

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 13.9.2017

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 27.9.2017

Účetnictví a daň z příjmů

502/10.05.17 Přechod nemovitosti v rámci přeměny právnické osoby na nového vlastníka a užívání nemovitosti původním vlastníkem po rozhodném dni2

Předkládají: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osv. 320
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757
Ing. Jiří Hlaváč, Ph.D., daňový poradce, č. osv. 3221

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

505/28.06.17 Vrácení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiném členském státě

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
Ing. Ivana Svobodová, daňový poradce, č. osv. 4239

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 13.9.2017

Daň z příjmů

503/28.06.17 Náklady na pronajaté zaměstnance v kontextu odpočtu na výzkum a vývoj23

Předkládá: Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, č. osv. 4503

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 13.9.2017

Daň z příjmů

506/13.09.17 Výplata podílu na zisku dle zákona o obchodních korporacích ...31

Předkládají: Ing. Jakub Sehnal, daňový poradce, č. osv. 4234
Ing. Libor Frýzek, daňový poradce, č. osv. 2119

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 13.9.2017

Spotřební daně

508/13.09.17 Prodej lihu v látkách určených k aromatizaci potravin36

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce, číslo osv. 10

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 27.9.2017**Účetnictví a daň z příjmů****502/10.05.17 Přejod nemovitosti v rámci přeměny právnické osoby na nového vlastníka a užívání nemovitosti původním vlastníkem po rozhodném dni**

Předkládají: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, číslo osv. 320
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, číslo osv. 1757
Ing. Jiří Hlaváč, Ph.D., daňový poradce, číslo osv. 3221

Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění správného postupu v případě přeměny právnické osoby, při níž dochází k převodu nemovitosti, případně movité věci, za situace, kdy rozhodný den přeměny dle § 10 odst. 3 první věty zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností s družstev, v platném znění¹ (dále i zákon o přeměnách), předchází dni právních účinků, a věc i po rozhodném dni užívá původní vlastník.

Obecný popis situace

Při přeměně obchodní společnosti (rozdělení rozštěpením, rozdělení odštěpením nebo sloučení) dochází i k převodu nemovitých věcí. Dle účetních předpisů, tedy dle § 3 odst. 3 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále i zákon o účetnictví), které stanoví nové účetní období od rozhodného dne fúze, a pro účel daně z příjmů právnických osob, kde zdaňovací období je stanoveno v § 38ma odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále i zákon o daních z příjmů) jsou veškeré účetní případy, a tím i důsledky ve vztahu k dani z příjmů právnických osob, počínaje rozhodným dnem součástí nového účetního, resp. zdaňovacího období. Zjevně tak ve smyslu účetních předpisů a předpisů o daních z příjmů přechází právo užívat na nového vlastníka rozhodným dnem (za předpokladu, že je přeměna zapsána do obchodního rejstříku).

Problém, kterým se v tomto příspěvku zabýváme, vzniká z podstaty věci v případě rozdělení odštěpením, které se vyznačuje tím, že zde jde o jediný případ, kdy v rámci přeměny žádná společnost nezaniká. V některých případech může obdobně vzniknout také v případě rozdělení rozštěpením.

Naproti tomu dle § 1105 občanského zákoníku „převede-li se vlastnické právo k nemovité věci zapsané ve veřejném seznamu, nabývá se věc do vlastnictví zápisem do takového seznamu“, tedy vlastnické právo přechází až zápisem do

¹Rozhodný den nemůže předcházet o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku.

katastru nemovitostí². Speciální úpravou by mohla být úprava zákona o přeměnách, která v § 59 ZP jednoznačně stanoví, že právní účinky přeměny nastávají ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku. To platí i pro okamžik přechodu vlastnického práva k nemovité věci, byť se tak děje v nové právní úpravě vkladem. I v tomto případě musí přejít vlastnické právo ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Toto řešení je logické, protože například v případě přeměny se zánikem obchodní korporace, pokud by nemovité věci nepřecházely zápisem ke dni zápisu do obchodního rejstříku, by mohla nastat situace, kdy by nemovitá věc nebyla po určitou dobu ničí. Předpokládáme tedy, že speciální úpravu pro nemovité věci nestanoví zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí. V praxi však katastrální úřady někdy postupují podle §10 KZ, tedy ke dni, ke kterému došel návrh na zápis změny příslušnému katastrálnímu úřadu. Správně však přechází vlastnické právo ke dni zápisu přeměny do OR a postup katastrálních úřadů by na tuto skutečnost neměl mít vliv.

Při přeměnách pak běžně dochází k situaci, že i po rozhodném dni užívá převáděné nemovitosti původní vlastník, tedy vlastník zapsaný v katastru nemovitostí, ačkoli právo užívat ve smyslu účetních předpisů a daně z příjmů právnických osob již slouží novému vlastníkov. Tento stav právní předpisy ani judikatura neřeší a nebylo řešeno ani v rámci Koordinačního výboru. Účetně vycházíme z toho, že právo užívat má osoba, na kterou převáděný majetek přechází, avšak původní subjekt je stále vlastník, a není tedy zřejmé, zda by mu měly vznikat faktické závazky z užívání vlastní věci.

Řešená otázka

Jakým způsobem řešit situaci, kdy nemovitost, která při přeměně přechází na nového vlastníka, je i po rozhodném dni, kdy již právo užívat nemovitost účetně svědčí novému vlastníkov, užívána původním vlastníkem zapsaným v katastru nemovitostí?

Relevantní právní úprava

- § 10 odst. 3 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, v platném znění (dále i ZP)
- § 59 ZP
- § 1105 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění
- §§ 10 a 11 zákona č. 256/2013 Sb., katastrální zákon, v platném znění (dále i KZ)
- § 21a písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dříve § 17a – věcně shodné)
- § 28 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, v platném znění

² Do katastru nemovitostí se zapisuje dle § 11 zákona č. 256/2013 Sb., katastrálního zákona (dále i „KZ“) vkladem, přičemž dle předchozí právní úpravy do 31.12.2013 se zapisovalo na základě ustanovení § 7 zákona č. 265/1992 Sb. ve spojení s ustanovením § 5 odst. 3 písm. b) zákona č. 344/1992 Sb. záznamem.

- § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (dále i ZDP)
- § 3 odst. 3 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v aktuálním znění (dále i ZoÚ)
- § 4 odst. 8 písm. v) ZoÚ
- § 37b ZoÚ
- § 1 písm. d), h) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhl. č. 500/2002 Sb.)
- § 6 odst. 3 písm. c) vyhl. č. 500/2002 Sb.
- § 7 odst. 10 vyhl. č. 500/2002 Sb.
- § 14a vyhl. č. 500/2002 Sb.
- § 54b odst. 2 písm. a) vyhl. č. 500/2002 Sb.

Literatura

- Jana Skálová: Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností, Praha: Wolters Kluwer, 2015, 2. vydání
- Jana Skálová, Pěva Čouková: Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti, Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, 2. vydání
- Jiří Hlaváč: Fúze a akvizice – proces nákupu a prodeje firem, Praha: Nakladatelství VŠE – Oeconomica, 2016, 2. vydání

Analýza

V případě nemovitostí evidovaných v katastru nemovitostí České republiky, vlastnické právo k těmto nemovitostem vzniká dnem vkladu do katastru dle § 1105 občanského zákoníku (citace viz výše). Speciální úprava pak je úprava zákona o přeměnách, který jednoznačně stanoví, že právní účinky přeměny nastávají ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku - § 59 ZP. To platí i pro okamžik přechodu vlastnického práva k nemovité věci, byť se tak děje v nové právní úpravě vkladem. I v tomto případě musí přejít vlastnické právo ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Toto řešení je logické, protože například v případě přeměny se zánikem obchodní korporace, pokud by nemovité věci nepřecházely zápisem do obchodního rejstříku, tak by mohla nastat situace, kdy by nemovitá věc nebyla po určitou dobu ničí. Za výjimku z tohoto pravidla nepovažujeme ani přechod nemovitých věcí evidovaných v katastru nemovitostí. Pro nemovité věci stanoví zákon o katastru nemovitostí zvláštní pravidlo, že vlastnické právo k těmto věcem přechází k okamžiku, ke kterému došel návrh na zápis změny příslušnému katastrálnímu úřadu, a to na základě ustanovení § 10 KZ. Tuto úpravu je však možné použít jen za podmínky, že ustanovení § 59 odst. 1 zákona o přeměnách bychom nepovažovali za speciální právní úpravu. Pak by však docházelo k absurdním situacím, neboť po určitou dobu by vlastníkem nemusel být nikdo. Proto je nutné v souladu s výše uvedeným vyjít z toho, že vlastnické právo přechází ke dni zápisu přeměny do OR i u nemovitých věcí.

ZDP se k daňovým souvislostem přeměny vyjadřuje pouze v § 21a písm. c) tak, že „*zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob je období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými*“ a v § 38ma odst. 1 písm. a) tak, že „*poplatník je povinen daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob také podat za období předcházející rozhodnému dni fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní korporace, za které nebylo dosud daňové přiznání podáno, není-li tento rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku*“, jinak výše popsanou situaci neupravuje.

V souladu s § 281 písm. f) je „*odpisovatelem nástupnická obchodní korporace zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace při přeměně; to platí pro hmotný majetek ve vlastnictví zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace k rozhodnému dni rozdělení obchodní korporace a převáděný na nástupnickou obchodní korporaci.*“

Dle ustanovení § 3 odst. 3 písm. a) zákona o účetnictví „*účetní období při přeměně účetní jednotky začíná pro nezanikající účetní jednotku rozhodným dnem stanoveným postupem podle zvláštního právního předpisu a končí posledním dnem účetního období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny a končí pro zanikající účetní jednotku dnem předcházejícím rozhodnému dni stanovenému postupem podle zvláštního právního předpisu.*“

Zákon o účetnictví dále zakládá v § 4 odst. 8 písm. v) zmocnění pro prováděcí předpis, který má stanovit „*metodu přeměny včetně úprav prováděných v rámci přeměn účetní jednotky k datu zápisu do veřejného rejstříku s účinky od rozhodného dne*“. Tímto prováděcím předpisem je vyhláška č. 500/2002 Sb., která ve svém § 1 v písm. d) mimo jiné uvádí, že upravuje „*metodu oceňování při přeměně obchodní korporace podle zákona upravujícího přeměny obchodních společností a družstev (dále jen „zákon o přeměnách“), včetně úprav prováděných v rámci přeměn obchodní korporace ke dni zápisu do obchodního rejstříku s účinky od rozhodného dne*“ a v písmenu h) stejného paragrafu dále „*ocenění majetku a závazků při přeměně obchodní korporace včetně okamžiku účtování o ocenění reálnou hodnotou.*“

Z výše uvedeného vyplývá, že jediným právním předpisem v oblasti účetnictví upravujícím výše uvedenou situaci, je s ohledem na zmocnění stanovené v § 4 odst. 8 písm. v) zákona o účetnictví a jakékoliv chybějící upřesnění v zákoně o daních z příjmů jen prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí zákon o účetnictví pro podnikatele (dále i Vyhláška). Další prováděcí předpisy k zákonu o účetnictví jsou určeny pouze pro omezené okruhy účetních jednotek a účtování přeměn s níže uvedenými výjimkami neupravují.

Výjimkou jsou pouze odkazy dalších prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví na použití vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro přeměny jiných účetních jednotek než podnikatelů. Tyto výjimky jsou uvedeny v § 73 vyhlášky č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, v platném znění, § 29 vyhlášky č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, v platném znění, a v § 36b vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, v platném znění, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví.

Dle § 54b odst. 2 písm. a) Vyhlášky „*nástupnická účetní jednotka nebo přejímající společník, který je účetní jednotkou, při přeměně obchodní korporace, kdy se rozhodný den neshoduje se dnem zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku, v souladu s odstavcem 1 účtuje ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku s účinky od rozhodného dne zejména o převzetí nebo úbytku aktiv a pasiv zanikající účetní jednotky nebo účetní jednotky rozdělované odštěpením.*“

Na základě tohoto ustanovení je třeba (v případě, že je přeměna zapsána do obchodního rejstříku) účtovat o majetku i aktivech již s účinností od rozhodného dne, což je metoda preferující ekonomického vlastníka oproti vlastníku faktickému. Pokud je nemovitost užívána faktickým vlastníkem i po rozhodném dni, bylo by vhodné, aby účetní předpisy měly výslovnou úpravu, podle které vzniká nárok ekonomického vlastníka vůči faktickému. Metoda, která by měla být řešena ve smyslu § 4 odst. 8 písm. v) zákona o účetnictví systematicky, patří do § 54b vyhl. č. 500/2002 Sb. V současném znění vyhlášky toto ustanovení výše popsanou situaci neupravuje.

Účetní metody uplatňované od rozhodného dne jsou uvedeny v § 54b Vyhlášky. V závěru uvození odstavce 2 tohoto paragrafu je pak zdůraznění, že výčet účetních metod používaných nástupnickou společností je pouze příkladný, neboť písemný výčet je uvozen slůvkem zejména. Z písmena a) výše uvedeného paragrafu a odstavce pak vyplývá, že účetní jednotka účtuje o převzatých aktivech bez výjimky, a zjevně tak není důvod odchýlit se od souvisejících účetních případů, které mají dopad do nákladů a výnosů. Jestliže navíc je z převzetí aktiv zřejmé, že právní nástupce od rozhodného dne účtuje i o odpisech, když předpokládáme, že speciálním ustanovením vyhlášky je § 54b a nikoli § 56 odst. 9, nebylo by v souladu s věrným a poctivým obrazem dle § 7 odst. 2 ZoÚ neúčtovat o souvisejících výnosech z titulu užívání majetku, který je součástí převáděných aktiv, byť jejich užití může být i faktickým vlastníkem v období po rozhodném dni, tedy osobou, která však po rozhodném dni o tomto majetku již neúčtuje.

