

Ministerstvo financí  
Letenská 15, Praha 1

## **Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 25.1.2006**

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

**1. Odsouhlasen zápis z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR konaného dne 21.12.2005.**

**2. Projednání jednotlivých bodů programu z minulých Koordinačních výborů, příspěvky dosud neuzavřené**

**Příspěvek 97/21.12.05 - Zpětná účinnost registrace k DPH – na žádost předkladatelů byl příspěvek stažen z jednání KV**

### **DAŇ Z PŘÍJMŮ**

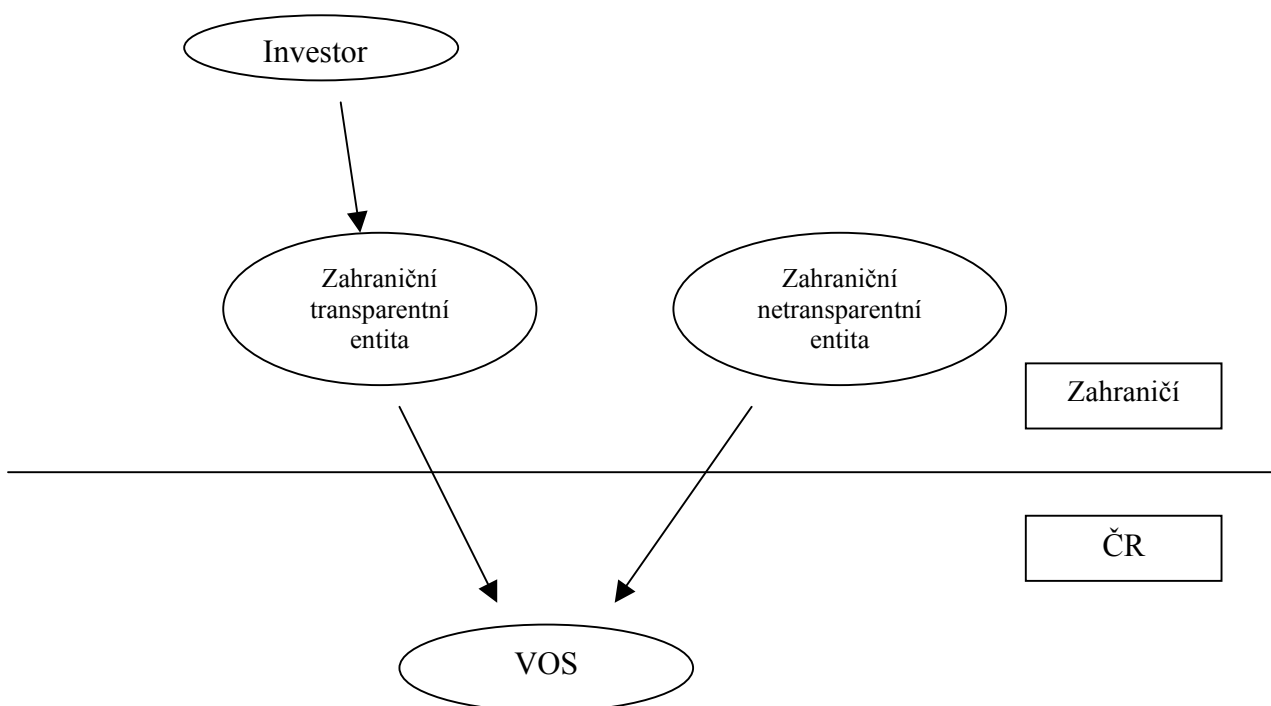
**Příspěvek 101 – finální verze stanoviska MF, které by mělo mít formu Sdělení MF a mělo by být publikováno ve FZ**

**101/21.12.05 - Náklady spojené s držbou podílů na VOS z hlediska českého a mezinárodního daňového práva**

Předkládají: Ing. Jan Soška, daňový poradce, č. osvědčení 3289  
Ing. Roman Ženatý, daňový poradce, č. osvědčení 1841

Předmětem tohoto příspěvku je řešení problematiky daňové uznatelnosti nákladů spojených s pořízením a držbou podílů v české VOS v rámci zjištění daňového základu fyzických osob, které nejsou českými daňovými rezidenty. Navazujeme tím tak na závěry koordinačního výboru, který projednával příspěvek 54/08.06.05 autorů Mgr. Ing. Martina Housky, daňové poradce, č. osvědčení 2959 a Ing. Jiřího Nesrovnala, daňového poradce, č. osvědčení 1757.

V dále uvedeném příkladu se investor – fyzická osoba, která není českým daňovým rezidentem, podílí na společnosti – zahraniční transparentní entitě, která se dále podílí na české VOS. Uvedená struktura je obvyklá například u zahraničních investičních fondů. Pro úplnost dodáváme, že všechna pojednání v tomto příspěvku platí stejně v případech, kdy zahraniční transparentní entita je komplementářem české komanditní společnosti.



Otázkami k řešení jsou:

1. daňové zacházení s náklady na úrovni společníka VOS – zahraniční transparentní entity a investora do této entity
2. účetní posouzení, zjištění nákladů
3. nezdanitelná část základu daně, odčitatelné položky, slevy na dani
4. zdanění vypořádacího podílu při vystoupení investora ze struktury

### 1. Náklady zahraniční transparentní entity a investora

Na základě projednání výše uvedeného příspěvku bylo potvrzeno, že náklady společníka VOS (ať již právnické či fyzické osoby) související s pořízením a držbou podílů ve VOS představují daňově uznatelné náklady (výdaje).

Na základě držby podílu ve VOS vzniká společníkovi stálá provozovna na území České republiky a tyto náklady tedy zahrne do jejího základu daně.

Obdobným postupem dojdeme k tomu, že v případě, kdy je zahraniční společník transparentní entitou, vzniká v České republice stálá provozovna jejímu investorovi. Ten tedy do svého základu daně v ČR může zahrnout jak náklady vzniklé na úrovni zahraniční transparentní společnosti tak také své náklady související s pořízením a držbou podílu na zahraniční transparentní entitě.

V případě, že české VOS nebude zahraniční transparentní entitou prokázána její (úplná či částečná) transparence ve smyslu pokynu D-286 (tj. skutečnost, že skutečnými vlastníky jsou investoři – fyzické osoby) a stálá provozovna z titulu účasti na VOS tedy vznikne (v plném či částečném rozsahu) přímo zahraniční transparentní entitě (opět ve smyslu pokynu D-286), platí výše uvedené obdobně. Zahraniční daňově transparentní entita (resp. ta její část, která bude považována za daňově netransparentní) bude oprávněna v rámci svého českého přiznání k dani z příjmů právnických osob snížit svůj základ daně o své náklady související s pořízením a držbou podílu na VOS.

## **2. Zjištění nákladů spojených s pořízením a držbou podílů ve VOS**

Dále se v této části příspěvku chceme zabývat problematikou, jakým způsobem se při stanovení základu daně zjišťují náklady (výdaje), příp. příjmy související s pořízením a držbou podílů v české VOS.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění nestanovují, jakým způsobem se zjišťuje zdanitelný příjem. Proto je nutno základ daně stanovit podle českých právních předpisů. Zde říká ustanovení § 23 odst. 1 ZDP, že pro zjištění základu daně se vychází

- z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta) nebo
- z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou účetnictví.

Jak zjistit základ daně stálé provozovny zahraničního investora – fyzické osoby v ČR závisí na odpovědi, zda a nakolik tato fyzická osoba zjišťuje základ daně v rámci účetnictví. Odpověď na otázku, jakým způsobem je třeba zjistit náklady (výdaje) tedy zejména závisí na odpovědi na otázku, co se pro účely § 23 odst. 1 ZDP rozumí pod pojmem účetnictví.

### **2.1. Pojem účetnictví**

V pojmu účetnictví je bezpochyby zahrnuto účetnictví vedené dle příslušných předpisů českého účetního práva, zejména tedy zákona o účetnictví (české účetnictví). Zákon o účetnictví však pojem účetnictví nedefinuje, ale vychází z něj.

Při určení obsahu pojmu účetnictví je tedy nutno hledat odpověď mimo právní předpisy. To, co je nutno rozumět pod pojmem účetnictví je především předmětem ekonomie, konkrétně účetní teorie.

Zde se pod (ekonomickým) pojmem účetnictví rozumí především podvojně účetnictví. Domníváme se tedy, že pokud účetnictví v zahraničí splňuje základní podmínky ekonomického pojmu podvojně účetnictví, lze vycházet z toho, že se jedná o účetnictví ve smyslu ustanovení § 23 odst. 1 ZDP.

Vede-li tedy zahraniční subjekt podvojně účetnictví ve výše uvedeném smyslu, jsou náklady zachycené v tomto účetnictví daňovými náklady, přičemž je i zde dle ustanovení § 23 odst. 1 ZDP nutno zohlednit jejich časovou a věcnou souvislost v daném zdaňovacím období.

Pokud by se v zahraničním účetnictví zachycování nákladů od českého účetnictví odchylovalo, zejména nerespektovalo zásadu časové a věcné souvislosti v daném zdaňovacím období, může být zásada zohledňování časové a věcné souvislosti nákladů, tak jak je vyjádřena v § 23 odst. 1 ZDP, použita jako korektivum. Dále by při stanovení základu daně

byla požita všechna další ustanovení českého ZDP, na základě kterých se transformuje vykázaný účetní výsledek hospodaření na základ daně. Podíl na takto stanoveném základu daně bude vcházet do českého základu daně investora jako jeho část na výsledku stálé provozovny v ČR.

Na rozdíl od české úpravy nejsou v některých případech zahraniční transparentní entity (srovnatelné s českou VOS) vždy povinny vést podvojně účetnictví. V tom případě se do základu daně stálé provozovny převezmou tyto příjmy a výdaje. V případě, kdy zahraniční transparentní entita vede podvojně účetnictví a dále jakousi řekneme speciální „daňovou evidenci“ nevycházející z principů účetnictví, použije se pro účely stanovení základu daně podvojně účetnictví, neboť toto více koresponduje a blíží se povinnostem českých společností, daňových rezidentů.

V případě investora – zahraniční fyzické osoby, která podvojně účetnictví ve výše uvedeném smyslu nevede resp. nevede účetnictví vůbec (soukromá osoba), vstupují do základu daně stálé provozovny pouze prokázané výdaje související s pořízením a držbou podílu na zahraniční transparentní entitě.

### **3. Nezdánitelná část základu daně, odčitatelné položky, slevy na dani**

Každý poplatník může při stanovení základu daně uplatňovat nezdanitelné části základu daně dle §15 (resp., po schválení novely zákona na rok 2006 snížení daně), odčitatelné položky dle § 34 a slevy na dani dle § 35. To tedy platí i pro investory zdaňující své příjmy prostřednictvím stálé provozovny v ČR.

## **4. Problematika zdanění vypořádacího podílu**

### **4. 1. Společník vystoupí z české VOS**

Při vystoupení společníka z české VOS se vypořádací podíl dle § 23 odst. 4 písm. f) ZDP nezahrnuje do základu daně, a tím nepodlehne v České republice zdanění, a to ani formou srážkové daně.

V případě, že společník je zahraniční transparentní entita a stálou provozovnu v ČR má tedy její investor, bude ze základu daně tohoto investora v ČR vyňat vypořádací podíl, který byl vyplacen zahraniční transparentní entitě českou VOS.

V případě, že společník je zahraniční netransparentní entita (popř. její část ve smyslu Pokynu D-286), nezahrne se obdobně vypořádací podíl do základu daně.

### **4.2. Ukončení účasti investora v zahraniční společnosti**

Dle našeho názoru je situace investora do zahraniční transparentní entity z daňového hlediska totožná se situací společníka české VOS. Domníváme se tedy, že v případě vystoupení investora z této společnosti je třeba posuzovat stejně jako v bodu 0.

## **5. Návrh**

Doporučujeme přijmout následující závěry:

1. Fyzické osoby – společníci zahraniční daňově transparentní entity, která drží účast na české VOS mohou snížit svůj základ daně o náklady související s pořízením a držbou podílu na české VOS bez ohledu na to, zda vznikly na úrovni těchto fyzických osob nebo na úrovni „prostřední“ zahraniční transparentní entity.
2. Při zjišťování výše nákladů souvisejících s pořízením a držbou podílu na české VOS je třeba vycházet buď z účetnictví nebo z rozdílu mezi příjmy a výdaji, podle toho, na jakém principu ten který zahraniční subjekt zjišťuje svůj výsledek. V případě nákladů vzniklých na úrovni „prostřední“ zahraniční transparentní entity se vychází buď z jejího hospodářského výsledku nebo z rozdílu mezi příjmy a výdaji – podle toho, který systém sama uplatňuje. V případě investorů – nepodnikajících fyzických osob se vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji. Při stanovení základu daně byla počítána všechna další ustanovení českého ZDP, na základě kterých se transformuje vykázaný účetní výsledek hospodaření na základ daně. Podíl na takto stanoveném základu daně bude vcházet do českého základu daně investora jako jeho část na výsledku stálé provozovny v ČR.
3. Fyzické osoby – společníci zahraniční daňově transparentní entity, která drží účast na české VOS mohou ve svém českém přiznání k dani z příjmů fyzických osob uplatnit nezdanitelné části základu daně (příp. snížení daně) podle § 15 ZDP, a dále v poměrné, na ně připadající výši položky snižující základ daně podle § 34 ZDP a slevy na dani podle § 35 ZDP.
4. Poměrná část vypořádacího podílu, který obdrží zahraniční daňově transparentní entita při vystoupení z VOS se nezahrnuje do základu daně fyzických osob – společníků zahraniční daňově transparentní entity. Rovněž vypořádací podíl, který obdrží fyzická osoba – společník zahraniční daňově transparentní entity při svém vystoupení z této entity se nezahrnuje do jeho základu daně.

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

## **Stanovisko Ministerstva financí**

### **S D Ě L E N Í k praktické aplikaci Pokynu č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR**

*Referent: Ing. Václav Zika, tel. 2 5704 3197  
Ing. Martin Pražan, tel.: 2 5704 2639*

*č.j.:15/...../2006-153  
ze dne.....2006*

Ministerstvo financí ČR s cílem zajištění jednotného postupu při praktické aplikaci Pokynu č. D – 286 (č.j.: 49/85 663/2005-493 ze dne 1. září 2005) ve vztahu k zahraničním daňově transparentním entitám sděluje následující:

### **ČLÁNEK 1**

Přestože není možné podat vyčerpávající seznam, uvádí se pro informaci několik typických příkladů zahraničních entit, které dle své právní formy mohou být považovány za daňově transparentní.

Jedná se podle případu většinou o entity označované anglicky jako Partnership (Limited Partnership, General Partnership, Ordinary Partnership apod.), Trust - většinou v anglosaských jurisdikcích, ale i třeba v Polsku (spólka jawna, spółka komandytowa), Nizozemí, Norsku, Finsku, Dánsku a Lucembursku. Jde samozřejmě i o slovenské v.o.s. a k.s.

Dále pak jde o entity označované jako KG, OHG, OEG, KEG, GesnbR, GbR, atypische (unechte) stille Gesellschaft, apod. – v Rakousku, Německu, Švýcarsku atd.

V případě např. SRN a Rakouska je třeba dále brát do úvahy právní institut tzv. Treuhandu, což není entita sama o sobě, nicméně smluvní vztah, kdy nominální příjemce příjmu není jeho skutečným vlastníkem.

V zásadě je zahraniční entita považována za daňově transparentní, pokud ve vztahu ke svým příjmům není podle daňového práva státu, ve kterém je založena, zřízena či ke kterému má úzký vztah, a to i na základě provedené volby umožněné daňovým právem tohoto státu, považována za daňového poplatníka a příjmy této entity se alespoň zčásti přičítají podle daňového práva tohoto státu jiným osobám (skutečným vlastníkům příjmů) obdobně jako je to v ČR u společníků v.o.s. a komplementářů k.s.

## ČLÁNEK 2

Pokud zahraniční daňově transparentní entita drží podíl na české společnosti nebo družstvu a společníkem uvedené zahraniční entity (ať přímo nebo skrze další zahraniční daňově transparentní entity) je zahraniční daňový rezident (fyzická osoba, netransparentní společnost), pak je třeba pro účely daně z příjmů považovat při uplatnění transparentnosti poměrnou část tohoto podílu (tedy podílu transparentní entity na např. českém s.r.o.) za přímo drženou tímto zahraničním daňovým rezidentem.

## ČLÁNEK 3

Jestliže se ve vztahu k zahraniční daňově transparentní entitě uplatňuje v ČR její transparentnost (viz článek 2 Pokynu č. D-286) a tím i individuální přístup vůči jejím všem společníkům (popř. vůči části jejich společníků), je nezbytné v konkrétních případech tento přístup uplatňovat ve vztahu ke všem příjmům, které jsou pobírány těmito konečnými netransparentními společníky (skutečnými vlastníky příjmu).

Jakékoliv příjmy plynoucí zahraniční daňově transparentní entitě jsou pak v ČR zdaňovány jako příjmy společníka této transparentní entity (resp. jako jeho podíl na těchto příjmech) v souladu s příslušnými ustanoveními mezinárodních smluv či tuzemského zákona.

Jak ukazuje praxe, velmi často dochází k tomu, že zahraniční daňově transparentní entita je společníkem české v.o.s. nebo komplementářem české k. s. Za předpokladu uplatnění transparentnosti tak ti zahraniční společníci entity, kteří prokáží splnění podmínek uvedených

v Pokynu č. D-286, dosahují příjmy ze zdrojů na území ČR, které jsou považovány za příjmy dosahované prostřednictvím vzniklé stálé provozovny (dle ustanovení § 22 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, dále jen ZDP), a to ke dni nabytí podílu na zahraniční daňově transparentní entitě.

Každého takového společníka, který prokáže správci daně rozhodné údaje, je pak třeba daňově registrovat dle ustanovení § 33 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění a individuálně jej zdaňovat - tzn. daní společníci mají povinnost podat v ČR daňové přiznání, mají nárok na příslušné nezdanitelné částky základu daně, na příslušné slevy na dani apod.

Je samozřejmě možné, aby zahraniční daňově transparentní entita vykonávala na území ČR svou činnost přímo, tj. aniž by byla společníkem české v.o.s. nebo komplementářem české k.s. Za předpokladu uplatnění transparentnosti a za splnění všech podmínek daných jednotlivými mezinárodními smlouvami a ZDP se má za to, že zahraniční společníci takovéto zahraniční entity pro účely daně z příjmů přímo vykonávají na území ČR svou činnost prostřednictvím stálých provozoven. Nebo-li, naplnění podmínek pro vznik případné stálé provozovny v takovéto situaci je třeba posuzovat vždy za jednotlivé společníky odděleně. Daňové dopady vzniku stálé provozovny jsou poté v ČR zřejmé (viz výše).

#### ČLÁNEK 4

Za předpokladu, že zahraničnímu společníkovi zahraniční daňově transparentní entity, který je daňovým rezidentem státu, se kterým ČR uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, vzniká na území ČR stálá provozovna, má ČR povinnost při výpočtu zisků dosahovaných prostřednictvím stálé provozovny uznat (resp. odečíst) náklady (výdaje) vynaložené na příjmy dosahované prostřednictvím této stálé provozovny, a to bez ohledu na to, zda tyto náklady (výdaje) vznikly v ČR či jinde (viz příslušná ustanovení obvykle článku 7 smluv o zamezení dvojího zdanění a ustanovení § 23 odst. 11 ZDP). Pokud jde o případnou stálou provozovnu společníka - rezidenta státu bezesmluvního (tj. i entity samotné v případě neuplatnění její transparentnosti), uplatní se pouze postup dle § 23 odst. 11 ZDP se stejným dopadem.

Náklady (výdaje) vznikající na úrovni zahraniční daňově transparentní entity je nutné přiřadit k ziskům dosahovaným prostřednictvím této entity. Pro účely zdanění příjmů dosahovaných společníkem prostřednictvím stálé provozovny umístěné v ČR lze ale uplatnit pouze na společníka připadající podíl na těch nákladech (výdajích) entity, které souvisí s dosahováním příjmů ze zdrojů na území ČR. V případě, kdy by byly prostřednictvím entity dosahovány příjmy ze zdrojů i v jiných zemích a zároveň by nebylo možné jasně rozlišit, které náklady (výdaje) souvisí s dosažením zisků ze zdrojů na území ČR, bude moci být u stálé provozovny uplatněna pouze poměrná část nákladů (výdajů) entity.

Výše uvedené náklady (výdaje) zahraniční daňově transparentní entity, které budou ovlivňovat základ daně v ČR, je nutno posuzovat dle znění ZDP. Pokud zahraniční entita nebo její společníci nejsou účetními jednotkami ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vychází se při zjištění základu daně z ustanovení § 23 odst. 2 písm. b) ZDP.

Při odepisování majetku, který je ve vlastnictví zahraniční daňově transparentní entity, se při uplatnění odpisů pro účely stanovení výše daňového nákladu, který bude zohledněn při výpočtu daňové povinnosti stálé provozovny v ČR dle výše uvedených zásad, bude postupovat v souladu s § 26 - § 32a ZDP.

V situaci stálých provozoven vzniklých z titulu účasti na v.o.s. či z titulu účasti jako komplementář na k.s. je třeba si současně uvědomit, že v případě společníků – právnických osob – lze uplatnit obdobným způsobem (viz výše) výdaje vzniklé na úrovni entity samotné i výdaje vynaložené na úrovni samotných společníků. V případě společníků – fyzických osob – výdaje vynaložené na úrovni entity a na jejich vlastní úrovni však nelze uplatnit (viz ustanovení § 7 odst. 3 a odst. 4 ZDP). Při stanovení základu daně takovýchto stálých provozoven přebírá stálá provozovna jí příslušející část základu daně v.o.s. nebo k.s. zjištěného dle ZDP touto v.o.s. nebo k.s. (dále je v některých případech možno zohlednit další výdaje – viz výše).

Za účelem zabránění dvojímu odečtu nákladů může být způsob uplatňování nákladů předmětem spontánní výměny informací, a to zejména ve vztahu ke státům, které vůči příjmům pobíraným svými daňovými rezidenty ze zdrojů na území ČR uplatňují při vyloučení mezinárodního dvojího zdanění příjmů metodu vynětí.

### **ČLÁNEK 5**

Případné další příjmy dosahované zahraničním daňovým rezidentem ze zdrojů na území ČR, které nelze považovat za příjmy dosahované prostřednictvím stálé provozovny vzniklé např. z titulu držby podílu na české v.o.s. (tzn. příjmy plynoucí vedle příjmů z podílu na v.o.s. – např. vypořádací podíl), je nutno posoudit, v kontextu možného zdroje příjmu na území ČR, dle ustanovení § 22 ZDP. U veškerých takto identifikovaných příjmů se dále standardně stanoví, zda je daný příjem předmětem daně (zvláště pro fyzické a pro právnické osoby) dle ZDP, jaký článek případně existující mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění řeší zdaňování toho kterého příjmu apod. U zahraničních daňových rezidentů - fyzických osob - to současně znamená přiřadit příjem ke konkrétním ustanovením §6 - §10 ZDP.

Ustanovení případně existujících smluv o zamezení dvojího zdanění a vnitrostátních právních předpisů tedy nejsou Pokynem č. D-286 dotčena, a to v tom smyslu, že je vždy třeba řešit otázku, jaký konkrétní článek smlouvy daný typ příjmu pokrývá, jak je konkrétní příjem definován příslušnými ustanoveními § 22 ZDP jako příjem ze zdroje na území ČR atd.

### **ČLÁNEK 6**

V souvislosti s výše uvedeným je třeba zmínit situaci, ke které rovněž velmi často v praxi dochází, tj. situaci, kdy zahraniční daňově transparentní entita přímo vlastní na území ČR umístěný nemovitý majetek, který pronajímá.

V případě uplatnění transparentnosti je pak třeba příjmy zahraničního společníka zahraniční daňově transparentní entity považovat za příjmy, které jsou předmětem článku 6 mezinárodních daňových smluv, a uplatňovat vůči nim režim vyplývající z příslušných ustanovení ZDP, včetně ustanovení § 22 odst. 1 písm. e).

### **ČLÁNEK 7**

Pokud zahraniční daňově transparentní entita vystupuje z české v.o.s., resp. z české k.s., má se pro účely daně z příjmů za to (při uplatnění transparentnosti), že vystupuje z české společnosti společník entity.



Příjem z titulu vypořádacího podílu při vystoupení zahraniční daňově transparentní entity z české v.o.s. či jako komplementáře z české k.s. není příjmem zahraničního daňového rezidenta ze zdrojů na území ČR. Nejedná se o příjem dle ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP, nejedná se o příjem z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny českého daňového nerezidenta dle ustanovení § 22 odst. 1 písm. a) ZDP a § 22 odst. 3 ZDP. Daný příjem českého daňového nerezidenta tak nepodléhá v ČR zdanění.

V případě zahraničního společníka české v.o.s. nebo komplementáře české k.s., kdy jeho stálá provozovna v ČR, která existuje nezávisle na jeho účasti na české v.o.s. nebo k.s. (např. organizační složka, odštěpný závod), má ve své držbě (eviduje) podíly na české v.o.s. či k.s. a na základě ukončení takovýchto účastí na českých společnostech od těchto společností stálá provozovna obdrží vypořádací podíl, je vypořádací podíl předmětem daně této stálé provozovny dle ustanovení § 22 odst. 1 písm. a) ZDP. Vypořádací podíl však nebude zahrnut do základu daně dle ustanovení § 23 odst. 4 písm. f) ZDP.

