy poplatník zjistí hodnotu jídla ve stravovacích zařízeních např. ve výši 100 Kč a s ohledem na regulaci nákladů limitem 70 % stravného při pracovní cestě 5-12 hodin, tj. 48,30 Kč, bude při hodnotě stravenky ve výši 45 Kč celou její hodnotu považovat za daňově uznatelnou, aniž by vyžadoval odpovídající úhradu od zaměstnance, resp. dofinancování by provedl z nedaňových výdajů/nákladů. Je nutné poznamenat, že nemá zákonnou oporu postup vycházející z úrovně cen jídel v restauracích. Jak by se v daném případě postupovalo v situaci, kdy stravenky jsou používány k nákupu nejen potravin v různých obchodních zařízeních, kde objektivně nelze určit cenu hlavního jídla? Uvedené dokládá, že jediný postup odpovídající platné právní úpravě je limit 55 % z každé hodnoty stravenky, samozřejmě včetně souvisejících nákladů (provize apod.) Ministerstvo financí také nezaznamenalo v dané oblasti od poplatníků v rámci dotazů jiné přístupy.

DPH

Příspěvek 159/13.12.06 – MF předkládá stanovisko

159/13.12.06 - DPH režim u asistenčních služeb poskytovaných plátcem daně

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osvědčení 1026

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit aplikaci DPH u tak zvaných asistenčních služeb a služeb souvisejících, resp. přijmout závěry, zda níže popsané služby spadají do pojišťovacích činností ve smyslu § 55 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „zákon o DPH“) či nikoliv.

1. ASISTENČNÍ SLUŽBY

Pojem asistenční služby zahrnuje v praxi široký okruh různých služeb poskytovaných plátcem na různých úrovních ekonomického řetězce. Tento termín je standardně používán např. pojišťovny či jinými subjekty, které se zavazují na základě předchozí úhrady sjednané

částky zajistit svému klientovi v případě havárie či jiných událostí krytých uzavřenou smlouvou pomoc v odpovídajícím sjednaném rozsahu.

Asistenční služby jsou poskytovány osobám, které se dostanou do nesnází na cestách, při pobytu mimo domov nebo při pobytu mimo trvalé bydliště, a spočívají v závazku poskytnout na základě předchozí úhrady pojistného okamžitě dostupnou pomoc osobě oprávněné podle asistenční dohody, jestliže se tato osoba dostane do nesnází v důsledku nahodilé události. Tato pomoc může zejména spočívat ve věcném plnění, poskytnutém popřípadě pomocí zaměstnanců a vybavení poskytovatele či prostřednictvím externích subdodavatelů.

Tento termín je však zcela běžně používán i na „nižších“ úrovních zajišťování těchto služeb výše zmíněnými subdodavateli. Pro účely tohoto příspěvku jsou níže řešeny daňové dopady na obou úrovních.

1.1 Poskytování asistenčních služeb

1.1.1 Popis situace

Táto část příspěvku se týká situace, kdy pojišťovna či jakýkoli jiný subjekt poskytující asistenční služby (pro zjednodušení dále jen „**poskytovatel**“) uzavře s jiným subjektem (pro zjednodušení dále jen „**zákazník**“) smlouvu, dle které se poskytovatel zavazuje na základě předchozí úhrady částky sjednané v této smlouvě poskytnout zákazníkovi asistenční službu, jestliže se tato osoba dostane do nesnází v důsledku nahodilé události.

Zákazníkem může být buďto přímo fyzická osoba nebo právnická osoba, která asistenční služby sjednává např. pro své zaměstnance.

Výše uvedenými jinými subjekty, poskytujícími asistenční služby jsou především např. distributoři automobilů, kteří společně s prodávaným vozem nabízejí svým zákazníkům asistenční služby, nebo různé instituce typu autoklubů, které svým členům proti zaplacení pevného, např. ročního příspěvku rovněž nabízejí asistenční služby.

1.1.2 Právní rámec

U asistenčních služeb poskytovaných těmito poskytovateli by měl být DPH režim, vzhledem k rozsudku Evropského soudního dvora C-13/06 ve věci Komise Evropských společenství proti Řecké republice ze 7. prosince 2006, u takto poskytovaných asistenčních služeb jasný.

Evropský soudní dvůr potvrdil již dříve ustálenou judikaturu a doplnil ji následovně:

- osvobození od daně stanovená v článku 13 Šesté směrnice představují autonomní pojmy práva Společenství, jejichž účelem je odstranit rozdíly v použití režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy;
- pojišťovací operace je obecně přijímaným způsobem charakterizována skutečností, že pojišťovatel se na základě předchozí úhrady pojistného zavazuje zajistit pojištěnému v případě, že dojde k pokrytému riziku, plnění dohodnuté při uzavření smlouvy;

- výraz „pojišťovací operace“ uvedený v čl. 13 B písm. a) Šesté směrnice je v zásadě dostatečně široký, aby zahrnul poskytnutí pojištění osobou povinnou k dani, která sama není pojišťovatelem, avšak která v rámci kolektivního pojištění obstarává svým zákazníkům takové pojištění použitím plnění pojišťovatele, který nese pojistné riziko;
- plnění, které se pojišťovatel zavázal poskytnout v případě pojistné události, nemusí spočívat v zaplacení peněžní částky, neboť toto plnění může být rovněž představováno asistenční činnostmi, buď v podobě poskytnutí peněžního, nebo věcného plnění;
- Na základě čl. 1 odst. 1 směrnice 73/239 zahrnuje pojem „činnost přímého pojištění“ asistenční činnost uvedenou v odstavci 2 téhož článku. Posledně uvedená činnost, která je poskytována osobám, které se dostanou do nesnází na cestách, při pobytu mimo domov nebo při pobytu mimo trvalé bydliště, spočívá v závazku poskytnout na základě předchozí úhrady pojistného okamžitě dostupnou pomoc osobě oprávněné podle asistenční dohody, jestliže se tato osoba dostane do nesnází v důsledku nahodilé události. Tato pomoc může zejména spočívat ve věcném plnění, poskytnutém popřípadě pomocí zaměstnanců a vybavení poskytovatele. Jak tedy vyplývá z čl. 2 odst. 3 téže směrnice, může mít taková asistence v případě poruchy nebo nehody silničního vozidla zejména podobu opravení poruchy na místě nebo i převozu vozidla do místa, kde může být opraveno;

Na základě výše uvedeného došel ESD k závěru, že subjekt, který se zavazuje poskytnout svým účastníkům na základě zaplacení „předchozí“ úhrady (tato úhrada spočívá např. v úhradě sjednaného pojistného či v úhradě pevného ročního příspěvku) v případě, že dojde k realizaci rizika poruchy nebo nehody, pokrytého tímto subjektem, asistenční služby, poskytuje služby, které lze zahrnout do kategorie „pojišťovacích operací“ uvedených v čl. 13 B písm. a) Šesté směrnice, které jsou osvobozeny od DPH.

Přestože rozsudky ESD jsou právně závazné pouze ve vztahu k posuzovanému případu, lze závěry ESD chápat jako oficiální výklad Šesté směrnice. Proto, vzhledem k závěrům výše uvedeného rozsudku a k argumentům použitým v tomto rozsudku, lze konstatovat, že asistenční služby poskytované poskytovateli, uvedené v této části dotazu, je nutno považovat za pojišťovací činnosti osvobozené od DPH.

1.2 Zajištění asistenčních služeb

1.2.1 Popis situace

Tato část příspěvku se již týká subjektů, které zajišťují samotnou realizaci asistenčních služeb pro poskytovatele asistenčních služeb, tj. jedná se o situaci, kdy česká společnost, plátce daně, (dále jen „**plátce**“) zajišťuje poskytování asistenčních služeb pro poskytovatele asistenčních služeb, za což jí náleží sjednaná odměna, přičemž plátce nemá uzavřen smluvní vztah se zákazníkem.

Odměna je zpravidla sjednána ve formě provize za každou zajištěnou asistenční službu. Náklady, které plátci vznikly při zajišťování asistenčních služeb, jsou přeúčtovány ve skutečné výši nebo v paušální výši předem sjednané pro jednotlivé „výkony“ asistenční služby (např. odtah automobilu).

Zákazník, který má právo na poskytnutí asistenční služby, kontaktuje přes telefonní číslo, které obdržel od poskytovatele, plátce, a požádá ho o pomoc při zajištění nemocničního ošetření, při opravě automobilu, při zajištění ubytování či náhradního způsobu přepravy či o poskytnutí finanční zálohy na nezbytné výdaje či o poskytnutí relevantních informací (kontakty, adresy apod.). Výčet uvedených služeb není konečný a rozsah služeb závisí na sjednaných podmínkách asistenční služby.

Plátce tedy poté, co je kontaktován, prověří, zda tato osoba je zákazníkem mající právo na plnění a následně tomuto zákazníkovi poskytne dle potřeby výše uvedenou pomoc, např. v případě nemoci zajistí přímo ošetření v nejbližší nemocnici.

Zatímco u poskytovatele asistenčních služeb míra ziskovosti z uzavřené smlouvy se zákazníkem klesá s narůstajícím počtem „nahodilých“ událostí pokrytých touto smlouvou, na straně plátce je tento trend v podstatě opačný, jelikož zajištěním jakékoli asistenční služby v souladu se smlouvou s poskytovatelem asistenčních služeb vzniká plátcovi nárok na sjednanou odměnu, přičemž vynaložené náklady nejdou k tíži plátce (jsou přefakturovány ve skutečné výši na poskytovatele) či mohou jít k jeho tíži jen v minimální výši (jsou přefakturovány v předem sjednané paušální výši, přičemž aktuální náklad může tuto sjednanou paušální částku spíše výjimečně převýšit).