Předkladatel tedy přepokládá, že po rozhodném dni v případě užívání nemovitých věcí a práv původním vlastníkem bude výnos z tohoto užívání přiřazován právnímu nástupci, a to i s přihlédnutím k tomu, že výčet účetních metod § 54b Vyhlášky je pouze příkladný, avšak přiměřeným způsobem navozuje nutnost účtovat nejen o nákladech ale i o souvisejících výnosech na jedné účetní jednotce. S ohledem na to, že uvedený postup je dovozován především teleologickým a systematickým výkladem právních norem, doporučuje předkladatel připustit, že u přeměny, u které rozhodný den předcházet přijetí závěru k tomuto příspěvku na KOOV, nebude rozporován ani postup opačný, tedy užívání převáděných nemovitých věcí původním vlastníkem bez náhrady. **Jen pro úplnost je potřebné zdůraznit, že výčet nevlastněného odepisovaného majetku uvedený v § 56 odst. 2 Vyhlášky již příkladnost postrádá.**

Závěr a návrh na opatření

Situace je v praxi řešena oběma možnými způsoby, tedy jak předpisem pohledávky ve výši obvyklého nájmu vůči vlastníkovi před přeměnou, byť tento nárok dle občanského práva nabyvateli z přeměny nesvědčí, tak nepředepsáním obvyklého nájemného, a je tak vhodné postavit situaci najisto.

Příkladem může být rozdělení odštěpením, nebo rozdělením odštěpením sloučením, kdy existující společnost používá nemovitou věc, která dle projektu rozdělení přechází na jinou nástupnickou společnost. Od rozhodného dne (v případě, že je přeměna zapsána do obchodního rejstříku) účtuje o dané nemovité věci nástupnická společnost, která ji také účetně i daňově odpisuje. Počínaje dnem zápisu do obchodního rejstříku se stanou z původně zaúčtovaných vnitropodnikových nákladů a výnosů mezi rozdělovanou společností a z ní odštěpované části jmění externí účetní náklady na straně rozdělované společnosti a externí účetní výnosy na straně nástupnické společnosti. Z právního hlediska bude mezi oběma společnostmi po zápisu přeměny do obchodního rejstříku uzavřena nájemní smlouva, která může obsahovat rovněž popis způsobu řešení vztahů v období mezi rozhodným dnem přeměny a jejím zápisem do obchodního rejstříku.

V praxi může být situace právně řešena i tím, že je po zápisu přeměny do obchodního rejstříku uzavřena nepojmenovaná smlouva, na základě které je dohodnuta částka vzájemného vyrovnání mezi oběma společnostmi ve výši obvyklého nájemného, případně jsou do této dohody zahrnuty i další položky, které reflektují vzájemné vztahy, které vyplývají z fikce rozhodného dne a související vnitropodnikové evidence, které jsou relevantní z hlediska daně z příjmů právnických osob a účetnictví, ale nejsou relevantní z hlediska právního. To mohou být například další vzájemné vztahy, případně vazby vyplývající z ostatních daní, kdy je relevantní také den zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Toto řešení představuje de facto „inverzní řešení“ oproti situaci přeměny sloučením či splynutím, případně převzetí jmění. U těchto přeměn naopak dochází k tomu, že existující právní vztahy a z nich

vyplývající výnosy a náklady mezi zúčastněnými společnostmi v době od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku jsou z hlediska účetnictví a daně z příjmů po zápisu přeměny do obchodního rejstříku vyloučeny. V případě rozdělení jsou pak naopak účetní a daňové (pro daň z příjmu právnických osob) vztahy, které se stanou právními vztahy až od zápisu přeměny do obchodního rejstříku (byť účetně jsou formou vnitropodnikové evidence již součástí účetního období začínajícího rozhodným dnem do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku), do účetnictví a daně z příjmů doplňovány, což reflektuje fikci rozhodného dne. Alternativou k nepojmenované smlouvě může být úprava způsobu řešení období mezi rozhodným dnem a zápisem přeměny do obchodního rejstříku v projektu přeměny.

Veškeré výnosy z jiného titulu užívání než faktickým vlastníkem přiřazujeme od rozhodného dne odštěpované části (budoucí nástupnické společnosti) a výnos z užívání faktickým vlastníkem jako vnitropodnikový vztah, byť za stávající právní úpravy je přinejmenším obtížně odůvodnitelný.

Pokud chceme preferovat ekonomického vlastníka, je nutné tuto skutečnost v účetních, resp. daňových předpisech pokud možno výslovně uvést, obdobně jako je tomu u zajišťovacího převodu práva nebo odepisování majetku nevlastníkem v § 28 odst. 1 zákona o účetnictví.

Dovedeme si však představit i opačnou situaci, jako např. u leasingu, kde je v českých účetních předpisech preferován nikoli ekonomický, ale faktický vlastník. Je proto přinejmenším vhodné, aby řešená situace byla postavena najisto právními předpisy, v tomto případě nejspíše upřesněním v § 54b vyhlášky č. 500/2002 Sb. Protože nyní zcela nevylučujeme oba možné způsoby účetního řešení, byť jeden z nich preferujeme, a současně považujeme za cíl příspěvku nastolení právní jistoty osob zúčastněných na přeměně, předpokládáme, že posuzovatel příspěvku zvolí konkrétní řešení upřednostňované předkladatelem, a umožní do doby upřesnění právními předpisy oba v praxi používané způsoby uplatňovat bez omezení, případně nejméně u rozhodných dnů, které předcházejí přijetí závěru k tomuto příspěvku.

U rozhodných dnů, které předcházely projednání tohoto příspěvku, doporučujeme akceptovat oba možné postupy, neboť není zcela zřejmé, který z kolidujících názorů je vhodnější. To znamená:

1. První způsob spočívá v tom, že z důvodu užívání nemovité věci v době od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku právním vlastníkem (i když z hlediska účetního a daně z příjmů právnických osob se k dané nemovité věci chová po zápisu přeměny do obchodního rejstříku jako vlastník nástupnická společnost již s účinností od rozhodného dne) bude toto faktické užívání zohledněno v podobě výnosů nástupnické společnosti a nákladů rozdělované společnosti ve výši obvyklého nájemného. To platí přesto, že z právního hlediska bude možné uzavřít nájemní smlouvu až počínaje dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Tento

režim může být podpořen nepojmenovanou smlouvou, které společnosti uzavřou po zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Alternativou k nepojmenované smlouvě může být úprava způsobu řešení období mezi rozhodným dnem a zápisem přeměny do obchodního rejstříku v projektu přeměny. Náklady a výnosy vzniklé z tohoto titulu budou daňově relevantní v souladu s principem fikce rozhodného dne a návazností na účetnictví (§ 21h ZDP).

2. Druhým v praxi používaným postupem je, že nástupnická společnost bude nemovitou věc počínaje rozhodným dnem účetně a daňově odpisovat a právní uživatel bude věc užívat, aniž by zde byla určitá forma úhrady. Daňové odpisy, případně další související náklady budou na straně nástupnické společnosti daňově uznatelné (viz např. NSS 4 Afs 24/2016-37 ze dne 25.5.2016) přesto, že cizí užívání věci bude zohledněno až od okamžiku zápisu přeměny do OR, kdy bude mezi oběma společnostmi uzavřena nájemní smlouva. Toto řešení, v případě rozhodných dnů, které předcházejí přijetí závěrů k tomuto příspěvku, nebude pozastavováno, protože právní úprava není v této věci dostatečně jednoznačná a nevylučuje ani tento výklad.

3. Po projednání tohoto příspěvku bude u rozhodných dnů, které budou následovat uplatněna již jen varianta dle bodu 1 tohoto závěru, neboť jiný postup nepřináší věrné a poctivé zobrazení dle § 7 odst. 2. ZoÚ, protože není vhodné, aby docházelo k oddělení majetku a nákladů od souvisejících výnosů, a to i s přihlédnutím ke zdůvodnění pro oblast účetnictví, uvedeného v posledních dvou odstavcích před závěrem, tedy především s využitím logického doplnění výčtu účetních metod dle § 54b odst. 2 Vyhlášky.

Stanovisko GFR

Nesouhlas se závěry předkladatele.

K otázce přechodu vlastnického práva nemovité věci uvádíme, že ze stanoviska Ministerstva spravedlnosti i Českého úřadu zeměměřičského a katastrálního na jisto vyplývá, že k přechodu vlastnického práva k nemovité věci při rozdělení obchodní korporace odštěpením dochází okamžikem účinnosti přeměny, tj. ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Zápis do veřejného seznamu (katastru nemovitostí) nemá konstitutivní, ale pouze deklaratorní účinek.

Podstatou příspěvku je správné účetní zachycení vztahů z titulu užívání nemovité věci mezi rozdělovanou a nástupnickou společností v případech rozdělení odštěpením nebo rozdělení odštěpením sloučením, kdy rozdělovaná (existující) společnost používá nemovitou věc, která dle projektu rozdělení přechází na jinou nástupnickou společnost.

*Podle názoru GFR úprava způsobu užívání nemovité věci mezi rozhodným dnem a zápisem přeměny do obchodního rejstříku by měla být primárně obsažena v **projektu přeměny**. Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o přeměnách“), jako*

povinnou součástí listin nutných pro účinnost přeměny (projekt rozdělní, zpráva o přeměně) upravuje sice pouze „majetek a dluhy“, ale zároveň se jedná o požadavek na minimální obsah.

Pokud je v rámci přeměny upravován vztah, který není explicitně řešen zákonnou úpravou a ekonomicky i právně má k přeměně vztah pak s přihlédnutím ke skutečnosti, že rozhodný den je okamžik, ke kterému jsou stanoveny ekonomické podmínky přeměny, je žádoucí upravit příjmy/výdaje vztahující se k převáděnému majetku ve veřejné listině (projekt rozdělení). Podpůrně pro tento požadavek lze využít i § 33 zákona o přeměnách, ze kterého vyplývá pro osoby zúčastněné na přeměně povinnost prospektivně uložit do sbírky listin obchodního rejstříku projekt přeměny. Důvodová zpráva k této povinnosti uvádí, že se jedná o ochranu zájmů společníků, věřitelů a při rozdělení též dlužníků.

Lze tedy uzavřít, že vztahy, které předkladatel popisuje v příspěvku (vazba majetek a z něj plynoucí výnosy a k němu plynoucí náklady), je nutné uvést v projektu přeměny. V daném případě tak nelze ze strany GŘ akceptovat požadavek na to, že situace budou řešeny dle předkladatelem navrženého závěru, který má charakter přechodného ustanovení (do přijetí příspěvku bude správce daně akceptovat variantu yx a po přijetí příspěvku bude správce daně akceptovat variantu yy).

Obecně platí:

Projekt je listinou, která má obsahovat povinné náležitosti a zároveň jde o listinu, kde poplatník zveřejní všechny skutečnosti týkající se majetku a dluhů (§ 10 zákona o přeměnách)

Viz § 10 zákona o přeměnách - při rozdělení odštěpením nastávají účinky rozhodného dne jen ve vztahu k těm jednáním, která se týkají majetku nebo dluhů, jež mají podle projektu rozdělení přejít na nástupnickou společnost nebo družstvo.

Statutární orgán má dále povinnost vysvětlit projekt přeměny v písemné zprávě - zpráva o přeměně (§ 24 odst. 1 zákona o přeměnách).

Viz § 24 odst. 1 zákona o přeměnách - statutární orgán každé z právnických osob zúčastněných na přeměně je povinen zpracovat podrobnou písemnou zprávu o přeměně (dále jen „zpráva o přeměně“), ve které vysvětlí projekt přeměny.

Zákon výslovně stanoví minimální povinný obsah zprávy o přeměně v § 24 odst. 2 zákona o přeměnách.

Povinné minimální náležitosti projektu rozdělení jsou stanoveny v § 250 odst. 1 zákona o přeměnách, kde v písm. i) je upravena povinnost určení, jaký majetek a jaké dluhy přecházejí na nástupnickou společnost.

Dle vyjádření MF – odboru účetnictví platí:

“V první řadě považujeme za nezbytné upozornit, že právní předpisy v oblasti účetnictví neupravují žádné obchodně právní vztahy mezi právnickými osobami a to ani v případě jejich přeměn. Nelze proto tvrdit, že by „smyslem účetních předpisů“ mohlo být jakkoli upravovat převod či přechod práva užívání nemovitosti v případě přeměny právnické osoby, jak je několikrát dovozováno v předmětném příspěvku. Z této nevhodné konstrukce jsou dovozovány další závěry, se kterými nelze vyjádřit

souhlas (viz např. str. 2, poslední odstavec Obecného popisu situace). Je vhodné zmínit, že smyslem účetnictví není ekonomickou nebo právní realitu ovlivňovat, ale formalizovaným způsobem zachytit.

K projednávanému konkrétnímu případu přechodu nemovitosti v rámci přeměny právnické osoby na nového vlastníka a užívání nemovitosti původním vlastníkem po rozhodném dni lze z pohledu účetnictví konstatovat, že postup účetní jednotky v rámci účtování a vykazování při přeměnách obchodních korporací je mimo jiné podrobněji stanoven v prováděcí vyhlášce k zákonu o účetnictví č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“), zejména v § 14a, § 54 až 54b a v ČÚS pro podnikatele č. 011 Operace s obchodním závodem. Tyto postupy navazují na úpravu přeměn zákonem č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů, a jsou tvořeny v souladu s ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vč. jeho § 28 odst. 1.

Podle § 54b odst. 1 vyhlášky zúčastněná účetní jednotka, přejímající společník, který je účetní jednotkou, nástupnická účetní jednotka, která nebyla zúčastněnou účetní jednotkou, nebo účetní jednotka uvedená v § 17 odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), upraví, za účelem docílení cíle stanoveného v § 10 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o přeměnách“), ke dni zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku účetnictví s účinky od rozhodného dne. Ustanovení § 54b odst. 2 vyhlášky zároveň příkladmo vyjmenovává některé účetní úpravy prováděné s účinky od rozhodného dne za situace, kdy se rozhodný den neshoduje se dnem zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku. Výslovně se zde hovoří o převzetí nebo úbytku aktiv a pasiv zanikající účetní jednotky nebo účetní jednotky rozdělované odštěpením. K těmto skutečnostem dochází na základě jednání (projevu vůle) účetních jednotek, a to bez ohledu na další formální pravidla spojená, např. se zápisem do katastru nemovitostí.