V případě vystoupení zahraničního společníka ze zahraniční daňově transparentní entity, za což obdrží vypořádací podíl (resp. jeho obdobu dle zahraničního práva), není možné tento vypořádací podíl považovat za příjem ze zdrojů na území ČR dle ustanovení § 22 ZDP a není jej tedy možno podrobit zdanění v ČR. Podmínkou ovšem je, že daný vypořádací podíl není přičitatelný jeho stálé provozovně umístěné na území ČR, která tu existuje nezávisle na jeho účasti na české v.o.s., resp. účasti jako komplementář na české k.s. (např. organizační složka, odštěpný závod) a která má ve své držbě (eviduje) podíly na zahraniční daňově transparentní entitě.

Za předpokladu, že je dle zahraničních právních předpisů možné podíl na zahraniční daňově transparentní entitě prodat a prodávající společník dosahuje z titulu držby podílu na zahraniční entitě příjmy prostřednictvím stálé provozovny umístěné v ČR, dochází v takovém případě současně k prodeji této stálé provozovny. Jestliže se v daném případě jedná o vztah mezi dvěma zahraničními daňovými rezidenty, nepodléhá příjem prodávajícího v ČR zdanění, protože se nejedná o příjem ze zdroje na území ČR dle ustanovení § 22 ZDP.

Pokud je kupujícím daňový rezident ČR, resp. stálá provozovna zahraničního rezidenta umístěná na území ČR, jedná se u zahraničního prodávajícího o příjem ze zdroje na území ČR dle ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 7 ZDP, v kontextu mezinárodních daňových smluv jde o aplikaci obvykle článku 13.

## **Příspěvek 102 – MF zpracovala stanovisko**

### **102/21.12.05 - Problematika vysokých škol**

Předkládají: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osvědčení 320  
Michal Mládek, asistent auditora

Použité zkratky právních předpisů

**ZoV – zákon č. 342/2005 Sb.**, o změnách některých zákonů v souvislosti s přijetím zákona o veřejných výzkumných institucích

**ZoVŠ – zákon č. 111/1998 Sb.**, o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů  
**ZDP – zákon č. 586/1992 Sb.**, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů  
**ZPSZ – zákon č. 589/1992 Sb.**, o pojistném na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti  
**Vyhláška – Vyhláška č. 114/2002 Sb.**, o fondu kulturních a sociálních potřeb, v platném znění

### **Legislativní východiska**

- **§ 18 odst. 5 ZoVŠ** – Veřejná vysoká škola zřizuje tyto fondy:
  - a) rezervní fond na krytí ztrát v následujících účetních obdobích
  - b) fond reprodukce investičního majetku
  - c) stipendijní fond
  - d) fond odměn
  - e) fond účelově určených prostředků
  - f) fond sociální
- **§ 18 odst. 10 ZoVŠ** – Sociální fond je tvořen základním přídělem na vrub nákladů veřejné vysoké školy do výše 2 % z ročního objemu nákladů veřejné vysoké školy zúčtovaných na mzdy, náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost
- **§ 24 odst. 2 písm. zr) ZDP** – U poplatníků uvedených v § 18 odst. 3 výdaje (náklady) na tvorbu fondu kulturních a sociálních potřeb podle zvláštního právního předpisu, 6a) a to až do výše 2 % úhrnu vyměřovacích základů zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na sociální politiku zaměstnanosti za zdaňovací období, v jakém lze mzdu zaměstnance uplatnit jako výdaj související s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů

### **Stručný popis problému a návrh řešení**

Zákonem č. 342/2005 Sb., o změnách některých zákonů v souvislosti s přijetím zákona o veřejných výzkumných institucích, v části dvanácté došlo ke změně zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách. V § 18 odst. 5 se stávající fondy:

- a) rezervní fond na krytí ztrát v následujících účetních období
- b) fond reprodukce investičního majetku
- c) stipendijní fond
- d) fond odměn

rozšířily o písm. e) fond účelově určených prostředků a písm. f) fond sociální. V nově přijatém odst. 10 výše uvedeného § 18 se stanoví, že: „*Sociální fond je tvořen základním přídělem na vrub nákladů veřejné vysoké školy do výše 2 % z ročního objemu nákladů veřejné vysoké školy zúčtovaných na mzdy, náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost.*“.

Zákon o daních z příjmů však tuto problematiku neřeší lex specialis ve vztahu k veřejným vysokým školám, ale pouze v § 24 odst. 2 písm. zr) ZDP obecně k poplatníkům, kteří nejsou založeni či zřízeni za účelem podnikání (viz § 18 odst. 3). U nich pak je daňově uznatelným nákladem tvorba fondu kulturních a sociálních potřeb, a to až do výše 2 % základu daně. Příslušný text odkazuje v poznámce 6a) na vyhlášku č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, v platném znění.

Z uvedeného je zřejmé, že výše přídělu sociálního fondu je stanovena shodně jako v případě FKSP ve výši 2 % a je v obou případech skutečně velmi obdobná. Jedinou nevýznamnou odchylkou je stanovení základny, která pro účely FKSP vymezena ustanovením

§ 24 odst. 2 písm. zr) ZDP jako „2 % úhrnu vyměřovacích základů zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za zdaňovací období, v jakém lze mzdu zaměstnance uplatnit jako výdaj související s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů,“, zatímco v případě ustanovení § 18 odst. 10 ZoVŠ je základnou roční objem nákladů veřejné vysoké školy zúčtovaných na mzdy, náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost. Odchylku v uvedených přidělech do sociálního fondu a fondu FKSP lze kvantifikovat zejména jako 2 % z relevantních položek vymezených ustanovením § 5 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, jejichž hodnota je v celkovém objemu mzdových prostředků zcela nevýznamná.

Z definice tvorby sociálního fondu prakticky obdobné metodice tvorby fondu FKSP lze usuzovat, že zákonodárce měl zavedením jeho institutu na mysli určitou podmnožinu fondu kulturních a sociálních potřeb. Proto, a případně i s využitím analogie tak, jak je ve veřejném právu přípustná, v tomto případě dokonce s využitím analogie legis, bude ustanovení § 24 odst. 2 písm. zr) ZDP aplikováno i pro účely tvorby sociálního fondu: „...do výše 2 % z úhrnů vyměřovacích základů...“ dle § 18 odst. 10 ZoVŠ, ve znění účinném od 13.9.2005.

Z povahy ustanovení § 18 odst. 5 ZoVŠ, dle kterého veřejná vysoká škola zřizuje vyjmenované fondy, je při zohlednění způsobu tvorby fondu dle odst. 10 zřejmé, že přiděl je tvořen procentním podílem z ročního objemu jmenovaných nákladů veřejné vysoké školy. Zákon tak hovoří pouze o té skutečnosti, že sociální fond je tvořen povinně a jeho přiděl se vypočítá jako součin zákonem stanovené procentní sazby a konkrétní kogentně vyjádřené hodnoty. Předkladatel tak zastává názor, že pro krácení přidělu sociálního fondu zřizovaného veřejnou vysokou školou dle ZoVŠ v roce jeho zřízení, tj. v roce 2005, nenachází oporu v zákonné úpravě a předpokládá, že pro výpočet přidělu fondu v roce 2005 bude použit jako základna roční objem nákladů veřejné vysoké školy zúčtovaných na mzdy, náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost, jak ZoVŠ v § 18 odst. 10 stanoví.

Jiný způsob výpočtu přidělu sociálního fondu, např. jeho krácení v roce účinnosti novely ZoVŠ, by nebyl konzistentní se smyslem této novely, jejímž cílem je narovnání disproporce, která doposud trvala mezi subjekty s regulací objemu mzdových prostředků, např. příspěvkovými organizacemi a veřejnými vysokými školami.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

Znění ustanovení § 24 odst. 2 písm. zr) ZDP před novelou provedenou zákonem č. 552/2005 Sb. umožňuje za **zdaňovací období 2005** považovat za daňově uznatelný výdaj tvorbu fondu pouze u těch neziskových poplatníků, kteří tvoří podle zvláštních právních předpisů – rozpočtových pravidel a vyhlášky o FKSP výslovně „fond kulturních a sociálních potřeb“. Jde tedy o právo a výjimku určenou pouze pro ty poplatníky, na které se možnost tvorby FKSP vztahuje (organizační složky státu a příspěvkové organizace).

**Pro daňovou uznatelnost tvorby „sociálního fondu“ u veřejných vysokých škol za zdaňovací období 2005 nelze uvedené ustanovení využít. Tvrzení, že jde o „obdobný“ způsob tvorby a určitou „podmnožinu“ fondu kulturních a sociálních potřeb nelze použít jako právně relevantní zdůvodnění.** Sociální fond tvoří VVŠ podle zákona o vysokých školách, který vymezuje všechny povinnosti z tohoto vyplývající.

Za zdaňovací období 2005 mohou veřejné vysoké školy využít pouze vyšší limity daňového zvýhodnění podle § 20 odst. 7 ZDP.

## **Příspěvek 103 – MF doplnilo původní stanovisko z pohledu daně z příjmů**

### **103/25.01.06 - Daňové povinnosti při rozdělení obchodní společnosti – komplexní materiál**

Předkládají: JUDr. David Staněk Ph.D., daňový poradce, č.osvědčení 1813  
JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826

#### **1. Úvod**

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit některé daňové otázky vztahující se k rozdělení obchodní společnosti podle § 69c ObchZ. Jde o případ, kdy existují společnosti (Společnost A) zaniká bez provedení likvidace a majetek a závazky společnosti A přebírají v rozsahu stanoveném v projektu rozdělení nově vzniklé nástupnické společnosti (Společnost B a C). Společnosti B a C jsou obě právními nástupci společnosti A a vstupují do právního postavení společnosti A v rozsahu určeném v projektu rozdělení. Pro účely tohoto příspěvku neuvažujeme rozdělení s následným sloučením s jinou existující společností.

#### **2. Právní rámec**

Právní nástupnictví v případě rozdělení řeší zejména ustanovení § 69c a § 220r a násl. ObchZ, která upravují rozdělení majetku a závazků zanikající společnosti A mezi nástupnické společnosti B a C.

Základním dokumentem rozdělení je projekt rozdělení podle § 220r ObchZ. Podle § 220r odst. 2 písm. f) ObchZ musí projekt rozdělení obsahovat určení, jaký majetek a závazky přecházejí na jednotlivé nástupnické společnosti; při tomto určení je možno použít odkaz na konečnou rozvahu zanikající společnosti a soupisy jmění z provedené inventarizace, jestliže takové určení umožňují. Tímto vymezením majetku a závazků tak dochází nepřímo k vymezení činností, které po rozdělení budou provádět nástupnické společnosti namísto zanikající společnosti.

Podle § 220x odst. 1 ObchZ každá z nástupnických společností ručí za závazky, jež přešli v důsledku rozdělení ze zaniklé společnosti na ostatní nástupnické společnosti, společně a nerozdílně až do výše čistého obchodního majetku uvedeného v posudku znalce podle § 69c odst. 5 ObchZ, nejméně však do výše základního kapitálu vykázaného v zahajovací rozvaze příslušné nástupnické společnosti.

Otázku právního nástupnictví v oblasti daní obecně řeší § 40 odst. 8 ZSDP, který stanoví, že zanikne-li daňový subjekt bez provedení likvidace, je jeho právní nástupce povinen podat do konce následujícího měsíce od jeho zániku přiznání za uplynulou část zdaňovacího období. Podle § 57 odst. 4 ZSDP daňová povinnost zaniklých právnických osob přechází na jejich právní nástupce. ZSDP však neupravuje situaci, kdy je právních nástupců více, a nestanoví poměr, v jakém daňová povinnost zaniklé společnosti přechází na jednotlivé nástupnické společnosti. Otázku právního nástupnictví částečně řeší i některé další daňové předpisy.

#### **3. Analýza**

Základní dokument, který upravuje vzájemná práva a povinnosti nástupnických společností a jejich společníků po rozdělení je projekt rozdělení. ObchZ nerozděluje pro účely rozdělení majetek a závazky zanikající společnosti na soukromoprávní a veřejnoprávní. Proto projekt rozdělení podle našeho názoru může zahrnovat také veškeré veřejnoprávní pohledávky a závazky zanikající společnosti, včetně daňových, a to podle skutečného rozdělení činností, majetku a závazků zanikající společnosti mezi nově vzniklé nástupnické společnosti, včetně souvisejících závazků nepeněžitě povahy, např. podání hlášení, oznámení, výkazů apod.

### **3.1 Daň z příjmů**

Podle § 38 odst. 3 písm. a) ZDP se daňové přiznání podává za období předcházející rozhodnému dni rozdělení společnosti, za které dosud nebylo daňové přiznání podáno. Podle § 38 odst. 4 písm. a) ZDP se toto daňové přiznání podává do konce měsíce následujícího po měsíci, do něhož spadá den rozhodnutí valné hromady o rozdělení společnosti. Podle našeho názoru podává toto přiznání společnost A svým jménem, neboť společnosti B a C dosud právně neexistují a proto nemohou svým jménem činit žádné právní úkony.

Podle § 17a písm. c) ZDP je zdaňovacím obdobím období od rozhodného dne rozdělení do konce kalendářního nebo hospodářského roku, ve kterém bylo rozdělení zapsáno v obchodním rejstříku. Jsme toho názoru, že přiznání za toto zdaňovací období podávají společnosti B a C a to podle výsledku hospodaření dosaženém v tomto zdaňovacím období podle účetnictví, které společnosti B a C vedou samostatně na základě § 17 odst. 3 zákona o účetnictví. Přitom by však měly být v daňovém přiznání mimoúčetně eliminovány daňové dopady všechny účetních případů mezi společnostmi B a společností C do dne zápisu rozdělení do obchodního rejstříku. To znamená, že součet základů daně společností B a C by měl být stejný jako základ daně společnosti A v případě, kdy by rozdělení nakonec do obchodního rejstříku zapsáno nebylo. Tento postup by také naplnil obecný princip daňové neutrality podnikových kombinací. Obdobně mohou společnosti B a C přejmout daňovou ztrátu společnosti A neuplatněnou do dne zápisu rozdělení.

Podle našeho názoru společnosti B a C nepostupují podle § 40 odst. 8 ZSDP a nemají povinnost jako právní nástupci společnosti A podat do konce následujícího měsíce od právního zániku společnosti A, tj. od zápisu rozdělení do obchodního rejstříku, daňové přiznání za společnost A za uplynulou část zdaňovacího období.

### **3.2 Daň z přidané hodnoty**

Společnost A vede účetnictví podle § 17 odst. 3 ZoÚ a evidenci pro účely DPH podle § 100 ZDPH až do svého právního zániku, tj. do dne zápisu rozdělení do obchodního rejstříku. Svým jménem a se svým DIČ také až do tohoto dne vystavuje společnost A daňové doklady a uplatňuje nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění.

Za zdaňovací období, ve kterém dojde k zápisu rozdělení však již společnost A nemůže podat daňové přiznání, neboť právně neexistuje. Ustanovení § 101 odst. 4 ZDPH stanoví, že zanikne-li společnost zrušením bez likvidace, je daňové přiznání za část zdaňovacího období ke dni předcházejícímu zániku plátce povinen podat právní nástupce plátce, a to s uvedením, že je podává za zaniklého plátce. ZDPH však již nestanoví, který z právních nástupců společnosti A by měl za toto období podat přiznání k DPH, popř. zohlednit toto období ve svém daňovém přiznání. ZDPH také nestanoví, jak tuto povinnost rozdělit v případě více právních nástupců.

Jsme toho názoru, že v projektu rozdělení, byť na něj daňové předpisy nikde výslovně neodkazují, lze určit, jak se nástupnické společnosti B a C mezi sebou vypořádají s naplněním § 101 odst. 4 ZDPH, tzn. která nástupnická společnost podá za zanikající společnost A příznání k DPH za období do dne zápisu rozdělení. Proto projekt rozdělení může stanovit, že daňovou povinnost společnosti A zohlední ve svých daňových příznání společnosti B i C, a to podle rozdělení majetku, závazků a činnosti, které ze zanikající společnosti A přecházejí podle projektu rozdělení na společnosti B a C.

Podle tohoto rozdělení uvedeném v projektu rozdělení by pak finanční úřad měl s nástupnickými společnostmi B a C jednat ve věci DPH samostatně jako s právními nástupci společnosti A, tzn. může v rozsahu rozdělení u společnosti B, resp. C zahájit daňovou kontrolu i pro období před rozdělením. Ve vztahu ke společnosti, která pro určitou činnost nepřevzala majetek a závazky ze zaniklé společnosti A může finanční úřad uplatňovat pouze ručení podle § 220x ObchZ.

### **3.3 Daň z nemovitostí**

Pokud k zápisu rozdělení dojde v období od 1. ledna do 31. ledna, pak příznání podává každá nástupnická společnost, a to pouze za ty nemovitosti, které na ní přešli podle projektu rozdělení. Obdobně budou nástupnické společnosti postupovat v případě, kdy k zápisu rozdělení dojde po podání příznání do termínu pro zaplacení daně.

### **4. Závěr**

Projekt rozdělení se může vztahovat i na oblast daní. Správce daně by měl respektovat rozdělení daňových práv a povinností po zanikající společnosti, tj. zejména povinnost podat daňové příznání a uhradit související daň, popř. požádat o vrácení přeplatku na dani, mezi nástupnické společnosti tak, jak je uvedeno v projektu rozdělení, pokud toto rozdělení respektuje rozdělení majetku a závazků zanikající společnosti mezi nástupnické společnosti. Může však na nástupnické společnosti uplatňovat ručení za daňové závazky v rozsahu dle ObchZ.

Správce daně může také u nástupnické společnosti provádět daňovou kontrolu za období před rozdělením, a to v rozsahu majetku a závazků přešlých na nástupnickou společnost v projektu rozdělení. Správce daně by však neměl vymáhat splnění povinností na těch nástupnických společnostech, na které nepřešly činnosti, majetek a závazky, ke kterým se příslušný daňová povinnost vztahuje (s výjimkou ručení dle ObchZ).

Po projednání navrhuje přijaté závěry vhodným způsobem publikovat, popř. zvážit možnosti zpřesnění režimu rozdělení v daňových předpisech.

## **Stanovisko Ministerstva financí**

### **Odbor 15 – Legislativa daně z příjmů**

Smyslem projednávání příspěvků na KV KDP je sjednocení názorů, případně korekce identifikovaných nesprávných interpretací. V uvedené oblasti jsme dosud nezaznamenali žádné problémy a ani příspěvek z hlediska problematiky ZDP problémy, které by nebyly ZDP řešeny, nepřináší. Z hlediska vlastního příspěvku uvádíme:

Nelze akceptovat tvrzení ve druhém odstavci části 3.1., že je nutné eliminovat mimoúčetně daňové dopady účetních operací mezi spol. B a C do dne zápisu rozdělení do obchodního rejstříku (OR) stejně jako přejmutí daňové ztráty neuplatněné do dne zápisu rozdělení.

Odůvodnění (vychází z předpokladu, že fúze nebo rozdělení budou zapsány do OR):

Problematiku fúzí a rozdělení obchodních společností je nutno vždy posuzovat ze dvou rovin. První rovinu představuje účetní a daňový režim, který je totožný a vychází ze skutečnosti, že klíčovým okamžikem celé operace je Rozhodný den fúze (RDF). Od RDF se odvíjí délka zdaňovacího období a také postup v účetnictví, který předpokládá, že fúze/rozdělení budou zapsány do OR a tudíž od RDF se jedná o účetnictví nástupnických společností. Samozřejmě z důvodu možnosti nezapsání fúze/rozdělení do OR je povinností zúčastněných společností vést účetnictví tak, aby vyhovovalo i této situaci. Postup při podávání DP při zániku poplatníka bez likvidace obecně upravuje § 40 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Speciální úpravu představují v zákoně o daních z příjmů ustanovení § 38m odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. a) a dále odst. 8 písm. c), ve kterém je potvrzeno, že se za období od RDF do dne zapsání přeměny do OR daňové přiznání nepodává. Na případné nezapsání fúze/rozdělení do OR pamatuje odst. 5 § 38m ZDP.

Druhou rovinu představuje právní posouzení, ze kterého vyplývá, že až do zápisu fúze/rozdělení do OR právně neexistuje právní nástupce a tudíž úkony musí provádět právně existující společnost. Z toho vyplývá, že DP může podávat v popisované situaci pouze společnost A.

Rekapitulace: za daň z příjmů:

Daňové přiznání za období předcházející RDF, za které dosud nebylo DP podáno bude podávat společnost A/rozdělovaná, a to v termínu stanoveném v § 38m odst. 4. DP za období od RDF do konce zdaňovacího období, ve kterém byla fúze/rozdělení zapsány do OR budou podávat již nástupnické společnosti B a C.

Přechod daňových povinností na nástupnické společnosti při rozdělení by měl být upraven v projektu a měl by reálně a nikoliv účelově zohledňovat poměry v převodu majetků. Případnou vyměřenou daňovou ztrátu mohou nástupnické společnosti, které postupují podle § 23c ZDP uplatnit pouze do výše základu daně vykázaného z činností, ze kterých byl vykázána daňová ztráta (§ 38na odst 4 ZDP). Tento postup by se týkal pouze daňových ztrát vyměřených poprvé za ZO, které započalo v roce, kdy ČR přistoupila k EU /2004/.

## **Odbor 28 – Účetnictví a audit**

Z hlediska vedení účetnictví je problematika přeměn řešena zejména v § 17 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Účetní jednotky zúčastněné na přeměně společnosti otevírají účetní knihy k rozhodnému dni přeměny společnosti a vedou účetnictví samostatně od rozhodného dne přeměny společnosti až do dne zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku. Dojde-li k zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku, nástupnická účetní jednotka upraví účetnictví zúčastněných účetních jednotek k tomuto dni, avšak s účinky od rozhodného dne. Ke dni zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku, ke dni předcházejícímu ani ke dni následujícímu po dni zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku se účetní závěrka již nesestavuje.

## **Příspěvek 104 – souhlas předkladatele se stanoviskem MF**

### **104/25.01.06 - Příspěvky do zahraničního systému sociálního zabezpečení**

Předkládají: Ing. Lenka Křoustková, daňový poradce, č. osvědčení 3772  
Mgr. Ondřej Dráb, daňový poradce, č. osvědčení 3754

Cílem tohoto příspěvku je nabýt právní jistoty v otázce daňové uznatelnosti příspěvků zaměstnavatele na povinné sociální a zdravotní pojištění hrazené na základě bilaterálních

smluv či nařízení Rady EHS č. 1408/71 ze dne 14.06.1971 do zahraničního systému sociálního zabezpečení.

## 1. Popis problému

### 1.1 Příspěvky dle cizího práva

Částky zaměstnavatelem sraženého či zaměstnancem uhrazeného pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, které je zaměstnanec povinen platit dle zákona č. 589/1992 Sb., v platném znění a zákona č. 592/1992 Sb., v platném znění, příp. příspěvky na povinné zahraniční pojištění stejného druhu, pokud se na zaměstnance takové povinné zahraniční pojištění vztahuje, snižují základ daně ze závislé činnosti zaměstnance (§ 6 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění – dále jen ZDP).

Z ustanovení § 24 odst. 2 písm. f) ZDP jednoznačně vyplývá, že pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem podle zákona č. 589/1992 Sb., v platném znění a zákona č. 592/1992 Sb., v platném znění, je daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele, pokud byly zaplacený do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období. Toto ustanovení zakládající daňovou uznatelnost příspěvků do systému sociálního zabezpečení, resp. zdravotního pojištění totiž jako daňově uznatelný náklad výslovně zmiňuje pojistné a příspěvky hrazené podle „zvláštních předpisů“, přičemž v poznámce pod čarou č. 21 odkazuje právě na shora citované dva zákony.

V situaci, kdy je český zaměstnavatel povinen přispívat do zahraničního systému sociálního zabezpečení (tj. v případech, kdy jeho zaměstnanec na základě nařízení Rady EHS č. 1408/71 ze dne 14.06.1971 nebo bilaterální smlouvy podléhá předpisům o sociálním zabezpečení jiného státu než ČR), však již vyvstává otázka, zda jsou i takové příspěvky pro zaměstnavatele daňově uznatelným nákladem či nikoli. Poznámka pod čarou zahraniční právní předpisy nezmiňuje, což však s ohledem na právní teorii a ustálenou judikaturu Ústavního soudu ČR nic neznamená, neboť podle tohoto soudu „poznámka pod čarou je pouhou legislativní pomůckou a to, co je v ní uvedeno, nemá závaznou povahu a není pravidlem chování subjektů uvedených ve vlastním textu právního předpisu“ (viz např. nálezy sp. zn. I. ÚS 22/99 ze dne 02.02.2000). Vzhledem ke skutečnosti, že v České republice pracuje velké množství zahraničních pracovníků, kteří podléhají zahraničním právním předpisům o sociálním zabezpečení, však nelze tuto problematiku podceňovat.

