

Ministerstvo financí
Letenská 15, Praha 1

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 31.8.2005

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Neuzavřený příspěvek z KV 6-05

10/26.01.05 - Uplatňování DPH v případě komisionářských smluv

(přepracovaná varianta k materiálu z KV 20.10.2004, diskutovaném 14. 12. 2004)

Předkládají: Ing. Václav Pátek, daňový poradce, číslo osvědčení 2279
Ing. Petra Šafková, daňová poradkyně, číslo osvědčení 3091
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, číslo osvědčení 1757

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu v případě aplikace zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) v případě uskutečňování zdanitelných plnění v rámci komisionářských smluv.

1. POPIS PROBLÉMU, PRÁVNÍ RÁMEC

Od 1. května 2004 nabyly účinnosti nové ZDPH (č. 235/2004 Sb.) Tento zákon nově za zdanitelná plnění považuje i dodání zboží prostřednictvím komisionáře (viz § 13 odst.(3) písm. b)) a stejně tak za poskytnutí služby považuje i poskytnutí služby prostřednictvím komisionáře (viz §14 odst. 2 písm. b)). Jde tedy o určitou zákonnou fikci, kdy jeden závazkový obchodní vztah a to vztah mezi komitentem a zákazníkem je pro účely DPH považován za dva fiktivní vztahy.

Současně je nutné mít na paměti, že u komisionářské smlouvy se objevuje ještě další závazkový vztah a to mezi komitentem a komisionářem, kdy komisionář má závazek zařídit vlastním jménem pro komitenta a na jeho účet určitou obchodní záležitost a komitent se zavazuje na druhé straně zaplatit mu úplatu (viz ust. § 577 a násl. ObchZ).

Zákon o DPH tedy stanovuje v případě komisionářských smluv pro plnění od komitenta na konečného zákazníka, že se jedná o dvě zdanitelná plnění a to plnění mezi komitentem a komisionářem a mezi komisionářem a zákazníkem. Závazkový vztah mezi komisionářem a komitentem na rozdíl od předchozí úpravy dané zákonem 588/1992 Sb., nový ZDPH samostatně nezmiňuje.

Základní otázka č. 1:

Výkladový problém se nachází v otázce, zda u komisionářských smluv se jedná pouze o dvě zákonem zmíněná plnění nebo o celkově tři plnění, které se dělí na dvě fiktivní plnění nahrazující vztah komitent - zákazník a další plnění ze vztahu komisionář - komitent.

Další související otázky:

Zákon již dále samostatně nestanovuje pro komisionářské smlouvy speciální ustanovení vyjma vlastní úpravy pro určení *okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění a daňové povinnosti* (viz Díl 4 ZDPH). To znamená, že chybí úprava pro *daňové doklady* (viz Díl 5 ZDPH), a pro *základ daně a výpočet daně, opravu základu daně, daňový dobropis a vrubopis* (viz Díl 6 ZDPH). Zákon pak nevymezuje jak uplatňovat komisionářské smlouvy v případě zahraničních transakcí a transakcí, kdy jedna z osob (komisionář nebo komitent) je neplátcem.

Na základě této skutečnosti je nutné resp. možné použít obecná pravidla příslušných částí zákona o DPH i pro případ komisionářských smluv. Nicméně i při použití obecných pravidel se lze setkat s určitými možnostmi. Cílem materiálu je tedy upozornit na určitá úskalí v případě komisionářských smluv a uplatňování DPH.

Vazba úpravy českého zákona na EU úpravu:

Úprava v ZDPH je v souladu s úpravou dle Šesté směrnice, kde komisionářská smlouva je nepřímo zmíněna v článku čl. 6 odstavec 4. ve vztahu k poskytování služeb. Nepřímo na komisionářskou smlouvu pak odkazuje i článek 5 odstavec 4. písm. c. ve vztahu na dodávky zboží. Šestá směrnice však samostatně nezmiňuje, že jde o úpravu podle komisionářské smlouvy, ale pro české účely lze tak chápat její úpravu kdy zmiňuje že obchodní vztahy, kdy je placena komise za převody zboží patří mezi dodání zboží a resp. jednání vlastním jménem ve prospěch jiné osoby při poskytování služeb bude plněním ve smyslu poskytnutí služeb.

2. ROZBOR PROBLEMATIKY

2.1. Okamžik uskutečnění zdanitelného plnění, resp. daňová povinnost

Komisionářská smlouva má samostatnou úpravu. Obecné pravidlo stanovuje den dodání podle kupní smlouvy, den poskytnutí služby, vystavení daňového dokladu nebo zaplacení u služby. Pro komisionářskou smlouvu platí dále speciální ustanovení § 21 odstavec (5) písmeno h) pro dodání zboží resp. i) pro poskytování služeb.

Vzhledem k tomu, že ZDPH má samostatnou úpravu pro unijní transakce, je potřeba najít shodu jak postupovat v těchto případech.

A) Komisionářská smlouva se zahraničním prvkem – obchodní záležitosti komitenta
V tomto případě nejdříve samostatně posuzujeme situaci, kdy jde o dodání zboží. Dále je pak nutné samostatně posoudit případ, kdy dochází k pořízení zboží do tuzemska a kdy o odeslání zboží z tuzemska. Následující rozbor nejdříve posuzuje komise prodejní a následně je vždy doplněno i pro případ komise nákupní.

I) *Zahraníční prvek - osoba je z jiného členského státu.*

a) *Pořízení zboží do tuzemska*

Komisionář jako český plátc DPH má dodat zboží českému zákazníkovi. Komitent je plátc DPH z jiného členského státu. Protože jde o fikci samostatného zdanitelného plnění od komitenta na komisionáře, bude při pořizování zboží postupováno následně. Vzhledem k tomu, že úprava okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění pro komisionáře podle §21 odst. 5. písm. h) je úpravou speciální, nebude při pořízení zboží z jiného členského státu použita obecná úprava podle §25 a použije se i v tomto případě speciální úprava pro komisionářský vztah.

Pozn. Komisionář bude současně povinen podat Intrastat přijetí zboží.

b) Odeslání zboží z tuzemska

Komisionář jako český plátce bude odesílat zboží. Odesláním zboží konečnému zákazníkovi dojde rovnou ke splnění závazku vůči komitentovi. Komisionář uskutečňuje dodání zboží do jiného členského státu, osvobozené od DPH podle § 64 ZDPH. K uskutečnění zdanitelného plnění, resp. k daňové povinnosti na straně komitenta dojde při odeslání zboží komisionářem. Toto první fiktivní plnění podléhá příslušné sazbě DPH a druhé je, jak již výše uvedeno osvobozeno. Komisionář bude vyplňovat Intrastat odeslání a současně bude odeslání zboží zaznamenávat do Souhrnného hlášení. Povinnost priznat uskutečnění tohoto osvobozeného dodání ze strany komisionáře (a ke stejnému datu tedy i pro komitenta daňová povinnost) vzniká opět podle § 21 (5) písm. h) a nikoliv podle §22. Stejný postup se uplatňuje i pro nákupní komisi.

b.1) Účetní a daňový (daň z příjmů a daň darovací) pohled na odeslání zboží z tuzemska

Vzhledem k tomu, že první plnění je plněním tuzemským zatížené daní a druhé je plnění osvobozené musí dojít k vypořádání DPH. Komitent je povinen účtovat odvést DPH avšak komisionář obdrží od zákazníka pouze částku bez DPH a navíc daňový doklad od komitenta, který ho opravňuje k nároku na odpočet DPH na vstupu. V popsané variantě může být částečně sporné, jak z hlediska účetního a dále z hlediska ostatních daní nahlížet na situaci, kdy se komisionář s komitentem dohodnou, že DPH odváděné z titulu tuzemského zdanitelného plnění si finančně vypořádají, to znamená, že tuto DPH odváděnou komitentem komisionář uhradí komitentovi. V takovémto případě bude jak na straně komisionáře, tak na straně komitenta účtováno o daně dohodě rozvahově. To znamená (z důvodu názornosti jsou dále používány syntetické účty, které byly závazné pro podnikatele účtující v podvojném účetnictví do 31.12.2002):

U komisionáře:

MD 343 D 321

U komitenta:

MD 311 D 343

Výše popsané rozvahové účtování bude plně relevantní pro účely ostatních daní, to znamená, že jak z hlediska daně z příjmů, tak z hlediska daně darovací nebude mít předmětná transakce žádné dopady a ani na straně komisionáře ani na straně komitenta.

c) Poskytnutí služby

Pro komisionářské smlouvy se zahraničním prvkem se použijí příslušná pravidla daná § 21 odst. 5 ZDPH, resp. §24. Rozhodující je v tomto směru opět nejdříve splnění závazku ze strany komisionáře vůči zákazníkovi a tento okamžik bude i brán jako okamžik pro splnění povinností na straně komitenta.

II) Zahraniční prvek – zahraniční osoba

Rozdílné oproti předcházejícímu scénáři je dodání zboží, kdy z hlediska zákona o DPH jde o dovoz resp. vývoz zboží. Pokud je v případě dovozu komisionář deklarantem, je mu vyměřena dovozní DPH. Plnění od komisionáře na zákazníka bude již tuzemským plněním. Pokud půjde o vývozní komisionářský vztah bude osvobození při vývozu vázáno na celní deklaraci. Okamžikem vývozu pak dojde i uskutečnění tuzemského fiktivního plnění od komitenta na komisionáře.

Od 1. ledna 2005 s účinností ustanovení § 23 odstavce (3) bude v případě dovozu zboží komisionář oprávněn postupovat stejně jako plátce, jemuž je umožněno DPH přiznat v rámci daňového přiznání.

B) Komisionářská smlouva – závazkový vztah komisionáře vůči komitentovi

Bez ohledu na to zda závazkový vztah od komitenta na zákazníka je vztahem ve smyslu *dodání, odeslání, přijetí zboží, dovozu či vývozu zboží nebo poskytnutí služby* je závazkový vztah mezi komisionářem a komitentem splněn dodáním zboží resp. poskytnutím služby od komisionáře vůči konečnému zákazníkovi. K uskutečnění zdanitelného plnění, daňové povinnosti dojde podle § 21 odst. (1) v návaznosti na odstavec (4) ZDPH.

Právní výklad pro otázku č. 1

V této souvislosti je nutné posoudit, jak již výše uvedeno, zda-li ze vztahu mezi komisionářem a komitentem za splnění závazkového vztahu od komisionáře na komitenta pro účely DPH je nutné či možné vykazovat další samostatné plnění.

Závazek komisionáře vůči komitentovi je pro účely DPH zachycen již jako fiktivní zdanitelné plnění od komitenta na komisionáře a následně od komisionáře na zákazníka. Na druhé straně nelze však vyloučit právní výklad vycházející z obchodních zvyklostí zažitých a podpořených dřívější úpravou zákona o DPH, že činnost komisionáře je dále považována za samostatnou službu a takto tento vztah vykazovat. Tento právní názor vychází z důvodů, že bez ohledu na to, že ZDPH nově nezmiňuje činnost komisionáře jako samostatnou službu, jde o službu ve smyslu ustanovení §14 ZDPH. Podle zkušeností v zemích EU je činnost komisionáře jako služba někdy samostatně vykazována.

Varianta výkladu samostatné služby za činnost komisionáře

Bez ohledu na to jaké sazbě DPH podléhá tuzemské *dodání zboží* půjde v tomto případě o zdanitelné plnění vůči tuzemskému zákazníkovi (komitentovi) o plnění podléhající základní 19 % sazbě DPH. Protože tuto službu nelze nalézt mezi službami uvedenými v § 10 ZDPH, místo plnění by mělo být v sídle, bydlišti poskytovatele i v případě služeb ve prospěch zahraniční osoby, resp. osoby registrované k dani v jiném členském státě EU.

Varianta výkladu, že činnost komisionáře není samostatné plnění pro účely DPH

Komisionář nebude vystavovat pro účely DPH žádný daňový doklad. Vzhledem k tomu, že za vykonání činnosti podle komisionářské smlouvy přísluší komisionáři úplata, je nutné tuto zohlednit pouze ve vztazích Komitent – Komisionář a následně Komisionář – Zákazník a řešit buď rozdílem cen (základů daně) mezi prvním a druhým fiktivním plněním a nebo řešit dobropisem k prvnímu fiktivnímu plnění pokud obě jsou ve stejné hodnotě.

Riziko tohoto výkladu však sebou přináší problémy v těch situacích, kdy plátcí DPH s takovýmto výkladem nepočítali a postupovali podle předchozí varianty. Pokud by měl platit pouze tento výklad bylo by obtížné napravit již proběhlé transakce, aniž by došlo k poškození daňových subjektů.

Dílčí závěr

Protože ZDPH není v tomto směru jednoznačný a nelze vyloučit právní výklad, že činnost komisionáře je samostatným plněním, je nutné akceptovat všechny varianty postupu při aplikaci DPH na vztahy vzniklé z komisionářských smluv.

2.2. Daňové doklady a základ daně

Protože ZDPH neupravuje samostatně vystavování daňových dokladů pro komisionářské smlouvy budou se aplikovat obecná pravidla pro daňové doklady ve vztahu samostatných plnění i pro fikce plnění ze vztahu komisionářské smlouvy.

Jak uvedeno, v případě komisionářské smlouvy se ve vztahu od komitenta na zákazníka jedná ve své podstatě o dvě plnění a to fiktivní dle zákona o DPH a dále je nutné, aby za splnění závazkového vztahu ve smyslu Obchodního zákoníku komisionáři příslušela odměna.

V EU jsou komisionářské smlouvy řešeny různě a jednotlivé státy samy určují jak lze vystavit daňové doklady. Nejproblematictější je vztah za fiktivní plnění od komitenta na komisionáře a možnost v rámci tohoto vztahu rovnou zohlednit plnění od komisionáře na komitenta. Z hlediska obchodně právního vztahu není žádné omezení.

Protože plátce může činit vše co není zákonem zakázáno, mělo by být možné, aby odměna za splnění závazkového vztahu byla zohledněna přímo na daňovém dokladu mezi komitentem a komisionářem při zohlednění údajů na daňovém dokladu mezi komisionářem a zákazníkem.

Př.

Komitent vůči konečnému zákazníkovi uskutečňuje plnění ve výši 100.

Komisionář má nárok na provizi ve výši 20

První daňový doklad od komisionáře na zákazníka bude mít vždy základ daně 100

Druhý daňový doklad od komitenta na komisionáře a třetí daňový doklad od komisionáře na komitenta mohou vypadat v následujících variantách:

- I) Komitent vystaví daňový doklad proti komisionáři na 100 a komisionář vystaví daňový doklad vůči komitentovi za svoji obchodní službu na 20*
- II) Komitent vystaví daňový doklad na komisionáře na 80 a komisionář již žádný daňový doklad nevystavuje*
- III) Komitent vystaví daňový doklad na komisionáře na 100 a následně vystaví dobropis na 20. Komisionář již žádný daňový doklad nevystavuje.*

Vzhledem k tomu, že ZDPH samostatně problematiku neřeší, pro vystavení daňových dokladů, je možné v případě komisionářských smluv používat všechny tři varianty včetně jejich aplikace při využití formy tzv. selfbilingu, tj. způsob, kdy daňový doklad vystavuje příjemce plnění (§26 odst. (3) písm. a)).

Výše uvedené varianty daňových dokladů lze využít i pro plnění se zahraničním prvkem. Údaje pro Intrastat resp. pro Souhrnné hlášení budou použity bez ohledu na zvolené variantě daňových dokladů, tzn. že hodnota odeslání resp. pořízení zboží odpovídá hodnotě plnění od komisionáře na zákazníka.

2.3. Aktivní účastník komisionářské smlouvy je neplátce

Přestože nelze předpokládat, že v obchodní praxi bude s ohledem na snížení registračního limitu nebudou mnohé případy, kdy osoba komitenta či komisionáře je neplátcem, doplňujeme materiál i pro takovéto kombinace.

A) Komisionář neplátce, komitent plátce – tuzemská plnění

První fiktivní plnění je plněním zdanitelným a druhé plnění zdanitelné není. Nedochozí k žádné finanční ztrátě pro státní rozpočet. Tam, kde je příjemcem plnění plátce, tento nemá nárok na odpočet, protože plnění přijímá od neplátce. V praxi tedy nenabude využíváno. Platí pro prodejní komise. Pokud by šlo o komisi nákupní, záleželo by na pozici poskytovatele plnění.

B) Komisionář plátce, komitent neplátce – tuzemská plnění

První fiktivní plnění není plněním zdanitelným a druhé plnění je již plnění zdanitelné. Komisionář v rámci prvního fiktivního plnění pořizuje něco od neplátce, kde není DPH aplikována a u svého druhého fiktivního plnění bude uplatňovat DPH podle obecných pravidel pro plnění. Pro druhé plnění od komisionáře na konečného zákazníka se použije výše uvedený postup. V praxi je možné, že se takovéto transakce mohou objevovat. Běžné pro bazary.

Zahraniční prvek v osobě komitenta

Pokud by osoba komisionáře byla neplátcem, při pořízení zboží za více než 10 000 EUR by se stala plátcem.

Pokud by šlo o komisionářskou smlouvu na poskytování služeb, záleží na tom, kde je místo plnění. Místo plnění bude samostatně posuzováno pro oba vztahy (dvě fiktivní plnění, první od komitenta na komisionáře a druhé od komisionáře na zákazníka). Záleží tedy na druhu služby, přičemž se budou uplatňovat obecná pravidla pro službu, jež je podstatou komisionářské činnosti. V případě, že jde o služby podle § 10(6) stal by se komisionář plátcem okamžikem přijetí první služby. V praxi takovéto případy nelze očekávat.

C) Zahraniční prvek v osobě zákazníka

Pokud by osoba komisionáře byla neplátcem, při odeslání zboží by nemohla odečíst DPH za tuzemské dodání zboží (první fikce). To by znamenalo že zahraniční příjemce zboží by pořizoval s českou DPH. Nelze tedy v praxi předpokládat.

2.4. Obrat pro registraci, výpočet koeficientu a určení zdaňovacího období

Podle účetních pravidel a postupů účtuje komisionář o transakci ze vztahu mezi komitentem a zákazníkem v podrozvahové evidenci a pouze hodnota jeho odměny za činnost komisionáře je jeho výnosem, který je účtován do výsledovky. Z tohoto důvodu tedy pouze obrat odpovídající odměně za činnost komisionáře bez ohledu na způsob vystavení daňových dokladů bude obratem, který je rozhodující pro registraci plátce DPH, pro výpočet koeficientu a pro určení zdaňovacího období.

3. ZÁVĚR

Navrhujeme potvrdit, že:

- 3.1. Daňový doklad za plnění za plnění mezi komisionářem a komitentem může být vystaven s nižším základem daně než je uveden na daňovém dokladu mezi komisionářem a zákazníkem. Rozdíl mezi základy daně je odměna ve smyslu závazkového vztahu dle Obchodního zákoníku; nebo
- 3.2. Daňový doklad za plnění mezi komisionářem a komitentem může být vystaven se stejným základem daně jako daňový doklad mezi komisionářem a zákazníkem a odměna komisionáře může být řešena následně formou dobropisu k plnění od komitenta na komisionáře. Hodnota dobropisu pak plní funkci odměny pro závazkový vztah ve smyslu Obchodního zákoníku. Ve výše uvedených případech komisionář nevystavuje samostatný daňový doklad na kterém by byla uvedena hodnota jeho odměny pro závazkový vztah ve smyslu Obchodního zákoníku; nebo
- 3.3. Tam, kde základy daně za plnění mezi komitentem a komisionářem a za plnění mezi komisionářem a zákazníkem jsou ve stejné hodnotě a komisionář vystavuje za činnost

komisionáře samostatný daňový doklad, jde o platný daňový doklad, a plátce daně příjemce tohoto plnění má při splnění podmínek ZDPH nárok na odpočet daně na vstupu;

- 3.4. Výše uvedené závěry platí i pro plnění se zahraničním prvkem. Pokud osobě registrované k dani v jiném členském státě EU nebo zahraniční osobě v pozici komitenta byla účtována DPH za službu komisionáře, má takováto osoba nárok na vrácení DPH za podmínek ustanovení §82 a §83 ZDPH;
- 3.5. V případě pořízení zboží z jiného členského státu bude povinnost přiznat daň ke dni ve kterém dochází k dodání zboží od komisionáře konečnému zákazníkovi;
- 3.6. V případě odeslání zboží z tuzemska do jiného členského státu, kdy komisionář i komitent je českou osobou a konečný zákazník je plátcem DPH v jiném členském státě vznikne daňová povinnost pro dodání od komitenta na komisionáře ke dni odeslání zboží od komisionáře konečnému zákazníkovi;
- 3.7. V případě odeslání zboží z tuzemska (*viz výše A -Komisionářská smlouva se zahraničním prvkem – obchodní záležitosti komitenta část b.1) Účetní a daňový (daň z příjmů a daň darovací) pohled na odeslání zboží z tuzemska - pokračování závěru bodu 3.6*) je možné o vyrovnání za DPH ze vztahu za zdanitelné plnění mezi komisionářem a komitentem účtovat rozvahově, (to je u komisionáře proti závazku a komitenta proti pohledávce) s tím, že tento postup bude plně akceptován z hlediska ostatních daní. To znamená, že daná transakce nebude mít jak na straně komisionáře, tak na straně komitenta, žádné dopady ani z hlediska daně z příjmů ani z hlediska daně darovací.
- 3.8. U komisionářské smlouvy, kdy komitent je neplátcem a komisionář plátcem, v praxi běžné pro bazary, první fiktivní plnění není zdanitelným a zdanitelným plněním je až druhé fiktivní plnění, tj. od komisionáře na zákazníka;
- 3.9. Obratem komisionáře je výše jeho odměny ze závazkového vztahu mezi ním a komitentem ve smyslu Obchodního zákoníku, tzn. hodnota rozdílu v základech daně nebo výše dobropisu, resp. hodnota uvedená na samostatné faktuře-daňovém dokladu.

4. NÁVRH

Doporučujeme přijmout sjednocující závěr k výše uvedenému problému a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF:

Z pohledu ZDPH

Obecně: Text příspěvku by měl být upraven v souladu s platným zákonem o DPH, tj. uvést v textu v bodě 2.1. správný § 21 odst. 7 písm. h), dále text v bodě 2.1. písm. A) a), b) (pořízení zboží z jiného členského státu a dodání zboží do jiného členského státu), stejně jako text v bodě B) (varianta výkladu, že činnost komisionáře není samostatným plněním), nesouhlasí s přijatými závěry na KV dne 23.2.2005.

Souhlasné stanovisko z pohledu ZDPH s návrhem předkladatele v **bodě 3.1., 3.3., 3.4., 3.8. a 3.9. Bod 3.7** se netýká zákona o DPH.

K bodu 3.2.

Jestliže je komitentem plátcem vystaven daňový doklad se stejným základem daně jako daňový doklad mezi komisionářem a třetí osobou, musí být odměna komisionáře za službu

pro komitenta řešena samostatným daňovým dokladem vystaveným komisionářem komitentovi.

K bodu 3.5.

V případě pořízení zboží od komitenta z jiného členského státu je povinnost priznat daň komisionářem plátcem podle § 25. Při následném dodání zboží komisionářem třetí osobě se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné podle § 21 odst. 7 písm. h), tj. dnem dodání třetí osobě.

K bodu 3.6. V případě dodání zboží do jiného členského státu komisionářem plátcem je povinnost priznat uskutečnění tohoto dodání komisionářem podle § 22. Při dodání zboží komitentem plátcem komisionáři se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné podle § 21 odst. 7 písm. h), tj. dnem dodání třetí osobě, tj. dnem odeslání nebo přepravení zboží třetí osobě.

Doplňující stanovisko MF z pohledu ZDP:

Odbor účetnictví se přiklání k názoru, že by rozvahový způsob účtování mohl být chápán jako nepřipustné vzájemné zúčtování ve smyslu § 7 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a to především z následujícího důvodu. Při uplatnění práva komisionáře na vrácení DPH v souladu s příslušnými ustanoveními zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, narůstá majetek (aktiva) komisionáře a tato skutečnost by měla být zaúčtována samostatně, stejně tak jako další skutečnost, kterou je dohoda komisionáře s komitentem, že si DPH odváděné z titulu tuzemského zdanitelného plnění finančně vypořádají.

Výsledkový způsob účtování u komisionáře nemá žádný negativní dopad na základ daně komisionáře, neboť podle našeho názoru lze DPH účtovanou v nákladech minimálně uznat v režimu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Doplňující stanovisko MF ČR:

Stanovisko MF zůstává neměnné. Příspěvek veden jako rozpor.

2. Projednání zápisu z jednání KV KDP konaného 27.7.2005

Příspěvek 56/08.06.05 – k tomuto příspěvku předáno stanovisko Ústavu státu a práva

56/08.06.05 - Problematika uplatnění zaplaceného pojistného na soukromé životní pojištění placeného dle rozhodnutí pojistníka

Předkládá: Ing. Pavel Beran, daňový poradce, č. osvědčení 2855

V současné době se lze setkávat s případy, kdy správci daně odmítají uznávat jako odčitatelnou položku dle § 15 odst. 13 ZDP pojistné zaplacené v průběhu roku mimo pravidelné pojistné (pojistné nad rámec běžného pojistného).

Zdůvodnění bývá takové, že ZDP na rozdíl od běžného a jednorázového pojistného neumožňuje mimořádné pojistné odečítat od základu daně.

Rozbor

V rozboru se vychází z právní úpravy účinné k 31.12.2004.

ZDP definuje v § 6 odst. 9 písm. w) pojem "**soukromé životní pojištění**" jako *pojištění pro případ dožití nebo pro případ smrti nebo dožití nebo na důchodové pojištění, a to i při sjednání dřívějšího plnění v případě vzniku nároku na starobní důchod nebo plný invalidní důchod, nebo v případě, stane-li se pojištěný plně invalidním podle zákona o důchodovém pojištění, nebo v případě smrti.*

V § 15 odst. 13 jsou pak uvedeny podmínky, za jakých lze až do výše 12.000,- Kč odečíst zaplacené pojistné na soukromé životní pojištění od základu daně. Základní podmínky, které musí být splněny, jsou ty, že pojistné je daňovým poplatníkem hrazeno na jeho soukromé životní pojištění podle pojistné smlouvy uzavřené mezi poplatníkem jako pojistníkem a pojištěným v jedné osobě a pojišťovnou, která je oprávněna k provozování pojišťovací činnosti na území České republiky podle zvláštního právního předpisu za předpokladu, že výplata pojistného (důchodu nebo jednorázového plnění) je ve smlouvě sjednána až po 60 měsících od uzavření smlouvy a současně nejdříve v kalendářním roce, v jehož průběhu dosáhne poplatník věku 60 let, a u pojistné smlouvy s pevně sjednanou pojistnou částkou pro případ dožití, navíc za předpokladu, že splňuje podmínku minimální pojistné částky.

Toto ustanovení řeší otázku výše pojistného, kterou lze v příslušném zdaňovacím období odečíst od základu daně tak, že od základu daně za zdaňovací období lze plně odečíst poplatníkem zaplacené běžné pojistné ve zdaňovacím období (maximálně však do výše 12.000,- Kč) a jednorázově zaplacené pojistné se poměrně rozpočítá na zdaňovací období podle délky trvání pojištění s přesností na dny.

Je pravdou, že ve výše uvedených ustanoveních ZDP není pojem mimořádné pojistné nebo jeho ekvivalent uveden. Jak však vyplývá ze získaných právních názorů (Česká asociace pojišťoven, Doc. JUDr. Marie Karfíková, CSc. z Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze – **její právní rozbor je přílohou stanoviska**), definován v českém právním řádu není ani pojem „běžné“ nebo „jednorázové“ pojistné. V ustanovení § 796 odst. 1 občanského zákoníku jsou pojmy „běžné pojistné“ a „jednorázové pojistné“ uvedeny v závorkách a jejich význam je ve vazbě na placení pojistného. Pojistné je placeno vždy dopředu za dohodnuté období. Pojistná smlouva je uzavřena na určitou pojistnou dobu, přičemž tato může být rozdělena na kratší pojistná období. Pojistné pak může být placeno buď za celou pojistnou dobu (tzv. jednorázové pojistné) nebo za jednotlivá pojistná období (tzv. běžné pojistné).

Také ZDP reflektuje vazbu placeného pojistného a doby, za kterou je placeno. V případě jednorázového pojistného proto také uznává jako položku snižující základ daně v konkrétním zdaňovacím období pouze příslušnou část pojistného vztahující se k tomuto zdaňovacímu

období. V případě běžného pojistného bylo však stanoveno, že odečíst lze až do horního limitu veškeré pojistné zaplacené ve zdaňovacím období. (Není přitom podstatné, zda je pojistné období totožné se zdaňovacím obdobím.)

Pokud se ve smluvním ujednání objeví pojem „mimořádné pojistné“ nebo jiné obdobné ujednání, musí se při posuzování dle § 15 odst. 13 vždy vycházet ze znění pojistné smlouvy, aby bylo zřejmé, v jakém kontextu je tento pojem použit. Termín „mimořádné pojistné“ rozhodně nepředstavuje jiný druh pojistného, než který je uveden v příslušných ustanoveních občanského zákoníku či ZDP. Vždy je nutno jej podřadit pod jednu z uvedených kategorií, tj. buď pojistné běžné nebo jednorázové, a podle toho zvolit režim odpočtu od základu daně.

Závěr

Potvrdit, že mimořádné pojistné není specifickou kategorií pojistného a jeho režim se odvíjí od smluvního ujednání v každé příslušné pojistné smlouvě, podle kterého je zaplacené pojistné považováno z hlediska § 15 odst. 13 ZDP buď za běžné pojistné (pokud je placeno za konkrétní pojistné období) nebo případně za jednorázové pojistné (pokud by bylo placeno za celou pojistnou dobu) a jako takové je možné jej odečíst od základu daně. Závěr doporučujeme veřejně publikovat.

STANOVISKO

k problematice "mimořádného pojistného"
Doc.JUDr. Marie Karfíková CSc.

Pojistná smlouva je s účinností od 1.ledna 2005 upravena zákonem č. 37/2004 Sb., o pojistné smlouvě, který ve své druhé části ruší § 104 a v osmé části hlavu patnáct zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění. pozdějších předpisů.

Pro posouzení dané problematiky je však třeba vyjít z příslušných ustanovení občanského zákoníku, a to ustanovení, která platila do 31.prosince .2004. Jedná se zejména o ustanovení § 796 odst. 1.

„(1) Ten, kdo s pojistitelem uzavřel pojistnou smlouvu, je povinen platit pojistné, a to za dohodnutá pojistná období (běžné pojistné); lze též dohodnout, že pojistné bude zaplaceno najednou za celou dobu, na kterou bylo pojištění sjednáno (jednorázové pojistné)“.

V ustanovení § 796 je upravena splatnost pojistného (odst. 2) a způsob jeho úhrady (odst. 1) s respektováním pojištění, podle toho, zda a jak bude splaceno pojistné. Toto rozlišení má vliv také na zánik pojištění (§ 800 ,§ 801) a trvání práva pojistitele na pojistné (§ 803).

Stanovení splatnosti pojistného je důležité pro počátek běhu promlčecích dob a pro lhůty podle § 80 I uplatňující pojištění.

Dohodnutá pojistná období u pojistného, kdy je dohodnuto platit pojistné v dohodnutých obdobích se obvykle sjednávají na dobu minimálně 1 měsíc, maximálně na 1 rok (není však vyloučena jiná dohoda, protože zákon žádné omezení nestanoví). Přitom tato období mají relativní samostatnost, např. povinnost platit pojistné za tato období nastává vždy k prvnímu dni stanovené doby. U pojistného, kdy pojistné bude uhrazeno najednou za celou dobu, na kterou je pojistné sjednáno, se sjednává konkrétní lhůta trvání celého pojištění (není však vyloučena dohoda o tom, že po skončení pojištění uplynutím doby dojde k uzavření nové pojistné smlouvy). Pojistné u jednorázového pojištění má být zaplaceno najednou, není však vyloučena dohoda o splátkách (pravidelných i nepravidelných). Období, v nichž mají být splátky uhrazeny, však není dohodnutým pojistným obdobím.

Účinky pojistné smlouvy pro pojistitele (právo na pojistné, povinnost plnit v případě pojistné události) nastávají:

- den po uzavření pojistné smlouvy,
- po dohodě s pojistníkem _ dnem uzavření smlouvy nebo některým pozdějším datem. .

Pojistné je splatné vždy dopředu. Povinnost platit pojistné má účastník, který uzavřel pojistnou smlouvu s pojistitelem (tj. pojistník), a to i v případě, kdy je pojištění sjednáno ve prospěch třetí osoby (§ 794 obč. zák.).

Pokud jde o pojem "pojistné období", vztahuje se pouze na pojištění, u něhož nebylo dohodnuto jednorázové pojistné. Je jí doba, za kterou se platí pojistné (rok, pololetí, měsíc) a která musí být dohodnuta v pojistné smlouvě.

Pojistné je úplatou pojistníka za závazek pojistitele poskytnout v případě vzniku pojistné události dohodnuté pojistné plnění. Pojistné stanoví vždy pojistitel, a to s ohledem na jeho zkušenosti a znalosti vyjádřené většinou matematickými propočty založenými na statistickém sledování vývoje pojistného rizika. Splatnost pojistného je určena pojistnou smlouvou a nebylo-li jinak dohodnuto, je běžné pojistné splatné dnem počátku pojistného období a jednorázové pojistné dnem počátku pojištění. Lze dohodnout i jiný způsob zaplacení pojistného. Zákon nebrání v praxi používanému zproštění pojistníka od placení pojistného (např. pojištění pro případ invalidity), a to v případech a za podmínek stanovených pojistnou smlouvou.

U životního pojištění, na rozdíl od penzijního připojištění se státním příspěvkem, není pro daňové osvobození rozhodné, zda úhradu komerční pojišťovně provádí zaměstnavatel měsíčně, nebo např. jen jednou ročně.

Zákon Č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném ke dni 31.12.2004 stanoví v ustanovení 15 odst. 13 :

"Od základu daně za zdaňovací období lze odečíst poplatníkem **zaplacené běžné pojistné** ve zdaňovacím období ". Zákon o dani z příjmů tedy opět nedefinuje použitý pojem "běžné pojistné".