Při přeměnách je projevem vůle zúčastněných společností směřujícím k úpravě právních vztahů projekt přeměny. Pokud tedy účetní jednotka volí takovou variantu přeměny, kdy se rozhodný den neshoduje se dnem zápisu do obchodního rejstříku, měly by být vztahy vyplývající z přechodu nemovitostí v době mezi rozhodným dnem a zápisem přeměny do obchodního rejstříku upraveny v projektu přeměny. Účetní předpisy projev vůle účetní jednotky v tomto případě nenahrazují ani nefingují.

Ustanovení § 10 odst. 2 zákona o přeměnách zároveň stanoví, že při rozdělení odštěpením nastávají účinky rozhodného dne jen ve vztahu k těm jednáním, která se týkají majetku nebo dluhů, jež mají podle projektu rozdělení přejít na nástupnickou společnost nebo družstvo. V předmětném případě zákon o přeměnách vymezuje účinky rozhodného dne k jednáním (projevu vůle), která se týkají majetku nebo dluhů, a ve vztahu k nemovitostem není stanovena žádná výjimka. Účetní předpisy proto vycházejí z předpokladu, že vůle stran je vyjádřena v jednání účetní jednotky dostatečně určitě, ať je tak učiněno v projektu přeměny nebo jiným způsobem.

Pro úplnost je nezbytné uvést, že podle § 28 odst. 1 zákona o účetnictví o majetku nabytém na základě projevu vůle v případech stanovených zvláštními právními

předpisy účtují a majetek odpisují účetní jednotky, které jej používají. Zároveň odle § 8 odst. 2 zákona o účetnictví účetní jednotka postupuje tak, aby jí zvolený postup účtování neodporoval zákonu o účetnictví a ostatním právním předpisům, ani neobcházel jejich účel.

Z výše uvedených důvodů nelze souhlasit s navrženými závěry a návrhy opatření. Jednak nepovažujeme za vhodné, „aby účetní předpisy měly výslovnou úpravu, podle které vzniká nárok ekonomického vlastníka vůči faktickému“. Takováto úprava, pokud by již byla nezbytná, může být dle našeho názoru pro svůj obsah (normování právních vztahů – nároků mezi právníckými osobami při jejich přeměně) obsažena pouze v zákonu o přeměnách nebo některém civilním kodexu. V žádném případě nepřísluší prováděcí vyhlášce zákona o účetnictví.

Zároveň nepovažujeme za vhodné v závěru u zmíněných způsobů používaných v praxi dovozovat, že některý z nich více a některý méně odpovídá účetním předpisům či jejich ratio legis. Je otázkou projektu přeměny, příp. jiného i faktického jednání účetní jednotky, která z účetních jednotek užívá přeměnou dotčené nemovitosti a zda zde dochází k případným „úhradám“ ve smyslu příspěvku, či nikoli.”

Jak sám předkladatel v příspěvku uvádí, z hlediska daně z příjmů právníckých osob obecně platí, že: „... se k dané nemovité věci chová po zápisu přeměny do obchodního rejstříku jako vlastník nástupnická společnost již s účinností od rozhodného dne...“ (resp. náklady a výnosy z tohoto titulu jsou daňově relevantní v návaznosti na účetní předpisy - § 21h ZDP).

Na závěr je nutno doplnit, že, přestože předkladatel v úvodu příspěvku jako cíl navrhuje vyjasnění postupu i v případě movitých věcí, stanovisko GFR směřuje pouze na oblast převodu nemovitých věcí, neboť pouze tato problematika je předmětem závěrů předkladatele, ke kterým se GFR také vyjadřuje.

Doplnění KDP:

Doplňující materiál k příspěvku 502/10.05.17 Přechod nemovitosti v rámci přeměny právnické osoby na nového vlastníka a užívání nemovitosti původním vlastníkem po rozhodném dni

1. Děkujeme za stanovisko k našemu příspěvku. Chtěli bychom si potvrdit, zda závěr v něm uvedený správně chápeme. Domníváme se, že ze stanoviska GFR vyplývá, že finanční správa bude považovat za správné, pokud budou vzájemné náklady a výnosy týkající se předmětné nemovitosti za období od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do OR zachyceny v účetnictví zúčastněných společností v souladu s úpravou v projektu přeměny, případně v jiném dokumentu, i když z právního hlediska mohou vzájemné právní vztahy vzniknout až ode dne zápisu přeměny do OR. To znamená, že jedna společnost bude mít v účetnictví zachycen výnos, který představuje nájemné a druhé náklad z titulu nájemného, i když nájemní vztah může právně vzniknout až ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

2. Návrh „přechodného režimu“ do projednání tohoto příspěvku, tj. akceptování ze strany finanční správy rovněž postupu, kdy vzájemné vztahy do zápisu přeměny do OR nebudou v účetnictví zúčastněných společností zachyceny (například za situace, kdy nebude způsob řešení vzájemných vztahů popsán v projektu přeměny či v jiném

podobném dokumentu) vycházel z absence jakéhokoliv doporučení nebo výkladu finanční správy v této věci. Mimo to si dovoluujeme upozornit, že z hlediska § 23 odst. 7 ZDP jsme na tento problém již v minulosti upozornili s tím, že dle tehdejšího názoru MF zde žádný problém nevznikal, protože aplikace § 23 odst. 7 ZDP je vázána na právní vztah:

Vypořádání připomínek KDP ČR k novele ZDP – sněmovnímu tisku č.130 z roku 2010 - následně schváleno jako č. 346/2010 Sb.:

"...4.3.1. Návrh k § 23 odst. 7 ZDP

Návrh změny:

V návaznosti na realizaci přeměn formou rozdělení nebo rozdělení odštěpením doporučujeme za poslední větu doplnit text:

„Toto ustanovení se nepoužije za období od rozhodného dne přeměny rozdělením nebo rozdělením odštěpením do data zápisu této přeměny do obchodního rejstříku.“

Zdůvodnění:

Důvodem této navrhované úpravy je skutečnost, že v uvedeném období právně neexistují právní subjekty, mezi kterými by mohla být sjednávána cena – vzájemné dodávky jsou považovány až do data zápisu přeměny do obchodního rejstříku za vnitropodnikové dodávky mezi jednotlivými středisky. ČÚS č. 011 neřeší ani nad rámec zákona o účetnictví nemůže řešit oceňování vzájemných vnitropodnikových dodávek včetně ziskové marže. Současně s ohledem na skutečnost, že z důvodu neexistence různých právních subjektů jsou vzájemné dodávky např. bez rizika nezaplacení, neexistuje lhůta splatnosti, apod. – tj. další skutečnosti běžně ovlivňující konstrukci ceny.

4.3.2. stanovisko MF:

Nesouhlas, navrhovaná změna ZDP není třeba. Dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP se použije, pokud se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami. Také dle ustanovení § 1 odst. 2 písm. a) zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů, je cena částka sjednaná při nákupu nebo prodeji zboží, a to může nastat pouze mezi dvěma právními subjekty. Pokud tedy při rozdělení společnosti až do zápisu této přeměny do obchodního rejstříku neexistují dva nebo více právních subjektů, nelze z logiky věci ustanovení § 23 odst. 7 na vnitropodnikové dodávky mezi jednotlivými středisky použít"

Doporučujeme proto ještě zvážit výklad k této otázce do zveřejnění stanoviska GFR k našemu příspěvku.

3. Považovali bychom za oboustranně prospěšné, pokud by se příštího jednání KV mohli zúčastnit i zástupci odboru účetnictví. Jsme samozřejmě připraveni se k této věci sejit i separátně před jednáním KV a obsah příspěvku a vzájemná stanoviska předjednat.

K uvedenému doplnění uvádíme:**1. Vyjádření MF - Odbor Regulace a metodiky účetnictví**

GFR dne 28.8.2017 obdrželo z odboru Regulace a metodiky účetnictví informaci, že předmětná problematika byla osobně projednána s předkladatelem příspěvku, a proto je účast zástupce tohoto odboru považována za zbytečnou.

K této informaci bylo zároveň přiloženo doplňující stanovisko zástupce předkladatele jako reakce na projednání v tomto znění:

„Předkladatel předně souhlasí s názorem Ministerstva financí, že smyslem účetních a daňových předpisů není definovat okamžik přechodu práva užívat jakoukoliv věc. Jen pro úplnost doplňuje, že v této věci lze plně odkázat na § 59 odst. 1 zákona o přeměnách, když § 1105 OZ není aplikovatelný, tak jak dovozuje předkladatel i ve svém příspěvku, neboť se nejedná o převod vlastnictví ale o přechod vlastnictví.

Předkladatel se ztotožňuje i s další částí vyjádření MF ČR, že smyslem účetních předpisů je zobrazit formalizovaným způsobem právní a ekonomickou realitu. Předkladatelé i plně akceptují stanovisko MF ČR, že je nutné v účetnictví zobrazit vůli zúčastněných stran, tedy osob zúčastněných na projektu přeměny, a že přednost tak má vůle vyjádřená v projektu přeměny, případně, jak je uvedeno v závěru druhého odstavce na straně 2 vyjádření MF ČR, dostatečně určité vyjádření zúčastněných stran projektu přeměny nebo jiným způsobem.

V návaznosti na akceptaci stanoviska MF ČR pak bereme na vědomí stanovisko MF ČR pod bodem 4.3.2 doplňujícího materiálu k příspěvku 502/10.05.17, tedy že navrhovaná úprava § 23 odst. 7 ZDP není potřebná. Zdůvodnění GFR ve výše uvedeném bodu, tedy že situace může nastat pouze mezi dvěma právními subjekty, což není daný případ, však platí pouze na rozdělení, nebo rozdělení odštěpením, avšak zjevně tato situace i s odkazem na výše uvedené stanovisko MF ČR, které jednoznačně pracuje s vůli zúčastněných stran vyjádřenou v projektu přeměny nebo jiným vhodným způsobem, může nastat i u přeměny rozdělení odštěpením sloučením.

Přesto bychom považovali za vhodné rozebrat problematiku se zástupcem Ministerstva financí přímo na Koordinačním výboru.“

2. Vyjádření MF – Odbor Daní z příjmů

KDP navrhovala doplnit do ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů větu:

„Toto ustanovení se nepoužije za období od rozhodného dne přeměny rozdělením nebo rozdělením odštěpením do data zápisu této přeměny do obchodního rejstříku.“

Ministerstvo financí uvedený návrh odmítlo s argumentací, že není potřeba:

„Dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se použije, pokud se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami. Také dle ustanovení § 1 odst. 2 písm. a) zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů, je cena částka sjednaná při nákupu nebo prodeji zboží, a to může nastat pouze mezi dvěma právními subjekty. Pokud tedy při rozdělení společnosti až do zápisu této přeměny do obchodního rejstříku neexistují dva nebo více právních subjektů, nelze z logiky věci ustanovení § 23 odst. 7 na vnitropodnikové dodávky mezi jednotlivými středisky použít.“

Domníváme se, že na původním stanovisku MF k návrhu změny ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů není nutné nic měnit.

V případě, kdy bude od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku v souladu s účetními předpisy, tj. zejména v souladu s projektem přeměny účtováno u původního vlastníka o nákladech a o výnosech u nového vznikajícího vlastníka, ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se nepoužije. Toto ustanovení však lze již použít např. na vztah vzájemného vyrovnání mezi oběma společnostmi ve výši obvyklého nájemného na základě nepojmenované smlouvy uzavřené po zápisu do obchodního rejstříku.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

505/28.06.17 Vracení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiném členském státě

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353

Ing. Ivana Svobodová, daňový poradce, č. osv. 4239

1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění pravidel týkajících se podávání žádostí o vracení daně v tuzemsku osobami registrovanými k dani v jiném členském státě v případech, kdy má tato osoba registrovaná k dani v jiném členském státě provozovnu umístěnou v dalším jiném členském státě nebo ve třetí zemi.

2. Použité zkratky

- 1) Zákon o DPH - zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v současném znění
- 2) Směrnice o DPH – Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty
- 3) Směrnice Rady 2008/9/ ES – Směrnice Rady 2008/9/ES, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě
- 4) Nařízení - Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty
- 5) Třináctá směrnice - Třináctá směrnice Rady, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství (86/560/EHS)

3. Situace

Osoba povinná k dani se sídlem v jiném členském státě, která je v tomto jiném členském státě registrována (dále jen „členský stát A“), má provozovnu v dalším členském státě, jiném než ve kterém má sídlo (dále jen „členský stát B“), a/nebo má provozovnu ve třetí zemi.³ Zároveň tato osoba nemá sídlo ani provozovnu v České republice.

³ Pro úplnost dodáváme, že tato osoba může mít více stálých provozoven i ve více zemích – jak v členských státech EU, tak ve třetích zemích. Pro jednoduchost textu tuto skutečnost dále nerozepisujeme, jelikož nemá vliv na výsledky

V celém příspěvku předpokládáme, že tyto provozovny mohou přijímat dodání zboží nebo poskytnutí služby, neboť jsou dostatečně stálé a mají vhodné personální a technické zdroje, jedná se tedy v souladu s ustanovením Čl. 11 odst. 1 Nařízení o „stálé provozovny“.

Tyto osoby registrované v jiném členském státě i jejich provozovny mohou přijímat⁴ v rámci své ekonomické činnosti, mimo jiné, i plnění s místem plnění v tuzemsku.

