

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 24.1.2018

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ČÁSTEČNÝM ROZPOREM ke dni 24.1.2018

Daň z příjmů

510/15.11.17 Daňová uznatelnost DPH při snížení nároku na odpočet daně u nedoložených mank a škod 2

Předkládají: Ing. Jan Linhart, daňový poradce č. osv. 2890

Ing. Markéta Neškrábalová, daňový poradce č. osv. 4356

Ing. Silvie Jurčíková, daňový poradce č. osv. 5212

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

511/15.11.17 Veřejně prospěšný poplatník, osoby blízké zakladateli a rodinná fundace 6

Předkládá: Ing. Miroslav Michálek, daňový poradce, č. osv. 0173

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

514/24.01.18 Zdanění odměny člena výboru pro audit (českého daňového nerezidenta) 11

Předkládá: Ing. Lenka Nováková, daňový poradce, č. osv. 4991

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 24.1.2018

Daň z příjmů

515/24.01.18 Problematika příspěvku zaměstnavatele na tištěné knihy 16

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

Ing. Lucie Rytířová, LL.M., daňový poradce, č. osv. 4038

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 24.1.2018

Daň z příjmů

516/24.01.18 Cese nájemní smlouvy z hlediska technického zhodnocení provedeného nájemcem ve znění novely ZDP - zákona č. 170/2017 Sb.18

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osv. 3680

Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č. osv. 2252

Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ČÁSTEČNÝM ROZPOREM

ke dni 24.1.2018

Daň z příjmů

510/15.11.17 Daňová uznatelnost DPH při snížení nároku na odpočet daně u nedoložených mank a škod

Předkládají: Ing. Jan Linhart, daňový poradce č. osv. 2890
Ing. Markéta Neškrábalová, daňový poradce č. osv. 4356
Ing. Silvie Jurčíková, daňový poradce č. osv. 5212

Úvod

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit a potvrdit přístup k posouzení daňové uznatelnosti výdajů v podobě daně z přidané hodnoty (DPH), o kterou se upravuje či vyrovnává (snižuje) nárok na odpočet DPH u nedoložených mank a škod v návaznosti na novelu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH) ze dne 1. 7. 2017.

1. Popis problému

Novela ZDPH s účinností od 1. 7. 2017 stanoví povinnost plátce daně v případě vzniku nedoložených ztrát, odcizení či zničení majetku, upravit nebo vyrovnat (tj. snížit) původně uplatněný nárok na odpočet v případech, kdy byl při přijetí tohoto zdanitelného plnění uplatněn nárok na odpočet DPH a následně došlo ke vzniku nedoloženého manka či škody na tomto majetku.

V situaci, kdy je DPH z titulu snížení (úpravy nebo vyrovnání) nároku na odpočet v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, účtována do nákladů běžného období, vzniká otázka, zda je tento výdaj možné považovat za daňově uznatelný náklad ve smyslu znění § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP a navazujícího výkladu k tomuto ustanovení uvedeném v pokynu GFŘ D-22.

2. Uplatnění DPH, kterou nemůže plátce daně uplatnit jako odpočet daně, v daňových nákladech

ZDP daňovou uznatelnost neuplatněného DPH explicitně neřeší.

§ 24 odst. 2 písm. ch) ZDP však umožňuje daňovému subjektu zahrnout do daňově účinných nákladů mj. ostatní daně a poplatky s výjimkami uvedenými v § 25, přičemž § 25 výjimku týkající se DPH neobsahuje.

Pokyn GFŘ D-22 k § 24 odst. 2, který v bodě č. 5 písm. b) uvádí, že ostatními daněmi podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona jsou také DPH nebo část DPH, kterou nemůže plátce daně uplatnit jako odpočet daně podle zákona o DPH. Aplikace tohoto ustanovení není Pokynem GFŘ omezena na DPH související s daňovými výdaji.

Pokyn D-22 v bodě č. 7 dále stanoví, že podle bodu 5 pokynu k § 24 odst. 2 se postupuje i v případě úpravy odpočtu daně podle § 78 až 78c a vyrovnání odpočtu

daně podle § 77 zákona o DPH, pokud je snižován nárok na odpočet, a to ve zdaňovacím období, kdy o úpravě nebo vyrovnání odpočtu bylo účtováno nebo evidováno v daňové evidenci. Úprava odpočtu z titulu nedoloženého zničení, ztráty či odcizení je upravena v § 78e zákona o DPH, přičemž podle § 78e odst. 1 zákona o DPH se pro tyto situace použijí obdobně ustanovení § 78 až 78c.

2.1 Daňová uznatelnost DPH související s daňově uznatelnými výdaji podle ZDP

S ohledem na výše uvedené se domníváme, že v případě, kdy plátce daně nemá podle ZDPH nárok na odpočet DPH v souvislosti s výdajem, který představuje z pohledu daně z příjmů právnických osob daňově uznatelný náklad, představuje tato DPH daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Jako argument pro tento závěr lze podpůrně použít rovněž znění bodu 5. písm. a) k § 24 odst. 2 Pokynu GFŘ, který stanoví, že daňově uznatelným nákladem podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP je také DPH související s daňovým nákladem, na kterou neuplatnil plátce daně nárok na odpočet daně podle ZDPH. Toto ustanovení mimo jiné upravuje situace, kdy ZDPH možnost uplatnit odpočet DPH umožňuje, plátce daně však toto právo z různých důvodů nevyužije.

2.2 Daňová uznatelnost DPH související s nedoloženým mankem či škodou – daňově neuznatelným nákladem podle ZDP

Daňový režim DPH související s daňově neuznatelnými výdaji není v rámci ZDP explicitně vymezen. Je otázkou, zda lze i v případě daňově neuznatelných manků a škod aplikovat na související DPH § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP a navazující pokyn GFŘ D-22 k § 24 odst. 2, konkrétně bod 5 písm. b).

I v případě daňově neuznatelného nedoloženého manka či škody, u něhož plátce daně vyrovná či upraví původní nárok na odpočet DPH, se jedná podle našeho názoru o DPH, kterou nemůže plátce daně uplatnit podle ZDPH, tj. situaci uvedenou v bodu 5. písm. b) k § 24 odst. 2 Pokynu GFŘ.

Jakkoliv podle našeho názoru daňová uznatelnost DPH vyplývá jednoznačně z citovaného ustanovení pokynu GFŘ D-22, při absenci explicitní úpravy v ZDP vznikají pochybnosti o správnosti tohoto postupu. Podle obecně uznávaných zásad by se v takovém případě měl správce daně přiklonit na stranu poplatníka.

Domníváme se tudíž, že rovněž snížení odpočtu DPH z daňově neuznatelného manka či škody je možné považovat za daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

3. Závěr

S ohledem na výše uvedené, navrhuje přijmout tyto závěry:

3.1 Dílčí závěr 1:

Náklad z titulu úpravy nebo vyrovnání odpočtu DPH související s daňově uznatelným nákladem podle ZDP představuje daňově uznatelný výdaj v souladu § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

3.2 Dílčí závěr 2

Náklad z titulu úpravy nebo vyrovnání odpočtu DPH u nedoložených mank a škod představujících z pohledu ZDP daňově neuznatelný náklad je daňově uznatelným výdajem v souladu § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

Stanovisko GFŘ:

Závěr 3.1.

Souhlas se závěrem předkladatele.

Závěr 3.2.

