

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 30.1.2014

UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 30.1.2014

- seznam -

Daň z příjmů

418/18.12.13 Zahnutí příslušenství do příjmů z úhrad pohledávek pro účely § 24 odst. 14 zákona o daních z příjmů..... 2
Předkládá: Ing. Karel Hronek.

Daň z příjmů

419/30.01.14 Osvobození příjmů z prodeje cenných papírů - přechodné ustanovení5
Předkládají: Ing. Jan Čapek,
Bc. René Kulínský

Daň z příjmů

420/30.01.14 Uplatnění osvobození příjmů dle § 19 odst. 1 písm. zc) zákona o daních z příjmů po novele zákona o odpadech 10
Předkládá: Ing. Robert Uhlíř,
Ing. Pavel Říha

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

- seznam -

Daň z příjmů

411/13.11.13 Problematika zařídění kogeneračních jednotek pro účely daně z příjmů
Předkládá: Ing. Jana Pytelková Svobodová,
Ing. Petr Toman

DPH

414/13.11.13 Služby spojené s pojištěním nebo zajištěním
Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký

Daň z příjmů

415/18.12.13 Výklad některých základních ustanovení novely zákona o daních z příjmů a zákona o dani z nabytí nemovitých věcí s ohledem na daňový režim svěřenských fondů
Předkládá: Ing. Simona Hornochová,
Bc. René Kulínský,
Ing. Jiří Nesrovnal

UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY

Daň z příjmů

418/18.12.13 Zahrnutí příslušenství do příjmů z úhrad pohledávek pro účely § 24 odst. 14 zákona o daních z příjmů

PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN

Předkládá: Ing. Karel Hronek, daňový poradce, č. osvědčení 4071

1. Popis problému

Právnícká osoba nakupuje a vymáhá soubory pohledávek z úvěrů a splňuje definici poplatníka, jehož hlavním předmětem činnosti je nákup, prodej a vymáhání pohledávek podle ustanovení § 24 odst. 14 zákona o daních z příjmů („Společnost“). Pohledávky jsou nakupovány od jiného poplatníka krátce po uzavření úvěrových smluv tímto poplatníkem s dlužníkem za cenu odpovídající nominální hodnotě pohledávky, nominální hodnotě naběhlého příslušenství a tržní odměny pro původního věřitele.

Spolu s postoupenými pohledávkami z úvěrů přechází na Společnost právo na příslušenství (např. úrok a související poplatky). O tomto příslušenství Společnost účtuje v souladu s platnými předpisy.

Smyslem tohoto příspěvku je potvrdit, že za „příjem plynoucí z úhrad pohledávky dlužníkem“ lze považovat i naběhlé příslušenství úročených pohledávek.

2. Rozbor problematiky

Ustanovení § 24 odst. 14 zákona o daních z příjmů stanoví, že úhrn pořizovacích cen pohledávek nebo jejich částí, které nelze uznat jako výdaj (náklad) podle ostatních ustanovení tohoto zákona, je možné uznat jako daňový náklad až do výše úhrnu zisků z jiných pohledávek v rámci stejného souboru pohledávek v daném zdaňovacím období. Ziskem z pohledávky v daném zdaňovacím období se pro účely tohoto ustanovení rozumí „úhrn příjmů plynoucích v daném zdaňovacím období z úhrad pohledávky dlužníkem...“.

Smyslem tohoto ustanovení je zdanit pouze ekonomický zisk plynoucí z nákupu, vymáhání a prodeje pohledávek u poplatníků, pro které tyto činnosti představují hlavní podnikatelskou činnost.

Zákon o daních z příjmů žádným způsobem neomezuje aplikaci tohoto ustanovení na neúročené pohledávky. Definice „zisku z pohledávek“ specificky zahrnuje příjem z úhrad pohledávek bez jakéhokoliv omezení např. na příjmy z nákupu pohledávek pod nominální hodnotu pohledávek a jejich následného inkasa či příjmy z prodeje.

Ustanovení § 24 odst. 14 zákona o daních z příjmů lze použít pouze poplatníky, jejichž hlavním předmětem činnosti je nákup, prodej a vymáhání pohledávek. Protože činnost, která se kvalifikuje pro účely tohoto ustanovení, zahrnuje i vymáhání pohledávek, budou poplatníci pohledávky držet za účelem vymáhání a účtovat jak o pořizovacích hodnotách tak i naběhlém příslušenství v souladu s účetními předpisy. Obecně naběhlé příslušenství představuje příjem poplatníka, a tudíž by úhrady těchto příjmů měly být považovány za úhradu pohledávky.