V případech plnění s místem plnění v tuzemsku (například dodání zboží, poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci, poskytnutí přepravy osob, poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělání a zábavy, poskytnutí stravovací služby či poskytnutí nájmu dopravního prostředku), poskytnutých plátcem daně bude uplatněna česká daň. Jelikož příjemci těchto plnění nejsou českými plátcí, nemohou si uplatnit odpočet daně na vstupu prostřednictvím přiznání k DPH.

Těmto daňovým subjektům ovšem vzniká (za splnění dalších podmínek) dle ustanovení § 82a zákona o DPH nárok na vrácení daně na vstupu. O vrácení daně si mohou požádat prostřednictvím podání žádosti o vrácení daně (dále jen „Žádost“).

Dílčí otázka I

Spornou otázkou je, prostřednictvím kterého státu by měla osoba registrovaná v členském státě A se stálou provozovnou umístěnou ve státě B podávat Žádosti týkající se tuzemských plnění přijatých stálou provozovnou umístěnou ve státě B.

Dílčí otázka II

Další otázkou je, prostřednictvím kterého státu by měla osoba registrovaná v členském státě A se stálou provozovnou umístěnou ve třetí zemi podávat Žádosti o vrácení daně týkající se tuzemských plnění přijatých stálou provozovnou umístěnou ve třetí zemi.

4. Analýza situace

Směrnice o DPH poskytuje osobám usazeným⁵ v jiném členském státě, než ve kterém uskutečňují nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jež jsou předmětem DPH, možnost vrácení této daně při splnění určitých podmínek.

⁴ Skutečnost, že stálá provozovna může přijímat plnění, vyplývá z článku 22 odstavce 1 Nařízení:

„Za účelem identifikace stálé provozovny příjemce, již je služba poskytnuta, přezkoumá poskytovatel povahu a využití poskytnuté služby. Jestliže povaha a využití poskytnuté služby neumožňují identifikovat stálou provozovnu, již je služba poskytnuta, poskytovatel při identifikaci daně stálé provozovny přihledne zejména k tomu, zda smlouva, objednávka a identifikační číslo pro DPH přidělené členským státem příjemce, které mu příjemce sdělil, identifikují stálou provozovnu jako příjemce služby a zda je stálá provozovna subjektem, který za službu platí.“

V případě, že stálá provozovna příjemce, již je služba poskytnuta, nemůže být určena podle prvního a druhého pododstavce tohoto odstavce, nebo v případě, že služby, na něž se vztahuje článek 44 směrnice 2006/112/ES, jsou poskytnuty osobě povinné k dani podle smlouvy, která se vztahuje na jednu nebo více služeb využívaných nezjistitelným nebo nekvantifikovatelným způsobem, poskytovatel může oprávněně považovat služby za poskytnuté v místě, kde má příjemce sídlo ekonomické činnosti.“

⁵ Dle ustálené judikatury (např. případ 73/06 Planzer Luxembourg Sarl) se za sídlo hospodářské činnosti považuje místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se obecného řízení společnosti a kde jsou vykonávány funkce její ústřední správy.

Jednou z těchto podmínek je podání Žádosti prostřednictvím elektronického portálu v členském státě, ve kterém je osoba povinná k dani usazena.

Pro účely tohoto příspěvku předpokládáme, že ostatní podmínky dané Směrnicí o DPH jsou splněny.

4.1 Osoba registrovaná k dani v členském státě A se stálou provozovnou v členském státě B

Nejprve uvádíme přehled relevantní evropské i národní legislativy.

Článek 170 Směrnice o DPH

*„Každá osoba povinná k dani, která ve smyslu článku 1 směrnice 86/560/EHS [****], čl. 2 bodu 1 a článku 3 směrnice 2008/9/ES [*****] a článku 171 této směrnice není usazena v členském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je předmětem DPH, má nárok na vrácení této daně, pokud jsou dané zboží nebo dané služby použity pro tyto účely:*

a) plnění podle článku 169;

b) plnění, z nichž je daň povinen odvést výlučně pořizovatel nebo příjemce v souladu s články 194 až 197 a článkem 199.

Článek 171, odstavec 1 Směrnice DPH

„Osobě povinné k dani neusazené v členském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je předmětem DPH, ale usazené v jiném členském státě se daň vrací v souladu s prováděcími pravidly stanovenými ve směrnici 2008/9/ES.“

Článek 7 Směrnice Rady 2008/9/ ES

„Aby dosáhla vrácení daně v členském státě vrácení daně, musí osoba povinná k dani neusazená v členském státě vrácení daně podat v členském státě, ve kterém je usazena, prostřednictvím elektronického portálu zřízeného tímto členským státem elektronickou žádost o vrácení daně určenou členskému státu vrácení daně.“

Ustanovení § 82a odstavec 4 Zákona o DPH uvádí, že

„Podmínkou pro vrácení daně v tuzemsku je podání žádosti o vrácení daně prostřednictvím elektronického portálu v jiném členském státě, v němž má osoba registrovaná k dani sídlo nebo provozovnu.“

Ustanovení § 4 odstavce 1 písm. i Zákona o DPH uvádí, že

„sídlem [se rozumí] u osoby povinné k dani adresa místa jejího vedení, kterým se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popřípadě místo, kde se schází její vedení; nemá-li fyzická osoba místo svého vedení, rozumí se sídlem u této osoby místo jejího pobytu,“

Podle článku 7 Směrnice Rady 2008/9/ES má být podána Žádost ve státě usazení žadatele. Protože evropská legislativa nijak specificky neupravuje situaci, kdy je žadatelem osoba registrovaná k dani v členském státě A, avšak má stálou provozovnu ve státě B (a Žádost se týká plnění, která jsou přiřaditelná činnosti stálé provozovny umístěné ve státě B), je nutno na legislativu nahlížet tak, že má daňový subjekt možnost volby, ve kterém státě bude žádost podána.

Rovněž Zákon o DPH dává možnost volby. Jak je uvedeno výše, dle zákona o DPH se žádost podává prostřednictvím *„...portálu v jiném členském státě, v němž má osoba registrovaná k dani sídlo nebo provozovnu.“*

Nárok na vrácení daně však v souladu s evropskou i národní legislativou bezpochyby vzniká jak v případě plnění přiřaditelných činnosti zřizovatele (tedy osoby registrované k dani v členském státě A), tak i jeho stálé provozovny⁶. Otázkou tedy je, jak požádat o vrácení daně u plnění přiřaditelných činnosti stálé provozovny, aby na straně správce daně nedošlo k pochybnostem o oprávněnosti takové Žádosti.

Vzhledem k benevolentnosti znění Zákona o DPH lze tedy podle našeho názoru postupovat tak, že daňový subjekt si sám zvolí, zda u plnění přiřaditelných stálé provozovně podá Žádost prostřednictvím elektronického portálu buď v členském státě A (tedy ve státě, kde má sídlo zřizovatel stálé provozovny) nebo členském státě B (tedy ve státě, kde je stálá provozovna umístěna). Obě varianty by měly být posuzovány správcem daně shodně.

Pro úplnost doplňujeme, že o vrácení daně z plnění přiřaditelných činnosti zřizovatele stálé provozovny lze požádat pouze ve státě sídla zřizovatele. Žádost podaná ve státě zřizovatele tedy bude zahrnovat plnění, která přijímá zřizovatel, a dále může obsahovat i plnění, která přijímá jedna (či více) stálých provozoven umístěných v jiných členských státech. V případě více provozoven v jiných členských státech je možné do Žádosti ve státě A zahrnout přijatá plnění pouze některých provozoven s tím, že plnění přijatá ostatními provozovnami budou zahrnuta do Žádostí v jednotlivých členských státech, ve kterých jsou provozovny umístěny.

Zamezení duplicity v podaných Žádostech

⁶ Jak už bylo uvedeno výše, pro účely tohoto příspěvku předpokládáme, že další podmínky stanovené v § 82a a 82b jsou splněny.

V okamžiku, kdy je umožněno podat Žádost prostřednictvím elektronických portálů obou zemí, mohlo by (např. administrativní chybou při přípravě Žádosti) dojít k situaci, kdy je jeden daňový doklad zahrnut do Žádosti podané prostřednictvím státu A i do Žádosti podané prostřednictvím státu B.

Domníváme se, že tato skutečnost by neměla výše uvedený závěr zpochybnit. Správce daně si může prostřednictvím systému VIES ověřit, že žadatelem je jedna a ta samá osoba, jen s identifikačními čísly vydanými ve členském státě A nebo B. Následně má vždy možnost případnou duplicitu odhalit dle čísel daňových dokladů uvedených v Žádostech a zamezit tak případnému několikanásobnému vrácení daně vztahující se k jednomu daňovému dokladu.

Dílčí závěr I

Pokud jde o plnění přijatá stálou provozovnou umístěnou v členském státě B, má zřizovatel této stálé provozovny (tj. osoba registrovaná k dani v členském státě A), možnost volby, prostřednictvím kterého z těchto dvou členských států bude Žádost podána.

4.2 Osoba registrovaná k dani v členském státě A, která má stálou provozovnu ve třetí zemi

Nejprve je třeba analyzovat, jaká legislativa je pro danou situaci relevantní. Níže proto citujeme vybraná relevantní ustanovení předpisů, upravujících vrácení daně zahraničním osobám.

Článek 171 odstavec 2 Směrnice o DPH

„Osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství se daň vrací v souladu s prováděcími pravidly stanovenými směrnicí 86/560/EHS. (...)“

Článek 2 odstavec 1 Třinácté směrnice

„Aniž jsou dotčeny články 3 a 4, vrátí každý členský stát osobě povinné k dani neusazené na území Společenství za níže stanovených podmínek daň z přidané hodnoty, která byla vybrána buď u služeb poskytnutých či movitých věcí dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro plnění uvedená v čl. 17 odst. 3 písm. a) a b) směrnice 77/388/EHS anebo pro služby uvedené v čl. 1 bodu 1 písm. b) této směrnice

Článek 2 odstavec 1 Třinácté směrnice

„Členské státy mohou podmínit vrácení daně podle odstavce 1 poskytnutím srovnatelných výhod v oblasti daní z obrátu třetími zeměmi.“

Ustanovení § 83 odstavce 1 Zákona o DPH

„Nárok na vrácení daně za zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku přijaté zahraniční osobou povinnou k dani, která nemá provozovnu na území Evropské unie, může uplatnit tato osoba, pokud v období, za které žádá o vrácení daně, v tuzemsku neuskutečňuje jiná než tato plnění:

a) dovoz zboží,

b) plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně,

c) plnění podle § 69,

d) plnění, u něhož jsou povinni přiznat daň plátce nebo identifikovaná osoba, pro které je plnění poskytnuto, nebo

e) poskytnutí služby, na kterou se použije zvláštní režim jednoho správního místa.“

Ustanovení § 4 odstavce 1 písm. g) Zákona o DPH

„zahraniční osobou (se rozumí) osoba, která nemá na území Evropské unie sídlo ani místo pobytu,“

Třináctá směrnice se zabývá úpravou vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství. Osoba registrovaná k dani v členském státě A, která má stálou provozovnu ve třetí zemi má ovšem sídlo na území Společenství. Nemůže se tedy jednat o osobu neusazenou na území Společenství a Třináctou směrnicí zde proto nelze aplikovat.

Dále ustanovení § 4 odstavec 1 písm. g) zákona o DPH uvádí, že za zahraniční osobu se považuje „...osoba, která nemá na území Evropské unie sídlo ani místo pobytu“. V našem případě se ale jedná o osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, která zde má sídlo. Ani podle zákona o DPH se tedy nemůže jednat o zahraniční osobu a nelze aplikovat ustanovení § 83 zákona o DPH.

Plnění, která přijme stálá provozovna umístěná ve třetí zemi, a u kterých vzniká nárok na vrácení daně, bude tedy nutné zahrnout do Žádosti podané prostřednictvím elektronického portálu v zemi, kde má sídlo zřizovatel stálé provozovny v souladu s ustanovením § 82a zákona o DPH. V této Žádosti mohou být rovněž zahrnuta plnění, která se vztahují k činnosti zřizovatele.

Na rozdíl od předešlé situace zde daňový subjekt nemá možnost volby, ve které zemi bude podána Žádost.

Pro úplnost doplňujeme, že vrácení daně zahraničním osobám povinným k dani je omezeno uplatněním principu vzájemnosti (tento princip v současnosti Česká republika uplatňuje pouze u Švýcarska, Makedonie a Norska). Tento princip ale nelze na popsany problém aplikovat, jelikož stálá provozovna umístěná ve třetí zemi není samostatný subjekt a rozhodující je sídlo zřizovatele stálé provozovny, které je dle výše uvedených předpokladů v členském státě A.

Dílčí závěr II

Z výše uvedeného rozboru legislativy vyplývá, že osoba registrovaná k dani v členském státě A, která má stálou provozovnu ve třetí zemi, nesplní podmínky ustanovení § 83 odstavec 1 zákona o DPH. Proto bude taková osoba Žádost (i v případě plnění přijatých stálou provozovnou umístěnou ve třetí zemi) podávat prostřednictvím elektronického portálu v zemi svého sídla dle ustanovení § 82a zákona o DPH.

5. Návrh řešení

Navrhujeme přijmout výše popsané dílčí závěry a náležitým způsobem je publikovat.

Stanovisko k GFŘ:

Vzhledem k přetrvávajícím neshodám GFŘ navrhuje odložit příspěvek o jeden měsíc na další KV KDP.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 13.9.2017

Daň z příjmů

503/28.06.17 Náklady na pronajaté zaměstnance v kontextu odpočtu na výzkum a vývoj

Předkládá: Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, č. osv. 4503

1. Úvod

Cílem příspěvku je potvrdit možnost zahrnout do odpočtu na výzkum a vývoj podle § 34a a násl. zákona o daních z příjmů⁷ („ZDP“) i odměnu za práci zaměstnanců dočasně pronajatých od agentury práce (nebo zahraničního pronajímatele v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly).