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Novelou ZDPH zákonem č. 170/2017 Sb., s účinností od 1.7.2017, byl do ZDPH zapracován nový § 78e, který stanoví plátcí daně povinnost v případě, kdy dojde u dlouhodobého majetku ve lhůtě pro úpravu odpočtu daně k jeho zničení, ztrátě či odcizení, které nejsou řádně doloženy ani potvrzeny, upravit původně uplatněný nárok na odpočet daně v případech, kdy byl při přijetí tohoto zdanitelného plnění nárok na odpočet DPH uplatněn, přičemž úprava odpočtu daně se provede jednorázově za zdaňovací období, ve kterém se plátcé o těchto skutečnostech dozvěděl nebo dozvědět měl a mohl, s tím, že odst. 1 stanoví pro úpravu odpočtu daně z výše uvedených titulů obdobně použít ustanovení § 78 až 78c ZDPH. Ustanovení § 4 odst. 4 písm. d) ZDPH pak vymezuje, co je pro účely ZDPH v rámci obchodního majetku považováno za dlouhodobý majetek.

V případě zásob nebo jiného obchodního majetku, který nesplňuje definici § 4 odst. 4 písm. d) ZDPH, se uplatní vyrovnání odpočtu daně dle novelizovaného § 77 ZDPH.

V § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP je stanoveno, že daňovým výdajem jsou mj. i "ostatní daně" s výjimkou uvedenou v § 25 ZDP. Pokyn GFŘ D - 22 pak k § 24 odst. 2 v bodech 5, 6 a 7 uvádí, za jakých podmínek je DPH považována za daňový výdaj.

S možností uplatnění bodu 5 písm. b) Pokynu GFŘ D - 22 k § 24 odst. 2 na případy úprav/vyrovnaní odpočtu daně z titulu nedoloženého zničení, ztráty či odcizení dlouhodobého majetku, zásob, příp. jiného obchodního majetku tak, jak je uvedeno v předloženém příspěvku, nelze souhlasit, neboť uvedený bod pokynu dopadá pouze na případy, kdy DPH nebo část DPH nemůže plátcé daně uplatnit jako odpočet daně podle ZDPH, tj. kdy při přijetí zdanitelného plnění nejsou splněny zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet (např. použití zdanitelného plnění pro účely § 51 ZDPH – osvobození od daně bez nároku na odpočet).

V § 78e ZDPH, případně v § 77 ZDPH, je však řešena následná úprava/vyrovnaní již uplatněného odpočtu daně, a proto bod 5 písm. b) Pokynu GFŘ D - 22 k § 24 odst. 2 nelze na danou situaci použít.

Na následné úpravy odpočtu daně je pak reagováno v bodu 7 Pokynu GFŘ D - 22 k § 24 odst. 2, který stanoví, že podle bodu 5 a 6 se postupuje obdobně i v případě úpravy odpočtu podle § 78 až 78c ZDPH a vyrovnání odpočtu daně podle § 77 ZDPH, pokud je snižován nárok na odpočet daně, a to ve zdaňovacím období, kdy o úpravě nebo vyrovnání odpočtu bylo účtováno nebo evidováno v daňové evidenci.

Dle dosavadní správní praxe a taktéž v kontextu příspěvku na KV KDP č. 301/12.05.10 - DPH u zaměstnaneckých benefitů z pohledu daně z příjmů - vyplývá, že slovo "obdobně" v bodu 7 Pokynu GFŘ D - 22 k § 24 odst. 2 se vykládá tak, že daňová uznatelnost DPH se odvíjí od daňové uznatelnosti kmenového plnění, resp. slovo "obdobně" se aplikuje směrem k bodu 5 písm. a) Pokynu GFŘ D - 22 k § 24 odst. 2 (uplatnění bodu 5 písm. b) bylo pro daný případ vyloučeno a písm. c) citovaného bodu je aplikovatelné pro specifickou situaci). Toto tvrzení taktéž koresponduje s účetním zohledněním.

Podle § 23 odst. 10 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.

Z pohledu účetních předpisů se pak na vrub účtu účtové skupiny 54 – Jiné provozní náklady, účtují manka a škody na majetku - viz bod 3.6.3. a 3.6.8. ČÚS č. 019 ve spojení s § 28 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.. Jak vyplývá z bodu 3.6.3. ČÚS č. 019 je na příslušný účet účt. skupiny 54 účtován také poskytnutý dar, jehož účetní hodnota je v případě např. darovaného dlouhodobého hmotného majetku navýšena o daňové povinnosti z titulu daně z přidané hodnoty a tato v celkové výši pak představuje s odkazem na § 25 odst. 1 písm. t) ZDP nedaňový výdaj. Analogicky by mělo být účtováno i v případě vyrovnání/úpravy odpočtu daně v situacích upravených v § 77 nebo § 78e ZDPH.

V kontextu výše uvedeného je možno konstatovat, že pokud titul pro úpravu/vyrovnaní odpočtu dle § 78e nebo § 77 ZDPH vzniká v situacích, s nimiž ZDP spojuje vznik nedaňového nákladu (např. vznik manka a škody), nelze uplatnit v daňových nákladech hodnotu manka a škody včetně daňové povinnosti z titulu DPH vzniklé v důsledku zákonné úpravy/vyrovnaní uplatněného odpočtu daně.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**Daň z příjmů****511/15.11.17 Veřejně prospěšný poplatník, osoby blízké zakladateli a rodinná fundace**

Předkládá: Ing. Miroslav Michálek, daňový poradce, č. osv. 0173

Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je zvýšení právní jistoty ohledně obsahu právních pojmů „osob blízkých zakladateli“ a „rodinná fundace“ v § 17a ZDP pro veřejně prospěšné poplatníky i pro osoby poskytující těmto veřejně prospěšným poplatníkům bezúplatná plnění dle § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8 ZDP.

Použité zkratky

ZDP - zákon o daních z příjmů 586/1992 Sb. v. z. 170/2017 Sb.

ZOS - zákon o daních z příjmů 586/1992 Sb. v. z. zák. opatření Senátu 344/2013 Sb.

VPP - veřejně prospěšný poplatník

OZ - občanský zákoník 89/2012 Sb.

OZ64 - občanský zákoník 40/1964 Sb.

DZ – důvodová zpráva

NS – Nejvyšší soud ČR

1. Rozbor ustanovení § 17a ZOS, ZDP a souvisejících předpisů

Ustanovení § 17a ZDP ve znění zákonného opatření 344/2013 Sb. (dále též „ZOS“) vylučuje z okruhu veřejně prospěšných poplatníků nadace, které dle zakladatelského jednání nebo dle své faktické činnosti slouží k podpoře zakladatele nebo osob blízkých zakladateli.

Toto ustanovení vůbec nepokrývalo, dle textu ZOS, do 30.6.2017 nadační fondy.

V důvodových zprávách k ZOS a novele ZDP 170/2017 Sb. jsou v textu k § 17a odst. 2 vyjmenováni neziskoví poplatníci, kteří nejsou ve smyslu ZDP veřejně prospěšnými poplatníky (dále též „VPP“). V DZ je dále konstatováno, že VPP nejsou tzv. rodinné a smíšené nadace, které slouží k podpoře osob blízkých zakladateli. Pojem rodinná nadace není v ZOS používán, natož definován, obsah pojmu rodinná nadace není vysvětlen či komentován ani v důvodové zprávě.

Novela § 17a ZDP v. z. 170/2017 Sb., účinnost od 1.7.2017

Novelou se zavádí právní pojem rodinná fundace, kterou je nadace nebo nadační fond, které dle zakladatelského jednání nebo dle své faktické činnosti slouží k podpoře zakladatele nebo osob blízkých zakladateli.