V současném znění § 24 odst. 2 písm. f) ZDP tedy nejsou výše uvedené příspěvky zaměstnavatele na zahraniční povinné pojištění výslovně uvedeny, jejich daňová uznatelnost zde však není ani vyloučena. Ba naopak, vzhledem ke skutečnosti, že se navíc jedná o náklad, k jehož úhradě je zaměstnavatel povinen podle zvláštního zákona,<sup>1</sup> je podle našeho názoru třeba i v současné době dojít k závěru, že takový náklad je daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele. A to ať již na základě § 24 odst. 2 písm. f) ZDP či na základě § 24 odst. 2 písm. p) ZDP - příspěvek do zahraničního systému sociálního zabezpečení, resp. zdravotního pojištění sice nemusí být vždy nutně formálně označen jako pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti či pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, jak vyžaduje prvně citované ustanovení ZDP, bezesporu se však přinejmenším bude vždy jednat o náklad, k jehož úhradě je zaměstnavatel povinen podle zvláštního zákona, jak vyžaduje

<sup>1</sup> Zvláštním zákonem je třeba dle našeho názoru rozumět nejen zákon jako takový (natožpak pouze zákon český), ale též jinou právní normu, která je v ČR aplikovatelná, resp. pro ČR závazná - ať již nižšího (nařízení vlády, vyhláška apod.) nebo vyššího (ústavní zákon či mezinárodní smlouva dle čl. 10 Ústavy) stupně právní síly a s ohledem na základní smlouvy ES, jejichž smluvní stranou ČR je, též bezprostředně na území ČR aplikovatelné normy práva EU (nařízení).



posléze citované ustanovení ZDP. Mimo to je nutno upozornit také na skutečnost, že dle našeho názoru je předmětné zahraniční povinné pojištění nutným nákladem (výdaje) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

### **1.2 Příspěvky nestátní pojišťovně**

V návaznosti na výše uvedené vyvstává rovněž otázka, zda jsou daňově uznatelné též příspěvky zaměstnavatele na pojištění hrazené nestátní pojišťovně. Tento případ se týká např. zaměstnanců podléhajících systému sociálního zabezpečení v SRN, kde při překročení určité výše příjmu má zaměstnanec právo se rozhodnout, zda zůstane pojištěn u státní zdravotní pojišťovny nebo zda bude zdravotně pojištěn u pojišťovny soukromé. Bez ohledu na volbu zdravotní pojišťovny má ovšem zaměstnavatel vždy povinnost hradit této pojišťovně příslušný příspěvek na toto pojištění, tj. nejedná se o pojištění dobrovolné.

S ohledem na srovnatelnost principů placení příspěvků nestátním pojišťovnám (povinná pravidelná platba příspěvku založená právním předpisem) s principy placení těchto příspěvků pojišťovnám státním by proto měly být i příspěvky na sociální a zdravotní pojištění hrazené soukromé pojišťovně posuzovány stejným způsobem jako příspěvky hrazené pojišťovně státní, tj. měly by za předpokladu jejich zaplacení do konce měsíce následujícího po konci zdaňovacího období představovat daňově uznatelný náklad zaměstnavatele.

## **2. Závěr**

Příspěvky zaměstnavatele na povinné zahraniční pojištění stejného druhu jako je pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění dle zákona č. 589/1992 Sb., v platném znění a zákona č. 592/1992 Sb., v platném znění jsou daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele, pokud budou splněny stejné podmínky jako pro daňovou uznatelnost příspěvků zaměstnavatele na takové pojištění placené v ČR, a to bez ohledu na to, zda jsou hrazeny státní nebo soukromé pojišťovně.

## **3. Návrh řešení**

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

Dále doporučujeme v nejbližší novele zákona o daních z příjmů provést odpovídající úpravu ustanovení § 24 odst. 2 ZDP.

## **Stanovisko Ministerstva financí**

Problematika sociálního zabezpečení včetně aplikace příslušných smluv a nařízení Rady nespadá do kompetence MF. Proto, za předpokladu, že pro povinné úhrady v příspěvku popisovaného pojistného nejsou příslušné české právní předpisy o sociálním zabezpečení, k čemuž může dojít na základě mezinárodní smlouvy o soc. zabezpečení nebo Nařízení Rady (EHS) 1408/71, 574/72 a 859/2003 bude se jednat o daňově uznatelný výdaj podle § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 písm. p). Institucí, která rozhoduje v ČR o příslušnosti k právním předpisům o sociálním zabezpečení je ČSSZ, která vystavuje příslušná osvědčení.

Podle názoru MF nelze tyto platby pro daňovou uznatelnost podmiňovat jejich zaplacením a proto bude rozhodující správný postup jejich zaúčtování (§ 23 odst. 2 a 10 ZDP).

**Příspěvek 105 – Ministerstvo financí upřesnilo své souhlasné stanovisko 105/25.01.06 - Tvorba opravných položek podle § 8c zákona 593/1992 Sb., o**

## rezervách

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, číslo osvědčení 1757  
RNDr. Michal Hron, daňový poradce, číslo osvědčení 2598  
Ing. Vlastimil Sojka, daňový poradce číslo osvědčení 768

### **1. Úvod - popis problému**

Zákon č. 545/2005 Sb. (dále jen „novela“) novelizující zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách (dále jen „ZoR“) doplnil nové ustanovení § 8c v tomto znění:

*Nepostupuje-li poplatník u nepromlčené pohledávky podle § 5, 5a, 6, 8, 8a a 8b, může vytvořit opravnou položku až do výše 100 % její neuhrazené rozvahové hodnoty bez příslušenství pouze v případě, že*

- a) se nejedná o pohledávku vymezenou v § 8a odst. 3,*
- b) rozvahová hodnota pohledávky bez příslušenství v okamžiku jejího vzniku nepřesáhne částku 30 000 Kč,*
- c) od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo nejméně 12 měsíců, a*
- d) ke dni tvorby opravné položky nepřesahuje u poplatníka celková hodnota pohledávek bez příslušenství vzniklých vůči témuž dlužníkovi, u nichž uplatňuje postup dle tohoto ustanovení, částku 30 000 Kč.*

*O pohledávce, k níž byla vytvořena opravná položka podle tohoto ustanovení, je poplatník povinen vést samostatnou evidenci.*

Novela neobsahuje přechodné ustanovení, které by upravovalo aplikaci nového ustanovení § 8c ZoR u pohledávek, k nimž byly vytvořeny opravné položky podle § 8a ZoR před její účinností (dále staré pohledávky).

V tomto příspěvku se chceme věnovat některým možným výkladovým problémům, vyplývajícím z absence přechodného ustanovení, jakož i dalším problémům, které s danou oblastí souvisí.

### **2. Rozbor problému - vlastní problémové otázky**

#### **2.1. Postup dle § 8c ZoR u pohledávek, u nichž byla dříve tvořena zákonná opravná položka dle § 8a ZoR**

V dalším se budeme zabývat pouze starými pohledávkami, u nichž byly dříve vytvořeny opravné položky dle § 8a ZoR. Pohledávkami, u nichž byly dříve vytvořeny opravné položky podle ustanovení § 5, 5a, 6, 8 a 8b ZoR, se zabývat nebudeme. Z dikce podmiňující věty § 8c ZoR lze dovodit, že poplatník si u pohledávek splňující všechny čtyři podmínky k uplatnění § 8c ZoR může zvolit, zda vytvoří opravnou položku v režimu ustanovení 8a, nebo zda ji vytvoří v režimu § 8c ZoR. Jinak řečeno, význam textu „*Nepostupuje-li poplatník u nepromlčené pohledávky podle § 5, 5a, 6, 8, 8a a 8b,...*“ je možné ekvivalentně vyjádřit textem „*Rozhodne-li se poplatník u nepromlčené pohledávky nepostupovat podle § 5, 5a, 6, 8, 8a a 8b,...*“

Způsob prokázání, který ze dvou režimů si poplatník vybral, přitom zákon přímo neupravuje. V režimu § 8c ZoR se ukládá vést o pohledávkách samostatnou evidenci, což naopak u režimu § 8a ZoR nestanoví. Bylo by tak možné volbu režimu ověřit podle toho, zda poplatník

prokáže vedení evidence podle § 8c ZoR. Pokud by ji neprokázal, muselo by se mít zato, že uplatňuje režim § 8a ZoR. V případě, že poplatník zvolí režim § 8a ZoR dobrovolně, potom k prokázání tohoto rozhodnutí bude muset být dostačující jeho prohlášení.

Průkaznost rozhodnutí poplatníka o zvoleném režimu bude důležitá také proto, že jej nebude možno obecně dovodit z vlastního průběhu tvorby opravných položek. Režim § 8c ZoR umožňuje totiž tvořit opravné položky až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty, aniž by omezoval počet let jejich tvorby.

Podle našeho názoru nelze uplatnit alternativní výklad spočívající v tom, že u starých pohledávek se postupovalo podle § 8a ZoR, a tudíž již nelze uplatnit režim § 8c ZoR. Do doby účinnosti novely bylo „postupování“ podle § 8a ZoR uplatněním zcela jiného práva spočívajícího pouze ve volbě časového průběhu tvorby opravných položek. Podle § 8a ZoR tak poplatník postupoval pouze z důvodu, že se rozhodl opravné položky tvořit, nikoliv však proto, že se rozhodl pro konkrétní režim tvorby opravných položek. Pokud by zákonodárce měl v úmyslu zakázat použití režimu § 8c ZoR u pohledávek, k nimž již předchozích obdobích vytvořil poplatník opravné položky podle § 8a ZoR, potom by tento zákaz do zákona vtělil. Tento zákaz nelze dovozovat implicitně ze znění § 8c ZoR.

Dalším možným argumentem pro náš právní názor může být porovnání návětí § 5 odst. 6 ZoR a § 8c ZoR. Podmínka u § 8c ZoR je, že dle jiných ustanovení ZoR poplatník *nepostupuje* (tedy v okamžiku, ke kterému se tvoří opravná položka dle § 8a ZoR), nikoliv, že *nikdy nepostupoval* tak, jak tomu je u § 5 odst. 6 ZoR.

Dílčí závěr k bodu 2.1.

Shrneme-li, novela přinesla od 1.1.2006, kromě práva tvořit opravné položky v novém režimu § 8c ZoR, také další nově konstituované právo poplatníka, a to rozhodnout se, který režim tvorby opravných položek si zvolí. Novela v přechodném ani v jiném ustanovení neomezuje toto právo vybrat si režim pouze na pohledávky, k nimž nebyly dosud tvořeny opravné položky v režimu § 8a ZoR. Z toho vyplývá, že počínaje 1.1.2006 se může poplatník i u „starých“ pohledávek rozhodnout, zda bude nadále uplatňovat režim § 8a ZoR, nebo zda-li uplatní režim § 8c ZoR. Pokud se poplatník rozhodne, že bude postupovat dle § 8c ZoR, musí před tím rozpustit opravnou položku vytvořenou dle § 8a ZoR a poté vytvořit opravnou položku dle § 8c ZoR.

## **2.2. Otázka zdaňovacího období od které je možné aplikovat § 8c ZoR**

Novela v přechodných ustanoveních výslovně neřeší, od kdy má být aplikováno nové ustanovení § 8c ZoR (viz. Čl. IV a V novely). Domníváme se tedy, že je nutné vyjít z obecné účinnosti novely dle Čl. XVIII novely jenž nastává 1.1.2006. Z toho tedy vyplývá, že úprava § 8c ZoR bude aplikována počínaje 1.1.2006. Nebude navázána pouze na zdaňovací období započatá od 1.1.2006 protože chybí výslovné přechodné ustanovení, které by takovéto omezení stanovovalo. To znamená, že obecně bude možné aplikovat poprvé předmětné ustanovení § 8c ZoR v rámci zdaňovacích období nebo účetních období jenž nejsou zdaňovacími, které budou končit po 31.12.2005. Tj., například hospodářské roky započaté v roce 2005 a končící v roce 2006, zdaňovací období dle § 17c zákona č.586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) v případech, kdy bude přeměna zapsána do obchodního rejstříku po 31.12.2005 a podobně. Jako další podpůrný argument pro tento závěr je možné použít to, že obdobný výklad byl aplikován vzhledem k předcházející novele ZoR zákona č.438/2003 Sb. které nabyla také účinnosti od 1.1.2004 a byla počínaje tímto datem aplikována bez ohledu na to, o jaké zdaňovací období se jednalo (viz. *Závěr z projednání příspěvku Ing. Jiřího Nesrovnala Problematika uplatňování sazby daně z příjmů právnických osob (dále jen „sazba DPPO“)* dle novely zákona č.586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále je

ZDP) zákona č.438/2003 Sb. dále jen „novela ZDP“ nebo „novela ZoR“) na Koordinačním výboru publikovaný v Bulletinu KDP ČR 6/2004 na str. 2).

Dílčí závěr k bodu 2.2.

Ustanovení § 8c ZoR bude obecně aplikováno počínaje 1.1.2006. To znamená, že je bude možné aplikovat také například v rámci hospodářského roku započatého v kalendářním roce 2005 a končícího v kalendářním roce 2006 (v té části hospodářského roku počínaje 1.1.2006), v rámci zdaňovací období dle § 17c ZDP v případech, kdy bude přeměna zapsána do obchodního rejstříku po 31.12.2005 a podobně.

### **2.3. Možnost 100% daňově relevantního odpisu pohledávky, k níž je vytvořena opravná položka dle § 8c ZoR**

Domníváme se, že nic nebrání tomu provést po té, co bude vytvořena 100 % opravná položka dle 8c ZoR, odpis pohledávky, který bude v souladu s § 24 odst. 2 písm. y) ZDP daňově relevantní, neboť jde o odpis pohledávky do výše vytvořené zákonné opravné položky.

#### **Dílčí závěr k bodu 2.3.**

Poté, co bude vytvořena 100% daňově relevantní opravná položka dle § 8c ZoR, je možné provést 100% daňově relevantní odpis pohledávky v souladu s § 24 odst. 2 písm. y) ZDP. V návaznosti na to musí být samozřejmě daňově relevantním způsobem rozpuštěna zákonná opravná položka vytvořená dle § 8c ZoR.

### **2.4. Otázka praktické aplikace podmínky dle § 8c písm. d) ZoR**

Uvedená podmínka zní, že:

*d) ke dni tvorby opravné položky nepřesahuje u poplatníka celková hodnota pohledávek bez příslušenství vzniklých vůči témuž dlužníkovi, u nichž uplatňuje postup dle tohoto ustanovení, částku 30 000 Kč.*

Domníváme se, že z předmětné podmínky je zřejmé, že nejde o celkovou výši pohledávek vůči témuž dlužníkovi, ale o celkovou výši pohledávek, u nichž s poplatník rozhodne uplatňovat postup dle § 8c ZoR. To dle našeho názoru znamená, že vůči témuž dlužníkovi může mít věřitel celkově i větší souhrnnou výši pohledávek, ale maximální hodnota (suma) pohledávek, u niž bude uplatňovat postup dle § 8c ZoR, nesmí převýšit 30.000,-Kč.

Další otázkou je, co je to hodnota pohledávek pro účely § 8c písm. d) ZoR. Na tuto otázku dává dle našeho názoru odpověď § 2 odst. 2 ZoR, který uvádí, že pro účely ZoR se „...hodnotou pohledávky rozumí jmenovitá hodnota nebo pořizovací cena pohledávky zaučtovaná na rozvahových účtech bez vlivu změny reálné hodnoty (oceňovacího rozdílu)...“. Z toho dle našeho názoru vyplývá (pokud pomineme nakoupené pohledávky), že jde o jmenovitou hodnotu pohledávky bez příslušenství (t.j. například bez případných úroků z prodlení) zachycenou na rozvahových účtech. Pokud byla pohledávka částečně účetně či daňově odepsána vychází se z její hodnoty zachycené po odpisu na rozvahovém účtu. Závěr budeme demonstrovat na krátkém příkladu:

Máme 3 pohledávky po 15.000,- Kč (jmenovitá hodnota v době vzniku) u nichž došlo k tomu, že v minulých zdaňovacích obdobích byla každá ve výši 5.000,- Kč odepsána. T.j. ke konci hospodářského roku končícího například 31.3.2006 je jejich rozvahová hodnota 10.000,-Kč

plus úrok z prodlení ke každé pohledávce ve výši 5.000,- Kč. Mimo to má poplatník za daným dlužníkem ostatní pohledávky ve výši např. 50.000,- Kč.

V daném případě se domníváme, že v rámci hospodářského roku může poplatník postupovat dle § 8c ZoR protože:

a) Podmínka dle § 8c písm. b) ZoR je splněna protože rozvahová hodnota každé pohledávky bez příslušenství v okamžiku jejího vzniku je do 30.000,- Kč.

b) Podmínka dle § 8c písm. d) ZoR je také splněna, protože v době tvorby celková rozvahová hodnota pohledávek bez příslušenství vzniklých vůči témuž dlužníkovi, u nichž uplatňuje postup dle ustanovení § 8c ZoR je také do 30.000,- Kč (10.000 x 3).

c) Ostatní pohledávky za daným dlužníkem ve výši 50.000,- Kč nejsou na závadu, protože u nich není uplatňován postup dle § 8c ZoR.

Pokud dojde v souladu s tím, co je výše uvedeno pod bodem 2.3. *Možnost 100% daňově relevantního odpisu pohledávky, k níž je vytvořena opravná položka dle § 8c ZoR*, k následnému daňově relevantnímu odpisu pohledávek, u nichž byl uplatněn postup dle § 8c ZoR a následnému rozpuštění vytvořené zákonné opravné položky dle § 8c ZoR, nebude se již v následujícím zdaňovacím období hodnota těchto pohledávek do limitu dle § 8c písm. d) ZoR započítávat.

#### **Dílčí závěr k bodu 2.4.**

a) Do limitu dle § 8c písm. d) ZoR se započítávají pouze pohledávky, u nichž je uplatňován postup dle § 8c ZoR, nikoliv všechny pohledávky vůči danému dlužníkovi.

b) Z hlediska limitu dle § 8c písm. d) ZoR je relevantní rozvahová hodnota pohledávek k datu tvorby opravné položky dle § 8c ZoR (k rozvahovému dni) bez příslušenství, u níž se uplatňuje postup dle § 8c ZoR, t.j. hodnota případně snížená o účetní či daňově relevantní odpis částí pohledávky provedený před touto tvorbou.

c) Pokud je pohledávka, k níž byla vytvořena zákonná opravná položka dle § 8c ZoR, následně daňově relevantním způsobem odepsána dle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP a v návaznosti na to opravná položka dle § 8c ZoR daňově relevantním způsobem rozpuštěna (viz. 2.3. *Možnost 100% daňově relevantního odpisu pohledávky k níž je vytvořena opravná položka dle § 8c ZoR*), nebude její hodnota již započítávána do limitu dle § 8c písm. d) ZoR.

### **3. Návrh řešení**

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěry k popsané problematice, jak jsou uvedeny u jednotlivých dílčích závěrů v části 2. *Rozbor problému-vlastní problémové otázky* zpracovat do některé do některého z pokynů rady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

Tento příspěvek je rozdělen do několika bodů, z nichž u každého je vždy navržen dílčí závěr. Stanoviska MF k jednotlivým závěrům jsou následující:

### **K dílčímu závěru k bodu 2.1.**

S tímto závěrem souhlasíme.

### **K dílčímu závěru k bodu 2.2.**

K tomuto závěru uvádíme:

Ustanovení § 8c bude obecně aplikováno počínaje 1.1.2006. To znamená, že je bude možné aplikovat také například v rámci hospodářského roku započatého v kalendářním roce 2005 a končícího v kalendářním roce 2006, **pokud bude splňovat podmínky zdaňovacího období vymezeného v § 3 odst. 1 ZoR, (tj. u právnických osob zdaňovací období vymezené v § 17a ZDP, pokud trvá nejméně 12 kalendářních měsíců nebo pokud je kratší než 12 kalendářních měsíců, ale začíná rozhodným dnem fúze nebo přechodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva, u fyzických osob je pro účely ZoR kalendářní rok).**

### **K dílčímu závěru k bodu 2.3.**

S tímto závěrem souhlasíme.

### **K dílčímu závěru k bodu 2.4.**

Se všemi závěry k tomuto bodu, tj. závěry uvedenými pod písmeny a), b) i c), souhlasíme.

## **DPH**

### **Příspěvek 84 – MF předloží stanovisko k tomuto příspěvku na zasedání KV příští měsíc**

#### **84/12.10.05 - Určení bytového domu v § 48 zákona o DPH**

Předkládá: PhDr. Milan Skála, daňový poradce, č. osvědčení 14

K převodu a k dodání bytového domu se za podmínek § 48 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH) vztahuje snížená sazba daně 5 %. Určení bytového domu je tedy podstatné pro stanovení správné sazby daně.

Bytový dům je vymezený v 48 odst. 3 následovně:

*Bytovým domem je stavba pro bydlení, v níž z úhrnu podlahových ploch všech jejích místností a prostorů připadá víc než polovina na byty.*

Jde tedy o poměr (i) úhrnu podlahových ploch všech místností a prostorů (byty, nebytové prostory, společné části domu) a (ii) úhrnu ploch bytů. Pokud úhrn ploch bytů je více jak 50 % z úhrnu ploch bytů, nebytových prostorů a společných částí domu, jde o dům bytový.

Na [http://cds.mfcr.cz/DPH/DPH\\_info\\_vystavba.html](http://cds.mfcr.cz/DPH/DPH_info_vystavba.html) je zveřejněn text „Metodický výklad k uplatňování daně z přidané hodnoty ve výstavbě po 1. 1. 2005“. V textu ministerstvo nejprve zastává právní názor stejný, jak je výše uvedeno, tedy že do úhrnu podlahových ploch se plocha společných částí domu započítává:

*Do úhrnu podlahových ploch se započítává podlahová plocha všech místností a prostorů určených k bydlení, nebytových prostorů, plocha hal, chodeb, schodišť, sklepů, balkonů, teras, prádelen, sušáren, kočárkárén, podloubí, průjezdů, pasáží apod.*

V další části metodického výkladu však ministerstvo doporučuje výpočet bytového domu zjistit jako poměr (i) podlahových ploch bytů a nebytových prostor a (ii) podlahových ploch bytů, tedy **zcela bez zohlednění ploch společných částí domu**:

- *u bytového domu se nejprve od úhrnu všech podlahových ploch odečtou části společných podlahových ploch využívaných společně pro byty i nebytové prostory a správný poměr se určí jako procentuelní podíl podlahových ploch bytů k součtu podlahových ploch bytů a nebytových prostorů*

Výpočet bytového domu podle právního názoru ministerstva bez zohlednění společných částí domu je nepochybně ve prospěch plátců daně. Je mnoho případů, kdy podle běžného výkladu § 48 odst. 3 o bytový dům nejde, ale podle výpočtu ministerstva o bytový dům jde.

Stávající stav je takový, že plátcí daně váhají mezi akceptací textu zákonné úpravy a akceptací nespecifikovaného textu z uvedeného metodického výkladu MF na serveru cds.mfcr.cz. Text metodického výkladu je pro ně výhodnější, ale nejde o oficiální názor ministerstva s obvyklými náležitostmi a stabilita tohoto názoru může být malá, protože názory ze serveru cds.mfcr.cz se mění. Při změně názoru lze procesně stěží argumentovat dřívějším internetovým textem bez jeho bližší identifikace. Tento stav vnáší do daňové praxe právní nejistotu.

Předkladatel se domnívá, že je plně v kompetenci ministerstva ve sporných případech zaujmout a veřejně prezentovat právní názor ve prospěch daňových subjektů (jak lze ostatně dovodit i z ustálené judikatury ÚS). Nástrojem k tomu ale nemůže být podle předkladatele nespecifikovaný text na serveru cds.mfcr.cz, bez identifikace, bez čj., bez uvedení referenta a odpovědného pracovníka. Pokud jde o právní názor ustálený a konečný, měl by být vydán jako pokyn řady D nebo DS, aby došlo k odstranění pochybností o aplikaci § 48 odst. 3 ZDPH. V opačném případě doporučuje text odstranit ze stránek cds.mfcr.cz, nebo jej nahradit textem jiným.

Předkladatel je toho názoru, že problém je akutní a vyžaduje rychlé řešení.

### **Návrh na opatření:**

Provéřit na úrovni Ministerstva financí výpočet bytového domu z uvedeného metodického výkladu a pokud se jeho správnost potvrdí, vydat a zveřejnit tento právní názor jako metodický pokyn řady D. Pokud se jeho správnost nepotvrdí, vyjmout komentovaný text z metodického výkladu, nebo jej nahradit textem jiným.

## **Příspěvek 88 – vypracováno stanovisko MF**

### **88/23.11.05 - Uplatňování DPH v případě poskytování služeb podle §10 (6) ZDPH**

Předkládají: Ing. Václav Pátek, daňový poradce, č. osvědčení 2279  
Ing. Martin Diviš, daňový poradce, č. osvědčení 3528

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu v případě poskytování služeb vyjmenovaných v § 10 odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH), pokud jsou tyto služby poskytovány osobám povinným k dani se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě EU.

### **Právní vymezení**

1. května 2004 nabyl účinnosti ZDPH. Přijetím tohoto zákona Česká republika splnila svůj závazek harmonizovat systém DPH podle směrnice EU, konkrétně podle směrnice 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, tzv. „Šesté směrnice“, platné ke dni vstupu do Evropské unie.

Podle Šesté směrnice je místem plnění u služeb vyjmenovaných v článku 9 odst. 2 písmeno e, sídlo, resp. bydliště zákazníka. Toto platí, pokud je zákazníkem osoba se sídlem nebo bydlištěm ve třetí zemi nebo **osoba povinná** k dani se sídlem nebo bydlištěm v EU, ale ne ve stejné zemi jako poskytovatel. V obou případech dané osoby nemohou mít provozovnu v České republice, aby za místo plnění nebylo považováno území České republiky.