Pro účely příspěvku předpokládáme, že všechny ostatní zákonné podmínky pro možnost uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj jsou v diskutovaných případech splněny. Pokud hovoříme o mzdových nákladech či odměně zaměstnance / pracovníka, předpokládáme, že se jedná se výhradně o mzdu/odměnu za výzkumnou práci.

2. Právní rámec

Podle ZDP jsou poplatníci oprávněni uplatnit odpočet od základu daně z příjmů ve výši 100 % respektive 110 % výdajů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje („**odpočet na VaV**“)⁸.

Výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje („**VaV**“), které je možné zahrnout do odpočtu na VaV jsou specifikovány v ZDP a dále v pokynu Ministerstva financí D-288⁹.

Výdaje vynaložené při realizaci projektu VaV

ZDP v § 34b odst. stanoví kumulativní podmínky, které je nutné splnit, aby bylo možné náklad do odpočtu na VaV zahrnout. *Expresis verbis* se jedná o a) výdaje vynaložené poplatníkem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, b) výdaje na dosažení zajištění a udržení příjmů a c) jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů. D-288 mimo jiné za tyto výdaje (při splnění podmínek b) a c) považuje mzdové náklady zaměstnanců, kteří se přímo podílejí na projektu VaV.

⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

⁸ § 34 odst. 4 a 5 ZDP

⁹ Pokyn D-288 čj. 15/96 003/2005 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, jak vyplývá ze změn provedených sdělením MF čj. 15/32 213/2010 uveřejněných ve Finančním zpravodaji č. 4/2010 a sdělením čj. MF-11384/2014/15 uveřejněným ve Finančním zpravodaji č. 4/2014 („**pokyn D-288**“)

Naproti tomu však dle ZDP není možno do odpočtu na VaV zahrnout mimo jiné náklady na služby pořízené od jiných osob.

Na základě výše uvedeného je zřejmé, že smyslem odpočtu na VaV je podpořit vlastní výzkumnou činnost poplatníka, nikoli služeb nakoupených od třetích osob¹⁰. Jinými slovy je možné se domnívat, že účelem odpočtu na VaV není podpořit činnosti spočívající v pouhém pořízení služeb od třetí osoby (s výjimkou výzkumných a vývojových služeb pořízených od subjektů, jež lze považovat ve smyslu § 34b odst. 2 písm. b) bod 1. ZDP) výzkumech organizací), kdy autorské právo¹¹ k předmětným výstupům VaV či jeho individuálně použitelným částem poplatníkovi přímo či prostřednictvím právního či ekonomického zaměstnání osob fyzicky provádějících výzkumnou a vývojovou činnost nesvědčí.

Samotnou vlastní výzkumnou a vývojovou činnost bude poplatník vykonávat vždy prostřednictvím pracovní síly podléhající jeho interním pokynům a nařízením.

Možné způsoby získávání pracovních sil na projekt VaV

Pracovní síly na VaV může získat

- (i) vlastním nábořem,
- (ii) nábořem přes personální agenturu, nebo
- (iii) pronájmem pracovní síly přes agenturu práce (nebo od subjektu se sídlem/bydlištěm v zahraničí v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly). Pod pojmem pronájem pracovní síly se rozumí vztah, ve kterém vystupují tři osoby: zaměstnanec¹², zaměstnavatel (právní)¹³ a ekonomický zaměstnavatel¹⁴. Zaměstnanec má s (právním) zaměstnavatelem uzavřenou pracovněprávní smlouvu. Následně zaměstnanec zpravidla uzavírá dohodu o přidělení, na základě které se zavazuje vykonávat sjednaný druh práce u ekonomického zaměstnavatele a podle jeho pokynů (zpravidla „ekonomický“ zaměstnanec využívá pracovních pomůcek ekonomického zaměstnavatele). Právní zaměstnavatel vyplácí svému zaměstnanci za výkon práce pro

¹⁰ Toto potvrzuje i vyjádření MF ČR k příspěvku Koordinačního výboru („KV“) MF ČR a KDP ČR 77/12.10.05 Vymezení obsahu pojmu „služby“ pro účely uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj, nebo důvodová zpráva k zákonu 458/2011 Sb. o změně zákonů související se zřízením jednotného inkasního místa a dalších změnách pojistných a daňových zákonů. (Důvodová zpráva k bodu 93. (novelizace ustanovení týkající se odpočtu na VaV) uvádí [...Podpora spolupráce mezi "výzkumnými organizacemi" a soukromým sektorem spočívá v další organizacemi" a soukromým sektorem spočívá v další výjimce z tohoto zákazu, a to v možnosti nově zahrnout do odpočtu i vynaložené výdaje na nákup služeb od těchto poplatníků, ale pouze těch služeb, které představují práce, s nimiž související výdaje by mohl poplatník zahrnout do odpočtu, pokud by práce vykonával sám....].

¹¹ Zákon č. 121/2000 Sb. – Zákon o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským („**autorský zákon**“)

¹² „Dočasně přidělený zaměstnanec“ ve smyslu Hlavy V zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce („**zákoník práce**“).

¹³ „Agentura práce“ ve smyslu Hlavy V zákoníku práce.

¹⁴ „Uživatel“ ve smyslu Halvy V zákoníku práce.

ekonomického zaměstnavatele sjednanou mzdu. Právní zaměstnavatel neodpovídá ekonomickému zaměstnavateli za práci provedenou svým právním zaměstnancem, neřídí ho, ani nepředává ekonomickému zaměstnavateli výsledky práce svého právního zaměstnance¹⁵. Dle smlouvy uzavřené mezi zaměstnavatelem a ekonomickým zaměstnavatelem hradí ekonomický zaměstnavatel (uživatel) právnímu zaměstnavateli odměnu za poskytnutí (pronájem) zaměstnance. Tato odměna je zpravidla vypočtena jako náklady na daného zaměstnance (mzda zaměstnance, sociální pojištění a obdobné náklady a případné další náklady zaměstnavatele, např. zaměstnanecké benefity). Dále je ve většině případů součástí odměny určitá zisková marže právního zaměstnavatele.

Vyhodnocení jednotlivých způsobů získání pracovní síly z pohledu odpočtu na VaV

V případě (i) se mzdy VaV zaměstnanců kvalifikují pro odpočet na výzkum a vývoj, bez ohledu na to, zda se jedná o zaměstnance na dobu určitou nebo neurčitou. Tento přístup výslovně potvrzuje pokyn D-288.

V případě (ii) se mzdy VaV zaměstnanců kvalifikují pro odpočet na výzkum a vývoj, bez ohledu na to, zda se jedná o zaměstnance na dobu určitou nebo neurčitou, stejně jako v případě (i). Odměna za služby personální agentuře se ovšem pro VaV odpočet nekvalifikuje, protože se jedná o odměnu za službu vyhledání vhodného kandidáta poskytnutou třetí osobou.

V případě (iii) se část odměny placené agentuře práce (nebo zahraničnímu pronajímateli pracovních sil), která odpovídá mzdě pracovníka, podle našeho názoru, kvalifikuje pro odpočet, kdežto přírážka agentuře práce nikoli, a to z následujících důvodů:

- Zaměstnanec dočasně přidělený agenturou práce je podle zákoníku práce ve stejném postavení jako běžný zaměstnanec – oba typy pracovníků podléhají při práci pokynům právě ekonomického zaměstnavatele¹⁶. Pokud tedy právní zaměstnanec svému zaměstnavateli neposkytuje služby, ani dočasně přidělený zaměstnanec je nemůže ve smyslu zákoníku práce poskytovat. Úhradou za služby agentury práce je pouze přírážka fakturovaná agenturou práce.

¹⁵ Článek Vybrané fiskální aspekty mezinárodního pronájmu pracovní síly (J. Tepperová, J. Příbyl), dostupné on-line z internetové adresy <http://www.kdpcr.cz/Data/files/pdf/Tepperov%C3%A1%20P%C5%99ibyl.pdf>

¹⁶ Zákoník práce v § 307a uvádí, že se za závislou práci (§ 2 ZP - závislou prací je práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně) považuje také agenturní zaměstnávání. Dále zákoník práce v § 309 explicitně uvádí, že „*Po dobu dočasného přidělení zaměstnance agentury práce k výkonu práce u uživatele ukládá zaměstnanci agentury práce pracovní úkoly, organizuje, řídí a kontroluje jeho práci, dává mu k tomu účelu pokyny, vytváří příznivé pracovní podmínky a zajišťuje bezpečnost a ochranu zdraví při práci uživatele.*“

- Skutečnost, že během pronájmu dočasně přidělení zaměstnanci neposkytují ekonomickému zaměstnavateli služby, lze podložit i závěry KOOV¹⁷ k problematice vzniku stálé provozovny, kdy v případě mezinárodního pronájmu pracovní síly nevzniká službová stálá provozovna, protože zahraniční společnost v České republice žádné služby neposkytuje. Služba pronájmu zaměstnance respektive jeho dočasného přidělení k ekonomickému zaměstnavateli, za kterou je placena přírůžka, je efektivně poskytována mimo území České republiky.
- Fakticky se jedná o stejnou situaci jako v případě (ii), tedy třetí osoba zprostředkovala poplatníkovi pracovní sílu na dobu určitou, ale v jiné právní formě. Jelikož daňové právo ctí princip převahy podstaty nad formou, bylo by nesprávné, pokud by bylo v případě (ii) zahrnutí mzdy do odpočtu povoleno, kdežto v případě (iii) nikoli.;
- Skutečnost, že náklad v jeho plné výši účtuje poplatník (ekonomický zaměstnavatel) na účtu služeb je pro zahrnutí části odpovídající mzdovým nákladům dočasně přidělených zaměstnanců do odpočtu na VaV nerozhodná, jak potvrdily závěry k příspěvku na KOOV¹⁸.
- Uplatňování pouze části některého nákladu pro odpočet je běžné - důležité je, aby byl řádně evidován v samostatné evidenci a zároveň, aby vynaložené náklady přímo souviseli s příslušným projektem výzkumu a vývoje.
- Pokyn D-288 neobsahuje ucelený seznam nákladů zahrnutelných do odpočtu na VaV.
- U pronajímání pracovních sil nehrozí, že by si náklad vynaložený v rámci realizace projektu VaV zahrnul do odpočtu jak právní, tak ekonomický zaměstnavatel (podobně jako u telekomunikačních poplatků, které jsou úhradou za službu poskytnutou třetí stranou, ale pokyn D-288 je umožňuje do odpočtu zahrnout).

Podmínkou uplatnění odměny placené agentuře práce (nebo zahraničnímu pronajímateli pracovních sil), která odpovídá mzdě pracovníka do odpočtu na výzkum a vývoj samozřejmě je, aby poplatník rozdělení nákladů na část představující odměnu právnímu zaměstnavateli a část ve výši mzdových nákladů dočasně přiděleného zaměstnance uspokojivě prokázal.

3. Závěr

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Navrhujeme potvrdit dílčí závěry obsažené v příspěvku. Po projednání na Koordinačním výboru navrhujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí odpovídajícím způsobem publikovat.

¹⁷ 346/14.12.11 Mezinárodní pronájem pracovní síly a vznik stálé provozovny v ČR.

¹⁸ 77/12.10.05 Vymezení obsahu pojmu „služby“ pro účely uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj

Stanovisko GFŘ:

Dovolujeme si upozornit, že GFŘ se při projednávání příspěvků předložených na Koordinační výbor vyjadřuje ve svém stanovisku pouze k závěrům, které jsou součástí předloženého příspěvku a jsou viditelně jako "závěr" označeny.

Vzhledem k tomu, že výše uvedené není v tomto příspěvku splněno, GFŘ k příspěvku pouze obecně uvádí následující:

i) vlastní nábor zaměstnanců

Vycházíme ze situace, kdy zaměstnavatel vybere zaměstnance, který se stane kmenovým zaměstnancem zaměstnavatele. Mzda takto vybraného zaměstnance je u zaměstnavatele daňově uznatelným nákladem dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a do odpočtu na podporu na výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 a 5 ZDP (dále jen „odpočet“) lze tyto náklady zahrnout za podmínek stanovených v ZDP a v Pokynu D – 288.

Obecně i detailně je tato situace řešena v příspěvku na KV KDP č. 451/22.04.15 – „Zahrnutí náhrad mezd za dovolenou v rámci odpočtu na výzkum a vývoj“. Problematiku zahrnování mzdových nákladů zaměstnanců do odpočtu upravuje také judikatura.

ii) nábor zaměstnanců přes personální agenturu

Vycházíme ze situace, kdy personální agentura pouze zaměstnance pro zaměstnavatele vybere a ten se stane kmenovým zaměstnancem zaměstnavatele. Za tuto službu si smluvní strany (personální agentura a zaměstnavatel) dohodnou úplatu, kterou nelze zahrnout do odpočtu dle § 34b odst. 2 písm. b) ZDP.

Daňový režim mzdových nákladů na zaměstnance u zaměstnavatele je popsán v bodě i).

iii) jiné formy získávání pracovní síly

a) zaměstnanec agentury práce - ze stanovisek Ministerstva práce a sociálních věcí, která byla vyžádána jako podklad k příspěvkům na KV KDP v předchozích letech, jednoznačně vyplývá, že: „... v tomto případě (pozn. GFŘ - agenturní zaměstnávání) jde o to, že pracovněprávní vztah mezi agenturou práce a zaměstnancem je uzavřen za účelem přidělení zaměstnance k výkonu práce u jiné právnické nebo fyzické osoby (uživatele). S tím počítá i § 309 odst. 2 zákoníku práce, kdy zaměstnavatel (agentura práce) přiděluje zaměstnance k dočasnému výkonu práce u uživatele na základě písemného pokynu (nikoliv dohody)..“.

Dále z těchto stanovisek vyplývá, že v případě agenturního zaměstnání „... jde typicky o službu (zprostředkovanou)..“.

Dále je ve stanovisku uvedeno, že je nutné vycházet ze skutečnosti, že v případě agenturního zaměstnávání neexistuje pracovně právní vztah mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem při výkonu závislé práce, ale existuje tu pracovně právní vztah mezi agenturou práce a zaměstnancem.