Toto novelizované ustanovení výslovně zahrnuje i nadační fondy a podpora rodinné fundace vůči zakladateli znamená výslovně ztrátu statusu veřejné prospěšnosti.

Dle důvodové zprávy k ZDP (PSP ČR tisk č. 873) rodinné nadace nejsou považovány za VPP a slouží pouze k uspokojování potřeb rodinných příslušníků, resp. osob blízkých (DZ bod 1.1.18).

Dle DZ je navrhováno, aby se u vkladů do rodinných nadací odstranilo dvojí zdanění a novela si klade za cíl narovnáni podmínek s právní úpravou pro svěřenské fondy. DZ opakovaně předpokládá, že z rodinné fundace budou z vkladů do fundace následně vypláceny prostředky téže osobě, nebo osobám jí blízkých (DZ bod 2.1.18).

DZ deklaruje úmysl dosáhnout daňové neutrality, tj. stejné míry zdanění peněžních i nepeněžních transferů od zakladatele nebo dárce přes rodinnou fundaci k osobě blízké (zpravidla rodinnému příslušníkovi), jako v případě, kdyby k transferu došlo přímo mezi těmi osobami blízkými (DZ 3.1.18).

DZ k § 4, odst. 1, písm. k), bod 2 deklaruje, že výplata plnění z rodinné nadace nebude plošně osvobozena. Jde o úpravu pouze pro fyzické osoby, obdobné ustanovení pro právnické osoby chybí, z čehož lze dovodit, že zákonodárce pracuje pouze s variantou, že osobou blízkou fundaci je vždy jen fyzická osoba. Zároveň se v § 10 odst. 3 písm. c) bod 4 upravuje osvobození bezúplatných příjmů podle příbuzenského poměru vkladatele k příjemci bezúplatného plnění dle § 10 odst. 3 písm. c) bod 1 a bod 2 – výčet zde uvedených osob rovněž prokazuje, že zákonodárce má na mysli jen osoby blízké v příbuzenském poměru, popř. ve společné domácnosti, tj. jen osoby fyzické.

Další změnou narovnávací zdanění rodinné fundace a svěřenského fondu je vložení textu „nebo rodinné fundace“ do ust. § 8 odst. 1 písm. i) upravující plnění ze zisku rodinné fundace. Osvobození od zdanění tedy bude podmíněno testem splnění podmínek dle § 10 odst. 3 písm. c) bod 4.

Dle DZ k § 17a odst. 2 písm. f) je cílem novelizovaných ustanovení a změny terminologie odstranit stávající úpravu dvojího zdanění bezúplatného příjmu rodinné fundace, navrhovaná úprava reaguje na stávající úpravu dvojího zdanění bezúplatného příjmu rodinné fundace, kdy tento příjem je poprvé zdaněn na úrovni rodinné fundace a poté dochází ke druhému zdanění při výplatě podpory nebo příspěvku z rodinné fundace osobě blízké. Navrhuje se, aby se u těchto poplatníků v daném případě uplatňoval obdobný daňový režim, jaký se uplatňuje v případě svěřenských fondů, tj. aby majetek, který je do dané entity vkládán za účelem jeho

budoucí distribuce rodinným příslušníkům vkladatele, nebyl zdaňován ve dvou krocích.

V této souvislosti dochází k věcné změně spočívající v nahrazení položky výčtu negativní definice veřejně prospěšného poplatníka „nadace, která dle svého zakladatelského právního jednání slouží k podpoře osob blízkých zakladateli, nebo jejíž činnost směřuje k podpoře osob blízkých zakladateli“ na „rodinnou fundaci“ definovanou podle obdobných podmínek. V důsledku dochází k rozšíření dopadu ustanovení tím, že z obsahu definice veřejně prospěšného poplatníka jsou při splnění uvedených znaků podpory zakladatele nebo osob blízkých zakladateli vedle nadací vyloučeny rovněž nadační fondy.

Definice osoby blízké se dle DZ přejímá, stejně jako v dalších ustanoveních zákona o daních z příjmů, z § 22 občanského zákoníku 89/2012 Sb. (dále též OZ, pro občanský zákoník 40/1964 Sb. bude používána zkratka OZ64).

Ustanovení § 22 odst. 1 OZ definuje osoby blízké jednoznačně jen jako osoby fyzické z hlediska rodinných vazeb, stupně příbuznosti či blízkosti osobního vztahu. Text prvního odstavce je v zásadě totožný s textem § 116 OZ64, pouze jsou přidány osoby sešvagřené a výslovně i osoby, které spolu trvale žijí.

Ustanovení § 22 odst. 2 OZ však zavádí právní konstrukci blízkosti osoby fyzické a osoby právnické pro jednání mezi vlastníkem nebo členem orgánu právnické osoby a touto právnickou osobou.

Vzhledem k judikatuře Nejvyššího soudu (NS) zejména v oblasti insolvenčního práva považuje předkladatel za vhodné, aby bylo GŘ potvrzeno, že judikatorní praxe NS v oblasti insolvenčního práva a některé další právní výklady nepovedou k zákonodárcem dle důvodové zprávy evidentně nepředvídané správní praxi v oblasti ZDP, kdy i dvě právnické osoby mohou být vzájemně k sobě osobami blízkými dle právní úpravy § 17a odst. 2 ZDP.

Problematice osob blízkých, včetně varianty dvou právnických sobě blízkých osob se podrobně věnuje např. článek Právnické osoby jako osoby sobě navzájem blízké, autor JUDr. Oldřich Řeháček, BULLETIN ADVOKACIE 3/2012, str. 31-33.¹⁾

Z hlediska obsahu pojmu osob blízkých je zásadní, zda hypotéza JUDr. Oldřicha Řeháčka v závěru jeho článku, „dvě právnické osoby mohou být, za určitých okolností, osobami blízkými nejen ve smyslu ust. § 196a obchodního zákoníku, ale též ve smyslu ust. § 116 občanského zákoníku, a to nikoliv pouze v případě shody jejich personálního substrátu, ale též v případě jeho vzájemné blízkosti“ je použitelná jen pro případ soudních sporů k ochraně třetích osob (§ 22 odst. 2 OZ), tj. pouze mimo oblast ZDP, nebo i pro definici obsahu pojmu „osoby blízké k zakladateli“ v § 17a ZDP.

DZ k § 353 až 356 OZ: „Na podněty z oblasti neziskového sektoru se navrhuje vyloučit z okruhu osob oprávněných přijmout nadační příspěvek nad rámec dosavadní úpravy, která pamatuje jen na členy orgánů nadace, i další osoby, a to zaměstnance nadace a osoby blízké zaměstnancům nadace nebo členům jejích orgánů. Pokud jde o zakladatele, nemá být připuštěno, aby mu byly nadační příspěvky poskytovány, ledaže pro to mluví důvody hodné zvláštního zřetele - např. zřídil-li zakladatel nadaci k podpoře lidí zdravotně postižených a posléze byl i on sám zdravotně postižen.“ Pokud jde o osoby zakladateli blízké, je nutné vzít v úvahu rozdíl mezi nadacemi veřejně prospěšnými a dobročinnými. Vzhledem k tomu, že osnova nevylučuje, aby zakladatel zřídil dobročinnou nadaci k podpoře osob sobě blízkých, nelze kategoricky vyloučit tyto osoby z práva na příspěvek.“

Z uvedeného textu DZ k OZ je patrné, že pro oblast fundací autoři legislativního návrhu OZ vztahovali právní pojem „osob blízkých“ výhradně k osobám fyzickým.