Závěr:

S ohledem na výše uvedené a s ohledem na citaci právních předpisů platných a účinných ke dni 31.12.2004 lze konstatovat: Náš právní řád nezná pojem "mimořádné pojistné", ale zároveň nedefinuje ani pojem "běžné pojistné" či pojem „jednorázové pojistné“. V ustanovení § 796 odst. 1 občanského zákoníku je pojem "běžné pojistné" a pojem „jednorázové pojistné" uveden v závorce, není možné tento text považovat za definici pojmů "běžné pojistné" a „jednorázové pojistné" a lze ho podle mého názoru vykládat tak, že nejde v žádném případě o různé druhy pojištění, ale jde o pojmy, které mají bezprostřední vazbu na placení pojistného. Z předložených podkladů je pak zřejmé, že pokud pojistná smlouva použije termín "mimořádné pojistné" nejedná se o jiný druh pojištění než ten, který má na mysli jak výše citovaná ustanovení občanského zákoníku, tak zákon o dani z příjmů a lze jej uplatnit jako daňový odpočet za zdaňovací období roku 2004. Jedná se opět pouze o termín pro mimořádně placené pojistné.

V Praze dne 13.května 2005

ADVOKÁTNÍ KANCELÁŘ
Doc. JUDr. Marie Karfíková, CSc.
advokát

pracoviště: Politických vězňů 7 11 00 Praha 1 tel/fax: 24 22 45 86

Stanovisko Ministerstva financí

K problematice tzv. „mimořádného pojistného“ Komora daňových poradců ČR předložila stanovisko Ústavu státu a práva Akademie věd České republiky. Podle tohoto stanoviska je termín „mimořádné pojistné“ termínem smluvním, nikoliv právním. Do jedné z kategorií pojistného, tj. do jednorázového nebo běžného pojistného, musí být toto pojistné dle názoru zpracovatele stanoviska zařazeno, a to z důvodu *tertium non datur*. Dále je ve stanovisku dovozeno, že jednorázovým pojistným tzv. „mimořádné pojistné“ být nemůže, protože se neplatí jen jedenkrát za celou dobu. Podle názoru zpracovatele stanoviska se tedy jedná o běžné pojistné.

Stanovisko Ústavu státu a práva Akademie věd České republiky bylo postoupeno ke stanovisku odboru 32 a 29. Na základě stanovisek dotázaných odborů sdělujeme k problematice tzv. „mimořádného pojistného“ následující stanovisko:

Podle teorie, kterou Ústav státu a práva Akademie věd ČR zastává, existuje pouze pojistné ve formě jednorázového nebo běžného pojistného. Jakou formu má pak třeba neplacené pojistné? To se vyskytuje např. u pojištění invalidity (§ 796 odst. 4 obč. zák.). Ad absurdum by se mělo podřadit pod některou formu. Termín "běžné" je správně charakterizován jako časové určení. Placení tedy běží v určitém časovém období s tím, že určitému časovému úseku je pojistník povinen určitou částku převést na pojišťovnu. Jak běží mimořádné pojistné? Má-li být běžným pojistným, pak není důvodu pro jeho označení jako mimořádné. Z obsahu tohoto slova vyplývá, že se něco děje mimo řád, tj. mimo obvyklý sled skutečností. Proto také je pojistné zaplacené jinak než běžným či jednorázovým způsobem označováno jako pojistné mimořádné.

Dovedeme-li toto stanovisko do logického konce, pak nezaplacení mimořádného pojistného má podle § 801 obč. zák. přímý zákonem stanovený dopad na trvání pojistné smlouvy, neboť nezaplacení běžného pojistného způsobuje uplynutím stanovených lhůt zánik pojištění.

Z výše uvedených důvodů i nadále trváme na svém dříve vydaném stanovisku, podle kterého lze od základu daně za zdaňovací období roku 2004 odečíst poplatníkem zaplacené běžné pojistné ve zdaňovacím období na jeho soukromé životní pojištění podle pojistné smlouvy uzavřené mezi poplatníkem jako pojistníkem a pojištěným v jedné osobě a pojišťovnou s povolením k provozování pojišťovací činnosti na území ČR, a to za podmínek stanovených v ust. § 15 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2004. Dále lze odečíst jednorázové pojistné podle zákonem stanovených pravidel. Mimořádné pojistné podle našeho názoru svými znaky neodpovídá ani běžnému, ani jednorázovému pojistnému a tudíž je nelze od základu daně za zdaňovací období roku 2004 odečíst.

Příspěvek 59+45 – Nesrovnal, Skála - MF doplní stanovisko

59/08.06.05 - Registrační a oznamovací povinnosti plátce DPH dle zákona č. 235/2004 Sb. o DPH (dále jen „ZDPH“) ve znění zákona č. 635/2004 Sb. (dále jen „novela“) v některých specifických případech

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

1. Úvod

Novelou ZDPH došlo s účinností od 1.1.2005 mimo jiné k vypuštění 15-ti denní registrační, respektive oznamovací, lhůty z některých ustanovení § 95 ZDPH. Dle některých informací byly jedněmi z hlavních důvodů této změny problémy, které vznikaly při „zpětné“ registraci v informačním systému používaném MF ČR (ADIS). Touto změnou však vznikají některé praktické problémy související s plněním registrační, respektive oznamovací povinnosti, kterými se chci zabývat v tomto příspěvku.

2. Popis problému

Hlavním problémem je plnění registrační a oznamovací povinnosti v souvislosti s přeměnami dle § 69 obchodního zákoníku (dále jen „ObchZ“). Touto situací se z hlediska registrační, respektive oznamovací povinnosti zabývá ustanovení § 95 odst. 4 ZDPH. Od 1.1.2005 je nutné dle tohoto ustanovení:

- a) V případě přeměn s výjimkou změny právní formy, aby nástupnická společnost nebo družstvo podalo přihlášku k registraci do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku.
- b) V případě změny právní formy pak aby právnická osoba, jež mění právní formu, oznámila změnu správci daně do dne zápisu změny právní formy v obchodním rejstříku.

Tyto lhůty nelze z praktického hlediska splnit, protože o zápisu, ať již změny právní formy nebo ostatních typů přeměny, do obchodního rejstříku se plátce vždy doví s určitým zpožděním. Je samozřejmé, že řešením by bylo splnit dané povinnosti „dopředu“ ještě před zápisem přeměny v obchodním rejstříku. Toto řešení není však také prakticky realizovatelné, neboť okamžik zápisu přeměny do obchodního rejstříku se v zásadě nedá dopředu odhadnout a není ani možné obecně předpovědět, zda nakonec k zápisu přeměny do obchodního rejstříku dojde či nikoliv (jedná se o soudní rozhodnutí). I v případě, že by bylo připuštěno plnění předmětných povinností „dopředu“, daný problém se celkově neodstraní, protože i v tomto případě by bylo nutné posléze informovat správce daně o skutečném okamžiku zápisu přeměny do obchodního rejstříku, což jak již bylo uvedeno výše, nelze prakticky k okamžiku zápisu do obchodního rejstříku splnit.

K obdobným problémům, jak jsou popsány výše, i když v menším rozsahu, může dojít také v ostatních případech registračních povinností, u nichž došlo od 1.1.2005 ke zrušení předmětné 15-ti denní lhůty, to je v případech dle § 95 odst. 3, 6, 9, 10 a 11 ZDPH. Pokud nebude splněna v daných případech registrační povinnost v předmětné lhůtě, nehrozí obecně sankce dle § 98 ZDPH (ta je vázána pouze na nesplnění registrační povinnosti dle § 98 odst. 1 ZDPH). Na druhé straně může správce daně v daných případech uložit sankci za neplnění povinností nepeněžité povahy až do 2.000.000,-Kč dle § 37 zákona č. 337/1992 Sb. (dále jen „ZSDP“). Domnívám se, že pokud bude v těchto případech registrační, respektive

oznamovací, povinnost splněna bez zbytečného odkladu (orientačně je možné vyjít z původní 15-ti denní lhůty platné do 31.12.2004), neměl by být důvod k ukládání této sankce.

3. Závěr

1. Na základě skutečností uvedených výše v části 2. Popis problému doporučujeme instruovat správce daně, aby:

1a. V případě přeměn neukládali sankce za neplnění povinností nepeněžité povahy dle § 37 ZSDP, pokud bude registrační, respektive oznamovací, povinnost dle § 95 odst. 4 ZDPH splněna v přiměřené lhůtě (orientačně je možné vyjít z původní 15-ti denní lhůty platné do 31.12.2004).

1b. V ostatních případech, kdy došlo od 1.1.2005 ke zrušení původní 15-ti denní registrační lhůty (§ 95 odst. 3, 6, 9, 10 a 11 ZDPH) neukládali sankce za neplnění povinností nepeněžité povahy dle § 37 ZSDP, pokud současně

1b1. bude registrační povinnost splněna v přiměřené lhůtě (orientačně je možné vyjít z původní 15-ti denní lhůty platné do 31.12.2004) a zároveň

1b2. plátce dostatečně zdůvodní, proč došlo k prodloužení.

2. V rámci příští novelizace ZDPH zvážit, zda určitou lhůtu pro plnění registrační povinnosti nezavést zpět do ZDPH minimálně v rámci registrace, respektive oznamovací povinnosti při přeměnách dle § 95 odst. 4 ZDPH, případně při registraci dle § 95 odst. 3 ZDPH.

4. Návrh řešení

Žádám o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučuji výklad k popsané problematice, jak je uveden výše, v části 3. *Závěr*, zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí

MF souhlasí se závěry předkladatele.

Na poradě s metodiky konané dne 15.9.2005 bylo doporučeno, aby v případě nesplnění registrační povinnosti k termínu stanovenému zákonem, pokud daňový subjekt splní registrační povinnost bez zbytečného odkladu, neukládali správci daně sankce.

Stanovisko bylo odsouhlaseno na jednání KVKDP dne 27.7.2005 a znovu bylo potvrzeno na jednání KV KDP dne 31.8.2005.

45/04.05.05 - K 6. odpisové skupině ZDP

Předkládají: PhDr. Milan Skála, daňový poradce, č. osvědčení 14
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

1. Východiska

Zákon č. 438/2003 Sb. zavedl do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) 6. odpisovou skupinu s dobou odpisování 50 let. Další novela ZDP zákonem č. 669/2004 Sb. (dále jen „novela“) problematiku 6. odpisové skupiny upřesnila, zejména u zařídování a přetřídování staveb do jednotlivých odpisových skupin. Pro předkládaný příspěvek jsou podstatná zejména tato ustanovení:

a) Část § 30 odst. 1 ZDP ve znění novely (v textu je podtržena věta, která je z hlediska příspěvku podstatná):

„§ 30

(1) V prvním roce odpisování zařídí poplatník hmotný majetek do odpisových skupin uvedených v příloze č. 1 k tomuto zákonu. Došlo-li u stavebního díla ke změně hlavního užívání a v důsledku této změny se mění i zařídění do odpisové skupiny uvedené v příloze č. 1 k tomuto zákonu, provede poplatník změnu zařídění tohoto majetku ve zdaňovacím období nebo v období, za něž se podává daňové přiznání, ve kterém ke změně došlo. Samostatně odpisované technické zhodnocení provedené na hmotném majetku vyloučeném z odpisování se zařídí do odpisové skupiny, do které náleží hmotný majetek, na němž bylo technické zhodnocení provedeno. Doba odpisování činí minimálně:“

b) Čl. II – Přejícná ustanovení, bod 11 novely, který zní:

„11. Odpisová skupina 6 uvedená v příloze č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 438/2003 Sb. a tohoto zákona, se nepoužije pro hmotný majetek zaevidovaný u poplatníka do konce zdaňovacího období započatého v roce 2003.“

Připomínáme, že podle právní teorie i podle právní praxe mají přejícná ustanovení přednost před ostatním textem zákona. Nejprve se tedy zkoumá ostatní text zákona s povahou lex generalis, následně přejícná ustanovení s povahou lex specialis. To platí i pro citované předpisy.

Citovaná ustanovení ve vzájemném vztahu přináší v praxi některé výkladové problémy, jejichž řešení není sjednoceno. Tyto problémy jsou předmětem našeho příspěvku.

2. Problémy k projednání

2.1. Změny účelu užívání stavebního díla zaevidovaného u poplatníka do konce zdaňovacího období započatého v roce 2003

Jde například o situaci, kdy u stavebního díla jako hmotného majetku zaevidovaného u poplatníka do konce zdaňovacího období započatého v roce 2003, dojde po 31.12.2004 u téhož poplatníka ke změně hlavního užívání. Příkladem může být původně výrobní objekt, stavebními úpravami změněný a rekonstruovaný plně na kancelářské prostory.

Otázkou je, zda má či nemá dojít ke změně z 5. odpisové skupiny na 6. odpisovou skupinu.

Podle podtržené věty § 30 odst. 1 ZDP ve znění novely má v takovém případě dojít ke změně zatřídění stavebního díla jako hmotného majetku z 5. do 6. odpisové skupiny. To může svědčit názoru, že k přetřídění má dojít.

Podle Čl. II. bod 11. Přejchodných ustanovení novely se však 6. odpisová skupina nepoužije pro hmotný majetek zaevidovaný u poplatníka do konce zdaňovacího období započatého v roce 2003. To může svědčit názoru, že k přetřídění nemá dojít.

Podle našeho názoru v daném případě k přetřídění nedojde, a to z následujících důvodů:

- a) Zkoumané stavební dílo – hmotný majetek – sice doznal změn stavebními úpravami, ale jde stále o původní hmotný majetek. A to soukromoprávně (je to původní, byť změněná věc), katastrálně (je to původní, byť změněný předmět evidence v katastru nemovitostí), na daních z příjmů (je to původní, byť změněný hmotný majetek).
- b) Pak platí, že i po stavebních úpravách a rekolaudaci jde o původní hmotný majetek zaevidovaný u poplatníka do konce zdaňovacího období započatého v roce 2003 a uplatní se pro něj Čl. II. bod 11 Přejchodných ustanovení Novely. Přejchodná ustanovení mají přednost před ostatním textem zákona (viz výše).
- c) Při uplatnění Čl. II. bod 11 Přejchodných ustanovení Novely se 6. odpisová skupina nepoužije.

Poplatník by však měl přiřadit předmětnému stavebnímu dílu kód CZ-CC odpovídající novému hlavnímu účelu užívání, ale nemůže přetřídít předmětné stavební dílo do 6. odpisové skupiny, protože tomu brání Čl. II. bod 11 Přejchodných ustanovení novely. U těchto stavebních děl (zaevidovaných u poplatníka do konce zdaňovacího období započatého v roce 2003) může tedy docházet na základě změny hlavního účelu užívání k přetřídění mezi 4. a 5. odpisovou skupinou, ale nemůže z titulu změny hlavního účelu užívání dojít k přetřídění do 6. odpisové skupiny.

Dílčí závěr k bodu 2.1.

U stavebních děl zaevidovaných u poplatníka do konce zdaňovacího období započatého v roce 2003 nemůže, a to ani na základě změny účelu hlavního užívání, dojít od 1.1.2005 k přetřídění tohoto stavebního díla do 6. odpisové skupiny, a to z důvodu omezení zakotveného do Čl. II. bodu 11. novely.

2.2. Technické zhodnocení odpisované nájemcem na pronajaté nemovitosti zaevidované u poplatníka do konce zdaňovacího období započatého v roce 2003

Jde o situaci, kdy nájemce zaeviduje ve svém majetku po 31.12.2004 technické zhodnocení, které bude v souladu s § 28 odst. 3 ZDP odpisovat. Toto technické zhodnocení je provedené na nemovitosti, která svým charakterem spadá do 6. odpisové skupiny, ale která byla u vlastníka (pronajímatele) zaevidována do konce zdaňovacího období započatého v roce 2003 a proto se pro ni 6. odpisová skupina u vlastníka – pronajímatele nepoužije (Čl. II bod 11 novely).

Otázkou je, jaká odpisová skupina se použije pro uvedené technické zhodnocení provedené nájemcem.

Podle poslední věty § 28 odst. 3 ZDP má nájemce zařadit „...*technické zhodnocení do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek.*“ To může svědčit názoru, že zkoumané technické zhodnocení spadá do 5. odpisové skupiny, stejně tak jako zhodnocovaný hmotný majetek.

Podle Čl. II bod. 11 novely se 6. odpisová skupina nepoužije pro hmotný majetek zaevidovaný do konce zdaňovacího období započatého v roce 2003. To může svědčit názoru, že zkoumané technické zhodnocení spadá do 6. odpisové skupiny. Jde o hmotný majetek (§ 26 odst. 2 písm. f) a odst. 3 ZDP), který je zaevidovaný u poplatníka po konci zdaňovacího období započatého v roce 2003, a to na stavbě, která svým charakterem spadá do 6. odpisové skupiny.

Podle našeho názoru se v daném případě použije 5. odpisová skupina, a to z následujících důvodů:

- a) Pro zkoumané technické zhodnocení platí ustanovení § 28 odst. 3 ZDP, podle kterého musí nájemce zařadit technické zhodnocení do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek. Je-li pronajatý hmotný majetek zaříděn do 5. odpisové skupiny (ať již z titulu jakéhokoli zákonného ustanovení), pak se 5. odpisová skupina vztahuje i na zkoumané technické zhodnocení.
- b) Nelze použít lex specialis ustanovení Čl. II bod 11. novely. Důvodem je, že ustanovení Čl. II bod 11 je pouze podmnožinou z množiny případů, které spadají do 6. odpisové skupiny. Množinou jsou hotely, administrativní budovy, obchodní domy atd. Podmnožinou jsou ty hotely, ty administrativní budovy a ty obchodní domy atd., které byly zaevidovány v majetku poplatníka do konce zdaňovacího období započatého v roce 2003. Zkoumané technické zhodnocení není součástí množiny (není hotelem, administrativní budovou, obchodním domem atd., jde pouze o výdaj) a proto se na něj nemůže vztahovat ani podmnožina, tedy případy z Čl. II bod. 11. Ostatně technické zhodnocení ani nemá své vlastní vymezení odpisové sazby; buď zvýší hodnotu odpisovaného majetku, nebo kopíruje odpisovou sazbu zhodnoceného majetku (§ 23 odst. 3).
- c) Pokud nelze použít ustanovení Čl. II bod 11 novely, pak platí § 28 odst. 3 ZDP a ve zkoumaném případě se pro technické zhodnocení použije 5. odpisová skupina, shodně se zhodnocenou stavbou.

Dílčí závěr k bodu 2.2.

Pokud nájemce po 31.12.2004 zaeviduje ve svém majetku technické zhodnocení, které bude v souladu s § 28 odst. 3 ZDP odpisovat a toto technické zhodnocení bude provedeno na nemovitosti, kterou vlastník (pronajímatel) měl zaevidovánu ve svém majetku do konce zdaňovacího období započatého v roce 2003, bude toto technické zhodnocení zaříděno do odpisové skupiny, ve které je (respektive správně má být) zaříděna předmětná pronajatá nemovitost, z čehož vyplývá, že na základě Čl. II bodu 11. novely nelze takové technické zhodnocení zařadit do 6. odpisové skupiny.

2.3. Vliv přetřídování pronajímaného stavebního díla v důsledku změn hlavního užívání na odpisovou skupinu, do níž je zaříděno technické zhodnocení odpisované nájemcem

Jde tedy o situaci, kdy vlastník (pronajímatel) bude nucen přetřídít pronajaté stavební dílo na základě toho, že dojde ke změně účelu užívání v souladu s § 30 odst. 1 ZDP ve znění novely

(samozřejmě při respektování toho, co je výše uvedeno v části 2.1. *Změny účelu užívání stavebního díla zaevidovaného u poplatníka do konce zdaňovacího období započatého v roce 2003*).

Je otázkou, zda by na základě této skutečnosti měl nájemce (respektive přesněji všichni nájemci) provést přetřídění všech technických zhodnocení do „nové“ odpisové skupiny pronajímatele.

Podle § 30 odst. 1 ZDP *„Došlo-li u stavebního díla ke změně hlavního užívání a v důsledku této změny se mění i zařídění do odpisové skupiny uvedené v příloze č. 1 k tomuto zákonu, provede poplatník změnu zařídění tohoto majetku ve zdaňovacím období nebo v období, za něž se podává daňové přiznání, ve kterém ke změně došlo.“*

To může svědčit názoru, že analogicky se bude postupovat i v případě technického zhodnocení najatého majetku.

Podle § 28 odst. 3 ZDP nájemce *„Při odpisování ...zařídí technické zhodnocení do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek“*. To může rovněž svědčit názoru, že technické zhodnocení sleduje při zařídění do odpisové skupiny právní režim zhodnocovaného majetku a dojde-li k přeřazení zhodnoceného majetku, dojde i k přeřazení technického zhodnocení.

Podle našeho názoru v daném případě k přetřídění nedojde, a to z následujících důvodů:

- a) Ustanovení § 28 odst. 3 ZDP ukládá nájemci, aby zařadil technické zhodnocení do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek. Nikoli, aby toto technické zhodnocení přeřazoval podle změn v zařazení zhodnoceného majetku. Ostatně o těchto změnách ani nemusí vědět a na základě předchozích obligačních vztahů, zejména s přihlédnutím k mnohdy složitým vztahům mezi nájemcem a pronajímatelem, ani tuto informaci často nemůže získat. Z § 28 odst. 3 ZDP tedy nájemci povinnost přetřídění nevzniká.
- b) Citované ustanovení § 30 odst. 1 ZDP použít na daný případ nelze. Toto ustanovení se týká výhradně stavebního díla, nikoli jiných alternativ hmotného majetku a tedy nikoliv technického zhodnocení provedeného nájemcem. Technické zhodnocení není ani stavebním dílem, ani stavbou, ostatně ani žádným jiným předmětem občansko právních vztahů. Jde pouze o veřejnoprávní kategorii, představující výdaje na dokončené nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku (§ 33 odst. 1 ZDP).
- c) Z důvodu ad b) ani nemůže dojít ke změně účelu technického zhodnocení. Nelze dodatečně změnit účel výdaje z toho titulu, že se mění předmět, na kterém byl výdaj vynaložen).
- d) Rovněž nelze pro technické zhodnocení použít zmiňované analogie lexis ve vztahu k úpravě stavebních děl. Viz např. II. ÚS 487/2000: *„Oproti tomu použití analogie v právu veřejném, zejména pokud se tím zhoršovalo právní postavení daného subjektu, je obecně nepřípustné“*.
- e) Pokud ustanovení § 28 odst. 3 neukládá a neumožňuje nájemci technické zhodnocení přeřadit a pokud se nepoužije ani ustanovení § 30 odst. 1 druhá věta, pak se v daném případě technické zhodnocení nepřerazuje.

Dílčí závěr k bodu 2.3.

Pokud dojde v souladu s § 30 odst. 1 druhá věta ZDP k přetřídění stavebního díla z důvodů změny jeho hlavního užívání, pak tato změna se nedotýká technického zhodnocení

odpisovaného nájemcem podle § 28 odst. 3 ZDP. Takové technické zhodnocení se nepřetřídíuje.

2.4. Vymezení hmotného majetku ve vazbě na Čl. II bod. 11 novely

Podle Čl. II bod. 11 novely se 6. odpisová skupina nepoužije pro hmotný majetek zaevidovaný u poplatníka do konce zdaňovacího období započatého v roce 2003.

V praxi vznikají spory, kdy se hmotný majetek stává hmotným majetkem. Zda již vznikem stavby ve smyslu pojmu podle 26 odst. 2 písm. c) ZDP a nebo až dokončením, případně pravomocnou kolaudací stavby.

Jako příklad může sloužit stavba obchodního domu, do konce zdaňovacího období započatého v roce 2003 nedokončená. Pokud by taková stavba byla hmotným majetkem zaevidovaným u poplatníka, tak by se na ni Čl. II bod. 11 novely vztahoval a 6. odpisová skupina by se na ni nepoužila. Pokud by taková stavba nebyla hmotným majetkem zaevidovaným u poplatníka, tak by se na ni Čl. II bod. 11 novely nevztahoval a 6. odpisová skupina by se na ni použila.

Podle našeho názoru se v daném případě 6. odpisová skupina nepoužije, a to z následujících důvodů:

- a) Hmotný majetek, který je stavbou, vymezuje v ZDP § 26 odst. 2 písm. c). Jsou to stavby (s výjimkami tam uvedenými) bez jakýchkoli dalších podmínek. Není tedy podmínkou existence hmotného majetku ani výše vstupní ceny, ani stav dokončenosti. Hmotným majetkem je tedy i stavba nedokončená.
- b) Pouze pro zahájení odpisování a tedy nikoli pro určení hmotného majetku jako majetkové kategorie je stanovena podmínka v § 26 odst. 5 ZDP, kterou je mj. dokončení věci.
- c) Ve prospěch tvrzení, že hmotný majetek vzniká až dokončením, nelze použít ani účetní předpisy. Ty pro účely účetnictví (nikoli pro účely daní z příjmů) a pro účely dlouhodobého hmotného majetku (nikoli pro účely hmotného majetku ve smyslu § 26 ZDP) vymezují odlišné podmínky pro to, kdy se majetek stává dlouhodobým hmotným majetkem. ZDP na tyto podmínky již neodkazuje.
- d) Podmínka z Čl. II bod. 11 novely „...hmotný majetek zaevidovaný u poplatníka...“ je splněna evidencí stavby jako pořizovaného dlouhodobého hmotného majetku na účtu 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Jde – vedle daňové evidence podle § 7b ZDP - o jednu ze zákonných alternativ evidence majetku poplatníka.

Dílčí závěr k bodu 2.4.

Stavba jako hmotný majetek pro účely zákona o daních z příjmů vymezuje § 26 odst. 2 písm. c) ZDP bez podmínky dokončenosti stavby. Ani z jiných ustanovení ZDP nevyplývá podmínka dokončenosti stavby pro vznik hmotného majetku. Je-li nedokončená stavba zaevidovaná u poplatníka do konce zdaňovacího období započatého v roce 2003, pak se v souladu s Čl. II bod 11 novely 6. odpisová skupina nepoužije.

3. Návrh opatření

Po projednání na Koordinačním výboru navrhuje:

- a) Uplatnit body, u kterých došlo ke shodě, v metodickém pokynu MF s cílem sjednocení praktického postupu a v přednáškové a publikační činnosti

- b) Zveřejnit v odborném tisku body, u kterých nedošlo ke shodě, s podrobnou argumentací zúčastněných stran.

Stanovisko Ministerstva financí

K bodu 2.1. a bodu 2.2.

Souhlas se stanoviskem předkladatele.

k bodu 2.3.

Nesouhlas se stanoviskem předkladatele.

Podle § 28 odst. 3 ZDP nájemce zařadí technické zhodnocení do stejné odpisové skupiny, ve které má hmotný majetek zaříděn vlastníkem. Povinnost zařadit technické zhodnocení do stejné odpisové skupiny, ve které odpisuje vlastník není výslovně vázána jen na okamžik zahájení odpisování, tzn., že není rozhodující jen stav v okamžiku zaevidování, nýbrž v průběhu celé doby odpisování. Z uvedeného vyplývá, že v případě, kdy je vlastník povinen hmotný majetek přeargovat do jiné odpisové skupiny v důsledku změny hlavního účelu užívání stavebního díla (týká se jen hmotného majetku zaevidovaného u poplatníka počínaje zdaňovacím obdobím započatým v roce 2004), je povinen změnit odpisovou skupinu i nájemce.

k bodu 2.4.

Nesouhlas se stanoviskem předkladatele.

Při evidování nedokončené investice by měl být zaevidován skutečný stav na konci daného zdaňovacího období, tj. pouze stupeň rozestavěnosti nedokončené stavby a nikoliv s označením předpokládaného výsledného hmotného majetku, který bude možné zařadit do příslušné odpisové skupiny podle přílohy č. 1 k ZDP na základě příslušného kódu dle Klasifikace stavebních děl CZ-CC. Ve sdělení Českého statistického úřadu č. 321/2003 Sb., k zavedení Klasifikace stavebních děl CZ-CC je v „Předmětu klasifikace“ stanoveno, že do příslušných kódů CZ-CC lze zařazovat pouze místně a prostorově ucelená stavební díla s takovým vybavením či zařízením, aby mohla samostatně plnit funkce, ke kterým jsou určena.

Podle přílohy č. 1 k ZDP jsou stavby (stavební díla) zařazovány do odpisové skupiny podle svého hlavního účelu. Jsme názoru, že nedokončená stavba žádný hlavní účel nemá a tudíž není ve smyslu ZDP hmotným majetkem.

Z výše uvedeného vyplývá, že za hmotný majetek lze pro účely ZDP považovat pouze takový hmotný majetek (tj. i stavby), který splňuje podmínky pro zahájení odpisování podle § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

3. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

ČÁST B – neuzavřené příspěvky

Příspěvky č. 55, 33, 64, 63, 67, 57, 62 a 15 byly uzavřeny.

55/08.06.05 - Vznik a registrace stále provozovny subjektů založených v právní formě GmbH & Co. KG ve světle pokynu Ministerstva financí ČR č. D-269

Předkládají: Ing. Lucie Vorlíčková, daňová poradkyně, č. osvědčení 922
Mgr. Ondřej Dráb, daňový poradce, č. osvědčení 3754

1. Úvod

Dne 30.07.2004 vydalo Ministerstvo financí ČR pod čj. 49/93 874/2004-494 pokyn č. D-269 - Sdělení k uplatňování Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Spolkovou republikou Německo ve vztahu k německým subjektům s právní formou GmbH & Co. KG (dále „Pokyn“). Následně vydalo Ministerstvo financí ČR dne 08.11.2004 sdělení k pokynu D-269 čj. 49/115 981/2004-494, ve kterém se zabývalo aplikací Pokynu ve zdaňovacím období 2004 a budoucích zdaňovacích obdobích.

2. Problematika rozsahu působnosti Pokynu

Pokyn, včetně sdělení k němu, se zabýval pouze aplikací Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Spolkovou republikou Německo jakožto kolizní normy mezinárodního práva na subjekty s právní formou GmbH & Co. KG. Z Pokynu tak jednoznačně vyplývá potvrzení v praxi již delší dobu známé skutečnosti, že subjekty s právní formou GmbH & Co. KG jsou z pohledu smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále „SZDZ“) tzv. daňově transparentní, tj. při určení jejich postavení a přiznání benefitů poskytovaných příslušnou SZDZ (zejména omezení výše sazby srážkové daně aplikované na výplatu dividend, úroků apod.) je třeba brát v úvahu nikoli SZDZ uzavřenou mezi Českou republikou a státem, ve kterém mají tyto subjekty své sídlo, ale SZDZ uzavřenou mezi Českou republikou a státem, jehož daňovými rezidenty jsou společníci příslušné GmbH & Co. KG.

Pokyn se však nezabývá aplikací vnitrostátního práva, zejména tedy ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZDP“), na subjekty s právní formou GmbH & Co. KG. Přesto se v daňové praxi vyskytují některé názory, že Pokyn je aplikovatelný i ve vztahu k tuzemskému daňovému právu, zejména k ZDP a zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZSDP“). Tento výklad se však podle našeho názoru neopírá o právní základ.

3. Praktické dopady Pokynu do vnitrostátního daňového práva

3.1 Vymezení osoby

ZDP rozděluje poplatníky daně z příjmů na dva okruhy - fyzické osoby a ostatní osoby, kterými zákon rozumí osoby, které nejsou fyzickými osobami, a organizační složky státu. Fyzické osoby podléhají na základě § 2 odst. 1 ZDP dani z příjmů fyzických osob, zatímco ostatní osoby podléhají na základě § 17 odst. 1 ZDP dani z příjmů právnických osob. Definice termínu „osoba“ v právním slova smyslu však není upravena ani v ZDP ani v jiné právní normě, kterou by bylo možné pro oblast daňového práva využít. Při výkladu (definování) tohoto pojmu je proto třeba vyjít z vymezení fyzických osob a právnických osob v rovině soukromého práva, resp. právní teorie. Vzhledem k tomu, že vymezení fyzických a

právnických osob jakožto účastníků občanskoprávních vztahů obsažené v části první, hlavě druhé zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, vychází ze stanovení rozsahu jejich způsobilosti, lze dojít k závěru, že osobou v právním slova smyslu se rozumí entita (subjekt), které je právním řádem přiznána určitá míra právní způsobilosti (subjektivity), a to zejména způsobilost k právům a povinnostem a způsobilost k právním úkonům. Způsobilost k právům a povinnostem je právní teorií definována jako způsobilost nést práva a povinnosti založené právní normou, rozhodnutím, smlouvou či jiným právním úkonem, zatímco způsobilost k právním úkonům představuje způsobilost právní úkony činit, tj. svým vlastním jednáním práva a povinnosti nabývat.

GmbH & Co. KG může na základě § 161 odst. 2 ve spojení s § 124 odst. 1 německého obchodního zákoníku pod vlastní obchodní firmou nabývat práva, vlastnické právo a jiná věcná práva k pozemkům, vstupovat do závazků, žalovat před soudem a být před soudem žalována. Vzhledem k tomu, že § 22 českého zákona č. 513/1992 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále „ObchZ“) garantuje zahraničním osobám (jiným než fyzickým) v rámci České republiky takovou právní způsobilost, jakou jim přiznává jejich domovský právní řád, a vzhledem ke skutečnosti, že rozsah právní způsobilosti přiznané GmbH & Co. KG na základě německého obchodního zákoníku obsahuje prakticky všechna oprávnění, která tvoří podstatu jak způsobilosti k právům a povinnostem tak způsobilosti k právním úkonům dle českého práva, resp. právní teorie, lze podle našeho názoru oprávněně uzavřít, že GmbH & Co. KG představuje osobu pro účely českého (a to nejenom soukromého) práva. Tomu ostatně nasvědčují i další okolnosti.

Ve smyslu § 24 odst. 1 a 3 ObchZ se může zahraniční osoba podílet jako společník či člen na české právnické osobě, přičemž pak má z tohoto titulu stejná práva a povinnosti jako společníci, kteří jsou českými osobami. Na základě § 28 odst. 2 ObchZ se do obchodního rejstříku zapisují u jednotlivých typů obchodních společností jména a bydliště společníků, firma či název a sídlo právnické osoby jako společníka; pokud se jedná o komanditní společnost, musí zápis do obchodního rejstříku obsahovat též určení, kdo je komplementář a kdo komanditista. O zápisu společníka obchodní společnosti do obchodního rejstříku rozhoduje příslušný rejstříkový soud v řízení podle § 200a a násl. zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále „OSŘ“). V rámci tohoto řízení je příslušný rejstříkový soud na základě § 200d odst. 1 OSŘ povinen zkoumat, zda jsou splněny předpoklady k provedení zápisu vyžadované právními předpisy. Pokud je tedy GmbH & Co. KG společníkem české obchodní společnosti a rejstříkový soud GmbH & Co. KG jako společníka české obchodní společnosti v zápisu v obchodním rejstříku uvede (jak k tomu v praxi zcela běžně dochází), lze podle nás dojít k závěru, že i rejstříkový soud považuje příslušnou GmbH & Co. KG pro účely českého práva za osobu, a to osobu právnickou, neboť fyzickou osobou může být pouze člověk.