Z výše uvedeného lze dovodit zjednodušené závěry, že:

- agentura práce (právní zaměstnavatel) hradí svému zaměstnanci mzdu
- ekonomický zaměstnavatel (subjekt zabývající se výzkumem a vývojem) hradí agentuře práce (právnímu zaměstnavateli) odměnu za službu – pronájem pracovní síly.

Z pohledu uplatnění odpočtu na tomto základním schématu fungování agenturního zaměstnávání nelze nic měnit ani po zohlednění skutečnosti, že ekonomický zaměstnavatel dokáže klíčovat částku úhrady, která by mohla odpovídat svou výší částce mzdy sjednané mezi agenturou práce a zaměstnancem. Ekonomický zaměstnavatel ve své podstatě nemá jakoukoliv právní nebo pracovně právní možnost ovlivnit výši skutečně vyplacených finančních prostředků, které budou agenturou práce zaměstnanci skutečně vyplaceny.

V dané věci je nutné se zamyslet i nad skutečností, jaké důvody vedou ekonomického zaměstnavatele k tomu, aby najímal na projekty výzkumu a vývoje „nezaměstnance“ (pravděpodobně se nebude jednat o výzkumné pracovníky nebo specialisty), když v dané oblasti je běžné, že společnosti realizující výzkum a vývoj velmi striktně chrání své výsledky výzkumu a vývoje.

Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že smluvní odměnu (ani její část), zahrnující pravděpodobnou částku, která náleží zaměstnanci, ostatní náklady na zaměstnance příp. odměnu za službu (pronájem pracovní síly), která je hrazena ekonomickým zaměstnavatelem (uživatel) právnímu zaměstnavateli, nelze do odpočtu zahrnout – viz § 34b odst. 2 písm. b) ZDP.

Argumentem pro názor, že do odpočtu nelze zahrnout mzdové prostředky zaměstnanců, kteří jsou poskytnuti agenturou práce, je i výklad smyslu ustanovení § 34 odst. 4 ZDP (Nejvyšší správní soud - rozhodnutí č.j. 8 Afs 13/2011-81 ze dne 28. 7.2011), kdy soud spatřuje smysl celého ustanovení v podpoře výzkumu a vývoje prováděného jednotlivými subjekty v rámci vnitropodnikové činnosti prováděné vlastními prostředky a vlastními pracovníky. Tomuto výkladu nasvědčuje také odstavec 5 (pozn GFŘ - § 34 odst. 5 ZDP), který do náležitostí projektu výzkumu a vývoje zahrnul mimo jiné „jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi“. Nejvyšší správní soud má za to, že z citovaného ustanovení vyplývá úmysl zákonodárce podpořit provádění výzkumu a vývoje vlastními pracovníky, a tím tedy také zvýšit zájem podnikatelských subjektů o kvalifikované zaměstnance, což může pozitivně vést ke zvýšení poptávky po vysoce vzdělaných pracovních silách a tudíž i ke zvýšení jejich zaměstnanosti.

K odrážce čtvrté v kapitole příspěvku Vyhodnocení jednotlivých způsobů získávání pracovní síly konstatujeme, že závěr Ministerstva financí k příspěvku č. 77/12.10.05 - Vymezení obsahu pojmu „služby“ pro účely uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj ze dne 12.10.2005 neobsahuje žádný konkrétní právní názor vztahující se výslovně k uplatnění části mzdových nákladů v případě agenturního zaměstnávání tak, jak interpretuje předkladatel: „...náklad v jeho plné výši účtuje poplatník (ekonomický zaměstnavatel) na účtu služeb je pro zahrnutí části odpovídající

mzdovým nákladům dočasně přidělených zaměstnanců do odpočtu na VaV nerozhodná.“.

Příspěvek řeší situaci, kdy ZDP výslovně nevymezuje pojem „služba“ a předkladatel v bodech 1 až 3 výslovně specifikuje náklady/služby, u nichž má pochybnost při zahrnutí do odpočtu. Když odhlédneme od skutečnosti, že příspěvek neřeší mzdové náklady ani obecně (pouze výdaje na pracovní a sociální podmínky a výdaje na pracovní cesty kmenových zaměstnanců) a neřeší ani specifickou situaci agenturního zaměstnávání, pak se závěrem, který učinilo k problematice služeb Ministerstvo financí, že: „...pojem „služba“ není v platné legislativě jednoznačně definován. Pro účely stanovení výdajů (nákladů) vynaložených na výzkum a vývoj při zjišťování výše odpočtu od základu daně z příjmů nelze při definování „služeb“ nebo „neslužeb“ uplatnit ani kritérium způsobu účtování resp. názvů jednotlivých skupin účtů v účetnictví...“, lze souhlasit i v současné době.

Pro úplnost k vymezení pojmu „služba“ uvádíme, že Krajský soud v Brně v rozhodnutí ze dne 15.12.2010 č.j. 31 Ca 154/20090 – 55 (potvrzeno Nejvyšším správním soudem 8 Afs 13/2011-81 ze dne 28. 7.2011, nebylo rozporováno Ústavním soudem ÚS II 3242/11-1 ze dne 10. 5. 2012), vyložil pojem „služba“ v kauze zabývající se problematikou výzkumu a vývoje jako každý úkon, po kterém existuje poptávka a jehož cena je determinovaná trhem (obdobně také NSS v rozsudcích z 13. 5. 2005, čj. 5 Afs 123/204 - 61, a z 31. 1. 2008, čj. 9 Afs 150/2007 – 64). Z rozhodnutí vyplývá, že ačkoli ZDP pojem „služba“ blíže nedefinuje, soud nenalezl dostatečný důvod pro výklad, jež by se svým obsahem odchýlil od § 14 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, podle kterého se „poskytnutím služby rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti“.

b) zaměstnanec zahraničního pronajímatele pracovních sil

Dle názoru Ministerstva práce a sociálních věcí platí, že pojem „pronájem pracovní síly“ je použit v zákoně o zaměstnanosti, konkrétně v § 14 odst. 2, podle kterého se za zprostředkování zaměstnání podle odst. 1 písm. b) rovněž považuje, je – li cizinec vyslán svým zahraničním zaměstnavatelem k výkonu práce na území České republiky na základě smlouvy s českou právnickou nebo fyzickou osobou a obsahem této smlouvy je pronájem pracovní smlouvy.

Vyslání pracovníků ve smyslu čl. 1 odst. 3 písm. c) Směrnice Evropského parlamentu a Rady 96/71/ES je poskytováním služeb za úplatu, v jehož rámci zůstává vyslaný pracovník ve službách podniku, který je poskytovatelem, aniž je s podnikem, který jej využívá, uzavřena jakákoli pracovní smlouva. Pro vysílání pracovníků je charakteristická okolnost, že vyslání pracovníka do hostitelského členského státu představuje samotný předmět poskytování služeb, které provádí podnik, který je poskytovatelem, a že tento pracovník plní své úkoly pod dohledem a vedením podniku, který jej využívá.

Proto lze v souladu s názorem Ministerstva práce a sociálních věcí uzavřít, že ve shora popsáném případě se bude jednat o službu a o „obdobný vztah“, jako mezi agenturou práce sídlící v České republice a ekonomickým uživatelem v České republice.

Vzhledem k tomu, že mezi uživatelem/ekonomickým zaměstnavatelem a zaměstnancem neexistuje pracovněprávní vztah, pak úhradu mezi pronajímatelem pracovní síly a uživatelem/ekonomickým zaměstnavatelem nelze považovat za mzdu ve smyslu zákoníku práce. O úhradu mzdových prostředků (mzdu) se jedná pouze v případě, že plnění peněžité nebo nepeněžité povahy je poskytováno zaměstnavatelem zaměstnanci, není – li v zákoníku práce stanoveno jinak.

Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že smluvní odměnu (ani její část), zahrnující pravděpodobnou částku, která náleží zaměstnanci, ostatní náklady na zaměstnance příp. odměnu za zprostředkování služby, která je hrazena ekonomickým zaměstnavatelem (uživatelé) právnímu zaměstnavateli, nelze ani v tomto případě do odpočtu zahrnout – viz § 34b odst. 2 písm. b) ZDP.

Z hlediska mezinárodního zdaňování uvádíme:

Předkladatel se mimo jiné v příspěvku odvolává na příspěvek č. 346/14.12.2011. K tomu je třeba pro zpřesnění uvést, že činnost pronajatého zaměstnance není sama o sobě službou, která by mohla mít vliv na vznik stálé provozovny právního zaměstnavatele (vyjma situací, kdy by poskytnutý zaměstnanec vykonával hlavní činnost právního zaměstnavatele). Za službu je považováno samotné poskytnutí tohoto zaměstnance. Na uvedeném příspěvku se tedy nic nemění a stejně tak se nic nemění na systému zdanění poskytnutých zaměstnanců daní ze závislé činnosti.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 13.9.2017**Daň z příjmů****506/13.09.17 Výplata podílu na zisku dle zákona o obchodních korporacích**

Předkládají: Ing. Jakub Sehnal, daňový poradce, č. osv. 4234
Ing. Libor Frýzek, daňový poradce, č. osv. 2119

1. Předmět příspěvku:

S účinností zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů („ZOK“), byla podstatným způsobem změněna právní úprava rozdělování zisku v akciové společnosti i ve společnosti s ručením omezeným.

Právní úprava výplaty podílu na zisku se stala flexibilnější a v principu dává možnost stanovit zisk libovolným „vzorcem“. V praxi nastává například situace, že si společníci ve společenské smlouvě nebo rozhodnutím valné hromady, případně akcionáři ve stanovách, stanoví způsob určení podílu na zisku, který neodráží poměr účasti na základním kapitálu.

Tento příspěvek má za cíl vyjasnit, že se pro takto vyplácený podíl na zisku aplikuje běžný daňový režim, a tedy bude podléhat zvláštní sazbě daně z příjmů dle § 36 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů („ZDP“). Příspěvek řeší výhradně situaci českých daňových rezidentů.

2. Legislativa:**2.1. Podíl na zisku**

ZOK obsahuje obecnou úpravu podílu na zisku v § 34. Specificky pak pro společnost s ručením omezeným a akciovou společnost, upravuje podíl na zisku v § 161, respektive v § 348 ZOK.

§ 161 ZOK: (1) *Společníci se podílejí na zisku určeném valnou hromadou k rozdělení mezi společníky v poměru svých podílů, ledaže společenská smlouva určí jinak. Neurčí-li společenská smlouva nebo valná hromada jinak, vyplácí se podíl na zisku v penězích.*

§ 348 ZOK: (1) *Akcionář má právo na podíl na zisku, který valná hromada schválila k rozdělení mezi akcionáře. Neurčí-li stanovy ve vztahu k určitému druhu akcií jinak, určuje se tento podíl poměrem akcionářova podílu k základnímu kapitálu.*

Z výše uvedeného plyne, že společenská smlouva společnosti s ručením omezeným a stanovy akciové společnosti mohou upravovat způsob určení výše podílu na zisku v jiném poměru, než by odpovídal podílu na základním kapitálu akcionáře a.s. / společníka s.r.o. (dále jen souhrnně „společník“). Názory odborné veřejnosti

podporují možnost provedení takové úpravy u společnosti s ručením omezeným také prostřednictvím rozhodnutí valné hromady¹⁹.

2.2. Zdanění příjmu z podílu na zisku z účasti na obchodní společnosti

Příjmy plynoucí poplatníkovi z podílu na zisku obchodní společnosti daňově rezidentní v České republice podléhají zdanění zvláštní sazbou daně dle § 36 odst. 2 ZDP ve výši 15% vybírané srážkou dle § 38d ZDP.

Stávající znění ZDP neobsahuje zvláštní definici pojmu „podíl na zisku“ a vychází tak plně z předpisů obchodněprávních.

2.3. Osvobození příjmu z podílu na zisku dle § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP

Příjmy z podílu na zisku mateřské společnosti vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 ZDP, jsou při splnění podmínek ZDP osvobozené od daně. Základní podmínkou je, aby mateřská společnost měla na základním kapitálu dceřiné společnosti po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl a měla vyžadovanou právní formu (v ČR s.r.o. či a.s.).

3. Popis modelových situací

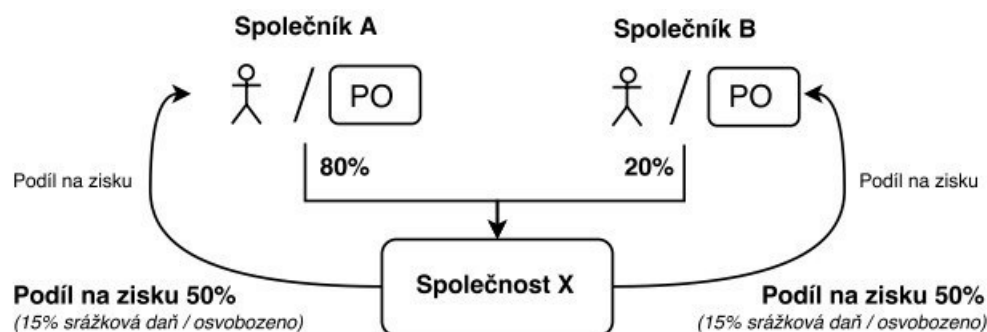
- Společnost X má 2 společníky,
- Společník A vlastní 80% podíl na základním kapitálu společnosti X,
- Společník B vlastní 20% podíl na základním kapitálu společnosti X,
- Společnost X a společníci A a B jsou českými daňovými rezidenty,
- Případné zdanění podílu na zisku u společníků A a B je u obou stejné (jsou oba fyzickými nebo oba právnickými osobami; 15% srážková daň z podílu na zisku; případně u právnických osob při splnění podmínek osvobození dle § 19-1-ze ZDP) a poměr rozdělení zisků není motivován dosažením jiné úspory na daních z příjmů nebo získáním jiné daňové výhody.