Rovněž podle znění § 23, odst. 7 ZDP lze usuzovat, že zákonodárce považuje osoby blízké za podmnožinu spojených osob, což je výslovně potvrzeno i v Pokynu GFR D-22: „Jinak spojené osoby jsou i osoby blízké (§ 23 odst. 7 písm. b) bod 4. zákona). Pro účely tohoto ustanovení se za osoby blízké považují osoby vymezené v § 22 občanského zákoníku (osoby, které spolu trvale žijí, osoby navzájem blízké).“ Text Pokynu D-22 tedy nenasvědčuje, že by ustanovení o osobách blízkých mohlo a mělo být aplikováno i na dvě právnické osoby a naopak svědčí tomu, že i GFR osobami blízkými rozumí pouze osoby uvedené v § 22, odst. 1 OZ. I když je v textu k § 23, odst. 7 uvedeno „pro účely tohoto ustanovení“, dle legislativních pravidel musí mít jeden právní pojem v celé právní normě stejný význam, ne-li v právní normě výslovně uvedeno jinak.

2. Shrnutí

I když judikatura Nejvyššího soudu zejména v oblasti insolvenčního práva a (ne)platnosti smluvních vztahů dle § 196a obchodního zákoníku směřovala dlouhodobě k velmi široké definici rozsahu osob blízkých dotvářením práva soudem, z textu důvodové zprávy k novele ZDP 170/2017 Sb. naopak lze opakovaně usuzovat u ustanovení týkajících se rodinných fundací, že ZDP pracuje s obsahem pojmu osob blízkých pouze v rozsahu § 22 odst. 1 OZ.

Ustanovení § 22 odst. 1 OZ považuje za osoby blízké pouze příbuzné zde uvedené, registrované partnery a další osoby v poměru rodinném nebo obdobném, jejichž újmu by druhá z osob pociťovala jako újmu vlastní, jde tedy pouze o osoby fyzické.

I při existenci judikatury Nejvyššího soudu v oblasti insolvenčního práva by pro účely § 17a ZDP a dalších ustanovení ZDP měl být obsah pojmu osoby blízké vykládán i nadále dle smyslu a textu důvodové zprávy k zák. 170/2017 Sb. tak, že právnické

osoby nejsou nikdy navzájem osobami blízkými. (Pro účely ZDP jsou používány speciální právní pojmy spojené osoby a jinak spojené osoby.)

Pokud tedy bude veřejně prospěšný poplatník v právní formě fundace podporovat jiného veřejně prospěšného poplatníka, který má stejného zakladatele, neměl by takový postup být posuzován jako podpora osoby blízké zakladateli ani vést ke ztrátě veřejné prospěšnosti, je-li podpora prokazatelně poskytována na účely vymezené v § 15 odst. 1 resp. § 20 odst. 8 ZDP.

Obdobný závěr jako v předchozím odstavci platí i pro ostatní poplatníky nezaložené za účelem podnikání, kteří mají jinou právní formu než fundace a nejsou vyjmenováni v § 17a odst. 2 ZDP.

Návrh řešení

Předkladatel navrhuje, aby GFŘ potvrdilo, že:

1. v souladu s důvodovou zprávou k novele ZDP 170/2017 Sb. se pro účely zákona o daních z příjmů, včetně jeho ustanovení § 17a ZDP, nepovažují dvě nebo více právnických osob navzájem za osoby blízké, mají-li stejného zakladatele.
2. okruh osob blízkých pro účely definice § 17a ZDP je vymezen pouze v rozsahu § 22 odst. 1 OZ.
3. právní pojem rodinná fundace v § 17a odst. 2 písm. f) ZDP zahrnuje pouze fundace sloužící k podpoře zakladatele, který je fyzickou osobou.
4. bude-li veřejně prospěšný poplatník v právní formě fundace podporovat jiného veřejně prospěšného poplatníka, který má stejného zakladatele, nebude takový postup posuzován jako podpora osoby blízké zakladateli a nepovede ke ztrátě statusu veřejné prospěšnosti, je-li podpora prokazatelně poskytována a čerpána na účely vymezené v § 15 odst. 1 resp. § 20 odst. 8 ZDP.
5. bude-li veřejně prospěšný poplatník v právní formě fundace podporovat svého zakladatele, nebude takový postup vést ke ztrátě veřejné prospěšnosti, jestliže bude podpora prokazatelně poskytována a čerpána na účely vymezené v § 15 odst. 1 resp. § 20 odst. 8 ZDP, tj. nestane se rodinnou fundací z titulu poskytnutí podpory veřejně prospěšného charakteru vůči zakladateli.

Použitá literatura

¹⁾ BULLETIN ADVOKACIE 3/2012, JUDr. Oldřich Řeháček
http://www.cak.cz/assets/ba_03_2012_web.pdf

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

514/24.01.18 Zdanění odměny člena výboru pro audit (českého daňového nerezidenta)

Předkládá: Ing. Lenka Nováková, daňový poradce, č. osv. 4991

1. Cíl příspěvku

Cílem příspěvku je potvrzení způsobu zdanění odměny člena výboru pro audit, který je považován za českého daňového nerezidenta.

Příspěvek navazuje na příspěvek č. 459/16.09.15 Zdanění odměny člena výboru pro audit a na příspěvek č. 489/14.12.16 Povinnost odvodu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti za práci vykonávanou v zahraničí plátcí daně.

2. Obecný popis situace

Vzhledem k tomu, že tento příspěvek velmi úzce navazuje na příspěvek č. 459/16.09.15 Zdanění odměny člena výboru pro audit níže krátce shrňeme závěry, se kterými byl tento příspěvek uzavřen:

1. Dne 13. ledna 2015 nabyla účinnosti novela zákona č. 334/2014 Sb., o auditorech, kterou bylo zrušeno zákonné vymezení výboru pro audit jako orgánu společnosti.
2. Nejvyšší orgán subjektu veřejného zájmu jmenuje členy výboru pro audit z nevykonných členů kontrolního orgánu nebo ze třetích osob.
3. Nemá-li subjekt veřejného zájmu nejvyšší orgán, jmenuje členy výboru pro audit jeho kontrolní orgán.
4. Člen výboru pro audit vystupuje v zájmu subjektu veřejného zájmu a slouží k zajištění jeho předmětu činnosti.
5. Jestliže nejvyšší orgán nebo kontrolní orgán subjektu veřejného zájmu jmenuje členy výboru pro audit, pak se jedná o jednostranný akt, kterým oprávněná osoba stanovuje určitou osobu (s její akceptací) do funkce a zároveň stanoví funkční období výboru pro audit (v těchto případech je uzavírána smlouva o výkonu funkce, kde jsou sjednány podmínky pro výkon funkce člena výboru pro audit).
6. Výbor pro audit je útvarem společnosti, jehož člen vystupuje vždy jménem subjektu veřejného zájmu a jeho výstup je vždy kolektivní. Jedná se tedy o kolektivní poradní a monitorovací těleso vrcholného vedení společnosti, které dohlíží nad řádným plněním povinností v oblasti účetnictví a jeho nezávislého externího ověřování.

7. Podle § 6 odst. 10 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "ZDP"), jsou funkčními požitky odměny za výkon funkce a plnění poskytovaná v souvislosti se současným nebo dřívějším výkonem funkce v:

„jiných orgánech a institucích“.

