

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 9. 4. 2008

Program:

- 1. Odsouhlasen zápis z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR konaného dne 12. března 2008**
- 2. Projednání jednotlivých bodů programu z minulých Koordinačních výborů**

Daň z příjmů

Příspěvek 221/13.02.08 – MF předkládá stanovisko – příspěvek odložen

221/13.02.08 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly

Předkládají: Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č. osvědčení 2252
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701
Ing. Jana Tepperová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3885

1. Úvod

Již od roku 1997 platí ustanovení § 6 odst. 2 ZDP, podle kterého je zaměstnavatelem i daňový rezident, který zaměstnává pracovníky, kteří mají formálně právně uzavřen pracovní poměr s daňovým nerezidentem - pronajímatelem pracovní síly, jehož prostřednictvím jsou jim příjmy za práci vypláceny. Jde o tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly, kdy daňový nerezident poskytuje pracovníky na práci v České republice, ale práci sám neřídí, nezodpovídá za ni, nepřivlastňuje si a nepředává její výsledky.

Podle ZDP rovněž platí, že v případě, že v úhradách zaměstnavatele osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady.

Takto stanovená částka potom vstupuje do základu daně podle § 6 odst. 13 ZDP.

2. Obecný rozbor problému

Ze ZDP i jiných právních předpisů vyplývá, že se pojem zaměstnanec a zaměstnavatel definovaný v § 6 odst. 2 v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly použije pouze pro účely zákona o daních z příjmů. Tyto závěry byly potvrzeny i na jednání Koordinačního výboru k příspěvku 714/17.12.03 - Mezinárodní pronájem pracovní síly předloženém Ing. Danou Trezziovou dne 19. března 1997 a znovu projednaném na Koordinačním výboru dne 19. května 2004.

2.1. Superhrubý základ daně

Zahraničním zaměstnavatelům – agenturám práce vzniká v souvislosti s výkonem závislé činnosti jejich zaměstnanců povinnost hradit pojistné odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, případně povinné zahraniční pojištění stejného druhu. Pravidla pro hrazení tohoto pojistného určuje v rámci Evropské unie Nařízení Rady (EHS) 1408/71. Podle uvedených nařízení se povinnosti platby pojistného zpravidla týkají zahraničního zaměstnavatele, nikoliv tuzemských, tzv. ekonomických zaměstnavatelů.

V souvislosti s přijetím zákona č. 261/2007 Sb., o reformě veřejných financí došlo mj. ke změně vymezení základu daně (díličího základu daně) z příjmů ze závislé činnosti v rámci ustanovení § 6 odst. 13 a 14 ZDP. V případě příjmů ze zdrojů v tuzemsku je základ daně vymezen jako

„...příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel sám za sebe, a u zaměstnance, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, zvýšené o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění.“

Jestliže tedy pojistné na zahraniční pojištění, případně pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění je povinen hradit zahraniční zaměstnavatel – agentura práce, je v případě zaměstnanců, kteří jsou pro účely ZDP považováni za zaměstnance na základě § 6 odst. 2 ZDP základ daně podle § 6 odst. 13 ZDP roven příjmům ze závislé činnosti nebo funkčním požitkům s výjimkou uvedenou v § 6 odst. 4 a 5 ZDP. Tomu odpovídají i požadavky na obsah mzdových listů a následně i Potvrzení o příjmech ze závislé činnosti, kdy podle ustanovení § 38j odst. 2 písm. e) bod 3. ZDP mzdové listy obsahují „částku odpovídající pojistnému nebo příspěvkům na zahraniční pojištění, které je z úhrnu zúčtovaných mezd uvedených v bodě 1 povinen platit zaměstnavatel sám za sebe“.

2.1.1. Návrh řešení

Základem daně (díličím základem daně) z příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 13 ZDP je v případě zaměstnanců pronajatých v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly úhrn příjmů ze závislé činnosti rozúčtovaný z celkové úhrady zahraničnímu subjektu ve prospěch zaměstnanců v návaznosti na jejich kvalifikaci a rozsah pracovní činnosti. Zahrnuje-li úhrada i částku za zprostředkování, nemůže být částka připadající na příjem zaměstnanců nižší než 60 % úhrady.