Z textu Šesté směrnice dále vyplývá, že předpis odlišuje osobu povinnou k dani<sup>2</sup> („taxable person“) založenou ve Společenství, nikoliv však ve stejné zemi jako dodavatel, a osobu povinnou k dani registrovanou pro účely DPH v jiném členském státě<sup>3</sup> („taxable person who is identified for VAT purposes in another Member State“). Z Šesté směrnice tedy vyplývá, že je rozdíl mezi osobou povinnou k dani a osobou povinnou k dani registrovanou pro účely DPH. Ne každá osoba povinná k dani musí být osobou k dani registrovanou, tedy plátcem této daně.

V případě českého zákona o DPH, kterým byla Šestá směrnice harmonizována, je místo plnění posunuto do země zákazníka v případech, že jde o osobu se sídlem nebo bydlištěm v třetí zemi a nebo **osobu registrovanou k dani v jiném členském státě EU** (jedná se o plátce daně v chápání našeho zákona), pokud nemají provozovnu v ČR.

Český zákon o DPH obecně odlišuje mimo jiné: osobu povinnou k dani (§5 ZDPH), osobu identifikovanou k dani (§96 ZDPH), plátce (§4 odst.1 písm. s) a osobu registrovanou k dani v jiném členském státě (§4 odst.1 písm.u). Je tedy rozdíl mezi **osobou povinnou k dani a plátcem**. Rovněž podle českého zákona ne každá osoba povinná k dani je plátcem.

Určení místa plnění podle zákazníka je upraveno v zákoně o DPH z dvojího pohledu. Jednak pokud jsou služby poskytovány českým plátcem daně a dále z pohledu, pokud jsou vymezené služby poskytovány jakoukoliv osobou se sídlem nebo bydlištěm ve třetí zemi a nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě EU. V obou případech jde o osoby nemající provozovnu v České republice.

Podle českého zákona o DPH by místo plnění mělo být mimo tuzemsko pouze tehdy, pokud plátce poskytuje vymezenou službu osobě se sídlem nebo bydlištěm v třetí zemi a nebo osobě registrované k dani v jiném členském státě EU. Na rozdíl od toho, pokud česká osoba povinná k dani přijme službu vymezenou v § 10 odst. 6 ZDPH od osoby registrované k dani v jiném členském státě, je povinna se registrovat nejpozději do dne, kdy jí byly služby poskytnuty. Místem plnění se tak stane Česko a tato osoba jako příjemce službu zdaní.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že pokud český plátce poskytuje vymezenou službu osobě se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě EU, místo plnění je mimo Česko, jen pokud touto osobou je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě EU. Naproti tomu pokud je poskytovatelem služby osoba registrovaná k dani v jiném členském státě EU a zákazníkem je česká osoba, místo plnění je v Česku nejen tehdy, pokud je příjemcem český plátce DPH, ale i pokud je příjemcem česká osoba povinná k dani, která plátcem daně dosud nebyla.

#### Výsledek porovnání textu Šesté směrnice a ZDPH

Podle textu Šesté směrnice pro určení místa plnění je u vymezených služeb v článku 9 odst.2 písm. e) podstatné, jestli je příjemcem osoba povinná k dani, aniž by byla tato osoba k dani registrována jako plátce. Na rozdíl od toho český zákon pro určení místa plnění u vymezených

<sup>2</sup> článek 9 odst. 2 písm. e) Šesté směrnice

<sup>3</sup> článek 28c(E)(3), který doplňuje článek 15 Šesté směrnice



služeb požaduje, aby příjemcem služby byl přímo plátcem daně (osoba registrovaná k dani v jiném členském státě EU).

### Výklad ESD

Otázku místa plnění v případě služeb vymezených v článku 9 odst. 2 písm. e) řešil Evropský soudní dvůr (dále jen ESD) v případě C-8/03 z 21. října 2004, případ Banque Bruxelles Lambert SA (BBL). Podle citovaného rozsudku je podstatné pro určení místa plnění, zda příjemce služby je osobou povinnou k dani, a nikoliv, zda je k dani povinnou osobou registrovanou pro účely DPH v jiném členském státě.

### **Závěr**

Český zákon o DPH není v souvislosti s článkem 9 odst. 2 písm. e) Šesté směrnice plně harmonizován. Pokud by podle českého zákona musel český plátcem jako poskytovatel služby zdanit českou DPH i ty případy, kdy příjemcem služby je osoba povinná k dani se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě avšak k dani neregistrovaná, nelze vyloučit dvojí zdanění. Tato situace je v rozporu s cíli harmonizovaného systému DPH v rámci EU.

### **Návrh řešení**

Doporučuje se, aby byl přijat následující výklad:

*„V případě, že jsou služby vymezené v § 10 odstavec 6 ZDPH poskytovány osobě povinné k dani se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě, je místo plnění mimo tuzemsko. Plátcem poskytující službu nemusí jako důkaz pro určení místa plnění předkládat zákazníkovo daňové identifikační číslo pro účely DPH v jiném členském státě. Skutečnost, že příjemce je osobou povinnou k dani, je možné prokázat jiným vhodným způsobem.“*

Navrhuje se, aby Ministerstvo financí ČR zpracovalo samostatný pokyn řady D, kde budou správci daně informováni o tomto výkladu.

Při nejbližší novele zákona o DPH se navrhne změna v ustanovení § 10 odst. 6 ZDPH. Slova „osoba registrovaná k dani v jiném členském státě“ se nahradí slovy „k dani povinná osoba z jiného členského státu“

Po projednání na KV publikovat.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

6. směrnice ve svém textu jednoznačně nerozlišuje mezi plátcem DPH a osobou povinnou k dani. Na druhé straně z ustanovení čl. 9/2/e této směrnice, ve vazbě na v materiálu zmíněný judikát Soudního dvora, lze dovodit, že by se nemělo jednat o osobu registrovanou k dani v příslušném členském státě tak, jak předjímá ustanovení čl. 10 odst. 6 zákona o DPH. Protože na druhé straně Česká republika v obrácených případech sama zdaňuje v systému reverse charge přijaté služby i osobou povinnou k dani, která se ke dni přijetí stává plátcem, je třeba připustit navržený výklad.

Pokud tedy plátcem bude schopen jiným způsobem (než doložením skutečnosti, že je daná osoba plátcem DPH v příslušném členském státě) doložit, že služby byly poskytnuty osobě povinné k dani v tomto státě, bude takový postup akceptován i pro účely přesunu místa plnění u takových služeb k jejich příjemci.

Souhlas s tímto výkladem neznamená automaticky souhlas s výkladem podobné záměny termínu osoba povinná k dani na místo plátce v celém českém zákoně. Nelze sice vyloučit, že i v jiných případech může dojít ke shodě těchto termínů, avšak tyto případy je nutné vždy samostatně popsat a zdůvodnit v návaznosti na smysl úpravy v 6. směrnici, jakož i smysl úpravy v zákoně o DPH.

## **Příspěvek 100 – negativní stanovisko MF – příspěvek uzavřen a veden jako rozpor**

### **100/21.12.05 - Problematika uplatňování daně z přidané hodnoty u „procentních bodů“**

Předkládá: Ing. Jan Rambousek, daňový poradce, č. osvědčení 693

#### **1. Úvod**

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty používá ve třech svých paragrafech pojem „procentní bod“. V příspěvku je řešena problematika vymezení tohoto pojmu.

#### **2. Vlastní problematika**

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty používá pojem **procentní bod** v § 78, § 79 a dále potom v § 110. Ačkoli musí být v jednom zákoně jeden pojem vykládán shodně, tak v tomto případě to nelze. Význam pojmu „procentní bod“ v § 78 a v § 79 je odlišný od významu pojmu „procentní bod“ v § 110.

Situace je zřejmá v § 110, kdy stát může zvýšit sazbu daně o 5 procentních bodů. Vzhledem k tomu, že sazba daně je udávána v procentech, je zcela evidentní jak zákonodárce chtěl tento pojem použít, a pokud bude v praxi použit, není problém s realizací.

Problém působí použití tohoto pojmu v § 78 a v § 79.

Ze smyslu a účelu zákona by se dalo dovodit, že nebylo úmyslem zákonodárce, aby byly opravy či vyrovnání odpočtu prováděny při malých rozdílech mezi ukazateli nároku na odpočet resp. pohybech koeficientu, a proto bylo jeho snahou stanovit hranici pro malé rozdíly či pohyby. Koeficient však není v zákoně uváděn v procentuálních bodech, a proto není zřejmé, jak má být v praxi použit. Je možné, že zákonodárce chtěl vymežit, že pokud není změna koeficientu větší než 0,1 korekce se neprovádí. Pro tento logický výklad však nemluví znění zákona.

Znění zákona spíše napovídá, že plátce má stanovit rozdíl koeficientů, a pokud tento rozdíl převyšuje 10% jednoho z koeficientů, provést opravu či vyrovnání. Navíc není zřejmé ze kterého koeficientu má plátce vycházet.

Vzhledem k tomu, že nejasnost zákona by podle nálezu Ústavního soudu neměla být vykládána v neprospěch občana navrhuje, do úpravy zákona, akceptovat oba možné výklady.

#### **3. Návrh řešení**

Navrhujeme tedy přijetí sjednocujícího závěru, že pokud se plátcí zvýšil koeficient, může použít úpravu dle § 78 a § 79 již v momentě, kdy se koeficient zvýšil oproti předchozímu roku o 10% z původního koeficientu. Pokud se však koeficient snížil o méně než 0,1, nebude správce daně změnu po plátcí vyžadovat.

V nejbližší novele navrhuje upravit znění zákona.

## **Stanovisko Ministerstva financí**

K tomuto tématu se konalo jednání na MF za účasti předkladatele. Se závěrem navrženým předkladatelem MF nesouhlasí.

Pojmem „rozdíl větší než 10 procentních bodů“ uvedeným v § 78 odst. 7 nebo v § 79 odst. 1 zákona o DPH se má na mysli rozdíl, který v matematickém vyjádření je v absolutní hodnotě větší než číslo 0,10. MF je toho názoru, že tento výklad lze ze znění zákona vyvodit.

Úmyslem zákonodárce bylo nastavit určité zjednodušující opatření, podle kterého by se při malých rozdílech mezi ukazateli nároku na odpočet daně, případně vypořádacími koeficienty, úprava odpočtu daně nebo vyrovnání odpočtu daně neprováděly.

V hodnotách ukazatele nároku na odpočet daně v ust. § 78 zákona o DPH je převedena slovně vyjádřená výše nároku na odpočet daně na číselně vyjádřený podíl, který lze použít pro matematický výpočet. Obdobně je tomu s vyjádřením nároku na odpočet daně v hodnotách vypořádacích koeficientů v ust. § 79 zákona o DPH.

Přitom ve všech případech jde fakticky o podíl, kterým se stanoví poměrná výše nároku na odpočet daně z celkové částky daně na vstupu. Pokud jde o matematické vyjádření, je tento podíl podle dikce zákona vyjádřen jako číslo, které nabývá hodnot v intervalu čísel zaokrouhlených na 2 desetinná místa od 0,01 do 0,94 a hodnoty 0 a 1. Pro samotný výpočet a výsledek přitom není podstatné, zda se poměrná výše nároku na odpočet daně ze stejného základu matematicky zaznamená jako číslo zaokrouhlené na dvě desetinná místa nebo jako procento, tj. v hodnotách od 0% do 100%.

Pokud jde o samotný výraz „procentní bod“, je v zákoně o DPH vždy používán v souvislosti s vyjádřením rozdílu mezi dvěma veličinami, které jsou vyjádřeny jako poměrný podíl. A to bez ohledu na to, zda jde o vyjádření v procentech anebo číslo zaokrouhlené na dvě desetinná místa. Výraz „10 procentních bodů“ je pro účely matematického výpočtu vždy ekvivalentní hodnotě 0,10. Pojem „procentní bod“ proto lze odpovídajícím způsobem použít i pro případy, kdy podíl není vyjádřen přímo v procentech, ale jako koeficient zaokrouhlený na dvě desetinná místa, jak je tomu v ust. § 76 zákona o DPH a ustanovení navazujících.

**Po projednání s odborem 49 Metodika a výkon správy DPH a majetkových daní MF nesouhlasí i z hlediska výkonu správy DPH.**

## **DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ**

### **Příspěvek 106 – Ministerstvo financí dopracovalo své stanovisko**

#### **106/25.01.06 - Plynovody, plynovodní přípojky a daň z převodu nemovitostí**

Předkládá: PhDr. Milan Skála, daňový poradce, č. osvědčení 14

Předmětem daně z převodu nemovitostí je (mimo jiné) úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem (§ 9 odst. 1 písm. a/ zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, dále jen „zákon o trojdani“).

V praxi není sjednocený názor na to, zda plynovody a plynovodní přípojky ve vymezení zákonem č. 458/2000 Sb., energetický zákon, jsou a nebo nejsou nemovitostmi a zda tedy úplatný převod nebo přechod těchto liniových staveb je předmětem daně převodu

nemovitostí. Objevují se extrémní názory, podle kterých jsou plynovody a plynovodní přípojky nemovitostí vždy, a nebo naopak, nejsou nemovitostí nikdy.

Obvykle není sporu o tom, že plynovody a plynovodní přípojky jsou věci a stavbou (viz např. § 70 odst. 2/ nebo § 66 odst. 2/ energetického zákona, § 61 odst. 4 nebo § 80 odst. 1/ stavebního zákona). Předmětem sporu bývá to, zda plynovod nebo plynovodní přípojka jsou a nebo nejsou spojené se zemí pevným základem.

V současné době neexistuje předpis, který by spojení plynovodů a plynovodních přípojek se zemí pevným základem vymezoval a upravoval, a to ani na úrovni technických norem. Je plně v kompetenci projektanta, jaké řešení zvolí. Proto je nutné každý plynovod, případně plynovodní přípojku posuzovat samostatně. Jde o problém technický, který je nutné posoudit právně.

Při absenci bližšího vymezení pojmu „spojení se zemí pevným základem“ je nutné při použití běžných výkladových metod vycházet

- z judikatury, viz např. I. ÚS 483/01, IV. ÚS 189/99, NS Cpj 130/87, KS Hradec Králové 31 Ca 45/98-24, 46-98/20, 47/98-20, 48/98-26, Pl. ÚS 16/93, 9 Co 629/64 (Městský soud v Praze), NS 2 Cdon 267/96 (ORAC) a další
- z teoretických prací k této problematice, viz např. Ing. Jaroslav Hába, Ing. Tomáš Janas, Ing. Šárka Švancarová: SLOVNÍK DEFINIC a některých vybraných pojmů stavebního práva, I. Díl., ZNALCI A ODHADCI, spol. s.r.o. znalecký ústav, 2004
- ze stanovisek předních odborných pracovišť, viz např. stanovisko společnosti Plynoprojekt, a. s. zn. 330/Kg/0939/05 ze dne 2.11.05.

Posledně zmíněné stanovisko problém shrnuje tak, že „...vyhrazená plynová zařízení pro rozvod plynů jako stavby obvykle nejsou spojeny se zemí pevným základem, ale existují výjimky. Podle našeho názoru je nutné každý případ zkoumat individuálně podle konkrétního technického provedení“.

Lze tedy uzavřít, že by bylo nepravdivé tvrzení, podle kterého všechny plynovody a plynovodní přípojky jsou a nebo nejsou spojené se zemí pevným základem. Každé takové plynárenské zařízení je nutné zkoumat individuálně, zjistit konstrukci jeho uložení v zemi a výsledek posoudit právně z pohledu § 119 občanského zákoníku.

Pokud se zjistí, že zkoumané zařízení je spojené se zemí pevným základem, půjde o nemovitost, jejíž převod nebo přechod je předmětem daně z převodu nemovitostí. Pokud se zjistí, že zkoumané zařízení není spojené se zemí pevným základem, nepůjde o nemovitost a převod nebo přechod takového zařízení není předmětem daně z převodu nemovitostí.

Důkazní břemeno je na straně daňového subjektu (viz § 31 zákona o správě daní a poplatků). Pokud bude tvrdit, že zkoumané zařízení není spojené se zemí pevným základem, je jeho povinností prokázat to vhodným důkazním prostředkem, například odborným stanoviskem projektanta, projektovou dokumentací apod.

### **Návrhy na opatření:**

Přijmout sjednocující názor, podle kterého je pro účely daně z převodu nemovitostí nutné posoudit každý plynovod a plynovodní přípojku samostatně, zjistit konstrukci uložení v zemi a výsledek posoudit právně z pohledu § 119 občanského zákoníku. Pokud daňový subjekt bude tvrdit, že zkoumané zařízení není spojené se zemí pevným základem, je jeho povinností prokázat to vhodným důkazním prostředkem, například odborným stanoviskem projektanta, projektovou dokumentací apod.

## Stanovisko Ministerstva financí

Posuzování převodu nebo přechodu vlastnictví každého plynovodu a plynovodní přípojky samostatně z hlediska technického pro účely daně z převodu nemovitostí považujeme za problematické, neboť takovýto postup by vyvolal značnou administrativu na straně správce daně a na straně daňového subjektu by znamenal i značné finanční zatížení při pořizování odborných stanovisek, přičemž účelnost takového postupu je značně pochybná. Vymezení pojmů „nemovitost“ a „součást a příslušenství věci“ náleží do občanského práva. V daném případě se nelze opírat pouze o závěry techniků, které zajisté budou vodítkem a podkladem, ale pro konečné právní posouzení toho, co je skutečně předmětem převodu a tedy případně předmětem daně z převodu nemovitostí a toho, zda se jedná o věci movité nebo nemovité či součást nebo příslušenství věci nemovité, budou rozhodná stanoviska soudů.

Dle vymezení zákonem č. 458/2000 Sb., energetický zákon, ve znění pozdějších předpisů, jsou plynovody, plynovodní přípojky a technologické objekty s nimi související plynárenským zařízením.

Plynovod, jakožto zařízení k potrubní dopravě plynu přepravní nebo distribuční soustavou je stavbou. Rovněž i plynovodní přípojka, která přivádí z rozvodného zařízení dodavatele plyn do konkrétní nemovitosti je stavbou a primárně, až na některé výjimky, je považována za věc movitou.

Pokud se týká pevného spojení těchto staveb se zemí, dle názoru Ministerstva financí v případech převodů plynovodů včetně souvisejících staveb, resp. plynárenských zařízení, je nutno posuzovat tento majetek jako celek, tzn. soubor tvořený různými relativně samostatnými částmi, vedením a stavbami, vzájemně propojenými, z nichž některé jsou spojeny se zemí pevným základem.

Z technického hlediska se může jednat o objekty schopné samostatné stavební existence a samostatného plnění určité vymezené funkce, z hlediska fungování a provozování celku však nemohou být osamostatněny, nemá-li dojít ke zmaření účelu, ke kterému celek slouží.

Podle § 120 odst. 1 občanského zákoníku součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila. Podstatnými definičními znaky součástí věci, ať již jde o věci oddělitelné nebo neodělitelné, je její funkční a fyzická spojitost. Bez nich by věc nebyla toutéž věcí jako dosud, nemohla by sloužit svému účelu. Souhrn takových věcí tvoří podstatu věci (viz rozsudek NSS č.j.5 Afs 130/2004-62 ve věci technologie čerpací stanice).

Pokud je objekt přizpůsoben pomocí odpovídajícího zařízení k určité hospodářské činnosti či výrobě, demontáží tohoto zařízení (a to i formou odmontování bez přímého zásahu do hmotné podstaty věci), ztrácí objekt možnost být plnohodnotně využíván ke svému účelu a ani okolnost, že zařízení je zaměnitelné za jiné, nemění nic na skutečnosti znehodnocení objektu (viz rozsudek NS 25 Cdo 770 /98 ve věci malé vodní elektrárny).

Předchozí rozbor nevylučuje, že v některých případech může docházet k převodům plynovodů, u nichž neexistuje pevné spojení převáděného majetku se zemí. Tuto skutečnost je povinen daňový subjekt v daňovém řízení vhodnými důkazními prostředky v souladu s § 31 zákona o správě daní a poplatků prokázat.

### DAŇ Z PŘÍJMŮ

#### **107/01.03.06 - Daňová uznatelnost úroků z úvěrů a půjček na úhradu závazků z titulu snížení vlastního kapitálu**

Předkládají:

Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., vedoucí katedry financí a účetnictví VŠE

Ing. Jiří Nekovář, daňový poradce, č. osvědčení 2

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

#### **Vymezení a popis problému**

Mezi odbornou veřejností, ani mezi správci daně není jednotný názor na daňovou uznatelnost úroků z úvěrů a půjček na úhradu závazků z titulu snížení vlastního kapitálu. V praxi se jedná o úvěry a půjčky na úhradu závazků vzniklých z titulu snížení základního kapitálu, vrácení ostatních vkladů do vlastního kapitálu a výplaty dividend, tedy všech případů, kdy se na základě rozhodnutí společnosti snižuje vlastní kapitál a nahrazuje se závazkem za společníky či akcionáři. Takový závazek je pak nahrazen závazkem za jiným věřitelem, který půjčku či úvěr poskytne; úrok pak reprezentuje cenu aktiv - peněz, které věřitel poskytne.

Takovéto rozhodnutí je plně v kompetenci obchodní společnosti či družstva a ve svém důsledku znamená nahrazení vlastních zdrojů krytí aktiv cizími zdroji. Samozřejmě předpokládáme, že se jedná o úkony činěné v souladu s obchodním zákoníkem.

Obecně jsou závazky spolu s vlastním kapitálem zdrojem krytí aktiv podniku poplatníka, právnické osoby. Pasiva jako taková nemohou generovat příjmy a jejich existence, vznik a pohyb nemají žádný dopad na vznik příjmů, s výdajem na dosažení příjmů nemají přímou souvislost, jsou pouze zdrojem krytí aktiv. Dále pak obecně aktiva, ať už jejich držba či spotřeba, mohou generovat příjmy a tedy s nimi souvisejí výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Speciální úpravu v tomto případě nelze aplikovat, jak je uvedeno níže. Aktiva podniku, tak jak jsou zachycena v rozvaze od nehmotných aktiv po přechodné účty souvisejí s náklady, které mohou být podle okolností daňové i nedaňové.

Úroky, jako úhrada za použití cizích zdrojů, jsou obecně daňově uznatelným výdajem, souvisejí totiž s držbou a použitím aktiv a výdaji na dosažení zajištění a udržení příjmů. Obecně, kromě speciálních výjimek, nelze pasiva - ať cizí či vlastní - přiřadit k držbě konkrétního aktiva. Výjimku tvoří ustanovení § 25 odst. 1 zk) ZDP, kdy zákon stanoví vyvratitelnou domněnku, že úvěrem či půjčkou jsou kryta taková aktiva (podíly v dceřiné společnosti), která generují osvobozené příjmy – dividendy či podíly na zisku, proto je logicky třeba vyloučit i náklady v podobě úroků spojených s držbou takového aktiva. Naopak, pokud je takové aktivum (podíl v dceřiné společnosti) prodáno a způsobí vznik neosvobozených výnosů, původně daňově neuznatelné, úroky z úvěru se zohlední jako daňové (§ 24 odst. 7 ZDP). Samozřejmě, že od momentu úbytku podílu v dceřiné společnosti jsou úroky z půjčky původně poskytnuté na pořízení podílu v dceřiné společnosti daňově uznatelné a jsou cenou za cizí kapitál kryjící ostatní aktiva společnosti. To platí i pro případy, kdy je poskytnut úvěr či půjčka na podíl či akcie v dceřiné společnosti a následně je dceřiná společnost sloučena do mateřské společnosti, či mateřská společnost převezme jmění dceřiné

společnosti. V případě přeměny akcie dceřiné společnosti, či podíl v ní k rozhodnému dni zmizí z rozvahy a pomine domněnka krytí aktiv generujících osvobozené příjmy a tedy i důvod k daňové neuznatelnosti úroků; cizí zdroje nadále kryjí aktiva společnosti.

Další speciální úprava daňové neuznatelnosti úroků je otázka nízké kapitalizace. § 25 odst. 1 písm. w) řeší překvalifikaci úroků na dividendy v případě, kdy jsou poskytnuty „cizí zdroje“ od spřízněných subjektů, tj. subjektů od kterých „se očekává“, že mají poskytnout v určité míře zdroje do vlastního kapitálu.

**Dílčí závěr:** Ustanovení § 25 odst.1 písm. zk) ZDP ani § 25 odst. 1 písm. w) ZDP nelze pro účely daňové uznatelnosti úroků z úvěrů a půjček na úhradu závazků z titulu snížení vlastního kapitálu aplikovat. Daňovou uznatelnost či neuznatelnost je třeba posuzovat výhradně z pohledu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

### **Daňová uznatelnost úroků z úvěrů a půjček na úhradu závazků z titulu snížení vlastního kapitálu obecně**

Jak již bylo uvedeno výše, cizí zdroje slouží ke krytí aktiv poplatníka a kromě výše popsané speciální úpravy § 25 odst. 1 zk) je nelze přiřadit k jednotlivým aktivům. Dalším, v účetnictví speciálně upraveným příkladem, je právo kapitalizace úroků z úvěrů a půjček na pořízení dlouhodobého majetku, které se vztahují na dobu vytváření tohoto majetku. Jiné případy, kdy by úroky z úvěrů nebyly nákladem, případně byly nákladem daňově neuznatelným, ZDP ani účetní předpisy neznají.