1.2.2 Právní rámec

Aplikace práva EU

Vzhledem k tomu, že v souladu s ustálenou judikaturou Evropského soudního dvora pojišťovací a zajišťovací činnosti včetně souvisejících činností poskytovaných pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty, osvobozené od daně dle článku 13, část B, písm. a) Šesté směrnice EU, představují autonomní pojmy práva Společenství, jejichž účelem je odstranit rozdíly v použití režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy a které musejí být znovu zasazeny do obecného kontextu společného systému DPH (rozsudek Skandia, bod 23), a vzhledem k tomu, že výrazy použité za účelem označení osvobození od daně uvedené v článku 13 Šesté směrnice musí být vykládány striktně jako odchylka od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každé služby poskytnuté osobou povinnou k dani za úplatu (např. rozsudky C – 240/99 Skandia, bod 32, a C – 8/01 Assurandor-Societet, bod 36), je nutno při určení daňového režimu těchto služeb vycházet především z relevantních předpisů EU a aplikovat je ve světle rozsudků Evropského soudního dvora.

Tento postup je umocněn i faktem, že zákon o DPH neobsahuje bližší vymezení pojišťovacích služeb či služeb pojišťovacích makléřů a pojišťovacích agentů.

Pro účely stanovení daňového režimu je tedy nutno posoudit zda zajištění asistenčních služeb popsanych v této části příspěvku lze považovat za pojišťovací či zajišťovací činnosti nebo za související služby poskytované pojišťovacími makléři nebo pojišťovacími agenty.

Vymezení pojišťovacích služeb

Co se týče vymezení pojišťovacích služeb, ESD vyslovil názor, že pojištění ve smyslu Šesté směrnice je třeba chápat jako transakci, kdy se pojistitel zaváže, že za předchozí platbu pojistky poskytne pojištěnému službu (plnění) dohodnutou při uzavření pojistné smlouvy,

pokud nastane pojistná událost (rozsudky ESD C-349/96 Card Protection Plan, bod 17, Skandia, bod 37, Assurandor-Societet, bod 39).

ESD rovněž opakovaně judikoval, že v zájmu zachování neutrality daně mají být stejné transakce zdaňovány stejně bez ohledu na to, zda jsou uskutečňovány osobou oprávněnou provozovat takové činnosti či nikoliv (např. rozsudek ESD C-2/95 SDC, body 30 – 38). Pro osvobození předmětné transakce by pak nemělo být rozhodující, že společnost není oprávněna provozovat pojišťovací činnost podle předpisů o pojišťovnictví.

Nicméně v bodě 41 rozsudku Skandia ESD judikoval, že vycházejí z definice pojišťovacích služeb uvedené výše je pro účely vymezení typu služeb uvedených v článku 13B (a) Šesté směrnice podstatné postavení osoby poskytující dané služby a že pojišťovací činnosti nutně předpokládají, resp. znamenají existenci vzájemných smluvních vztahů mezi poskytovatelem pojišťovacích služeb a osobou jejíž riziko je kryto pojištěním.

Plátce při zajišťování asistenčních služeb popsanych v této části příspěvku pro poskytovatele asistenčních služeb rozhodně nenaplnuje výše uvedené chápání pojišťovacích služeb a jelikož ani nemá uzavřen žádný vzájemný smluvní vztah se zákazníkem, nelze služby spočívající v zajištění asistenčních služeb považovat za pojišťovací či zajišťovací činnosti ve smyslu článku 13, část B, písm. a) Šesté směrnice EU.

Na těchto závěrech nezměnil nic ani rozsudek ESD C-13/06 uvedený v části 1.1.2 tohoto příspěvku, který „pouze“ potvrdil, že poskytovatel nemusí být pojišťovnou ve smyslu předpisů o pojišťovnictví a že sjednané plnění ze smlouvy může mít i charakter věcného plnění. V rámci tohoto řízení nebyl vůbec řešen vztah poskytovatele a zákazníka ani charakter uzavřeného smluvního vztahu.

Vymezení související činnosti poskytované pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty

Služby popsané v této části příspěvku nelze považovat ani za související činnosti poskytované pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty, jelikož jak uvedl ESD v bodě 44 rozsudku Assurandor-Societet, k tomu, aby bylo možno určitou službu považovat za činnosti poskytované pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty osvobozené od daně, musí být tyto služby poskytovány odborníkem, který má opět vztah jak s pojistitelem, tak s pojištěnou osobou.

Kromě toho, ESD judikoval v rozsudku C – 472/03 Arthur Andersen, že zásadními aspekty funkce činnosti pojišťovacího agenta je hledání zákazníků a jejich spojení s pojistitelem (bod 32) a že činnosti „back office“ spočívající v poskytování služeb pojišťovacímu podniku za odměnu nepředstavují služby související s pojišťovacími operacemi poskytované pojišťovacím makléřem a pojišťovacím agentem ve smyslu tohoto ustanovení (bod 39).

2. REGRESNÍ SLUŽBY

2.1 Popis situace

Kromě výše uvedených asistenčních služeb poskytuje plátce i další služby. Např. v rámci pojištění „Zelená karta“ (pojištění pro případ havárie v zahraničí) zajišťuje plátce likvidaci

pojistných událostí (vyřizování škodní události, např. ocenění vzniklé škody, výplata pojistné částky). Pro tyto účely je plátce zapsán v registru likvidátorů pojistných událostí.

V tomto případě není pochyb, že se jedná o činnosti likvidace pojistných událostí vykonávané samostatnými likvidátory pojistných událostí, které jsou dle § 55 zákona o DPH osvobozeny od daně, a to neohledně na fakt, že tyto činnosti v článku 13 B (a) Šesté směrnice EU obsaženy nejsou.

Nicméně v některých případech plátce dále poskytuje i tak zvané regresní služby založené na následujících předpisech.

Pojišťovna, která vyplatila na základě pojistné smlouvy pojištěnému (či oprávněné osobě) plnění z pojištění (dále jen „**pojišťovna**“), může za určitých podmínek požadovat úhradu vyplaceného plnění z pojištění (dále jen „**úhrada**“) od třetí osoby, která způsobila pojistnou událost, resp. od jiné pojišťovny, u které je tato třetí osoba pojištěna.

Tento postup vyplývá z § 33, odst. 1 zákona č. 37/2004 Sb., o pojistné smlouvě a o změně souvisejících zákonů, v platném znění (dále jen „**zákon o pojistné smlouvě**“), dle kterého vzniklo-li v souvislosti s nastalou pojistnou událostí oprávněné osobě či pojištěnému proti jinému právo na náhradu škody nebo jiné obdobné právo, přechází výplatou plnění z pojištění toto právo na pojistitele, a to až do částek, které pojistitel ze soukromého pojištění oprávněné osobě či pojištěnému vyplatil.

Jestliže má pojišťovna uzavřenu smlouvu s plátcem, plátce pro pojišťovnu poskytuje tak zvané regresní služby, tj. vyvíjí za úplatu činnost směřující k výplatě úhrady na účet pojišťovny. Tato činnost zahrnuje především vyhledání relevantní pojišťovny na straně třetí osoby, zkontaktování této pojišťovny, jednání o výši náhrady, kterou by tato pojišťovna měla uhradit, apod.

2.2 Právní rámec

Činnosti popsané výše, vyvíjené plátcem, mají dle mého názoru charakter kombinace právních služeb a služeb, jejichž předmětem je „vymáhání“ dluhů.

Služby, jejichž předmětem je vymáhání dluhů, představují sice svým charakterem finanční služby, ale tyto služby jsou explicitně vyloučeny v § 54, odst. 1, písm. u) zákona o DPH z okruhu finančních služeb osvobozených od DPH.

Regresní služby tedy představují zdanitelná plnění.

3. ZÁVĚR

Asistenční služby, popsané v části 1.1 tohoto příspěvku, poskytované plátcem představují pojišťovací činnosti ve smyslu § 55 zákona o DPH.

Zajišťování asistenčních služeb plátcem pro poskytovatele asistenčních služeb, popsané v části 1.2 tohoto příspěvku nelze považovat za pojišťovací činnosti ve smyslu § 55 zákona o DPH.

Regresní služby, popisované v části 2 tohoto příspěvku nelze považovat za finanční či pojišťovací činnosti ve smyslu §§ 54 a 55 zákona o DPH.

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, jak je uveden v závěrečné části tohoto příspěvku, vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

1. Asistenční služby poskytované plátcem DPH mohou být považovány za pojišťovací činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet ve smyslu ustanovení § 55 zákona o DPH výhradně v případě, kdy poskytování těchto služeb má parametry pojišťovacích činností tak, jak tyto parametry stanovil ve svých odpovědích na předběžné otázky ESD. Jedná se zejména o následující charakteristiky takových plnění: plnění je poskytováno v případě, že dojde k pokrytému riziku, plnění je poskytnuto na základě předchozí úhrady (pojistného) za poskytovanou službu (tj. za krytí rizika), vztah mezi poskytovatelem („pojišťovnou“) a příjemcem těchto služeb („pojištěným“). Tato asistenční činnost, která má být poskytnuta jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně z titulu své charakteristiky jako pojišťovací činnost, musí spočívat v tom, že osoba, která je příjemcem takové asistenční činnosti, která se dostane do nesnází v důsledku nahodilé události na cestách, při pobytu mimo domov nebo při pobytu mimo trvalé bydliště, má nárok na poskytnutí na základě předchozí úhrady úplaty („pojistného“) okamžitě dostupné pomoci v rozsahu sjednaném smlouvou. Skutečnost, že poskytovatel takového plnění nedisponuje oprávněním poskytovat pojištění, není pro účely DPH, tj. pro aplikaci osvobození podle § 55 zákona o DPH, relevantní.

Pokud jsou poskytovány služby na základě jiného smluvního ujednání, které nemá parametry pojistného vztahu (tj. zejména neobsahuje krytí rizika v důsledku nahodilé události na základě zaplacení úplaty, přičemž k zaplacení úplaty dochází před vznikem příslušné nahodilé události), nelze takové poskytnutí služeb považovat za poskytování pojišťovacích činností. Posouzení skutečnosti, zda předmětné smluvní ujednání má či nemá parametry pojišťovací činnosti, bude záviset na příslušném smluvním ujednání a je zcela v kompetenci správce daně.