Stanovisko Ministerstva financí:

Nelze souhlasit s navrhovanou definicí základu daně u zaměstnanců pronajatých daňovým nerezidentem ČR podle § 6 odst. 2 ZDP s následujícími důvody:

Lze se ztotožnit s tím, že povinnost platit povinné pojistné sociální a zdravotní (příspěvek) za pronajaté zaměstnance v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly má zahraniční formálně právní zaměstnavatel. Placení tohoto pojistného se řídí obvykle zahraničními právními předpisy o pojistném a zahraniční formálně právní zaměstnavatel nese za placení

tohoto pojistného plnou odpovědnost. Z uvedeného plyne, že se v těchto případech jedná o zaměstnance, na které se vztahují zahraniční předpisy o povinném sociálním a zdravotním pojištění, tj. stejného druhu jako v ČR (viz § 6 odst. 13 a § 38h odst. 1 písm. b) ZDP).

Již od roku 1997 tuzemský daňový zákon vycházel při zdanění příjmů pronajatých zaměstnanců z toho, že jsou odměňováni na základě smluvního vztahu uzavřeného s jejich zahraničním formálně právním zaměstnavatelem a že se placení pojistného proto řídí předpisy platnými v zemi jejich rezidence. A i přesto od roku 1997 český daňový zákon umožňoval zohlednit jako výdaj při stanovení základu daně (základu pro výpočet zálohy) u pronajatých zaměstnanců i příspěvky na toto zahraniční pojištění - a nikým to nebylo zpochybňováno. To znamená od počátku se vycházelo z předpokladu, že toto pojistné sráží z jejich mzdy a hradí nikoliv tuzemský ekonomický zaměstnavatel, ale právě tento zahraniční formálně právní zaměstnavatel. Tj., že o částky pojistného sražené ze mzdy pronajatého zaměstnance v zahraničí na povinné zahraniční pojištění za dobu, po kterou vykonával zaměstnání v ČR, se mu snížila do konce roku 2007 jeho hrubá mzda, tj. před zdaněním u tuzemského ekonomického zaměstnavatele (viz též pokyn MF č. D- 174). To znamená, že i dosud zahraniční pojistné srážené ze mzdy pronajatých zaměstnanců zahraničním formálně právním zaměstnavatelem zohledňoval tuzemský ekonomický zaměstnavatel při plnění povinností plátce daně.

Od roku 2008 se novelou ZDP obsaženou v zákoně č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů pouze stanovilo, že u zaměstnanců, na které se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu jako v ČR, se jejich příjmy zvýší o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění (není zde ale uvedeno, že se musí jednat o zahraniční pojistné, které platí zaměstnavatel „sám za sebe“, tj. z vlastních prostředků).

Podle § 6 odst. 13 a § 38h odst. 1 písm. b) ZDP se u poplatníka na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění, příjmy ze závislé činnosti zvyšují o částku odpovídající příspěvku zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění. Pro správné stanovení základu daně je tedy rozhodující:

- a) právě existence takového zahraničního právního předpisu a dále
- b) skutečnost, zda i podle tohoto zahraničního předpisu je z příjmů zaměstnance placeno povinné pojistné (příspěvek), které jde k tíži zaměstnavatele (ať již tuzemského nebo formálně právního).

Tak tomu je i v případě tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly realizovaného na území České republiky zahraničním zaměstnavatelem, který je v České republice daňovým nerezidentem (tzv. zahraniční agenturou práce). Zde je za zaměstnavatele, který má povinnosti plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 6 odst. 2 ZDP označena osoba se sídlem nebo s bydlištěm na území ČR (daňový rezident), tzn. tuzemský ekonomický zaměstnavatel (uživatel pracovní síly). Přestože příjmy za práci pro tuzemského ekonomického zaměstnavatele a příspěvek na povinné zahraniční pojištění z příjmů pronajatého zaměstnance jsou placeny v tomto případě prostřednictvím zahraničního (formálně právního) zaměstnavatele, musí je tuzemský ekonomický zaměstnavatel zdanit v souladu s českým ZDP, a to včetně správného stanovení základu daně (navýšení příjmu zaměstnance o částku odpovídající příspěvku zaměstnavatele na povinné zahraniční pojištění). Tuzemský ekonomický zaměstnavatel zde totiž jen podle § 6 odst. 2 ZDP plní povinnosti plátce daně (zdaňuje příjmy pronajatých zaměstnanců), které by jinak musel plnit v plném rozsahu zahraniční zaměstnavatel (resp. jeho stálá provozovna umístěná na území ČR).