3.2 *Vymezení daňového nerezidenta – poplatníka daně z příjmů právnických osob*

Poplatník daně z příjmů právnických osob, který není daňovým rezidentem České republiky, tzn. zdaňuje zde pouze příjmy ze zdrojů v České republice, je definován v § 17 odst. 1 ve spojení s odst. 4 ZDP, a to jako osoba, která není fyzickou osobou a která zároveň nemá sídlo na území České republiky. Pokud tedy vyjdeme ze závěru, že GmbH & Co. KG je osobou (jinou než fyzickou) ve smyslu soukromoprávních předpisů, které se v důsledku neexistence zvláštní definice osoby v daňovém právu uplatní i pro účely daňových předpisů, je třeba uzavřít, že GmbH & Co. KG je též poplatníkem daně z příjmů právnických osob – českým nerezidentem (tj. poplatníkem ve smyslu § 17 odst. 4 ZDP).

3.3 *Vznik stálé provozovny*

Poplatník daně z příjmů právnických osob podle § 17 odst. 4 ZDP, a tedy i GmbH & Co. KG, je ve smyslu § 22 odst. 1 ZDP povinen v České republice zdanit příjmy ze zdrojů, kterými se mimo jiné rozumí též příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny. Definici stálé provozovny přitom ZDP obsahuje ve svém § 22 odst. 2.

§ 22 odst. 3 ZDP navíc jako určitou zvláštní kategorii stanoví, že za příjem dosahovaný prostřednictvím stálé provozovny se považuje též příjem komplementáře komanditní společnosti nebo společníka veřejné obchodní společnosti anebo účastníka ve sdružení bez právní subjektivity, který je poplatníkem podle § 2 odst. 3 ZDP nebo § 17 odst. 4 ZDP, plynoucí z účasti na této společnosti a z úvěrů a půjček poskytnutých této společnosti.

Vzhledem k tomu, že GmbH & Co. KG ve většině případů v České republice působí jako společníci českých obchodních společností, budeme se v tomto příspěvku dále zabývat podrobněji pouze otázkou vzniku stálé provozovny GmbH & Co. KG v České republice z titulu jejího právního postavení jako komplementáře komanditní společnosti, společníka veřejné obchodní společnosti, popř. účastníka ve sdružení bez právní subjektivity.

GmbH & Co. KG je, jak je výše uvedeno, způsobilá být komplementářem komanditní společnosti, společníkem veřejné obchodní společnosti či účastníkem ve sdružení bez právní subjektivity, a, pokud se v tomto postavení nachází, je též poplatníkem daně z příjmů právnických osob podle § 17 odst. 4 ZDP. Z těchto důvodů je na ni aplikovatelné též ustanovení § 22 odst. 3 ZDP.

Jsme proto názoru, že je to právě GmbH & Co. KG, komu vzniká ve smyslu § 22 odst. 3 ZDP povinnost zaregistrovat stálou provozovnu v České republice, je-li komplementářem české komanditní společnosti, společníkem české veřejné obchodní společnosti či účastníkem v českém sdružení bez právní subjektivity, a to z titulu účasti na daném typu (právní formě) společnosti, event. ve zmiňovaném sdružení.

3.4 *Způsob zdanění příjmů stálé provozovny GmbH & Co. KG v České republice*

Jsme si vědomi, že ZDP rozlišuje v podstatě tři způsoby výpočtu daňové povinnosti poplatníků daně z příjmů právnických osob a v praxi proto výše uvedené závěry mohou implikovat problémy s určením mechanismu zdanění stálé provozovny GmbH & Co. KG jakožto, z českého pohledu, poplatníka daně z příjmů právnických osob sui generis. ZDP totiž stanoví „zvláštní mechanismus“ zdanění pro příjmy dosažené veřejnou obchodní společností (§ 18 odst. 11 ZDP) a komanditní společností (§ 18 odst. 12 ZDP). Tato určitá odchylka od obecného systému zdaňování poplatníků daně z příjmů právnických osob spočívá v tom, že podíl neomezeně ručících společníků (tzn. jednotlivých společníků veřejné obchodní společnosti či komplementářů komanditní společnosti) na základu daně dané společnosti není zdaněn na úrovni této společnosti ale na úrovni těchto společníků. Obdobné platí ve smyslu § 7 ZDP též pro společníky veřejných obchodních společností a komanditních společností – fyzické osoby. Shora zmiňované problémy s určením mechanismu zdanění stálé provozovny GmbH & Co. KG tedy spočívají v tom, že ZDP nestanoví, jakým způsobem při stanovení základu daně a daňové povinnosti přistoupit k těmto poplatníkům daně z příjmů právnických osob sui generis.

Jako jedno z (a podle našeho názoru nejrozumnější) řešení tohoto problému se nám jeví subsumpce zahraničního subjektu pod obsahově nejbližší, českému ZDP známý typ (právní formy) obchodní společnosti či pod družstvo, event. jinou českému ZDP známou osobu v právním slova smyslu. Východiskem pro tuto subsumpci by pak podle našeho názoru mělo

být srovnání charakteristických (pojmových) znaků dané právní formy zahraničního subjektu a českých obchodních společností, event. družstva či jiné osoby v právním slova smyslu, jak je stanoví zahraniční právní řád, resp. český ObchZ či jiný český právní předpis.

Například pojmovými znaky slovenské *verejné obchodné spoločnosti* jsou neomezené ručení jejích společníků, neexistence vkladové povinnosti těchto společníků, neexistence povinnosti vytvářet základní kapitál a oprávnění všech jejích společníků jednat za tuto společnost navenek. Vzhledem k tomu, že obdobné charakteristické (pojmové) znaky vykazuje též česká veřejná obchodní společnost, bylo by třeba příjmy stálé provozovny *verejné obchodné spoločnosti* umístěné v České republice zdaňovat jako příjmy české veřejné obchodní společnosti, tj. ve smyslu ustanovení § 18 odst. 11, resp. § 7 odst. 4 ZDP by došlo ke zdanění těchto příjmů až na úrovni společníků, kterým by ve smyslu § 22 odst. 3 ZDP vznikla v České republice též stálá provozovna.

Tento přístup je ostatně již dlouhou dobu uplatňován i v ostatních státech Evropy (Německo, Rakousko, Nizozemí, Velká Británie apod.) a nečiní v praxi žádné problémy. V Německu byl tento princip odvozen dokonce z ústavního práva a vychází ze zásady, že stejné ekonomické skutečnosti mají být posuzovány stejně i z daňového hlediska.

V případě GmbH & Co. KG pak lze dojít k závěru, že se pro účely českého ZDP jedná prakticky o obdobu komanditní společnosti. GmbH & Co. KG je jednou z variací tzv. *Kommanditgesellschaften*, kterými se na základě § 161 německého obchodního zákoníku rozumí společnosti, v rámci nichž jeden nebo více společníků ručí vůči věřitelům společnosti do výše svého vkladu do společnosti (tzv. komanditisté, německy *Kommanditisten*), zatímco u druhé části společníků toto omezení ručení není (tzv. osobně ručící společníci, německy *persönlich haftende Gesellschafter*). Komanditisté jsou přitom na základě § 164 německého obchodního zákoníku vyloučeni z vedení činnosti této společnosti a podle § 170 téhož předpisu i ze zastupování této společnosti navenek. Na vedení činnosti této společnosti a zastupování této společnosti navenek se proto podílí pouze osobně ručící společníci. V případě GmbH & Co. KG je pak osobně ručícím společníkem tzv. *Gesellschaft mit beschränkter Haftung* (obdobu české společnosti s ručením omezeným), komanditisty mohou být jakékoli subjekty, obvykle fyzické osoby.

Pokud tedy srovnáme tyto charakteristické (pojmové) znaky GmbH & Co. KG s nám známými právními formami obchodních společností upravenými českým ObchZ, dojdeme beze vší pochybnosti k závěru, že GmbH & Co. KG jsou nejbližší podobné komanditní společnosti, a proto bychom měli i při zdaňování příjmů stálé provozovny GmbH & Co. KG umístěné v České republice postupovat podle § 18 odst. 12, resp. § 7 odst. 5 ZDP. Tzn. část příjmů připadající podle vnitřního uspořádání GmbH & Co. KG na komanditisty by měla být zdaněna na úrovni stálé provozovny GmbH & Co. KG, zatímco část připadající na neomezeně ručícího společníka GmbH & Co. KG by měla být zdaněna u tohoto společníka (GmbH), a to v jeho stálé provozovně vzniklé na území České republiky podle § 22 odst. 3 ZDP, tj. z titulu jeho účasti jako „komplementáře“ v „komanditní společnosti“.

4. Odlišné názory

Jak jsme již uvedli, objevují se v praxi též názory odlišné. Tyto názory vycházejí z přímé aplikace německého (zejména daňového) práva v České republice a směřují k závěrům, že daňová registrace subjektů s právní formou GmbH & Co. KG není v České republice možná, neboť se dle německých daňových předpisů nejedná o poplatníky daně z příjmů (jedná se o tzv. transparentní společnosti), a je tedy nutné daňově registrovat až společníky subjektů s právní formou GmbH & Co. KG, kteří jsou poplatníky daně z příjmů dle německých

právních předpisů a osobami podle příslušné SZDZ. Tyto názory považujeme za právně nesprávné, a to z následujících důvodů.

SZDZ představují určitou kolizní normu mezinárodního daňového práva, která pouze odkazuje na aplikaci vnitrostátního daňového práva jednoho ze zúčastněných smluvních států, popřípadě stanoví též maximální hranici zdanění v daném smluvním státě. Je však nesporné, že SZDZ nemůže stanovit zdanění samotné, což je podpořeno například všeobecně uznávaným výkladem, že pokud smluvní stát, jemuž SZDZ přiznává právo na zdanění určitého příjmu, daný příjem dle svého vnitrostátního práva nezdaňuje či jej zdaňuje sazbou nižší, než je maximální daňové zatížení sjednané v SZDZ, nelze tento příjem zdanit (event. podrobit vyšší daňové zátěži, než je předpokládáno daňovými předpisy tohoto státu) jen na základě jakési „přímé aplikace“ smlouvy.

Při respektování zásady svrchovanosti státu, která je znakem státu jakožto subjektu mezinárodního práva veřejného a v České republice je považována za jednu ze základních premis ústavního práva, je pak v rámci posuzování subjektivity určité osoby nutné vycházet z českého právního řádu. Nelze tedy primárně vycházet a přímo aplikovat právo německé, aniž by nás k tomu jakkoli zmocnily normy práva českého. Vzhledem k neexistenci takového zmocnění je proto možné německou právní úpravu využívat pouze subsidiárně, jako pomocné vodítko pro aplikaci práva českého na německý subjekt (např. při řešení otázky, zda se jedná o osobu v právním slova smyslu – viz výše).

České vnitrostátní daňové právo vychází při vymezení poplatníků daně z příjmů a následně při posouzení daňové rezidence ze soukromoprávního vymezení právního statutu (subjektivity) určitého subjektu (osoby). Není proto možné, abychom přejímali „daňovou pozici“ určitého subjektu, kterou má v zahraničí.

Pokud jsme shora poukazovali na praxi okolních států, obdobné závěry (nemožnost aplikace zahraničního práva ve vnitrostátním právu) byly například v rámci Německa judikovány již v roce 1930 v tzv. „rozsudku Venezuela“.

Výše popsané odchylné názory na danou problematiku zakládají v současné době právní nejistotu, zda daňová registrace stálých provozoven subjektů s právní formou GmbH & Co. KG, které jsou společníky českých veřejných obchodních společností, komplementáři českých komanditních společností, popř. kterým vznikla stálá provozovna v České republice z jiného důvodu, provedená v minulosti, je správná a i nadále by měla přetrvávat, či naopak. Význam tohoto posouzení lze zdůraznit tím, že s touto problematikou souvisí nejenom otázky registrací a podávání daňových přiznání, ale zejména též otázka přenosu daňových ztrát a jiných položek odčitatelných od základu daně (např. tzv. reinvestičního odpočtu z nově pořízovaného hmotného majetku), které GmbH & Co. KG, resp. její stálé provozovně v České republice v minulosti vznikly a byly pravomocně vyměřeny, resp. nárok na ně přiznán správcem daně.

Závěrem tohoto rozboru bychom chtěli upozornit, že obdobně jako na GmbH & Co. KG je třeba pohlížet též na ostatní daňově transparentní subjekty – daňové rezidenty jiných států, kteří se nacházejí ve výše uvedeném postavení (tj. například na již zmiňovanou slovenskou *verejnú obchodnú spoločnosť*).

5. Závěr

Stálá provozovna v České republice a povinnost její registrace vzniká na základě § 22 odst. 2 a 3 ZDP, resp. § 33 ZSDP GmbH & Co. KG, která je komplementářem komanditní společnosti, společníkem veřejné obchodní společnosti, popř. účastníkem sdružení bez právní

subjektivity, kteří jsou daňovými rezidenty České republiky, event jí vzniká z důvodů naplnění znaků stálé provozovny uvedených v § 22 odst. 2 ZDP.

Stálá provozovna v České republice a povinnost její registrace vzniká na základě § 22 odst. 3 ZDP, resp. § 33 ZSDP též neomezeně ručícím společníkům GmbH & Co. KG (tj. GmbH, která je společníkem GmbH & Co. KG).

Stálá provozovna v České republice a povinnost její registrace vzniká ve smyslu shora uvedených ustanovení českých daňových předpisů též ostatním daňově transparentním subjektům, popř. též jejich neomezeně ručícím společníkům, kteří jsou osobou v právním slova smyslu a nacházejí se v obdobném postavení jako výše uváděná GmbH & Co. KG, resp. její neomezeně ručící společníci.

Při stanovení základu daně připadajícího na stálou provozovnu GmbH & Co. KG a stálou provozovnu jejího neomezeně ručícího společníka v České republice se postupuje podle § 18 odst. 12, resp. § 7 odst. 5 ZDP.

V případě ostatních daňově transparentních subjektů je třeba při výpočtu daňové povinnosti v rámci jejich stálé provozovny v České republice vycházet z daňového postavení tomuto subjektu nejpodobnější právní formy obchodní společnosti, popř. družstva či jiné osoby v právním slova smyslu, zakotvené v českém ObchZ či jiném českém právním předpisu. Při určování této „nejbližší právní formy“ je třeba vycházet ze soukromoprávních znaků charakteristických pro daný zahraniční subjekt podle práva státu, podle kterého byl tento subjekt zřízen, a soukromoprávních znaků charakteristických pro tuto „nejbližší právní formu“ podle českého práva, neboť právě soukromé právo je rozhodující pro vznik a postavení určitého subjektu jako subjektu práva.

6. Návrh řešení

Doporučujeme po projednání na Koordinačním výboru příspěvek se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat.

Dále navrhuje při nejbližší příležitosti novelizovat § 17 odst. 1 ZDP následovně:

„Poplatníky daně z příjmů jsou osoby způsobilé k právům a povinnostem a k právním úkonům, které nejsou fyzickými osobami, a i organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu^{30b}) (dále jen „poplatníci“).“

Pokyn č. D - 286

ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR

Referent: Ing. Václav Zíka, tel.: 25704 3197
Ing. Martin Pražan, tel.: 25704 2639

č.j. 49/xxxxxxx/2005 - 493
ze dne xxxxxx 2005

Ministerstvo financí ČR na základě zmocnění v § 39 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, a zmocnění v § 96 odst. 2 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění, s cílem zajištění jednotných postupů při zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR (např. osvobození od daně vybírané srážkou nebo její snížení či zdaňování daňově transparentních entit), vydává tento Pokyn.

ČLÁNEK 1

Skutečnost, že příjemcem příjmů ze zdrojů na území ČR je osoba, která je daňovým rezidentem konkrétního druhého státu, pro poskytnutí výhod plynoucích z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, popř. ze zákona o daních z příjmů, nepostačuje. Tato osoba musí být i skutečným vlastníkem těchto příjmů a dané příjmy musí být podle daňového práva tohoto druhého státu považovány za příjmy této osoby, případně musí být naplněny další podmínky stanovené příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění (např. článek „omezení výhod“ smluv) anebo vnitrostátním daňovým zákonem (např. procento podílu na základním kapitálu společnosti).

Splnění uvedených podmínek je plátce příjmu, který při výplatě příjmu zahraničnímu subjektu automaticky uplatňuje výhody plynoucí z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, popř. ze zákona o daních z příjmů, povinen v rámci příslušného daňového řízení (např. daňová kontrola) prokázat. K prokázání splnění těchto podmínek lze využít zejména:

- a) potvrzení o daňovém rezidentství v daném státě vydané zahraničním daňovým úřadem (pokud v dané zemi formulář takového potvrzení neexistuje, lze za tím účelem použít analogie příslušného českého formuláře č. 25 5232); a
- b) prohlášení zahraniční osoby, že je skutečným vlastníkem příjmu a že daný příjem je podle daňového práva druhého státu považován za její příjem; a
- c) důkazní prostředky o splnění dalších podmínek stanovených příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, popř. vnitrostátním daňovým zákonem.

ČLÁNEK 2

V případě postupu vůči zahraničním daňově transparentním entitám a obdobným strukturám (viz např. Pokyn č. D – 269, FZ č. 7-8/2004 a Sdělení k tomuto Pokynu publikované ve FZ č.11/2004) se pro účely automatické aplikace výhod plynoucích z uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění, popř. ze zákona o daních z příjmů, postupuje vůči jednotlivým společníkům, partnerům, beneficiům apod. (dále jen „společníci“) analogicky. K prokázání splnění podmínek uvedených v článku 1 lze využít zejména:

- a) potvrzení o daňovém rezidentství společníka v daném státě vydané zahraničním daňovým úřadem (pokud v zahraničí formulář takového potvrzení neexistuje, lze za tím účelem použít analogie příslušného českého formuláře č. 25 5232); a
- b) prohlášení společníka, že je skutečným vlastníkem příjmu a že daný příjem je podle daňového práva druhého státu považován za jeho příjem; a
- c) důkazní prostředky obsahující údaje o tom, jaká konkrétní část příjmu vypláceného daňově transparentní entitě připadá na daného společníka; a
- d) důkazní prostředky o splnění dalších podmínek stanovených příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, popř. vnitrostátním daňovým zákonem.

ČLÁNEK 3

Za situace, kdy plátce příjmu není s to prokázat splnění podmínek zmíněných ve výše uvedených člancích, nelze poskytnout výhody vyplývající ze smluv o zamezení dvojího zdanění, popř. ze zákona o daních z příjmů, automaticky. Ve vztahu k daňově transparentním entitám pak nelze uplatnit jejich transparentnost a tím ani individuální přístup vůči jednotlivým společníkům daňově transparentních entit (včetně např. daňové nediskriminace).

Pokud se v konkrétním případě bude jednat o zahraniční fyzickou osobu, použijí se příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů pojednávající o zdaňování příjmů fyzických osob – rezidentů bezesmluvních států; pokud půjde o zahraniční osobu jinou než fyzickou (tedy i o zahraniční daňově transparentní entitu), použijí se příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů pojednávající o zdaňování příjmů právnických osob – rezidentů bezesmluvních států, přičemž problematiku případné transparentnosti již nelze brát v úvahu.

Za takovéto situace se uplatňuje např. institut zajištění daně, není možné poskytovat výhody vyplývající ze směrnic ES transponovaných do zákona o daních z příjmů, není možné snížit sazbu srážkové daně na základě mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění atd.

ČLÁNEK 4

Za situace, kdy plátce příjmu není s to prokázat splnění daných podmínek ve vztahu k části společníků daňově transparentní entity, postupuje při zdaňování části příjmu připadající na takové společníky v souladu s článkem 3, tzn., že tato část příjmu se zdaní jako příjem právnické osoby – rezidenta bezesmluvního státu.

ČLÁNEK 5

V případě pochybností ze strany správců daně o oprávněnosti uplatnění výhod plátcem příjmu lze využít všech dostupných nástrojů vyplývajících ze smluv o zamezení dvojího zdanění, z členství ČR v EU apod. (výměna informací, řešení případů dohodou atd.).

ČLÁNEK 6

Tento Pokyn ruší a nahrazuje s účinností od 1. ledna 2006 Pokyn č. D – 90 z 11. srpna 1994, č.j.: 251/45 502/1994, publikovaný ve FZ č. 7-8/1994. Ve vztahu ke zdaňování příjmů daňově transparentních entit se tento Pokyn uplatní ve smyslu Sdělení k Pokynu č. D-269 publikovaného ve FZ č. 11/2004.

33/23.03.05 - Problematika § 38na ve znění novely ZDP č. 669/2004

Předkládají: Ing. Pavel Průdek, daňový poradce, č. osvědčení 3448

Ing. Dita Šulcová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3006

Tento příspěvek se zabývá vybranými výkladovými problémy vyplývajícími z uplatňování ustanovení § 38na zákona o daních z příjmů (“ZDP”). I přes snahu zástupců Ministerstva financí o vyjasnění problémů zmíněných v příspěvku předloženém na Koordinačním výboru KDP 03-04 prostřednictvím novelizace předmětného ustanovení, vznikají při výkladu § 38na nejasnosti. Tento příspěvek navazuje na příspěvek předložený na Koordinačním výboru č. 1-05 pod číslem 9 a uvádí další vybrané problémy při uplatňování daného ustanovení.

Pro zjednodušení terminologie používáme pojem „zdaňovací období“ i pro jakékoli období, za které se podává daňové přiznání. Pojem „změna“ znamená „změnu ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole poplatníka. Pojem „podstatná změna“ (POZM) má význam definovaný v § 38 na ZDP. Pojem „ztráta“ znamená daňovou ztrátu.

1 Výklad pojmu „podstatná změna“

Při odpočtu ztráty musí společnost nejprve posoudit, zda nastala „podstatná změna“. Tento pojem lze odvodit z odstavce 1 a podpůrně odstavce 2 § 38na ZDP.

Odstavec 1:

*„Výměřenou a neuplatněnou daňovou ztrátu nelze odčítat od základu daně za podmínek uvedených v § 34 odst. 1, došlo-li u poplatníka k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole (dále jen „podstatná změna“). **Změnou ve složení osob se rozumí změna společníků nebo změna jejich podílu na kapitálu či kontrole poplatníka. Podstatnou změnou se vždy rozumí změna, která se v úhrnu týká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv nebo kterou získá společník rozhodující vliv.**“*

Odstavec 2:

*„...Toto ustanovení se nepoužije, pokud poplatník prokáže správci daně, že ve zdaňovacím období, za něž má být uplatněna daňová ztráta, **nedošlo ke změně ve složení společníků nebo ke změně jejich podílu na kapitálu či kontrole, která se v úhrnu týká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv, nebo kterou získá společník rozhodující vliv, oproti zdaňovacímu období, za něž mu byla daňová ztráta vyměřena.**“*

1.1 Výklad pojmu „změna“

Pro posuzování, zda u společnosti nastala „podstatná změna“ je nejprve nutno vyjasnit, co se rozumí změnou ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole.

Druhá věta § 38na odst. 1 ZDP novelizovaného ustanovení uvádí, že změnou ve složení osob se rozumí změna společníků nebo změna jejich podílu na kapitálu či kontrole poplatníka. Vyloučené jsou tedy jakékoli změny, které se týkají jiných osob než přímých společníků, např. osob ve skupině, které se podílí na kapitálu či kontrole poplatníka nepřímou.

Při výkladu pojmu „podíl na kapitálu“ zřejmě nebudou vznikat výkladové problémy – bude možné jej určit vždy na základě společenské smlouvy, stanov apod. Postoupení práva na výplatu dividendy podle našeho názoru nevede ke změně podílu společníka na kapitálu.

Mohou však nadále vznikat pochybnosti při výkladu pojmu „účast na kontrole“. Pojem „kontrola“ je podle našeho názoru nutno vykládat ve smyslu možného vlivu na řízení a provozování podniku, tj. kontrola nad společností dává možnost ovládat společnost ve smyslu Obchodního zákoníku („ObchZ“). Navrhujeme definici kontroly v návaznosti na definici domněnek ovládnutí uvedených v ObchZ. V zásadě je nutno tento pojem odvozovat od podílu na hlasovacích právech, případně od možnosti kontroly nad společností na základě ovládací smlouvy. Tento výklad podporuje i definice pojmu „podstatná změna“ ve třetí větě odstavce 1 a dále třetí věta odstavce 2, podle které se zkoumá změna podílu

na hlasovacích právech a použití pojmu „kontrola“ v § 23 (7) ZDP. Rovněž pro získání rozhodujícího vlivu je nutné získání určitého podílu na hlasovacích právech.

Pro úplnost uvádíme, že pojem „kontrola“ v 38na ZDP nelze vykládat jako „kontrolní činnost“ ve smyslu následného dohledu a ověřování dodržování souladu skutečných postupů a činností při podnikání např. s právními předpisy, ale i se stanovami a pokyny valné hromady (srovnej s § 23 (7) ZDP), přestože bude prováděna společníkem.

1.2 Posuzované období

Ze znění příslušných ustanovení není zřejmé, ve kterém období musí „změna“ nastat, tak aby měla za důsledek omezení odpočtu ztrát. Z účelu ustanovení vyplývá, že by se v zásadě měly zkoumat změny, které nastaly mezi zdaňovacím období následujícím po období, za které byla předmětná ztráta vyměřena a období, za které má být ztráta odečtena (včetně těchto okrajových období). Výjimku budou činit období vyloučená z důvodu zákazu retroaktivity (viz bod **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.** tohoto příspěvku).

Ve srovnání s původním znění byl v novelizovaném § 38na odst. 1 vynechán pojem „oproti období“. Z tohoto by bylo možné při extrémním výkladu usuzovat, že pokud u společnosti jednou nastane „podstatná změna“, bude odpočet jakýchkoli ztrát kdykoli v budoucnosti (tj. ve všech následujících zdaňovacích obdobích) podléhat omezení, a to včetně odpočtu ztrát vyměřených po zdaňovacím období, kdy nastala změna. To by znamenalo neoprávněnou restrikcí odpočtu ztrát v rozporu s účelem ustanovení.

Podle odstavce 2 je u akciových společností s akciemi na majitele „oproti“ v novele naopak proti původnímu znění doplněno a tím by se měl srovnávat stav v období vzniku se stavem v období odpočtu ztráty. Výše uvedený extrémní výklad by však znamenal nerovné postavení společností s ostatními právními formami. Znění odstavce 2 proto podporuje podle našeho názoru následující výklad, který je v souladu s účelem zákona:

Zda došlo ke změně se posuzuje porovnáním podílu jednotlivých společníků na kapitálu nebo hlasovacích právech k poslednímu dni zdaňovacího období, za které byla ztráta vyměřena oproti stavu ve zdaňovacím období, za které má být ztráta odečtena. Nebude tedy relevantní změna, která byla do roku odpočtu ztráty „navrácena v původní stav“. Sporné je pouze, jak nahlížet na případy, kdy k tomuto „navrácení v původní stav“ došlo teprve v průběhu zdaňovacího období, za který má být odečtena ztráta. Podle našeho názoru je rozhodující stav k poslednímu dni zdaňovacího období. Výjimkou budou samozřejmě případy, kdy se bude zjevně jednat o obcházení zákona – např. dojde k převodu obchodního podílu na konci roku a ke zpětnému převodu ihned na počátku roku následujícího.

Výkladově je možné sledování změn, které nastaly ve zdaňovacím období, kdy má být odečtena daňová ztráta (tj. zda v daném zdaňovacím období došlo např. k převodu obchodního podílu). Změny, které nastaly v jiných (předcházejících) zdaňovacích obdobích by pro odpočet ztráty nebyly podstatné.

1.3 Výčet změn, které mohou být klasifikovány jako „podstatná změna“

Pojem „podstatná změna“ (dále jen POZM) je v § 38na definován v odstavci 1 a nepřímo ve třetí větě odstavce 2.

Ze slova „vždy“ obsaženého ve třetí větě odstavce 1 by bylo možno usuzovat, že výše výčet případů v definici není úplný. Výčet POZM ve třetí větě s použitím výrazu „**vždy**“ je možno s ohledem na znění věty druhé odstavce 1 chápat jako výčet příkladný, což může působit dojmem, že existují ještě další změny, které mohou mít za následek vznik POZM. Z informací získaných při jednání pracovní skupiny zástupců MF ČR a KDP zaměřené na problematiku § 38na ZDP však vyvozujeme, že slovo „vždy“ mělo své opodstatnění v původní definici „podstatné změny“, která výslovně neuváděla případ, kdy společník získává rozhodující vliv.

Tento výklad by podle našeho názoru byl také v rozporu s podmínkou pro akciové společnosti s akciemi na majitele uvedené ve větě třetí odstavce 2., která zní:

*„...že ve zdaňovacím období, za něž má být uplatněna daňová ztráta, **nedošlo ke změně** ve složení společníků nebo ke změně jejich podílu na kapitálu či kontrole, která se v úhrnu týká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv, nebo kterou získá společník rozhodující vliv, oproti zdaňovacímu období, za něž mu byla daňová ztráta vyměřena.“*

Podle našeho názoru nelze změnu ve složení společníků nebo jejich podílů na hlasovacích právech považovat za podstatnou změnu, pokud se tato změna (i) týká 25% a menšího podílu na kapitálu nebo hlasovacích právech a současně (ii) nedochází ke změně osob, které kontrolují společnost - tj. osob(y), které mají rozhodující vliv.

S přihlédnutím k pravidlu pro akciovou společnost s akciemi na majitele v odstavci 2 (rovné postavení poplatníků) považujeme výčet případů, které by mely být považovány za „podstatnou změnu“, uvedený v odstavci 1 za úplný. Slovo „vždy“ tedy nemá podle našeho názoru v definici žádný význam.

Pokud zástupci MF ČR zastávají odlišný názor, prosíme o uvedení výkladového pravidla. Přitom by měla být respektována právní jistota poplatníků (zejména k praktickým problémům při editační povinnosti – neexistenci lhůty).

1.4 Dílčí závěr k bodu 1

Při posuzování, zda došlo k podstatné změně se porovnává stav podílu jednotlivých společníků na kapitálu, na hlasovacích právech nebo jejich možnost kontrolovat (tj. ve smyslu ObchZ. ovládat) společnost, a to ke konci zdaňovacího období a ke konci zdaňovacího období, za které má být odečtena ztráta.

Výčet podmínek pro to, aby změna byla považována za podstatnou změnu uvedený §38na odst. 1 je úplný. Za podstatnou změnu se tedy považuje jen změna, která se v úhrnu týká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv, nebo kterou získá společník rozhodující vliv.

2 Posuzování změny týkající se v úhrnu více než 25% podílu na základním kapitálu nebo hlasovacích právech

Z hlediska POZM vyplývající ze změny podílu na ZK nebo hlasovacích právech v úhrnu větším než 25% může zejména u společností, které emitovaly akcie na majitele v nemateriální podobě, nastat poměrně komplikovaná situace.

Z hledisku účelu §38na dále obecně platí, že změny v podílech na ZK musí být vyhodnoceny, i když nevzniknou prodejem, ale vzniknou například neproporcionálním zvyšováním či snižováním základního kapitálu, ale i děděním podílu.

Podíl na hlasovacích právech se počítá ve smyslu ObchZ. (tzn. např. u akciové společnosti se neberou v úvahu prioritní akcie, i když mohou v dočasně hlasovací práva nabývat).

Při posuzování změn v účasti na kapitálu nebo hlasovacích právech komanditní společnosti se podle našeho názoru vždy posuzuje podíl na celkovém kapitálu resp. na všech hlasovacích právech. Přestože u komanditní společnosti není podle současné právní úpravy možný převod podílu komplementáře na jinou osobu, posuzuje se změna v osobě komplementáře či komanditisty ve vztahu k celku.

Příklad 1:

Na kapitálu a hlasovacích právech komanditní společnosti se podílí komanditista 10% a komplementář 90%. Pokud dojde k převodu účasti komanditisty na jinou osobu, posuzuje se tato změna jako změna, která se týká pouze 10% kapitálu/hlasovacích práv (ne jako úplná, tj. 100% změna, v osobě komanditisty).

Dále uvádíme příklad možných variant, jak lze testovat změny pro společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti s akciemi na jméno:

Příklad 2

K 1.1.2004 bylo složení společníků nebo akcionářů s akciemi na jméno tak, jak je uvedeno níže v tabulce. K 1.6.2004 došlo k prodejm podílů tak, že společník A získal 5% od společníka C, který přestal být společníkem a nový společník D získal 15% od společníka B, který také přestal být společníkem. K 1.12.2004 získal společník A 10% od společníka D. K dalším změnám ve složení společníků a výši jejich podílů ve zdaňovacím období, ve kterém má být uplatněna vyměřená a neuplatněná daňová ztráta, nedošlo.

Společník	1.1.2004	1.6.2004	1.12.2004
A	80 %	85 %	95%
B	15 %	-	-
C	5 %	-	-
D	-	15 %	5%
	100 %	100 %	100%

Rozborem tohoto příkladu lze dovodit, že změny ve složení společníků a ve výši jejich podílů by se pro případy dle odstavce 1 §38na měly vyhodnocovat vždy k 1.dni zdaňovacího období a test na hodnotu změny nejméně 25% podílu na ZK se týká jen tolika % podílu, které se oproti stavu k 1.dni zdaňovacího období staly předmětem prodeje bez ohledu na to, že v dalších obdobích se dále s těmito podíly obchodovalo.

Jinak řečeno, když zůstane 75% podílů na základním kapitálu nebo hlasovacích právech ve zdaňovacím období beze změny proti stavu k 1. dni zdaňovacího období, tak POZM nenastala.

Příklad 2

K 1.1.2004 bylo složení společníků nebo akcionářů s akciemi na jméno tak, jak je uvedeno níže v tabulce. K 1.6.2004 došlo k prodejem podílů tak, že společník B ze svého 33% podílu odprodal 26% novému společníkovi D. Od tohoto společníka však 26% podíl odkoupil k 1.12.2004 zpět. K dalším změnám ve složení společníků a výši jejich podílů ve zdaňovacím období, ve kterém má být uplatněna vyměřená a neuplatněná daňová ztráta, nedošlo.

Společník	1.1.2004	1.6.2004	1.12.2004
A	34 %	34 %	34%
B	33 %	7%	33%
C	33 %	33%	33%
D	-	26 %	-
	100 %	100 %	100%

V tomto příkladě budou změny v podílech na ZK vyhodnocovány vždy porovnáním stavu stavem společníků a jejich podílů na ZK nebo hlasovacích právech k 1.dni a poslednímu dni zdaňovacího období, ve kterém má být uplatněna vyměřená a dříve neuplatněná daňová ztráta. Předprodej 26% podílu na ZK v rámci zdaňovacího období, ve kterém má být uplatněna vyměřená a dříve neuplatněná daňová ztráta, která nevede k rozdílu mezi prvním a posledním dnem tohoto zdaňovacího období, by podle našeho názoru k naplnění podmínek vzniku POZM vést neměl.