2. Regresní služby uváděné v druhé části příspěvku, spočívající v činnosti směřující k výplatě úhrady na účet pojišťovny, tak jak je popsána v příspěvku, nelze považovat za finanční či pojišťovací služby vymezené v §§ 54 a 55 zákona o DPH.

Příspěvek 168/25.01.07 – MF žádá o odklad příspěvku

168/25.01.07 - Uplatnění odpočtu DPH podle § 73 odst. 11 zákona o DPH a časový posun podle § 104 zákona o DPH

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osvědčení 3353

Cílem příspěvku je sjednotit interpretaci ustanovení § 73 odst. 11 a § 104 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („ZDPH“) pro níže popsané situace.

1. Popis situace

V praxi nastávají situace, kdy plátcem DPH, který má plný nárok na odpočet DPH ve vztahu k přijatému plnění (například neuskutečňuje plnění osvobozená od DPH bez nároku na

odpočet daně), uplatní odpočet DPH na vstupu vztahující se k přijatému zdanitelnému plnění (např. přijatá služba, pořízení zboží z jiného členského státu, dovoz zboží) v řádném přiznání k DPH za zdaňovací období kalendářního roku, který následuje po kalendářním roce, ve kterém mohl být nárok na odpočet DPH nejdříve uplatněn.

Například plátce obdržel daňový doklad 28. února 2006 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. prosince 2005. Plátce si uplatnil odpočet DPH vztahující se k tomuto plnění v řádném přiznání za zdaňovací období únor 2006.

2. Podmínky pro uplatnění odpočtu podle § 73 odst. 11 ZDPH a časový posun podle § 104 zákona o DPH

Podle § 73 odst. 11 ZDPH lze nárok na odpočet uplatnit v řádném daňovém přiznání nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém mohl být nárok na odpočet daně nejdříve uplatněn. Po uplynutí této lhůty lze nárok na odpočet daně uplatnit v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn.

Z výše uvedeného vyplývá, že v našem příkladu si plátce mohl uplatnit odpočet DPH v dodatečném daňovém přiznání za prosinec 2005. Toto je v souladu se závěry Koordinačního výboru ze dne 25. dubna 2006 k příspěvku "Nárok na odpočet DPH, běžné nebo dodatečné přiznání".

Pokud plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než do kterého příslušely, a nesnížil tím daňovou povinnost, správce daně podle § 104 odst. 1 ZDPH daň za zdaňovací období, ve kterém měla být uplatněna, dodatečně nevyměří.

Pokud plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než do kterého příslušely a snížil tím daňovou povinnost, správce daně podle § 104 odst. 2 ZDPH daň za zdaňovací období, ve kterém měla být uplatněna, dodatečně nevyměří, ale stanoví sankci ve výši 0,1% z částky uvedené v daňovém přiznání za nesprávné zdaňovací období za každý den krácení státního rozpočtu.

Dle mého názoru ustanovení § 104 ZDPH dopadá na posuzovanou situaci.

3. Argumentace

3.1. Podmínky pro postup dle § 104 ZDPH

Podmínky pro postup dle § 104 odst. 1 a 2 ZDPH jsou následující:

- Plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti;
- Tyto skutečnosti plátce uvedl v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období než do kterého náležely;
- Plátce tím nesnížil daňovou povinnost/snížil daňovou povinnost.

Uplatnění odpočtu daně v daňovém přiznání¹ je skutečností, která je rozhodná pro stanovení daňové povinnosti. Ustanovení § 104 ZDPH se tak nepochybně vztahuje nejenom na plátcem uskutečněná zdanitelná plnění, ale i na uplatnění odpočtu daně z přijatých zdanitelných plnění.

Uplatnění odpočtu náleželo nejpozději do posledního zdaňovacího období kalendářního roku, ve kterém mohl být odpočet poprvé uplatněn. Pokud plátcem uplatnil odpočet daně v některém ze zdaňovacích období následujícího kalendářního roku, došlo k uvedení skutečností rozhodných pro stanovení daňové povinnosti za jiné zdaňovací období, než do kterého náležely.

Daňovou povinností je buď vlastní daňová povinnost nebo nadměrný odpočet. Daňová povinnost se vztahuje vždy ke konkrétnímu zdaňovacímu období². Ustanovení § 104 odst. 1 a 2 ZDPH nespécifikuje, ve kterém zdaňovacím období se má posuzovat snížení/nesnížení daňové povinnosti.

Pokud je daň na výstupu uplatněna v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než do kterého příslušela, dojde k ovlivnění výše daňové povinnosti ve dvou zdaňovacích obdobích. Ve zdaňovacím období, do kterého daň na výstupu náležela, vždy dojde ke snížení daňové povinnosti, a to bez ohledu na to, zda daň na výstupu byla uvedena v některém z daňových přiznání za předchozí, nebo následující zdaňovací období. Naopak, v tom zdaňovacím období, ve kterém byla daň na výstupu nesprávně uvedena, ke snížení daňové povinnosti nikdy nedojde.

Obdobně je to s uplatněním odpočtu daně na vstupu. Ve zdaňovacím období, ve kterém měl být (prostřednictvím dodatečného daňového přiznání) odpočet uplatněn, nedojde ke snížení daňové povinnosti. Na toto zdaňovací období tedy dopadá ustanovení § 104, odst. 1 ZDPH. Naopak ve zdaňovacím období, ve kterém odpočet daně uplatněn byl, došlo ke snížení daňové povinnosti. Na toto zdaňovací období tedy dopadá ustanovení § 104 odst. 2 ZDPH.

Všechny podmínky pro postup dle § 104 odst. 1. nebo 2 ZDPH jsou tedy naplněny.

3.2. Důsledky postupu dle § 104 ZDPH

Postup správce daně

Postup správce daně je (s výjimkou stanovení sankce) podle obou dvou odstavců § 104 ZDPH stejný, správce daně daň za zdaňovací období, ve kterém měla být daň uplatněna, dodatečně nevyměří. Zákon již však dále nespécifikuje, co má správce daně udělat ve zdaňovacím období, ve kterém byly skutečnosti rozhodné pro stanovení daně nesprávně vykázané. Lze však dovodit, že ani v tomto zdaňovacím období správce daně daň (dodatečně) nevyměří (nezmění její výši) a ponechá ji tak, jak byla nesprávně přiznána plátcem. V opačném případě by totiž hrozilo, že daň nebude státu vůbec odvedena (například pokud by plátcem zahrnul daň na výstupu do pozdějšího zdaňovacího období a správce daně by ji v tomto pozdějším zdaňovacím období nevyměřil a zároveň by ji nemohl doměřit dle § 104 ZDPH ve správném zdaňovacím období).

¹ Podle ustanovení § 72 odst. 3 ZDPH se uplatněním odpočtu daně rozumí uvedení odpočtu daně v daňovém přiznání.

² Viz § 40 odst. 17 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Výše uvedené lze dovodit i z účelu ustanovení § 104 ZDPH. Vzhledem k tomu, že zdaňovací období jsou u DPH velmi krátká (kalendářní měsíc nebo čtvrtletí), velmi často dochází k vykázání skutečností rozhodných pro stanovení daně v nesprávném zdaňovacím období. Kdyby měly být všechna taková pochybení řádně opravena, bylo by nutné podávat současně dvě dodatečná daňová přiznání. Vzhledem k četnosti chyb by bylo nutné taková přiznání podávat opakovaně. To by vedlo k nadměrnému administrativnímu zatížení jak u plátců, tak správců daně. Zákonodárce proto připustil určité zjednodušení, které umožňuje správci daně ponechat skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti v tom zdaňovacím období, ve kterém byly plátcem vykázány a sankcionovat pouze takové situace, kdy daně pochybení vedlo k (byť dočasnému) krácení státního rozpočtu.

Lze tedy uzavřít, že jak podle odstavce 1, tak podle odstavce 2 § 104 ZDPH správce daně nevyloučí odpočet daně uplatněný v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než ve kterém mohl být odpočet daně uplatněn.

To samé musí platit pro zdaňovací období kalendářního roku, který následuje po roce, ve kterém mohl být odpočet daně poprvé uplatněn. Pro postup podle § 104 zákona o DPH totiž není rozhodné, jakým způsobem je daň uplatněna, zda v řádném nebo v dodatečném daňovém přiznání. Jediným kritériem je, zda daň do příslušného zdaňovacího období náležela, či nikoliv. Ke stejnému závěru lze dojít systematickým výkladem zákona o DPH. Jak ustanovení § 73 odst. 11, tak ustanovení § 103 ZDPH, která ukládají povinnost nebo umožňují podat za určitých podmínek dodatečné daňové přiznání, předcházejí ustanovení § 104 ZDPH. Ustanovení § 104 ZDPH je tak jako pozdější ustanovení speciální k oběma ustanovením.

Takto však nelze postupovat po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být odpočet daně nejdříve uplatněn³. Po uplynutí této lhůty již nárok na odpočet daně vůbec nelze uplatnit.

Stanovení sankce dle § 104 odst. 2 ZDPH

Podmínkou pro stanovení sankce dle § 104 odst. 2 ZDPH je, že v důsledku uvedení skutečností rozhodných pro stanovení daňové povinnosti v jiném zdaňovacím období došlo ke krácení státního rozpočtu. V případě odpočtu daně by docházelo k (dočasnému) krácení státního rozpočtu pouze tehdy, pokud by odpočet byl uplatněn v dřívějším zdaňovacím období, než ve kterém to umožňuje ustanovení § 73 odst. 2 ZDPH. Pokud je však odpočet uplatněn v pozdějším zdaňovacím období, nemůže být státní rozpočet nikdy zkrácen, naopak takové pozdní uplatnění odpočtu daně má na státní rozpočet pozitivní vliv (státní rozpočet je tak fakticky úvěrován).