2.2. Plnění vedle mzdy

Jestliže český „ekonomický“ zaměstnavatel vynaloží v souvislosti s působením pronajatých zaměstnanců další náklady (cestovní náhrady související se služebními cestami pronajatých pracovníků nařízené ekonomickým zaměstnavatelem, poskytnutí náradí, pracovních a ochranných pomůcek, přidělení služebního automobilu k soukromému a služebnímu použití, zajištění odborného rozvoje, poskytnutí přechodného ubytování a apod. (dále jen „plnění vedle mzdy“)), budou tato plnění vedle mzdy z hlediska daní z příjmů posuzována stejně jako náklady vynaložené na zaměstnance, se kterými zaměstnavatel uzavřel pracovněprávní vztah. Příkladem použitým a odsouhlaseným pracovníky Ministerstva financí v roce 1997 (Koordinační výbor k příspěvku 714/17.12.03 - Mezinárodní pronájem pracovní síly předloženém Ing. Danou Trezziovou ze dne 19. března 1997 a znovu projednaném na Koordinačním výboru dne 19. května 2004) byly cestovní náhrady, který ve stejném znění uvádíme:

„Přestože mezi českým „ekonomickým“ zaměstnavatelem a pronajatým zaměstnancem nebyl uzavřen pracovně-právní vztah, cestovní náklady hrazené českým zaměstnavatelem do výše limitů dle zákona č. 119/1992 Sb. ve znění p.p. jsou považovány za daňově uznatelné náklady „ekonomického“ zaměstnavatele a **současně tyto cestovní náklady a náhrady nejsou předmětem daně u pronajatého zaměstnance**“.

Z pohledu daňové uznatelnosti dále došlo k novelizaci pokynu D-300 k bodu 35, § 24 odst. 2 (Finanční zpravodaj 8-9/2007). Z této vyplývá potvrzení výše uvedených závěrů, tzn., že pokud bude ve smlouvě ujednáno, že plnění vedle mzdy ponese ekonomický zaměstnavatel, jsou tyto náklady daňově relevantní u ekonomického zaměstnavatele.

Z pohledu ekonomického (pronajatého) zaměstnance jsou plnění vedle mzdy posuzována obdobně jako u zaměstnance, se kterým zaměstnavatel uzavřel pracovněprávní vztah. Tzn., že pokud ekonomickému zaměstnanci jsou poskytována ekonomickým zaměstnavatelem plnění vedle mzdy, která mají charakter příjmů, které nejsou předmětem daně (§ 6 odst. 7 a 8 ZDP), či příjmů, které jsou od daně osvobozené (§ 6 odst. 9 ZDP), pak uvedená plnění vedle mzdy nevstupují do základu daně (superhrubé mzdy) dle § 6 odst. 13 ZDP pro výpočet daně ze závislé činnosti (§ 6 odst. 2 ZDP).

2.2.1. Návrh řešení

Z pohledu ekonomického zaměstnance jsou plnění vedle mzdy posuzována obdobně jako u zaměstnance, se kterým zaměstnavatel uzavřel pracovněprávní vztah, tzn., pokud nejsou předmětem daně nebo jsou osvobozená, nevstupují do superhrubé mzdy.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas.