Dílčí závěr:

Plnění podmínek v odstavci 1 §38na, které jsou rozhodné pro test změn společníků či jejich podílů týkajících se více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv, se vyhodnocuje mezi prvním a posledním dnem zdaňovacího období, ve kterém má být uplatněna vyměřená a dříve neuplatněná daňová ztráta.

3 Posuzování, zda změnou společník získal rozhodující vliv

Při výkladu tohoto pojmu vycházíme ze základní definice „změny ve složení osob“ (viz bod **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**). V tomto případě je nutno zkoumat (i) změny v osobě společníků, v jejichž důsledku se nová osoba získává podíl na hlasovacích právech a (ii) změny podílů stávajících společníků na hlasovacích právech. Jakékoli změny týkající se ostatních osob (např. osob, které se podílí nepřímou na kontrole poplatníka) včetně převodu hlasovacích práv na osoby, které nejsou společníky, nejsou podle našeho názoru rozhodující, přestože v jejich důsledku může jiná osoba získat rozhodující vliv.

Podle našeho názoru je třeba pojem „rozhodující vliv“ vykládat ve smyslu § 66a a § 66b ObchZ, a to zejména § 66a odst. 2 až 6 ObZ. V důsledku změny se tedy společník musí stát ovládající osobou ve smyslu § 66a ObchZ („*Ovládající osobou je osoba, která fakticky nebo právně vykonává přímo nebo nepřímou rozhodující vliv na řízení nebo provozování podniku jiné osoby.*“)

Rozhodující vliv ve smyslu § 38na ZDP tedy získá společník, který v důsledku výše popsané změny

- (a) získá většinu hlasů plynoucích z účasti ve společnosti - tj. má nově více než 50% podíl na hlasovacích právech; nebo
- (b) nově disponuje většinou hlasovacích práv včetně hlasovacích práv, kterými disponuje na základě dohody uzavřené s jiným společníkem/společnický; nebo
- (c) může nově prosadit jmenování nebo volbu nebo odvolání většiny osob, které jsou statutárním orgánem nebo jeho členem, anebo většiny osob, které jsou členy dozorčího orgánu právnické osoby, jejímž je společníkem; nebo
- (d) společně s osobou, se kterou jedná ve shodě, nově disponuje většinou hlasovacích práv; nebo
- (e) nově disponuje alespoň 40 % hlasovacích práv; toto neplatí pokud prokáže, že jiná osoba disponuje stejným nebo vyšším množstvím hlasovacích práv.

Pro výpočet podílu na hlasovacích právech se použijí příslušná ustanovení obchodního zákoníku, zejména § 66a odst. 1 ObchZ. Pojem disponovat s hlasovacími právy je v této souvislosti třeba vykládat také v souladu s ObchZ – není podstatný titul (právní důvod), na základě kterého hlasovací práva na základě vlastního uvážení vykonává. Zdůrazňujeme však, že osobou, která nově disponuje s hlasovacími právy musí být vždy společník. Převod hlasovacích osob na osobu, která není společníkem, se nebere v úvahu. Rovněž není relevantní, zda společníci, jejichž podíl na hlasovacích právech se nezměnil, nově jednájí ve shodě aniž by se změnila hlasovací práva vykonávaná jednotlivými společníky.

Příklad:

V důsledku zvýšení podílu na základním kapitálu zvýší společník svůj podíl na hlasovacích právech na z 39% na 40%. Na zbývajících 60% hlasovacích práv se podílí další dva společníci, každý 30%. Za předpokladu, že tito další dva společníci nejednají ve shodě, bude zvýšení podílu prvního společníka na hlasovacích právech na 40% považováno za podstatnou změnu. Pokud by další dva společníci jednali ve shodě, měli by i po změně nadále rozhodující vliv na řízení podniku společnost a změna v hlasovacích právech by se nepovažovala za podstatnou změnu.

4 Test 80% příjmů z činností zaúčtovaných do výnosů

„...se nepoužije, pokud poplatník, u něž k podstatné změně došlo, prokáže správci daně, že nejméně 80 % příjmů zaúčtovaných do výnosů podle zvláštního právního předpisu v období, kdy došlo k podstatné změně, a v následujících obdobích, v nichž má být uplatněna daňová ztráta vznikla za období před podstatnou změnou, bylo vytvořeno stejnou činností, jakou v rámci svého předmětu podnikání provozoval poplatník v období, z které byla daňová ztráta vyměřena.“

Nejasnosti při uplatňování testu 80% výnosů bude zřejmě způsobovat doplnění podmínky, že jde „... o příjmy zaúčtované do výnosů podle zvláštního předpisu“. V tomto případě se jedná o zákon 563/1991 Sb. o účetnictví (dále jen ZoU). Tato definice pojmu

4.1 Definice pojmu „činnost“

Výklad pojmu „činnost“ byl řešen již v příspěvku na Koordinační výbor 03-04. Pojem činnost je nutno vykládat v návaznosti na ObchZ a předpisy upravující živnostenské podnikání.

Společnost ovšem může vykonávat další činnosti, které spočívají např. v nakládání s majetkem (investice volných peněžních prostředků, zhodnocování majetku, prodej majetku), a které nejsou vykonávány v rámci předmětu podnikání společnosti. Z těchto činností může dosahovat výnosy, které s předmětem podnikání přímo nesouvisí a které mají z tohoto pohledu mimořádný charakter. To může způsobovat problémy při výpočtu testu v odstavci 3 a odstavci 2 („test 80% výnosů“). Odkazem na tento zákon 563/1991 Sb., o účetnictví, došlo totiž ke zpřesnění pojmu „mimořádné výnosy“, ke kterým se v testu nepřihlíží. Původní znění umožňovalo výklad, podle kterého tyto z hlediska předmětu podnikání mimořádné výnosy mohou být vyloučeny z výnosů, které se berou v úvahu při výpočtu testu.

4.2 Výpočet základny pro test 80% výnosů, alokace výnosů na činnosti

Z důvodu právní jistoty poplatníků je nutno stanovit přesnou metodiku výpočtu testu 80% výnosů. Test je pro jeho uplatnění možno vyjádřit matematicky následujícím způsobem.

Výnosy z činností, které společnost
vykonávala v rámci předmětu podnikání v
roce ztráty $\geq 80\%$

Základna výnosů

Test se přitom vždy týká objemu výše uvedených příjmů v roce uplatnění vyměřené, ale dosud neuplatněné daňové ztráty.

Při výpočtu čitatele a jmenovatele zlomku budou vznikat výkladové problémy.

Podle našeho názoru je při výkladu uplatňování testu 80% výnosů nutno vycházet z jeho účelu. Účelem je zamezit tomu, aby po podstatné změně společnost neměla možnost odečíst ztráty vyměřené před podstatnou změnou od zdanitelných zisků plynoucích z odlišných činností, než jaké vykonávala v roce vzniku ztráty. Účel ustanovení ilustrujeme na příkladu struktury výnosů dosažených společností v roce vzniku ztráty a v roce odečtu ztráty:

Příklad 3:

	Výnosy			
	Činnost 1	Činnost 2	Ostatní*)	mimořádné výnosy
Rok vzniku ztráty	100	100	100	100
Rok odečtu ztráty	100	100	100	100

*) Ostatní výnosy zahrnují výnosy, které nelze přímo přiřadit k činnostem vykonávaným v rámci předmětu podnikání a ke kterým patří například úroky, kurzové zisky, výnosy z prodeje cenných papírů a výnosy z prodeje hmotného majetku.

V souladu s účelem ustanovení by má společnost nepochybně nárok na odpočet ztrát neboť nedošlo ke změně vykonávaných činností ani ke změně ve struktuře výnosů. Při striktním výkladu odstavce 2 však lze dospět k závěru, že ztrátu nelze uplatnit. Je totiž sporné, zda základnu výnosů (jmenovatele zlomku) činí veškeré výnosy či pouze výnosy dosažené z činností. Obdobně, je sporné, zda do čitatele zlomku lze zahrnovat ostatní výnosy, které nesouvisí přímo s činnostmi 1 a 2.

Výkladový problém vyplývá zejména z novelizace upřesňující, že se v testu jedná o „...nejméně 80% příjmů zaúčtovaných do výnosů podle zvláštního předpisu.“ a z novelizace, která zpřesňuje definici mimořádných výnosů odkazem na zákon o účetnictví. Pokud toto znění by mělo být vykládáno tak, že základ pro výpočet testu 80% výnosů je **suma** celé třídy 6 – Výnosy **minus** skupina 68 – Mimořádné výnosy (dle účetního standardu 019) může dojít k disproporčnímu zvyšování i snižování základny výnosů pro výpočet testu.

Jak je již zmíněno výše, problémy budou způsobovat příjmy – výnosy, které nemají přímou souvislost s činnostmi (živnostmi) v rámci předmětu podnikání nebo vyplývají pouze z účetních technik. Jedná se zejména o příjmy – výnosy související s využíváním a zhodnocováním majetku (aktiv) společnosti, jako jsou výnosy z prodeje majetku, z prodeje cenných papírů, z postupovaných nakoupených pohledávek resp. z výnosů, které vyplývají ze zhodnocování volných finančních prostředků v podobě výnosů z úroků z termínovaných vkladů, investic do cenných papírů nebo z půjček a úvěrů. Z hlediska účetních předpisů vzniká i část výnosů z přecenění vybrané části aktiv na reálnou hodnotu, které jsou nepeněžní jako je např. výpočet kursových rozdílů z bankovních účtů vedených v cizí měně nebo přepočet reálné hodnoty určitých finančních instrumentů dle §27 ZoU. Některé výnosy spojené s držbou cenných papírů jsou za určitých okolností dle §19 ZDZP u poplatníka od daně z příjmu osvobozeny např. přijaté dividendy mateřskou společností od dceřinné společnosti.

Výše uvedené druhy výnosů vyplývají z momentální (konkrétní) finanční a majetkové situace společnosti a v jednotlivých obdobích se jejich podíl může výrazně lišit.

Další proměnlivé výnosy vyplývající z finanční situace společnosti jsou také např. výnosy ze smluvních pokut, které ale vstupují do daňového základu až po zaplacení, které může být v jiných zdaňovacích obdobích.

Ještě komplikovanější situaci představují výnosy vytvořené z titulu účetní techniky. Sem patří hlavně účetní skupina 62 – Aktivace, částečně i skupina 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti.

Problémy při posuzování těchto výnosů uvádíme na příkladu:

Příklad 4

Společnost provozovala v roce, kdy jí byla vyměřena daňová ztráta v rámci svého předmětu podnikání, činnosti „koupě zboží za účelem jeho dalšího

prodeje“, „služby ekonomických poradců“ a „stavební činnost“. Kromě to ho dosahovala další výnosy včetně výnosů z postoupení pohledávek.

V následujících letech byla „stavební činnost“ postupně utlumena resp. přestala být provozována.

V roce 2006 došlo k „podstatné změně“ a k rozšíření předmětu podnikání o živnost „realitní činnost“, ze které v roce 2006 měla společnost výnosy ve výši 200 tis. Kč. Z činnosti „koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje“ vykázala výnosy 500 tis. Kč a z činnosti „služby ekonomických poradců“ také 500 tis. Kč. Celkové výnosy z těchto činností činily 1.200 tis. Kč.

Navíc byl dosažen výnos z postoupení pohledávek ve výši 60 tis. Kč, výnos z prodeje nepotřebného dlouhodobého majetku (kopírky) ve výši 70.tis Kč a finanční situace společnosti umožnila získat výnosy ve výši 20 tis. Kč z úroků z půjčky třetí osobě. Celkově tedy výnosy v roce 2006 dosáhly hodnoty 1.350 tis. Kč.

Z uvedeného pozměněného zadání pak lze stanovit následující propočty:

Úč.sk.60	Výnosy činností 1 a 2	1.000 tis. Kč
Úč.sk.60	Výnosy z činnosti 3	200 tis. Kč
Mezisoučet 1		1.200 tis.Kč
Úč.sk.64	Výnosy z post. pohledávek	60 tis. Kč
Úč.sk.64	Výnosy z prodeje IM	70 tis.Kč
Úč.sk.66	Výnosové úroky z půjčky	20 tis. Kč
Mezisoučet 2		150 tis. Kč
Výnosy celkem (M1 +M2)		1.350 tis.Kč

Alternativy výpočtu testu 80% výnosů

(a) $1000 / 1200 = 83,34\%$

Suma výnosů se shodných činností je porovnávána se základnou do které nevstupují žádné jiné výnosy než z činností (živností). Test je splněn.

(b) $1000 + 60 / 1350 = 78,51\%$

Za shodnou činnosti je samostatně považována i „činnost“ postoupení pohledávek, která byly uskutečněna v obou letech a výnosy zahrnuté do čitatele zlomku. Základna výnosů zahrnuje další výnosy spojené s využíváním a zhodnocováním majetku, které však nejsou považovány za „shodné“ činnosti neboť v roce vyměření daňové ztráty se nevyskytly. Test není splněn.

(c) $1000 / 1350 = 74,07\%$

Výnosy ze shodných činností jsou jen výnosy ze shodných činností (živností), ale celková základna zahrnuje výnosy celkem včetně všech výnosů z využívání a zhodnocování majetku. Test není splněn.

(d) $1000 + 60 + 70 / 1350 = 83,70\%$

Do čitatele jsou zahrnuté výnosy z postoupených pohledávek s odůvodněním, že se pohledávka týkala obchodní činnosti a výnos z

prodeje IM byl přiřazen k činnosti ekonomických poradců, kde byla nejčastěji kopírka používána. Test je splněn.

$$(e) \quad 1000 + (150 \cdot 1000 / 1200) / 1350 = 1125 / 1350 = 83,34 \%$$

K výnosům zahrnovaným do čitatele přiřadil poměrově poplatník i výnosy z využívání a zhodnocování majetku. Poměr, kterým tyto výnosy byly přiřazeny vyplývá z poměru výnosu ze shodných činností a výnosů z činností (živností) celkem. Test je splněn.

Na základě výše uvedeného upraveného příkladu č. 3 lze konstatovat, že ujasnění pojmu celkové základny výnosů a pojmu shodných činností jsou pro uvedené testy v odstavci 2 i 3 zásadní. Podle našeho názoru by bylo možné vyslovit dvě možné výkladové verze:

Alternativa A: Do celkové základny výnosů nebude společnost zahrnovat výnosy z nakládání a zhodnocování aktiv ani účetních technik. Jinými slovy celkovou základnu pro výnosy odvozovat od výnosů z činností (živností) zaúčtovaných ve skupině 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží **mínus** skupina 68 – mimořádné výnosy.

Alternativa B: Do celkové základny výnosů bude společnost zahrnovat výnosy z činností (živností) i výnosy z nakládání a zhodnocování aktiv, přičemž tyto výnosy, pokud to bude možné, přiřadí poplatník k výnosům z činností (živností). Přiřazení výnosů z nakládání a zhodnocování aktiv by bylo možné provést i poměrově na všechny výnosy z činností (živností) pokud by nebylo možné tyto výnosy přiřadit individuálně.

Výsledek testu podle výkladu v alternativě A by byl dle příkladu č.3a) $1000 / 1200 = 83,34\%$ a daňovou ztrátu by bylo možné uplatnit.

Výsledek testu podle výkladu v alternativě B by byl dle příkladu č. 3e) $1125 / 1350 = 83,34 \%$ a daňovou ztrátu by bylo možné uplatnit.

Modelová situace se může komplikovat v případě vykazování plusových, ale i minusových výnosů v účtové skupině 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti. Pro ilustraci je příklad 4 modifikován tak, že v roce 2006 (rok uplatnění daňové ztráty) bylo ze shodných činností dosaženo výnosů ve skupině 60 jen 800 tis. Kč a u neshodných naopak 300 tis. Kč. K rozvahovému dni byla ale vykázána změna stavu nedokončené výroby u živnosti – služby ekonomických poradců – ve skupině 61-Změna stavu zásob vlastní výroby ve výši 200 tis. Kč a u neshodné živnosti ve výši **mínus** 100 tis. Kč.

Úč.sk.60	Výnosy ze shodných činností	800 tis. Kč
Úč.sk.60	Výnosy z neshodných činností	300 tis. Kč
Dílčí součet 1A		1.100 tis. Kč
Úč.sk.61	Změna stavu. NV u shodné činnosti	200 tis. Kč
Úč.sk.61	Změna stavu. NV u neshodné činnosti	- 100 tis.Kč
Dílčí součet 1B		100 tis.Kč
Mezisoučet 1		1.200 tis Kč
Úč.sk.64	Výnosy z post.pohledávek	60 tis. Kč
Úč.sk.64	Výnosy z prodeje IM	70 tis. Kč
Úč.sk.66	Výnosové úroky z půjčky	20 tis. Kč
Mezisoučet 2		150 tis. Kč
Výnosy celkem (M1 +M2)		1.350 tis.Kč

Přestože se výnosy se shodných a neshodných činností ani celkových výnosů nezměnily a došlo jen ke změnám ve struktuře a to zahrnutím výnosů z titulu účetních technik tj. úč.sk. 61 - změna stavu zásob vlastní činnosti. To má to dopady do možných variant pro test na 80% a k velké variabilitě v hodnocení podkladů, které poplatník musí k žádosti o závazné stanovisko dle odst. 7 a 8 §38na.

Metodický problém je i u úč.sk. 68 – Mimořádné náklady. Dle ČÚS č.19 upozorňujeme na znění bodů 4.7.3, 4.8.1 a 4.8.2, ve kterých se popisují i případy, kdy se účtují ve prospěch mimořádných nákladů i výnosy související s postupováním nebo ukončováním hospodářské činnosti či složky hospodářské činnosti pomocí účtů skupiny 69 – převodové účty původně zaúčtované v úč.sk-60 až 66.

5 Zákaz retroaktivity

Důležitá otázka při uplatňování §38na ZDP v jeho počátcích je, do jaké míry může mít toto ustanovení retroaktivní účinky.

Zákon 438/2003, který zavedl § 38na do ZDP, obsahoval přechodné ustanovení, které uvádělo, že § 38na ve znění tohoto zákona se použije poprvé u poplatníka, u něhož došlo k podstatné změně ve zdaňovacím období, které započalo v roce 2004. Odpočet ztrát tedy neovlivňovaly změny, ke kterým došlo v předchozích zdaňovacích obdobích. Je však sporné, zda tato výjimka platí i pro nové znění příslušného ustanovení (tj. ustanovení ve znění zákona 669/2004 Sb.). Při důsledném výkladu se přechodné ustanovení pro nové znění § 38na nepoužije, a poplatník tedy musí zkoumat všechny změny, které nastaly kdykoli mezi rokem vzniku ztráty a rokem, ve kterém má být ztráta odečtena. Je tedy třeba posuzovat i ty změny ve struktuře společníků, které nastaly i ve zdaňovacích obdobích započatých před 1. lednem 2004.

Výše uvedený postup by znamenal retroaktivní účinky příslušného ustanovení. Retroaktivní účinky § 38na ZDP jsou podle našeho názoru obecně nepřípustné. Zákaz retroaktivity právních norem (včetně daňových zákonů) byl potvrzen v řadě rozsudků, včetně rozsudku Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. V našem případě nacházíme analogii s případem uvedeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2004, čj. Afs 28/2003-69. Z tohoto rozsudku vyplývá, že právní normy nelze aplikovat na právní stav vzniklý před datem jejich účinnosti. Soud se zabýval retroaktivitou ustanovení § 38r odst. 2 ZDP, kterým došlo s účinností od 1.5.2000 ke změně lhůt pro vyměření daně. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu lze aplikovat nové lhůty teprve na daňové ztráty vzniklé za zdaňovací období roku 2000.

Ze zákazu retroaktivity lze vyvodit následující závěry:

Varianta A: Použití § 38na ZDP v případech, kdy podstatná změna nastala 1. ledna 2004 a později a u přeměn s rozhodným dnem 1. ledna 2004 a pozdějším (výklad ve smyslu přechodného ustanovení k původnímu znění § 38na ZDP).

Varianta B: Použití § 38na ZDP pouze u ztrát, které byly vyměřeny za zdaňovací období započaté 1. ledna 2004 a později. (výklad ve smyslu výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu, výklad odpovídající aplikaci ustanovení o převzetí daňových ztrát podle § 23a resp. § 23c ZDP – vztahuje se poprvé na ztráty vyměřené za zdaňovací období započaté 2004).

Podle našeho názoru nacházíme větší oporu pro výklad uvedený ve variantě B. Vzhledem k tomu, že zákon 669/2004 neobsahuje žádná přechodná ustanovení, je třeba odpočet ztrát, které byly vyměřeny než nabyl předmětný zákon účinnosti, posuzovat podle dosavadní právní úpravy.

6 Závěr

Na příští Koordinační výbor(y) připraví autoři popis dalších problémů při uplatňování § 38na ZDP (například uplatňování ustanovení u akciových společností s akciemi na majitele, u přeměn a závazné posouzení správcem daně). Po projednání problémů navrhujeme publikovat pokyn s výkladem k uplatňování tohoto ustanovení. Dále doporučujeme zvážit další novelizaci, která by umožnila jednoznačný výklad.

Stanovisko MF ČR:

K bodu 1.1 :

Při posuzování, zda nastala nebo nenastala podstatná změna ve složení osob, se pro účely ustanovení § 38na nehodnotí složení osob, které se účastní na kapitálu či kontrole daného poplatníka nepřímo.

Postoupením práva na výplatu dividendy nedochází ke změně podílu společníka na kapitálu či na kontrole poplatníka.

Pro účely ustanovení § 38na zákona o daních z příjmů ve znění zákona č. 669/2004 Sb. se změna ve složení členů dozorčích rad nepovažuje za změnu ve složení osob, které se podílejí na kontrole poplatníka.

Pro účely ustanovení § 38na zákona o daních z příjmů ve znění zákona č. 669/2004 Sb. se účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu nepovažuje za podílení se na kontrole poplatníka (včetně ověřování dodržování souladu skutečných postupů a činností s právními předpisy apod).

K bodu 1.2 :

Při prověřování, zda je možné odečíst vyměřenou daňovou ztrátu, se vždy porovnávají dvě zdaňovací období (popř. období, za které se podává daňové přiznání) – období, za které je daňová ztráta vyměřena a období, za které má být daňová ztráta uplatněna. Z důvodů jistoty poplatníků i správce daně se novelou zákona navrhuje doplnit do odstavce 1 § 38na legislativní zkratka „porovnávaná období“. Zákon o daních z příjmů v ustanovení § 38na dosud výslovně neřeší, ke kterému dni v průběhu těchto období se stavy společníků porovnávají. Proto je navrženo doplnit do odstavce 1 § 38na, že v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, je rozhodný poslední den, ke kterému se sleduje složení osob. V období, za které má být daňová ztráta uplatněna, je rozhodný úhrn změn ve složení osob.

K bodu 1.3 :

Slovo „vždy“ v poslední větě odst. 1 § 38na znamená, že mohou nastat ještě jiné situace, než je změna ve složení společníků týkající se v úhrnu více než 25% základního kapitálu nebo hlasovacích práv nebo když společník získá rozhodující vliv, které znamenají podstatnou

změnu. Forma demonstrativního výčtu byla zvolena proto, aby bylo možné postihnout i další případy znamenající spekulativní postup poplatníků při uplatňování daňové ztráty.

Pokud akciová společnost, která vydala akcie na majitele, prokáže, že nedošlo ke změně ve složení společníků nebo ke změně jejich podílu na kapitálu či kontrole, která by se týkala v úhrnu více než 25% základního kapitálu nebo hlasovacích práv, může daňovou ztrátu uplatnit.

K bodu 2 :

Za změnu v podílech na základním kapitálu je nutné pro účely ustanovení § 38na považovat změny vzniklé prodejem, neproporcionálním zvyšováním či snižováním základního kapitálu i děděním podílů. Existence prioritních akcií nemá vliv na hodnocení, zda nastala nebo nenastala podstatná změna ve složení společníků nebo jejich podílu na kapitálu nebo na hlasovacích právech. V případě komanditní společnosti se změna v podílu komanditisty posuzuje ve vztahu k celkovému základnímu kapitálu.

příklad 1 :

Souhlas s hodnocením převodu podílu komanditisty ve vztahu k celkovému základnímu kapitálu, ale dle stanoviska legislativního odboru MF by v uvedeném případě při převodu 10% podílu jednoho komanditisty na jiného komanditistu nastala změna, která se týká v úhrnu 20% (2 x 10%) základního kapitálu (ne 10%).

příklad 2 :

V uvedeném příkladu by v souladu se stanoviskem legislativního odboru MF nastala změna ve výši 60% základního kapitálu, přičemž u společníka A ve výši 5% + 10%, u společníka B ve výši 15%, u společníka C ve výši 5% a u společníka D ve výši 15% + 10%.

příklad 3 :

V uvedeném příkladu by nastala změna ve výši 104% základního kapitálu, přičemž u společníka A ve výši 0%, u společníka B ve výši 26% + 26%, u společníka C ve výši 0% a u společníka D ve výši 26% + 26%.

Dle stanoviska legislativního odboru se podstatnou změnou rozumí změna :

1. která se v úhrnu týká více než 25 % základního kapitálu;
2. která se v úhrnu týká více než 25 % hlasovacích práv;
3. kterou získá společník rozhodující vliv.

Změnou podle ustanovení § 38na odst. 1 zákona o daních z příjmů, se rozumí změna společníků, změna jejich podílu na kapitálu či kontrole poplatníka. To znamená, že se bere v úvahu nejen každá změna společníků, ale i změna podílu jednotlivého společníka na kapitálu a to nejen v kladném slova smyslu (získá), ale i v záporném slova smyslu (ztratí, prodá, daruje apod.) a změna kontroly poplatníka.

Když podstatnou změnou se vždy rozumí změna, která se v úhrnu týká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv nebo kterou získá společník rozhodující vliv, znamená to, že se všechny změny sečítají jak v kladném slova smyslu, tak i v záporném slova smyslu.

K bodu 3 :

Souhlas s navrženými závěry.

K bodu 4 :

Při výpočtu, zda bylo dodrženo 80% test příjmů ze stejných činností, je nutné postupovat podle příkladu pod písm. e). Pro výpočet jsou rozhodné výnosy dosažené v roce uplatnění ztráty.

K bodu 5:

Souhlas se závěrem k problematice označené varianta A, do zákona bude doplněn přechodník, podle kterého se zákon o daních z příjmů ve znění zákona č. 669/2004 Sb. poprvé použije u poplatníka, u něhož došlo k podstatné změně ve zdaňovacím období, které započalo v roce 2004, pro přeměny obchodních společností nebo družstev s rozhodným dnem od 1.1.2004 a pro převody podniků účinné od 1.1.2004.

K problematice označené varianta B – retroaktivní účinnost § 38na ve vztahu ke ztrátám vyměřeným a neuplatněným před 1.1.2004 :

Ministerstvo financí m. j. na základě konzultace s legislativním odborem 29 zastává názor, že omezení vyplývající z § 38na ZDP lze uplatnit i na ztráty vyměřené a neuplatněné před 1. 1. 2004.

Podle názoru Ministerstva financí je třeba celou věc posoudit ve světle judikatury Ústavního soudu a také rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 28/2003 z 31. srpna 2004 (dále jen „Rozsudek“) týkající se § 38r odst. 2 ZDP.

Především je třeba říci, že Ústavní soud v duchu standardního právně teoretického přístupu rozlišuje retroaktivitu pravou a nepravou (nikoli přímou a nepřímou, jak se občas nesprávně uvádí), přičemž u druhé z nich hovoří o její zásadní přípustnosti (viz. zejména nálezy Pl. ÚS 31/94 – „Za nepřípustnou retroaktivitu by bylo možno považovat pouze případy tzv. pravé zpětné působnosti, ...“, Pl. ÚS 21/96 – „U retroaktivity pravé platí zásada obecné nepřípustnosti, ze které existují striktně omezené výjimky přípustnosti, u retroaktivity nepravé platí naopak zásada obecné přípustnosti, ze které existují výjimky její nepřípustnosti.“, I. ÚS 145/01 – „Takovýto postup by nebyl přípustnou nepravou zpětnou působností, ...“). Nejvyšší správní soud se v Rozsudku touto obecně (nejen Ústavním soudem) uznávanou nuancí a jejími zásadními důsledky pro šíři přípustnosti zpětné působnosti nezabývá. Jako o kritériích přípustnosti retroaktivity hovoří pouze o veřejném zájmu, odůvodnění a výslovném stanovení v zákoně (č. 1. 73 Rozsudku). Uvedené rozlišení retroaktivity (vlastně vnitřní kritérium šíře přípustnosti retroaktivity) není v Rozsudku ani zmíněno, a tudíž není ani zkoumána klíčová okolnost, jaký typ retroaktivity byl podle Soudu protiprávně uplatněn v případě § 38r odst. 2 ZDP.

Dále je v této souvislosti třeba zmínit zajímavý nálezy Pl. ÚS 9/95. V něm se Ústavní soud zabýval problematikou výsluhového příspěvku vojáků z povolání. Skupinou poslanců byla napadena část zákona, která *zpětně vyloučila zápočet určitých dob* služby do doby rozhodné pro nárok na výsluhový příspěvek vyplácený *od účinnosti napadeného zákona*. Ústavní soud zde konstatoval: „*Za zpětně působící (pravá retroaktivita) by bylo možné novou úpravu považovat pouze tehdy, kdyby měnila samotný vznik určitého právního vztahu nebo následky právního vztahu, které nastaly přede dnem její účinnosti. Nelze však vyloučit novou úpravu právních následků určitého právního vztahu dříve vzniklého působící ex nunc, jak je tomu v případě posuzovaných zákonů (viz nálezy pléna Ústavního soudu č. 164/1995 Sb.). Aby se jednalo o retroaktivitu, musel by zákon odejmout, resp. zrušit nárok na výsluhový příspěvek zpětně, ke dni jeho přiznání, přičemž by již vyplacené částky musely být vráceny.* Napadený zákon výslovně stanoví, že nesplňuje-li příslušná osoba nově upravené podmínky pro přiznání výsluhového příspěvku nebo splňuje-li podmínky pro přiznání příspěvku v nižší částce, sníží se *ode dne účinnosti zákona* tento příspěvek na výši odpovídající zápočtu doby

zaměstnání nebo se jeho výplata zastaví. *Zákon tedy zcela jednoznačně stanoví svou účinnost do budoucna a je z tohoto hlediska v souladu s ústavním pořádkem České republiky.*“ Ústavní soud jako by se v citovaném textu připojil k té části právníkové obce, která problematiku zpětné působnosti chápe ještě jinak. Nepravou retroaktivitu totiž vůbec nepovažuje za retroaktivitu, v tomto smyslu se pak hovoří o *retroaktivě existující jen zdánlivě* (viz. např. Občanské právo hmotné, Svazek I., Knapp, V., a kol., ASPI Publishing s. r. o. 2002, str. 106). Toto vyznění uvedeného nálezu by bylo možné dovodit z úvodu citace („*Za zpětně působící (pravá retroaktivita)*“ – a contrario by bylo možné soudit, že ustanovení nepravě retroaktivní ve skutečnosti zpětně působící není) a dále z kategorické dikce poslední věty citace, která konstatuje přípustnost napadené úpravy výsluhového příspěvku zcela bezvýhradně. Je však sporné, do jaké míry bylo toto vyznění úmyslem Ústavního soudu a zda se spíše nejedná o pouhou formulační nedůslednost textu.

Vzniká otázka, jaký typ retroaktivity nastává při diskutovaném zpětném uplatnění § 38na ZDP. Ústavní soud oba druhy zpětné působnosti (pravou a nepravou) na různých místech popisuje, ať už vlastními slovy či citáty uznávaných autorů (kromě výše citovaného nálezu zřetelné vymezení poskytuje například také již zmíněný nálezní Pl. ÚS 21/96 v části IV/a odůvodnění, a to citacemi z literatury, viz. i níže citovaný nálezní Pl. ÚS 3/94). Z analýzy Ústavním soudem aprobovaných definic a podřazení diskutovaného ustanovení ZDP pod tyto definice naprosto jednoznačně vyplývá, že § 38na ZDP má při napadeném způsobu zpětného uplatnění charakter retroaktivity nepravé (o pravou retroaktivitu by šlo, pokud by v důsledku aplikace ustanovení musela být dodatečně splněna vyšší daňová povinnost za zdaňovací období započaté před účinností zákona – šlo by tedy o analogii *vrácení již vyplacené částky* adresátem normy).

K požadavku na výslovné stanovení zpětné působnosti v zákoně je třeba poznamenat následující. Zákon č. 438/2003 Sb., který do ZDP vnesl § 38na, ve svém čl. II obsahuje přechodná ustanovení a v bodě 1. jednoznačně stanoví, že ustanovení čl. I (který pod bodem 285. obsahuje i § 38na) se použijí poprvé za zdaňovací období, které započalo v roce 2004, s výjimkou určitých ustanovení (bod 285. v jejich výčtu není). Bod 31. čl. II pak navíc stanoví, že § 38na se použije poprvé u poplatníka, u něhož došlo k podstatné změně ve zdaňovacím období, které započalo v roce 2004. Ve spojení s citovanou částí bodu 1. čl. II je tak nutné dojít k závěru, že testu § 38na podléhá i možnost odečtení daňové ztráty vzniklé před zdaňovacím obdobím, které započalo v roce 2004. Pokud by tomu tak nemělo být, zákonodárce by tuto situaci vyloučil stejně, jako to učinil v bodu 31. čl. II pro případ „staré“ podstatné změny. Je možné dále argumentovat, že pokud byl § 38na ZDP vztažen až na podstatné změny od roku 2004, je tím nutně implikováno vztažení tohoto ustanovení na ztráty „starší“ než ty z roku 2004 - v případě podstatné změny proběhnuvší v roce 2004 může být podle § 38na ZDP posuzována jedinečně ztráta „starší“ než z roku 2004. Z uvedených důvodů považuje Ministerstvo financí stanovení nepravé retroaktivity § 38na ZDP ve vztahu ke „starým“ ztrátám za výslovné, dostatečně zřetelné a vyhovující tak požadavkům vyplývajícím z ustálené judikatury Ústavního soudu a z Rozsudku Nejvyššího správního soudu. Při zkoumání požadavku výslovného stanovení nepravé retroaktivity je navíc třeba poukázat na nálezní Pl. ÚS 3/94. Ústavní soud tu konstatoval: „Právní věda rozeznává retroaktivitu pravou a retroaktivitu nepravou. Pravá retroaktivita zahrnuje případy, kdy právní norma reglementuje i vznik právního vztahu a nároky z něho vzešlé před její účinností. Nepravá retroaktivita spočívá v tom, že právní vztahy hmotného i procesního práva, které vznikly za platnosti práva starého, se spravují zásadně tímto právem *a to až do doby účinnosti práva nového; po jeho účinnosti se však řídí právem novým. Tato zásada však platí jen potud, pokud ostatní závěrečná ustanovení právní normy nestanoví se zřetelem na zvláštnosti některých právních vztahů něco jiného.*“ Je patrné, že poslední věta citace

požadavek výslovného stanovení nepravé retroaktivity přinejmenším významně oslabuje. Je dokonce možné se ptát, zda jej zcela nepřevrací.