Příklad

Právník osoba nakoupí pohledávku z úvěru v nominální hodnotě 100 Kč a naběhlým příslušenstvím 1 za pořizovací cenu 102 Kč. Následně od dlužníka inkasuje 100 Kč jako úhradu jistiny a 10 Kč představujících úrok a související poplatky. Celková částka ve výši 110 Kč představuje příjem z úhrady pohledávky dlužníkem.

3. Závěr

Navrhujeme přijmout závěr, že za „příjem z úhrady pohledávky dlužníkem“ podle § 24 odst. 14 zákona o daních z příjmů lze považovat i úhradu veškerého souvisejícího příslušenství naběhlého po postoupení pohledávky, pokud příslušenství částečně naběhlo před postoupením a částečně po postoupení (a o příslušenství bylo při postoupení účtováno jak u prodávajícího tak i Společnosti v souladu s účetními předpisy).

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijatý závěr obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko GFR:

Účelem ustanovení § 24 odst. 14 zákona o daních z příjmů je umožnit vymezené skupině poplatníků uplatnit v základu daně úhrn pořizovacích cen pohledávek nebo jejich částí, které nelze uznat jako výdaj (náklad) podle jiných ustanovení zákona o daních z příjmů, až do výše úhrnu zisků z pohledávek v rámci stejného souboru pohledávek daném zdaňovacím obdobím. Ustanovení § 24 odst. 14 zákona o daních z příjmů lze tedy uplatnit vždy v rámci poplatníkem nabytého souboru pohledávek.

Aplikace ustanovení § 24 odst. 14 zákona o daních z příjmů od poplatníka vyžaduje, aby v rámci daného souboru stanovil pořizovací ceny jednotlivých pohledávek tohoto souboru. Při prodeji nebo při úhradě od dlužníka poplatník (věřitel) porovnává dosažené příjmy (upravené ve smyslu ustanovení § 24 odst. 14 zákona o daních z příjmů) u každé jednotlivé pohledávky s takto stanovenou pořizovací cenou (upravenou ve smyslu ustanovení § 24 odst. 14 zákona o daních z příjmů). V průběhu třech bezprostředně následujících zdaňovacích období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, má právo kompenzovat úhrn zisků s úhrnem pořizovacích cen jednotlivých pohledávek souboru, které nebylo možno uznat podle ostatních ustanovení ZDP jako daňový výdaj.

Pro účely uplatnění § 24 odst. 14 zákona o daních z příjmů lze tedy akceptovat pouze ty pohledávky, které byly zaúčtovány při pořízení souboru pohledávek. Pohledávky vzniklé následně až po pořízení souboru pohledávek nelze v rámci tohoto souboru podle § 24 odst. 14 zákona o daních z příjmů řešit.

Předmětem příspěvku je řešení úhrady pohledávek z titulu příslušenství. O pohledávce z titulu příslušenství se u věřitele účtuje ve prospěch výnosů tehdy, je-li známa výše příslušenství (příslušenství je vyčísleno), je uplatněn vůči dlužníkovi nárok na něj a požadavek na úhradu příslušenství je dlužníkovi sdělen (obecně, je-li vůči dlužníkovi uplatněn požadavek na příslušenství). Tato pohledávka se pak stává samostatnou pohledávkou vůči dlužníkovi.

Na základě výše uvedeného lze konstatovat, že v případě, kdy:

- bylo o pohledávce z titulu příslušenství účtováno již v okamžiku pořízení souboru pohledávek, lze takto pořízenou pohledávku při splnění všech ostatních podmínek daňově řešit v rámci daného souboru. Tuto podmínku splňuje rovněž pohledávka, která částečně naběhla před pořízením souboru a částečně po pořízení souboru (např. zvyšující se naběhlý úrokový výnos). Její úhradu dlužníkem (včetně úhrady té části pohledávky, která naběhla po pořízení souboru) pak lze považovat pro účely § 24 odst. 14 zákona o daních z příjmů za „příjem z úhrady pohledávky dlužníkem“,
- pohledávka z titulu příslušenství vznikla a byla zaúčtována až po pořízení souboru pohledávek, nelze její úhradu považovat za „příjem z úhrady pohledávky dlužníkem“ pro účely aplikace § 24 odst. 14 zákona o daních z příjmů. Nejedná se totiž o pohledávku pořízenou v rámci tohoto souboru.