2.3. Potvrzení příjmů ze závislé činnosti

V souladu s § 38j ZDP je český ekonomický zaměstnavatel povinen vést pro poplatníka (ekonomického zaměstnance) mzdové listy, jejichž obsah je přesně stanoven. Osobní údaje o pronajatém zaměstnanci získá český ekonomický zaměstnavatel z vyplněného formuláře „Prohlášení“ (§ 38k ZDP) od zaměstnance. Jednou z náležitostí Mzdového listu je „úhrn

zúčtovaných mezd, bez ohledu zda jsou vyplaceny v penězích nebo v naturáliích“ (§38j odst. 2 písm. e) bod 1 ZDP).

Příčemž platí:

- ✓ základem pro výpočet zálohy na daň je úhrn **příjmů** ze závislé činnosti, **zúčtovaný** nebo vyplacený... (§38h odst. 1 ZDP),
- ✓ v případě, že v úhradách zaměstnavatele osobě se sídlem či bydlištěm v zahraničí, je částka za zprostředkování, považuje se za **příjem** zaměstnance nejméně 60% z celkové úhrady

Nastává otázka jaký úhrn příjmů ze závislé činnosti se uvádí do Mzdového listu a následně do „Potvrzení o sražené dani“ (§38d odst. 7 ZDP) v případech, kdy:

1. smlouva o zprostředkování pracovní síly upravuje přesnou výši příjmů u jednotlivých ekonomických zaměstnanců, kdy celková hodnota příjmů ze závislé činnosti bude minimálně 60% odměny požadované právním zaměstnavatelem,
2. smlouva nebude řešit výši příjmů ze závislé činnosti u jednotlivých ekonomických zaměstnanců ani výši provize právního zaměstnavatele,
3. smlouva upravuje výši příjmů ze závislé činnosti jednotlivých ekonomických zaměstnanců, přičemž tyto příjmy budou nižší než 60% odměny (§6 odst. 2 ZDP)

2.3.1. Návrh řešení

V případě, že je ve smlouvě o zprostředkování pracovní síly uvedena přesná specifikace výše příjmů u jednotlivých ekonomických zaměstnanců, či jakékoli jiné obdobné rozčlenění (např. dle profesí), kdy celková hodnota příjmů ze závislé činnosti bude minimálně 60% odměny požadované právním zaměstnavatelem, bude český ekonomický zaměstnavatel postupovat při stanovení výše příjmů ze závislé činnosti u jednotlivého zaměstnance podle smlouvy. Výše příjmů bude uvedena ve Mzdovém listu ekonomického zaměstnance dle smlouvy a tato bude podkladem pro „Potvrzení o sražené dani“ (§38d odst. 7 ZDP).

V případě, že smlouva nebude řešit výši příjmů ze závislé činnosti u jednotlivých ekonomických zaměstnanců ani výši provize právního zaměstnavatele, český zaměstnavatel rozpočítá částku mzdových nákladů na počet zaměstnanců s ohledem na délku působení jednotlivých zaměstnanců u českého ekonomického zaměstnavatele (dále jen „rozpočtená částka v hodnotě odměny“) a z této rozpočtené částky v hodnotě odměny odvede zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Rozpočítaná částka v hodnotě odměny bude uvedena ve Mzdovém listu ekonomického zaměstnance a tato bude podkladem pro Potvrzení o sražené dani.

V případě, že smlouva upravuje výši příjmů jednotlivých ekonomických zaměstnanců, přičemž příjmy ze závislé činnosti budou nižší než 60% odměny (§6 odst. 2 ZDP), český zaměstnavatel rozpočítá částku mzdových nákladů ve výši 60% odměny na počet zaměstnanců s ohledem na délku působení jednotlivých zaměstnanců u českého ekonomického zaměstnavatele (dále jen „rozpočtená částka“) a z této rozpočtené částky odvede zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Rozpočítaná částka bude

uvedena ve Mzdovém listu ekonomického zaměstnance a tato bude podkladem pro Potvrzení o sražené dani.

