



GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Lazarská 7, 117 22 Praha 1



Č.j.: 97491/16/7100-10113



Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu
Odvolací finanční ředitelství

Na vědomí:
MF odboru 15 – Daně z příjmů

Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k signální informaci týkající se aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“) ve vztahu k převodním cenám

Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) obdrželo signální informaci Odvolacího finančního ředitelství č.j. 13751/16/5200-11434-701858 ze dne 4.4.2016 týkající se interpretace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění před novelou zákonem č. 267/2014 Sb., a aplikace této právní úpravy u daňového subjektu, který byl povinen respektovat převodní ceny, a který s odkazem na ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona daňově uplatňuje nedaňové náklady ve smyslu ustanovení § 25 zákona s odůvodněním, že tyto nedaňové náklady vstoupily do výpočtu jím fakturované ceny a jsou tedy kryty výnosem z vyfakturovaných služeb.

Popis situace:

Daňový subjekt je dceřinou společností, která distribuuje výrobky mateřské společnosti na českém trhu a současně pro optimální distribuci vykonává marketingové činnosti. V rámci těchto činností zve potencionální konečné spotřebitele na setkání, navštěvuje je v místě jejich práce (ať už jde o zaměstnance nebo osoby samostatně výdělečně činné). Při setkáních poskytuje potencionálním spotřebitelům dary nad limit. Mimo to ve svém účetnictví eviduje i jiné daňově neuznatelné výdaje (např. stravné zaměstnanců nad limit, výdaje na reprezentaci, manka a škody atd.). Cena za marketingovou činnost je stanovena metodou „Cost+“ s 5% přírážkou k provozním nákladům. Současně pořizovací cena výrobků je rovna ceně prodejní. Tzn., že provozní výsledek hospodaření je kladný (daňový subjekt vykazuje kladný i výsledek hospodaření po zaúčtování splatné a odložené daně z příjmů).

Tímto postupem daňový subjekt kryje účetní náklady a dosahuje přibližně 5% hrubé marže. Daňový subjekt pak s odkazem na ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona výdaje na reprezentaci [§ 25 odst. 1 písm. t)], nad limit [§ 25 odst. 1 písm. j)] a manka a škody [§ 25 odst. 1 písm. n)] zahrne do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Posouzení smyslu a účelu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona:

Uvedené ustanovení bylo do zákona začleněno zákonem č. 316/1996 Sb., novelizováno zákonem č. 438/2003 a č. 267/2014, přičemž obsáhlejší je pouze důvodová zpráva k poslední zmiňované novele. Z této důvodové zprávy (sněmovní tisk 252) je mimo jiné seznatelné, že došlo k upřesnění předmětného ustanovení s tím, že „*Cílem nového znění ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) je realizace původního záměru daného ustanovení, a to sice jeho aplikace na tzv. „přefakturace. ...“.* To., že i před novelou č. 267/2014 Sb. bylo smyslem aplikovat ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona na případy přímé vazby nedaňového nákladu s konkrétním výnosem, vyplývá i z Usnesení rozšířeného senátu NSS č.j. 9 Afs 74/2014 – 125 ze dne 28.6.2015.

Původním smyslem uvedeného ustanovení zákona je tedy orientace na přefakturaci nedaňových výdajů s tím, že zároveň dochází k přenosu nedaňovosti na výdaj jiného poplatníka. Zákonodárce důvodovou zprávou k novele č. 267/2014 osvědčil, že si je vědom, že ačkoli původním účelem tohoto ustanovení bylo především řešení problémů přefakturace nedaňových výdajů, praxe postupem času rozšiřovala nad rámec zákona aplikaci tohoto ustanovení do šíře, která je z hlediska smyslu ustanovení o daňových a nedaňových výdajích věcně neakceptovatelná.

Nález Ústavního soudu ze dne 6. 5. 2004, **sp. zn. III. ÚS 258/03** uvádí, že při výkladu každého ustanovení a podmínek jeho aplikace na konkrétní případ je nutné přihlížet nejen k jazykovému výkladu daného ustanovení, ale je nutné posoudit obsah předmětného ustanovení rovněž z pohledu historicko-teleologického výkladu zákona. Ústavní soud konstatoval, že neudržitelným momentem používání práva je jeho aplikace vycházející pouze z jazykového výkladu, který představuje toliko prvotní přiblížení se k aplikované právní normě a který je východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu. Nutné je ale posoudit obsah předmětného ustanovení i v kontextu různých druhů společenských zájmů, tzn., že je nutno v daném ustanovení hledat cíl, proč jej v takovém znění společnost přijala. Jak vyplývá z **nálezu Ústavního soudu** ze dne 24. 4. 2006, **sp. zn. IV. ÚS 319/05**: „*Historicko-teleologickým výkladem je zjišťován účel, k němuž měla právní úprava sloužit v době svého přijetí. Směřuje tedy ke zjištění skutečného úmyslu, který zákonodárce měl při přijetí právního předpisu. Záměr zákonodárce lze nalézt v důvodových zprávách, neboť pokud není prokázán opak, je třeba mít za to, že zákonodárce přijal se samotným předpisem i jeho záměr.*“