3.1. Případ 1

Stanovy nebo společenská smlouva společnosti od jejího založení stanoví, že společníkovi A a B náleží každému 50% podíl na zisku společnosti X určenému k rozdělení.

¹⁹ Viz např. JUDr. Petr Čech, Ph.D., LL.M. Aktuální otázky rozdělení zisku ve společnosti s ručením omezeným a v akciové společnosti po rekonstrukci. *Metodické aktuality* [online]. 2016, č. 8. Dostupné z: <http://www.svaz-ucetnich.eu/>

Obrázek pro znázornění Případu 1:

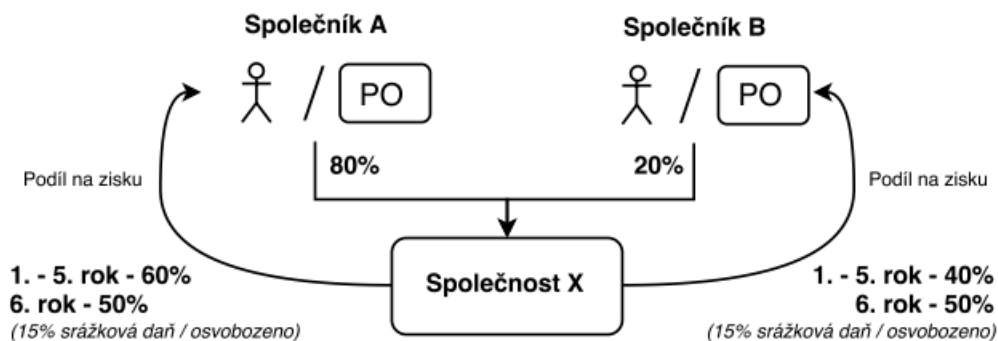


V Případě 1 je zřejmé, že bude u obou společníků aplikována srážková daň ve výši 15 %, případně u společníků – právnických osob, při splnění dalších podmínek dle § 19 ZDP, osvobození od daně.

3.2. Případ 2

Jednorázovou změnou stanov či společenské smlouvy (či rozhodnutím valné hromady s.r.o.) se stanoví, že společníkovi A a B náleží do budoucna každému podíl na zisku společnosti X určenému k rozdělení v jiném poměru, než tomu bylo v předcházejících letech (např. se poměr rozdělení zisku mezi společníky po pěti letech od založení společnosti změni z 60:40 na 50:50). Pro změnu existují řádné ekonomické důvody.

Obrázek pro znázornění Případu 2:

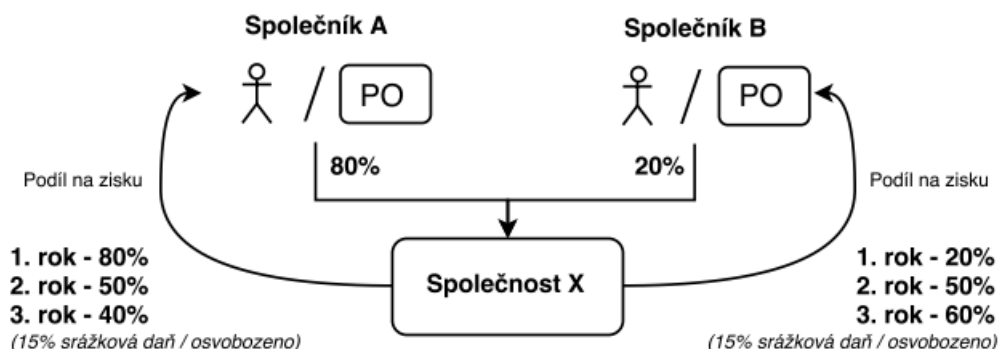


Domníváme se, že také v tomto případě se u obou společníků na vyplácené podíly na zisku uplatní srážková daň ve výši 15 %, případně u společníků – právnických osob, při splnění dalších podmínek dle § 19 ZDP osvobození od daně. K jinému zdanitelnému příjmu nedochází. Tento závěr podporuje mimo jiné také logika potvrzená Ministerstvem financí v rámci příspěvku projednávaném Koordinačním výborem č. 186/29.08.07 – Daňový režim emisního ážia při vystoupení společníka.

3.3. Případ 3

Každoročním rozhodnutím valné hromady s.r.o. (případně opakovanou změnou stanov či společenské smlouvy) se stanoví, že společníkovi A a B náleží každému určitý podíl na zisku společnosti X určenému k rozdělení (např. rozhodnutím valné hromady se stanoví rozdělení zisku mezi společníky v roce 1 poměrem 80:20, v roce 2 poměrem 50:50 a v roce 3 poměrem 40:60). Pro změnu existují řádné ekonomické důvody.

Obrázek pro znázornění Případu 3:

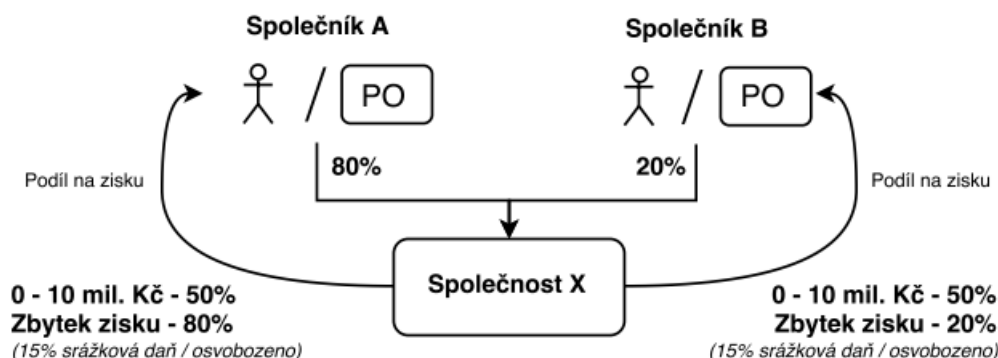


Domníváme se, že také v tomto případě se u obou společníků na vyplácené podíly na zisku uplatní srážková daň ve výši 15 %, případně u společníků – právnických osob, při splnění dalších podmínek dle § 19 ZDP osvobození od daně. K jinému zdanitelnému příjmu nedochází.

3.4. Případ 4

Stanovy, společenská smlouva nebo rozhodnutí valné hromady s.r.o. stanoví, že společníkovi A a B náleží z určité části zisku určenému k rozdělení podíl na zisku v jiném poměru, než ze zbyvající části (např. zisk do výše 20 mil. Kč zisku se rozdělí mezi společníky v poměru 50:50, zisk nad tuto částku pak dle účasti na společnosti).

Obrázek pro znázornění Případu 4:



Domníváme se, že také v tomto případě se u obou společníků na vyplácené podíly na zisku uplatní srážková daň ve výši 15 %, případně u společníků – právnických osob, při splnění dalších podmínek dle § 19 ZDP osvobození od daně. K jinému zdanitelnému příjmu nedochází.

3.5. Shrnutí

Vzhledem k tomu, že pojem „podíl na zisku“, tak jak je užívaný v ZDP, zahrnuje celý podíl vypláceného zisku společníkovi, ať už je stanoven u jednotlivých společníků na základě poměru účasti na základním kapitálu anebo jiných dohodnutých kritérií, podléhá standardnímu daňovému režimu uplatňujícímu se pro „podíl na zisku“.

Proto i ve všech čtyřech výše zmíněných případech bude podíl na zisku společníka A i společníka B podléhat standardně 15% srážkové dani, případně při splnění zákonných podmínek mohou oba společníci požívat pro podíl na zisku osvobození dle § 19-1-ze ZDP.

Kromě případné srážkové daně ve výši 15% uplatněné při nesplnění zákonných podmínek pro osvobození dle § 19-1-ze ZDP nemají transakce uvedené ve všech čtyřech případech jiné daňové konsekvence.

Závěr

Za výše uvedených okolností a podmínek lze uzavřít, že vyplácený podíl na zisku, který je odlišný od podílu na kapitálu obchodní společnosti, podléhá standardnímu daňovému režimu (15% srážková daň, případně osvobození dle § 19-1-ze ZDP).

4. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru navrhujeme přijatý závěr potvrdit a náležitým způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas s navrženým závěrem předkladatele za předpokladu, že příslušná legislativa upravující tuto oblast umožňuje výplatu podílu na zisku, který je odlišný od podílu na kapitálu obchodní společnosti, a budou dodrženy všechny zákonné podmínky pro jeho výplatu.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 13.9.2017

Spotřební daně

508/13.09.17 Prodej lihu v látkách určených k aromatizaci potravin

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce, číslo osv. 10

Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit možnost přeprdeje lihu v látkách určených k aromatizaci potravin tak, aby nedošlo k porušení podmínky osvobození lihu v těchto látkách určených k aromatizaci potravin od spotřební daně. Tento příspěvek se vztahuje výhradně na objem konečného výrobku, který je určen pouze pro konečného spotřebitele, tj. ve spotřebitelském balení o objemu do 0,06 litru. Příspěvek neřeší ani další podmínky aplikace osvobození od spotřební daně, jako je uplatnění nároku na osvobození, oznamovací povinnost apod.

Obecný popis situace

Lih v látkách určených k aromatizaci potravin je obecně osvobozen od spotřební daně. V poslední době se ale vyskytuje názor správce daně, odlišný od dosud zavedené správní praxe, že pokud je tento lih v látkách určených k aromatizaci potravin prodáván prostřednictvím prodejního řetězce tak, aby se dostal ke konečnému spotřebiteli, ztrácí daňovou výhodu tohoto osvobození od spotřební daně, neboť nebyl použit k aromatizaci potravin, ale k prodeji. Odůvodněním je názor správce daně, že uživatel, obchodník, který jako první v řetězci pořídí lih v látkách určených k aromatizaci potravin osvobozený od spotřební daně, neužije sám tento lih v látkách určených k aromatizaci potravin k deklarovanému účelu, tedy k aromatizaci potravin, ale k dalšímu prodeji.

Řešená otázka

Jde v případě přeprdeje lihu v látkách určených k aromatizaci potravin skutečně o jeho použití za jiným účelem a tedy o porušení podmínky osvobození lihu v látkách určených k aromatizaci potravin od spotřební daně pro stanovený účel?

Relevantní právní úprava

Směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (dále jen „směrnice Rady“);

- Čl. 20 - směrnice Rady
- Čl. 27 odstavec 1 písm. e) - směrnice Rady

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“);

- § 67 odst. 1 - Předmět daně z lihu
- § 71 odst. 1 písm. c) - Osvobození od daně z lihu
- § 3 písm. i) - Vymezení pojmů - uživatel
- § 12 odst. 1 - Uplatnění nároku na osvobození od daně - obecné ustanovení

- § 72 odst. 1 - Uplatnění nároku na osvobození od daně z lihu – zvláštní ustanovení
- § 73 odst. 1 a 2 - Povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně
- § 66 odst. 1 a 2 - Plátcí spotřební daně z lihu
- § 40 - Evidence vedená uživatelem
- § 6 - Doklad o osvobození
- § 75 - Prokázání oprávněného nabytí lihu osvobozeného od daně

Zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu

- § 11 písm. a) - Výjimky z povinnosti značit líh
- § 12a odst. 1 - Zvláštní ustanovení o lihu ve spotřebitelském balení malého objemu

Literatura:

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10.2016 sp. zn. 10 Afs 170/2016 dostupný na www.nssoud.cz

Analýza

I. Úvod

Látkami určenými k aromatizaci se rozumí produkty, které nejsou určeny ke spotřebě jako takové, které jsou přidávány do potravin za účelem dodání nebo úpravy vůně nebo chuti. Mezi tyto látky se řadí také výrobky obsahující líh. Jedná se tedy o konečné výrobky, které jsou určeny k aromatizaci potravin, byť obsahují líh.

V souladu s čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice Rady mohou členské státy osvobodit výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, od harmonizované spotřební daně za podmínek, které samy stanoví za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, jsou-li tyto výrobky používány pro výrobu přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových.

Na toto základní vymezení předmětu osvobození podle směrnice Rady navazuje ustanovení § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, které od spotřební daně osvobozuje líh v látkách určených k aromatizaci jiných potravin s výjimkou výrobků uvedených pod kódy nomenklatury 2207 a 2208. Nejde o osvobození lihu určeného k výrobě a k přípravě látek určených k aromatizaci potravin. Aby se ale tento líh dostal do této „látky určené k aromatizaci“, musí být nejprve vyroben (v lihovaru) a po té do látky, která je předurčena k aromatizaci potravin, přimíchán. Národní předpis tedy osvobozuje líh, který je již zapracován do „látky“, do konečného výrobku, který je určen k aromatizaci potravin. Tzn., že se musí líh vyrobit a zapracovat do konečného výrobku, který je určen k aromatizaci potravin, v daňovém skladu (v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně).

Pokud celkový obsah lihu v těchto konečných výrobcích, nyní jde již o látky určené k aromatizaci potravin, činí více než 1,2 % objemových etanolu, je líh stále předmětem spotřební daně. Proto se při jejich uvedení do volného daňového oběhu, při jejich vyjmutí z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (z daňového

skladu), musí zvažovat podmínky vyjmutí, zda byly splněny veškeré zákonné podmínky pro aplikaci osvobození od spotřební daně. Pokud by nebyly, vznikla by okamžikem uvedení těchto konečných výrobků do volného daňového oběhu povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň.

II. Problematika výkladu pojmu „určen“ ve vztahu k osvobození vybraných výrobků

§ 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních

(1) Od daně je také osvobozen líh

c) v látkách **určených** k aromatizaci

1. [...] nebo

2. jiných potravin s výjimkou výrobků uvedených pod kódy nomenklatury 2207 a 2208,

První otázkou je, **kdo může určit účel** využití konečného výrobku, který slouží k aromatizaci potravin, tedy výrobku, který je určený k aromatizaci potravin, byť obsahuje líh. Vzhledem k tomu, že podle ustanovení § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních je předmětem spotřební daně líh samotný, a ne výrobek obsahující líh, je nutné pro dané řešení posuzovat konečný výrobek, který je určený k aromatizaci potravin, byť obsahuje líh. Otázkou tedy je, zda účel využití konečného výrobku, který je určený k aromatizaci potravin, byť obsahuje líh, určuje výrobce nebo správce daně.