Stanovisko Ministerstva financí:

V České republice podléhala zdanění u zaměstnanců dočasně přidělených (pronajatých) k tuzemskému ekonomickému zaměstnavateli vždy jejich skutečná výše příjmů ze závislé činnosti. Mzda za práci náležející pronajatým zaměstnancům nemůže ale činit v České republice méně, než 60 % z celkové úhrady za pronájem, ale může činit případně i více, neboli částka za zprostředkování může činit v České republice max. 40 % z celkové úhrady za pronájem, nikoliv však více. Je tedy na zvážení tuzemského ekonomického zaměstnavatele, zda při zúčtování mezd bude pak vycházet z deklarované výše mzdových prostředků u jednotlivých zaměstnanců a nebo případně ze své interní evidence. S ohledem na výše uvedenou první větu, se na mzdovém listě pronajatého zaměstnance u ekonomického zaměstnavatele uvádí skutečná částka, která byla v jeho prospěch zúčtována, tedy odměna, která mu v souladu s tuzemskými právními předpisy náleží. Údaje ze mzdového listu se následně uvedou v Potvrzení zaměstnavatele.

To znamená, že:

- Bude-li činit částka za zprostředkování více než 40 % z celkové úhrady za pronájem pracovní síly, nemůže být částka připadající na příjmy ze závislé činnosti zúčtována tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem ve prospěch pronajatých zaměstnanců (zdaněná v ČR) nižší, než 60 % z celkové úhrady.
- Bude-li činit částka za zprostředkování méně než 40 % z celkové úhrady za pronájem, pak částka připadající na příjmy ze závislé činnosti zúčtována tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem ve prospěch pronajatých zaměstnanců bude vyšší, než 60 % z celkové úhrady, tj. v ČR se zdaní skutečná výše příjmů ze závislé činnosti
- Nebude-li ale sjednána žádná částka za zprostředkování, bude celá úhrada za pronájem tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem zúčtována ve prospěch pronajatých zaměstnanců (jako mzda).

3. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

229/12.03.08 - Problematika přechodu majetku na vědecko-výzkumné instituce

Předkládají: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osvědčení 320
Michal Mládek – asistent auditora zapsaný v KA ČR, osvědčení č. 1440/0

1. Úvod

Vědecko-výzkumné instituce (dále jen v. v. i.) byly zřízeny jako samostatná právní forma zákonem č. 341/2005 Sb (dále jen ZVVI). Dřívější státní příspěvkové organizace pak zanikly dle tohoto zákona k 31. 12. 2006. Zřízení v. v. i. nastalo dle § 3 odst. 1 zákona o v. v. i. dnem vydání zřizovací listiny a vznik ve smyslu § 4 výše uvedeného zákona ke dni zápisu do rejstříku v. v. i.. Jako tento den je prakticky u všech v. v. i. uveden den 1. 1. 2007.

V současné době v. v. i. vlastní majetek, který do 31. 12. 2006 byl ve vlastnictví státu a který na v. v. i. přešel dle § 31 odst. 5 zákona o v. v. i. k 1. 1. 2007 především za podmínky, že k 31. 12. 2006 měla dřívější státní příspěvková organizace k tomuto majetku příslušnost hospodaření.

Nové v. v. i. tak do určité míry vznikly jako právní nástupci předchozích především státních příspěvkových organizací. Pokud se však týká výše uvedeného majetku, není prakticky možné hovořit o právním nástupnictví, neboť právní předchůdce tento majetek nevlastnil. Lze tedy říci, že majetek dle § 31 odst. 5 v. v. i. nabyla nově vzniklá právnická osoba ze zákona.

Vazba ustanovení § 1 písm. c) a § 31 ZVVI je nepopíratelná. Pominout však nelze vazbu a souslednost úkonů zřizovatele vymezenou v ustanovení § 31 odst. 4 a 5 ZVVI. V §31 odst. 4 je provedena kogentní úprava, dle které zřizovatel do 15. 12. 2006 musel rozhodnout zcela ve smyslu § 28 odst. 1 ZVVI o majetku a závazcích státní PO. § 28 odst. 1 ZVVI přitom mimo jiné stanoví, že převáděné závazky státní PO mohou činit nejvýše 20% hodnoty vkládaného majetku. „Důvodem je, aby zřizovatel nemohl zřídit veřejnou výzkumnou instituci se závazky, které by záhy znemožnily její činnost. Toto omezení se vztahuje i na přeměnu stávajících příspěvkových organizací na veřejné výzkumné instituce (transformaci) podle § 31.“ – tolik citace z důvodové zprávy ZVVI.