Daň z příjmů

419/30.01.14 Osvobození příjmů z prodeje cenných papírů - přechodné ustanovení

PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN

Předkládají: Ing. Jan Čapek, daňový poradce ev.č.1310
Bc. René Kulínský daňový poradce ev.č.1159

1. Účel příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je potvrzení závěru, že bod 5. přechodných ustanovení zákonného opatření Senátu, č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (dále jen "zákonné opatření Senátu"), se v souladu s důvodovou zprávou smyslem a cílem přechodných ustanovení použije výlučně na osoby, jejichž celkový přímý podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech emitenta nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem 5%.

2. Právní úprava

Osvobození cenných papírů upravuje v současnosti § 4 odst. 1 písm. r) a w) zákona č.586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) když mimo jiné stanoví, že od daně jsou osvobozeny:

w) příjmy z prodeje cenných papírů, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů při jejich prodeji dobu 6 měsíců, [...] Osvobození se vztahuje pouze na osoby, jejichž celkový přímý podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5 % [...]

a

r) příjmy z převodu členských práv družstva, z převodu majetkových podílů na transformovaném družstvu, z převodu účasti na obchodních společnostech nebo z prodeje cenných papírů neuvedených pod písmenem w), přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem dobu 5 let. [...]

Zákonné opatření Senátu pak s účinností od 1. ledna 2014 mění stávající ustanovení následovně:

w) příjem z prodeje cenného papíru, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem tohoto cenného papíru při jeho prodeji dobu 3 let, a dále příjem z podílu připadající na podílový list při zrušení podílového fondu, přesáhne-li doba mezi nabytím podílového listu a dnem vyplacení podílu dobu 3 let [...]

a

r) příjem z převodu podílu v obchodní korporaci s výjimkou příjmu z převodu cenného papíru, přesahuje-li doba mezi jeho nabytím a převodem dobu 5 let; [...]

Přechodné ustanovení zákonného opatření Senátu pak v bodě 5. Stanoví:

U osvobození příjmů z prodeje cenných papírů nabytých přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu se postupuje podle § 4 odst. 1 písm.

w) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu.

3. Shrnutí problému

V odborných kruzích jsme se setkali s názorem, že u fyzické osoby nebude možné osvobodit příjem z prodeje cenných papírů nabytých před rokem 2014, pokud celkový přímý podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech emitenta převyšoval v době 24 měsíců před prodejem 5%. Tento názor považujeme za nesprávný.

Zákonné opatření Senátu rozšiřuje osvobození podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP na všechny cenné papíry (ruší podmínku menší než 5% účasti a rozšiřuje testovací dobu z 6 měsíců na 3 roky).

U příjmů z převodu podílu zůstává zachován test pro osvobození 5 let. V případě převodu ve formě cenného papíru pak tedy zákonodárce vyjmul část působnosti současného § 4 odst. 1 písm. r) a přesunul jej do § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.

Přechodné ustanovení mluví obecně o cenných papírech nabytých před rokem 2014.

V daném případě je tak na první pohled možná dvojí interpretace. Cenné papíry nabyté před rokem 2014, jejichž celkový podíl převyšuje 5%, budou při prodeji od 1.1.2014 osvobozeny podle pravidel účinných od 1.1.2014 nebo takové cenné papíry nebudou osvobozeny nikdy.

Příklady:

Cenné papíry s menší než 5% účastí

Nabytí	Prodej	Časový test	Osvobození podle
před 2014	před 2014	6 měsíců	§ 4 odst.1 písm. w)
před 2014	od 1.1.2014	6 měsíců	Přechodné ustanovení -§ 4 odst.1 písm. w)
od 1.1.2014	od 1.1.2014	3 roky	§ 4 odst.1 písm. w)

Cenné papíry s větší než 5% účastí

Nabytí	Prodej	Časový test	Osvobození podle
před 2014	před 2014	5 let	§ 4 odst.1 písm. r)
před 2014	od 1.1.2014	3 roky se započtením doby před 1.1.2014 / nikdy	§ 4 odst.1 písm. w) / přechodné ustanovení - nikdy
od 1.1.2014	od 1.1.2014	3 roky	§ 4 odst.1 písm. w)

4. Argumentace

Níže shrnujeme podpůrné argumenty pro správnou interpretaci a aplikaci přechodného ustanovení.