Požadavek sledování veřejného zájmu, který platí i pro přípustnost nepravě retroaktivní úpravy, je v případě § 38na ZDP dle názoru Ministerstva financí také splněn. V obecné rovině je zřejmé, že řádný výběr daní veřejným zájmem je (viz. II. ÚS 67/2000 Sb.: „V moderním právním státě není a nemůže být smluvní svoboda neomezená. Nelze ji zneužít k jednání neslučitelnému s *veřejným zájmem, jakým řádný výběr daní nepochybně je.*“, nezvýrazněná část je citována jen pro srozumitelnost textu, s problematikou § 38na ZDP samozřejmě nesouvisí). Při hodnocení konkrétně § 38na ZDP z hlediska tohoto kritéria je třeba konstatovat, že smyslem ustanovení je zabránit ekonomicky neopodstatněnému uplatňování daňových ztrát a „obchodování“ s nevyužitými daňovými ztrátami. Možnost odečtu daňové ztráty se omezuje na případ, kdy daňová ztráta v budoucnu snižuje zisky vztahující se k činnosti, ze které byla vytvořena. Toto omezení se však vztahuje pouze na případy, kdy dojde k podstatné změně ve složení společníků. Z toho plyne, že omezení se netýká fyzických osob – OSVČ a těch právnických osob, u nichž portfolio společníků není podstatným způsobem měněno. Ustanovení má zabránit zneužívání nevyužité daňové ztráty oproti nesouvisejícím výnosům a tím naplňovat povinnost státu *řádně vybírat daně*. Odpovídající činnost je vykonávána ve veřejném zájmu, respektive je imanentním výrazem tohoto zájmu, a plnění uvedené povinnosti nebylo dřívější úpravou zacházení s daňovými ztrátami dostatečně zajištěno. Dle názoru Ministerstva financí zmíněný veřejný zájem při diskutované změně úpravy a jejím způsobu – retroaktivita je pouze nepravá a poplatník vždy může zabránit nepříznivému dopadu nového § 38na ZDP tím, že u něj podstatná změna nenastane - převažuje zájem poplatníka na zachování původní úpravy. To i s ohledem na skutečnost, že, jak bylo výše vysvětleno, nepravá retroaktivita je zásadně přípustná.

Poznámka:

Všechna zvýraznění textu včetně citací jsou provedena Ministerstvem financí.

64/08.06.05 - Problematika provozovny ve smyslu par. 4 (1) z) zákona o DPH v souvislosti s poskytováním poradenských a obdobných služeb dle par. 10 (6) c) zákona o DPH

Předkládají: Ing. Petra Černá, daňová poradkyně, číslo osvědčení 3522

Ing. Petr Toman, daňový poradce, číslo osvědčení 3466

Ing. Milena Zůnová, daňový poradce, číslo osvědčení 3742

Daný příspěvek navazuje na již diskutovanou problematiku provozovny v materiálu „Některé další praktické problémy při uplatňování DPH od 1.5.2004“ předloženém Ing. Marií Konečnou, CSC a Ing. Jiřím Nesrovnalem na koordinačním výboru konaném dne 24.6.2004 (část 5. daného materiálu, dále jen „červnový příspěvek“).

Cílem příspěvku je detailněji vymezit pojem provozovny pro účely DPH dle par. 4 (1) z) zákona o DPH (dále jen „provozovna“ a „ZDPH“) ve smyslu její existence/vzniku ve vazbě na poskytování poradenských, konzultačních, právních, účetních a podobných služeb dle par. 10 (6) c) ZDPH (viz. také bod 5.5 „službová stálá provozovna“ v červnovém příspěvku) a odstranění některých výkladových nejasností, které vznikly od doby projednání červnového příspěvku.

1. Znaky provozovny – český a evropský právní rámec

1.a) Český právní rámec

V souladu s par. 4 (1) z) ZDPH se provozovnou rozumí místo, které má personální a materiální vybavení nutné k zajištění ekonomických činností.

Jak již bylo zmíněno a odsouhlaseno ve výše uvedeném červnovém příspěvku, pro existenci provozovny je nutné, aby byly naplněny oba prvky současně, tj. jak dostatečné personální tak dostatečné materiální vybavení pro poskytování daných služeb. Česká DPH legislativa dále tyto prvky detailněji nevymezuje.

1.b) Evropský právní rámec

Přestože definice provozovny není ve Směrnici 77/388/EEC (dále jen „6. Směrnice“) explicitně uvedena, základní charakteristické znaky provozovny byly nadefinovány v jednotlivých rozhodnutích Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“).

Za klíčová rozhodnutí ESD k problematice existence či neexistence provozoven, která jsou závazná pro členské státy Evropské unie, jsou obecně pokládána následující:

- Gunter Berkholz (C 168/84)
- DFDS (C 260/95)
- ARO Lease (C 190/95)
- Lease Plan Luxemburg (C 390/96)
- Faaborg – Gelting Linien (C 231/94)

Z výše uvedených rozhodnutí vyplývají tyto charakteristické znaky provozovny:

- nutnost permanentní přítomnosti jak materiálního, tak i personálního vybavení nutného pro zajištění daných plnění (Berkholz)
- provozovna musí disponovat (ve smyslu vlastnit - „possess“) dostatečnou úrovní stability a strukturou adekvátní, ve smyslu personálního a materiálního vybavení, pro poskytování služeb na nezávislé bázi (reference na Berkholz v ARO Lease)
- nutnost takové personální základny nebo struktury, která má dostatečný stupeň stálosti k tomu, aby poskytla rámec pro uzavírání smluv nebo učinění manažerských rozhodnutí, a umožnila tak poskytování daných služeb na nezávislé bázi (ARO Lease¹)

2. Jednotlivé scénáře poskytování poradenských a obdobných služeb užívané v praxi

Níže definujeme některé z variant poskytování poradenských a obdobných služeb (ve smyslu par. 10 (6) ZDPH) subjekty z Evropské unie a třetích zemí, které se mohou v praxi vyskytnout.

Jednotlivé varianty jsou popsány za tím účelem, abychom výše nadefinované znaky provozovny (primárně znaky vyplývající přímo z českého práva za podpory znaků vyplývajících z evropské judikatury) v daných variantách identifikovali či nikoli a sjednotili tak závěry, ohledně DPH aspektů poskytovaných služeb, konkrétně otázky existence či neexistence provozovny v jednotlivých vzorových případech.

Evropský/zahraniční subjekt může poskytovat služby vymezené v par. 10 (6) ZDPH (dále jen „služby“) českému příjemci služeb (dále jen „příjemce služeb“) následujícím způsobem:

¹ „Consequently, when a leasing company **does not possess in a Member State either its own staff or a structure which has a sufficient degree of permanence to provide a framework in which agreements may be drawn up or management decisions taken and thus to enable the services in question to be supplied on an independent basis**, it cannot be regarded as having a fixed establishment in that State“. ARO Lease – Grounds 19

- a. Služby jsou poskytovány plně z jiného členského státu EU/zahraničí bez jakékoli fyzické přítomnosti osob poskytujících dané služby (dále jen „poradci“) v České republice. Poradci jsou zaměstnanci subjektu poskytujícího dané služby.
- b. Za účelem kvalitního poskytnutí služeb je třeba zjistit určité informace (např. zmapovat obchodní transakce nebo lokální trh příjemce služeb) nebo zajistit určité činnosti (např. dohled nad správnou implementací navržených kroků/změn příjemcem služeb) přímo v prostorách příjemce služeb na území České republiky. Poradce je tedy po dobu nutnou k dosažení daného cíle alokován v prostorách příjemce služeb na území České republiky. Nedochozí k nájmu kancelářských prostor jménem poradce. Poradce bezúplatně využívá kancelářské prostory a technické vybavení příjemce služeb, případně má vlastní počítačové vybavení (např. laptop).
- c. Poskytování poradenství probíhá tak, že poradce je alokován v prostorách příjemce služeb na území České republiky, odkud na denní bázi poskytuje své poradenské služby. Poradce může být u příjemce služeb na některé z manažerských pozic a mít příslušné rozhodovací kompetence. Poradce poskytuje služby v prostorách příjemce služeb a využívá jeho technické vybavení bez uzavření smlouvy o pronájmu těchto prostor či vybavení, příp. má vlastní počítačové vybavení (např. laptop). Poradce je ve spojení se svým zaměstnavatelem, se kterým konzultuje významné kroky poradenské činnosti, speciálně rady poskytnuté v oblasti strategických rozhodnutí. Doba takto poskytovaného poradenství není omezená, může se jednat i o dlouhodobý kontrakt na poskytování poradenství v průběhu několika měsíců, příp. i let.
- d. Poradce je alokován na území České republiky buď v prostorách jednoho z příjemců svých služeb nebo v prostorách třetích osob. Poradce platí za dané kancelářské prostory a případné další technické vybavení nájmem, případně se cena nájmu započte oproti částce fakturované za poradenské služby předmětnému příjemci služeb. Poradce je oprávněn nabízet dané služby i třetím subjektům a uzavírat s nimi smlouvy o poskytování daných služeb. Užívané prostory má poradce označené svým obchodním jménem.
- e. Zahraniční osoba (společnost) má v České republice registrovanou organizační složku. Poradenské služby jsou poskytovány pracovníky této organizační složky

2. DPH aspekty jednotlivých scénářů

Níže předkládáme naše stanovisko k DPH aspektům výše uvedených variant.

a) Služby jsou poskytovány plně z jiného členského státu EU/zahraničí bez jakékoli fyzické přítomnosti osob poskytujících dané služby (dále jen „poradci“) v České republice. Poradci jsou zaměstnanci subjektu poskytujícího dané služby.

DPH aspekty:

V daném případě není naplněn personální ani materiální prvek provozovny na území České republiky, provozovna poskytovatele služeb na území České republiky nevzniká.

b) Za účelem kvalitního poskytnutí služeb je třeba zjistit určité informace (např. zmapovat obchodní transakce nebo lokální trh příjemce služeb) nebo zajistit určité činnosti (např. dohled nad správnou implementací navržených kroků/změn příjemcem služeb) přímo

v prostorách příjemce služeb na území České republiky. Poradce je tedy po dobu nutnou k dosažení daného cíle alokován v prostorách příjemce služeb na území České republiky. Nedochází k nájmu kancelářských prostor jménem poradce. Poradce bezúplatně využívá kancelářské prostory a technické vybavení příjemce služeb, případně má vlastní počítačové vybavení (např. laptop).

DPH aspekty

Vzhledem ke skutečnosti, že poradce na území České republiky bezúplatně využívá prostory a materiální vybavení příjemce služeb, není naplněn materiální znak provozovny ve smyslu dostatečného a stálého materiálního vybavení poskytovatele služeb na území České republiky.

Ani znak provozovny vyplývající z evropské judikatury ohledně nutnosti takové personálního základny nebo struktury, které umožní „poskytování služeb na nezávislé bázi“ zde není naplněn (viz argumentace pod bodem c)).

V daném případě nevzniká poskytovateli služeb na území České republiky provozovna pro účely DPH.

c) Poskytování poradenství probíhá tak, že poradce je alokován v prostorách příjemce služeb na území České republiky, odkud na denní bázi poskytuje své poradenské služby. Poradce může být u příjemce služeb na některé z manažerských pozic a mít příslušné rozhodovací kompetence. Poradce poskytuje služby v prostorách příjemce služeb a využívá jeho technické vybavení bez uzavření smlouvy o pronájmu těchto prostor či vybavení, příp. má vlastní počítačové vybavení (např. laptop). Poradce je ve spojení se svým zaměstnavatelem, se kterým konzultuje významné kroky poradenské činnosti, speciálně rady poskytnuté v oblasti strategických rozhodnutí. Doba takto poskytovaného poradenství není omezená, může se jednat i o dlouhodobý kontrakt na poskytování poradenství v průběhu několika měsíců, příp. i let.

DPH aspekty

Existence provozovny je vázána na určité konkrétní **místo**, které musí splňovat podmínku dostatečné stability ve smyslu výše uvedené judikatury ESD (viz. rozhodnutí ESD v případě ARO Lease). V daném případě však právo využívat konkrétní místo není smluvně zakotveno a může se měnit v závislosti na aktuálních potřebách a požadavcích příjemce služeb. Prostory však i nadále využívá pro svoji ekonomickou činnost příjemce služeb. Místo, kde je služba poskytována není pro třetí osoby identifikovatelné jako provozovna zahraniční společnosti. Ve vztahu ke konkrétnímu místu tedy není splněna podmínka dostatečné stability.

V daném případě není splněna ani podmínka dostatečné stability ve vztahu k **materiálnímu vybavení** nezbytná pro výkon ekonomické činnosti (poradenství) na nezávislé bázi². Splnění této podmínky brání skutečnost, že materiální vybavení nutné k výkonu ekonomických činností je dáno k dispozici příjemcem služeb. Tato skutečnost způsobuje materiální závislost zaměstnanců poskytujících poradenské služby na příjemci služeb, neboť poskytovatel služeb sám o sobě dostatečným materiálním vybavením na území České republiky nedisponuje.

Poskytnutí prostoru či případného technického vybavení příjemcem služeb tak vytváří pouze podmínky pro poskytování služeb a umožňuje příjemci služby její efektivní využití. Služba je tak založena pouze na poskytnutí vědomostní a dovednostní kapacity zaměstnanců poskytovatele služeb a nikoliv i v poskytnutí či využití technického vybavení poskytovatele

² Provozovna musí disponovat (ve smyslu vlastnit - „possess“) dostatečnou úrovní stálosti a strukturou adekvátní, ve smyslu personálního a materiálního vybavení, pro poskytování služeb na nezávislé bázi (C-190/95 -ARO Lease – odstavec č. 16)

služby. Tuto skutečnost podporuje i fakt, že technické vybavení je využíváno pouze jako prostředek pro poskytování služeb příjemci nikoliv již dále třetím osobám.

V daném případě není také naplněna podmínka **poskytování služeb na nezávislé bázi** (viz. rozhodnutí ESD v případě ARO Lease) ani **ve smyslu personálním**. Zaměstnanci poskytující poradenskou službu jsou při poskytování svých služeb vázáni uzavřenou smlouvou, od níž se v rámci svých pravomocí nemohou odchýlit, aniž by došlo k uzavření nové smlouvy, respektive dodatku ke smlouvě původní. V tomto smyslu tedy pouze plní úkoly, které jim byly svěřeny, a nedisponují kompetencí měnit rozsah a podmínky sjednaných služeb. Pravomoc pro nezávislé jednání zůstává nadále na straně managementu společnosti, jako poskytovatele těchto služeb, a není ji možno přisuzovat zaměstnancům činným v České republice.

V rámci své poradenské činnosti je navíc zaměstnanec poskytující poradenskou službu v závislém postavení vůči svému zaměstnavateli, který má právo zasahovat a ovlivňovat jeho konkrétní rozhodnutí prostřednictvím schvalování určitých kroků, respektive konzultací. Služby tedy nejsou zaměstnanci poskytovatele služby poskytovány v České republice na nezávislé bázi.

Jsme toho názoru, že v daném případě nevzniká poskytovateli služeb na území České republiky provozovna pro účely DPH. Toto koresponduje i s informací Ministerstva financí týkající se stanovení místa plnění u služeb, které manažerské služby zahrnuje obecně pod režim § 10 odst. 6 zákona o DPH.

Existence „službové stálé provozovny“ pro účely daně z příjmů však není vyloučena.

d) Poradce je alokovan na území České republiky buď v prostorách jednoho z příjemců svých služeb nebo v prostorách třetích osob. Poradce platí za dané kancelářské prostory a případné další technické vybavení nájemné, případně se cena nájemného započte oproti částce fakturované za poradenské služby předmětnému příjemci služeb. Poradce je oprávněn nabízet dané služby i třetím subjektům a uzavírat s nimi smlouvy o poskytování daných služeb. Užívané prostory má poradce označené svým obchodním jménem.

DPH aspekty

Tento případ se liší od předchozích výše uvedených v několika krocích:

- poskytovatel služeb uzavřel svým jménem příslušné nájemní smlouvy na nebytové prostory a ostatní materiální vybavení
- najaté nebytové prostory jsou označeny obchodním jménem poskytovatele služeb (tzn. působení poskytovatele služeb v daných prostorách je „zvenčič“, tj. pro třetí osoby jako jsou potenciální zákazníci, ale i třeba poštovní doručovatel apod., zřetelné a dohledatelné)
- dané služby mohou být poskytovány i třetím osobám
- poradce je schopen na nezávislé bázi se zákazníky uzavírat smlouvy jménem svého zaměstnavatele ohledně poskytování poradenství a předmětné služby jménem svého zaměstnavatele poskytovat

V daném případě dochází k naplnění personálního i materiálního prvku jako podmínek pro vznik provozovny na území České republiky.

Také princip „poskytování služeb na nezávislé bázi“ je z důvodu kompetence poradce k uzavírání smluv se zákazníky jménem poskytovatele služeb naplněn.

V daném případě dojde ke vzniku provozovny na území České republiky, která poskytuje dané poradenské služby. Místem plnění u těchto poskytovaných služeb je Česká republika a

poskytovatel služeb je, při překročení stanoveného registračního limitu, povinen se zaregistrovat k české DPH a fakturovat poskytnutí daných služeb včetně české DPH.

e) Zahraniční osoba (společnost) má v České republice registrovanu organizační složku. Poradenské služby jsou poskytovány pracovníky této organizační složky

DPH aspekty

V daném případě jsou naplněny znaky pro vznik provozovny pro účely DPH, neboť organizační složka má v České republice sídlo organizační složky zapsané v obchodním rejstříku a zároveň disponuje i pracovníky (včetně vedoucího organizační složky), kteří naplňují její personální vybavení. Postavení organizační složky je v porovnání s ostatními případy značně samostatné na centrále zahraniční osoby (společnosti).

3. Závěr

Po projednání doporučujeme závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF ČR:

Souhlas se závěry v bodech a), b), d) a e).

Případy v bodě c) je nutno **posuzovat ve smyslu individuálního posouzení konkrétní situace**, zejména s ohledem na níže uvedené:

Není nutné, aby materiální vybavení bylo v dané zemi přímo vlastněno poskytovatelem služeb, nicméně by mělo být nutné, aby k němu měl poskytovatel (resp. ten, kdo vytváří jeho personální vybavení) užívací právo po dobu existence provozovny. Zvážení, zda tato podmínka je či není splněna záleží vždy na posouzení individuálního případu.

Vymezení poskytování služeb na nezávislé bázi je dáno schopností poskytovat služby pouze s využitím materiálního a personálního vybavení, které je přímo přiřaditelné provozovně. Závislost na příjemci služeb nelze posuzovat s ohledem na vlastnictví materiálního vybavení v České republice.

Argument závislosti zaměstnance na svém zaměstnavateli poskytujícím služby není relevantní k otázce vzniku provozovny v České republice. Je samozřejmé, že zaměstnanci, kteří poradenské služby poskytují, jednají na základě pravomocí a úkolů, které jsou jim dány managementem poskytovatele v rámci smlouvy. Stejně tak budou ovšem jednat na základě pravomocí a úkolů managementu zaměstnanci organizační složky, jejímž zřizovatelem je zahraniční společnost. Nezbytnost konzultací resp. schválení jednotlivých kroků poradce jeho zaměstnavatelem předkládaná návrhovatelem jako argument proti existenci provozovny v uvedeném případě nelze považovat za rozhodující pro nezávislé poskytování, protože stejný rozsah konzultací a schvalování kroků by byl využit i v případě, že služby jsou poskytované organizační složkou v České republice, na základě které již podle návrhovatele provozovna v České republice vzniká (viz DPH aspekty předkladatele v bodě e) příspěvku na KV).

Pojetí personální nezávislosti, které uvádí předkladatel, by zřejmě znemožnilo vznik jakékoliv provozovny pro účely DPH, protože lze předpokládat, že jakékoliv služby budou ve skutečnosti poskytovat zaměstnanci společnosti a nikoliv její management.

Provozovna by měla odrážet určitý faktický stav, vždy však musí splňovat všechny náležitosti jejího vymezení. Touto náležitostí nemusí být vždy nájemní smlouva, bude-li jinak prokázáno, že poskytovatel služeb má prostory ve výlučném užití, což samozřejmě v případě jeho alokace u příjemce prokáže nejlépe právě smlouva. Určitá trvalost a výlučnost užívání prostor by však měla být splněna pro vznik stálé provozovny.

63/08.06.05 - DPH a měnové kurzy při přemístění zboží

Předkládají: Ivana Jirásková, daňová poradkyně č. osvědčení 2618
Ing. Vlastimil Sojka, daňový poradce č. osvědčení 768

Vymezení problému

Cílem příspěvku je vyřešit rozdílné názory v oblasti použití měnových kurzů osobami z jiných členských států EU, registrovanými k dani z přidané hodnoty v ČR. Podstatou sporů je otázka, zdali i tyto osoby, které nejsou v ČR účetními jednotkami a nemají zde příjmy podrobené dani z příjmů, mají právo zvolit pro účely vypořádání DPH pevné měnové kurzy.

Předmětem analýzy a návrhu je modelová situace, při které plátce z jiného členského státu EU přemísťuje do ČR své zboží za účelem jeho následného prodeje (nikoli však jedinému plátcí). Subjekt nemá provozovnu ve smyslu § 4 odst. 1 písm. x) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále ZDPH), neboť nedošlo ke splnění obou zde uvedených podmínek (místo, které by mělo personální a materiální zajištění). Z tohoto důvodu se předmětný subjekt zaregistroval k DPH na FÚ pro Prahu 1. Protože obchody uzavírá v EU a v ČR provádí pouze skladování, nevzniká mu dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění se SRN stálá provozovna (viz čl. 5 odst. 3 písm. a) smlouvy č. 18/1984 Sb.).

Relevantní normativní úprava použití kurzů

Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty

§ 4 odst. (4) *Pro účely tohoto zákona se pro přepočtení cizí měny na české koruny použije kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou a platný pro osobu provádějící přepočtení ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, popřípadě přiznat osvobození od daně.*

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví

§ 1 odst. 2: *Tento zákon se vztahuje na*

b) zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů, (dále jen "účetní jednotky").

pozn. předkladatelů: zákon o účetnictví nerozlišuje pojmy „zahraniční osoba“ a „osoba z jiného členského státu“ tak, jako je tomu v případě ZDPH.

§ 4 odst. 1: *Účetní jednotky uvedené v §1 odst. 2 písm. a) a c) jsou povinny vést účetnictví ode dne svého vzniku až do dne svého zániku; účetní jednotky uvedené v § 1 odst. 2 písm. b) jsou povinny vést účetnictví ode dne zahájení činnosti až do dne ukončení činnosti na území České republiky.*

§ 24

(6) Majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítávají účetní jednotky na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou, a to k okamžiku ocenění

a) podle odstavce 2 písm. a), nebo

b) podle odstavce 2 písm. b), a to pouze majetek a závazky uvedené v § 4 odst. 12.

V případě nákupu nebo prodeje cizí měny za českou měnu lze k okamžiku ocenění použít kurzu, za který byly tyto hodnoty nakoupeny nebo prodány.

(7) Pro účely ocenění podle odstavce 2 písm. a) může účetní jednotka použít pro přepočet cizí měny na českou měnu pevný kurs, kterým se rozumí kurs stanovený vnitřním předpisem účetní jednotky na základě kursu devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou, používaný účetní jednotkou po předem stanovenou dobu. Stanovená doba nesmí přesáhnout účetní období. Jako kurs devizového trhu, na jehož základě se pevný kurs stanoví, použije účetní jednotka kurs devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou k prvnímu dni období, pro které je pevný kurs používán. Při používání pevného kursu může účetní jednotka tento kurs změnit svým vnitřním předpisem i v průběhu stanovené doby; v případech vyhlášení devalvace i revalvace české koruny musí být pevný kurs změněn vždy.

Pro účely ZDPH považujeme dále za použitelné ustanovení § 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jedná se sice o diskutabilní postup, domníváme se však, že je správný. Text tohoto ustanovení je formulován nikoli „pro účely tohoto zákona“, nýbrž obecně „pro daňové účely“. Máme za to, že je díky této formulaci postup při použití měnových kurzů aplikovatelný i na jakékoli jiné daňové zákony. Obdobně se přistupuje např. k zákazu diskriminace, který je sice obsažen jen ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění upravující daně z příjmů a majetku, přesto se však nepochybuje o tom, že se vztahuje na celý daňový systém. Ustanovení citujeme:

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále ZDP).

§ 38 odst. 1: **Pro daňové účely, s výjimkou uvedenou v odstavcích 2 až 4, se používají kurzy devizového trhu vyhlášené Českou národní bankou, uplatňované v účetnictví poplatníků. Pokud poplatník nevede účetnictví, použije se s výjimkou uvedenou v odstavci 2 jednotný kurs, nevyužije-li kursy devizového trhu uplatňované podle zvláštních právních předpisů o účetnictví.** Tento kurs se stanoví jako průměr směnného kursu stanoveného Českou národní bankou poslední den každého měsíce zdaňovacího období. V případě, že se daňové přiznání podává v průběhu zdaňovacího období, použije se směnný kurs k datu uskutečnění jednotlivých příjmů a výdajů nebo průměr směnného kursu stanoveného Českou národní bankou poslední den každého měsíce části zdaňovacího období, za kterou se daňové přiznání podává.

Použití devizových kurzů u registrovaných plátců z JČS EU

Ve smyslu § 4 odst. 4 ZDPH je pro účely ZDPH používán kurz platný ke dni vzniku povinnosti přiznat daň (přiznat nárok na odpočet) pro příslušného plátce daně. Jde tedy o buď o denní kurz ČNB nebo o některý druh pevného kursu vycházejícího z kursu ČNB (např. první den kalendářního měsíce). Možnost výběru je zřejmá pro účetní jednotky a podle našeho názoru ji mají i osoby, které nejsou účetní jednotkou, a to s ohledem na ustanovení § 38 odst. 1 ZDP. Tento závěr však není prost problémů souvisejících s použitou terminologií. Navíc není zřejmé, zdali se stejná možnost týká jak českých plátců, tak i plátců z JČS EU, kteří na území ČR nemají povinnost na dani z příjmů.

Jak vyplývá z rekapitulace právní úpravy, je nutno zodpovědět dvě klíčové výchozí otázky:

1.

Lze na podnikatelský subjekt z JČS EU, který v ČR nemá provozovnu ve smyslu ZDPH ani daňovou povinnost na dani z příjmů (stálou provozovnu) pohlížet jako na „poplatníka“ ve smyslu § 38 odst. 1 ZDP?

Obecnou úpravu pojmu „poplatník“ obsahuje § 6 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní, který uvádí, že se jím rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani.

ZDP naproti tomu vymezuje pojem „poplatník“ šířeji, když v § 2 za poplatníky daně z příjmů fyzických osob obecně označuje všechny fyzické osoby a v § 17 používá negativní vymezení, zahrnující pod pojem „poplatník daně z příjmů právnických osob“ všechny osoby, které nejsou fyzickými osobami. Pro účely ZDP tak definičně není nutné, aby měl poplatník dani podrobené příjmy. Lze z toho dovodit, že úprava užití kurzů devizového trhu obsažená „pro daňové účely“ v § 38 odst. 1 ZDP platí pro všechny právnické i fyzické osoby, bez ohledu na to, jestli mají na území ČR příjmy podrobené dani. Z obecného vymezení tohoto ustanovení dále vyplývá, že jde o úpravu, která se aplikuje nejen pro účely ZDP, nýbrž pro účely všech daní, neobsahují-li speciální úpravu. Ustanovení § 38 odst. 1 ZDP je tak aplikovatelné i pro účely DPH. Týká se to v plném rozsahu i osob registrovaných k dani podle § 94 odst. 11 a § 95 odst. 12 ZDPH.

2.

Lze na plátce DPH - podnikatele z JČS EU, který není v ČR účetní jednotkou ve smyslu zákona o účetnictví, pohlížet ve smyslu § 38 odst. 1 ZDP jako na osobu, která vede účetnictví?

Máme za to, že tomu nic nebrání. Citované ustanovení ZDP neodkazuje na zákon o účetnictví a lze tedy vycházet z předpokladu, že může jít o jakékoli účetnictví upravené právními předpisy státu, ze kterého příslušný plátce pochází. Opačný výklad by byl navíc vůči subjektům z JČS EU diskriminační, protože by omezoval jeho volbu s dopadem na způsob výpočtu daně a její výši.

Závěr

Z výše uvedených východisek pak vyplývají závěry pro použití kurzu osobami registrovanými k dani z JČS EU. Tak jako mají české subjekty právo využít buď pevný kurz ve smyslu účetních předpisů nebo aktuální denní kurz zveřejněný ČNB, mají zcela shodné právo i zahraniční osoby. I ony pro účely nárokování a vypořádání DPH mohou zvolit pevný kurz, který pak bude platným kurzem ve smyslu § 38 ZDP.

Návrh

Publikovat toto řešení jako součást závěrů Koordinačního výboru a zvážit upřesnění budoucí právní úpravy DPH tak, aby nemuselo být užívání měnových kurzů dovozováno prostřednictvím jiného daňového zákona (ZDPH).

Stanovisko MF ČR:

MF nesouhlasí se závěry předkladatele.

Jestliže zahraniční osoba není účetní jednotkou podle zákona o účetnictví, nemůže používat pevný kurz stejně jako každý český subjekt, který není účetní jednotkou, ale musí použít kurz ČNB platný ke dni, kdy má povinnost přiznat daň.

Dále chceme upozornit, že zahraniční osoba, která neuskutečňuje v tuzemsku ekonomickou činnost nemá nárok na odpočet daně, ale může jí vzniknout nárok na vrácení daně.

Jestliže zahraniční osoba přemísťuje zboží do Česka, potom uskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku (zboží dále v tuzemsku prodává nebo dodává do jiného členského státu nebo vyváží).

67/27.07.05 - Vracení nadměrných odpočtů u konkursů

Předkládají: Ing. Mgr. Jindřich Drozd, daňový poradce, č. osvědčení 347

Bc. Jakub Hajdučík, daňový poradce, č. osvědčení 3121

Mgr. Ing. Vlastislav Vlček, MBA, daňový poradce, č. osvědčení 1733

Ing. Radek Lančík, daňový poradce, č. osvědčení 910

Popis problému

V případech, kdy za platnosti zákona č. 588/1992 Sb. v platném znění vznikl v průběhu konkursu v důsledku vyměření nadměrný odpočet postupoval správce daně dle § 37a ZDPH, daňovou povinnost vyměřil a takto vzniklý vratitelný přeplatek za období po prohlášení konkursu převedl na úhradu nedoplatků a to jak na dani z přidané hodnoty, tak i případně na jiné daně. Finanční úřady takto postupovaly v souladu s ustanovením § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o ZSDP.

Takovýmto rozhodnutím finančního úřadu vznikl počátek rozporu mezi hmotně právními předpisy a účelem konkursního řízení. Ustanovením § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. je upraveno započtení vzájemných pohledávek ve prospěch věřitele, tj. finančního úřadu.

Tato situace byla předmětem jednání KOV dne 11.9.2002, který byl zaměřen výhradně na konkursy. **Předkladatelé upozorňovali na to, že rozhodnutí finančního úřadu je tak přímo v rozporu s ustanovením § 14 odst. 1 písm. i) ZKV, ze kterého jednoznačně vyplývá nepřípustnost započtení pohledávek na majetek podstaty. Tato nepřípustnost započtení pohledávek se vztahuje na veškeré zápočty, a to bez ohledu na to, zda jde o jednostranné zápočty (tj. jak ze strany správce podstaty nebo druhé tj. finančního úřadu) nebo dvoustranné zápočty.**

Pro správce konkursní podstaty takto vznikala často procesně neřešitelná situace. Finanční úřad jako správce daně přihlásil své daňové pohledávky za úpadcem v rámci konkursního řízení. Jelikož se většinou jednalo o pohledávky vykonatelné, byly ve většině případů přezkoumány co do výše a pravosti v rámci přezkumu správcem uznány. Finančnímu úřadu po započtení nevrácených přeplatků DPH má pohledávku nižší než byla správcem uznána v rámci přezkumného jednání. Vzhledem ke skutečnosti, že správce konkursní podstaty není nikterak oprávněn již přezkoumané pohledávky upravovat a zákon o konkursu a vyrovnání ani takovouto možnost procesně nedovoluje, dochází tak k narušení základního principu uspokojení věřitelů. Princip zápočtů ze strany finančního úřadu upřednostňuje pohledávky správce daně a takto je narušován základní princip uspokojení pohledávek v konkursu, tj. poměrné uspokojení.

Předkladatelé tvrdí v souladu s četnou judikaturou Ústavního soudu (rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 184/96, sp. zn. III. ÚS 200/2000, sp. zn. I. ÚS 77/97, sp. zn. II. ÚS 23/97, sp. zn. II. ÚS 156/95, sp. zn. I. ÚS 70/96, sp. zn. IV. ÚS 197/96 - Sbírnka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek 7, nález č. 32; svazek 20, nález č. 151; svazek 12, nález č. 142; svazek 9, nález č. 109; svazek 5, nález č. 9; svazek 7, nález č. 29; svazek 8, nález č. 77 - a další) je právní názor obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu, resp. v jeho právní větě, má-li obecnou povahu, obecně závazný, závazný při řešení typově shodných případů.

Jelikož Ústavní osud prohlásil shora popsany postup, používaný správci daně, za porušení čl. 11 odst. 1 věty druhé Listiny základních práv a svobod, porušení základního práva na spravedlivý proces, vyplývající z čl. 36 odst. 1 Listiny a principu rovnosti účastníků řízení podle čl. 37 odst. 3 Listiny navrhuji předkladatelé přijmout níže popsany závěr.

Legislativní rámec

1. Zákon č.328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, § 14 odst. 1, písm. i)

započtení na majetek patřící do podstaty není přípustné; započtením není závěrečné vyrovnání zisků a ztrát,

2. Nález Ústavního soudu ze dne 7.4.2005 spis. zn I. ÚS 544/02, kterým byl v případě stěžovatelky KOPPA,v.o.s., správce konkursní podstaty TEXTILANA .a.s., zrušen rozsudek KS Ústí nad Labem ze dne 27.6.2002, spis.zn. 59 Ca 23/2002-24 s odkazy na Listinu základních práv a svobod (viz příloha).