8. V ZDP je použita právní fikce, podle níž se za příjem ze závislé činnosti (funkční požitek) považují také odměny za výkon funkce v blíže určených orgánech.
9. Plnění v podobě funkčního požitku člena výboru pro audit se pak zdaňuje dle § 6 odst. 1 písm. a) bod 2 ZDP, bez ohledu na:
- právní předpis, který upravuje vzájemná práva a povinnosti člena výboru pro audit a subjektu veřejného zájmu,
 - smluvní typ, který vzájemná práva a povinnosti člena výboru pro audit a subjektu veřejného zájmu zakládá,
 - způsob výkonu práce a vyplacení odměny za ní,
 - skutečnost, že člen výboru pro audit je nevýkonným členem kontrolního orgánu subjektu veřejného zájmu nebo třetí osobou.

Z výše uvedeného vyplývá, že odměna člena výboru pro audit je považována dle ZDP za příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) bod 2 ZDP.

Cílem tohoto příspěvku je potvrdit způsob zdanění odměny člena výboru pro audit, který je považován za českého daňového nerezidenta (daňového rezidenta jiného členského EU/EHP státu).

3. Rozbor problematiky

a) Záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti versus daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně

V § 22 odst. 1 písm. b) ZDP je stanoveno, že za příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky se u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 (daňových nerezidentů) považují příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání), která je vykonávána na území České republiky. Tento příjem pak podléhá záloze na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti dle § 38h ZDP.

Dále v § 22 odst. 1 písm. g) bod 6 ZDP je stanovena speciální úprava týkající se odměn členů orgánů právnických osob bez ohledu na to, z jakého právního vztahu plynou. Na toto ustanovení následně navazuje § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP, který stanoví, že odměna člena (českého daňového nerezidenta) orgánů právnických osob podléhá v České republice zvláštní sazbě dani („srážkové dani“) ve výši 15%.

Vzhledem k tomu, že v příspěvku č. 459/16.09.15 Zdanění odměny člena výboru pro audit bylo uzavřeno, že odměna člena výboru pro audit je funkční požitok dle § 6 odst. 1 písm. a bod 2 ZDP a v návaznosti na výše uvedené **navrhujeme potvrdit, že bude dle § 38h ZDP** odměna člena výboru pro audit (českého daňového nerezidenta) **podléhat záloze na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti**, nikoli srážkové dani dle § 36 odst. 1 písm. a bod 1 ZDP.

b) Povinnost odvodu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti z odměny člena výboru pro audit českého daňového nerezidenta

Příspěvek č. 489/14.12.16 Povinnost odvodu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti za práci vykonávanou v zahraničí plátcí daně se zabýval sjednocením postupu u povinnosti odvodů záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v případě, že poplatník (zaměstnanec) vykonává činnost (částečně vykonává činnost) v zahraničí.

V rámci daného příspěvku bylo uzavřeno, že pokud je plátce daně schopen prokázat, že zaměstnává českého daňového nerezidenta s místem výkonu práce v zahraničí (tj. že se jedná o daňového nerezidenta vykonávajícího fyzicky práci mimo území České republiky), nemá povinnost srážet zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti, neboť daný příjem nemá zdroj v České republice.

Žádost o zrušení povinnosti srážet zálohy na daň v daném případě nemá opodstatnění a plátce tak v tomto případě správce daně žádat nebude.

Dále bylo uzavřeno, že pokud plátce daně zaměstnává daňového nerezidenta, který částečně pracuje jak v České republice, tak i částečně v zahraničí, příjmy daňového nerezidenta za práci mimo území České republiky nemají zdroj v České republice, tj. v souladu s § 22 ZDP a příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění nepodléhají dani z příjmů v České republice a plátce daně tak nemá povinnost odvádět zálohy na daň z příjmů z části mzdy zaměstnance, která odpovídá jeho práci v zahraničí, pokud je schopen tyto podstatné skutečnosti prokázat.

V České republice bude tedy odvádět zálohy na daň pouze z té části mzdy, která bude odpovídat dnům práce vykonávané na území České republiky. Výši příjmu zdanitelného v České republice prokazatelně doloží plátce daně vhodnou evidencí docházky zaměstnance, cestovním kalendářem apod. V těchto případech také nebude žádán správce daně o zrušení povinnosti srážet zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti.

Na základě výše uvedeného lze uzavřít a navrhujeme potvrdit, že **plátce daně nebude mít povinnost odvádět zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti člena výboru pro audit (českého daňového nerezidenta), který**

bude plně pracovat mimo území České republiky (tj. dle jeho pracovního kalendáře v České republice nebude fyzicky vykonávat žádnou pracovní činnost).

Pokud by člen výboru pro audit, český daňový nerezident, pracoval na území České republiky pouze částečně (např. přijel do České republiky pouze 1x za měsíc na zasedání výboru a měl dohodnutu měsíční odměnu za výkon funkce člena výboru pro audit), pak by plátce daně měl povinnost odvést měsíční zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti pouze z příjmu připadajícího na tento jeden pracovní den odpracovaný na území České republiky.

Příjem ze závislé činnosti vážící se k ostatním pracovním dnům vykonaným mimo území České republiky v daném měsíci není považován za příjem ze zdrojů v České republice v souladu s § 22 odst. 1 písm. b ZDP a nepodléhá zdanění v České republice.

Žádost o zrušení povinnosti srážet zálohy na daň ve výše uvedených případech nemá opodstatnění a plátce tak v těchto případech správce daně žádat nebude.

Pokud si plátce daně není zcela jist rezidentskou pozicí člena výboru pro audit (což v okamžiku počátku práce může být nejasné), může správce daně požádat o zproštění povinnosti odvádět zálohy na daň tak, jako by se jednalo o daňového rezidenta a vyčkat na rozhodnutí správce daně.

Pokud plátce daně tento postup z jakéhokoliv důvodu nevyužije, odvádí plátce daně zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti z plné výše zúčtovaného příjmu ze závislé činnosti (tj. z plné výše odměny zúčtované členu výboru pro audit).

c) Odměna člena výboru pro audit českého daňového nerezidenta z pohledu mezinárodního zdanění

Dle názoru autorky lze odměnu člena výboru pro audit z pohledu mezinárodního zdanění podřadit pod článek „Příjmy ze zaměstnání/Zaměstnání“ smluv o zamezení dvojího zdanění vycházejících z OECD modelu.

Pokud tedy plátce daně odváděl zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti z plné výše zúčtovaného příjmu ze závislé činnosti českého daňového nerezidenta, ale finální daň nepřísluší České republice, neboť zde nepracoval, je třeba zálohu poplatníkovi (členovi výboru pro audit) vrátit.

Navrhujeme potvrdit, že poplatník (člen výboru pro audit) daňový nerezident podá podle § 38g ZDP přiznání k dani z příjmů fyzických osob za příslušné zdaňovací období, kde bude deklarovat a zdaňovat pouze svůj příjem vztahující se k práci vykonané v České republice v daném zdaňovacím období.

Plátce daně vystaví poplatníkovi potvrzení o zdanitelných příjmech za dané zdaňovací období, na němž uvede celkovou částku zúčtovaných zdanitelných příjmů (příjmy vztahující se jak k práci vykonané na území České republiky, tak i k práci vykonané mimo území České republiky), sražené zálohy na daň a současně vystaví vyrozumění pro správce daně, že činnost byla vykonávána (částečně vykonávána) mimo území České republiky. Tyto dokumenty doloží poplatník správci daně jako přílohy k daňovému přiznání za dané zdaňovací období.

Správce daně tak poplatníkovi (členovi výboru pro audit) českému daňovému nerezidentovi za podmínek daňového řádu přeplatek na dani z příjmů fyzických osob vrátí.