Obchodní ani daňové právo v zásadě neupravuje poměr vlastního a cizího kapitálu používaného ke krytí aktiv společnosti a je právem každého poplatníka, do jaké míry bude používat vlastních a cizích zdrojů. S rozhodnutím pro cizí zdroje přímo souvisejí náklady v podobě úroků. Pro srovnání si uveďme dvě společnosti, kdy aktiva první jsou plně kryta úvěrem a aktiva druhé společnosti jsou plně kryta vlastním kapitálem. O daňové uznatelnosti úroků první společnosti (pokud nepůjde o výše zmíněné případy upravené v § 25 ZDP, či kapitalizaci úroků) nevzniknou žádné pochybnosti. V případě, že se druhá společnost rozhodne pro nahrazení vlastního kapitálu cizím, pochybnosti vznikají. Pokud by úroky v takovémto případě byly daňově neuznatelné, jednalo by se o diskriminaci druhé společnosti. V obou případech totiž v době, kdy vznikají úroky, jsou aktiva kryta cizími zdroji a jedná se o náklad spojený s vlastnictvím aktiv, které generují příjmy.

Takový přístup by znamenal postih za to, že druhá společnost dříve úroky neuplatňovala, respektive, že historicky financovala svoje podnikání vlastními zdroji. Jednalo by se o jakousi skrytou daň ze snížení vlastního kapitálu.

### **Návrh na sjednocující závěr**

Úroky z úvěrů a půjček s výjimkou speciální úpravy výše popsané, pokud jsou použity na úhradu závazků z titulu snížení vlastního kapitálu, jsou daňově uznatelné, neboť v době, kdy úroky jako náklad vznikají, slouží ke krytí aktiv podniku, které mu přinášejí ekonomický prospěch a takto souvisejí se zdanitelnými příjmy poplatníka.

### **Návrh na opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru závěry vhodným způsobem publikovat.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

**Nesouhlas** se závěry předkladatelů. Úroky z úvěrů a půjček z titulu snížení vlastního kapitálu nejsou speciálně v ZDP upraveny a proto je nutné daný náklad posuzovat podle § 24 odst. 1 zákona. Jsme názoru, že v daném případě se nejedná o výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů toho poplatníka, kterému je úvěr poskytován, nýbrž se jedná o výdaj (náklad), který souvisí se zdanitelným příjmem společníka, jemuž bude vyplácen. Domníváme se, že tento výdaj souvisí s držbou podílu společníků a měl by tudíž být posuzován analogicky jako jsou posuzována plnění ve prospěch vlastního kapitálu, popř. jako výdaje (náklady) související s držbou kapitálu, tj. jako daňově neuznatelný výdaj.

Tyto úvěry a půjčky nejsou určeny k použití v souvislosti s předmětem činnosti poplatníka a proto ani úroky z nich by neměly být uznatelným výdajem.

### **108/01.03.06 - Možnost daňově relevantního umořování pohledávek nabytých z titulu vkladu podniku nebo jeho části v případech, na které se nevztahuje § 23a zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“)**

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

#### **1. Úvod - popis problému**

V tomto příspěvku se chceme zabývat problematikou možnosti daňově relevantního „umořování“ pohledávek (tj. tvorba zákonných opravných položek dle § 24 odst. 2 písm. i) ZDP nebo odpis pohledávek dle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP, případně dle Čl. II bodu 5 zákona č. 438/2003 Sb.) v případech, kdy je pohledávka nabyta z titulu vkladu podniku nebo jeho části, přičemž nejde o vklad podniku nebo jeho části, který splňuje kritéria dle § 23a ZDP (v těchto případech vyplývá možnost daňově relevantního „umořování“ pohledávek jednoznačně z ustanovení § 23a odst. 5 písm. a) ZDP).

#### **2. Rozbor problému - vlastní problémové otázky**

V případech, kterým se chceme věnovat v tomto příspěvku vzniká otázka, zda daňově relevantnímu „umořování“ pohledávek nebrání některé zákonné omezení.

2a) Jako první připadá do úvahy ustanovení § 25 odst. 1 písm. ze) ZDP. Toto ustanovení vylučuje z daňově relevantních nákladů odpis a tvorbu zákonných opravných položek u pohledávek nabytých na základě vkladu uskutečněného od 1. července 1996. Domníváme se, že toto omezení se v předmětných případech neuplatní a to z těchto důvodů:

2a1) V daném případě je podle našeho názoru rozhodující to, že v případě vkladu podniku nebo jeho části nejde o situaci, kdy je vkládána pohledávka, nýbrž je vkládán podnik, případně jeho část. Domníváme se, že tento rozdíl je patrný taktéž porovnáním odstavců pátého a šestého § 69 obchodního zákoníku (dále také jen „ObchZ“). V daném případě jde tedy dle našeho názoru o situaci, kdy dochází k vkladu podniku nebo jeho části s tím, že smlouva o vkladu podniku nebo jeho části je jedním kompaktním celkem a nedochází tedy ke vkladu pohledávek, nýbrž k zákonnému přechodu (případně převodu) těchto pohledávek a to na základě smlouvy o vkladu podniku či jeho části. K obdobnému závěru dospěli právní experti také například v souvislosti s projednáváním problematiky prodeje podniku nebo jeho části na Koordinačním výboru v letech 1999 a 2000 (viz. společné Právní stanovisko prof.



JUDr. Jana Dědiče, JUDr. Jana Bárty, CSc., VŠE v Praze a KDP ČR k problematice stanovení základu daně z titulu prodeje podniku - Bulletin speciál KDP ČR z května 2000 str. 53 – 59).

2a2) Domníváme se, že v daném případě není relevantní ani návaznost předmětného ustanovení § 25 odst. 1 písm. zc) ZDP na úpravu vkladu pohledávek v obchodním zákoníku. Jsme toho názoru, že předmětné ustanovení navazuje na již výše zmíněnou úpravu samostatného vkladu pohledávek dle § 59 odst. 6 ObchZ. Z této úpravy ve znění účinném právě od 1. 7. 1996 vyplývá, že společník, který převedl na společnost jako nepeněžitý vklad pohledávku, ručí za dobytost této pohledávky do výše jejího ocenění pro účely vkladu. Z výše uvedeného je zřejmé, že v daném případě, jak již bylo výše několikrát zdůrazněno, nejde o vklad pohledávky, nýbrž o vklad podniku nebo jeho části, který se řídí úpravou v § 59 odst. 5 ObchZ, jež odkazuje na přiměřené použití ustanovení o smlouvě o prodeji podniku (§ 476 a násl. ObchZ). Je tedy zřejmé, že v daném případě se z hlediska obchodního práva nepostupuje dle odstavce šestého, ale bude se postupovat dle odstavce pátého. To znamená, že je z výše uvedeného patrné, že v daném případě nejsou ani argumenty odůvodňující předmětnou restrikcí odkazem na úpravu v obchodním zákoníku.

2a3) V daném případě není možné postupovat ani tak, že by případné nedobytné pohledávky bylo možné vyloučit z vkladu. Aby se totiž jednalo o vklad podniku nebo jeho části, musí přejít veškeré majetkové složky, které jsou součástí podniku, případně jeho části, tedy i veškeré případné nedobytné pohledávky. Na rozdíl od toho, v případě samotného vkladu pohledávek je možné nedobytné pohledávky z vkladu vyloučit. Z toho tedy vyplývá, že principiálně je vyloučena jakákoliv spekulace v této oblasti. Prioritně totiž musí jít o podnik, případně jeho část, jehož hodnota musí být oceněna znalcem jmenovaným soudem. Případné spekulativní vytváření podniků, které nebudou splňovat definici podniků či jejich částí dle obchodního zákoníku, je možné ze strany správce daně úspěšně napadnout s využitím § 2 odst. 7 ZSDP.

2b) Od 1. 1. 2006 může být otázkou, zda možnosti daňově relevantního umořování pohledávek nabytých z titulu vkladu podniku či jeho části nebrání nová omezující podmínka zakotvená do § 2 odst. 3 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách, pro zjištění základu daně (dále jen „ZoR“). Domníváme se, že možnost provádět daňově relevantní „umořování“ v těchto případech není od 1. 1. 2006 omezena ani touto novou úpravou (§ 2 odst. 3 ZoR ve znění zákona č. 545/2005 Sb.), která stanovuje, že v případě nabytí pohledávky postoupením může postupník vytvářet opravné položky k rozvahové hodnotě pohledávky pokud uhradil její pořizovací cenu a to z těchto důvodů:

2b1) Jak již bylo výše zmíněno, v případě vkladu podniku nebo jeho části nejde o postoupení pohledávky, ale o její automatický přechod, a to na základě vkladu podniku nebo jeho části.

2b2) I pokud bychom připustili, že předmětná úprava na vklad podniku nebo jeho části dopadá, domníváme se, že daná podmínka § 2 odst. 3 ZoR bude splněna, neboť nabyvatel „uhradil“ pořizovací cenu předmětné pohledávky prostřednictvím emise akcií či obchodního podílu ve prospěch vkládajícího.

2b3) Pokud by daná podmínka měla skutečně dopadat i na vklad podniku či jeho části, musela by automaticky dopadat i na ty vklady podniků či částí podniků, které splňují podmínky dle § 23a ZDP (předmětná podmínka dle § 2 odst. 3 ZoR neobsahuje omezení týkající se speciální úpravy v jiném zákoně). To by však znamenalo, že by toto omezení bylo v rozporu s komunitárním právem, konkrétně pak se směrnicí č. 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních a výměnách podílů.

### **3. Závěr**

Na základě výše uvedených skutečností se domníváme, že v případě nabytí pohledávek na základě vkladu podniku či jeho části je možné provádět na straně nabyvatele daňově relevantní „umořování“ těchto pohledávek i v případech, kdy nejsou splněny podmínky dle § 23a ZDP. Domníváme se, že tento závěr platil jak v době před 1. 5. 2004, tak platí v době od 1. 5. 2004 (kdy nabyla účinnosti úprava § 23a ZDP), a to i při zohlednění změn v ZoR provedených od 1. 1. 2006 (viz výše).

Je samozřejmé, že tato možnost se týká pouze pohledávek, k nimž je možné obecně vytvářet zákonné opravné položky, to znamená, u kterých v době vzniku byly splněny podmínky dle § 2 odst. 2 ZoR. Základna pro daňově relevantní umořování pohledávek bude odvislá od rozvahové hodnoty pohledávky (§ 2 odst. 2 ZoR), kdy podle použité metody účtování půjde buďto o ocenění předmětné pohledávky v účetnictví vkládajícího ( § 7 odst. 10 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.), nebo ocenění dle § 6 odst. 3 písm. d) Vyhlášky č. 500/2002 Sb..

### **4. Návrh řešení**

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, jak je uveden v části 3. *Závěr* zpracovat do některé do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

Pohledávky nabyté z titulu vkladu podniku nebo jeho části, který nesplňuje kritéria § 23a ZDP, nelze dle § 24 odst. 2 ZDP daňově řešit ani tvorbou opravných položek ani odpisem, neboť se nejedná o zdanitelný příjem.

### **109/01.03.06 - Fúze a daňové odpisy hmotného majetku**

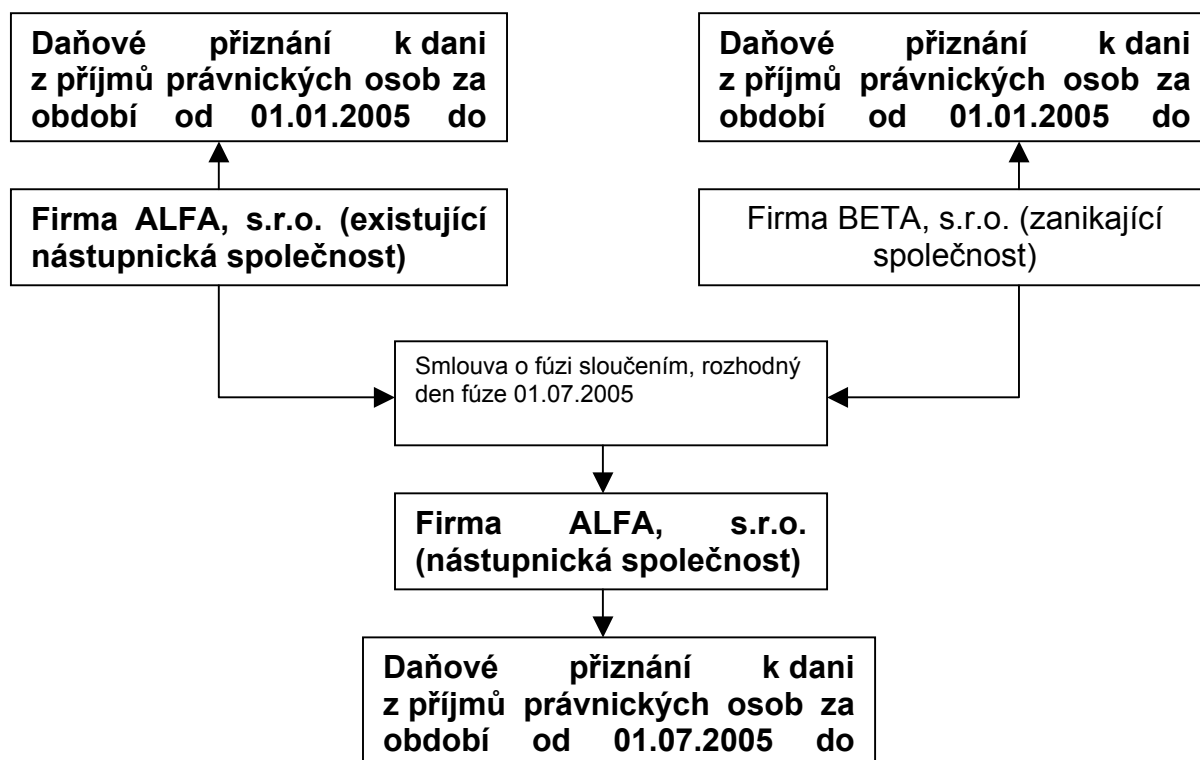
Předkládá: Ing. Luděk Pelcl, daňový poradce, č. osvědčení 1794

#### **Popis problému**

##### **Příklad:**

Předpokládejme následující modelovou situaci. Společnost ALFA, s.r.o. a společnost BETA, s.r.o. se dohodly na tom, že uzavřou smlouvu o fúzi. Konkrétně se jedná o fúzi sloučením ve smyslu § 69a odst.1 obch.zákoníku. Společnost ALFA, s.r.o. je “existující nástupnickou společností”, společnost BETA, s.r.o. je “zanikající společností“. Jako rozhodný den fúze byl určen den 1.7.2005. Návrh smlouvy o fúzi byl schválen valnou hromadou společníků společnosti ALFA, s.r.o. a valnou hromadou společníků společnosti BETA, s.r.o. dne 31.10.2005. Návrh na zápis fúze do obchodního rejstříku byl podán 7.11.2005, fúze byla zapsána do obchodního rejstříku dne 28.12.2005. U obou společností ALFA, s.r.o. a BETA, s.r.o. byl v předchozím roce 2004 zdaňovacím obdobím kalendářní rok, nejedná se tedy o případ, kdy by zdaňovacím obdobím byl tzv. “hospodářský rok”.

Schématicky lze tuto situaci znázornit například takto:



Jak vyplývá z tohoto příkladu, je nutné vyřešit problematiku sestavení a podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob:

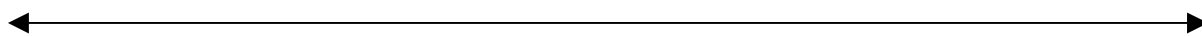
- Nástupnické existující společnosti ALFA, s.r.o. za období od 1.1.2005 do 30.06.2005
- Zanikající společnosti BETA, s.r.o. za období od 1.1.2005 do 30.06.2005
- Nástupnické existující společnosti ALFA, s.r.o. za období od 01.07.2005 do 31.12.2005.

Uvedený postup týkající se povinnosti podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 01.01.2005 do 30.06.2005 vyplývá z ustanovení § 38m odst.3 písm.a) zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP) *“Daňové přiznání se kromě případů stanovených zvláštním právním předpisem podává také za období předcházející rozhodnému dni fúze za které nebylo dosud daňové přiznání podáno, není-li rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku”*.

Porovnáním s ustanovením § 17a ZDP, ve kterém je uvedena definice “zdaňovacího období”, lze zjistit, že **období od 01.01.2005 do 30.06.2005** není zdaňovacím obdobím, ale **“částí zdaňovacího období”**. Naproti tomu **období od 01.07.2005 do 31.12.2005** již **zdaňovacím obdobím** je. Vyplývá to z ustanovení § 17a písm.b) ZDP: *„zdaňovacím obdobím je období od rozhodného dne fúze do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byla fúze zapsána v obchodním rejstříku.“* Schématicky lze daňový pohled na kalendářní rok 2005 znázornit takto:

Období od 01.01.2005 do 30.06.2005 je  
ČÁST ZDAŇOVACÍHO OBDOBÍ

Období od 01.07.2005 do  
31.12.2005 je ZDAŇOVACÍ



Kalendářní rok 2005

Lze si povšimnout, že v uvedeném případě nastává velmi zajímavá situace. Kalendářní rok 2005 se z daňového pohledu rozděluje na dvě části, z časového hlediska téměř identické (jejich délka je vždy 6 měsíců), avšak z daňového hlediska jsou tyto části posuzovány odlišně:

- První období od 01.01.2005 do 30.06.2005 je **částí zdaňovacího období** (nemůže se jednat o zdaňovací období, protože takto nezní definice zdaňovacího období uvedená v § 17a ZDP). Vzhledem k tomu, že se jedná o část zdaňovacího období, není příliš překvapující, že tato část zdaňovacího období je kratší než 12 měsíců (je kratší než kalendářní rok)
- Druhé období od 01.07.2005 do 31.12.2005 však **zdaňovacím obdobím** je, a zvláštností je skutečnost, že toto zdaňovací období je kratší než 12 měsíců (je kratší než kalendářní rok).

Problematika fúzí je jistě daňově složitá. Tento příspěvek je však zaměřen úzce, jen na daňové odpisy hmotného majetku.

Základní postup při uplatňování daňových odpisů ze hmotného majetku lze vyčíst z ustanovení § 26 odst.6 a 7 ZDP. Nejprve citace z ustanovení § 26 odst.6 ZDP: *“Odpis ve výši ročního odpisu vypočteného podle § 31 a § 32 lze uplatnit z hmotného majetku evidovaného u poplatníka **ke konci příslušného zdaňovacího období** s výjimkou uvedenou v § 26 odst.7 písm.b) až d). Ročním odpisem u poplatníků uvedených v § 17 (= právnické osoby) se rozumí odpis za zdaňovací období”*.

Obráceně a zjednodušeně řečeno to znamená, že v případě hmotného majetku, který je odpisován podle § 31 anebo podle § 32, nelze uplatnit odpis ve výši ročního odpisu tehdy, pokud tak stanoví § 26 odst.7 písm.b) až d), i když má poplatník tento hmotný majetek v evidenci ke konci zdaňovacího období.

Při analýze problematiky daňových odpisů hmotného majetku v případě přeměn společností je také nutno přihlídnout k tomu, že příslušná ustanovení ZDP, (např. § 26 odst.6 a 7 a § 28) byly v minulých letech několikrát novelizovány, konkrétně zákonem č.438/2003 Sb. a zákonem č.308/2002 Sb. Tento příspěvek tedy není zaměřen na stav, který platil před novelou provedenou zákonem č.438/2003 Sb.

### **Daňové odpisy hmotného majetku v období od 01.01.2005 do 30.06.2005:**

Předpokládejme, že společnost ALFA, s.r.o. má k 30.06.2005 ve své účetní evidenci jako vlastník:

- hmotný majetek, odpisovaný podle § 31 anebo podle § 32, uvedený do užívání před 1.1.2005.

- hmotný majetek, odpisovaný podle § 31 anebo podle § 32, uvedený do užívání v průběhu období od 01.01.2005 do 30.06.2005.
- hmotný majetek odpisovaný jinak, než podle § 31 a § 32 (například podle § 30 odst.4, 6, 7, 8)

Naprostu obdobně to platí pro zanikající společnost BETA, s.r.o., která může mít k 30.06.2005 ve své účetní evidenci jako vlastník:

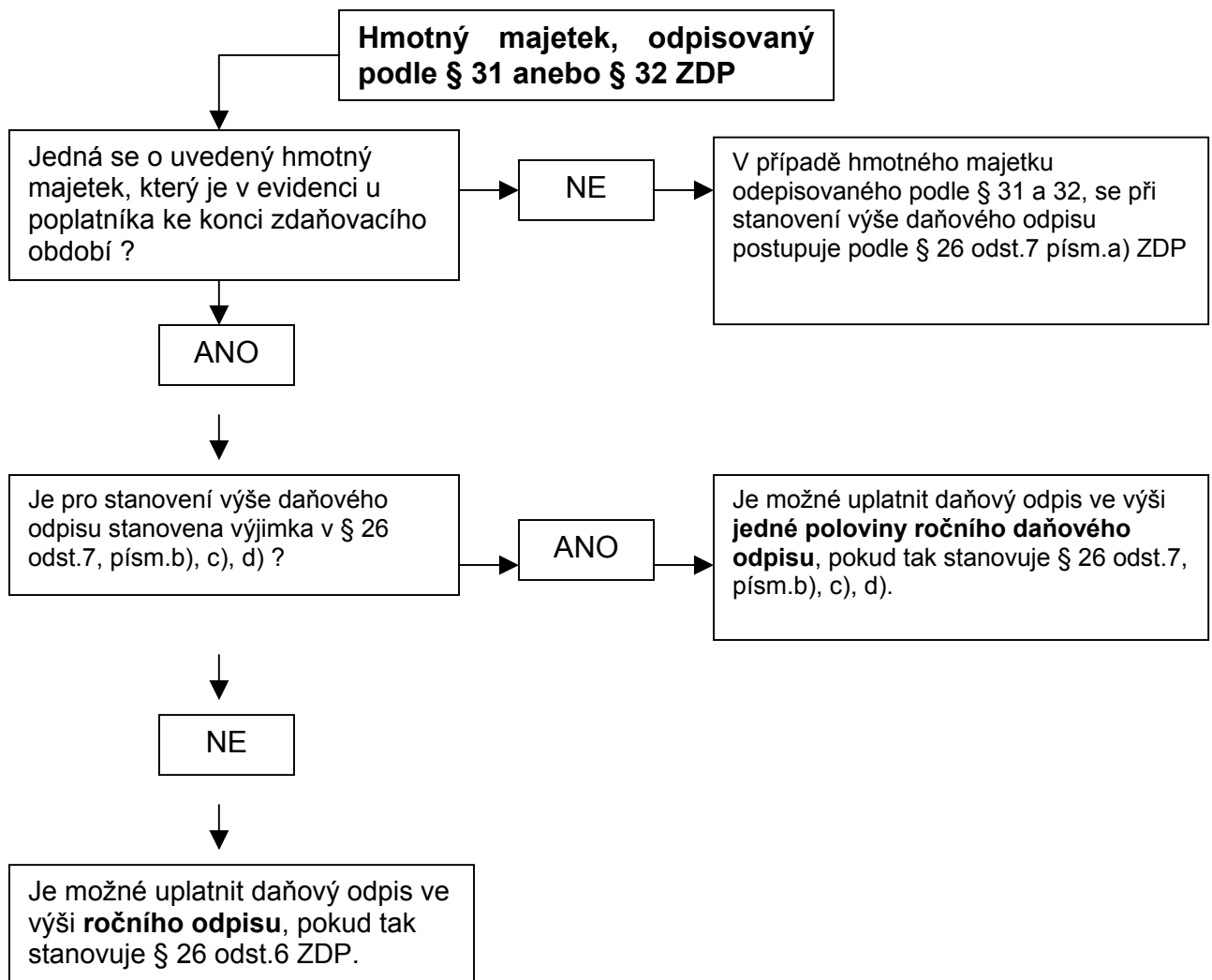
- hmotný majetek, odpisovaný podle § 31 anebo podle § 32, uvedený do užívání před 1.1.2005.
- hmotný majetek, odpisovaný podle § 31 anebo podle § 32, uvedený do užívání v průběhu období od 01.01.2005 do 30.06.2005.
- hmotný majetek odpisovaný jinak, než podle § 31 a § 32 (například podle § 30 odst.4, 6, 7, 8)

Jak nyní řešit problematiku daňových odpisů hmotného majetku za období od 01.01.2005 do 30.06.2005. Vzniká poněkud zajímavý problém, jak v tomto případě vůbec určit “konec zdaňovacího období”. **Den 30.06.2005 totiž není koncem zdaňovacího období (podle mého názoru).** Den 30.06.2005 je přesně vzato **posledním dnem části zdaňovacího období**, za které vznikla povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob na základě § 38m odst.3 písm.a) ZDP. Logicky vzato, nelze tedy uplatnit daňový odpis ve výši ročního odpisu podle § 26 odst.6 ZDP, protože nelze určit, že se jedná o hmotný majetek, který má poplatník v evidenci k poslednímu dni zdaňovacího období. Daňové přiznání se totiž v tomto případě týká pouze části zdaňovacího období.

Výjimka pro tento případ není stanovena ani v ustanovení § 26 odst.7 písm.b) až d) ZDP. Řešení pro určení výše daňových odpisů ze hmotného majetku se nachází v ustanovení v § 26 odst.7 písm.a) ZDP: *“Odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu vypočteného podle § 31 a § 32 lze uplatnit z hmotného majetku evidovaného u poplatníka na počátku příslušného zdaňovacího období, dojde-li v průběhu zdaňovacího období k přeměně, z majetku evidovaného ke dni předcházejícímu rozhodný den fúze”.*

Den 30.06.2005 tedy je pouze „dnem předcházejícím rozhodný den fúze“.