Za využití rozsudku Nejvyššího správního soudu 10 Afs 170/2016, odst. 14 a odst. 17 je možné konstatovat následující:

„[14] Za prvotní vodítko celního zařazení zboží je zcela jistě třeba považovat instrukci výrobce, pod kterou celní kategorii výrobků zboží spadá, je-li taková informace v celním řízení zjištěna (např. v průvodním dokladu zboží, nebo označení na přiložené faktuře). [...]“

„[16] Zdejší soud má nicméně za to, že při určení celního zařazení má vůdčí úlohu a poslední slovo právě celní úřad, který pro správné určení výše daňové povinnosti zejména za pomoci dokazování zjišťuje účel použití dovezeného zboží (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Celní úřad dokonce může o skutečném účelu použití zboží rozhodnout i dodatečně, neboť deklarované zboží mohl dovozce použít k jiným účelům, než původně tvrdil (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2012, čj. 2 Afs 60/2010-99, věc KM-PRONA). Pro tento závěr při zjišťování účelu použití zboží ostatně svědčí i současné znění § 13c písm. a) zákona o spotřebních daních, dle něhož celní úřad zruší povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně, pokud byl vybraný výrobek osvobozený od daně použit na jiný účel, než který byl v tomto povolení uveden, a uživatel ve stanovené lhůtě daň nezaplatil.“

„[17] [...] Přitom nelze považovat za rozhodné to, že stěžovatelka sporné zboží pouze dál prodávala obchodním partnerům, aniž by věděla, k čemu budou speciální minerální oleje využity. [...]“

Pokud tedy výrobce konečného výrobku, vyrobil tento výrobek jako látku určenou k aromatizaci potravin, byť obsahuje líh a takto ji také deklaruje (v obchodním styku, na svých webových stránkách apod.), pak nemůže být pochyb, že je tato látka **určená** k aromatizaci potravin, byť obsahuje líh.

Druhou otázkou pak je, **zda látka určená k aromatizaci potravin**, byť obsahuje líh, naplňuje podmínku ustanovení § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních.

Jak bylo již výše uvedeno, konečný výrobek, který je výrobcem deklarován jako **látka určená k aromatizaci potravin**, byť obsahuje líh a je také tato látka s tímto účelem nabízena a prodávána, naplňuje bez výhrad zákonnou podmínku pro uplatnění osvobození od spotřební daně.

Závěr a návrh na opatření

Názor správce daně, že, pokud je tento líh v látkách určených k aromatizaci potravin prodáván prostřednictvím prodejního řetězce tak, aby se dostal ke konečnému spotřebiteli, ztrácí daňovou výhodu tohoto osvobození od spotřební daně, neboť nebyl použit k aromatizaci potravin, ale k prodeji, není vlastně pro danou věc ani podstatný. Při obchodování s jakýmkoliv zbožím lze předpokládat, že je určeno pro účely podnikání, tedy za účelem dalšího prodeje. Jsme toho názoru, že zákon o spotřebních daních má na mysli účel použití v technickém slova smyslu, tj. do jaké potraviny bude vmíchán, jak bude tuto potravinu aromatizovat. Při jiném přístupu by ustanovení o účelu použití tohoto vybraného výrobku v zákoně o spotřebních daních postrádalo smysl.

Pokud je vybraný výrobek, látka určená k aromatizaci potravin, byť obsahuje líh, prodávána obchodním řetězcem tak, aby se dostala ke konečnému spotřebiteli, nedochází přeprodejem tohoto výrobku k porušení podmínky osvobození lihu v těchto látkách určených k aromatizaci potravin od spotřební daně pro tento konkrétní stanovený účel.

Pokud by tomu tak nebylo, docházelo by na poli obchodní politiky k znevýhodňování konečných spotřebitelů, občanů, před velkoobchodníky, kteří mohou, ve velkém, nakupovat látky určené k aromatizaci potravin bez spotřební daně, osvobozené od spotřební daně.

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Navrhujeme potvrdit dílčí závěr obsažený v příspěvku. Po projednání na Koordinačním výboru navrhujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí odpovídajícím způsobem publikovat.

Pozn.:

Tento příspěvek neřeší další zákonné podmínky pro uplatnění osvobození od spotřební daně, jako je uplatnění nároku na osvobození, oznamovací povinnost apod. Neřeší ani překážku v ustanovení § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních. Jde vlastně o podobnost s výrobou a následným prodejem léčiv, které obsahují líh. Pokud by byl přijat výše uvedený závěr, pak by bylo nutné se vypořádat ještě s těmito limity v zákoně o spotřebních daních, např. v novele zákona o spotřebních daních.

Stanovisko Ministerstva financí a Generálního ředitelství cel:

Jak uvádí předkladatel, vyslovilo GŘC právní názor, že subjekt, který nabytí líh v látkách určených k aromatizaci potravin (dále jen „aromata“) osvobozený od daně z lihu dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“) není oprávněn tato aromata dále prodávat za cenu bez daně, tj. osvobozená od daně, neboť tím, že je dále prodá namísto toho, aby je sám užil, je tímto použije k účelu jinému než osvobozenému.

Předně je třeba upozornit na skutečnost, že tento právní názor GŘC není novum, nýbrž byl poprvé vysloven již v roce 2007 v souvislosti s otázkou přepravy aromat z jiných členských zemí. Názor GŘC je v této věci po celou dobu konstantní. Názor Celního ředitelství Olomouc, který byl vysloven v roce 2012, přičemž byl označen jako „stanovisko“, byť celní ředitelství nebyla nadána pravomocí stanoviska vydávat, a kterým je dnes v některých případech argumentováno, tedy byl excesem, který vybočil z ustáleného názoru prezentovaného GŘC.

Jak na samotném závěru poznamenává předkladatel, neřeší příspěvek další zákonné podmínky pro uplatnění osvobození od daně z lihu, jako je uplatnění nároku na osvobození, oznamovací povinnosti apod. Pro řádné řešení celé problematiky je však právě řešení a zodpovězení těchto dalších podmínek zcela kruciólní.

Dle systematiky a logiky uspořádání zákona je však nezbytné nejprve řešit základní podmínky osvobození od daně, tj. subjekt oprávněný uplatnit osvobození, proces osvobození a teprve následně v souvislostech objekt osvobození. Neřešení základní otázky zda je daný subjekt subjektem oprávněným k uplatnění nároku na osvobození od daně je postupem nesprávným, neboť zcela pomíjí tu nejzákladnější otázku.

V souladu s ustanovením § 71 zákona je ve vyjmenovaných případech líh osvobozen od daně z lihu, přičemž ustanovení § 72²⁰ zákona ve spojení s ustanovením § 12 zákona řeší mechanismus, jakým má být nárok na osvobození od daně z lihu uplatněn, aby jej bylo možno zákonně přiznat. Důležitou skutečností, kterou § 12 i § 72 zákona opakovaně uvádějí, ba přímo zdůrazňují, je skutečnost, že osvobození může uplatnit toliko uživatel, přičemž právě řešení otázky zda daný subjekt je uživatelem, tj. subjektem oprávněným uplatnit nárok na osvobození od daně z lihu, musí být vyřešena nejprve.

V souladu s ustanovením § 3 písm. j) zákona se pro účely tohoto zákona rozumí „uživatelé vybraných výrobků osvobozených od daně (dále jen „uživatel“) právnická nebo fyzická osoba, která přijímá a užívá, případně podle § 52a nebo 53 prodává dalšímu uživateli, vybrané výrobky osvobozené od daně; uživatelé mají postavení daňových subjektů bez povinnosti se registrovat“. Z uvedené citace je zřejmé, že za

²⁰ Ustanovení § 72 zákona je vůči § 12 zákona komplementárním, přičemž proces stanovený § 12 zákona nejen doplňuje, ale i z nutnosti tento proces uplatnit vylučuje některé subjekty, neboť oproti § 12 zákona, který stanoví, že je každý uživatel povinen nárok uplatnit písemně a předem, § 72 zákona stanoví tuto povinnost pouze pro důvody osvobození dle § 71 odst. 1 písm. a), c), d), f) a i) zákona. Uživatelé mající v úmyslu užít líh osvobozený od daně z lihu dle § 71 odst. 1 písm. b), e), g) a h) zákona tedy nemusí podstupovat mechanismus stanovený § 12 zákona.

uživatele lihu osvobozeného od daně z lihu lze považovat toliko subjekt, který líh, jemuž bude přiznán status osvobozeného, nejen přijme, ale i sám užije²¹.

Zde je třeba vyřešit otázku užití a účelu užití. Předkladatelem citovaný judikát řeší otázku účelu užití, který byl v daném případě rozhodný pro stanovení, zda u daného minerálního oleje vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, neřeší však otázku užití samého. I tak jej však můžeme na řešený problém aplikovat, neboť ve shodě se správcem daně říká, že další prodej není účelem užití.

Zákon termíny „účel“ a „užití“ nedefinuje, neboť se jedná o natolik obecně vžitě pojmy, že je není třeba definovat. Pro jejich vyložení tedy lze jistě užít běžný slovník spisovné češtiny, který u výrazu „účel“ nabízí několik synonym, z nichž na námi řešenou situaci nejpriléhavější jsou „cíl, záměr, úmysl“. U výrazu „užití“ nám pak slovník poskytuje synonyma „používání, použití, uplatnění, užívání“. Vhodné je pak i vyložit i související pojem „užít“, u něž nalezneme synonyma „použít, využít, spotřebovat“.

Z tohoto jazykového exkursu je zřejmý rozdíl mezi významem slovního spojení „účel užití²²“, který lze vyložit jako stanovení cíle, k němuž má být daný produkt spotřebován, a slova „užívá“, který je součástí definice uživatele, stanovené v § 3 písm. j) zákona, jehož význam lze v tomto případě vyložit, jako spotřebovává.

Uživatelem je tedy pouze ten subjekt, který zamýšlí vybraný výrobek (v námi řešeném případě aroma) nejen přijmout, ale zamýšlí jej i užít, přičemž jak správně upozorňuje předkladatel, další prodej není účelem užití, především však není užitím, neboť dalším prodejem není u daného subjektu, který nárok na osvobození uplatnil, spotřebován.

Uplatnil-li tedy nějaký subjekt nárok na osvobození, přičemž deklaroval, a to písemně jak žádá zákon, že daný výrobek užije, tj. spotřebuje, k účelu s jehož naplněním zákon pojí osvobození od daně, je nutno konstatovat, že užil-li ho jinak, než deklaroval, uplatnil nárok neoprávněně. Přenos osvobození na další subjekt je tedy u lihu zákonem implicitně zakázán.

S ohledem na konstrukci zákona, kdy dodavatel aroma je liberován, respektive splnil své zákonné povinnosti a nelze po něm oprávněně žádat, aby nesl zodpovědnost za jednání jiného subjektu, nelze než konstatovat, že subjektem u něž z takto neoprávněně osvobozených výrobků vznikne povinnost daň přiznat a zaplatit je subjekt, který nárok neoprávněně uplatnil. Zákon na tuto situaci pamatuje § 9 odst. 3 písm. b), neboť neužil-li subjekt osvobozené aroma k účelu, který deklaroval, a k němuž se osvobození pojí, lze bez dalšího konstatovat, že jej užil k účelu jinému, tedy v rozporu se zákonem.

²¹ Další prodej osvobozeného vybraného výrobku je připuštěn toliko u minerálních olejů, a to za stanovených podmínek (v zásadě dalšímu držiteli povolení nebo konečnému spotřebiteli, v některých případech též v maloobchodním balení).

²² Přičemž i tento pojem má své nezastupitelné místo v zákoně, neboť nejen, že slouží k definování způsobů spotřeby, které jsou hodny osvobození, ale v případě minerálních olejů je nezbytný i pro stanovení předmětu daně popřípadě určení zda u daného produktu vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

Dále je nutno konstatovat, že v příspěvku popisovaná podobnost s výrobou a následným prodejem léčiv obsahujících osvobozený líh konečnému spotřebiteli není namístě. Pokud totiž spotřebitel, občan, nakoupí léčivo, kupuje již konečný výrobek s obsahem osvobozeného líhu. V případě osvobozeného líhu v látkách určených k aromatizaci musí uživatel (právnícká nebo fyzická osoba) uplatnit u plátce (daňového skladu) písemně toto osvobození a po přijetí těchto aromat (polotovaru) je musí sám zapracovat do konečného výrobku (nealkoholické nápoje, potraviny s výjimkou lihovin). Pokud od uvedeného plátce odebere aroma obsahující líh obchodník, který tato aroma sám neužije k výrobě uvedených výrobků, nýbrž je pouze dále prodává, musí tato aroma nakupovat zdaněná. Tato osoba a žádná další, která je následně koupila, nemůže mít statut uživatele.

Závěr: Nárok na osvobození aromat od daně dle ustanovení § 71 odst. 1 písm. c) zákona, může oprávněně uplatnit pouze subjekt, který naplňuje definici uživatele, tj. subjekt, který nejen deklaruje, že bude výrobek užit k osvobozenému účelu, nýbrž jej k tomuto účelu skutečně i sám užije, tj. spotřebuje. Uplatní-li nárok na osvobození subjekt, který v rozporu se svou písemnou deklarací nespotřebuje aroma k osvobozenému účelu, je nutno konstatovat, že nebyl uživatelem a tedy uplatnil nárok na osvobození neoprávněně. Subjekt, který od prvopočátku ví, že aroma neužije / nespotřebuje, nenaplňuje definici uživatele a není tedy subjektem oprávněným nárok na osvobození uplatnit²³.

²³ I pokud by část aromat sám užil, bude stále u aromat, která zamýšlí dále prodat subjektem neoprávněným uplatnit nárok na osvobození.