4.1. Právní výklad

Gramatický (jazykový výklad) přechodného ustanovení by pravděpodobně vedl k rozšíření působnosti na všechny cenné papíry. Jak ale judikoval i Ústavní soud v Pl.ÚS 33/97 ze dne 17.12.1997:

„naprosto neudržitelným momentem používání práva je jeho aplikace, vycházející pouze z jeho jazykového výkladu“.

„Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. Neuvědomující si, a to buď úmyslně nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity.“

Ačkoliv je důvodová zpráva právně nezávazná, slouží jako pomůcka při výkladu právních norem, k přechodnému ustanovení uvádí:

„Přechodné ustanovení zajišťuje aplikaci šestiměsíčního časového testu pro cenné papíry, které byly nabyty přede dnem účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu“.

Důvodová zpráva explicitně odkazuje na aplikaci šesti měsíčního testu (tedy situaci kdy daňový subjekt při nabytí cenného papíru očekával, že jeho prodej bude po 6 měsících osvobozen od daně). Důvodová zpráva nepředpokládá, že by se měly cenné papíry posuzovat i s ohledem na výši podílu ve společnosti. Z důvodové zprávy lze tedy dovodit, že zákonodárce chtěl především zachovat výhodnější režim u cenných papírů nabytých před rokem 2014 s menší než 5 % účastí (a ne zavádět třetí režim).

4.2. Metodická pomůcka pro přípravu právních předpisů – cíl přechodných ustanovení

Příspěvkem k výkladu přechodných ustanovení může být i metodická pomůcka pro přípravu právních předpisů¹. Ačkoliv se znovu jedná o právně nezávazný dokument, poskytuje mimo jiné i rámec pro tvorbu přechodných ustanovení. Relevantní je o to více, že byla vytvořena kolektivem odboru vládní legislativy Úřadu vlády.

Metodická pomůcka především omezuje přechodná ustanovení jako:

„vztah nové právní úpravy k dřívější a k právním vztahům podle ní vzniklým, a to v zájmu právní jistoty a ochrany práv nabytých v dobré víře na základě předchozí právní úpravy. V případě, kdy se přijímá zcela nová právní úprava určitých právních vztahů, které dosud upraveny nebyly, obsahují přechodná ustanovení obvykle pravidla pro implementaci těch ustanovení nového právního předpisu, která nelze bez dalšího aplikovat okamžitě od jeho účinnosti. Jiná pravidla chování nelze do přechodných ustanovení zařazovat. Smyslem přechodných ustanovení je především odstranit nebo alespoň zmírnit negativní důsledky, které by mohly při střetu dosavadní a nové právní úpravy vzniknout. Za tím účelem přechodná ustanovení zpravidla upravují odlišné předpoklady pro existenci a obsah právních vztahů vzniklých podle dosavadní a podle nové právní úpravy. Pokud má nová právní úprava svými účinky zasáhnout do právních vztahů vzniklých na základě dosavadní právní úpravy, je třeba, aby návrh právního předpisu obsahoval přechodná ustanovení, která budou způsob a důsledky takového střetu řešit.“

V případě gramatického výkladu přechodného ustanovení (tedy aplikace na všechny cenné papíry nabyté před rokem 2014), se zdá takový postup v rozporu s cílempřechodného ustanovení, protože přechodné ustanovení by zakládalo nový právní režim nad rámec vztahu staré právní úpravy s novou.

¹Metodická pomůcka pro přípravu právních předpisů (II.část), Vypracoval autorský kolektiv odboru vládní legislativy Úřadu vlády pod vedením JUDr. Josefa Vedrala, Ph.D., dostupné elektronicky na http://www.vlada.cz/assets/ppov/lrv/dokumenty/Methodicka_pomuckaII.pdf

Lze jistě argumentovat, že přechodné ustanovení nezasahuje do žádných vzniklých právních vztahů, když na základě dřívější úpravy žádný právní vztah nevznikl. To ještě neznamena, že by nemělo vytvářet třetí právní režim, který není shodný s dřívější ani novou právní úpravou.

Přechodná ustanovení by dále měla dodržovat i principy rovnosti a proporcionality. U gramatického výkladu přechodného ustanovení se zdají být principy porušeny, když prodej dotčenýchcenných papírů nabytých před rokem 2014 by nemohl být osvobozen nikdy a zároveň stejné cenné papíry nabyté od 1.1.2014 nebo prodané před rokem 2014 by osvobozeny, při splnění časového testu, být mohly.