Navrhovaný závěr Koordinačního výboru

U neukončených konkursních řízení u kterých bylo provedeno s použitím shora uvedených právních předpisů započtení přeplatku na jakékoliv dani na neuhrazenou daňovou povinnost vzniklou před nebo po prohlášení konkursu bude nadřízeným správcům daně stanovena povinnost nařídít přezkoumání z moci úřední, jehož výsledkem bude vrácení vzniklých přeplatků do konkurzních podstat.

MF ČR souhlasí se skutečnostmi a závěry učiněnými v části tohoto materiálu a se závěry seznámí správce daně.

Dále se MF ČR zavazuje v nejkratší možné době zpracovat novelu zákona č.235/2004 Sb. ust. § 105 odstavec 1), s tím, že bude vypuštěna třetí věta

- Prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje a po prohlášení konkursu se plátcí vrátí vyměřený nadměrný odpočet, pokud nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkursu.

Nahrazena bude následujícím zněním :

- Pokud vznikne v průběhu konkursu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí daně bez žádosti do 30 dnů.

Stanovisko MF ČR:

MF nesouhlasí se závěry předkladatele.

Vedle rozhodnutí Ústavního soudu ÚS 544/02 (došlo k porušení čl. 11 odst. I věty druhé Listiny základních práv a svobod převedením přeplatku na dani z přidané hodnoty vzniklého po prohlášení konkursu na úhradu nedoplatku na dani z příjmu vzniklého před prohlášením konkursu) existuje Sjednocující stanovisko pléna Nejvyššího správního soudu Sst 2/2003 (daňový přeplatek lze vrátit daňovému subjektu jen za předpokladu, že se jedná o vratitelný přeplatek a postup správce daně není nezákonný, postupuje-li při vracení přeplatku v souladu s podmínkami pro jeho vrácení stanovenými daňovými předpisy).

Stanovisko MF:

Ve smyslu zákona o DPH nemůže být DPH součástí konkursní podstaty, protože hodnota obchodního majetku plátce neobsahuje DPH (plátce má nárok na odpočet DPH) a součástí podstaty se DPH může stát jen jako vyměřený nadměrný odpočet, pokud je vratitelným přeplatkem (§ 105 ZDPH).

Z uvedeného vyplývá, že v případě započtení daňových nedoplatků DPH (vzniklých před prohlášením nebo po prohlášení konkursu), se nemůže jednat o žádné započtení pohledávek správcem daně na majetek patřící do podstaty a tedy se nemůže jednat o zvýhodňování věřitelů.

Možnost použití nadměrného odpočtu na úhradu nedoplatků jiných daní je dána § 105 zákona o DPH, který řeší obecně postup vracení nadměrného odpočtu při prohlášení konkursu (plátcí se vrátí nadměrný odpočet, pokud nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkursu) ve smyslu zákona o správě daní a poplatků, tzn., jestliže se jedná o vratitelný přeplatek.

Příspěvek č. 57 byl uzavřen, na Koordinační výbor 26.10.2005 bude zpracován nový příspěvek k bodu 5

57/08.06.05 - Problematika § 34, odst. 4 – odčitatelná položka na výzkum a vývoj

Předkládají: Mgr. Ondřej Dráb
JUDr. Bohumil Kos, Ph.D.
Ing. Lenka Mrázová

Příspěvek byl ze strany MF uzavřen a předkladatel předal náměstkyni Trezziové oficiální stížnost, která se týká stavu, kdy právní názory Ministerstva financí nejsou řádně odůvodněny.

62/08.06.05 - DPH - technické zhodnocení

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

Problematika technického zhodnocení v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, byla již jednou na KV projednávána; šlo o alternativy případů, kdy nájemce provedl na najatém majetku technické zhodnocení a řešila se otázka, zda při ukončení nájemního vztahu a následném vypořádání podle § 667 odst. 1 občanského zákoníku vzniká či nevzniká zdanitelné plnění mezi nájemcem a pronajímatelem. Předkladatel dovozoval, že nevzniká. MF k tomu zaujalo následující stanovisko (viz Zápis z jednání Koordinačního výboru... konaného dne 19.5.2004):

„S uvedeným názorem nelze souhlasit, ke zdanitelnému plnění mezi nájemcem a pronajímatelem může dojít ve vazbě na sjednané smluvní podmínky (např. nepeněžitě plnění). V souvislosti s provedením technického zhodnocení najatého majetku může u nájemce dojít ke zdanitelnému plnění podle § 14 odst. 3 písm. a).“

Praxe ukazuje, že stanovisko, podle kterého někdy může a někdy nemusí ke zdanitelnému plnění dojít, není natolik konkrétní, aby metodicky napomohlo řešit potřeby praxe. Proto předkladatel příspěvek změnil tak, že pro jednoduchost zahrnuje pouze jednu – hlavní a nejčastější - alternativu technického zhodnocení najatého majetku a naopak prohlubuje argumentaci za účelem hlubšího projednání s cílem najít společné sjednocující stanovisko. Nelze při tom opominout, že jde o problematiku frekventovanou a často v nikoli malých finančních položkách.

Současně předkladatel zpracoval související problematiku, týkající se technického zhodnocení ve vazbě na úpravu odpočtu daně podle § 78 zákona o DPH.

Jde tedy o dva problémy týkající se technického zhodnocení. Tím prvním je, zda vzniká či nevzniká zdanitelné plnění z titulu technického zhodnocení provedeného nájemcem při ukončení nájmu. Tím druhým je případná úprava odpočtu daně podle § 78 v důsledku změny účelu použití majetku, na kterém bylo provedeno technické zhodnocení.

Protože v obou případech jde o problematiku technického zhodnocení, oba problémy mají společný blok odborných východisek.

I. Odborná východiska

Povaha technického zhodnocení

Technické zhodnocení vymezuje generálně § 33 zákona o daních z příjmů. Technickým zhodnocením jsou (za splnění některých dalších podmínek) **výdaje** na dokončené nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku. Technickým zhodnocením tedy **nejsou** vlastní nástavby, přístavby, stavební úpravy..., ale **výdaje** na ně.

Jde o zvláštní veřejnoprávní kategorii, která na daních z příjmů slouží ke zjištění daňového základu a daně. Výdaje charakteru technického zhodnocení nejsou obvykle daňově uznatelným výdajem, ale většinou se odpisují a tak se dostávají do daňově uznatelných výdajů postupně. Obdobně jako v účetnictví.

Soukromé právo technické zhodnocení nezná. Nejde o předmět občanskoprávních vztahů ve smyslu § 118 občanského zákoníku. Proto technické zhodnocení nelze prodat, směniti zastavit. A to nejenom s odkazem na § 118 občanského zákoníku, ale i z logiky věci: nelze prodat výdaje. Vznik, změna nebo zánik technického zhodnocení se proto vždy odehrává pouze v působnosti veřejnoprávních, zejména daňových a účetních předpisů.

Na daních z příjmů je technické zhodnocení samostatným hmotným majetkem **pouze za podmínky**, že nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku (§ 26 odst. 3 písm. a/ zákona o daních z příjmů). Tedy v případech, kdy technické zhodnocení provádí osoba odlišná od vlastníka (obvykle nájemce nebo podnájemce). V ostatních případech technické zhodnocení jako samostatný dlouhodobý hmotný majetek nevzniká (s některými výjimkami, které jsou zde nepodstatné) a zvyšuje vstupní, případně zůstatkovou cenu zhodnocovaného majetku (§ 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů).

Shodný režim je i v účetnictví: technické zhodnocení je dlouhodobým hmotným majetkem **pouze za podmínky**, že k jeho účtování a odpisování je oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku (§ 7 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Tedy v případech, že technické zhodnocení provádí osoba odlišná od vlastníka (obvykle nájemce nebo podnájemce). V ostatních případech technické zhodnocení jako samostatný dlouhodobý hmotný majetek

nevzniká (s některými výjimkami, které jsou zde nepodstatné) a obdobně jako v daních z příjmů zvyšuje odpisovou cenu zhodnoceného majetku.

Změna najaté věci nájemcem

Občanské právo nezná technické zhodnocení. Ustanovení § 667 občanského zákoníku upravuje **změnu předmětu nájmu nájemcem**. Výdaje provedené nájemcem na najetém majetku mohou být veřejnoprávně technickým zhodnocením.

Pokud nájemce se souhlasem pronajímatele provede změnu pronajaté věci, pak ke dni ukončení nájmu (pokud se strany nedohodnou jinak), má právo požadovat na pronajímateli majetkovou kompenzaci. Výše kompenzace se stanoví podle účelně vynaložených nákladů, nebo podle zhodnocení věci. Pokud by se strany majetkově nevyrovnaly, nebo vzniklou situací jinak neřešily, vzniklo by u pronajímatele bezdůvodné obohacení ve smyslu § 451 a násl. občanského zákoníku. Proto se tato majetková kompenzace považuje za zvláštní případ odpovědnosti z bezdůvodného obohacení³.

V modelové situaci vlastník budovy pronajímá budovu skladu nájemci. Nájemní smlouva je uzavřena podle § 663 občanského zákoníku. Pokud nájemce provede se souhlasem pronajímatele přístavbu skladu, pak změnil předmět nájmu, sklad zhodnotil a zvětšil majetek vlastníka – pronajímatele. Přístavba není samostatnou věcí, ale zhodnocením věci pronajaté.

Konstrukce § 667 občanského zákoníku vychází z toho, že pronajímateli sice narostl přístavbou majetek, ale tento nárůst majetku (přístavbu) nemůže fakticky užívat. Užívá ji nájemce, který ji vystavěl pro svoji potřebu a sám bere její užitné vlastnosti. Teprve až dojde k ukončení nájmu, pak pronajímatel získá faktickou možnost brát užitné vlastnosti nebo zpeněžit nové užitné vlastnosti přístavby a teprve k tomuto datu se strany majetkově vyrovnají. V modelové situaci peněžně.

Při majetkovém vyrovnání ke dni ukončení nájmu nájemce pronajímateli již **nic nedodává**. Nedodává mu přístavbu (ta je již dávno součástí majetku pronajímatele), **nevrací mu ani nájemní právo**. Nájemní právo nájemce ukončením nájmu zaniká a vlastnické právo pronajímatele se rozprostře tam, kde dříve bylo právo nájemní. Říká se tomu elasticita vlastnického práva (viz např. Knapová J., Švestka J.: Občanské právo hmotné, ASPI Praha 2002, str. 283, nebo Rs 35/97, R36/97 a ÚS 37/93).

Ke dni ukončení nájmu jde tedy pouze o majetkové vyrovnání.

II. Technické zhodnocení najatého majetku při ukončení nájmu na DPH

Zkoumáme následující situaci:

Vlastník budovy pronajímá od roku 1995 budovu skladu nájemci. Nájemní smlouva je uzavřena podle § 663 občanského zákoníku. Nájemce provedl v roce 1998 se souhlasem pronajímatele přístavbu skladu, kterou změnil předmět nájmu, sklad zhodnotil a zvětšil majetek vlastníka – pronajímatele.

Na přístavbu skladu vynaložil nájemce 10 mil. Korun. Tato částka je na daních z příjmů technickým zhodnocením, které nájemce daňově odpisuje podle § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

Ke dni 31.5.05 dochází k ukončení nájemního vztahu uplynutím sjednané doby nájmu. V souladu s ustanovením § 667 občanského zákoníku a s nájemní smlouvou požaduje

³ Jehlička, O., Švestka, J., Škárová, M. a kol. Občanský zákoník. Komentář. 6. vydání. Praha: C.H.Beck 2001, str. 1054

nájemce na pronajímateli ke dni ukončení nájmu peněžní úhradu ve výši 8 mil. korun za změnu předmětu nájmu v roce 1998.

Jde o to, zda k této úhradě se vztahuje daň z přidané hodnoty. Budeme projednávat pouze tento případ, nikoli případy jiné a zadání nebudeme rozšiřovat o další varianty.

Předkladatel je toho názoru, že peněžním vyrovnáním za uvedených podmínek zdanitelné plnění nevzniká. Svůj názor předkladatel zdůvodňuje následovně:

- 1) Ke dni ukončení nájmu, při peněžním vyrovnání z titulu před lety provedené změny předmětu nájmu, zdanitelné plnění nevzniká. Jde pouze o majetkové vyrovnání, jehož právním titulem je odpovědnost z bezdůvodného obohacení (§ 451 a násl. občanského zákoníku).
- 2) Ke dni ukončení nájmu nájemce pronajímateli ani nedodává zboží, ani nepřevádí nemovitost, ani neposkytuje službu ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH.
- 3) Podle citovaného názoru MF z KV v popisovaném případě ke zdanitelnému plnění dojít může, s odkazem na ustanovení § 14 odst. 3 písm. a). To však v uvedené modelové situaci není možné. Podle tohoto ustanovení se za poskytnutí služby za úplatu také považuje „poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce“. Poskytnutím služby obecně se pak rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. MF tedy dovozuje, že ukončení nájmu představuje **činnost**, při které nájemce ke dni ukončení nájmu poskytuje pronajímateli službu, nesouvisející s ekonomickou činností nájemce.

Takový názor ale není v souladu s platnými předpisy. Ukončení nájmu zde není činností nájemce. Nájemce může být ke dni ukončení nájmu zcela nečinný, třeba i v nemocnici v kómatu. Přesto, bez činnosti nájemce, dojde uplynutím lhůty k zániku nájemního vztahu. Zánik nájemního vztahu není činností. A znovu je nutné připomenout, že ke dni ukončení nájmu nájemce nedodává zboží, nepřevádí nemovitost, neposkytuje službu. Nájemní vztah zaniká, vlastnické právo se rozprostírá místo předchozího práva nájemního a strany se peněžně vyrovnávají, aby nevzniklo bezdůvodné obohacení.

- 4) V odborném tisku zachytil předkladatel názory, podle kterých má při ukončení nájmu dojít ke zdanitelnému plnění podle ustanovení § 13 odst. 4 písm. a) ve vazbě na § 13 odst. 5 zákona o DPH. Podle tohoto ustanovení se za dodání zboží nebo převod nemovitosti považuje „použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce“. Ani tímto názorem se nelze ztotožnit.

Ustanovení § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH se týká použití hmotného majetku (ve smyslu § 26 zákona o daních z příjmů). Tím hmotným majetkem se má v komentované tezi na mysli technické zhodnocení provedené nájemcem, které je hmotným majetkem (předmět nájmu je sice také hmotným majetkem, ale není v majetku nájemce). Toto technické zhodnocení se však nájemci nedává k použití, ale zaniká spolu s ukončením nájmu. Ostatně nejde nikomu převést nebo dát do užívání výdaje, které jsou podstatou technického zhodnocení, **nejde vůbec o předmět občanskoprávních vztahů ve smyslu § 118 občanského zákoníku**.

A pokud jde o soukromoprávní pohled, pak změny provedené nájemcem již dávno patří pronajímateli jako součást jeho majetku (zde pronajímaného skladu) a nepředávají se pronajímateli k užívání. Zánikem nájemního vztahu zanikne nájemní právo nájemce a po bývalém předmětu nájmu se rozprostře vlastnické právo pronajímatele. Pokud by toto mělo být považováno za „použití hmotného majetku pro

účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce“, pak zdanitelným plněním by bylo **jakékoli ukončení nájemního vztahu**. Protože ve všech případech ukončení nájmu dochází ke zpřístupnění předmětu nájmu pronajímateli.

- 5) Již zrušený zákon č. 588/1992 Sb. měl zvláštní úpravu, podle které za technické zhodnocení se nepovažují **výdaje, ale přímo provedení změn**, tedy služba. A to právě proto, že pouze výdaje nemohou být předmětem daně. Současně obsahoval zákon č. 588/1992 Sb. podrobnou úpravu zdanitelného plnění, dne uskutečnění zdanitelného plnění, základu daně apod. speciálně pro toto technické zhodnocení. I tato úprava v zákoně č. 235/1992 Sb. zcela absentuje.

To svědčí názoru, že zákonodárce již nemá potřebu zdaňovat na DPH technické zhodnocení, nebo to opomněl. Jinak by zvláštní úprava ze zákona č. 588/1992 Sb. postrádala smysl a již před 1.5.2005 by bylo možné na DPH zdaňovat technické zhodnocení z obecných ustanovení zákona o DPH, protože soukromoprávní úprava i úprava v zákoně o daních z příjmů je stejná.

Předkladatel uzavírá, že ke dni ukončení nájmu v uvedeném modelovém případě nedochází ke zdanitelnému plnění, neboť:

- a) Jde o pouhé peněžní vyrovnání z titulu odpovědnosti z bezdůvodného obohacení
- b) Nejde o dodání zboží, převod nemovitosti nebo poskytnutí služby
- c) Nelze aplikovat ustanovení § 14 odst. 3 písm. a), neboť nejde o poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce a ukončení nájmu není činností
- d) Nelze aplikovat ustanovení § 13 odst. 4 písm. a) ve vazbě na § 13 odst. 5, neboť nejde o použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce; technické zhodnocení nejde „postoupit“ k jinému použití, zhodnocovaný hmotný majetek je dávno ve vlastnictví pronajímatele včetně těch součástí, které zhotovil nájemce jako změnu najaté věci a není mu co postupovat.

Předkladatel připomíná, že v loňském roce projednával v součinnosti s Ing. Václavem Bendou tuto problematiku celkem podrobně s JUDr. Švorcem, ředitelem legislativního odboru MF. Tehdejší názor JUDr. Švorce byl takový, že o zdanitelné plnění nejde, neboť jde pouze o majetkové vyrovnání, které nemůže být předmětem daně z přidané hodnoty. Pokud by nemělo dojít ke sjednocení názorů v této části příspěvku, doporučuje předkladatel účast JUDr. Švorce na jednání KV; jde o problematiku podstatně zasahující do nedaňového, soukromého práva.

Návrh na opatření:

1. Přijmout sjednocující názor, podle kterého při ukončení nájmu nevzniká z titulu dříve provedených změn nájemcem na najaté věci (technické zhodnocení) při peněžním vyrovnání mezi nájemcem a pronajímatelem ve smyslu § 667 občanského zdanitelné plnění.
2. V opačném případě **podrobně** specifikovat, proč pouhé peněžní vyrovnání má být zdanitelným plněním, nebo konkrétně jaké dodání zboží, konkrétně jaký převod nemovitosti nebo konkrétně jaké poskytnutí služby ke dni ukončení nájmu poskytuje nájemce pronajímateli.

III. Úprava odpočtu daně u technického zhodnocení (§ 78)

V odborné veřejnosti se vedou diskuse k § 78 zákona o DPH ve vazbě na technické zhodnocení. Jde o to, zda, kdy a za jakých podmínek se úprava odpočtu podle tohoto ustanovení vztahuje i na technické zhodnocení. Pokud je předkladatel informován, tak Ministerstvo financí oficiální stanovisko k tomuto problému nezaujalo. Jeho pracovníci však na seminářích zastávají právní názor, že úprava odpočtu daně se má provádět i u technického zhodnocení.

Předkladatel v příspěvku vymezuje čtyři případy technického zhodnocení, které mohou v praxi nejčastěji nastat a navrhuje k nim odsouhlasit sjednocující názor. Jde o tyto případy, kdy technické zhodnocení:

- 1) Provedl **vlastník** na vlastním majetku a
 - a) **u celého zhodnoceného majetku** dojde ke změně účelu použití majetku; plátce si nechal – například – provést nástavbu domu, ze které provedl plný odpočet daně a následně celý dům prodal s osvobozením podle § 56 odst. 1 zákona o DPH v pětileté lhůtě podle § 78 odst. 1 zákona o DPH;
 - b) **pouze u nástavby**, ke které se váže technické zhodnocení, dojde ke změně účelu použití majetku; plátce si nechal – například – provést nástavbu domu, ze které provedl plný odpočet daně a následně změnil účel použití prostorů nástavby (například z nebytových prostor se zdaňovaným nájemným na byty s osvobozeným nájemným);
- 2) Provedl **nájemce** na najetém majetku a
 - a) **u celého zhodnoceného majetku** dojde ke změně účelu použití tohoto majetku; nájemce – plátce si nechal – například – provést nástavbu domu, ze které provedl plný odpočet daně a následně vlastník – pronajímatel celý dům prodal s osvobozením podle § 56 odst. 1 zákona o DPH v pětileté lhůtě podle § 78 odst. 1 zákona o DPH;
 - b) **pouze u nástavby**, ke které se váže technické zhodnocení, dojde ke změně účelu použití majetku; nájemce – plátce si nechal – například - provést nástavbu domu, ze které provedl plný odpočet daně a následně změnil se souhlasem pronajímatele účel použití prostorů nástavby (například z nebytových prostor se zdaňovaným nájemným na byty s osvobozeným nájemným).

Pro jednoduchost vycházejme ze zadání, že technické zhodnocení není provedené na nemovité kulturní památce, kde má zvláštní režim.

Podstatnou právní úpravou ze zákona o DPH je, že:

- podle § 78 odst. 1 a 2 zákona o DPH se úprava odpočtu vztahuje **výslovně pouze** na dlouhodobý hmotný a dlouhodobý nehmotný majetek, tedy na účetní kategorie vymezené v § 6 a v § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Netýká se tedy jiných majetkových kategorií (účetně jiných majetkových složek).
- podle § 78 odst. 5 písm. a) zákona o DPH se částka úpravy odpočtu vypočítá z „*daně na vstupu při pořízení majetku, který je předmětem úpravy odpočtu daně*“, tedy, nikoli z jiné daně na vstupu a nikoli z jiného majetku.

K případu ad 1) a):

Ustanovení § 78 zákona o DPH se vztahuje výslovně pouze na dlouhodobý hmotný (nehmotný) majetek. Pokud provede technické zhodnocení vlastník, pak u něj technické zhodnocení není dlouhodobým hmotným majetkem, ale zvyšuje původní cenu zhodnocovaného majetku (viz výše Odborná východiska). Nelze tedy z takového technického

zhodnocení, které není dlouhodobým hmotným majetkem, provést úpravu odpočtu. Zákon to neukládá, ani neumožňuje.

Částka odpočtu se vypočítá z daně na vstupu při pořízení majetku, který je předmětem úpravy odpočtu daně. Technické zhodnocení, které není dlouhodobým hmotným (nehmotným) majetkem, není a nemůže být předmětem úpravy odpočtu daně, a proto se z něj částka úpravy odpočtu daně nevypočítá.

Lze tedy případ ad 1) a) uzavřít následovně: Pokud plátce provedete technické zhodnocení například vlastního domu a v pětileté lhůtě podle § 78 odst. 1 zákona o DPH dojde ke změně účelu použití celého domu například jeho prodejem (§ 78 odst. 8 zákona o DPH), pak se úprava odpočtu daně může týkat pouze daně na vstupu při pořízení domu, nikoli daně na vstupu v souvislosti s technickým zhodnocením, které není dlouhodobým hmotným majetkem a úpravě odpočtu nepodléhá.

K případu ad 1) b):

Platí zde totéž, co v ad 1) a). Technické zhodnocení zde není dlouhodobým hmotným majetkem, nevztahuje se na něj právo či povinnost úpravy odpočtu daně. Případná úprava odpočtu daně by se vypočítala pouze z daně na vstupu při pořízení domu jako dlouhodobého hmotného majetku.

K případu ad 2) a):

Prodej domu zhodnoceného nájemcem může mít daňové dopady pouze u prodejce – pronajímatele. Prodej domu nemá dopady na nájemce. Ten je dále nájemcem, dále užívá například nástavbu předchozím a tedy nezměněným způsobem, dále má v majetku technické zhodnocení jako hmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek, dále může odpisovat technické zhodnocení účetně i daňově (za podmínek § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů). Pouze se mu mění osoba pronajímatele. Nájemní vztah přechází z původního vlastníka na vlastníka nového (§ 680 odst. 2 občanského zákoníku). Úprava odpočtu daně z technického zhodnocení provedeného nájemcem se neprovede, u nájemce nedochází k takové změně, která by spadala pod ustanovení § 78 zákona o DPH.

K případu ad 2) b):

Složitější záležitost.

Nájemce má v majetku technické zhodnocení – dlouhodobý hmotný majetek. V zadaném případě se toto technické zhodnocení váže k nástavbě provedené nájemcem. Technickým zhodnocením není vlastní nástavba. Technickým zhodnocením jsou pouze **výdaje na tuto nástavbu** (viz výše Odborná východiska). Nástavba jako hmota je součástí majetku (domu) pronajímatele. Pouze výdaje na tuto nástavbu jsou v majetku nájemce (dlouhodobý hmotný majetek, hmotný majetek), kde slouží pouze pro veřejnoprávní účely: pro stanovení (snížení) hospodářského výsledku a základu daně z příjmů prostřednictvím odpisů.

Podmínkou uplatnění § 78 zákona o dani z přidané hodnoty je, že „...dojde ke změně v nároku na odpočet daně v důsledku **změny účelu použití**...“ hmotného majetku (§ 78 odst. 1). Podle názoru předkladatele nikdy nemůže dojít ke změně účelu použití dříve provedených **výdajů**. Jejich účel je stále stejný: uhradit změnu pronajaté věci. Jinými slovy, nemůže dojít ke změně účelu použití technického zhodnocení. A to ani v případě, že se mění účel použití části stavby, ze které technické zhodnocení vzniklo. **Část stavby jako hmota a technické zhodnocení jako výdaje na tuto část stavby jsou dvě zcela odlišné kategorie.**

Zákonodárce si je této odlišnosti vědom. A tak v případě, kdy chce pro technické zhodnocení použít režim „fyzického“ hmotného majetku (dlouhodobého hmotného majetku), výslovně to uvádí.

Například § 7 odst. 11 účetní vyhlášky č. 500/2002 Sb. uvádí, že „*Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořízované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu).*“ Tyto podmínky by ale nešly vztáhnout na technické zhodnocení. Nelze pro výdaje stanovit dokončení věci, splnění technických funkcí a užívání. Proto zákonodárce dodává: „*Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení*“.

V principu stejná úprava je v § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Podmínky pro uvedení pořízované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, které by se nevztahovaly na technické zhodnocení, doplňuje zákonodárce podobnou větou: „*Obdobně to platí pro technické zhodnocení (§ 33)*“.

Z toho lze dovodit, že platí obecný rozdíl mezi „fyzickým“ dlouhodobým hmotným majetkem, který lze užívat a měnit účel jeho použití a mezi „nefyzickým“ hmotným majetkem, technickým zhodnocením, které je pouhým výdajem, užívat nelze a tedy ani nelze měnit účel jeho použití.

Pokud by zákonodárce chtěl na DPH technickému zhodnocení přiřknout režim „fyzického“ majetku, jistě by to uměl tak, jak to provedl v účetních předpisech a v zákoně o daních z příjmů. Pokud tak neučinil, pak to nebylo jeho záměrem a „nefyzický“ hmotný majetek – technické zhodnocení – nelze co do jeho účelu měnit.

To vše svědčí názoru, že změna účelu použití **nástavby** z příkladu ad 2) b) není změnou účelu použití dlouhodobého hmotného majetku – **technického zhodnocení** a úprava odpočtu daně podle § 78 zákona o DPH se v zadaném případě neprovede.

Návrhy na opatření

Přijmout sjednocující názor, že:

- 1) Úprava odpočtu podle § 78 zákona o dani z přidané hodnoty se neprovede u technického zhodnocení, které není dlouhodobým hmotným (nehmotným) majetkem. Tedy v případech, kdy technické zhodnocení zvyšuje vstupní (zůstatkovou) cenu zhodnoceného majetku.
- 2) Úprava odpočtu se neprovede ani v případě, kdy nájemce provede technické zhodnocení najatého majetku, které je u něj dlouhodobým hmotným majetkem, a následně dojde ke změně účelu užívání té části předmětu nájmu, ke které se technické zhodnocení váže.

Stanovisko MF ČR:

K části II

MF nesouhlasí se závěry předkladatele k části II. Technické zhodnocení najatého majetku při ukončení nájmu.

V případě technického zhodnocení provedené nájemcem jde při ukončení nájmu o poskytnutí práva využít věci nebo jiné majetkově využitelné hodnoty ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH. Jedná se tedy o zdanitelné plnění poskytnutí služby ve smyslu ZDPH a služba se považuje v tomto případě za poskytnutou dnem ukončení nájmu.

Základem daně je úplata za technické zhodnocení, v případě bezúplatného plnění se základ daně stanoví podle § 36 odst. 5 ZDPH jako cena obvyklá.

K části III.

MF se závěry předkladatele k části II. Úprava odpočtu daně u technického zhodnocení souhlasí pouze zčásti.

Povinnost, případně možnost úpravy odpočtu daně, se vztahuje pouze k odpočtu daně u majetku vymezeného v § 78 odst. 2 zákona o DPH. Podle znění tohoto ustanovení se v případě hmotného majetku úprava odpočtu daně provede pouze u dlouhodobého hmotného majetku, jehož vstupní cena podle zvláštního právního předpisu³⁾ je vyšší než 40 000 Kč.

Pro účely zákona o DPH nejsou pojmy hmotný majetek a vstupní cena speciálně vymezeny, vychází se z vymezení těchto pojmů podle zákona o daních z příjmů, konkrétně ustanovení § 26 a 29, na které se odvolává poznámka pod čarou č. 3. Pokud jde o technické zhodnocení, lze pro zjednodušení výkladu ve vztahu k problematice DPH v této oblasti shrnout, že podle ustanovení § 26, 29 a 33 zákona o daních z příjmů hodnota technického zhodnocení buď přímo zvyšuje vstupní cenu hmotného majetku (§ 29 odst. 1 a 3) anebo v případech, kdy nezvyšuje vstupní cenu hmotného majetku, je pak technické zhodnocení hmotným majetkem samo o sobě (§ 26 odst. 3).

Podle názoru MF ustanovení § 78 odstavce 2 zákona o DPH plně pokrývá pouze druhý uvedený případ technického zhodnocení hmotného majetku. Ačkoli v tomto ustanovení není výslovně uvedeno, že se vztahuje jen na „samostatný“ hmotný majetek, lze souhlasit s názorem, podle kterého se na technické zhodnocení, které zvyšuje vstupní (zůstatkovou) cenu zhodnoceného majetku, úprava odpočtu daně podle stávajícího znění § 78 zákona o DPH nevztahuje.

MF naopak nesouhlasí se závěrem, že úprava odpočtu daně se neprovede při změně účelu užívání v případě, kdy technické zhodnocení provede nájemce na najatém majetku, který je pro něj dlouhodobým hmotným majetkem. Na tento případ se ustanovení § 78 zákona o DPH vztahují. Nelze souhlasit s výchozím předpokladem předkladatele, že u tohoto majetku nelze stanovit, a tím ani změnit, účel použití.

15/26.01.05 - Uplatňování DPH u loterií a jiných podobných her provozovaných sázejícím po telefonu po 1.1.2005

Předkládá: Ing. Radek Lančík, daňový poradce, č. osvědčení 910

Cílem je přispět ke sjednocení výkladu při provozování loterií a jiných podobných her prostřednictvím telefonu po 1.1.2005.

1. Právní vymezení

Loterijní společnost provozuje loterie a jiné podobné hry pomocí technických zařízení obsluhovaných přímo sázejícím nebo provozované po telefonu, při nichž není předem určen počet účastníků a ani není předem známa výše vsazených částek, ve smyslu ustanovení § 2 písm. j) zákona o loteriích a jiných podobných hrách. Výhra se vypočítává z výše vkladů anebo podle podmínek stanovených v herním plánu. Vklad je výše vsazené částky sázejícím uskutečněný prostřednictvím telefonu.

V případě, že sázející poskytne vklad prostřednictvím telefonu, musí telekomunikační společnost, v souladu se smlouvou uzavřenou mezi loterijní společností a telekomunikační společností, částku vyúčtovanou sázejícímu převést ve výši 100% loterijní společnosti, neboť se jedná o vklad sázejícího do hry provozované loterijní společností. Telekomunikační společnosti je v tomto případě pouze v roli výběřčího dluhu a na základě smlouvy uzavřené s loterijní společností pak telekomunikační společnost převádí loterijní společnosti vsazené částky sázejícím uskutečněné prostřednictvím telefonu, protože z této smlouvy vyplývá, že telefonické hovory uskutečněné sázejícím právě na telefonní číslo 906xxxx jsou vklady do hry patřící loterijní společnosti, která tyto loterie a jiné podobné hry provozuje.

V případě, že by sázející prostřednictvím telefonu vsadil např. 20,- Kč - což je cena za telefonický hovor uskutečněný sázejícím na telefonní číslo 906xxx, a telekomunikační společnost by loterijní společnosti nepřevedla 20,- Kč, nýbrž pouze 16,81 Kč, protože částku 3,19 Kč by musela odvést svému místně příslušnému finančnímu úřadu jako DPH na výstupu, sázející by byl poškozen. Vsazená částka 3,19 Kč během sázení prostřednictvím telefonu by se sázejícímu ztratila, nehledě na ustanovení § 2 písm. j) zákona o loteriích a jiných podobných hrách, které předpokládá, že se výhra vypočítává z výše vkladů. Pak by zde vznikl problém, zda výši vkladu vsazeného sázejícím do hry prostřednictvím telefonu se rozumí částka 20,- Kč, anebo částka 16,81 Kč, kterou telekomunikační společnost převede loterijní společnosti po snížení o DPH na výstupu ve výši 3,19 Kč.

Musím poznamenat, že podle ustanovení § 1 odst. 1, 5 a 7 zákona o loteriích se loterií nebo jinou podobnou hrou rozumí hra, jíž se účastní dobrovolně každá fyzická osoba, která zaplatí vklad (sázku), jehož návratnost se nezaručuje, přičemž loterie nebo jiné podobné hry, které nezaručují všem účastníkům hry rovné podmínky včetně možnosti výhry, jsou zakázány, a účastníkem loterie nebo jiné podobné hry (sázející) může být jen fyzická osoba, která v souladu s herním plánem uhradila vklad (sázku) provozovateli předem, a to v hotovosti nebo bezhotovostně. Jestliže v herním plánu je uvedena výše vkladu 20,- Kč, potom není možné, aby vklad sázejícího do hry v hotovosti činil 20,- Kč a vklad sázejícího do téže hry bezhotovostně (uskutečněný prostřednictvím telefonu) by činil 16,81 Kč, přestože tento sázející také vsadil 20,- Kč. V takovém případě by vklad nebyl sázejícím uhrazen v souladu s herním plánem a loterijní společnosti by hrozila pokuta podle ustanovení § 48 odst. 1 zákona o loteriích a jiných podobných hrách za provozování hry v rozporu s herním plánem, nehledě na to, že sázejícímu, který do hry bezhotovostně prostřednictvím telefonu vsadil 20,- Kč, by se výhra vypočítávala z výše vkladu 16,81 Kč, což nedává smysl.