V posuzované situaci tak nedochází ke krácení státního rozpočtu, a proto sankci dle § 104 odst. 2 ZDPH nelze uložit. Zároveň nelze uložit pokutu podle § 37 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, neboť plátce zahrnutím odpočtu daně do pozdějšího zdaňovacího období neporušil povinnost nepeněžitě povahy (plátce má právo podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost, nikoliv povinnost takové dodatečné přiznání podat).

4. Návrh řešení

³ Viz ustanovení § 73 odst. 11 ZDPH, poslední věta

Na základě výše uvedeného navrhuji přijmout následující závěr:

Pokud plátce daně, který má ve vztahu k přijatému zdanitelnému plnění plný nárok na odpočet daně, uplatní odpočet daně z tohoto plnění v přiznání za zdaňovací období některého z následujících kalendářních roků, než ve kterém se plnění uskutečnilo, správce daně odpočet daně ponechá ve zdaňovacím období, ve kterém byl odpočet daně uplatněn a ani nestanoví sankci dle § 104 odst. 2 ZDPH s výjimkou případů, kdy by byl odpočet daně uplatněn po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Správce daně rovněž neuloží pokutu za porušení povinnosti nepeněžité povahy.

Stanovisko Ministerstva financí

Žádáme o přeložení na příští termín jednání.

Část nové příspěvky

Daň z příjmů

173/05.04.07 - Uplatňování odčitatelné položky od základu daně z příjmů ve vztahu k vypořádání majetkových podílů podle zákona č. 42/1992 Sb., o transformaci družstev podle ustanovení § 34 odst.10 a § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů

Předkládá: Ing. Bohumír Holeček, daňový poradce, č.osvědčení 384

Výchozí situace

Novela zákona o daních z příjmů zákonem č.441/2005 Sb. (kterým se měnil zákon č.252/1997 Sb., o zemědělství) s účinností od 10.11.2005 doplnila znění zákona o daních z příjmů o následující ustanovení:

§ 34 ZoDP byl doplněn o nový **odstavec 9** (další novelou zákonem č.545/2005 Sb. byl tento odstavec přečíslován na odst. (10)):

Poplatník může dále od základu daně odečíst 50% částky, kterou vypořádal v peněžní, případně v nepeněžní formě v období 1993 až 2005 oprávněným osobám jejich majetkový podíl podle zákona č.42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, ve znění pozdějších předpisů, nebo kterou poplatník v období 1993 až 2005 uhradil oprávněným osobám za postoupení jejich pohledávky na vypořádání majetkového podílu podle zákona č.42/1992 Sb. Odpočet lze uplatnit po dobu 5 let počínaje zdaňovacím obdobím 2005.

Přechodná a závěrečná ustanovení ZoDP byla v § 40 doplněna o nový odstavec 25:

U poplatníků, kteří mají povinnost vypořádat majetkové podíly podle zákona č.42/1992 Sb., nebo které poplatník vypořádal oprávněným osobám za jejich postoupené pohledávky, je výše vypořádaných podílů počínaje zdaňovacím obdobím roku 2005 odčitatelnou položkou od základu daně z příjmů.

Uvedená ustanovení jsou v tomto znění účinná i pro zdaňovací období započatá v roce 2006.

K dané problematice bylo již pro účely odečtů za zdaňovací období roku 2005 v průběhu 1. pololetí roku 2006 zveřejněno sdělení MF s názvem „Sdělení MF k uplatňování odčitatelné položky od základu daně z příjmů ve vztahu k vypořádání transformačních nároků k družstvům podle zákona č.42/1992 Sb.“ (dále pouze Sdělení MF).

Při uplatňování dotyčných ustanovení se však v praxi vyskytují dále uvedené problémy a nejasnosti, a to i u pracovníků finančních úřadů.

Rozbor problematiky

a) Redukování odečtů majetkových pouze na část dalších majetkových podílů

Při praktickém uplatňování dotyčných ustanovení se stává, že správce daně prosazuje nesprávný výklad ke stanovení celkové hodnoty odčitatelné položky od základu daně z příjmů ve vztahu k vypořádání majetkových podílů podle zákona č.42/1992 Sb.. Podle tohoto výkladu správce daně má poplatník právo odečítat **pouze tzv. transformační část majetkových podílů**, které vypořádal. K tomuto nesprávnému výkladu pak zřejmě vede správce daně obsah Sdělení MF, které je opatřeno názvem „Sdělení MF k uplatňování odčitatelné položky od základu daně z příjmů ve vztahu k vypořádání transformačních nároků k družstvům podle zákona č.42/1992 Sb.“. Zde použitý termín „transformační nárok“ přitom neodpovídá termínu použitému v § 34 odst.10 a v § 40 odst.25 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro roky 2005 a 2006 – zde je použit termín „majetkový podíl podle zákona č.42/1992 Sb.“.

Zákon č.42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, totiž definuje dotyčný majetkový podíl v ustanovení § 7 odst.4 a dělí jej zde dále na **složku základního podílu a dalšího podílu**. Toto rozdělení je pro účely definice postupu zdanění také respektováno a používáno dlouhodobě zákonem o daních z příjmů, například v § 10 odst.6, v § 18 odst.2 písm.b), v 36 odst.2 písm.c) bod 3.

Podle § 7 odst.4 zákona č.42/1992 Sb. (zákon o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech) je **majetkový podíl** oprávněné osoby tvořen součtem základního podílu a dalšího podílu na majetku družstva, přičemž:

- **základní podíl** tvoří dvě složky, a to:
- **nároky na náhrady podle zvláštních předpisů a**
- **majetkové vklady oprávněných osob (do družstva),**
- **další podíl** na majetku družstva plynoucí z transformace, který se vypočte z čistého jmění družstva (podle kritérií v souladu s částí třetí až pátou zákona č.42/1992 Sb.).

Pokud se při praktickém uplatnění či výkladech používají termíny **restituční a transformační část** majetkového podílu, pak může docházet k zavádějícímu výkladu a k nesprávné aplikaci dotyčných ustanovení zákona o daních z příjmů.

Termín **transformační část** podílu je zřejmě možno ztotožnit s termínem **další podíl** – jedná se o podíl vypočtený v rámci transformačního projektu.

Termín **restituční část** majetkového podílu (pokud je použit ve smyslu přiznané náhrady podle zvláštních předpisů) však není možno ztotožňovat se základním podílem – základní podíl navíc vedle nároků přiznaných podle zvláštních předpisů obsahuje ještě **majetkové vklady**.

Za **restituční část** majetkového podílu oprávněné osoby je tak možno pokládat pouze nároky na **náhrady podle zvláštních předpisů** (především podle zákona č.229/1991 Sb., tj. zákona o půdě). Tímto zákonem bylo řešeno navrácení zemědělského majetku, odňatého státem, a navrácení nemovitostí, odevzdaných do vlastnictví družstev podle zvláštních předpisů. Zároveň podle tohoto zákona také zanikla některá užívací práva družstva k majetku (k pozemkům nečlenů družstev). **Zákonem o půdě však nebyly uvolněny vklady členů družstev, které jsou součástí základní části majetkového podílu až podle zákona č.42/1992 Sb..** V případě restitučních nároků se tedy jedná o nároky, které byly přiznány oprávněným osobám ještě před účinností a uplatněním zákona č.42/1992 Sb. (např. za nemovitosti odevzdané do vlastnictví družstva podle zvláštních předpisů, za majetek odňatý státem, který následně stát „přidělil“ družstvu do užívání, za znehodnocení nemovitostí užívaných družstvem). Pokud však tyto nároky oprávněné osoby vstoupily do majetkového podílu podle zákona č.42/1992 Sb., staly se jeho součástí, jak vyplývá ze znění § 7 odst.4 tohoto zákona.

Majetkové vklady původních členů družstev (a jejich dědiců) se staly součástí základního podílu až na základě zákona č.42/1992 Sb. (viz ustanovení § 16 tohoto zákona.). Následně pak podle ustanovení § 13 téhož zákona, musely, případně mohly být oprávněným osobám vydávány. Nic na tom nemění skutečnost, že tyto vklady byly v rámci praktik nucené kolektivizace zemědělství ve své podstatě odnětím majetku, a že pro stanovení nároků na vložený živý a mrtvý inventář byl často (pokud nebyly zachovány průkazné vkladové listy) v rámci transformačního projektu používán postup jejich stanovení podle tzv. náhradové vyhlášky, obdobně jako pro majetek odňatý státem a navrácený podle zákona o půdě.

Bod 8. dotyčného Sdělení MF, který upozorňuje na skutečnost, že odečet nelze uplatnit na vypořádání, které proběhlo podle zákona č.229/1991 Sb. (zákon o půdě), tak rozhodně neznamená, že do odečtu nelze zahrnovat základní majetkové podíly oprávněných osob a že je možno odečet uplatnit pouze u další (transformační) části majetkového podílu (jak někdo mylně dovozuje už z nadpisu dotyčného Sdělení MF).

Dotyčné Sdělení MF totiž rozhodně nemůže samo o sobě zúžit rozsah termínu „majetkový podíl podle zákona č.42/1992 Sb.“, užitý v zákonu o daních z příjmů., na tzv. transformační část, tedy na část dalšího podílu na majetku družstva. Nemůže ani vyloučit z majetkového podílu nároky přiznané podle zvláštního zákona, tzn. nároky na náhrady stanovené podle zákona o půdě, pokud tyto byly zahrnuty do procesu transformace podle zákona č.42/1992 Sb. podle § 7 odst.4. Je přitom skutečností, že se tato tzv. restituční část základního podílu v praxi transformace družstev vyskytuje pouze ve specifických (spíše výjimečných) případech a je zřetelně zachycena v evidenci majetkových podílů jednotlivých oprávněných osob. Rozhodně se pak možnost **odečtu týká majetkových vkladů** původních členů a jejich dědiců jako rozhodující části základního majetkového podílu. **V opačném případě by musel být ve formulacích § 34 odst.10 a § 40 odst.25 zákona o daních z příjmů použit nikoliv termín „majetkové podíly“ ale zúžující termín „další podíly na majetku družstva“.**

b) Výše vypořádaných podílů odečitatelná podle ustanovení § 40 odst.25

Podle formulace dotyčného ustanovení je odpočitatelnou položkou od základu daně z příjmů „výše vypořádaných podílů počínaje zdaňovacím obdobím roku 2005“. Tato formulace se tak odlišuje od formulace ustanovení § 34 odst.10, v němž se hovoří o „50% částky, kterou poplatník vypořádal v peněžní či nepeněžní formě v období 1993 až 2005 oprávněným osobám“. Postup, jak stanovit částku, kterou poplatník vypořádal, upřesnilo zmiňované Sdělení MF.