Postup více vynikne, pokud si situaci opět znázorníme prostřednictvím tohoto schématu:



Hmotný majetek, který měla společnost ALFA, s.r.o. (BETA, s.r.o.) v evidenci k 1.1.2005, uvedený do užívání před 1.1.2005:

V uvedeném případě nevzniká zřejmě složitý problém k řešení. Společnost ALFA, s.r.o., může uplatnit v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 01.01.2005 do 30.06.2005 daňový odpis ve výši **1/2 ročního odpisu** v případě hmotného majetku, který je odepisován rovnoměrně podle § 31 anebo zrychleně podle § 32, a pokud se jedná o hmotný majetek, který měla společnost ALFA, s.r.o. ve své evidenci k 1.1.2005. V případě, že tento majetek je v evidenci i k 30.06.2005, uplatní se § 26 odst.7 písm.a) bod 3 ZDP. V případě, že tento majetek již není v evidenci k 30.06.2005, uplatní se § 26 odst.7 písm.a) bod 1 ZDP. Obdobně toto platí pro společnost BETA, s.r.o. Samozřejmě platí, že daňové odpisy z hmotného majetku ve vlastnictví společnosti ALFA, s.r.o. uplatní v daňovém přiznání společnost ALFA, s.r.o., a daňové odpisy z hmotného majetku ve vlastnictví společnosti BETA, s.r.o. uplatní ve svém daňovém přiznání společnost BETA, s.r.o.

Hmotný majetek, který měla společnost ALFA, s.r.o. (BETA, s.r.o.) v evidenci od 1.1.2005, uvedený do užívání v období od 1.1.2005 do 30.06.2005:

V případě, že se jedná o hmotný majetek uvedený do užívání společností ALFA, s.r.o. v průběhu období od 01.01.2005 do 30.06.2005, a odepisovaný rovnoměrně podle § 31, anebo zrychleně podle § 32, nelze v daňovém přiznání za období od 01.01.2005 do 30.06.2005 společnosti ALFA, s.r.o. uplatnit **žádný daňový odpis**. Obdobně to platí pro společnost BETA, s.r.o. Zdůvodnění:

- Ustanovení § 26 odst.6 ZDP neumožňuje u tohoto hmotného majetku uplatnit daňový odpis ve výši ročního odpisu. Jak již bylo zdůrazněno, den 30.06.2005 totiž není koncem zdaňovacího období. Nelze tedy použít argument, že se jedná o hmotný majetek evidovaný poplatníkem ke konci příslušného zdaňovacího období a využít § 26 odst.6, a současně argumentovat, že § 26 odst.7 písm.b), c), d) nestanoví jinak. Den 30.06.2005 je totiž posledním dnem části zdaňovacího období, které je ohraničeno dny 01.01.2005 a 30.06.2005, a nikoliv posledním dnem zdaňovacího období.
- Ustanovení § 26 odst.6 dále stanovuje, že výjimka pro uplatnění daňových odpisů nastává tehdy, pokud § 26 odst.7 písm.b) až d) stanoví jinak. Pro tento případ si lze povšimnout například ustanovení § 26 odst.7 písm.b) ZDP, které stanovuje toto: *“Odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu vypočteného podle § 31 a § 32 lze uplatnit z hmotného majetku nabytého v průběhu zdaňovacího období a evidovaného u poplatníka na konci zdaňovacího období, u něhož poplatník pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem podle § 30 odst.12 písm.a) až e), g) až m), a z hmotného movitého majetku, k němuž poplatník nabyl vlastnické právo v průběhu zdaňovacího období splněním závazku, který byl zajištěn převodem práva, a má tento majetek evidován na konci zdaňovacího období.”* Ovšem v uvedeném případě platí, že společnost ALFA, s.r.o. nepokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem. V případě společnosti ALFA, s.r.o. vůbec nedošlo ke změně vlastnického práva k dotyčnému majetku. Nelze tedy uvažovat o nějakém pokračování v odpisování, započatém původním vlastníkem. Společnost ALFA, s.r.o. tedy nemůže u hmotného majetku, odepisovaného podle § 31 anebo § 32 a uvedeného do užívání v období od 01.01.2005 do 30.06.2005 uplatnit ani ustanovení § 26 odst.7 písm.b) ZDP a nemůže tedy uplatnit daňový odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu. Obdobně nemůže společnost ALFA, s.r.o. uplatnit ani § 26 odst.7 písm.d) ZDP, protože období od 01.01.2005 do 30.06.2005 není zdaňovacím obdobím uvedeným v § 17a písm.c) ZDP.
- Ustanovení § 26 odst.7 písm.a) umožňuje uplatnit daňový odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu. Podmínkou je splnění skutečnosti, že se jedná o hmotný majetek, který má poplatník v evidenci na počátku zdaňovacího období (01.01.2005). Ovšem ani tato podmínka není splněna. Jedná se totiž o hmotný majetek uvedený do užívání až během období od 01.01.2005 do 30.06.2005 a nebyl tedy v evidenci u poplatníka ke dni 01.01.2005.
- Obdobně závěry platí i pro hmotný majetek, odepisovaný podle § 31 anebo § 32, uvedený do užívání během období od 01.01.2005 do 30.06.2005 ve společnosti BETA, s.r.o. Ani v případě společnosti BETA, s.r.o. neplatí, že pokračuje v odepisování započatém původním vlastníkem, protože v období od 01.01.2005 do 30.06.2005 nedošlo k žádné změně vlastnického práva k dotyčnému majetku. Společnost BETA, s.r.o. fúzuje se společností ALFA, s.r.o. až od dne 01.07.2005 (= rozhodný den fúze).

PROBLÉM: Hmotný majetek, který měla společnost ALFA, s.r.o. (BETA, s.r.o.) v evidenci k 1.1.2005, a uvedený do užívání před 1.1.2005 a technické zhodnocení tohoto majetku, uvedené do užívání v období od 01.01.2005 do 30.06.2005:

**Problematické je daňové rozřešení otázky, jak posoudit technické zhodnocení hmotného majetku, které zvyšuje vstupní cenu již odepisovaného hmotného majetku podle § 31**

**anebo § 32** a jedná se o situaci, kdy dochází k fúzi společností. V tomto případě se jedná o situaci, kdy je hmotný majetek uveden do užívání před 01.01.2005, je daňově odpisován, avšak **technické zhodnocení tohoto majetku bylo uvedeno do užívání během období od 01.01.2005 do 30.06.2005. Jak stanovit výši daňových odpisů v uvedeném období ?**

Nutno říci, že pro tento případ nemá ustanovení § 26 odst.6 a 7 ZDP zřetelné řešení. Pokud by se jednalo o samostatně odpisované technické zhodnocení, které je jiným majetkem ve smyslu § 26 odst.3 ZDP, nebyl by problém konstatovat, že v takovém případě nelze uplatnit u tohoto technického zhodnocení žádný daňový odpis v daňovém přiznání za období od 01.01.2005 do 30.06.2005. Ovšem v případě popsaném zde se jedná o situaci, kdy hmotný majetek byl uveden do užívání před 01.01.2005, byl daňově odepisován, a v období od 01.01.2005 do 30.06.2005 byla zvýšena vstupní cena tohoto majetku o výdaje na technické zhodnocení (pokud tak lze podle § 29 odst.3 ZDP). Lze tedy usuzovat, že je splněna podmínka, aby mohl být uplatněn daňový odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu, a to na základě ustanovení § 26 odst.7 písm.a) bod 3 ZDP; odpis bude uplatněn ze vstupní ceny zvýšené o výdaje na dokončené technické zhodnocení. Jedná se totiž o hmotný majetek odepisovaný podle § 31 anebo § 32, který byl evidován u poplatníka na počátku zdaňovacího období, v průběhu zdaňovacího období došlo k přeměně (= fúzi společností sloučením), a hmotný majetek byl v evidenci u poplatníka ke dni předcházejícímu rozhodný den fúze.

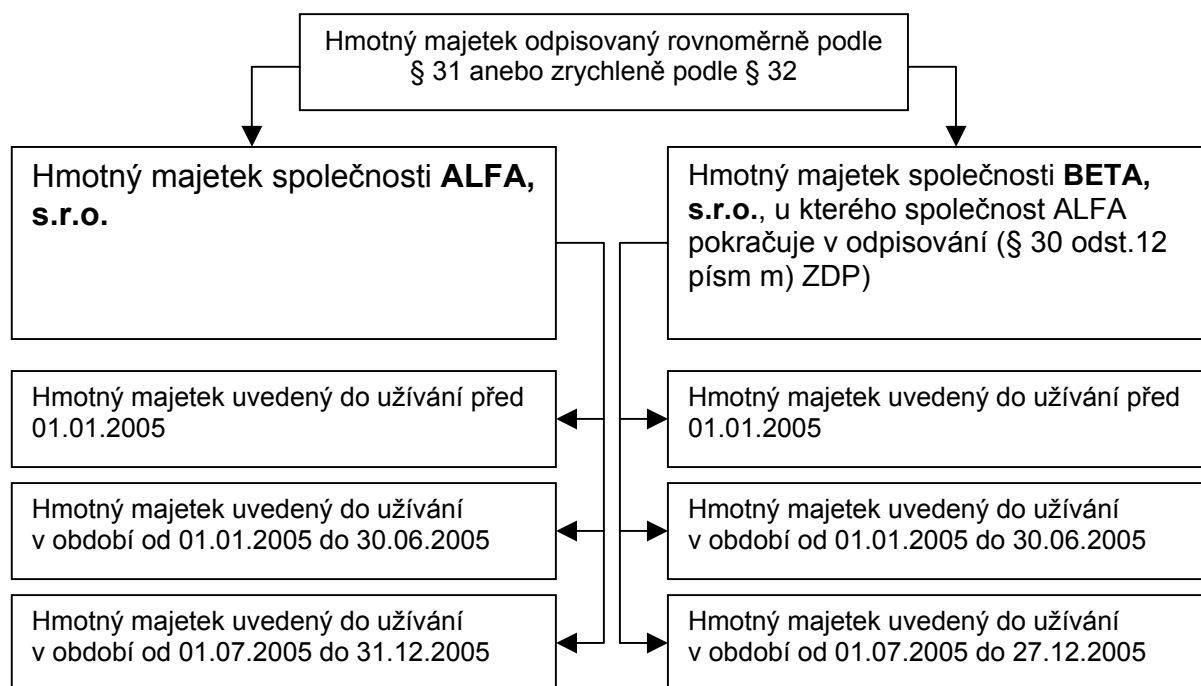
#### **Daňové odpisy hmotného majetku v období od 01.07.2005 do 31.12.2005:**

**Toto období je charakterizováno v § 17a písm.c) ZDP jako zdaňovací období, které je však v tomto případě specifické tím, že je kratší než 12 měsíců.** Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za toto období podává nástupnická existující společnost ALFA, s.r.o., a to na základě § 40 odst.3 zákona č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Společnost BETA, s.r.o. je zanikající společností a lze si připomenout ze zadání příkladu, že fúze těchto společností byla zapsána v obchodním rejstříku dne 28.12.2005.

Společnost ALFA, s.r.o. musí v daňovém přiznání za uvedené zdaňovací období vyřešit jednak problematiku daňových odpisů „svého vlastního hmotného majetku“, jednak problematiku daňových odpisů hmotného majetku, který společnost ALFA, s.r.o. nabyla od společnosti BETA, s.r.o., a to nejenom k rozhodnému datu fúze (01.07.2005). Právní účinky fúze nastávají až k datu zápisu do obchodního rejstříku (§ 69a odst.4 obch.zákoníku). Společnost ALFA, s.r.o. tedy musí také vyřešit otázku, jak naložit s hmotným majetkem, který nabude společnost BETA, s.r.o. od rozhodného data fúze do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku (28.12.2005).

Základní pohled na hmotný majetek, který má společnost ALFA, s.r.o. ve své evidenci k 31.12.2005 (= poslední den zdaňovacího období podle § 17a písm.c) ZDP) znázorňuje následující schéma:





Společnost ALFA, s.r.o. tak má ve své evidenci k 31.12.2005 hmotný majetek, odpisovaný podle § 31 anebo § 32:

- 1) který uvedla do užívání společnost ALFA, s.r.o. v období **před 01.01.2005**, a který byl až do dne předcházejícímu rozhodný den fúze v evidenci u společnosti ALFA, s.r.o., u tohoto majetku tedy nedošlo během fúze ke změně vlastníka,
- 2) který uvedla do užívání společnost BETA, s.r.o. v období **před 01.01.2005**, který byl až do dne předcházejícímu rozhodný den fúze v evidenci u společnosti BETA, s.r.o., a u tohoto majetku došlo během fúze ke změně vlastníka, novým vlastníkem se stala společnost ALFA, s.r.o.
- 3) který uvedla do užívání společnost ALFA, s.r.o. v období **od 01.01.2005 do 30.06.2005**, který byl až do dne předcházejícímu rozhodný den fúze v evidenci u společnosti ALFA, s.r.o., u tohoto majetku tedy nedošlo během fúze ke změně vlastníka,
- 4) který uvedla do užívání společnost BETA, s.r.o. v období **od 01.01.2005 do 30.06.2005**, který byl až do dne předcházejícímu rozhodný den fúze v evidenci u společnosti BETA, s.r.o., u tohoto majetku tedy došlo během fúze ke změně vlastníka, novým vlastníkem se stala společnost ALFA, s.r.o.,
- 5) který uvedla do užívání společnost ALFA, s.r.o. v období **od 01.07.2005 do 31.12.2005**, který byl v evidenci u společnosti ALFA, s.r.o., u tohoto majetku tedy nedošlo během fúze ke změně vlastníka,
- 6) který uvedla do užívání společnost BETA, s.r.o. v období **od 01.07.2005 do 27.12.2005**, který však již byl během tohoto období také v evidenci u společnosti ALFA, s.r.o. U tohoto majetku tedy došlo z pohledu obch. zákoníku během fúze ke změně vlastníka (právní účinky podle § 69a odst.4 obch.zákoníku nastávají ke dni zápisu fúze do obchodního rejstříku). Dále viz také § 28 odst.1 ZDP.

Uvedené možnosti nejsou samozřejmě úplným výčtem všech možností, které mohou nastat. Možnosti uvedené pod body 1) až 6) lze dále kombinovat. Například lze uvažovat též o tom, jaký by byl daňový postup, pokud by na tomto hmotném majetku bylo provedeno technické zhodnocení, o které by se zvýšila vstupní cena hmotného majetku, a to buď v období od 01.01.2005 do 30.06.2005, anebo v období od 01.07.2005 do 31.12.2005.

**Lze si povšimnout, že uvedené možnosti mají jedno společné. Ve všech případech se jedná o hmotný majetek, odpisovaný podle § 31 anebo § 32, který má společnost ALFA, s.r.o. v evidenci na konci zdaňovacího období.** Určit konec zdaňovacího období není v tomto případě nijak těžký úkol. Konec zdaňovacího období je den 31.12.2005. Začátek zdaňovacího období je 01.07.2005. Předchozí období od 01.01.2005 do 30.06.2005 tak zůstává částí zdaňovacího období, není však zdaňovacím obdobím, protože to neumožňuje definice uvedená v § 17a ZDP. Naproti tomu období od 01.07.2005 do 31.12.2005 zdaňovacím obdobím bezpochyby je. Je tedy nutné určit, zda lze uplatnit daňový odpis z hmotného majetku ve výši ročního odpisu podle § 26 odst.6 ZDP, anebo zda § 26 odst.7 písm.b), c) nebo d) nestanoví pro tento případ jiný postup.

Nyní k jednotlivým situacím, popsaným výše pod body 1) až 6):

K bodu 1):

Tato situace je z daňového hlediska poměrně snadná k vyřešení. V uvedeném případě není sporu o tom, že lze uplatnit daňový odpis pouze **ve výši 1/2 ročního daňového odpisu**. Oproti § 26 odst.6 je totiž jinak stanoveno v § 26 odst.7 písm.d) ZDP: „*Daňový odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu vypočteného podle § 31 a 32 lze uplatnit z hmotného majetku evidovaného u poplatníka uvedeného v § 17 za zdaňovací období vymezené v § 17a písm.c), je-li toto zdaňovací období kratší než 12 měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích*“.

K bodu 2):

I v tomto případě nebude zřejmě sporu o tom, že lze uplatnit pouze daňový odpis **ve výši 1/2 ročního daňového odpisu**. Lze jen přemítat o tom, zda se na tento případ vztahuje § 26 odst.7 písm.d), anebo § 26 odst.7 písm.b) ZDP. Lze si připomenout, že ustanovení § 26 odst.7 písm.d) ZDP má ještě dovětek, a zní takto: „*Daňový odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu vypočteného podle § 31 a 32 lze uplatnit z hmotného majetku evidovaného u poplatníka uvedeného v § 17 za zdaňovací období vymezené v § 17a písm.c), je-li toto zdaňovací období kratší než 12 měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích; toto se nepoužije u hmotného majetku zaevidovaného u poplatníka v průběhu tohoto zdaňovacího období nebo v průběhu části zdaňovacího období předcházející tomuto zdaňovacímu období, za kterou se podává daňové priznání podle § 38m odst.3 písm.a)*“.

V uvedeném případě si lze povšimnout, že je splněna podmínka, že se jedná o hmotný majetek zaevidovaný u společnosti ALFA, s.r.o. v průběhu zdaňovacího období od 01.07.2005 do 31.12.2005. Přesněji řečeno, tento hmotný majetek zaevidovala společnost ALFA, s.r.o. ve své evidenci k datu 01.07.2005 (= rozhodný den fúze). Jedná se totiž o hmotný majetek, který byl až do dne 30.06.2005 v evidenci u společnosti BETA, s.r.o. Pokud bychom tedy vycházeli z dovětky, uvedeného v § 26 odst.7 písm.d), pak ustanovení § 26 odst.7 písm.d) se v tomto případě nepoužije. Ovšem nabízí se hned jako řešení využít § 26 odst.7 písm.b) ZDP: „*Daňový odpis pouze ve výši 1/2 ročního odpisu vypočteného podle § 31 a 32 lze uplatnit z hmotného majetku nabytého v průběhu zdaňovacího období a evidovaného u poplatníka na konci zdaňovacího období, u něhož **poplatník pokračuje v odpisování** započatém původním vlastníkem podle § 30 odst.12 písm.a) až e), g) až m)*“.

Zde se skutečně jedná o situaci, kdy společnost ALFA, s.r.o. má pokračovat v daňovém odepisování započatém původním vlastníkem (společností BETA, s.r.o.), a to konkrétně na základě § 30 odst.12 písm.m) ZDP. Výsledek: Společnost ALFA, s.r.o. může uplatnit daňový odpis pouze ve výši **1/2 ročního daňového odpisu**, a to vzhledem k tomu, že oproti § 26 odst.6 stanoví jinak § 26 odst.7 písm.b) ZDP. Z ustanovení § 28 odst.1 ZDP vyplývá, že vlastníkem se stává

společnost ALFA, s.r.o. Tudíž se uplatní ustanovení § 26 odst.7 písm.b) ZDP, kdy ALFA, s.r.o. pokračuje v odpisování podle § 30 odst.12 písm.m) ZDP.

K bodu 3):

V uvedeném případě již nastává poněkud složitější situace. Lze si povšimnout, že v uvedeném případě nedošlo ke změně vlastníka. Vlastníkem je stále společnost ALFA, s.r.o. Lze tedy usuzovat, že na tento případ se nevztahuje § 26 odst.7 písm.b). Důvod je tento: Společnost ALFA, s.r.o. nepokračuje v daňovém odepisování započatém původním vlastníkem podle § 30 odst.12 písm.m). Ke změně vlastnického práva totiž ani nedošlo. Dokonce si lze povšimnout, že daňové odepisování ani zahájeno ještě být nemohlo, protože v uvedeném případě nebylo možné uplatnit daňové odpisy za období od 01.01.2005 do 30.06.2005 ani podle § 26 odst.7 písm.a) bod 3 ZDP ani podle § 26 odst.7 písm.a) bod 1 ZDP (hmotný majetek nebyl v evidenci ke dni 01.01.2005).

Nezbývá tedy, než uvažovat o použití **§ 26 odst.7 písm.d) ZDP**. Ovšem v tomto případě bude činit určité výkladové potíže dovětek, který zní:

**„toto se nepoužije u hmotného majetku zaevidovaného u poplatníka v průběhu tohoto zdaňovacího období nebo v průběhu části zdaňovacího období předcházejícího tomuto zdaňovacímu období, za kterou se podává daňové přiznání podle § 38m odst.3 písm.a) ZDP.**

Citovaný dovětek lze chápat ve dvojím smyslu:

První výklad spočívá v tom, že z dovětku vyplývá, že v tomto případě **nelze uplatnit ani poloviční daňový odpis**. Tento výklad se v praxi objevuje a je názorem některých daňových poradců (autor tohoto textu se s tímto prvním výkladem však neztotožňuje).

Druhý výklad spočívá v tom, že z dovětku vyplývá, že se ustanovení § 26 odst.7 písm.d) na tento případ nevztahuje (= nepoužije se). Což však v důsledku znamená, že § 26 odst.7 písm.b), c), d) nestanoví jinak. Pak tedy platí § 26 odst.6 a **lze uplatnit daňový odpis ve výši ročního odpisu**. Lze si také povšimnout definice „ročního odpisu“, uvedené v § 26 odst.6: „Ročním odpisem u poplatníků uvedených v § 17 se rozumí odpis za zdaňovací období“. A zde skutečně platí, že období od 01.07.2005 do 31.12.2005 je zdaňovacím obdobím. Pak je tedy daňový odpis za období od 01.07.2005 do 31.12.2005 ročním odpisem, i když toto období je kratší než 12 měsíců. Viz také ustanovení § 28 odst.1 ZDP (k tomuto je uveden komentář dále v textu k bodu 6)).

K bodu 4):

V tomto případě se jedná o případ, kdy společnost ALFA, s.r.o. zaevidovala tento hmotný majetek ke dni 01.07.2005 a pokračuje v daňovém odepisování, tak, jak by tento majetek odepisoval původní vlastník (společnost BETA, s.r.o.). Na druhou stranu platí, že společnost BETA, s.r.o. u tohoto majetku zahájit daňové odepisování v období od 01.01.2005 do 30.06.2005 ani nemohla. Přesto však lze podle mého názoru na tento případ vztáhnout ustanovení § 26 odst.7 písm.b) ZDP, a uplatnit **daňový odpis ve výši 1/2 ročního daňového odpisu**. Společnost ALFA, s.r.o. pokračuje v daňovém odepisování na základě § 30 odst.12 písm.m) ZDP. Ustanovení § 26 odst.7 písm.d) se podle mého názoru nepoužije, protože to vyplývá z již citovaného dovětku: „toto se **nepoužije** u hmotného majetku zaevidovaného u poplatníka v průběhu tohoto zdaňovacího období nebo v průběhu části zdaňovacího období předcházejícího tomuto zdaňovacímu období, za kterou se podává daňové přiznání podle § 38m odst.3 písm.a) ZDP. Viz také ustanovení § 28 odst.1 ZDP v komentáři k bodu 6).

Bylo by poněkud nelogické, aby nebylo možné uplatnit ani za období od 01.07.2005 do 31.12.2005 žádný daňový odpis, když ani v předchozím období od 01.01.2005 do 30.06.2005 nebylo možné uplatnit u tohoto hmotného majetku žádný daňový odpis.

K bodu 5):

Lze konstatovat, že opět se nejedná o situaci, kdy by došlo ke změně vlastníka. Společnost ALFA, s.r.o. uvedla tento hmotný majetek do užívání během období od 01.07.2005 do 31.12.2005. Jeví se tedy jako logické, že na tento případ se nevztahuje ustanovení § 26 odst.7 písm.b) ZDP (pokračování v odpisování započatém původním vlastníkem). Pokud však znovu přečteme ustanovení § 26 odst.7 písm.d) ZDP, je opět v nabídce dvojí řešení:

Za prvé: Chápat výše citovaný dovětek uvedený v § 26 odst.7 písm.d) jako naprostý **zákaz uplatnit daňové odpisy**. Tento výklad se v praxi objevuje ze strany některých daňových poradců (autor tohoto příspěvku se s tímto prvním výkladem neztotožňuje).

Za druhé: Chápat výše citovaný dovětek tak, že v uvedeném případě se § 26 odst.7 písm.d) nepoužije. Což však v důsledku znamená, že **lze uplatnit daňový odpis ve výši ročního odpisu**, na základě § 26 odst.6, a to odůvodněním, že § 26 odst.7, písm.b), c), d) nestanoví jinak.