4. Závěr

Po projednání příspěvku na KOOV navrhujeme názor GFŘ k dílčím závěrům pod body 3a), 3b) a 3c ke zdanění odměny člena výboru pro audit (českého daňového nerezidenta) vhodně publikovat.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 24.1.2018**Daň z příjmů****515/24.01.18 Problematika příspěvku zaměstnavatele na tištěné knihy**

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

Ing. Lucie Rytířová, LL.M., daňový poradce, č. osv. 4038

1. Popis problematiky

Zatím poslední novela zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“), vydaná pod č. 170/2017 Sb., přinesla mimo jiné nový zaměstnanecký benefit (příjem ze závislé činnosti osvobozený od daně z příjmů fyzických osob) v podobě příspěvku zaměstnavatele na pořízení tištěných knih. Vzhledem k tomu, že praktické možnosti využití tohoto příspěvku mohou vyvolávat nejasnosti, dovoluujeme si předložit následující návrhy k odsouhlasení správného postupu.

Předpokladem pro níže uvedené návrhy řešení je splnění podmínky „tištěných knih včetně obrázkových knih pro děti, ve kterých reklama nepřesahuje 50% plochy“.

Předmětné ustanovení včetně návrhů zní následovně:

§ 6 odst. 9 písm. d) bod 4. ZDP:

"..d) nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci nebo jeho rodinnému příslušníkovi z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě

...

4. příspěvku na tištěné knihy, včetně obrázkových knih pro děti, mimo knih, ve kterých reklama přesahuje 50 % plochy,..."

Obdobně jako u zaměstnaneckého benefitu v podobě „příspěvku na kulturní nebo sportovní akce“, dnes uvedeného v bodě 3. citovaného ustanovení (který je nicméně součástí citovaného ustanovení již od originálního znění ZDP) se domníváme, že existuje více způsobů, jakými může zaměstnavatel tento příspěvek zaměstnancům poskytovat, při zachování daňového zvýhodnění.

Bohužel není možné se při výkladu tohoto ustanovení opřít o důvodovou zprávu, neboť daná změna byla načtena až v rámci projednávání v Poslanecké sněmovně. Z diskuze při tomto projednávání vyplývá, že smyslem této úpravy měla být daňová

podpora pořizování tištěných knih zaměstnanci, a to bez ohledu na způsob a formu pořízení.

Na základě výše uvedených skutečností je dle našeho názoru možné dovodit, že předmětné osvobození bude aplikováno v těchto případech:

- 1.1. Zaměstnavatel poskytne zaměstnanci poukázky (ať již v listinné či elektronické podobě), které bude možné v příslušných knihkupectvích vyměnit za tištěné knihy.

Taková forma dle našeho názoru nejvíce naplní podmínky daného ustanovení.

- 1.2. Zaměstnavatel zajistí u prodejce knih pro zaměstnance možnost výběru knih s tím, že faktura za tyto knihy bude vystavena prodejcem knih přímo zaměstnavateli.

V tomto případě je dle našeho názoru stále zachován nepeněžní charakter (požadovaný návětím předmětného ustanovení).

- 1.3. Domníváme se, že nemůže být vyloučena ani možnost, kdy zaměstnavatel poskytne zaměstnanci přímo tištěné knihy, obdobně jako je dnes obvyklé poskytování např. vitamínů zaměstnavatelem (tj. zaměstnavatel nakoupí knihy, resp. vitamíny, a poskytne je zaměstnanci). Při tomto výkladu je možné vyjít z toho, že uvedený příspěvek poskytl zaměstnavatel při nákupu předmětné knihy.

- 1.4. Výše uvedené závěry (ad 1.1., 1.2. i 1.3.) je možné aplikovat i v situaci, kdy zaměstnavatel nehradí celou hodnotu knihy a zaměstnanec se na její úhradu částečně podílí.

2. Závěr

Na základě výše uvedeného rozboru navrhuje potvrdit závěry uvedené výše v části 1. Popis problematiky. To znamená, že v případech uvedených pod body 1.1. až 1.4. jsou naplněny podmínky osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) bod 4. ZDP.

Stanovisko GFŘ:

Souhlasíme s body ad 1.1., 1.2. a 1.3., zároveň však zdůrazňujeme, že prokázání splnění zákonných podmínek pro osvobození dle § 6 odst. 9 ZDP, je plně na straně zaměstnavatele.

S řešením pod bodem 1.4. souhlasíme pouze za předpokladu, že se nebude jednat o hotovostní nákup knih přímo poplatníkem, tzn. nepůjde o následné proplacení (či poskytnutí příspěvku zaměstnavatele) na základě předloženého paragonu poplatníkem.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 24.1.2018**Daň z příjmů**

516/24.01.18 Cese nájemní smlouvy z hlediska technického zhodnocení provedeného nájemcem ve znění novely ZDP - zákona č. 170/2017 Sb.

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osv. 3680
Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č. osv. 2252
Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466

1. Popis problému

V souvislosti s technickým zhodnocením hrazeným nájemcem je otázkou, jak postupovat v případě, kdy dojde k cesi nájemní smlouvy a v rámci této cese se první nájemce vyrovná s druhým nájemcem, i z hlediska technického zhodnocení, které na pronajatém majetku provedl první nájemce, a se souhlasem pronajímatele jej daňově odpisoval. Dlouhodobá správní praxe byla v takovém případě následující:

- 1) Na straně pronajímatele nevznikal z tohoto titulu nepeněžitý příjem dle § 23 odst. 6 ZDP.
- 2) U původního nájemce (postupitele) byla daňová zůstatková cena technického zhodnocení daňově uznatelným výdajem do výše předmětné úhrady.
- 3) Nový nájemce (postupník) mohl začít odpisovat toto technické zhodnocení v souladu s § 28 odst. 3 ZDP.

Tato správní praxe byla opakovaně potvrzována i mnohými výklady, a to i pracovníků MF – viz například:

-Ing. Helena Kelblová, Uplatňování daňových a účetních odpisů v základu daně z příjmů právnických osob v letech 2011 a 2012 – 3. část FDÚB III/2012, str. 36

-Ing. Helena Kelblová, Další leasingové vztahy a jejich řešení z pohledu zákona o daních z příjmů, FDÚB IV/2010, str. 17

-Ing. Jiří Nigrin, Technické zhodnocení pronajatého majetku, DHK 10/2001, str. 7

-Ing. Eva Sedláková, Příjmy z pronájmu a prodej nemovitosti z hlediska daně z příjmů, Účetnictví 11/2010, str. 36-44

-Ing. Vlastimil Bachor, Daňové tipy pro stanovení daňové povinnosti zejména u právnických osob nejen za zdaňovací období započatá v roce 2012, Účetní a daně 3/2013, str. 4-11

Do této ustálené správní praxe vstoupilo překvapivé rozhodnutí NSS 7 Afs 28/2013-23 ze dne 25.9.2014, ve kterém soud konstatoval, že v této situaci nový nájemce nemůže technické zhodnocení daňově odpisovat. Toto rozhodnutí vyvolalo velký rozruch a začaly se objevovat i jiné právní názory na řešenou otázku. Zatím se zdá,

že jde spíše o ojedinělý názor, o čemž svědčí například i to, že uvedené rozhodnutí nebylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, byť k této publikaci bylo navrženo, neboť je k tomuto rozsudku vytvořena právní věta (<http://www.nssoud.cz/main0col.aspx?cls=JudikaturaSimpleSearch&SimpleSearch=1&cislofull=7%20Afs%2028/2013&pagesource=0>). O tom, že jde o velmi polemickou otázku, svědčí i druhé rozhodnutí NSS v této věci, kdy NSS připustil v budoucnu možnost korekce tohoto právního názoru, což v dané konkrétní věci z procesních důvodů nebylo možné - viz 2 Afs 62/2015-28 ze dne 16.1.2017:

"...[34] NSS si je vědom toho, že právní názor jím vyslovený je částí daňové praxe hájen jako správný, částí praxe naopak kritizován. Ti, kdo uvedenému názoru přitakávají, jej považují za odpovídající dikci příslušných zákonných ustanovení a zásadě, že uplatňování daňových odpisů jinou osobou než vlastníkem odepisovaného majetku má být úzkou výjimkou z pravidla. Kritici naopak mají za to, že vyloučení možnosti, aby odpisy po nájemci, který technické zhodnocení provedl, mohl provádět i ten, kdo se stal jeho nástupcem na základě cese nájemní smlouvy, odporuje ekonomické realitě (nájemní smlouvy se běžně cedují) i rozumnému uspořádání právních vztahů. Nelze proto vyloučit, že může dojít k posunům v náhledu na uvedenou právní otázku, nicméně v dané konkrétní věci v nyní vydaném rozsudku se jí nelze dále zabývat.