Posouzení ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona ve vztahu k ustanovení § 23 odst. 7 zákona

Pro oblast převodních cen mezi spojenými osobami ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona platí, že uvedená metoda „Cost+“ je pouze jednou z metod použitých pro stanovení ceny transakce. Jde jen o stanovení ceny za plnění, při kterém se může, ale i nemusí vycházet z konkrétních zaúčtovaných nákladů daňového subjektu. Nejmarkantnější je situace v případě použití metody srovnatelné nezávislé ceny (dále jen „CUP“), při jejíž aplikaci nejsou zkoumány náklady daňového subjektu, ale ceny, za které se na trhu realizuje srovnatelné zboží nebo služby. V takovém případě neexistuje žádná přímá souvislost s vynaloženými náklady, resp. tyto nejsou přefakturovávány. Z výkladového pravidla k článku 9 Sdružené podniky „Modelové smlouvy OECD“, kterým je „Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy“, vyplývá, že vyčíslení ceny řízené transakce lze obecně dosáhnout použitím jakékoli z pěti v ní definovaných metod. Zvolení konkrétní metody je mimo jiné odvislé od dostupnosti veřejně přístupných údajů o transakcích mezi nespojenými osobami. Výsledky použití konkrétní metody proto nemůžou být v zásadě odlišné, resp. vést k nerovnému postavení daňových subjektů. V případě použití CUP metody není naplněna podmínka přeúčtování nedaňových výdajů jiné osobě, ani jiná osoba není povinna tyto uhradit na základě závazku nebo jiného právního předpisu. A proto tedy ani výsledná cena zjištěná pomocí metody „Cost+“ nemůže být chápána jako



přímá přefakturace určitých nákladů, ale je pouze způsobem zjištění obvyklé ceny. Takový extenzivní výklad by vedl k neodůvodněným rozdílům co do posuzování daňové uznatelnosti nákladů u jednotlivých poplatníků. Skutečnost, že v návaznosti na tyto nedaňové výdaje byla stanovena převodní cena, nečiní z těchto výdajů výdaje přímo související s dosahovanými příjmy.

Současně to, že každý podnikající daňový subjekt by měl dosahovat takových tržeb, aby pokryl svoje výdaje a dosáhl zisku, platí obecně. Výdaji v tomto smyslu samozřejmě nejsou pouze daňově uznatelné náklady, ale i veškeré ostatní účetní náklady, tzn. i ty, z jejichž titulu nemusí být učiněna konkrétní finanční úhrada v daném účetním a zdaňovacím období. Pokud by tomu tak nebylo, bylo by v případě dostatečně vysokého kladného výsledku hospodaření možné za daňově účinný náklad považovat i splatnou daň z příjmů, která je ve své podstatě pouze nákladem souvisejícím s činností daňového subjektu a na kterou si musí daňový subjekt tak říkajíc „vydělat“. Takováto situace záměrem zákonodárce rozhodně nebyla a ani být nemohla.

Aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona je tudíž v předmětné věci v rozporu s jeho účelem a smyslem a jako takovou je nutné ji odmítnout. Z pohledu metodického usměrnění další správní praxe finančních úřadů dospělo GŘ k závěru, že postup poplatníka, i přes skutečnost, že nebyl prvoinstančním správcem daně rozporován, není v souladu s právní úpravou dané problematiky, resp. s výkladovými pravidly obsaženými v nálezech Ústavního soudu.

Pro úplnost nad rámec informací obsažených v úvodu zmíněné signální informace OFŘ dodáváme, že v případě, kdy jsou příjemci darů podnikatelé nebo zaměstnanci a dary jsou přijaty v souvislosti s vykonávanou činností, jde z titulu darů o příjem, který podléhá režimu § 7, resp. § 6 zákona, a to i před implementací daně dědické a darovací, tzn., že o tyto dary měly být zvýšeny příjmy ze samostatné činnosti příjemců darů (resp. i příjmy ze závislé činnosti) dle pokynu řady D - 22 K § 10 K § 10 odst. 1 bod 2.: Dary (bezúplatná plnění) přijaté v souvislosti se závislou činností nebo samostatnou činností, jsou předmětem příjmů ze závislé činnosti podle § 6 zákona nebo příjmů ze samostatné činnosti podle § 7 zákona). Do 31. 12. 2013 byla tato úprava v ustanovení § 3 odst. 4 písm. a) zákona. Nepředpokládáme, že by daňový subjekt nevedl průkaznou evidenci příjemců jednotlivých darů dosahujících řádově v tomto konkrétním případě mil. Kč měsíčně.