Jak vyplývá ze zákonné formulace, při odečtu podle ustanovení § 40 odst.25 však není rozhodující způsob vypořádání (peněžní či nepeněžní), ani částka, která byla na vypořádání

použita, ale výše vypořádaných podílů - tedy **nominální výše majetkového podílu nebo jeho části, která byla vypořádána.**

Toto ustanovení je účinné i pro rok 2006. Neobsahuje však možnost uplatnit odpočet po určité období (jako ustanovení § 34 odst.10). To znamená, že pokud nebude odpočet podle tohoto ustanovení uplatněn v plné výši za příslušné zdaňovací období, ve kterém byly podíly vypořádány, nelze jej ani jeho neuplatněnou část uplatnit v budoucích zdaňovacích obdobích.

c) Postoupené pohledávky vypořádané vlastními akciemi

V praxi se často vyskytují případy, kdy oprávněná osoba postoupila svůj majetkový podíl (nebo jeho část) jiné osobě (např. akciové společnosti) postupní smlouvou - jednalo se tedy o postoupení pohledávky na vypořádání majetkového podílu. Na základě tohoto postoupení si také postupník (akciová společnost) převzal určitý majetek osoby povinné (družstva). Závazek vůči postupiteli (oprávněné osobě) pak akciová společnost (postupník) vypořádala ve formě vlastních akcií, emitovaných na základě úpisu postupitele. Závazky vůči oprávněné osobě tak byly de facto kapitalizovány (přešly do základního kapitálu postupníka). Obdržené akcie pak oprávněná osoba buď podržela (zůstala akcionářem) nebo prodala jiné osobě a dosáhla tak určitého peněžního plnění za svůj majetkový podíl z transformace družstva.

Otázkou může být, zda ve smyslu ustanovení § 34 odst.10 je možné i tento případ posuzovat jako úhradu za postoupení pohledávky na vypořádání majetkového podílu, a to nepeněžní formou – předáním cenných papírů, v tomto případě vlastních akcií společnosti. Došlo totiž k úhradě závazků, zachycených původně v účetní evidenci akciové společnosti na základě uzavřené smlouvy o postoupení pohledávky. Podstatou úhrady bylo předání cenných papírů – vlastních akcií, účetně byly závazky započteny na pohledávku společnosti z titulu úpisu akcií. Tento způsob úhrady by totiž neměl být posuzován odlišným způsobem např. oproti situaci, kdy společnost předala oprávněné osobě jako nepeněžní plnění nikoliv vlastní, ale cizí akcie. I v tomto případě se stala oprávněná osoba akcionářem určité akciové společnosti (neboť převzala jako cenný papír určité akcie) s právem tyto akcie podržet či prodat a její postavení nebylo nijak odlišné. Akciová společnost, jejíž akcie oprávněná osoba obdržela, totiž v obou případech **nebyla nástupním subjektem z transformace družstva**. Oprávněná osoba se tak nestala převzetím dotyčných akcií členem (akcionářem) nástupnické osoby z transformace a její postavení tak nelze ztotožnit s postavením oprávněné osoby, která svůj majetkový podíl vložila do nástupnického subjektu v rámci transformace a stala se tak účastníkem právnické osoby podle transformačního projektu (ve vztahu ke znění § 11 a § 13 zákona č.42/1992 Sb.). **A protože převzetí akcií oprávněnou osobou nezaložilo její účast v nástupním subjektu transformace, je nutno je pokládat za vypořádání formou předání cenných papírů.**

Podle Sdělení MF (bodu 2 písm.c) se toto nepeněžní plnění ocení nominální hodnotou předaných akcií.

d) Uplatnění odečtů ve formuláři daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2006

Formulář MFin 5404 – vzor č.16, určený pro zdaňovací období započaté v roce 2006, obsahuje v Příloze č.1 II.oddílu nově definovanou **tabulku F**, určenou pro zachycení odečtu podle § 34 odst.10 zákona o daních z příjmů (vypořádaných majetkových podílů) a odečtu podle § 34 odst.3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31.12.2004 (dodatečné uplatnění tzv. reinvestičních odpočtů).

Podle definice řádku 1 ve formuláři a textu v Pokynu k vyplnění přiznání má poplatník v tomto řádku uvést částku nároku na odečet podle § 34 odst.10 zákona, sníženou o částku nároků, pokud byla uplatněna podle § 40 odst.25 zákona za bezprostředně předcházející

zdaňovací období. Takto definovaný postup však nemá oporu ve znění zákona – v zákoně jsou obě ustanovení (§ 34 odst.10 a § 40 odst.25) uvedena nezávisle, a určují tedy právo poplatníka na samostatný odpočet podle každého z nich (tuto skutečnost potvrdilo i Sdělení MF v bodě B: K bodu 3 novely – tedy k § 40 odst.25). Návrh tabulky F i textu Pokynu byl zřejmě připraven ve vztahu k určitému návrhu novely zákona o daních z příjmů, který se neuskutečnil – ve vztahu ke stávajícímu znění zákona se jeví zmatečný.

Je proto nutno vycházet z ustanovení zákona o daních z příjmů ve znění platném pro zdaňovací období roku 2006. Tabulka F má zřejmě sloužit pro sledování odečtů z kumulované částky, určené podle § 34 odst.10 za období 1993 až 2005. V řádku 1 by tak měla být částka nároku na odečet podle § 34 odst.10 snížena o částku nároků, uplatněných za předcházející zdaňovací období (rok 2005), aby byla zachována návaznost hodnot následných řádků č.2 a č.3.

3. Navrhované závěry:

a) Redukování odečtů majetkových pouze na část dalších majetkových podílů
Majetkovým podílem, zmiňovaným v ustanoveních § 34 odst.10 a § 40 odst.25 zákona o daních z příjmů se rozumí celý majetkový podíl oprávněné osoby, zahrnutý do transformace družstva ve smyslu § 7 odst.4 zákona č.42/1992 Sb., a to ve všech složkách, definovaných v tomto ustanovení (tedy jak základní, tak i další podíl).

Bod 8. „Sdělení MF k uplatňování odčitatelné položky od základu daně z příjmů ve vztahu k vypořádání transformačních nároků k družstvům podle zákona č.42/1992 Sb.“, který upozorňuje na skutečnost, že odečet nelze uplatnit na vypořádání, které proběhlo podle zákona č.229/1991 Sb. (zákon o půdě), v žádném případě neznamena, že by byl odečet omezen pouze na část dalšího majetkového podílu (na tzv. transformační podíl). Upozorňuje na skutečnost, že odečet ze základu daně nelze uplatnit na vypořádání nároků, které proběhlo podle zákona č.229/1991 Sb., tedy např. u případů, kdy byly poplatníkem uhrazovány částky za postoupené pohledávky z titulu nároků uplatněných podle zákona č.229/1991 Sb., o půdě (tzn. nároky na vydání majetku, uplatňované vůči státním statkům a Pozemkovému fondu ČR).

b) Hodnota vypořádaných podílů odečitatelná podle ustanovení § 40 odst.25

Při odečtu podle ustanovení § 40 odst.25 je hodnota, odečitatelná od základu daně z příjmů, dána výší vypořádaných podílů v daném zdaňovacím období (tedy jejich nominální výší). Způsob vypořádání (peněžní či nepeněžní), ani částka (výše úhrady), která byla na vypořádání použita, zde není rozhodující. Hodnota, která nebude uplatněna jako odečet za zdaňovací období roku 2006, se však nepřenáší do období budoucích.

c) Postoupené pohledávky vypořádané vlastními akciemi postupníka

Případy, kdy byly postoupené pohledávky oprávněné osoby následně vypořádány předáním vlastních akcií postupníka, který **nebyl v postavení nástupní právnické osoby podle transformačního projektu** (ve vztahu k § 11 a k § 13 zákona č.42/1992 Sb.), se pokládají ve smyslu ustanovení § 34 odst.10 za vypořádání nepeněžním plnění. Toto plnění se pro účely odpočtu ocení nominální hodnotou předaných akcií.

d) Uplatnění odečtů ve formuláři daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2006

Tabulka F Přílohy č.1 II.oddílu přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2006 a Pokyny k vyplnění přiznání obsahují pro řádek 1 této tabulky nesprávný text. Podle platného

znění zákona v řádku 1 poplatník vyplní celkovou částku nároku na odečet podle § 34 odst.10, sníženou o částku nároků, uplatněných za předcházející zdaňovací období (za rok 2005), nesnižuje ji však o část nároku, uplatněného podle § 40 odst.25. Na hodnotu ř.1 pak naváže při vyplňování ř.2 a 3 tabulky F. Celkovou částku odečtu uplatněného v daném zdaňovacím období pak poplatník z ř.4 přeneseme do ř.240 daňového přiznání. Případný odečet podle ustanovení § 40 odst.25 zákona pak uplatní poplatník v ř.241 daňového přiznání.

4. Návrh řešení

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

Stanovisko Ministerstva financí

Odklad na příští jednání Koordinačního výboru.