4.3. Legislativní pravidla vlády

Přechodných ustanovení se dotýkají i legislativní pravidla vlády². Vláda dle legislativních pravidel odpovídá i za úroveň návrhů zákonných opatření Senátu³. Zákonné opatření Senátu by tedy mělo být koncipováno v souladu s legislativními pravidly vlády.

Přechodným ustanovením se věnuje čl. 51 legislativních pravidel vlády, když demonstrativně stanovuje, jakým způsobem mohou být upraveny spory mezi starou a novou legislativou, např.:

“na právní vztahy vzniklé přede dnem nabytí účinnosti nového právního předpisu se vztahují dosavadní právní předpisy“

Legislativní pravidla vlády nepočítají se situací, kdy přechodné ustanovení vytváří nový režim (tedy neaplikuje ani starou ani novou úpravu).

Dále v článku 55 stanoví, že přechodná ustanovení se zpravidla nenovelizují. Jak vyplývá z povahy věci, upravují pouze vztah mezi starou a novou úpravou (ne vytvoření třetího režimu), jejich novelizace tudíž odporuje jejich významu.

4.4. Nálezy ÚS

K přechodným ustanovením se vyjádřil i Ústavní soud například v nálezu ÚS 287/04 ze dne 22.11.2004:

„právě přechodná ustanovení stanoví režim (novelou dotčených) právních vztahů, vzniklých před jejím vstupem v účinnost. Existující nároky se řídí právními normami účinnými v době jejich vzniku. Později vydané právní normy mohou právní režim vzniklých nároků změnit, avšak musí se tak mj. stát nepochybným projevem vůle zákonodárce.“

Nález se kloní k výkladu, že právní vztahy vzniklé dříve se řídí normami účinnými v době jejich vzniku. Ačkoliv lze argumentovat, že se zde nejedná o vzniklý právní nárok lze analogicky k nálezu přihlídnout. Relevantní opět je, že přechodná ustanovení nemají zakládat třetí režim.

Přechodným ustanovením v zásadě dochází k nepravé retroaktivitě, která je obecně přípustná. I nepravá retroaktivita má své limity. Ústavní soud v nálezu Pl.ÚS 21/96 ze dne 4.2.1997 judikoval:

„právní teorie na adresu nepravé retroaktivity konstatuje, že tato je "zásadně přípustná; i ona může ale být ústavněprávně nepřipustnou, jestliže tím zasaženo do důvěry ve skutkovou podstatu a význam zákonodárných právní“

² Dostupná elektronicky na http://www.vlada.cz/assets/jednani-vlady/legislativni-pravidla/LPV_uplne-zneni.pdf

³ Zákonné opatření může Senátu navrhnout jen vláda v souladu s ústavou ČR, čl. 33 odst. 3.

pro veřejnost nepřevyšuje, resp. Nedosahuje zájem jednotlivce na další existenci dosavadního práva.“

4.5. Další argumentace

V případě výkladu přechodného ustanovení na všechny cenné papíry se dostáváme do zvláštního režimu kdy cenné papíry s více než 5% účastí nabyté před 2014 a prodané od 1.1.2014 nebude možno nikdy osvobodit od daně z příjmů na rozdíl od stejných cenných papírů nabytých od 1.1.2014 či stejných cenných papírů prodaných před rokem 2014. V případě přerušení časového testu a znovu nabytí cenných papírů až od 1.1.2014, už by bylo možno znovu prodej osvobodit. Takový výklad se zdá jako extenzivní a nerovný k právům jednotlivých vlastníků.

Přechodné ustanovení je celkově neúplné, když řeší pouze otázku cenných papírů. Například příjmy z podílu připadající na podílový list při zrušení podílového fondu řešeny nejsou. I při extenzivním výkladu na prodej všech cenných papírů tak přechodné ustanovení stále pokrývá pouze část dotčených ustanovení. Přechodné ustanovení by tak i při extenzivním výkladu nepokrylo celou problematiku osvobození dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.

Nad již uvedené dále zdůrazňujeme, že v případě pochybností a analogie ve veřejném právu by se právní normy měly obecně vykládat ku prospěchu soukromého subjektu.