Obdobným způsobem, který jednoznačně potvrzuje, že technické zhodnocení by v diskutovaném případě mohl odpisovat nový nájemce, deklaruje již dříve existující záměr zákonodárce i důvodová zpráva k novému ustanovení § 28 odst. 7 ZDP, které bylo do zákona doplněno novelou ZDP - zákonem č. 170/2017 Sb. s tím, že ustálená judikatura potvrzuje velký význam důvodové zprávy při výkladu zákona (viz například judikáty 6 Afs 25/2017-45 ze dne 6.9.2017, 9 Afs 231/2016-50 ze dne 27.7.2017, 5 Afs 59/2013-55 ze dne 29.5.2014 (Sbírka rozhodnutí NSS 10/2014, str. 990, č. 3092/2014 Sb.), 6 As 49/2003-46 ze dne 29.12.2004, 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29.9.2005, I. ÚS 138/06 ze dne 10.8.2006, 7 Afs 72/2005-81 ze dne 12.10.2006, 5 Afs 68/2007-121 ze dne 28.2.2007, II. ÚS 136/06 ze dne 14.3.2007, IV. ÚS 650/05 ze dne 16.8.2007, 7 Afs 22/2007-106 ze dne 27.9.2007, IV. ÚS 814/06 ze dne 11.1.2008 či II. ÚS 1773/07 ze dne 23.1.2008, 2 Afs 20/2011-77 ze dne 15.4.2011, 9 Afs 33/2012-35 ze dne 10.10.2012, 5 Afs 73/2012-41 ze dne 13.3.2013 a 5 Afs 71/2012-37 ze dne 22.3.2013).

*Záměrem navržené úpravy není identifikace nepeněžního příjmu u vlastníka již v okamžiku, kdy dojde k převodu práv a povinností mezi dvěma subjekty užívacích vztahů, např. mezi nájemcem a podnájemcem. **Nepeněžní příjem vlastníkov** vzniká v souladu s § 23 odst. 6 písm. a) zákona o daních z příjmů až v okamžiku, kdy dojde k ukončení nájemního vztahu, popř. zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním podle příslušných ustanovení § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů (tedy v popisovaném příkladu např. při ukončení nájemního vztahu mezi vlastníkem a nájemcem). Za ukončení užívacího vztahu, který by*

vedl k identifikaci nepeněžního příjmu u vlastníka v tomto okamžiku, se nepovažuje cese užívacího vztahu (např. cese v osobě nájemce), kdy nový uživatel vstupuje do všech práv a povinností původního uživatele. V takové situaci je např. při cesi nájemce daňové vypořádání na straně nájemců, kdy postupitel má daňovou zůstatkovou cenu uznatelnou podle § 24 odst. 2 písm. tb) zákona o daních z příjmů pouze do výše příjmů od postupníka. Postupník zahájí odpisování hrazeného technického zhodnocení v prvním roce, a to způsobem, který si zvolí. Nepeněžité plnění se pak vypořádá u vlastníka až při ukončení nájmu.

Ačkoli může být sporné, zda uvedené ustanovení ZDP konkrétně dopadá na všechny varianty popisované situace, je jednoznačné, že důvodová zpráva k novele ZDP, potvrzuje v obecné rovině, že „převod“ technického zhodnocení mezi nájemci (i podnájemci) je pro účely ZDP předvídan (ačkoli z právního pohledu k převodu majetku jako takového nedochází) a nový nájemce může takové technické zhodnocení pro stanovení základu daně z příjmů odpisovat.

Na druhé straně aktuální sdělení GFŘ (Sdělení k možnosti aplikace ustanovení § 28 odst. 7 zákona o daních z příjmů při cesi nájemní smlouvy ze dne 6.11.2017-http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2017-11-01_sdeleni_106909-17.pdf) vychází z toho, že ustanovení § 28 odst. 7 ZDP není možné v případě cese nájemní smlouvy aplikovat. Otázkou tedy je, jak v těchto případech postupovat.

Domníváme se proto, že existují v zásadě následující možnosti řešení:

1) Nový nájemce bude v těchto případech postupovat dle § 28 odst. 3 ZDP a na základě této úpravy bude možné, aby uplatnil uhrazenou částku do daňových nákladů prostřednictvím daňových odpisů (viz výše). V tomto případě vycházíme z toho, že předmětné rozhodnutí sedmého senátu je ojedinělé a nejde o ustálenou rozhodovací praxi NSS (o tom svědčí mimo jiné i výše citované navazující rozhodnutí druhého senátu). Tomuto závěru svědčí také to, že i po publikaci předmětného rozhodnutí se lze setkat s právními názory (a to i ze strany některých pracovníků MF) vycházejícími z toho, že v těchto případech je možné postupovat dle § 28 odst. 3 ZDP (např. *odpověď Ing. Sedlákové na dotaz číslo 12 na straně 70, FDÚB I/2017*). Druhý nájemce tak bude mít možnost v těchto případech technické zhodnocení ve výši částky, kterou uhradil prvnímu nájemci, daňově odpisovat. V tomto případě by i vzhledem ke znění důvodové zprávy měla být jednoznačně aplikována zásada v pochybnostech ve prospěch poplatníka (viz např. *rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. prosince 2004, č. j. 6 As 49/2003-46 a č. j. 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29. září 2005, náleží Ústavního soudu ze dne 10. srpna 2006, sp. zn. I. ÚS 138/06, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. října 2006, č. j. 7 Afs 72/2005-81, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. února 2008, č. j. 5 Afs 68/2007-121, náleží Ústavního soudu ze dne 14. března 2007, sp. zn. II. ÚS 136/06,*

nález Ústavního soudu ze dne 16. srpna 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. září 2007, č. j. 7 Afs 22/2007-106, nález Ústavního soudu ze dne 11. ledna 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06 či usnesení Ústavního soudu ze dne 23. ledna 2008, sp. zn. II. ÚS 1773/07, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. května 2009, č. j. 7 Afs 103/2008-71, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. července 2009, č. j. 9 Afs 61/2008-48, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, č. j. 5 Afs 1/2009-57, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, č. j. 2 Afs 59/2008-79, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. srpna 2009, č. j. 1 Afs 49/2009-109, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. září 2009, č. j. 8 Afs 11/2008-108 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 29. listopadu 2011 č. j. 2 Afs 16/2011-78).