Ve výše popsaném případě by tedy telekomunikační společnosti neměla z částky přijaté od sázejícího jako jeho vklad uskutečněný prostřednictvím telefonu do hry provozované loterijní společnosti, kterou převede loterijní společnosti, odvádět DPH na výstupu (ve zkoumaném případě ve výši 3,19 Kč), neboť z hlediska vztahu mezi telekomunikační společností a loterijní společností nedochází (kromě výběru dluhu – viz dále) k uskutečnění zdanitelného plnění a převod peněžních prostředků od sázejícího do loterijní společnosti tedy představuje vklad do hry osvobozený od uplatňování DPH na výstupu podle ustanovení § 60 zák. č. 235/2004 Sb.: "*Provozováním loterií a jiných podobných her se pro účely tohoto zákona rozumí provozování loterií a jiných podobných her, s výjimkou služeb souvisejících s jejich provozováním zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami*".

Z pohledu telekomunikační společnosti je proto třeba říct, že částku vyúčtovanou/vyfakturovanou sázejícímu, musí telekomunikační společnost převést ve výši 100% loterijní společnosti, a nebude z této částky odvádět DPH na výstupu svému místně příslušnému finančnímu úřadu, neboť z hlediska vztahu mezi telekomunikační společností a sázejícím se nejedná o služby poskytnuté sázejícímu telekomunikační společností, ale o vklad sázejícího ve smyslu ustanovení § 2 písm. j) zákona o loteriích a jiných podobných hrách

uskutečněný prostřednictvím telefonu, na který se vztahuje osvobození od uplatnění DPH na výstupu podle ustanovení § 60 zák. č. 235/2004 Sb..

Telekomunikační společnost bude vyúčtovávat loterijní společnosti odměnu za službu, která spočívá ve výběru dluhu (vkladu sázejícího) pro loterijní společnost ve výši 100% na základě smlouvy uzavřené mezi telekomunikační společností a loterijní společností, případně za zprostředkování spočívající v činnosti směřující k přijetí vkladu do hry mezi loterijní společností a sázejícím, neboť jak již bylo řečeno bude telekomunikační společnost v tomto případě v roli výběřčího. Tato odměna bude u telekomunikační společnosti podléhat uplatnění DPH na výstupu ve smyslu ustanovení § 54 odst. 1 písm. u) a ustanovení § 60 zákona č. 235/2004 Sb., protože se sice jedná o službu související s provozováním loterií a jiných podobných her, avšak tato služba je pro provozovatele (loterijní společnost) zajišťovaná jinou osobou (telekomunikační společností).

Jinými slovy řečeno to znamená, že služby poskytované provozovatelem loterií a jiných podobných her související s provozováním loterií a jiných podobných her, které si provozovatel - loterijní společnost - zajišťuje sám, nepodléhají odvodu DPH na výstupu, a za tyto služby se považují služby uvedené v ustanovení § 4 odst. 4 zákona o loteriích a jiných podobných hrách, kde se provozování loterií a jiných podobných her chápe jako: *"Činnost směřující k uvedení loterií a jiných podobných her do provozu, včetně zprostředkovatelských, organizačních, finančních, technických a dalších služeb souvisejících se zajištěním provozu těchto her a jejich řádné ukončení a vyúčtování. Provozováním loterií se také rozumí vykonávání všech dalších činností, které provozovateli ukládají jiné právní předpisy"*.

2. Shrnutí

Provozování loteriích a jiných podobných her je osvobozeno od uplatňování DPH na výstupu, s výjimkou služeb souvisejících s jejich provozováním zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami, bez možnosti nároku na odpočet DPH na vstupu. To platí i pro loterijní společnosti provozující hry po telefonu.

V případě, že sázející poskytne vklad do hry prostřednictvím telefonu, jedná se plněním pro loterijní společnosti, které je osvobozeno od uplatňování DPH na výstupu ve smyslu ustanovení § 60 zákona č. 235/2004 Sb.. Telefon je zde pak pouze prostředkem sloužícím k uskutečnění vkladu sázejícím, a proto telekomunikační společnost nebude při účtování telekomunikačního poplatku sázejícímu uplatňovat DPH na výstupu.

Telekomunikační společnost je jen prostředníkem (výběřčím) mezi sázejícím a loterijní společností, a zajišťuje výběr dluhů (ve formě vkladů) a převod peněz, které jsou plněním pro loterijní společnosti. Za tuto službu obdrží telekomunikační společnost sjednanou odměnu od loterijní společnosti na základě smlouvy uzavřené mezi telekomunikační společností a loterijní společností, u této odměny uplatní telekomunikační společnost DPH na výstupu, ale loterijní společnost si nebude moci tuto DPH uplatnit jakožto nárok na odpočet DPH na vstupu, neboť toto přijaté plnění souvisí s plněními osvobozenými od daně na výstupu bez nároku na odpočet.

3. Návrh řešení

Doporučuji po projednání na Koordinačním výboru publikovat.

Stanovisko MF:

Z částek, které telekomunikační společnost převádí loterijní společnosti jako vklad do hry uskutečněný sázejícím, se neuplatňuje DPH na výstupu, protože tento vklad je dle § 60 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů plněním osvobozeným od daně.

Část A – nové příspěvky

Příspěvek 71 se neprojednával, přesunuto na 26.10.2005

71/31.08.05 - Zajišťovací převod práva při poskytnutí úvěru bankou

Předkládají: Ing. Petr Brejcha
Mgr. Ing. Radek Halíček
Ing. Vladimír Křivánek

Příspěvky č. 68, 73 a 74 byly uzavřeny.

68/31.08.05 - Problematika počítání zdaňovacích období, po které lze uplatnit daňové ztráty

Předkládá: Mgr. Ondřej Dráb, daňový poradce, č. osvědčení 3754

Úvod

Dle § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále „ZDP“) lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 (resp. pro ztráty vyměřené za zdaňovací období započatá nejpozději v roce 2003 nejdéle v 7) zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.

Popis problému

Zdaňovacím obdobím se dle § 17a ZDP rozumí:

- a) kalendářní rok,
- b) hospodářský rok,
- c) období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku, nebo
- d) účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců.

Vedle zdaňovacích období definovaných v § 17a ZDP zákon zná též období, která nejsou zdaňovacími obdobími, za která se však podává daňové přiznání. Ve smyslu § 38m odst. 3 ZDP se jedná o:

- a) období předcházející rozhodnému dni fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti nebo družstva, za které nebylo dosud daňové přiznání podáno, není-li tento rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku,
- b) období předcházející dni zápisu změny právní formy komanditní společnosti na jinou obchodní společnost nebo družstvo a změny právní formy akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným anebo družstva na veřejnou obchodní společnost nebo komanditní společnost, za které nebylo dosud daňové přiznání podáno,
- c) období předcházející změně zdaňovacího období z kalendářního roku na hospodářský rok nebo naopak, za které nebylo dosud daňové přiznání podáno,
- d) období předcházející dni přemístění sídla evropské společnosti zapsaného do obchodního rejstříku z území České republiky.

Vzniká tedy otázka, jaká všechna období se počítají do časového omezení převoditelnosti daňové ztráty ve smyslu § 34 odst. 1 ZDP. U řady společností totiž vznikají situace, kdy společnost v průběhu zmiňovaných 5, resp. 7 zdaňovacích období přejde na hospodářský rok, sfúzuje s jinou společností atp. Vzhledem k tomu, že ZDP ne vždy zcela jednoznačně rozlišuje mezi zdaňovacími obdobími a obdobími, za která se podává daňové přiznání, vyvstává otázka, zda se ve smyslu § 34 odst. 1 ZDP mezi 5, resp. 7 zdaňovacích období, jejichž uplynutí je limitem pro převoditelnost daňových ztrát, počítají pouze období definovaná § 17a ZDP jako období zdaňovací nebo též období definovaná v § 38m ZDP, která sice nejsou zdaňovacími obdobími, ale za která se podávají daňová přiznání.

Závěr

Vzhledem k dikci § 34 odst. 1 ZDP jsem přesvědčen, že převoditelnost daňové ztráty je limitována uplynutím 5, resp. 7 období definovaných § 17a ZDP jako období zdaňovací. Tzn. že k obdobím, za která se podávají daňová přiznání dle § 38m ZDP a která se nacházejí mezi těmito 5, resp. 7 zdaňovacími obdobími následujícími po období, za které byla daňová ztráta vyměřena, se v rámci aplikace časového omezení převoditelnosti daňové ztráty nepřihlíží. Nicméně, vzhledem k tomu, že daňovou ztrátu lze ve smyslu § 34 odst. 1 ZDP odečíst od základu daně, který vzniká jak za období definovaná v § 17a ZDP tak za období definovaná v § 38m ZDP, lze daňovou ztrátu uplatnit i v obdobích podle § 38m ZDP, která časově spadají mezi uvedených 5, resp. 7 období podle § 17a ZDP následujících po období, za které byla daňová ztráta vyměřena.

Návrh řešení

Doporučuji po projednání na Koordinačním výboru příspěvek se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF ČR:

Souhlas s předkladatelem.

73/31.08.05 - Penále při předložení dodatečného daňového přiznání dle §103, odst. 1, písm. b, zákona o DPH v platném znění (dále jen ZDPH)

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

Popis problematiky

V souladu s § 103, odst. 1, písm. b, ZDPH je plátce povinen předložit dodatečné daňové přiznání, pokud provádí opravu, při které se nemění poslední známá daňová povinnost, ale pouze údaje daňovým subjektem dříve tvrzené.

Jestliže tedy nastane např. situace, kdy plátce daně pořídí ve smyslu § 16 ZDPH zboží z jiného členského státu v srpnu roku 2005, k tomuto zboží obdrží zároveň daňový doklad ve smyslu § 35 ZDPH, který byl vystaven 20. srpna 2005, a z nějakého důvodu neuvede tuto transakci na řádku 220, popř. 225 ani na řádku 320, popř. 325 daňového přiznání za zdaňovací období kalendářního měsíce srpna 2005 (a ani do jiného dalšího daňového přiznání), je tento plátce povinen, do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém tuto chybu zjistil, dle výše uvedeného ustanovení ZDPH předložit dodatečné daňové přiznání za srpen 2005. V tomto daňovém přiznání uvede na jedné straně svoji daňovou povinnost související s pořízením zboží a na straně druhé si zároveň tu samou částku uplatní jako svůj nárok na odpočet.

Vyjdeme-li z předpokladu, že jsou splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně u tohoto pořízení zboží, uvedené v ZDPH (zaúčtování dokladu atd.), jedná se o situaci, kdy plátce provádí opravu údajů daňovým subjektem dříve tvrzených, při které se ale nemění poslední známá daňová povinnost, tj. vlastní daňová povinnost či nadměrný odpočet.

Daňové penále je povinen daňový dlužník platit „pouze“ v případě, že, dle § 63 zákona o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen ZSDP), je v prodlení, tj. nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti.

Vlastní daňovou povinností je dle § 4, odst. 1, písm. m, ZDPH daňová povinnost, kdy daň na výstupu převyšuje odpočet daně za zdaňovací období, nadměrným odpočtem je dle písm. m

téhož odstavce daňová povinnost, kdy odpočet daně převyšuje daň na výstupu za zdaňovací období.

Podáním dodatečného daňového přiznání se v tomto případě nemění výše splatné částky daně, jelikož se nemění daňová povinnost ve smyslu ZDPH, tj. poslední vlastní daňová povinnost ani nadměrný odpočet. Proto není plátce ani v prodlení ve smyslu § 63, odst. 1 ZSDP a nemůže mu být doměřeno penále dle § 63 ZDPH.

Zároveň mu nemůže být vyměřeno sankce ve smyslu § 104 ZDPH, jelikož plátce uvedl dané skutečnosti do dodatečného daňového přiznání ve „správném“ zdaňovacím období.

Závěr

V případě, kdy podáním dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 103, odst. 1, písm. b, ZDPH nedochází ke změně poslední známé daňové povinnosti, není plátce v prodlení ve smyslu § 63 ZSDP.

Stanovisko MF ČR:

Souhlas s předkladatelem.

74/31.08.05 - DPH a osvobození ve zvláštních případech dle § 68

Předkládají: Ing. Jana Ledvinková, daňová poradkyně, č. osvědčení 121
Ing. Josef Žížala, daňový poradce, č. osvědčení 3106

Vymezení problému

V návaznosti na projednávaný příspěvek pana Ing. Jiřího Škampy a pana Jana Horešovského dne 23.6.2004, především v bodě 6 příspěvku, předkládáme následující materiál z důvodu nejednoznačnosti stanoviska MF.

Vzhledem k vyvíjející se praxi v této problematice je třeba dosáhnout vyšší míry právní jistoty plátce.

V § 68 odst. 3 je stanoveno:

„Od daně s nárokem na odpočet daně je osvobozeno

- a) dodání, úprava, oprava, údržba nebo nájem letadel, které jsou užívány leteckými společnostmi provozujícími zejména přepravu osob a zboží mezi jednotlivými členskými státy a dále mezi členskými státy a třetími zeměmi,
- b) dodání, nájem, oprava nebo údržba zařízení, které je na těchto letadlech instalováno nebo používáno.

Výkladovou nejasností je obsah pojmu „zařízení“ v písmenu b) odstavce 3.

Při zdůraznění klíčových slov odstavce b):

Od daně je osvobozeno dodání, nájem, oprava nebo údržba zařízení, které je na těchto letadlech instalováno nebo používáno ,

vyvstává otázka, zda do pojmu dodání zařízení spadá i pojem vybavení letadel, které je v letadlech používáno.

/spojka nebo ve spojení „instalováno nebo používáno“ umožňuje splnit jednu z podmínek/

Přitom v § 68 odst. 2 písm. b) týkajícím se námořních lodí, se osvobození od daně s nárokem na odpočet vztahuje na dodání, nájem, opravu nebo údržbu zařízení včetně

rybářského vybavení, které je na těchto lodích instalováno nebo používáno. Tedy v ustanovení týkajících se námořních lodí je použit pojem vybavení.

Pokud nahlédneme do anglické verze Šesté směrnice, je zde uvedeno v čl. 15 odst. 5 na konci věty: „..., repair and maintenance of equipment – including fishing equipment – incorporated or used therein.“

V českém překladu Šesté směrnice se dočteme: „...opravu a údržbu zařízení – včetně rybářského vybavení – které je na těchto lodích instalováno nebo používáno.“

Je patrné, že Šestá direktiva používá vždy stejný pojem – zařízení – equipment - ale v překladu a v českém zákoně o DPH se tentýž výraz použije jednou jako zařízení a jednou jako vybavení. Stejný výraz pak používá Šestá směrnice i pro osvobozené dodání zařízení do letadel.

Pak lze dovodit, že veškerá zařízení dodávaná jak na paluby lodí, tak letadel, která jsou zde používána budou osvobozena od daně.

V § 68 odst. 4 je dále stanoveno: „Od daně s nárokem na odpočet daně je osvobozeno dodání paliva a potravin letadlům uvedeným v odstavci 3.“

Tedy specifikace jen na paliva a potraviny.

Šestá směrnice rady 77/388/EHS řeší tuto problematiku v čl. 15 odst. 6, 7, a 9.

V čl. 15 odst. 7 je uvedeno osvobození u: „dodání zboží při zásobování letadel uvedených v odstavci 6 palivem a potravinami.“

Tento odstavec zmiňuje pojem zboží.

Lze tedy usoudit, že dodání zboží, které slouží k vybavenosti letadel uvedených v odst. 3, je rovněž osvobozeno od daně.

Německý zákon o DPH v § 4 odst. 2 ve vazbě na § 8 odst. 2 v bodě 2 a 3 mnohem jednoznačněji stanoví osvobozená plnění u letecké přepravy:

Bod 2: „dodání, přestavby, údržba, servis a pronájem zboží určeného k výbavě letadel uvedených v bodu 1.“

Bod 3: „dodání zboží určeného k zásobování letadel uvedených v bodu 1.“

Závěr

Pod pojem zařízení /které nemusí být instalováno ale jen používáno/ je možno zařadit i vybavení které je běžně používáno k provozu letadel, například vybavení potřebné při servírování občerstvení cestujícím jako je nádobí, plastové tácky, kelímky, ohřívací zařízení a podobné kuchyňské vybavení.

Od daně s nárokem na odpočet daně je osvobozeno dodání zboží a zařízení, určeného k zásobování a výbavě letadel uvedených v písmenu a) odst. 3 § 68.

Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF ČR:

Souhlas s předkladatelem.

Na základě domluvy předklatel s MF byl příspěvek 69/31.08.05 stažen z projednávání a na listopadový KV bude předložen příspěvek nový

69/31.08.05 - Zaúčtování daňových dokladů souhrnným účetním zápisem

Předkládají: Ing. Václav Pačesný
Ing. Zdeněk Urban

Ostatní příspěvky budou znovu předloženy na příštím Koordinačním výboru 26.10.2005 s přepracovanými stanovisky dle dohody na jednání.

70/31.08.05 - Dodání zboží za podmínek definovaných v § 62 (1) ZDPH

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc., daňová poradkyně, číslo osvědčení 294
Ing. Petr Potomský, daňový poradce, číslo osvědčení 3276

Popis problematiky

Ustanovení § 62 (1) zákona č. 235/2004 Sb., o DPH (dále jen „Zákon“ nebo „ZDPH“) platného k 1. červenci 2005 definuje podmínky, za kterých je dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, považováno za osvobozené plnění.

Toto ustanovení je klíčové mimo jiné pro osoby povinné k dani (neplátce), které uskutečňují výhradně plnění, která jsou osvobozena od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet (jedná se o některá z plnění uvedených v ustanovení § 51 Zákona).

Zákon v ustanovení § 95 (8) definuje, že pokud osoba povinná k dani uskutečňuje pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet, není tato osoba povinná k dani oprávněna podat přihlášku k registraci k DPH. Přestože by tedy výnosy za uskutečněná plnění dosažená touto osobou povinnou k dani přesáhly hraniční částku 1 000 tis. Kč stanovenou v § 6 (1) Zákona, nebyla by daná osoba povinná k dani registrována k dani z přidané hodnoty.

Ze znění § 95 (8) Zákona však lze dovodit, že pokud by osoba povinná k dani uskutečnila jakékoliv plnění, které by bylo definováno jako zdanitelné nebo jako osvobozené od daně s nárokem na odpočet, byla by tato osoba povinná k dani povinna podat přihlášku k registraci podle § 95 (1) ZDPH, pokud její celkový obrat přesáhne výše uvedený limit.

U daných osob povinných k dani v praxi často dochází k potřebě vyřadit již nepotřebný majetek, který byl původně použit výhradně pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Co se týče formy vyřazení majetku, jedná se obvykle o prodej.

Je otázkou, zda je v souvislosti s prodejem majetku možno aplikovat ustanovení § 62 (1) Zákona tak, aby plnění v souvislosti s prodejem majetku osoby povinné k dani bylo možno považovat za plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně na vstupu.

Legislativní úprava - ZDPH

Domníváme se, že při striktním výkladu současného znění ustanovení § 62 (1) Zákona by mohlo být dovozováno, že vyřazení formou prodeje by pro osobu povinnou k dani nebylo považováno za uskutečnění osvobozeného plnění. Tento prodej by tak mohl být interpretován jako uskutečnění zdanitelného plnění s tím, že by osobě povinné k dani vznikla povinnost registrace k DPH.

Důvodem pro tyto výklady by mohlo být zejména následující:

- Zákon vyžaduje, že se musí jednat o dodání zboží plátcem. Výše uvedená osoba povinná k dani však v okamžiku dodání zboží není plátcem.

- Dle znění Zákona se jedná o zboží, u kterého nemohl plátce při pořízení uplatnit nárok na odpočet daně. Opět, osoba povinná k dani v době pořízení obvykle plátcem nebyla.
- Nárok na odpočet nemohl být uplatněn podle § 75 (1) Zákona, což by mohlo vylučovat majetek, u kterého nebyl uplatněn nárok na odpočet podle legislativy platné před 1. květnem 2004

Legislativní úprava – Šestá směrnice

Ustanovení § 62 (1) Zákona vychází z textu Směrnice rady 77/388/EHS, ve znění příslušných novelizací („Šestá směrnice“), kde jsou v článku 13 (B)(c) upraveny podmínky, za kterých je dodání určitého zboží považováno za plnění osvobozené od daně.

Z textu Šesté směrnice lze dovodit následující podmínky, které musí být splněny pro to, aby bylo dodání zboží osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně na vstupu:

- Jedná se o dodání zboží
- Zboží bylo výhradně použito pro aktivity osvobozené dle článku 13 a článku 28(3)(b) Šesté směrnice
- U tohoto zboží nebylo umožněno uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu.

Srovnání textu Zákona a Šesté směrnice

Při srovnání podmínek upravujících toto dodání zboží Šestou směrnicí a příslušným ustanovením Zákona lze identifikovat následující rozdíly:

- Šestá směrnice na rozdíl od Zákona nevyžaduje, aby bylo zboží dodáno plátcem.
- Šestá směrnice požaduje, aby se jednalo o zboží použité výhradně k uskutečňování plnění osvobozených od daně bez upřesnění, kdo daná plnění uskutečňuje (zda plátce či neplátce). Zákon definuje, že se musí jednat o zboží dodané plátcem, u kterého nemohl být uplatněn plátcem nárok na odpočet daně na vstupu podle § 75 (1) Zákona. Oba předpisy požadují splnění shodné podmínky (plnění použito pro osvobozená plnění), Zákon nicméně opět vyžaduje, že se musí jednat o plnění uskutečňovaná plátcem.
- Šestá směrnice požaduje, aby se jednalo o pořízení zboží, které nevedlo k možnosti uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu. Tato podmínka není blíže specifikována a neomezuje možnost neuplatnění pouze na plátce. Jak již bylo zmíněno, Zákon definuje, že se musí jednat o zboží, u kterého nemohl být uplatněn plátcem nárok na odpočet daně na vstupu podle § 75 (1) Zákona.

Domníváme se, že z výše uvedeného lze dovodit určitý nesoulad při implementaci podmínek definovaných v článku 13 (B)(c) Šesté směrnice do příslušných ustanovení Zákona. Zároveň je možno argumentovat, že při aplikaci článku 13 (B)(c) Šesté směrnice by bylo dodání zboží osobou povinnou k dani považováno za plnění osvobozené od daně (za předpokladu splnění podmínek definovaných tímto článkem). Toto dodání by nebylo považováno za uskutečnění zdanitelného plnění a nevedlo by k povinnosti registrace osoby povinné k dani.

Návrh na sjednocující názor

Domníváme se, že z výše uvedeného popisu problematiky lze dovodit, že Zákon stanoví v § 62 (1) podmínky pro osvobození dodání zboží odlišným způsobem než Šestá směrnice.

Za účelem odstranění této nesrovnalosti mezi zněním ZDPH a Šesté směrnice navrhuje následující sjednocující názor.

Ustanovení § 62 (1) Zákona je možno aplikovat i na dodání zboží osobou povinnou k dani a to za předpokladu, že:

- jedná se o zboží, které bylo použito výhradně pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně
- u tohoto zboží nebyl osobou povinnou k dani uplatněn nárok na odpočet daně (bez ohledu na skutečnost, zda v souladu s legislativou platnou před či po vstupu České republiky do Evropské unie).

Při splnění všech výše uvedených podmínek bude prodej majetku neplátcem (osobou povinnou k dani) považován za plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně dle § 62 (1) Zákona a v souvislosti s tímto prodejem tak nebude vznikat povinnost podat přihlášku k registraci k DPH.

Závěr

Závěry z projednání příspěvku doporučujeme vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas s předkladatelem.

72/31.08.05 - Bezúplatně poskytnuté vzorky a dárky malé hodnoty

Předkládají: Ing. Jan Čapek, daňový poradce, číslo osvědčení 1310

Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, číslo osvědčení 3353

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu ustanovení § 13 odst. 10 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), které se týká poskytování reklamních nebo propagačních předmětů. Tento materiál si rovněž klade za cíl objasnit otázku, zda-li je z kategorie dodání zboží (a potažmo z předmětu daně z přidané hodnoty) vyňato pouze poskytnutí reklamního nebo propagačního předmětu splňujícího podmínky definované výše uvedeným ustanovením, nebo zdali je možné rozšířit uvedené ustanovení na všechny vzorky a dárky malé hodnoty tak, jak to připouští směrnice Rady 77/388/EHS, ve znění pozdějších změn (dále jen „Šestá směrnice“).

1. Česká legislativa

Podle ustanovení zákona o DPH je předmětem daně z přidané hodnoty dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani⁴ s místem plnění v tuzemsku.

Podle ustanovení § 13 odst. 4 písm. a) a odstavce 5 zákona o DPH se za dodání zboží za úplatu považuje také poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet DPH.

Podle ustanovení § 13 odst. 10 písm. c) zákona o DPH se však za dodání zboží nepovažuje poskytnutí reklamního nebo propagačního předmětu bez úplaty, pokud je takový předmět označen obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, pokud jeho pořizovací cena bez DPH nepřesahuje 500 Kč, a pokud takový předmět není předmětem spotřební daně.

⁴ Fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti.

2. Šestá směrnice

Zákonem o DPH byla do českého právního řádu implementována Šestá směrnice. Oficiální české znění Šesté směrnice nebylo dosud zveřejněno. Proto jsme vycházeli z českého překladu Šesté směrnice zveřejněného na [internetových stránkách Evropské unie](#)⁵.

Podle článku 2 odst. 1 Šesté směrnice je předmětem DPH dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

Článek 5 odst. 6 Šesté směrnice dále stanoví, že dodání zboží za protiplnění nastává i v případě, kdy osoba povinná k dani poskytne zboží, které tvoří součást jejího obchodního jmění, bezplatně, popřípadě obecněji řečeno, použije takové zboží k jiným účelům než pro potřebu svého podniku, a DPH z dotyčného zboží nebo jeho části byla přitom plně nebo zčásti odpočitatelná.

Podle druhé věty téhož odstavce Šesté směrnice se však za dodání zboží za protiplnění nepovažuje takové nakládání se zbožím, při kterém je zboží použito (poskytnuto) jako vzorek nebo jako dárek malé hodnoty pro potřeby podniku osoby povinné k dani.

Pro posouzení případných rozdílů mezi neoficiálním českým zněním Šesté směrnice a ostatními jazykovými verzemi jsme porovnali české znění druhé věty článku 5 odst. 6 Šesté směrnice se zněním anglickým⁶, německým⁷, italským⁸ a francouzským⁹.

V souladu s ustálenou judikaturou Evropského soudního dvora nemůže být jedna jazyková verze Šesté směrnice považována za nadřazenou ostatním zněním Šesté směrnice. V případech, kdy vyvstane o výkladu určitého ustanovení Šesté směrnice pochybnost, je třeba vykládat takové ustanovení ve světle všech jazykových verzí¹⁰.

Jednotlivé jazykové verze druhé věty článku 5 odst. 6 Šesté směrnice se přibližně významově shodují. Žádná z výše uvedených jazykových verzí neobsahuje požadavek na označení zboží obchodní firmou, ochrannou známkou poskytovatele nebo názvem propagovaného zboží nebo služby. Žádná z uvedených jazykových verzí také nevyžaduje, aby zboží nebylo předmětem spotřební daně. Stanovení hodnotových (cenových) limitů pro posouzení „malé hodnoty“ dárků není Šestou směrnicí upraveno.

3. Srovnání české legislativy a Šestá směrnice

V porovnání s výše citovaným ustanovením § 13 odst. 10 písm. c) zákona o DPH je obsah a možná aplikovatelnost článku 5 odst. 6 Šesté směrnice širší než obsah a možná aplikovatelnost ustanovení § 13 odst. 10 písm. c) zákona o DPH.

Pro další srovnání ustanovení zákona o DPH a Šesté směrnice považujeme za účelné rozdělit danou problematiku na oblast vzorků a na oblast dárků malé hodnoty.

3.1 Vzorky

⁵ <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:CS:HTML>

⁶ However, applications for the giving of samples or the making of gifts of small value for the purposes of the taxable person's business shall not be so treated.

⁷ Jedoch fallen Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zu Zwecken des Unternehmens nicht darunter.

⁸ Tuttavia, i prelievi eseguiti ad uso dell'impresa per effettuare regali di scarso valore e campioni non sono considerati come cessioni a titolo oneroso.

⁹ Toutefois, ne sont pas visés les prélèvements effectués pour les besoins de l'entreprise pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons.

¹⁰ Rozhodnutí Evropského soudního dvora C-372/88 (Milk Marketing Board)

Český zákon o DPH ani Šestá směrnice nedefinují pojem vzorek. Ze smyslu Šesté směrnice a českých právních předpisů upravujících oblast vzorků lze dovodit, že vzorek by měl být chápán jako předmět nesoucí následující atributy:

- Jedná se o zboží, které poskytovatel vyrábí nebo nakupuje a hodlá jej nabízet k prodeji;
- Důvodem poskytnutí vzorku je snaha vyvolat (případně zvýšit) budoucí poptávku zákazníka po zboží;
- Vyzkoušením vzorku může být uspokojena potřeba tohoto zboží (např. potenciální zákazník použije vzorek práškového prášku pro praní);
- Vzorek může být poskytnut v běžném balení, ve kterém je zboží nabízeno k prodeji, nebo ve speciálním (např. menším) balení;
- Vzorek sám nemusí být označen obchodní firmou, ochrannou známkou nebo názvem propagovaného zboží nebo služby (např. kousek sušenky předaný při ochutnávkové akci);
- O vzorek se bude jednat i v případě, kdy plátce předává větší počet vzorků svým obchodním partnerům (distributorům), aby ti je použili výše uvedeným způsobem.

Podle článku 5 odst. 6 Šesté směrnice se za dodání zboží za protiplnění nepovažuje takové nakládání se zbožím, při kterém je zboží použito (poskytnuto) jako vzorek (tzn. poskytnutí vzorku není předmětem DPH), pokud takové poskytnutí souvisí s podnikatelskou činností plátce. Tuto souvislost je třeba odvozovat od účelu poskytnutí vzorku (získání nových zákazníků), nikoliv od skutečného použití vzorku příjemcem.

Ze znění Šesté směrnice, zejména z použití slov „jako“, je zřejmé, že požadavek „malé hodnoty“ se vztahuje pouze k dárkům a nikoliv ke vzorkům zboží („... zboží je použito **jako** vzorek nebo **jako** dárek malé hodnoty...“). České znění směrnice je plně v souladu s ostatními jazykovými verzemi a s praxí v ostatních členských státech EU. Hodnota vzorků proto není Šestou směrnicí nijak omezena.

Ustanovení článku 5 odst. 6 Šesté směrnice tak nepodmiňuje vynětí poskytovaných vzorků z kategorie dodání zboží (a potažmo z předmětu DPH) požadavkem, aby poskytovaný vzorek: (i) byl malé hodnoty (ii) byl označen obchodní firmou, ochrannou známkou nebo názvem propagovaného zboží nebo služby (iii) nebyl předmětem spotřební daně.

3.2 Dárky malé hodnoty

Podle článku 5 odst. 6 Šesté směrnice se za dodání zboží za protiplnění nepovažuje takové nakládání se zbožím, při kterém je zboží použito (poskytnuto) jako dárek malé hodnoty pro potřeby podniku osoby povinné k dani.

Stanovení hranice „malé hodnoty“ není Šestou směrnicí upraveno. Hranici pořizovací ceny bez DPH stanovenou v České republice na 500 Kč za jeden poskytovaný předmět (dárek) považujeme za vyhovující a odpovídající pojmu „malá hodnota“.

Ustanovení Šesté směrnice rovněž obsahuje podmínku poskytnutí dárku pro potřeby podniku osoby povinné k dani. Lze dovodit, že tato podmínka je splněna, pokud je dárek označen obchodní firmou, ochrannou známkou nebo názvem propagovaného zboží nebo služby. Tato podmínka však může být naplněna i v jiných případech, například pokud je předmět opatřen pouze sloganem nebo typickými barvami, které charakterizují konkrétní firmu nebo výrobek. Souvislost s potřeby podniku plátce pak bude nutné prokázat i jiným způsobem v závislosti na konkrétní situaci.

Ustanovení článku 5 odst. 6 Šesté směrnice však nepodmiňuje vynětí poskytovaných dáreků malé hodnoty z předmětu DPH požadavkem, aby poskytovaný dárek nebyl předmětem spotřební daně. Tento požadavek českého zákona o DPH tedy není v souladu se Šestou směrnicí.

4. Přímá účinnost Šesté směrnice

Z ustálené judikatury Evropského soudního dvora vyplývá¹¹, že ustanovení národní legislativy, která byla do národního právního řádu implementována na základě závazné směrnice Evropského společenství, je nutné vykládat v souladu se zněním a účelem příslušné směrnice tak, aby bylo dosaženo směrnicí zamýšlených výsledků. Pokud národní zákon umožňuje více interpretací, je nutné se přiklonit k té interpretaci, která vede k cíli zamýšlenému směrnicí.

V případech, kdy text národní legislativy neumožňuje výklad, který by vedl k výsledku předpokládanému směrnicí, tedy v případě, kdy národní legislativa je v rozporu se směrnicí, je při splnění určitých podmínek¹² možné postupovat přímo podle směrnice (přímá účinnost)¹³.

Tento závěr byl již odsouhlasen na Koordinačním výboru Ministerstva financí ČR a Komory daňových poradců ČR, který se konal dne 8. června 2005.

Ustanovení článku 5 odst. 6 Šesté směrnice je nepodmíněné, dostatečně určité a lhůta pro implementaci Šesté směrnice do právního řádu České republiky uplynula. To znamená, že podmínky pro uplatnění přímé účinnosti Šesté směrnice jsou splněny a plátce se v případě rozporu zákona o DPH s Šestou směrnicí může řídit přímo ustanovením Šesté směrnice.

5. Implementace v jiných členských státech EU

Ověřovali jsme, jakým způsobem bylo ustanovení článku 5 odst. 6 Šesté směrnice implementováno v některých členských státech EU – v Polsku¹⁴, Německu¹⁵ a ve Velké Británii¹⁶.

Všechny výše uvedené členské státy implementovaly ustanovení článku 5 odst. 6 Šesté směrnice způsobem, který nepodmiňuje vynětí bezúplatného poskytnutí vzorků a dáreků malé hodnoty z předmětu DPH splněním požadavku na označení zboží obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby.