K bodu 6):

V uvedeném případě je vhodné se seznámit také s ustanovením § 28 odst.1 ZDP: „*Pro účely tohoto zákona se při přeměnách podle zvláštního zákona (následuje odkaz na obch.zákoník) považuje za **vlastníka hmotného majetku zanikající společnosti nebo družstva nástupnická společnost nebo družstva**. To platí pro:*

- *hmotný majetek ve vlastnictví zanikající společnosti nebo družstva k rozhodnému dni fúze (zde k 01.07.2005)*
- *a hmotný majetek nabytý zanikající společností nebo družstvem od rozhodného dne do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku (zde 28.12.2005).*

Lze tedy bezpochyby zjistit, že úmyslem zákonodárce bylo umožnit uplatnit daňové odpisy i z tohoto majetku, který společnost BETA, s.r.o. měla ve vlastnictví ke dni 01.07.2005, popřípadě tento hmotný majetek nabyta až během období od 01.07.2005 do 28.12.2005. **Zákonodárce zde totiž oproti § 69a odst.4 obch.zákoníku stanovil právní fikci, že vlastníkem tohoto hmotného majetku pro účely daně z příjmů je v tomto období již společnost ALFA, s.r.o.**

**Navrhované řešení:**

S využitím konkrétních údajů uvedeného příkladu navrhuji toto výkladové řešení:

A) Varianta A1: V případě, pokud jde o **technické zhodnocení** uvedené do užívání v období od 01.01.2005 do 30.06.2005 na hmotném majetku, odpisovaném podle § 31 anebo § 32 a **tento hmotný majetek byl uveden do užívání před 1.1.2005**, a uvedené technické zhodnocení zvýšilo vstupní cenu tohoto hmotného majetku v období od 01.01.2005 do 30.06.2005, pak lze za tuto část zdaňovacího období (od 1.1.2005 do 30.06.2005) uplatnit v daňovém přiznání podaném podle § 38m odst.3 písm.a) ZDP **daňový odpis ve výši 1/2 ročního odpisu** na základě § 26 odst.7 písm.a) bod 3 ZDP, a to s využitím roční odpisové sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu v případě hmotného majetku odpisovaného podle § 31, anebo s využitím koeficientu pro zvýšenou zůstatkovou cenu v případě hmotného majetku odpisovaného podle § 32. Zdůvodnění: Hmotný majetek měl poplatník v evidenci na počátku zdaňovacího období, technické zhodnocení, které zvyšuje vstupní cenu není hmotným majetkem. Na základě ustanovení § 29 odst.3 ZDP *technické zhodnocení*

*zvýšuje vstupní cenu a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání (až na výjimky, které jsou uvedeny v § 29 odst.3 ZDP).*

Varianta A2: V uvedeném případě lze v daňovém přiznání za zdaňovací období uvedené v § 17a písm.c) ZDP (období od 01.07.2005 do 31.12.2005) **uplatnit daňový odpis ve výši 1/2 ročního odpisu podle § 26 odst.7 písm.d) ZDP**, a to s využitím roční odpisové sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu v případě hmotného majetku odpisovaného podle § 31, anebo s využitím koeficientu pro zvýšenou zůstatkovou cenu v případě hmotného majetku odpisovaného podle § 32. Toto platí pro případ technického zhodnocení provedeného u nástupnické existující společnosti ALFA, s.r.o. (v uvedeném případě nedošlo ke změně vlastníka, nelze tedy aplikovat § 26 odst.7 písm.b) ZDP) a § 30 odst.12 písm.m) ZDP). V případě technického zhodnocení provedeného na hmotném majetku u zanikající společnosti BETA, s.r.o., za uvedených podmínek, je opět možné uplatnit **daňový odpis ve výši 1/2 ročního daňového odpisu**, z důvodu, že jde o výjimku uvedenou v § 26 odst.7 písm.b) ZDP (pokračování v odpisování podle § 30 odst.12 písm.m) ZDP).

- B) V případě hmotného majetku, která uvedla **nástupnická existující společnost ALFA, s.r.o.** do užívání v období **od 01.01.2005 do 30.06.2005**, lze v daňovém přiznání společnosti ALFA, s.r.o., podaném za zdaňovací období uvedené v § 17a písm.c) ZDP (zde období od 01.07.2005 do 31.12.2005) uplatnit daňový odpis u tohoto hmotného majetku odpisovaného podle § 31 anebo § 32 **ve výši ročního odpisu pro první rok odpisování**, a to na základě § 26 odst.6 ZDP, z důvodu, že § 26 odst.7, písm.b), c), d) nestanoví jinak. Za období od 01.01.2005 do 30.06.2005 nemohl být uplatněn daňový odpis ani ve výši 1/2.
- C) V případě hmotného majetku, která uvedla **zanikající společnost BETA, s.r.o.** do užívání v období **od 01.01.2005 do 30.06.2005**, lze v daňovém přiznání společnosti ALFA, s.r.o., podaném za zdaňovací období uvedené v § 17a písm.c) ZDP (zde období od 01.07.2005 do 31.12.2005) uplatnit daňový odpis u tohoto hmotného majetku odpisovaného podle § 31 anebo § 32 **ve výši ročního odpisu pro první rok odpisování**, a to na základě § 26 odst.6 ZDP a § 28 odst.1 ZDP. Za období od 01.01.2005 do 30.06.2005 nemohl být uplatněn daňový odpis.
- D) V případě hmotného majetku, která uvedla **nástupnická existující společnost ALFA, s.r.o.** do užívání v období **od 01.07.2005 do 31.12.2005**, lze v daňovém přiznání společnosti ALFA, s.r.o., podaném za zdaňovací období uvedené v § 17a písm.c) ZDP (zde období od 01.07.2005 do 31.12.2005) uplatnit daňový odpis u tohoto hmotného majetku odpisovaného podle § 31 anebo § 32 **ve výši ročního odpisu pro první rok odpisování**, a to na základě § 26 odst.6 ZDP, z důvodu, že § 26 odst.7, písm.b), c), d) nestanoví jinak.
- E) V případě hmotného majetku, která uvedla **zanikající společnost BETA, s.r.o.** do užívání v období **od 01.07.2005 do dne zápisu fúze** do obchodního rejstříku (zde 28.12.2005), lze v daňovém přiznání společnosti ALFA, s.r.o., podaném za zdaňovací období uvedené v § 17a písm.c) ZDP (zde období od 01.07.2005 do 31.12.2005) uplatnit daňový odpis u tohoto hmotného majetku odpisovaného podle § 31 anebo § 32 **ve výši ročního odpisu pro první rok odpisování**, a to na základě § 26 odst.6 a § 28 odst.1 ZDP.
- F) V případě, pokud jde o **technické zhodnocení** uvedené do užívání v období od 01.07.2005 do 31.12.2005 na hmotném majetku, odpisovaném podle § 31 anebo § 32 **a tento hmotný majetek byl uveden do užívání před 1.1.2005** ve společnosti ALFA, s.r.o., a uvedené technické zhodnocení zvýšilo vstupní cenu tohoto hmotného majetku v období od 01.07.2005 do 31.12.2005, pak lze za toto zdaňovací období uplatnit v daňovém přiznání **daňový odpis ve výši 1/2 ročního odpisu** na základě § 26 odst.7

písm.d) ZDP, a to s využitím roční odpisové sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu v případě hmotného majetku odpisovaného podle § 31, anebo s využitím koeficientu pro zvýšenou zůstatkovou cenu v případě hmotného majetku odpisovaného podle § 32. Zdůvodnění: Na základě ustanovení § 29 odst.3 ZDP *technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání (až na výjimky, které jsou uvedeny v § 29 odst.3 ZDP)*. V uvedeném případě společnost ALFA, s.r.o. nepokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem, protože v průběhu fúze nedošlo ke změně vlastníka (vlastníkem uvedeného hmotného majetku je stále společnost ALFA, s.r.o.).

- G) V případě, pokud jde o **technické zhodnocení** uvedené do užívání v období od 01.07.2005 do 31.12.2005 na hmotném majetku, odpisovaném podle § 31 anebo § 32 a **tento hmotný majetek byl uveden do užívání před 1.1.2005** ve společnosti BETA, s.r.o., a uvedené technické zhodnocení zvýšilo vstupní cenu tohoto hmotného majetku v období od 01.07.2005 do 31.12.2005, pak lze za toto zdaňovací období uplatnit v daňovém přiznání **daňový odpis ve výši 1/2 ročního odpisu** na základě § 26 odst.7 písm.b) ZDP, a to s využitím roční odpisové sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu v případě hmotného majetku odpisovaného podle § 31, anebo s využitím koeficientu pro zvýšenou zůstatkovou cenu v případě hmotného majetku odpisovaného podle § 32. Zdůvodnění: Na základě ustanovení § 29 odst.3 ZDP *technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání (až na výjimky, které jsou uvedeny v § 29 odst.3 ZDP)*. V uvedeném případě společnost ALFA, s.r.o. pokračuje v odpisování započatém společností BETA, s.r.o.

Uvedené možnosti, které jsou předmětem příspěvku jsou pro přehlednost uspořádány do následujících tabulek:

*Daňové přiznání společnost ALFA, s.r.o. za část zdaňovacího období od 01.01.2005 do 30.06.2005:*

<b>Hmotný majetek odpisovaný podle § 31 anebo § 32</b>			
<b>Uvedený do užívání</b>	<b>V evidenci u poplatníka</b>	<b>Roční daňový odpis</b>	<b>Podle ustanovení ZDP</b>
Před 01.01.2005	K 30.06.2005	Ve výši 1/2	§ 26/7 písm.a) bod 3
Před 01.01.2005	K 01.01.2005 (*)	Ve výši 1/2	§ 26/7 písm.a) bod 1
Od 01.01.2005 do 30.06.2005	K 30.06.2005	Ve výši 0 Kč	§ 26/6 , § 26/7
Technické zhodnocení v období od 01.01.2005 do 30.06.2005 (výše označeno jako varianta A1)	K 30.06.2005 (**)	Ve výši 1/2	§ 26/7 písm.a) bod 3 + § 29/3

(\*) v průběhu období od 01.01.2005 do 30.06.2005 došlo k vyřazení hmotného majetku (např.z důvodu prodeje)

(\*\*) technické zhodnocení zvýšilo vstupní cenu již odpisovaného hmotného majetku. Hmotný majetek byl uveden do užívání před 01.01.2005, technické zhodnocení bylo dokončeno a zvýšilo vstupní cenu v období od 01.01.2005 do 30.06.2005

*Daňové přiznání společnost BETA, s.r.o. za část zdaňovacího období od 01.01.2005 do 30.06.2005:*

<b>Hmotný majetek odpisovaný podle § 31 anebo § 32</b>			
<b>Uvedený do užívání</b>	<b>V evidenci u poplatníka</b>	<b>Roční daňový odpis</b>	<b>Podle ustanovení ZDP</b>
Před 01.01.2005	K 30.06.2005	Ve výši 1/2	§ 26/7 písm.a) bod 3
Před 01.01.2005	K 01.01.2005 (*)	Ve výši 1/2	§ 26/7 písm.a) bod 1
Od 01.01.2005 do 30.06.2005	K 30.06.2005	Ve výši 0 Kč	§ 26/6 , § 26/7
Technické zhodnocení v období od 01.01.2005 do 30.06.2005 (výše označeno jako varianta A1)	K 30.06.2005 (**)	Ve výši 1/2	§ 26/7 písm.a) bod 3 + § 29/3

(\*) v průběhu období od 01.01.2005 do 30.06.2005 došlo k vyřazení hmotného majetku

(\*\*) technické zhodnocení zvýšilo vstupní cenu již odpisovaného hmotného majetku. Hmotný majetek byl uveden do užívání před 01.01.2005, technické zhodnocení bylo dokončeno a zvýšilo vstupní cenu v období od 01.01.2005 do 30.06.2005.

*Daňové přiznání společnost ALFA, s.r.o. za zdaňovací období od 01.07.2005 do 31.12.2005:*

<b>Hmotný majetek odpisovaný podle § 31 anebo § 32</b>				
<b>Uvedený do užívání</b>	<b>V evidenci u ALFA, s.r.o.</b>	<b>Roční daňový odpis</b>	<b>Podle ustanovení ZDP</b>	<b>V daň.přiznání za 01.01.05-30.06.05</b>
Před 01.01.2005, v ALFA, s.r.o.	K 31.12.2005	Ve výši 1/2	§ 26/7 písm.d)	Daň.odpis ve výši 1/2
Před 01.01.2005 v BETA, s.r.o.	K 31.12.2005	Ve výši 1/2	§26/7 písm.b)	Daň.odpis ve výši 1/2
Od 01.01.2005 do 30.06.2005 v ALFA s.r.o. (výše označeno jako návrh řešení pod písmenem B)	K 31.12.2005	Ve výši ročního odpisu	§ 28 odst.1, § 26/6 , protože § 26/7 písm.b),c),d) nestanoví jinak	Daň.odpis ve výši 0 Kč
Od 01.01.2005 do 30.06.2005 v BETA, s.r.o. (výše označeno jako návrh řešení pod písmenem C)	K 31.12.2005	Ve výši ročního odpisu pro 1.rok odpisování	§ 28 odst.1, § 26 odst.6, nepoužije se § 26/7 písm.d)	Daň.odpis ve výši 0 Kč
Od 01.07.2005 do 31.12.2005 v ALFA, s.r.o. (výše označeno jako návrh řešení pod písmenem D)	K 31.12.2005	Ve výši ročního odpisu pro 1.rok odpisování	§ 26/6, protože se nepoužije § 26/7 písm.d)	Daň.odpis ve výši 0 Kč
Od 01.07.2005 do 27.12.2005 v BETA, s.r.o. (výše označeno jako	K 31.12.2005	Ve výši ročního odpisu pro 1.rok	§ 28 odst.1, § 26 odst.6, nepoužije se § 26/7 písm.d)	Daň.odpis ve výši 0 Kč

návrh řešení pod písmenem E)		odpisování		
Tech.zhodnocení dokončené od 01.01.2005 do 30.06.2005 v ALFA, s.r.o. na hmotném majetku uvedeném do užívání před 01.01.2005	K 31.12.2005	Ve výši 1/2 ze zvýš.vstupní ceny - §31 , (popř. ze zvýš.zůst.ceny - § 32) (výše označeno jako návrh řešení pod písmenem A2)	§ 26/7 písm.d)	Daň.odpis ve výši 1/2 ročního odpisu ze zvýš.vstupní ceny - §31 , (popř. ze zvýš.zůst.ceny - § 32 (výše označeno jako návrh řešení pod písmenem A1)
Technické zhodnocení dokončené od 01.01.2005 do 30.06.2005 v BETA, s.r.o. na hmotném majetku uvedeném do užívání před 01.01.2005 (výše označeno jako návrh řešení pod písmenem A2)	K 31.12.2005	Ve výši 1/2 ze zvýš.vstupní ceny - §31 , (popř. ze zvýš.zůst.ceny - § 32) (výše označeno jako návrh řešení pod písmenem A2)	§ 26/7 písm.b)	Daň.odpis ve výši 1/2 ročního odpisu ze zvýš.vstupní ceny - §31 , (popř. ze zvýš.zůst.ceny - § 32 (výše označeno jako návrh řešení pod písmenem A1)
Tech.zhodnocení dokončené od 01.07.2005 do 31.12.2005 v ALFA, s.r.o. na hmotném majetku uvedeném do užívání před 01.01.2005 (výše označeno jako návrh řešení pod písmenem F)	K 31.12.2005	Ve výši 1/2 ze zvýš.vstupní ceny - §31 , (popř. ze zvýš.zůst.ceny - § 32)	§ 26/7 písm.d)	Daň.odpis ve výši 1/2 ročního odpisu ze vstupní ceny - 31 (popř.ze zůst.ceny - § 32) (pokud nebylo před 1.1.2005 tech.zhodnocení)
Tech.zhodnocení dokončené od 01.07.2005 do 31.12.2005 v BETA, s.r.o. na hmotném majetku uvedeném do užívání před 01.01.2005 (výše označeno jako návrh řešení pod písmenem G)	K 31.12.2005	Ve výši 1/2 ze zvýš.vstupní ceny - §31 , (popř. ze zvýš.zůst.ceny - § 32)	§ 26/7 písm.b)	Daň.odpis ve výši 1/2 ročního odpisu ze vstupní ceny - 31 (popř.ze zůst.ceny - § 32 (pokud nebylo před 1.1.2005 tech.zhodnocení)



## Stanovisko Ministerstva financí

**Souhlas** se závěry učiněnými v písmenech A) až G); přitom v písmeni A souhlasíme s variantou A1 – zde by si autor usnadnil aplikaci zákona, pokud by si byl vědom ust. § 33 dost. 5 ZDP.

### **110/01.03.06 - Změna podmínek pro tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů**

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. Výchozí situace**

Zákonem č. 545/2005 Sb. byl mj. novelizován rovněž zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoR“). Kromě jiného došlo od 01.01.2006 ke zúžení skupiny nájemců hmotného majetku, kteří jsou oprávněni vytvářet rezervy na opravu jimi najatého majetku. Podle současného znění § 7 odst. 1 písm. b) ZoR tak mohou tyto rezervy tvořit, popř. v jejich tvorbě pokračovat, **pouze nájemci hmotného majetku na základě smlouvy o nájmu podniku**, jsou-li k opravám najatého majetku smluvně písemně zavázáni.

Z možnosti tvorby rezerv na opravu najatého majetku (dále jen „rezervy“) byla tedy touto novelizací vyloučena široká skupina nájemců, jež mají majetek najatý dle jiných smluv, než smlouvy o nájmu podniku. Podle přechodných ustanovení k novele ZoR (tj. článek V. zákona č. 545/2005 Sb.), mohou tito nájemci pokračovat v tvorbě rezerv, pokud nejpozději do 31.12.2005 uzavřeli smlouvu o nájmu podniku a součástí tohoto podniku nebo jeho části bude i majetek dosud užívaný na základě nájemní smlouvy. Poplatníci, kteří takovouto smlouvu neuzavřeli, jsou povinni rezervy vytvořené do dne účinnosti tohoto zákona, tj. do 1.1.2006, zrušit nejpozději ve zdaňovacím období, v němž předpokládali termín zahájení opravy.

Ustanovení § 4 odst. 1 ZoR definuje nově legislativní zkratku „nájem podniku“, a to tak, že pod tento pojem je zahrnut nájem podniku i nájem části podniku tvořící samostatnou organizační složku podle obchodního zákoníku.

#### **2. Rozbor problému**

Změna podmínek pro tvorbu rezerv vyvolává interpretační problémy ve vztahu k následujícím situacím.

##### **2.1. Počátek tvorby rezervy v roce 2005**

Poplatníci, kteří nejsou nájemci hmotného majetku na základě smlouvy o nájmu podniku a přitom začali vytvářet rezervu na opravu najatého hmotného majetku v roce 2005 v souladu s tehdy platným zněním zákona, nemohou dle novelizovaného znění § 7 odst. 1 písm. b) ZoR v tvorbě rezervy pokračovat. V důsledku změny zákona tak bez vlastního zavinění v roce 2006 poruší zákonnou podmínku, podle které nesmí být rezerva na opravu hmotného majetku tvořena pouze jedno zdaňovací období (§ 7 odst. 7 ZoR). Přechodná ustanovení k zákonu č.

545/2005 Sb. přitom postavení těchto poplatníků neřeší. Díky neexistenci přechodného ustanovení tak vzniká otázka, zda rezerva vytvořená v roce 2005 (při splnění všech podmínek pro její tvorbu platných k datu tvorby), byla vytvořena v souladu se zákonem či nikoli; tzn. zda je nutno za zdaňovací období, ve kterém k tvorbě rezervy došlo (tj. rok 2005) upravit základ daně v daňovém přiznání o tuto zákonnou rezervu vytvořenou poprvé za rok 2005.

Vzhledem k tomu, že poplatník při tvorbě rezervy postupoval zcela v souladu s tehdy platnou a tedy pro něj závaznou legislativou a k porušení těchto podmínek dochází až v následujícím zdaňovacím období, a to vlivem změny zákona (tedy fakticky *ex lege*), jsme toho názoru, že je na rezervu vytvořenou v roce 2005 třeba nahlížet i do budoucna jako na tzv. rezervu zákonnou, snižující základ daně v daném zdaňovacím období. Opačný přístup by zakládal nejistotu poplatníka, přičemž princip právní jistoty jakožto základní atribut právního státu, jímž Česká republika bezesporu je, představuje jeden ze základních pilířů, na němž spočívá český právní řád.

Tomuto postupu nasvědčuje i právní úprava obsažená v ustanovení § 3 odst. 2 ZoR, podle které je, cit.: „poplatník povinen v souvislosti s podáním daňového přiznání prověřit odůvodněnost tvorby rezerv a opravných položek a jejich skutečný stav porovnat s výší, kterou může poplatník uplatnit podle tohoto zákona (*roz. ZoR*) v základu daně z příjmů zjištěném podle zvláštního právního předpisu (*tj. zákon o daních z příjmů*)“. K datu 31. 12. 2005 prověřoval dle tohoto ustanovení výši vytvořené rezervy nájemce dle ZoR ve znění platném k 31. 12. 2005 – v tomto znění ZoR neexistovala v návaznosti na řešený problém žádná zákonná překážka. Z ustanovení § 4 odst. 1 věta první ZoR pak výslovně upravuje, cit.: „...; rezervy se zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny.“. Pokud tedy za zdaňovací období roku 2005 existovaly důvody pro tvorbu rezervy a i pro budoucnost je zachován věcný titul pro tvorbu rezervy (tj. nadále je plánováno provedení opravy), pak není zákonný důvod pro zrušení rezervy v roce 2005 a s ohledem na znění čl. V zákona č. 545/2005 Sb. není zákonný důvod zrušit rezervu ani v roce 2006 (viz níže); rezerva bude zrušena ve zdaňovacím období, v němž se předpokládá termín zahájení opravy, pokud nenastane zákonný důvod pro dřívější zrušení rezervy (tj. např. dřívější ukončení nájmu, apod.).

## **2.2. Uzavření smlouvy o nájmu podniku**

Nájemci, kteří před 1.1.2006 tvořili rezervy k najatému hmotnému majetku, mohou dle přechodného ustanovení k novele ZoR (tj. článek V. zákona č. 545/2005 Sb.) v jejich tvorbě pokračovat pouze za podmínky, že nejpozději do 31.12.2005 uzavřeli smlouvu o nájmu podniku a součástí tohoto podniku nebo jeho části bude i majetek dosud užívaný na základě nájemní smlouvy.

Ustanovení § 488b zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ObZ“), které je kogentní povahy, stanoví pro smlouvu o nájmu podniku písemnou formu, přičemž smlouva nemůže nabýt účinnosti přede dnem zveřejnění informace o jejím uložení do sbírky listin rejstříkového soudu v obchodním věstníku. Smluvní strany jsou však jejím obsahem vázány již od okamžiku jejího uzavření, kterým je třeba rozumět její podpis. Pokud k uzavření smlouvy o nájmu podniku dochází mezi obchodními společnostmi, což je nejčastější případ, musí proces jejího uzavření splňovat podmínky § 67a ObZ, tj. při jejím uzavření se musí postupovat obdobně jako při fúzi nebo rozdělení.

Vzhledem k tomu a ke skutečnosti, že novela ZoR byla vyhlášena ve Sbírce zákonů (tzn. nabyla platnosti) až dne 30.12.2005, je prakticky nemožné, aby poplatníci, kteří již před vyhlášením novely neměli v úmyslu změnit stávající nájemní vztah na smlouvu o nájmu

podniku ve smyslu ObZ, splnili podmínku uzavření smlouvy o nájmu podniku nejpozději do 31.12.2005. Tím tito poplatníci byli, byť by v zájmu zachování tvorby zákonných rezerv chtěli využít možnosti stanovené novelizovaným zněním ZoR a smlouvu o nájmu podniku uzavřít, z využití této možnosti fakticky vyloučení. Žádný z těchto poplatníků totiž nemohl po publikaci novely uzavření smlouvy o nájmu podniku v novelou stanovené lhůtě stihnout.

Jsme však přesvědčeni, že tento důsledek nebyl zákonodárci při tvorbě novely zamýšlen. Naopak, z existence přechodného ustanovení je zřejmý úmysl zákonodárce ponechat poplatníkům na vůli, zda stávající smluvní vztah změni a budou i nadále moci využívat výhod tvorby daňově uznatelné rezervy či jej nezmění a k tvorbě této rezervy nadále nebudou oprávněni.

Z tohoto důvodu bychom navrhovali přechodné ustanovení k novele ZoR vykládat v tom smyslu, že nájemce může i nadále tvořit rezervy dle § 7 ZoR, pokud se nájemce s pronajímatelem do 31.12.2005 písemně dohodli na podmínkách (obsahu) smlouvy o nájmu podniku, které se posléze stanou obsahem platné a účinné smlouvy o nájmu podniku, na základě níž je nájemci majetek, k němuž je tvořena rezerva, přenechán do užívání

### **2.3. Rozpuštění rezervy vytvořené k najatému majetku, který není součástí najatého podniku**

Přechodné ustanovení k novele ZoR říká, že poplatník, který do 31.12.2005 neuzavřel na pronájem majetku smlouvu o nájmu podniku ve smyslu ObZ, není od 1.1.2006 oprávněn tvořit rezervy na opravu hmotného majetku dle § 7 ZoR a tyto rezervy vytvořené do 31.12.2005 je povinen rozpustit nejpozději ve zdaňovacím období, ve kterém předpokládal termín zahájení opravy. Vzhledem k provázanosti dikce přechodného ustanovení na nájem podniku není zcela zřejmé, zda se toto pravidlo „ponechání již vytvořené rezervy“ a jejího rozpuštění ve zdaňovacím období předpokládaného zahájení opravy vztahuje též na případy, kdy předmětem nájmu není podnik, ale například pouhý soubor majetku či dokonce jednotlivý hmotný majetek.

Jsme však přesvědčeni, že a contrario (tj. za pomoci výkladu opakem) k tomuto závěru můžeme dojít. Tj. (1) poplatník, který do 31.12.2005 uzavřel ohledně najatého majetku smlouvu o nájmu podniku, je i po tomto datu oprávněn tvořit rezervy na opravu hmotného majetku najatého v rámci nájmu podniku, (2) všichni ostatní poplatníci sice k pokračování v tvorbě daňově uznatelné rezervy oprávněni nejsou, již vytvořené rezervy však jsou oprávněni i nadále evidovat a zruší je až ve zdaňovacím období, v němž byla oprava provedena, resp. v němž předpokládali zahájení opravy.