2) Druhou možnou alternativou je, že uhrazená částka bude představovat na straně druhého nájemce daňově uznatelný výdaj, samozřejmě při zohlednění případného časového rozlišení. Pokud totiž budeme trvat na striktním uplatnění předmětného rozhodnutí sedmého senátu, je nezbytné jej aplikovat včetně navazujícího rozhodnutí druhého senátu, který opětovně posuzoval tu samou kauzu. V něm je výslovně uvedeno (kromě toho, že jde o spornou otázku, jak již bylo uvedeno výše) to, že předmětná částka představuje daňově uznatelný výdaj v souladu s § 24 odst. 1 ZDP - 2 Afs 62/2015-28 ze dne 16.1.2017:

"...[34].....Případná plnění mezi původním a novým nájemcem související se soukromoprávním ujednáním o převodu práv povinností z nájemní smlouvy totiž zpravidla budou mít povahu daňově uznatelných výdajů ve smyslu generální klauzule v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.....".

3) Ať již budeme postupovat dle bodu 1 nebo 2, nebude vznikat na straně pronajímatele v okamžiku cese nájemní smlouvy nepeněžitý příjem dle § 23 odst. 6 ZDP, protože v případě cese nájemní smlouvy nedochází k ukončení nájemního vztahu. Tuto skutečnost mimo jiné potvrzuje i předmětné výše uvedené sdělení GFŘ, které uvádí, že cese nájemní smlouvy nemá za následek zánik nájemního vztahu, což je relevantní z hlediska možnosti aplikovat § 23 odst. 6 ZDP:

*„S ohledem na skutečnost, že **při cesi nájemní smlouvy zůstává zachován poměr vlastníka hmotného majetku a nájemce (došlo sice ke změně v osobě nájemce, nájemní poměr však trvá i nadále)**, při postoupení nájemní smlouvy nelze využít ustanovení § 28 odst. 7 ZDP, které upravuje pouze právní režim mezi vlastníkem hmotného majetku a osobou, která není nájemcem ani uživatelem...“*

V této souvislosti je třeba zdůraznit, že v posuzovaných případech se jedná o ekonomicky racionální a v praxi se často vyskytující výdaje, které jsou pro podnikání daných osob nezbytné a v mnohých případech zcela zásadní. Závěr, že tyto částky

nebudou jakkoliv zohledněny v základu daně, by byl v příkrém rozporu s ústavními principy zdanění daní z příjmů - viz 7 Afs 33/2013-34 ze dne 20.2.2014:

"...Test uznatelnosti podle generální klauzule je tedy ve své podstatě subjektivní, vycházející z konkrétních podmínek, za kterých poplatník vykonává činnost, z níž má pocházet jeho zdanitelný příjem, korigovaný požadavkem elementární racionality jednání poplatníka. Judikatura Nejvyššího správního soudu klade důraz i na to, aby byl zdaňován pouze skutečný příjem poplatníka a podotýká, že výši příjmů nelze v neprospěch poplatníka určit podle pravidel, která se míjejí s tím, jak se hospodaření poplatníka v rozhodných ohledech skutečně vyvíjelo (viz zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu z 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136, publ. pod č. 846/2006 Sb. NSS, a ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, publ. pod č. 2626/2012 Sb. NSS). Znamená to mimo jiné, že by bylo třeba pečlivě vážit ústavní konformitu takové zákonné hmotněprávní úpravy, která by náklady, jež byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, z daňové uznatelnosti vyloučila nebo jejich uznatelnost v rozporu s jejich skutečným významem pro hospodaření poplatníka v jeho neprospěch významně modifikovala (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 8 Afs 30/2012 - 32, a ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 Afs 77/2012 - 31).....".

Podpůrně je v této souvislosti možné odkázat i na rozhodnutí SE EU C-132/16 ze dne 14.9.2017 Direktor na Direkcia „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofia proti „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD,. I když se v daném případě jedná o DPH a oblast vyvolaných investic, ekonomická logika a podstata dané věci je obdobná.

V takových případech je pak nezbytné aplikovat zásadu v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu, jak již bylo zmíněné výše.

2. Závěr

Na základě výše uvedených skutečností se domníváme, že je možné v případě cese nájemní smlouvy postupovat jedním z těchto alternativních postupů:

2.1.1. Úhrada provedená novým nájemcem bude představovat technické zhodnocení, které bude nový nájemce daňově odpisovat na základě § 28 odst. 3 ZDP.

2.1.2. Uvedená úhrada bude představovat při zohlednění případného časového rozlišení daňově uznatelný výdaj nového nájemce.

2.2. V případě cese nájemní smlouvy nevzniká na straně pronajímatele z tohoto titulu nepeněžitý příjem dle § 23 odst. 6 ZDP, protože nedochází k ukončení nájemního vztahu.

2.3. Ustanovení § 28 odst. 7 ZDP lze aplikovat v případě cese podnájemní smlouvy, případně cese jiného užívajícího titulu (např. cese smlouvy o výpůjčce). V těchto případech bude tedy osoba, která prvnímu uživateli uhradí částku za provedené technické zhodnocení, tuto částku daňově odpisovat.

3. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ

Sdělení GFŘ k aplikaci § 28 odst. 7 ZDP, které bylo zveřejněno na webových stránkách Finanční správy, ze dne 06.11.2017 (dále jen "Sdělení") nemá vliv na aplikaci ustanovení § 28 odst. 3 ZDP v případech cesí nájemních smluv.

Ustanovení § 28 odst. 7 ZDP má apriori nově dopadat na vztahy užívání na, které nelze aplikovat § 28 odst. 3 ZDP; tedy na další případy, kdy dochází k přenechání věci k užití jinému za splnění zákonem stanovených podmínek. To jinými slovy znamená, že ustanovení § 28 odst. 7 ZDP dopadá například na podnájemce, vypůjčitele nebo jiné uživatele z nepojmenovaných smluv.

Závěr 2.1.1.

Souhlas se závěrem předkladatele k aplikaci § 28 odst. 3 ZDP.

Technické zhodnocení nelze z povahy věci koupit, směnit, darovat atd.

Pokud dojde za zákonem stanovených podmínek k cesi nájemní smlouvy mezi nájemcem 1 a nájemcem 2 a zároveň dojde k náhradě výdajů vynaložených nájemcem 1 na technické zhodnocení ze strany nájemce 2, pak u nájemce 2 bude umožněna reprodukce jím hrazených finančních prostředků v čase formou daňových odpisů jiného majetku - technického zhodnocení (§ 26 odst. 3 písm. a) ZDP), při dodržení zásady stanovené v § 25 odst. 1 písm. a) ZDP.

Zaevidovaný jiný majetek ve smyslu ustanovení § 26 odst. 3 písm. a) ZDP nájemce 2 zatřídí do odpisové skupiny, ve které je zatříděn najatý hmotný majetek, a může zahájit daňové odpisování metodou dle ZDP jako v prvním roce odpisování.

Závěr 2.1.2.

Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele.

Pokud se nebude jednat o úhradu výdajů vynaložených nájemcem 1 na technické zhodnocení, ale dle smluvního ujednání se bude jednat o "odstupné" za postoupení smlouvy, pak bude tento výdaj snižovat základ daně dle § 24 odst. 1 ZDP v časovém rozlišení v souladu s předpisy upravujícími účetnictví.

Závěr 2.2.

Souhlas se závěrem předkladatele k aplikaci § 28 odst. 3 ZDP, že v případě cese nájemní smlouvy nedochází k ukončení nájemní smlouvy a na straně vlastníka/pronajímatele tak nevzniká nepeněžní příjem dle § 23 odst. 6 ZDP.

Závěr 2.3.

Souhlas se závěrem předkladatele.