Legislativa výše uvedených členských států rovněž nevyžaduje pro vynětí bezúplatného poskytnutí vzorků a dáreků malé hodnoty z předmětu DPH, aby vzorky a dárky malé hodnoty nebyly předmětem spotřební daně.

V případě bezúplatného poskytnutí vzorků ani jeden z výše uvedených členských států neváže vynětí poskytnutého vzorku z předmětu DPH na hodnotu vzorku.

Závěr

¹¹ Například rozhodnutí Evropského soudního dvora C-80/86 (Kolpinghuis)

¹² Předmětné ustanovení směrnice musí být nepodmíněné, dostatečně určité a lhůta pro implementaci směrnice členským státem EU již uplynula.

¹³ Například rozhodnutí Evropského soudního dvora v případě C-8/81 (Ursula Becker)

¹⁴ Podle polské legislativy není zdanitelným plněním poskytnutí vzorků, tištěných informačních materiálů a dáreků malé hodnoty přímo souvisejících s podnikatelskou činností dané osoby. Polská legislativa stanoví práh pro klasifikaci dáreků v rámci „malé hodnoty“. Poskytnutí vzorků není zdanitelným plněním bez ohledu na hodnotu vzorků.

¹⁵ Podle německé legislativy není zdanitelným plněním poskytnutí dáreků malé hodnoty (práh je stanoven na 40 EUR) a vzorků v souvislosti s podnikatelskou činností.

¹⁶ V souladu s britskou legislativou upravující oblast DPH se za dodání zboží nepovažuje poskytnutí dáreků (v souvislosti s jejichž poskytnutím poskytovatel vynaložil náklady nepřevyšující £ 50) a vzorků.

Ustanovení § 13 odst. 10 písm. c) zákona o DPH (poskytnutí reklamních a propagačních předmětů) není v souladu s článkem 5 odst. 6 Šesté směrnice (vzorky a dárky malé hodnoty). S ohledem na přímou účinnost Šesté směrnice navrhuje přijmout sjednocující závěr, že:

- (i) za dodání zboží se nepovažuje bezúplatné poskytnutí vzorků jak byly definovány výše, a to bez ohledu na jejich hodnotu,
- (ii) za dodání zboží se nepovažuje bezúplatné poskytnutí předmětu, jehož pořizovací cena bez DPH nepřesahuje 500 Kč, pokud poskytnutí dárku souvisí s potřeby podniku plátce, a to bez ohledu na označení dárku obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby. Pokud není předmět označen výše uvedeným způsobem, poskytovatel předmětu (plátce) musí být schopen souvislost s potřeby podniku prokázat (důkazní břemeno má poskytovatel předmětu),
- (iii) za dodání zboží se nepovažuje bezúplatné poskytnutí výše uvedených vzorků nebo dáreků malé hodnoty, i když jsou předmětem spotřební daně.

Stanovisko MF ČR

Na základě ustanovení čl. 5 (6) Šesté směrnice se nepovažuje za dodání zboží za protiplnění bezúplatné poskytnutí vzorků a/nebo dáreků malé hodnoty pro potřeby podniku osoby povinné k dani, byla-li daň u tohoto zboží nebo jeho částí plně nebo částečně odpočitatelná.

Podmínkou pro aplikaci bezprostředního účinku směrnice je předpoklad, že příslušná norma musí být jasná a přesná, úplná a právně dokonalá, nevyžadující prováděcí úpravu, bezpodmínečná a zároveň musí směřovat k založení práv (případně povinností) jednotlivců. Bezpodmínečnost je dána tehdy, je-li stanovena povinnost, jež není omezena žádnou podmínkou, ani podřízena – co do výkonu účinků – zásahu orgánu Společenství či členského státu.¹⁷ Orgánem, který rozhoduje, zda v konkrétní situaci má směrnice bezprostřední účinek a zda se ho může jednatlivec v případě porušení svých práv dovolat, je Evropský soudní dvůr.

Závěr odsouhlasený na Koordinačním výboru MF a KDP z 8. června 2005 umožňuje postupovat přímo podle směrnice v určitých případech, kdy národní legislativa je v rozporu se směrnicí či kdy neumožňuje výklad vedoucí k výsledku předpokládanému směrnicí. Tyto případy byly na Koordinačním výboru z 27. července 2005 vymezeny jako případy, kdy příslušné ustanovení směrnice má bezprostřední účinek. S ohledem na skutečnost, že ESD v případě uplatnění čl. 5 (6) Šesté směrnice bezprostřední účinek nestanovil, nedomníváme se, že by byly naplněny předpoklady pro postupování podle směrnice. Proto doporučujeme v bodech (i), (ii) a (iii) nesouhlasit s předkladateli a postupovat podle tuzemského zákona o DPH.

75/31.08.05 - Osvobození bytu, který nebyl dosud užíván, od daně z převodu nemovitostí

Předkládají: Ing. Václav Pačesný
Ing. Zdeněk Urban

Použité zkratky právních předpisů

ObčZ	zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
ZDDDPN	zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
ZSDP	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
ZVB	zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů)

Legislativní východiska

- **§ 20 odst. 7 ZDDDPN: Od daně z převodu nemovitostí je osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví,**
 - a) ke stavbě, která je novou stavbou, na níž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, nebo je dokončenou stavbou nebo rozestavěnou novou stavbou a stavba nebyla dosud užívána, s výjimkou zkušebního provozu
 - b) **k bytu v nové stavbě a k bytu, který vznikl změnou dokončené stavby a byt nebyl dosud užíván, jde-li o převod bytu podle zvláštního právního předpisu, 12f)** (poznámka pod čarou: odkaz na ZVB)
jestliže převodcem je fyzická či právnická osoba a převod stavby je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo jejich předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů, anebo je-li převodcem obec.
- § 3odst. 1 ZVB: *Pokud tento zákon nestanoví jinak, práva a povinnosti vlastníků budov a práva a povinnosti spoluvlastníků domu a vlastníků jednotek (dále jen "vlastník jednotky") upravuje občanský zákoník. Není-li předmětem spoluvlastnictví jednotka, ustanovení občanského zákoníku o podílovém spoluvlastnictví, 2) se nepoužijí.*
- § 123 ObčZ: *Vlastník je v mezích zákona oprávněn předmět svého vlastnictví držet, užívat, požívat jeho plody a užitky a nakládat s ním.*
- § 133 odst. 2 ObčZ: *Převádí-li se nemovitá věc na základě smlouvy, nabývá se vlastnictví vkladem do katastru nemovitostí podle zvláštních předpisů, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak. 2b) (poznámka pod čarou: odkaz na zákon č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem)*

Stručný popis problému

Prodej nových bytů se v praxi často provádí přibližně podle následujícího scénáře. Budoucí prodávající a budoucí kupující sepíší smlouvu o smlouvě budoucí. Po dokončení stavby dojde k uzavření kupní smlouvy, jejíž součástí je předávací protokol (kupující odsouhlasí provedení bytu, včetně odečtu stavu elektroměru atd.). Po zaplacení převezme kupující klíče. Prodávající bez odkladu podává návrh na vklad změny vlastnického práva do

katastru nemovitostí (v kupní smlouvě bývá zakotvena povinnost prodávajícího zajistit podání návrhu na vklad např. do 30 dnů od úplného zaplacení). Přestože po právní stránce získá kupující byt, a tím i oprávnění jej užívat, až vkladem do katastru nemovitostí, obdrží klíče od bytu již při podpisu kupní smlouvy, aby mohl byt upravit (malování apod.) a vybavit (nastěhování nábytku) pro jeho budoucí užívání.

Z logiky věci je podle našeho názoru zřejmé, že se v těchto případech jedná o první převod nového bytu, který nebyl dosud užíván, a v souladu se zákonem by měl být osvobozen od daně z převodu nemovitostí.

Datum, kdy byl v prodávaném bytě například zapojen elektroměr, sice může sloužit jako určitý nepřímý indikátor, v žádném případě jej však nelze automaticky zaměňovat s počátkem užívání bytu, nebo dokonce se ztrátou nároku na osvobození od daně z převodu nemovitostí.

Přestože se domníváme, že tento výklad vyplývá z platných právních předpisů, setkali jsme se již v praxi s odmítavými postoji pracovníků správce daně.

Tento příspěvek částečně navazuje na problematiku řešenou na Koordinačním výboru č. 6 v roce 2003 při projednání příspěvku PhDr. Milana Skály, daňového poradce, č. osvědčení 14 „Osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb.“, kde při projednání bodu 7) příspěvku došlo ke shodě v části, která analyzuje pojem užívání věci a otázku užívání společných částí domu při postupném prodeji bytů. Ve svém zdůvodnění vycházíme z těchto potvrzených závěrů, podle kterých je pojem „užívání bytu“ nezbytné aplikovat v návaznosti na § 123 ObčZ a omezené užívání společných prostor stavby prvním kupcem prvního bytu nebrání tomu, aby byly i u kupujících dalších bytů splněny podmínky pro osvobození od daně z převodu nemovitostí podle ustanovení § 20 odst. 7 písm. a) ZDDDPN.

Pro úplnost pak citujeme ještě z výše uvedeného materiálu předkládaného na Koordinační výbor PhDr. Milanem Skálou, ve věci smyslu zákona v případě ustanovení § 20 odst. 7 ZDDDPN.

První znění § 20 odst. 7 je z novely Z3D zákonem č. 18/1993 Sb. K návrhu neexistuje důvodová zpráva, ale poslanec Richard Mandelík zdůvodňoval svůj pozměňovací návrh takto (převzato ze stenoprotokolu digitální knihovny Parlamentu, text kurzívou):

Předložené znění zákona „...by znamenalo to, že tato stavba (Pozn. F&AD: nová stavba k prodeji) by podléhala dani z převodu nemovitostí, což by podle mého názoru neúměrně zvyšovalo ceny staveb, neboť podnikatelé by si pochopitelně tuto daň započítali do ceny a investory by to stálo více peněz.

Tato navrhovaná změna situaci řeší, a první převod takovéto stavby dani nepodléhá. Je od daně osvobozen. Má to příznivý účinek na stavební ruch...

Místopředseda ČNR Jiří Vlach: Děkuji panu poslanci Mandelíkovi.... Chci se zeptat pana ministra, zda je připraven vyjádřit se k jedinému pozměňovacímu návrhu, který zazněl....

Místopředseda vlády ČR a ministr financí Ivan Kočárník: Ano, souhlasíme s tím. Je to vylepšení. ...Souhlasíme.“

S tímto zdůvodněním byl také text schválen schůzí ČNR. Ze zdůvodnění je záměr zákonodárce zřejmý: osvobodit od daně z převodu nemovitostí novostavby k prodeji, bez ohledu na jejich druh nebo účel. Tedy generální osvobození těchto novostaveb s cílem nezvyšovat daní cenu konečnému uživateli a podporovat vznik nových staveb a stavební ruch.

Dále došlo ke dvěma změnám komentovaného ustanovení (zákonem č. 322/1993 Sb. a zákonem 103/2000 Sb.); tyto změny ani v jednom případě neměnily záměr zákonodárce (zde opět vycházím z důvodových zpráv a z projednávání v Parlamentu).

Lze tedy spolehlivě dovodit, že dále setrvává původní záměr zákonodárce: generálně osvobodit nové stavby vzniklé pro prodej s cílem nezvyšovat daní cenu konečnému uživateli a podporovat vznik nových staveb a stavební ruch.

Návrh řešení

Kdy dochází k prvnímu úplatnému převodu bytu, je zřejmé ze zápisů v katastru nemovitostí. Zde snad v praxi spory příliš často nevznikají. Kamenem úrazu však někdy bývá požadavek, aby byt nebyl před tímto převodem užíván.

V první řadě bychom chtěli upozornit na jazykový výklad ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) ZDDDPN. Vedlejší věta tohoto ustanovení není ukončena čárkou za slovy ... *změnou dokončené stavby* ale až za slovy *nebyl dosud užíván*. Z toho podle našeho názoru vyplývá, že podmínka, aby byt nebyl dosud užíván, se vztahuje pouze k bytům, které vznikly změnou dokončené stavby. Jazykovým výkladem tak lze ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) ZDDDPN rozepsat takto:

zprv je osvobozen první úplatný převod k bytu v nové stavbě, jde-li o převod bytu podle zvláštního právního předpisu,

a zadruhé je osvobozen první úplatný převod k bytu, který vznikl změnou dokončené stavby a byt nebyl dosud užíván, jde-li o převod bytu podle zvláštního právního předpisu

Ze striktně jazykového výkladu tedy vyplývá, že při převodu bytu v nové stavbě, není důležité, zda již byl užíván, musí se však jednat o první převod bytu v nové stavbě.

Nyní se věnujme otázce užívání bytu před jeho prvním převodem.

Pojem *užívání* není v ZDDDPN definován. Poznámka pod čarou 12f) k ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) ZDDDPN odkazuje na ZVB. Tento zákon v ustanovení § 3 odst. 1 ZVB mimo jiné stanoví, že práva a povinnosti vlastníků jednotek upravuje občanský zákoník.

Právo věc užívat náleží podle § 123 ObčZ vlastníkovi. Vlastník může část svých vlastnických práv převést (trvale nebo dočasně) na jinou osobu. Může tak právo užívat věc převést například na nájemce nebo na oprávněného z věcného břemene.

Pokud dochází k převodu věci, přechází na kupujícího práva vlastníka dle § 123, tedy právo věc *držet, užívat, požívat jeho plody a užitky a nakládat s ním*.

Ustanovení § 133 odst. 2 ObčZ stanoví, že vlastnické právo k nemovité věci, a tedy i právo nemovitost užívat, nabývá nový vlastník až vkladem do katastru nemovitostí.

Kupující tedy smí na základě převodu vlastnického práva od původního vlastníka věc také užívat. Pokud toto své právo realizuje, není možné ve smyslu ustanovení § 20 odst. 7 ZDDDPN dovodit, že věc (byt) byla užívána před převodem. Naopak až převod věci umožnil kupujícímu realizovat svá vlastnická práva, včetně práva věc užívat, neboť jiný právní titul k užívání bytu kupující před převodem vlastnického práva postupem dle § 133 odst. 2 ObčZ nemá.

Možný časový posun od podpisu kupní smlouvy a předání klíčů do data podání návrhu na vklad do katastru nemovitostí na podstatě věci nemůže nic změnit. Ze zákona kupující nemá právo v tomto období byt užívat.

Došlo-li k převodu vlastnického práva k bytu, jež byl již v užívání, byt byl užíván kupujícími, nebyly splněny podmínky pro přiznání osvobození od daně tak, jak to zákon vyžaduje (viz. judikát Krajského soudu v Brně č.j. 29 Ca 1/2001-52).

Osvobození se proto nemůže vztahovat např. na situace, kdy před prvním převodem prodávající sám byt užívá nebo jej například pronajme, a to i v případě, že osoba nájemce je shodná s osobou prvního kupujícího.

Uzavření smlouvy o smlouvě budoucí kupní pouze upravuje majetkoprávní vztahy mezi smluvními stranami do budoucna. Pokud je tedy budoucímu kupujícímu se souhlasem budoucího prodávajícího umožněno byt užívat například již od okamžiku zaplacení smluvené zálohy, přičemž k podpisu kupní smlouvy a vlastnímu převodu bytu dojde až za několik měsíců nebo let, není možné převod osvobodit od daně z převodu nemovitostí.

Obdobně v případech, kdy i bez písemné dohody umožní budoucí prodávající budoucímu kupujícímu dlouhodobě užívat byt před vlastním převodem, je nezbytné tento stav analyzovat za pomoci ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, jako zastřený stav zpravidla nájemního nebo obdobného vztahu, prostřednictvím kterého vlastník převádí na budoucího kupujícího právo byt užívat ještě před jeho budoucím převodem. V důsledku toho rovněž zaniká nárok na osvobození převodu bytu od daně z převodu nemovitostí.

Instalace elektroměru nemá pro posouzení užívání bytu zásadní význam. Byt je možné používat i bez připojení na elektrickou energii. Na druhé straně instalace elektroměrů sama o sobě nemůže být považována za začátek užívání bytu. Prodávající často zařídí instalaci elektroměrů v jeden časový okamžik u všech bytů najednou. K tomuto postupu jej vede řada organizačních, ekonomických i technických důvodů. Od připojení na elektrickou energii může docházet k její spotřebě bez toho, aby bylo možné říci, že byt je užíván, že v něm někdo bydlí (např. dokončovací stavební práce, montáž kuchyňské linky, instalace a zkušební provoz elektrospotřebičů, provoz větráků atd.).

Stejně absurdní by bylo tvrdit, že napojením na rozvody tepla, studené a teplé vody nebo kabelové televize, bylo zahájeno užívání bytu. Elektřina ani jiné energie věc (byt) užívat nemohou. Byt může užívat pouze oprávněný nositel práv – fyzická nebo právnická osoba. Je nezbytné sledovat, kdo a za jakým účelem byt využívá, nikoliv zda a kdy byl napojen na elektrickou energii, vodu, plyn nebo rozvody tepla.

Jak vyplývá z ustanovení § 123 ObčZ, je užívání právo, které může náležet pouze fyzické nebo právnické osobě, která je vlastníkem věci, nebo jí toto právo vlastník poskytl.

Prodávající zpravidla v bytě provádí takové činnosti, které směřují k jeho dokončení a kontrole tak, aby byl v odpovídající kvalitě a požadovaných termínech připraven k předání potenciálnímu kupujícímu. Žádnou z činností, jejímž cílem je dokončit stavbu a prodat byt, není možné považovat za užívání bytu. O užívání bytu by se jednalo pokud by prodávající byt užíval k jiným účelům, např. pro přechodné ubytování své nebo svých zaměstnanců, pro přechodné zřízení kanceláře, pro přechodné skladování věcí, které nesouvisí s výstavbou daného objektu apod.

Třetí osoby, které se pohybují v bytech před jejich převodem, zde zpravidla provádějí za úplatu činnosti směřující k dokončení a prodeji bytu (stavební dělníci, technici, úředníci při kolaudaci, zástupci realitních kanceláří atd.). Ani v těchto případech není možné hovořit o užívání bytu, nýbrž o činnosti, které směřují k tomu, aby byt mohl být v budoucnosti řádně užíván.

Při posouzení splnění podmínky „neužívání“ je pochopitelně nezbytné respektovat zásadu materiální pravdy ve smyslu § 2 odst. 7 ZSDP, nicméně využití bytu bez právního důvodu proti vůli vlastníka nebo bez jeho vědomí (např. zloděj, který se vloupal do bytu a jednu noc v něm i přespal) by nemělo být považováno za užívání ve smyslu § 20 odst. 7 ZDDDPN.

V daném případě je výše uvedený jazykový i logický výklad v souladu s účelem zákona. Přesto pro právní jistotu uvádíme, že opačný jazykový výklad by byl zcela proti smyslu zákona, kterým je osvobodit byt v nové stavbě od daně z převodu nemovitostí. Výklad, který je proti smyslu zákona, by měl být jako formalistický odmítnut.

V této souvislosti odkazujeme na judikaturu Nejvyššího správního soudu (č.j. 5 Afs 14/2004 – 60 ze dne 23. listopadu 2004): *Při interpretaci právního předpisu je nutno (a soud je povinen) se odchýlit i od na první pohled jednoznačného textu, a na místo doslovného výkladu zvolit výklad konformní s účelem a smyslem zákona se zřetelem na relevantní právní principy.*

Závěr

V případě prodeje nového bytu prvním kupujícímu jsou splněny podmínky osvobození od daně z převodu nemovitostí podle ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) ZDDDPN, pokud prodávající jako vlastník byt před převodem neužíval sám, ani právo byt užívat nepřevodil na jinou osobu. Za užívání bytu před převodem se nepovažuje uzavření vlastní kupní smlouvy, pokud si smluvní strany nedohodnou užívání bytu z jiného titulu. Jsou-li v bytě prováděny dokončovací a stěhovací práce a byt nebyl fakticky využíván k bydlení, pak lze osvobození přiznat.

Osvobození nelze uplatnit v případech, kdy je budoucí kupující se souhlasem budoucího prodávajícího oprávněn na základě smlouvy budoucí kupní využívat byt ještě před uzavřením vlastní kupní smlouvy. Výše uvedený výklad rovněž nelze použít ani v jiných případech, kdy je skutečný obsah právního vztahu (zpravidla nájemní nebo obdobný vztah) zastřen odlišným vztahem formálně právním (zpravidla není upraven žádnou písemnou smlouvou).

Montáž elektroměru před podpisem kupní smlouvy nemůže sama o sobě znamenat ztrátu nároku na osvobození od daně z převodu nemovitostí podle ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) ZDDDPN.

Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

V případě prodeje nového bytu prvním kupujícímu jsou splněny podmínky osvobození od daně z převodu nemovitostí podle ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) ZDDDPN, pokud prodávající jako vlastník byt před převodem neužíval sám, ani právo byt užívat nepřevodil na jinou osobu. Za užívání bytu před převodem se nepovažuje pouhé uzavření vlastní kupní smlouvy, pokud si smluvní strany nedohodnou užívání bytu z jiného titulu. Jsou-li v bytě prováděny dokončovací a stěhovací práce a byt nebyl fakticky využíván k bydlení, pak lze osvobození přiznat.

Osvobození nelze uplatnit v případech, kdy je budoucí kupující se souhlasem budoucího prodávajícího oprávněn na základě smlouvy budoucí kupní využívat byt ještě před uzavřením vlastní kupní smlouvy. Výše uvedený výklad rovněž nelze použít ani v jiných případech, kdy

je skutečný obsah právního vztahu (zpravidla nájemní nebo obdobný vztah) zastřen odlišným vztahem formálně právním (zpravidla není upraven žádnou písemnou smlouvou).

Montáž elektroměru před podpisem kupní smlouvy nemůže sama o sobě znamenat ztrátu nároku na osvobození od daně z převodu nemovitostí podle ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) ZDDDPN.

76/31.08.05 - Procesní aplikace úpravy základu daně podle čl. 9 odst. 2 vzorové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění

Předkládají: Ing. Vladimír Šnek, daňový poradce, č. osvědčení 697
Ing. Vlastimil Sojka, daňový poradce, č. osvědčení 768
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
Ing. Pavel Fekar, daňový poradce, č. osvědčení 2237

Tento příspěvek navazuje na společné jednání sekce mezinárodního zdanění KDP ČR se zástupci MF dne 12. 5. 2005. Cílem projednání na koordinačním výboru je upřesnění a potvrzení předběžně projednaných závěrů.

Popis problému

Vzorová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění obsahuje v čl. 9 – sdružené podniky odstavec 2 s následujícím textem:

Jestliže jeden smluvní stát zahrne do zisků podniku tohoto státu - a následně zdaní - zisky, ze kterých byl zdaněn v druhém smluvním státě podnik tohoto druhého státu, a zisky takto zahrnuté jsou zisky, které by byly docíleny podnikem prvně zmíněného státu, kdyby podmínky sjednané mezi oběma podniky byly takové, jaké by byly sjednány mezi podniky nezávislými, upraví druhý stát přiměřeně částku daně uložené jím z těchto zisků. Při stanovení této úpravy se vezme náležitý zřetel na ostatní ustanovení této smlouvy a bude-li to nutné, příslušné úřady smluvních států se vzájemně poradí.

Komentáře ke vzorové smlouvě OECD k tomu dále uvádějí:

Tento odstavec neupřesňuje metodu, podle které má být úprava zisků provedena. Členské státy OECD používají různé metody pro poskytnutí úlev za těchto okolností a je ponecháno smluvním státům, aby dohodly dvoustranně přesná pravidla, která si přejí doplnit do tohoto článku. Některé státy by na příklad dávaly přednost tomuto systému : Jestliže zisky podniku X se sídlem ve státě A byly zvýšeny na částku, která odpovídá ziskům, které by byly dosaženy za volné konkurence, provede se úprava zdanění sdruženého podniku Y ve státě B znovu otevřením vyměřovacího řízení za účelem snížení částky zdanitelného zisku, která zahrnuje dvakrát zdaněný zisk, o příslušnou částku. Na druhé straně některé jiné státy dávají přednost dohodnout, že pro účely aplikace článku 23 budou zisky dvakrát zdaněné považovány pro podnik Y státu B za příjmy podléhající zdanění ve státě A; v důsledku toho podnik státu B má právo ve státě B podle ustanovení článku 23 na slevu na dani vzhledem k dani, která byla zaplácena jeho sdruženým podnikem ve státě A.

Zjednodušeně lze konstatovat, že toto ustanovení zavazuje smluvní státy, aby v případě, kdy jeden z nich zvýší spojenému podniku základ daně z důvodu nesprávně stanovených převodních cen, provedl druhý smluvní stát odpovídající snížení základu daně nebo daně samotné. Musí přitom samozřejmě nejprve ověřit splnění podmínek pro takovou úpravu. Čl. 9

odst. 2 v podstatě představuje rozšíření principů, které má tuzemská právní úprava zakotvené v ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP).

V takto čisté podobě se ustanovení vyskytuje v uzavřených smlouvách jen minimálně (např. smlouva se SRN). Většina smluv o zamezení dvojího zdanění, které jsou uplatňovány mezi ČR a smluvními státy má oproti vzoru OECD omezenou aplikaci čl. 9 odst. 2 nebo jej nemá sjednáno vůbec (např. smlouva s Francií). Zejména u novějších smluv nelze ustanovení použít v případě, že nesprávné nastavení převodních cen nastalo v důsledku podvodu, popřípadě i hrubé nedbalosti nebo vědomého zanedbání. Předmětem tohoto příspěvku však není analýza hmotněprávních nároků vyplývajících z jednotlivých smluv, nýbrž posouzení procesních postupů při aplikaci čl. 9 odst. 2 v ČR.

Procesní postup při úpravě základu daně

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění zpravidla neobsahují běžné procesní postupy. Ty si pro účely daňového řízení upravuje každý smluvní stát vlastními zákony. Tuzemské procesní instituty však nemohou být na překážku řádnému provádění smluv o zamezení dvojího zdanění

Smlouvy obsahují dodatečnou možnost „**řešení případů vzájemnou dohodou**“ určenou především pro případy, kdy se rezidenti smluvních států považují za poškozené nesprávnými či neoprávněnými postupy daňových orgánů. Jde o zcela mimořádný postup, který nemá žádný odraz v procesních nástrojích upravených v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (ZSDP). To by ale nemělo být na újmu jeho aplikovatelnosti.. Toto dohodovací řízení je ovšem třeba považovat spíše za krajní řešení v případech, kdy selžou běžné procesní postupy. Pro účely úpravy převodních cen bude připadat v úvahu především v situaci, kdy daňové správy obou států dojdou k významně odlišným závěrům. Skutečnost, že dohodovací řízení je až krajním řešením sporu smluvních států potvrzují i komentáře ke vzorové smlouvě OECD, které uvádějí:

Vznikne-li spor mezi dotčenými stranami o částku a povahu přiměřené úpravy, mělo by se uskutečnit jednání za účelem dosažení vzájemné dohody podle článku 25; komentář k tomuto článku obsahuje několik úvah použitelných pro úpravy zisků sdružených podniků, které lze provést na základě tohoto článku (obzvláště následující úprava transferových cen), a pro odpovídající odsouhlasení, které musí být provedeno podle odstavce 2 tohoto článku

Jaké by tedy měly být **běžné procesní postupy**, umožňující obejít se bez dohodovacího řízení? Z praktického hlediska je zřejmé, že podnět k aplikaci čl. 9 odst. 2 smlouvy vzejde vůči finančním orgánům České republiky prakticky vždy ze strany daňových rezidentů ČR, případně ze strany stálých provozoven daňových nerezidentů. Budou nárokovat snížení základu daně a prokazovat, že skutečně došlo k aplikaci nesprávných převodních cen tak, jak to bylo zjištěno daňovými orgány druhého smluvního státu u ekonomicky či personálně spojené smluvní strany. Otázkou je, jaké daňové řízení má být zahájeno a jakým typem podání.

V úvahu zjevně nepřicházejí mimořádné opravné prostředky, protože nejsou splněny věcné podmínky pro jejich použití. Obnova řízení (§ 54 ZDSP) je vyloučena vzhledem k tomu, že zjištěné pochybení při stanovení převodních cen má subjektivní povahu. Přezkoumání (§ 55b ZSDP) rovněž nepřipadá v úvahu, neboť původní vyměření daně nebylo provedeno v rozporu s právními předpisy. Zbývá tedy v podstatě postup cestou **dodatečného přiznání** na nižší nebo (výjimečně) vyšší daňovou povinnost, podaného ve smyslu § 41 ZSDP. Tento postup je po technické stránce zákonem dostatečně upraven a nečiní problém ani v rovině daňové správy, protože umožňuje správci daně, aby před vyměřením údaje obsažené v dodatečném

přiznání ověřil a podrobil je ve vytýkacím řízení dokazování. Zároveň jde o postup, u kterého břemeno dokazování bezesporu v plném rozsahu nese daňový subjekt.

V této souvislosti bývá předmětem diskusí otázka, zdali má podání dodatečného přiznání na nižší daňovou povinnost předcházet smluvní narovnání cen tak, aby odpovídaly principu tržního odstupu a související vyhotovení účetních dokladů (dobropisů či vrubopisů nebo jiných obdobných dokladů), které změnu cen promítnou nejen do základu daně při plnění veřejnoprávních povinností, ale i do roviny soukromoprávní nebo zdali lze ustanovení čl. 9 odst. 2 smlouvy aplikovat i bez těchto účetních dokladů.

Postup bez následného sjednání změny cen

Podle našeho názoru lze základ daně upravit podle čl. 9 odst. 2 a § 23 odst. 7 ZDP bez ohledu na to, zdali si spojené osoby následně sjednaly úpravu cen tak, aby odpovídala principu tržního odstupu a spolu s tím vydaly a akceptovaly dobropis(y)/vrubopis(y) nebo jiné obdobné účetní doklady.

Čl. 9 odst. 2 smlouvy, stejně jako ustanovení § 23 odst. 7 ZDP totiž předpokládanou úpravu základu daně nespojují se změnou hospodářského výsledku. Má-li dojít k nápravě převodních cen v oblasti základu daně z příjmů, z pohledu ZDP to ještě neznámá, že si smluvní strany musejí příslušný cenový rozdíl také finančně vypořádat. V tomto ohledu není překážkou ani text ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, protože obsahuje striktní požadavek, aby správce daně při splnění zákonných podmínek upravil základ daně na úroveň nezávislých cen. Může tak učinit ve vyměřovacím řízení i na návrh daňového subjektu v podobě podaného řádného nebo dodatečného přiznání. Problém vycházející ze spojení „upraví správce daně“ již byl řešen na Koordinačním výboru s tím, že přes možné výkladové problémy vyplývající z předmětného spojení je obecně možné provádět dle § 23 odst. 7 ZDP úpravy cen obvyklých prostřednictvím daňového přiznání (viz. závěry příspěvku ing. Dany Trezziové, Ceny obvyklé pro účely daně z příjmů, projednáváné na Koordinačním výboru konaném dne 19.3.1997 a publikované v Bulletinu KDP ČR 3/1997 na str. 30). V konečném důsledku totiž vždy provádí úpravu správce daně (viz. např. fikce samovyměření dle § 46 odst. 5 ZSDP).

Narušeno není ani právo daňového subjektu na ochranu před nesprávným posouzením případu ze strany správce daně. Ten je totiž povinen vytýkací řízení ukončit rozhodnutím v podobě platebního výměru. Daňový subjekt má možnost zahájit odvolací řízení a může posléze navrhnout spornou věc k přezkumu i ve správním soudnictví. Současně připadá v úvahu i využití procesu dohodovacího řízení ministerstev, vyvolaného z podnětu daňového subjektu.

Výše uvedený postup je i v souladu s obecnými zásadami daňového řízení, to je vybrání daně ve správné výši a přihlídnutí ke všemu, co v rámci daňového řízení vyšlo najevo, včetně skutečností svědčících ve prospěch daňového subjektu, pokud jím jsou namítány (viz. např. § 1 odst. 2 ZSDP a § 31 odst. 2 ZSDP). Daný postup je také v souladu s § 23 odst. 7 ZSDP.

Postup se sjednáním následné změny cen

Jestliže spojené osoby následně sjednají úpravu cen tak, aby odpovídala principu tržního odstupu a spolu s tím vydají a akceptují dobropis(y)/vrubopis(y) nebo jiné obdobné účetní doklady, jedná se o postup, kterým je zpravidla vyjádřen záměr následně upravit ceny nejen pro daňové účely, ale taktéž pro účely vzájemného finančního vyrovnání. V takovém případě je třeba postupovat podle zásady časové souvislosti tak, jak ji upravují účetní předpisy a zákon o daních z příjmů, přičemž zpravidla bude správce daně podle čl. 9 odst. 2 a § 23 odst. 7 ZDP (za splnění daných podmínek) povinen upravit základ daně v období, ve kterém realizovaly obchody s cenami odlišujícími se od cen odpovídajícím principu tržnímu odstupu.

Účtování o dobropisech a vrubopisech v souladu s účetními předpisy pak v takových případech souladu s § 23 odst. 4 písm. d) ZDP nebo § 24 odst. 1 ZDP neovlivňuje základ daně. Ve výjimečných případech lze dovodit i oprávněnost změny v základu daně aktuálního zdaňovacího období.

Uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně

Není-li v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění sjednána zvláštní úprava procesních lhůt (např. smlouva s Kanadou, smlouva s Arabskou Egyptskou republikou, smlouva s Finskou republikou), není uplynutí prekluzivní lhůty v § 47 ZSDP na překážku uplatnění čl. 9 odst. 2. Dovolávání se uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 ZSDP jako překážky pro aplikaci čl. 9 odst. 2 by bylo neoprávněným upřednostňováním ustanovení vnitrostátního práva jako důvodu pro neplnění mezinárodní smlouvy ve smyslu čl. 27 Vídeňské úmluvy o smluvním právu. Domníváme se, že Česká republika může dostát svému závazku z mezinárodní smlouvy tak, že vyměří dodatečně daň na základě dodatečného daňového přiznání i po lhůtě uvedené v § 47 ZSDP.

Závěr

Čl. 9 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění lze procesně aplikovat prostřednictvím dodatečného daňového přiznání na nižší popřípadě na vyšší daňovou povinnost bez ohledu na to, zda došlo mezi spojenými osobami k následnému sjednání cen tak, aby odpovídaly principu tržního odstupu. Ve výjimečných případech, odůvodněných pravidlem časové souvislosti, lze narovnání základu daně provést i v aktuálním zdaňovacím období.

Není-li v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění sjednána zvláštní úprava procesních lhůt, není uplynutí prekluzivní lhůty v § 47 ZSDP na překážku uplatnění čl. 9 odst. 2 smlouvy.

Návrh řešení

Publikovat příspěvek a reakci MF standardním postupem.