174/05.04.07 - Nárok na zvýšené stravovací výdaje při tuzemských pracovních cestách osob podnikajících podle zvláštních předpisů

Předkládá: Hana Kovalíková, daňová poradkyně, č. osvědčení 1139

1. Popis problému

Za současného znění zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, nemají některé osoby, které mají příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů podle § 7 odst. 1 písm. c), nárok na uplatnění zvýšených stravovacích výdajů (nákladů) při pracovních cestách do výdajů daňově účinných. Jedná se například o auditory, daňové poradce, advokáty apod. Níže uvádím citaci ze zákona o daních z příjmů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

§ 7 (1) písm. c)

Příjmy z podnikání jsou
c) příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů,

§24

Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů

(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také

k) výdaje (náklady) na pracovní cesty, včetně výdajů (nákladů) na pracovní cestu spolupracujících osob (§13) a společníků veřejných obchodních společností a komplementářů komanditních společností, a to maximálně ve výši podle zvláštních předpisů, §5 pokud není dále stanoveno jinak, přitom

1. na ubytování, na dopravu hromadnými dopravními prostředky, na pohonné hmoty spotřebované silničním motorovým vozidlem §23d zahrnutým v obchodním majetku

poplatníka nebo v nájmu (s výjimkou uvedenou v bodě 4) a na nezbytné výdaje spojené s pracovní cestou v prokázané výši,

2. zvýšené stravovací výdaje (stravné [\[5b\]](#)) při tuzemských pracovních cestách delších než 12 hodin v kalendářním dnu, pro poplatníky s příjmy podle [§7](#), a to maximálně do výše stravného vymezeného pro zaměstnance v [§6](#) odst. [7](#) písm. a). Pravidelným pracovištěm pro poplatníky s příjmy podle §7 se také rozumí místo podnikání uvedené v živnostenském nebo jiném obdobném povolení k podnikání,

2. Rozbor problematiky

V § 24 odst. 2 písm. k) bod 2. je uvedeno, že pravidelným pracovištěm pro poplatníky s příjmy podle §7 se také rozumí místo podnikání uvedené v živnostenském nebo jiném obdobném povolení k podnikání.

Většina profesí, kde je podnikání stanoveno podle zvláštního předpisu, však nemá v osvědčení k dané činnosti uvedeno místo podnikání. Bydliště nebo místo podnikání je uvedeno v seznamu jednotlivých komor.

3. Závěr

Podle současného znění výše uvedeného paragrafu by dle mého názoru neměli tito podnikatelé nárok na uplatnění zvýšených stravovacích výdajů při tuzemských pracovních cestách. Tím by docházelo k znevýhodnění oproti ostatním podnikatelům majícím příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů.

4. Návrh řešení

Navrhuji odsouhlasit stanovisko v tom smyslu, že i podnikatelé mající příjmy podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, mají nárok na uplatnění zvýšených stravovacích výdajů při tuzemských pracovních cestách ve smyslu § 24 od. 2 písm. k). Toto stanovisko vhodně publikovat Ministerstvem finanční a v nejbližší novele zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů upravit text zákona následovně:

§24

Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů

(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také

- 1) výdaje (náklady) na pracovní cesty, včetně výdajů (nákladů) na pracovní cestu spolupracujících osob ([§13](#)) a společníků veřejných obchodních společností a komplementářů komanditních společností, a to maximálně ve výši podle zvláštních předpisů, [\[5\]](#) pokud není dále stanoveno jinak, přitom

1. na ubytování, na dopravu hromadnými dopravními prostředky, na pohonné hmoty spotřebované silničním motorovým vozidlem [23d] zahrnutým v obchodním majetku poplatníka nebo v nájmu (s výjimkou uvedenou v bodě 4) a na nezbytné výdaje spojené s pracovní cestou v prokázané výši,

2. zvýšené stravovací výdaje (stravné [5b]) při tuzemských pracovních cestách delších než 12 hodin v kalendářním dnu, pro poplatníky s příjmy podle §7, a to maximálně do výše stravného vymezeného pro zaměstnance v §6 odst. 7 písm. a). Pravidelným pracovištěm pro poplatníky s příjmy podle §7 se také rozumí místo podnikání uvedené v živnostenském nebo jiném obdobném povolení k podnikání nebo uvedeném v seznamu příslušné komory nebo příslušné organizace.

Stanovisko Ministerstva financí

Odklad na příští jednání Koordinačního výboru.

Spotřební daň

175/05.04.07 - Uplatňování předmětu spotřební daně - daně z lihu (nejde o pěstitelské pálení)

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce, č.osvědčení 10

1. Výchozí situace

Příklad A)

Osoba používá pro výrobu „extraktů – doplňků stravy“ zdaněný líh. Tento zdaněný líh je následně zpracován do výrobku, který obsahuje jak tento zdaněný líh, tak vodu a bylinné extrakty (byliny). Původní obsah lihu v nakupovaném lihovém výrobku se zpracováním sníží. Nesníží se ale tak, aby končený výrobek nepodléhal spotřební dani.

Příklad B)

Osoba míchá zdaněný lihový výrobek s nápojem nealkoholickým. Vytváří tak konečný výrobek, který podléhá spotřební dani, jako lihový výrobek, výrobek obsahující líh. Původní obsah lihu v nakupovaném lihovém výrobku se zpracováním sníží. Nesníží se ale tak, aby končený výrobek nepodléhal spotřební dani.

Konečný výrobek jak v příkladu A) tak v příkladu B) je opět zatříděn pod kód nomenklatury 2207 nebo 2208.

Celní orgány, jako správce daně, zastávají názor, že každý výrobek s obsahem alkoholu vyšším než 1,2 % Vol. je vybraným výrobkem a že i toto zpracování zdaněného lihu je výrobou vybraného výrobku a osoba, která takto zpracovává již zdaněný líh je výrobcem vybraných výrobků. V návaznosti na toto tvrzení pak tvrdí, že dle § 19 odst. (3) ZSpD se tyto „vybrané výrobky“ smějí vyrábět výhradně v podniku na výrobu vybraných výrobků, tedy v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od SpD.

Použitá zkratka :

ZSpD = zákon č. 353/2003 Sb., o spotřební dani, ve znění pozdějších předpisů

SpD = Spotřební daň

2. Rozbor problematiky

2.1 Právní rámec

§ 1 (1) ZSpD

Tento zákon zpracovává příslušné předpisy Evropských společenství a upravuje

- a) podmínky zdaňování minerálních olejů, **lihu**, piva, vína a meziproduktů a tabákových výrobků (dále jen "vybrané výrobky") spotřebními daněmi.

§ 3 ZSpD

s) výrobou se rozumí proces, při kterém

1. vybraný výrobek vznikne,
2. z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně,
3. z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury,

SROVNÁVACÍ TABULKA

§ 67 zákona o spotřebních daních
Rady 92/83/ES

Článek 20 a 24 Směrnice

**PŘEDMĚT DANĚ Z LIHU :
LIHEM ROZUMĚJÍ:**

PRO ÚČELY SMĚRNICE SE

(1) Předmětem daně je líh (etanol) včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích, nejde-li o výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2203, 2204, 2205, 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu.	Všechny výrobky, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, kódů KN 2207 a 2208, a to i tehdy, jsou-li tyto výrobky součástí výrobku, který spadá do jiné kapitoly kombinované nomenklatury
(2) Předmětem daně je i líh podle odstavce 1 včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený ve výrobcích uvedených pod kódy nomenklatury 2204, 2205, 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 22 % objemových etanolu.	výrobky kódů KN 2204, 2205 a 2206, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 22 % objemových, výrobky, které obsahují pitné lihoviny, ať v roztoku nebo jinak.

<p>(4) Dani nepodléhá líh, který byl již jednou zdaněn, pokud u něho nebylo uplatněno vrácení daně podle § 14. Toto ustanovení se nepoužije v případech podle § 11 odst. 2, § 14 odst. 7, § 66 odst. 1 písm. c) a v případech, kdy došlo k dodatečnému vyměření daně na základě vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit při nabytí, prodeji nebo zjištění nezdaněného lihu [§ 68 písm. d)].</p>	<p>Členské státy nemusí požadovat, aby výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, byly vyrobeny ve skladu s daňovým dozorem ze složkových alkoholických výrobků s podmíněným osvobozením od spotřební daně, pokud byla daň z těchto složek zaplacená předem a pokud by celková daň ze složkových alkoholických výrobků nebyla nižší než daň z výrobku, který je výsledkem jejich míšení.</p>
--	--

- **2207** - Ethylalkohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu 80\ % obj. nebo více; ethylalkohol a ostatní destiláty denaturované, s jakýmkoliv obsahem alkoholu
- **2208** - Ethylalkohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu menším než 80\ % obj.; destiláty, likéry a jiné lihovné nápoje
- **2203** - Pivo
- **2204** - Víno z čerstvých hroznů, včetně vína obohaceného alkoholem; vinný mošt jiný než čísla 2009
- **2205** - Vermut a ostatní víno z čerstvých hroznů, připravené pomocí aromatických bylin nebo jiných aromatických látek
- **2206** - Ostatní kvašené (fermentované) nápoje (např. jablečné, hruškové, medovina); směsi kvašených (fermentovaných) nápojů a směsi kvašených (fermentovaných) nápojů s nealkoholickými nápoji jinde neuvedené ani nezahrnuté

§ 67(3) ZSpD

Na líh denaturovaný jiným než stanoveným denaturačním prostředkem, s menším množstvím denaturačního prostředku nebo použitý pro jiný než stanovený účel se pohlíží jako na líh nedenaturovaný.

SMĚRNICE RADY 92/12/EHS ze dne 25. února 1992
o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani

Článek 3

1. Tato směrnice se na úrovni společenství vztahuje na následující výrobky, jak je vymezují příslušné směrnice:
 - minerální oleje,
 - **alkohol a alkoholické nápoje,**
 - tabákové výrobky.

Článek 5

1. Výrobky uvedené v čl. 3 odst. 1 podléhají spotřební dani od okamžiku výroby na území společenství, jak je vymezuje článek 2, nebo od okamžiku jejich dovozu na toto území.

Článek 11

1. Každý členský stát přijme předpisy pro výrobu, zpracování a skladování výrobků podléhajících spotřební dani v souladu s touto směrnicí.

2. Výrobu, zpracování a skladování výrobků podléhajících spotřební dani, nebyla-li dosud zaplácena, je nutno uskutečňovat ve skladu s daňovým dozorem.