### **2.4. Použití legislativní zkratky „nájem podniku“ obsažené v ustanovení § 4 odst. 1 ZoR i pro účely čl. V zákona č. 545/2005 Sb.**

Ustanovení § 4 odst. 1 ZoR obsahuje následující vymezení legislativní zkratky, cit.: „...nájmu podniku nebo části podniku tvořící samostatnou organizační složku podle zvláštního zákona<sup>21)</sup> (dále jen „nájem podniku), ...“. Dle našeho názoru se uvedená legislativní zkratka použije i pro účely ustanovení čl. V zákona č. 545/2005 Sb.; tento závěr vyplývá ze způsobu vymezení legislativní zkratky („dále jen“) a dále ze skutečnosti, že vymezení legislativní zkratky i čl. V je součástí části druhé zákona č. 545/2005 Sb. – tj. „Změna zákona o rezervách“.

### **3. Závěr**

Vzhledem k výše uvedenému navrhuje následující řešení.

ad 2.1.

Tvorba rezervy na opravu hmotného majetku, resp. její části provedená v roce 2005 jakožto prvním roce tvorby v souladu se zněním ZoR účinným do 31.12.2005, představuje daňově uznatelný výdaj (náklad) poplatníka. Nemožnost pokračování v tvorbě rezervy po tomto datu v důsledku novelizace ZoR nepředstavuje porušení podmínky stanovené § 7 odst. 7 ZoR.

ad 2.2.

Podmínka uzavření smlouvy o nájmu podniku ve smyslu čl. V zákona č. 545/2005 Sb. je splněna, pokud se nájemce s pronajímatelem do 31.12.2005 písemně dohodli na podmínkách (obsahu) smlouvy o nájmu podniku, které se posléze stanou obsahem platné a účinné smlouvy o nájmu podniku, na základě níž je nájemci majetek, k němuž je tvořena rezerva, přenechán do užívání

ad 2.3.

Nájemce hmotného majetku, který v období do 31.12.2005 tvořil v souladu s § 7 ZoR rezervu na opravu najatého hmotného majetku a který do stejného data neuzavřel smlouvu o nájmu podniku není k pokračování v tvorbě daňově uznatelné rezervy oprávněn, již vytvořené rezervy však je oprávněn i nadále evidovat a zruší je až ve zdaňovacím období, v němž byla oprava provedena, resp. v němž nájemce předpokládal zahájení opravy. To platí jak pro nájemce, kteří smlouvu o nájmu podniku do uvedeného data neuzavřeli z vlastní vůle, tak pro nájemce, kteří tuto smlouvu do uvedeného data neuzavřeli z důvodů nemožnosti využití tohoto právního institutu pro nedostatek obsahu (předmětem nájmu není podnik ale jednotlivý hmotný majetek apod.).

ad 2.4.

Legislativní zkratka „nájem podniku“ a její obsahové vymezení dle ustanovení § 4 odst. 1 ZoR se použije i pro účely čl. V zákona č. 545/2005 Sb.

#### **4. Návrh řešení**

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

#### **Stanovisko Ministerstva financí**

S jednotlivými závěry lze až na několik zpřesnění, která budou projednána na místě, souhlasit.

#### **111/01.03.06 - Kontraktace – vzorky výrobků předané v rámci obchodních jednání**

Předkládají: Ing. Michaela Thelenová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3094  
Ing. Petr Potomsky, daňový poradce, č. osvědčení 3276

#### **Popis problematiky**

V praxi řada obchodních společností poskytuje v rámci tzv. kontraktačních jednání svým stávajícím či potenciaálním zákazníkům bezúplatně vzorky vlastních výrobků či zboží, které tato obchodní společnost prodává v rámci své podnikatelské činnosti. Jedná se o situace, kdy se obchodní společnost snaží v rámci podpory prodeje představit své nové produktové řady či se snaží získat nové odběratele tím, že jim poskytne vzorky svých nabízených produktů.

Předání výrobků vzhledem k charakteru jednání není obvykle podloženo předávacími protokoly.

Příspěvek si klade za cíl sjednotit výkladová stanoviska k daňové uznatelnosti hodnoty vzorků zboží předaných v rámci kontraktačních jednání a k nim se vztahující DPH pro účely daně z příjmů právnických osob. Příspěvek zároveň navazuje na již uzavřený příspěvek 72/31.08.05 – *Bezúplatně poskytnuté vzorky a dárky malé hodnoty* (předložen panem Ing. Janem Čapkem a panem Ing. Stanislavem Krylem).

### **Kontraktace - DPH aspekty**

Vzhledem k podmínkám a účelu předání daných výrobků stávajícím či potenciálním zákazníkům by toto dodání mělo být z pohledu DPH možno klasifikovat jako poskytnutí vzorku.

S odkazem na výše uvedený příspěvek *Bezúplatně poskytnuté vzorky a dárky malé hodnoty* by takovéto poskytnutí vzorku mohlo být plátcem považováno za plnění, které nepodléhá DPH<sup>4</sup>.

Na druhou stranu v praxi nelze vyloučit situace, kdy plátce postupuje striktně v souladu se současným zněním ZDPH a u předaných vzorků přiznává, resp. přiznal DPH na výstupu podle ustanovení § 13 (5) ZDPH.

### **Kontraktace – aspekty daně z příjmů právnických osob**

Domníváme se, že náklady vztahující se k výše uvedeným kontraktačním jednáním by měly být pro obchodní společnost daňově uznatelné, tj. mělo by se jednat o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Důvody pro toto posouzení jsou zejména následující:

- Obchodní společnost poskytuje vzorky svých produktů za účelem propagace těchto výrobků a to ať už při příležitosti jejich uvedení na trh či při příležitosti získávání nového zákazníka. Jedná se tedy o náklady na reklamu, které jsou obecně daňově uznatelné.
- Poskytnutí vzorků výrobků je zaměřeno na následné zvýšení objemu jejich prodeje a tedy zvýšení zdanitelných příjmů. Tohoto zvýšení by mělo být dosaženo prostřednictvím buď vyšších objednávek stávajících zákazníků nebo získáním objednávek výrobků od nově získaných zákazníků. Jedná se tedy o náklad vynaložený na dosažení nebo udržení zdanitelných příjmů.
- Obchodní společnost při poskytnutí vzorků jednoznačně očekává protiplnění ve formě následných objednávek zboží či získání nového zákazníka. Předané vzorky zboží by tak neměly být klasifikovány jako dar, jelikož není naplněn hlavní rys daru – absence protiplnění ze strany příjemce (viz např. závěry z jednání Koordinačního výboru u příspěvku paní Ing. Lenky Požárové „Daňová uznatelnost nákladů při tzv. ochutnávkových akcích, kdy propagované zboží je předmětem spotřební daně“). Ustanovení § 25 (1)(t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP) by tak nemělo být aplikovatelné.

Pro účely posouzení nákladů spojených s kontraktací jako daňově uznatelných nákladů je nutno především doložit, že byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Obchodní společnost by tak měla být schopna prokázat, že výrobky byly skutečně předány jako vzorky v rámci kontraktace stávajícím či potenciálním obchodním partnerům.

---

<sup>4</sup> Vzhledem k rozporu ZDPH s Šestou směrnicí je plátce v případě bezúplatného poskytnutí vzorků oprávněn řídit se přímo ustanovením Šesté směrnice a toto dodání nezdaňovat DPH na výstupu.

Vzhledem k charakteru kontraktačních jednání (absence předávacích protokolů), by doložení účelu použití výrobků mohlo být prokázáno nepřímě, např. pomocí přehledů připravených zástupci obchodní společnosti, kteří se kontraktačních jednání účastní. Tyto přehledy by obsahovaly zejména informace o místě a datu konání kontraktační akce, popis předaných výrobků a jejich počet, případně doplněné o zápis z jednání apod.

Co se týče DPH přiznané obchodní společností na výstupu (v případě postupu podle § 13 (5) ZDPH), je otázkou, zda je tato DPH stejně jako samotná hodnota předaných výrobků daňově uznatelným nákladem. DPH by obecně měla být v návaznosti na ustanovení § 24 (2)(ch) ZDPH daňově uznatelným nákladem za předpokladu, že souvisí s daňově uznatelným nákladem/výdajem, a že ustanovení § 25 (1)(r) ZDPH zároveň nestanoví jinak.

§ 25 (1)(r) ZDPH definuje jako daňově neuznatelný náklad daň zaplacenou za jiného poplatníka. S účinností od 1. května 2004 ustanovení § 108 (1) (a) ZDPH definuje, že přiznat a zaplatit daň správci daně je povinen plátc, který uskutečňuje zdanitelné plnění, tedy nikoliv osoba, pro kterou se daně zdanitelné plnění uskutečňuje.

Ustanovení § 25 (1)(r) ZDPH by tak nemělo být v případě DPH přiznané z předaných vzorků výrobků aplikovatelné. DPH přiznaná v souvislosti s předáním vzorků výrobku by tedy následovala daňový režim těchto vzorků a byla by také daňově uznatelným nákladem.

### **Návrh na sjednocující názor**

Náklady spojené s předáním výrobků v rámci kontraktačních jednání je za výše uvedených podmínek možno považovat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Případná DPH přiznaná v souvislosti s takto předanými výrobky podle § 13 (5) ZDPH není považována za daň zaplacenou za jiného poplatníka a souvisí s daňově uznatelným nákladem. Takto přiznaná DPH tak bude následovat daňový režim samotných vzorků, tj. bude se jednat o daňově uznatelný náklad.

### **Závěr**

Závěry z projednání příspěvku doporučujeme vhodným způsobem publikovat.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

Za daně z příjmů **souhlas** se závěry předkladatelů.

## **DPH**

### **112/01.03.06 - Určení osoby povinné k dani u služeb podléhajících mechanismu reverse-charge**

Předkládají: Ing. Jana Svobodová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3852  
Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osvědčení 3466

### **Úvod**

Cílem tohoto příspěvku je ujasnit DPH aspekty poskytování služeb podléhajících mechanismu reverse-charge českému plátcovi v případě, kdy poskytovatelem služby je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoba povinná k dani, přičemž tento zahraniční poskytovatel služby je zároveň také plátcem DPH v České republice.

Příspěvek se týká poskytnutí služeb a dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, u kterých je podle § 15 odst. 1, 4 a 6 resp. § 13 odst. 8 zákona o DPH osobou povinnou přiznat a zaplatit daň příjemce plnění

### **Popis problému**

V případě, že českému plátcí nebo osobě identifikované k dani poskytne zahraniční osoba povinná k dani nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě (příčemž poskytovatel služby nemá v České republice sídlo, místo podnikání nebo provozovnu) služby podle § 10 odst. 1, 2, 4, 5, 7, 9, 12 nebo 13 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „zákon o DPH“) a místo plnění u těchto služeb je v tuzemsku, je příjemce těchto služeb obecně povinen přiznat a zaplatit daň z těchto služeb podle § 108 odst. 1 písm. b) příp. písm. f) zákona o DPH. Totéž platí obdobně i pro dodání zboží s instalací nebo montáží a pro dodání plynu nebo elektřiny obchodníkovi (§ 108 odst. 1 písm. d) zákona o DPH).

Podle § 108 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je dále povinen přiznat a zaplatit daň plátce, který uskutečňuje zdanitelná plnění v tuzemsku.

### ***Problematika dvojího zdanění***

Zahraníční osoba je v § 4 odst. 1 písm. v) zákona o DPH definována jako osoba, která nemá na území Evropského společenství sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje; osobou registrovanou k dani v jiném členském státě je osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v jiném z členských států Evropského společenství. Plátcem je osoba povinná k dani, která byla registrována k dani v tuzemsku podle § 95 zákona o DPH.

Řada osob registrovaných k dani v jiném členském státě a zahraničních osob povinných k dani jsou zároveň plátcí DPH v České republice, neboť jim vznikla povinnost přiznat daň za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku (např. poskytování služeb neplátcům či nákup a následný prodej zboží nacházejícího se v České republice). V takovémto případě splňuje daná osoba jak definici zahraniční osoby povinné k dani resp. osoby registrované v jiném členském státě, tak plátce ve smyslu § 4 odst. 1 písm. s) zákona o DPH.

Pokud takováto osoba poskytne služby podle § 10 odst. 1, 2, 4, 5, 7, 9, 12 nebo 13 zákona o DPH nebo dodá zboží podle § 13 odst. 8 zákona o DPH plátcí nebo osobě identifikované k dani a místem plnění bude tuzemsko, vznikla by při striktním výkladu § 108 odst. 1 zákona o DPH povinnost přiznat daň z tohoto plnění jak osobě uskutečňující plnění podle § 108 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, tak příjemci plnění podle § 108 odst. 1 písm. b), d) resp. f) zákona o DPH.

Takováto dvojí povinnost přiznat daň z jednoho zdanitelného plnění je evidentně v rozporu s principy DPH zakotvenými v legislativě Evropského společenství. Navíc nepředpokládáme, že tento způsob zdanění měl zákonodárce v úmyslu.

### **Návrh na sjednocující názor**

- 1 Navrhujeme za současného legislativního stavu potvrdit, že ve výše uvedených případech poskytnutí služeb a dodání zboží, které podléhají mechanismu reverse-charge, vznikne povinnost přiznat daň vždy pouze jedné osobě, a to buďto osobě uskutečňující plnění nebo příjemci plnění.
- 2 Navrhujeme, přijmout závěr, že zahraniční osoba nebo osoba registrovaná v jiném členském státě, která uskutečňuje plnění, byla osobou povinnou přiznat a zaplatit daň podle § 108 odst. 1 písm. a) zákona o DPH pouze v případě, kdy na dokladu za poskytnuté

plnění uvede své české DIČ a vystaví daňový doklad podle § 28 zákona o DPH, na kterém uvede českou daň z přidané hodnoty. Povinnost přiznat daň z tohoto plnění pak již nemá příjemce služby.

V případě, kdy osoba poskytující plnění při fakturaci použije DIČ vydané v jiném členském státě (resp. pokud zahraniční osoba neuvede na dokladu žádné DIČ např. proto, že jí v domovském státě nebylo přiděleno), vznikne naopak povinnost přiznat daň z daného plnění pouze příjemci zboží či služby. Osoba poskytující plnění vystaví daňový doklad podle § 31 případně § 32 zákona o DPH.

### **Stanovisko MF:**

Jestliže osoba registrovaná k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoba povinná k dani poskytne službu, jejíž místo plnění je v tuzemsku, plátcí, povinnost přiznat a zaplatit daň má podle § 15 plátce, kterému je služba poskytnuta. Osoba poskytující službu vystaví daňový doklad podle § 31, kde uvede DIČ vydané členským státem nebo podle § 32, v případě zahraniční osoby.

Pokud je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoba povinná k dani registrovaná k DPH také v tuzemsku, a to na FÚ pro Prahu 1 podle § 95 odst. 12, vznikne jí povinnost přiznat a zaplatit daň v tuzemsku z poskytnuté služby plátcí jen v případě, že vystaví daňový doklad podle § 28 a uvede na dokladu své české DIČ.

### **113/01.03.06 - Kompenzace ceny**

Předkládají: Ing. Michaela Thelenová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3094  
Ing. Petr Potomský, daňový poradce, č. osvědčení 3276

#### **Popis problematiky**

V praxi v některých případech dochází k situacím, kdy obchodní společnosti v rámci podpory prodeje nabízí vybraným zákazníkům tzv. kompenzaci ceny.

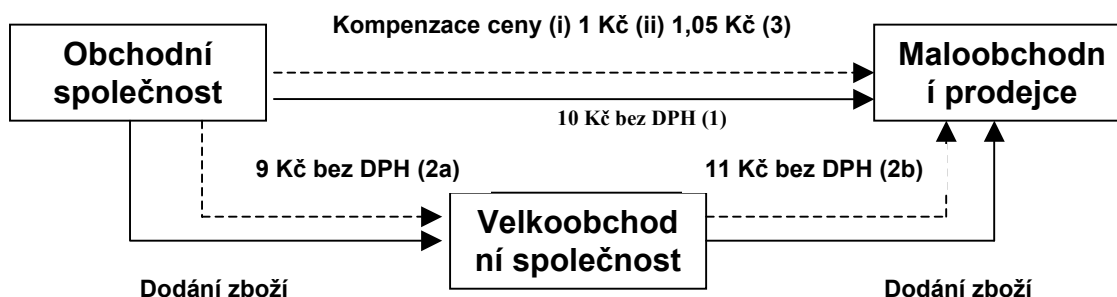
Jak je patrné z níže uvedeného náčrtu, jedná se o situace, kdy obchodní společnosti prodávají své zboží dvěma odlišným subjektům na trhu. Prvním subjektem je maloobchodní prodejce, kterému je v rámci transakce č. 1 (viz obrázek) obchodní společností zboží prodáno za cenu např. 10 Kč bez DPH<sup>5</sup>. Druhým subjektem je velkoobchodní prodejce, který identické zboží nakoupí od obchodní společnosti např. za cenu 9 Kč bez DPH (transakce č. 2a) a toto zboží prodá stejnému maloobchodnímu prodejci za cenu 11 Kč bez DPH (transakce č. 2b). Obchodní společnost v rámci své snahy o rozvoj obchodní činnosti v určitých případech následně poskytne tomuto maloobchodnímu prodejci kompenzaci ceny zboží nakoupeného od velkoobchodní společnosti, tj. dorovná mu rozdíl mezi cenou, za kterou maloobchodní prodejce obvykle nakupuje zboží od obchodní společnosti a cenou, za kterou dané zboží nakoupil od velkoobchodu (transakce č. 3).

---

<sup>5</sup> Pro účely našeho stanoviska předpokládáme, že se jedná o zboží podléhající snížené sazbě DPH ve výši 5%.



V praxi obchodní společnost maloobchodnímu prodejci uhradí rozdíl v cenách na úrovni bez DPH<sup>6</sup>. V některých případech je však ze strany maloobchodního prodejce požadována/zvažována kompenzace rozdílu na úrovni včetně DPH<sup>7</sup>.



Příspěvek si klade za cíl iniciovat v rámci KOOV jednání, jehož závěry by vedly k umožnění praktické aplikace principů deklarovaných v článku 11 C.1. Směrnice Rady 77/388 (Šestá směrnice) a rozhodnutí Evropského soudního dvora ECJ C-317/1994 Elida Gibbs.

### Kompenzace - DPH aspekty - současné znění zákona o DPH

V souladu s ustanovením § 42 (1) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH) může plátce (obchodní společnost) v případě snížení základu daně (např. poskytnutí slevy) opravit výši daně. Z textu příslušných ustanovení ZDPH lze dovodit, že se tato možnost opravy vztahuje výhradně vůči přímému kupujícímu (obchodní společnost) a nikoliv vůči dalšímu subjektu v prodejním řetězci<sup>8</sup>.

Podle současného znění ZDPH tak obchodní společnost není oprávněna provést opravu výše daně u částek vyplacených za výše uvedených podmínek jako kompenzace maloobchodním prodejcem. Tuto opravu není možno uskutečnit bez ohledu na skutečnost, zda je kompenzován rozdíl na úrovni ceny bez nebo s daní. Pro obchodní společnost by tak celá částka, tj. včetně případného DPH vyplacená maloobchodnímu prodejci měla obecně představovat nákladovou položku, resp. položku snižující výnosy obchodní společnosti.

### Kompenzace - DPH aspekty - principy stanovené Šestá směrnicí

Dle článku 11 A. 1. (a) Směrnice Rady 77/388/EHS (Šestá směrnice) je obecně základem daně v případě dodání zboží vše, co jako úplatu za dodání zboží obdržel nebo má obdržet dodavatel od kupujícího, zákazníka či jakékoliv třetí osoby.

V souladu s ustanovením článku 11 C. 1. Šestá směrnice jsou členské státy povinny definovat podmínky, za kterých je možno adekvátně snížit základ daně v případě, kdy je cena za dané plnění redukována poté, co se plnění uskutečnilo. Pokud tedy následně po dodání zboží dojde k úpravě (snížení) ceny daného zboží, musí existovat možnost provést snížení základu daně a k němu se vztahující DPH a to za podmínek stanovených příslušnou lokální legislativou.

V případě, že by u výše zmíněné obchodní společnosti bylo možno klasifikovat uhrazenou kompenzaci jako následné snížení ceny za zboží původně dodané velkoobchodní společnosti, měla by být obchodní společnost v souladu se zněním Šestá směrnice oprávněna snížit základ daně a tedy i DPH na výstupu vztahující se k dodávce zboží prodaného velkoobchodní společnosti.

<sup>6</sup> V uvedené situaci by kompenzace ceny na úrovni bez DPH činila 1 Kč.

<sup>7</sup> V uvedené situaci by kompenzace ceny na úrovni včetně DPH činila 1,05 Kč.

<sup>8</sup> Např. ustanovení § 42 (1), § 42 (4)(a) či § 43 (4)(h)(1.) ZDPH

## **Kompensace - DPH aspekty – rozhodnutí Evropského soudního dvora**

V rámci Evropského soudního dvora byly řešeny DPH aspekty transakce, která probíhala za podobných podmínek jako výše uvedená kompensace ceny. Jednalo se o případ společnosti Elida Gibbs (ECJ C-317/1994).

Transakce popsané v daném rozsudku se účastnily čtyři subjekty působící ve Velké Británii (výrobce, velkoobchodní prodejce, maloobchodní prodejce, konečný zákazník). Výrobce dodal zboží velkoobchodnímu prodejci, který dané zboží následně prodal maloobchodníkovi. Maloobchodník zboží prodal konečnému zákazníkovi.

Výrobce v rámci své propagační akce nabízel zákazníkovi, že v případě splnění určitých podmínek výrobce tomuto zákazníkovi bude kompenzovat část ceny uhrazené zákazníkem maloobchodnímu prodejci.

K těmto podmínkám patří především skutečnost, že zákazník prokáže, že nakoupil zboží vyrobené výrobcem a to pomocí kupónu vytištěného na obalu daného výrobku.

Výrobce v souvislosti s poskytnutím finančních příspěvků snížil svůj základ daně a DPH na výstupu, což bylo zpochybněno ze strany jeho správce daně.

Evropský soudní dvůr v rámci posouzení této transakce konstatoval, že výrobce je oprávněn provést opravu základu a výše daně, což zdůvodnil zejména následujícími argumenty:

- Základním principem systému uplatňování DPH je zdanění finální spotřeby
- Základ daně nemůže být vyšší než je částka ve skutečnosti hrazená konečným zákazníkem
- Základem daně je částka skutečně přijatá v daném specifickém případě a nikoliv částka stanovená na základě objektivních kritérií (např. částka uvedená na faktuře)<sup>9</sup>
- Základem daně by u výrobce měla být částka rovnající se ceně, za kterou zboží prodal velkoobchodníkovi snížená o hodnotu proplacených kuponů<sup>10</sup>
- Snížení hodnoty původního základu daně je možno uskutečnit v návaznosti na znění článku 11 C. 1. Šesté směrnice.

Pro úplnost je nutno zmínit, že v případě, kdy se výrobce rozhodne uskutečnit opravu základu daně a výše daně, tento postup by analogicky měl na straně maloobchodního prodejce (za předpokladu, že je plátce) vést k povinnosti provést snížení nároku na odpočet DPH.

## **Kompensace ceny - Praktická aplikace v návaznosti na český zákon o DPH**

Přestože podmínky finančních kompensací nejsou v případě Elida Gibbs zcela identické s podmínkami, za kterých jsou kompensace vypláceny obchodními společnostmi, domníváme se, že lze identifikovat řadu společných znaků.

Z tohoto důvodu by principy zmíněné v případě Elida Gibbs a možnost definovaná v článku 11 C. 1. Šesté směrnice mohly být aplikovány analogicky na transakce uskutečňované výše uvedenými obchodními společnostmi. Obchodní společnosti by tak obecně měly mít možnost provést opravu základu a výše daně u finančních kompensací poskytovaných maloobchodním prodejcům.

Z tohoto důvodu doporučujeme toto téma dále projednat s tím, že by výsledkem jednání mělo být:

---

<sup>9</sup> Bod 27 ECJ C-317/1994

<sup>10</sup> Bod 29 ECJ C-317/1994

- Souhlas s praktickou aplikací principů definovaných v ECJ C-317/1994 a možnosti opravit základ daně a daň v souladu s článkem 11 C. 1. Šesté směrnice za stávajícího znění ZDPH
- Návrh textu novelizace současného znění ZDPH tak, aby byl naplněn článek 11 C.1. Šesté směrnice umožňující provést opravy základu a výše daně v případě, kdy dojde k následné změně ceny za dodané zboží či služby.

### **Závěr**

Současné znění zákona o dani z přidané hodnoty neumožňuje, aby byla provedena oprava základu a výše daně u snížení ceny původního plnění v případě, kdy rozdíl není kompenzován přímému zákazníkovi, ale až následujícímu subjektu v prodejním řetězci. Tato skutečnost se zdá být v rozporu s požadavkem článku 11 C.1. Šesté směrnice a rozhodnutím Evropského soudního dvora.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

Vzhledem k některým nejasnostem, zejména v tom, jakým způsobem se v konkrétním případě postupuje při poskytování finančních prostředků navrhuje MF osobní projednání s předkladateli a z tohoto důvodu rovněž navrhuje přeložit projednání příspěvku na další jednání KOOV.