5. Návrh na řešení

Na základě výše uvedeného se domníváme, že přechodné ustanovení by se mělo aplikovat pouze na cenné papíry nabyté před rokem 2014, které by v případě prodeje před rokem 2014 byly osvobozeny podle §4 odst. 1 písm. w) ZDP. Ostatní cenné papíry (tedy s větší než 5% účastí) se s účinností zákonného opatření Senátu budou řídit tímto zákonným opatřením a přechodné ustanovení se na ně neaplikuje. To znamená, že tyto cenné papíry budou osvobozeny po uplynutí tříleté lhůty dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném od 1.1.2014 s tím, že bude započtena doba držby těchto cenných papírů před 1.1.2014. U těchto cenných papírů se taktéž uplatní osvobození dle § 10 odst. 3 písm. c) ZDP ve znění platné od 1.1.2014.

Navrhujeme přijmout sjednocující výklad ve smyslu výše uvedeného názoru.

Stanovisko GFŘ

Přechodné ustanovení se vztahuje na osoby, jejichž přímý podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5%. U těchto osob je tak při posuzování časového testu zachován stav, který platil před nabytím účinnosti Zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

Ostatní osoby (tedy s větší účastí než 5%) uplatňují při prodeji cenných papírů osvobození od daně z příjmů po uplynutí tříleté lhůty od nabytí podle ust. § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů ve znění platném od 1. 1. 2014. Tyto osoby jsou tak při prodeji cenných papírů po 1. 1. 2014 zvýhodněny, protože časový test se jim zkracuje. Současně mohou uplatnit osvobození podle ust. § 10 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů ve znění platném od 1. 1. 2014.

Daň z příjmů

420/30.01.14 Uplatnění osvobození příjmů dle § 19 odst. 1 písm. zc) zákona o daních z příjmů po novele zákona o odpadech

PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN

Předkládá: Ing. Robert Uhlíř, daňový poradce ev. č. 02424
Ing. Pavel Říha, daňový poradce ev. č. 04597

1. Úvod

Zákonem č. 165/2012 Sb. byl do zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech vložen nový § 37p, který se týká financování nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů. Ustanovení § 37p odst. 2 ukládá provozovatelům solárních elektráren uzavřít smlouvu s provozovatelem kolektivního systému na sběr, zpětný odběr a likvidaci elektroodpadu, na základě které budou hrazeny poplatky na financování budoucí likvidace elektroodpadu.

V souvislosti s touto novelou zákona o odpadech však nedošlo k žádné novelizaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Cílem příspěvku je ujasnění interpretace okruhu osvobozených příjmů u provozovatelů tzv. kolektivního systému na sběr, zpětný odběr a likvidaci elektroodpadu v návaznosti na výše uvedenou novelu zákona o odpadech.

2. Analýza

Dle ustanovení dle § 19 odst. 1 písm. zc) zákona o daních z příjmů jsou od daně z příjmů osvobozeny příjmy plynoucí z příspěvků od výrobců podle zákona o odpadech provozovatelům kolektivního systému zajišťujícího zpětný odběr, zpracování, využití a odstranění elektrozařízení nebo oddělený sběr, zpracování, využití a odstranění elektroodpadu, pokud jsou zaregistrováni dle zákona o odpadech.

Předmětné ustanovení zákona o daních z příjmů bylo implementováno zákonem č. 56/2006 Sb. s účinností od 8. března 2006, tedy v době, kdy povinnost zajištění likvidace elektroodpadu byla zákonem o odpadech dána pouze výrobcí. Výrobce pak zákon o odpadech definuje jako právnickou nebo fyzickou osobu, která:

1. pod vlastní značkou vyrábí a prodává elektrozařízení, nebo
2. prodává pod vlastní značkou elektrozařízení vyrobená jinými dodavateli, neobjevuje-li se na zařízení značka osoby podle bodu 1, nebo
3. v rámci své podnikatelské činnosti dováží elektrozařízení do České republiky, nebo tato elektrozařízení uvádí v České republice na trh

S účinností od 1. ledna 2013 však zákon o odpadech ukládá povinnost zajištění financování nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů uvedených na trh před 1. lednem 2013 provozovatelům solárních elektráren, kteří tuto svou povinnost ze zákona budou plnit od 1. ledna 2014 prostřednictvím provozovatele kolektivního systému a pravidelných plateb příspěvku tomuto subjektu. Provozovatel solární elektrárny však není zákonem o odpadech podřazen pod pojem „výrobce“.