2.2 Literatura :

⇒ Z rozsudku Nejvyššího správního soudu 7 Afs 12/2004-57 ze dne 22. června 2005 (obdobně i rozsudek NSS 4 Afs 9/2004-64 ze dne 15. září 2005)

Meritum :

Jde o posouzení právní otázky, zda předmětem daně z lihu ve smyslu § 25 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, je pouze líh ve smyslu zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, nebo zda předmětem této daně je (může být) i líh jiný, nespadaající pod pojem lihu podle zákona č. 61/1997 Sb.

.....

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zaujal právní názor, že předmětem daně z lihu podle § 25 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, může být jen líh ve smyslu zákona č. 61/1997 Sb., o lihu.

Poznámka : Zákon č. 587/1992 Sb., byl zrušen ZSpD

⇒ Z důvodové zprávy k ZSpD

K § 67

Předmět daně je definován základním pojmem, který je uveden v zákoně Ministerstva zemědělství č.61/1997 Sb., o lihu, ve znění pozdějších předpisů.

V souvislosti se zněním odstavců 1 a 2 je zřejmé, že dani podléhá etanol v jakékoli směsi kromě nápojů jako je pivo, a různé druhy vín, pokud podíl etanolu v této směsi překračuje 1,2 % objemových etylalkoholu. Pivo a různé druhy vín mají svůj zvláštní způsob zdanění.

Z hlediska daňových úniků, ke kterým by mohlo docházet při různých způsobech použití lihu, jsou důležitá ustanovení odstavců 3 a 4. Z těchto ustanovení vyplývá, že při nedostatečné denaturaci nebo při použití lihu k jiným než povoleným účelům, se nemůže uplatnit osvobození od daně podle § 71.

Z posledního odstavce tohoto paragrafu v návaznosti na § 14 odst. 8 rovněž vyplývá skutečnost, že pro účely neuvedené v § 71 je možno nakoupit líh s daní, aniž by konečný výrobek obsahující líh podléhal opětovnému zdanění.

3. Navrhované závěry:

Vzhledem k tomu, že

- náš český ZSpD deklaruje jako vybraný výrobek mj. i líh (§ 1 odst. 1). Podle Směrnice Rady 92/83/ES se lihem rozumí všechny výrobky obsahující alkohol (článek 20),

- náš český ZSpD zdaňuje pouze líh (etanol), který je obsažen ve výrobku (§ 69). Podle Směrnice Rady 92/83/ES se spotřební daň z lihu stanoví z hektolitrů čistého alkoholu (článek 21),
- náš český ZSpD i Směrnice Rady 92/83/ES připouští možnost zpracování **zdaněného** lihu v lihových výrobcích mimo daňový sklad. Navíc z pohledu našeho ZSpD **zdaněný** líh již nepodléhá dani, pokud u něj nebylo uplatněno vrácení této SpD (Článek 11 bod 2. Směrnice Rady 92/12/EHS a ustanovení § 67 odst. 4 ZSpD),
- důvodová zpráva k našemu zákonu přímo umožňuje pořizovat zdaněný líh, aniž by konečný výrobek obsahující líh podléhal opětovnému zdanění,
- náš český ZSpD deklaruje význam pojmu výroba pro účely ZSpD,
- konečný výrobek je zaříděn pod kód nomenklatury 2207 nebo 2208 (nelze použít ustanovení § 71 – osvobození od daně),

Ize učinit následující :

ZÁVĚR

- 1) Zpracování zdaněného lihu není ani jeden z uvedených případů, které charakterizují výrobu dle ZSpD a dle Směrnice Rady. Vybraný výrobek nevznikl, neboť líh již existuje. Z vybraného výrobku, který je předmětem daně z lihu, nevznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně. Pořád jde o výrobek, který obsahuje určité procento lihu, pořád jde o výrobek, který je předmětem spotřební daně z lihu.
- 2) Nedochozí ani k výrobě v případě, že bude pořízen lihový vybraný výrobek, který bude zaříděn pod kódem nomenklatury 2207 a po zpracování bude „přeřazen“ pod kód nomenklatury 2208, neboť ustanovení § 3 písm. s) bod 3. se týká pouze minerálních olejů.

Pokud bude pořízen lihový výrobek, podléhající spotřební dani z lihu **prokazatelně za cenu včetně spotřební daně**, pak jeho jakékoliv zpracování či míchání není považováno za výrobu a v souladu se ZSpD, tak i v souladu s příslušnými Směrnicemi Rady, není nutné toto zpracování či míchání provádět v podniku na výrobu vybraných výrobků, tedy v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od SpD.

4. Návrh řešení

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

Stanovisko Ministerstva financí

Podle ustanovení § 3 písm. s) bod 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“), je výrobou proces, při kterém vznikne vybraný výrobek. Vybraným výrobkem je výrobek, který je zdaňován spotřební daní, tedy je předmětem daně. Podle ustanovení § 67 odst. 1 zákona je předmětem daně z lihu (tedy „líhem“) - vybraný výrobek - líh (etanol) včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích, nejde-li o výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2203, 2204, 2205, 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu, na daňovém území Evropského společenství vyrobený nebo na daňové území Evropského společenství dovezený.

Zákon vychází z právních předpisů Evropské Unie, především ze Směrnice Rady 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a kontrole výrobků podléhajících spotřební dani (dále jen „směrnice 92/12“) a Směrnice Rady 92/83/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (dále jen „směrnice 92/83“). V čl. 20 směrnice 92/83 je uvedeno, že pro účely směrnice se „lihem“ rozumějí „všechny výrobky, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, kódu nomenklatury 2207 a 2208, a to i tehdy, jsou-li tyto výrobky součástí výrobku, který spadá do jiné kapitoly kombinované nomenklatury“.

Zde je zcela zřejmý soulad ustanovení zákona a směrnice, týkající se předmětu daně. Pokud tedy bude výrobním procesem vyroben jakýkoliv výrobek obsahující více než 1,2 % objemových etanolu, nejde-li o výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2203, 2204, 2205, 2206, je tento vybraným výrobkem, který je předmětem daně z lihu (§ 67 odst. 1).

Směrnice 92/12 nedefinuje pojem výroba. Článek 5 směrnice 92/12 však zcela jasně hovoří o tom, že „Výrobky uvedené v čl. 3 odst. 1 podléhají spotřební dani od okamžiku výroby na území Společenství, jak je vymezuje článek 2, nebo od okamžiku jejich dovozu na toto území“. Toto zcela potvrzuje výše uvedené. Vybraný výrobek (všechny výrobky, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, kódu nomenklatury 2207 a 2208, a to i tehdy, jsou-li tyto výrobky součástí výrobku, který spadá do jiné kapitoly kombinované nomenklatury), který okamžikem výroby splňuje definici předmětu daně, podléhá spotřební dani.

Článek 11 směrnice 92/12 stanoví:

„Výrobu, zpracování a skladování výrobků podléhajících spotřební dani, nebyla-li dosud zaplácena, je nutno uskutečňovat ve skladu s daňovým dozorem.“

V daňovém skladu jsou umístěny výrobky, u kterých je daňová povinnost „odložena“ (duty suspension arrangement); povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká až uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Ustanovení směrnice 92/12 tedy stanoví, že v daňovém skladu musí být umístěny pouze nezdaněné vybrané výrobky. Nelze tedy například ze zdaněného vína vyrábět v daňovém skladu lihovinu, ze zdaněné lihoviny regenerovat líh, ze zdaněného lihu vyrábět směsnou pohonnou hmotu, ze zdaněné nafty vyrábět směsnou pohonnou hmotu atd., pouze v určitých případech je (zákonem) povolena výjimka z tohoto režimu. Toto ustanovení směrnice je tedy zapracováno do zákona v § 19, zejména jeho odstavce 4:

(4) V daňovém skladu mohou být vybrané výrobky umístěny pouze v režimu podmíněného osvobození od daně...“

Jinak toto ustanovení směrnice odpovídá i odstavcům 2 a 3 tohoto paragrafu.

Povolené výjimky z výše uvedeného režimu jsou promítnuty v některých dalších ustanoveních zákona (např. § 54 odst. 2 písm. b), § 78 odst. 6, § 99 odst. 7).

Dále ještě uvádíme, že v současné době probíhá revize směrnice 92/12. Nový návrh ustanovení zní: „Výrobu, zpracování a skladování výrobků podléhajících spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od daně, je nutno uskutečňovat ve skladu s daňovým dozorem.“ Slova „nebyla-li dosud zaplácena“ se vypouštějí.

Ustanovení čl. 24 směrnice 92/83

„Členské státy nemusí požadovat, aby výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, byly vyrobeny ve skladu s daňovým dozorem ze složkových alkoholických výrobků s podmíněným

osvobozením od spotřební daně, pokud byla daň z těchto složek zaplacená předem a pokud by celková daň ze složkových alkoholických výrobků nebyla nižší než daň z výrobku, který je výsledkem jejich míšení.“

Jedná se o fakultativní ustanovení, tedy pouze o možnost pro členský stát toto ustanovení zahrnout do své legislativy.

Podle výkladu EK se ustanovení tohoto článku týká například koktejlů, které jsou míchané v baru. Ze směrnice by bez tohoto ustanovení vyplývalo, že koktejly míchané např. z vodky, vína apod. by musely být vyráběny pouze v daňovém skladu. Jiný příklad, na který se toto ustanovení vztahuje, je například ředění vína s 15 % objemovými alkoholy. Výrobce takového vína zaplatí daň. Poté, co víno opustí daňový sklad, je rozředí vodou na víno s 12 % objemovými alkoholy. I když výše daně z vína o obsahu alkoholu 12 % a 15 % objemových je stejná, ředěním vína vzroste jeho objem a proto vzroste i daň, která má být zaplacená. Z tohoto důvodu je na členském státě, jak ustanovení tohoto článku implementuje.

Česká republika výslovně toto opatření do zákona nezpracovala, ale využívá je k výkladu výše uvedených příkladů. Široká aplikace článku 24 by byla zcela v rozporu se základními principy směrnice 92/12.

Poznámka: K přiloženým rozsudkům Nejvyššího správního soudu podotýkáme, že tyto rozsudky se vztahují k jinému konkrétnímu případu, který vznikl za účinnosti jiné právní úpravy v oblasti spotřebních daní. V případě podaného dotazu se jedná o jiný konkrétní případ a také o novou právní úpravu v oblasti spotřebních daní.

Závěr:

Bylinné extrakty popsané v předloženém dotazu jsou z hlediska spotřební daně předmětem daně z lihu a jako takové musí být vyráběny v daňovém skladu z nezdaněného lihu.

Jedná se o výrobu „finálního“ produktu za použití vybraného výrobku (surovina) stejného předmětu daně bez ohledu na to, zda byl či nebyl vybraný výrobek (surovina) předtím zdaněn. Vzhledem k výše uvedenému je nutné v daném případě výrobu, při které vznikne vybraný výrobek, považovat za výrobu ve smyslu ustanovení § 3 písm. s) bod 1 zákona o SPD, kterou je nutné provádět v režimu podmíněného osvobození od daně v daňovém skladu podle § 19 odst. 3 zákona o SPD, pokud tento zákon nestanoví jinak (např. § 78 odst. 3 zákona o SPD).

Výrobou bylinných extraktů vyrobených mimo režim podmíněného osvobození od daně vzniká v souladu s ustanovením § 8 zákona o SPD daňová povinnost. Na tuto skutečnost nemá vliv ani případné předchozí zdanění lihu, jakožto suroviny při předmětné výrobě, neboť zákon v tomto nepřipouští žádné výjimky.

Ustanovení § 67 odst. 4, § 66 odst. 1 písm. c) a § 68 písm. d) stanoví, že plátcem daně z lihu je mimo jiné právnická nebo fyzická osoba skladující nebo uvádějící do volného daňového oběhu lihu, který je předmětem daně podle § 67 odst. 1 a 2 (výklad viz výše). Této osobě vzniká poté povinnost daň přiznat a zaplatit podle ustanovení § 68 písm. d).

Mezinárodní zdanění

176/05.04.07 - Vyloučení dvojího zdanění u některých typů zahraničních příjmů

Předkládají: Mgr. Ing. Radek Halíček, FCCA, advokát
Ing. Jana Švecová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3918

1. Úvod – popis problému

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit způsob zamezení dvojího zdanění zahraničních příjmů ve formě licenčních poplatků nebo úroků v případech, kdy může být aplikováno více smluv o zamezení dvojího zdanění (dále „SZDZ“) současně.

Podle § 38f odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „ZDP“) se při zamezení dvojího zdanění postupuje podle smluv o zamezení dvojího zdanění, kterými je Česká republika vázána. Pro určení, která konkrétní SZDZ se při zamezení dvojího zdanění v jednotlivých případech použije, je rozhodující, ve kterém státě má daný zahraniční příjem zdroj.

V praxi však může dojít k tomu, že určitý příjem bude mít v souladu s příslušnými SZDZ svůj zdroj ve více smluvních státech. Tento problém může nastat v situacích, kdy českému rezidentovi plyne příjem od stálé provozovny rezidenta jednoho smluvního státu, která je umístěná v jiném smluvním státě. Tím vyvstává otázka, jak postupovat při zamezení dvojího zdanění v těchto případech.

2. Analýza problému

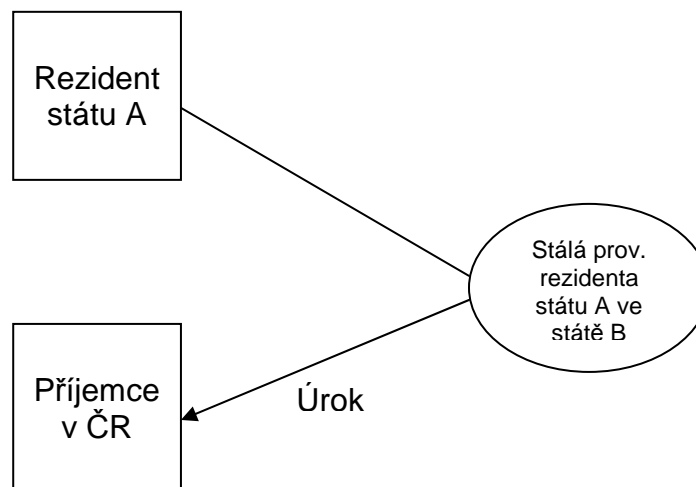
Řada SZDZ přímo definuje, který ze smluvních států je považován za stát zdroje příjmu. Například v případě úrokového příjmu je státem zdroje standardně smluvní stát, ve kterém je rezidentem plátce úroku. Tento způsob určení státu zdroje úrokového příjmu je zároveň v souladu se vzorovou smlouvou OECD.

Pro účely tohoto příspěvku dále předpokládáme, že konkrétní SZDZ neobsahuje výhradu pro stálou provozovnu umístěnou ve třetím státě, podle které by za stát zdroje nebyl považován stát, ve kterém je plátce rezidentem, ale byl by za něj považován právě tento třetí stát (např. SZDZ mezi Českou republikou a Austrálií). Zdroj příjmu ve smyslu tohoto příspěvku je proto vždy ve státě, ve kterém je plátce příjmu rezidentem.

Považujeme za vhodné problém demonstrovat pomocí jednoduchého příkladu.

Příklad:

Předpokládejme, že úrokový příjem je vyplácen rezidentem státu A českému rezidentovi. Úrok jde přitom k tíži stálé provozovny rezidenta státu A umístěné ve státě B. Situaci znázorňuje následující obrázek:



Jestliže SZDZ mezi Českou republikou a státem A obsahuje standardní definici zdroje úroku, jak je uvedena výše, bude podle ní stát A považován za stát zdroje úrokového příjmu a stát A bude tedy při zdanění úroku postupovat v souladu s touto smlouvou.

Zároveň však může dojít k tomu, že v souladu se SZDZ mezi Českou republikou a státem B (tj. státem, ve kterém je stálá provozovna, k jejíž tíži jdou úroky) bude za stát zdroje považován rovněž stát B. Stát B pak bude tento úrokový příjem podrobovat zdanění v souladu se SZDZ mezi Českou republikou a státem B.

Z uvedeného vyplývá, že v daném případě může docházet k souběhu aplikace dvou různých SZDZ. Zásadní otázkou je, zda má tato skutečnost vliv na aplikovatelnost SZDZ se státem, kde je plátce rezidentem (stát A).

Předkladatelé příspěvku jsou toho názoru, že SZDZ mezi Českou republikou a státem A je v daném případě stále aplikovatelná, včetně ustanovení této SZDZ upravujících vyloučení dvojího zdanění (bez ohledu na souběžnou aplikovatelnost SZDZ se státem B).

3. Navrhované řešení

Navrhujeme přijmout sjednocující závěr, že pro účely vyloučení dvojího zdanění v případě příjmů se zdrojem v jednom smluvním státě (stát, ve kterém je rezidentem plátce příjmu), které jdou k tíži stálé provozovny v jiném smluvním státě, je SZDZ mezi Českou republikou a státem, ve kterém je rezidentem plátce příjmu, plně použitelná, pokud to není touto SZDZ vyloučeno. Tento závěr platí bez ohledu na ustanovení SZDZ mezi Českou republikou a státem, ve kterém je umístěna stálá provozovna, jejíž souběžná aplikace tím však není dotčena.

4. Závěr

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěry k popsané problematice, jak jsou uvedeny v části 3. *Navrhované řešení*, publikovat vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí

Není sporu o tom, že úroky, popř. licenční poplatky pobírané českým daňovým rezidentem mohou mít v kontextu dvou různých mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění svůj zdroj ve dvou různých státech (tj. jednou ve státě, kde je plátce příjmu daňovým rezidentem a podruhé ve státě, kde je umístěna jeho stálá provozovna, k jejíž tíži jdou dané příjmy).

Současně platí, že ČR má povinnost vůči takovýmto příjmům vyloučit mezinárodní dvojí zdanění, a to dle mezinárodní smlouvy se státem, který má právo dané příjmy podle smlouvy zdaňovat (v souvislosti s těmito příjmy půjde o aplikaci metody tzv. prostého zápočtu).

Pokud tedy jsou příjmy zdaněny českému daňovému rezidentovi ve státě A, tj. ve státě ústředí plátce, a to v souladu se smlouvou ČR-A, uplatní se za účelem vyloučení mezinárodního dvojího zdanění v ČR smlouva o zamezení dvojího zdanění ČR-A.

Za předpokladu, že daň byla vybrána podle smlouvy ČR-B ve státě B, tj. ve státě, kde se nachází stálá provozovna, uplatní se k vyloučení dvojího zdanění smlouva ČR-B.

V takových případech však mají právo na daň vždy i druhé státy, a proto nepřímou dochází k aplikaci i druhých smluv. Není možné totiž stanovit, že v kontextu definice zdroje např. jakoby stát rezidence plátce převyšoval stát stálé provozovny a naopak. Jde o aplikaci dvou různých smluv a definice zdroje je postavena na stejnou úroveň.

Není však možné vůči dani zaplacené ve státě B v souladu se smlouvou ČR-B uplatnit článek vyloučení mezinárodního dvojího zdanění podle smlouvy ČR -A. Kdyby tomu tak bylo a stát A z jakéhokoliv důvodu příjem nezdanil, popř. by příjem zdanil na nižší úrovni, než stát B, k vyloučení mezinárodního dvojího zdanění příjmu by v ČR nedošlo, což je samozřejmě nežádoucí.

Pokud by byla daň vybrána dle smluv jak ve státě A, tak ve státě B, ČR by měla povinnost vyloučit mezinárodní trojí zdanění, resp. by se využilo možnosti řešení případů dohodou ve spolupráci se zbývajícím dvěma státy (především v případech, kdy by jedna ze smluv stanovovala např. tzv. tax sparing apod.).