Dle důvodové zprávy k zákonu č. 165/2012 Sb. byla pouze v tomto specifickém případě uložena povinnost nikoli výrobcí, ale provozovatelům solárních elektráren

z důvodu jednoznačné identifikace povinné osoby a reálné vymahatelnosti uložené povinnosti.

V souvislosti s touto novelou zákona o odpadech však nedošlo ke změně zákona o daních z příjmů a v současnosti tak při jazykovém výkladu jsou osvobozeny pouze příspěvky od výrobců ve smyslu zákona o odpadech. V případě solárních panelů by tak při tomto výkladu došlo k absurdní situaci, kdy příspěvky za panely uvedené na trh před 1. lednem 2013 by nebyly od daně osvobozeny a příspěvky za panely uvedené na trh po 1. lednu 2013 by osvobozeny byly, neboť u těchto panelů je povinnou osobou, a tedy plátcem příspěvku, vždy výrobce.

Uvedený výklad však není v souladu s účelem zákona a se záměrem zákonodárce, kterým, dle našeho názoru, bylo osvobodit od daně veškeré příjmy z příspěvků provozovatelům kolektivního systému na sběr, zpětný odběr a likvidaci elektroodpadu hrazené dle zákona o odpadech.

3. Závěr

Na základě výše uvedených skutečností doporučujeme přijmout následující závěr:

Osvobození od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů se uplatní i na příspěvky provozovatelů solárních elektráren provozovatelům kolektivního systému zajišťujícího zpětný odběr, zpracování, využití a odstranění elektrozařízení nebo oddělený sběr, zpracování, využití a odstranění elektroodpadu hrazené v souladu s ustanovením § 37p odst. 2 zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech.

Po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat. Z důvodu první jistoty daňových poplatníků pak doporučujeme závěry doplnit přímo do zákona o daních z příjmů.

Stanovisko GFŘ:

Nesouhlas se závěrem příspěvku.

1. Obecně

Pojem „výrobce“ je dle ustanovení 37g písm. e) zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o odpadech“) vymezen jako:

fyzická nebo právnická osoba oprávněná k podnikání, která bez ohledu na způsob prodeje, včetně použití prostředků komunikace na dálku

1. pod vlastní značkou vyrábí a prodává elektrozařízení, nebo
2. prodává pod vlastní značkou elektrozařízení vyrobená jinými dodavateli, neobjevuje-li se na zařízení značka osoby podle bodu 1, nebo
3. v rámci své podnikatelské činnosti dováží elektrozařízení do České republiky, nebo tato elektrozařízení uvádí v České republice na trh.

Provozovatelem solární elektrárny dle § 37g písm. l) zákona o odpadech, je držitel licence na výrobu elektřiny podle zvláštního právního předpisu ve výrobě elektřiny, která vyrábí elektřinu ze slunečního záření.

Ze základního vymezení pojmů v zákoně o odpadech vyplývá, že se jedná o dva odlišné subjekty, které mají dle § 37p zákona o odpadech povinnost hradit příspěvek na likvidaci odpadu v závislosti na skutečnosti, zda byly uvedeny solární panely na trh do 1.1.2013 nebo až po tomto datu.

Podrobné členění nákladů a výnosů provozovatelů kolektivního systému, které vznikají v souvislosti s financováním a nakládání s elektroodpadem ze slunečních panelů je obsaženo v § 14c vyhlášky č. 352/2005 Sb., o podrobnostech nakládání s elektrozařízeními a elektroodpady a o bližších podmínkách financování nakládání s nimi.

2.Daň z příjmů

Ustanovení § 19 odst. 1 písm. zc) ZDP se vztahuje na osvobození příjmů, plynoucích z příspěvků výrobců (definice viz výše) hrazených povinně provozovatelům kolektivního systému dle zákona o odpadech. Z těchto prostředků pak provozovatel kolektivního systému zajišťuje zpětný odběr, oddělený sběr, zpracování, využití, odstranění elektroodpadu ze solárních panelů a z tohoto příspěvku jsou zároveň hrazeny i nezbytné administrativní náklady spojené s plněním těchto povinností atd.

Příjmy - příspěvky do kolektivního systému umožňuje zákon o daních z příjmů osvobodit pouze výrobci.

GFŘ nesouhlasí se závěrem, že osvobození příjmů se vztahuje i na provozovatele solárních elektráren, protože tento závěr nemá v ZDP legislativní oporu.