Sám zákonodárce tímto ustanovením, navzdory skutečnosti, že se jedná o svým způsobem přeměnu státní PO na v. v. i., jednoznačně dává do souvislosti „hodnotu vkládaného majetku“ a výši převáděných závazků. Pojem „hodnota“ však nijak neupravuje; nelze se tedy domnívat jinak, než že se jedná o hodnotu majetku v čase jeho vkladu a tedy reprodukční pořizovací cenu v pojetí ZoÚ – viz § 25 odst. 4 písm. b) ZoÚ. Je-li tento postup zákonodárce v důvodové zprávě logicky a jasně zdůvodněn jen a pouze ekonomicky, pak se při posuzování dané věci nelze od této základní úvahy odchýlit. Není pochyb o tom, že převáděné závazky reflektují současné tržní podmínky. V tomto smyslu je také adekvátní postup navržený překladatelem níže, totiž zřizovatelem do v. v. i. vkládaný majetek ocenit v postupu dle §25 odst. 1 písm. k) ZoÚ.

Účetní část

Prvním problémem je, jakým způsobem bude majetek, který přešel ze zákona, v účetnictví v. v. i. oceněn. Předkladatel se dozvěděl o existenci stanoviska odboru účetnictví v této věci, které má údajně doporučovat pro účely účetnictví zaúčtování v původních cenách s oprávkami resp. v zůstatkových účetních cenách. Předkladatel je přesvědčen, že je nezbytné dodržet ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) ZoÚ, neboť se jedná o majetek nabytý bezúplatně, kde ZoÚ stanoví povinné použití reprodukční pořizovací ceny. Reprodukční cena je pak definována v odst. 4 písm. b) výše uvedeného § jako cena, za kterou by byl majetek oceněn v době, kdy se o něm účtuje.

Pod výše uvedenou definicí reprodukční ceny prakticky nelze podřadit zůstatkovou účetní cenu, která se převážně odchyľuje od ceny obvyklé dle § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování.

2. Problematika daňových odpisů

Při předjednání problematiky na Ministerstvu financí se objevily dva možné názory na hodnocení daňových odpisů. První alternativou je, že majetek může být daňově odepisován ze vstupní ceny ve smyslu § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmu (dále jen ZDP), protože nejsou splněny podmínky pro úplatné pořízení, nelze tedy použít pořizovací cenu ve smyslu písm. a) výše uvedeného odstavce a §, nelze použít ani alternativu pod písm. b) – tedy vlastní náklady, nevztahuje se na daný případ ani alternativa pod písm. c) (nesplacené pohledávky), a je tak nutné aplikovat reprodukční pořizovací cenu zjištěnou dle zákona č. 151/1997 Sb. ve smyslu odkazu 1a) v této části ZDP.

Druhou velmi rigidní alternativou je vyloučení veškerých daňových odpisů z takto nabytého majetku postupem dle § 27 písm. f) s ohledem na možný názor, že se jedná o majetek převzatý povinně bezúplatně. Zde je potřebný určitý exkurz vysvětľující systematické zařazení tohoto ustanovení do zákona a tedy i historické důvody této právní normy.

Pro náš případ je třeba zdůraznit, že se v dikci energetického zákona prakticky jednalo o institut vyvlastnění ve strategickém zájmu. Zákon o daních z příjmů tak v podstatě pouze upravoval daňový režim majetku, který nebyl daňovým subjektem nabyt na základě standardních občansko-právních vztahů, ale na základě zákona mimo vůli účastníků takových vztahů.

Zákon č. 341/2005 Sb. vymezuje v ustanovení § 31 postup přechodu majetku České republiky, ke kterému měla právo hospodaření státní příspěvková organizace měnící se současně na veřejnou výzkumnou instituci. Je třeba si uvědomit, že tento postup je čistě technickým řešením problematiky spojené s přeměnou příspěvkové organizace na v. v. i.. Není sporu, že v dalším nakládání je tento majetek postaven na roveň majetku, který by do v. v. i. vložil její zřizovatel ve standardním postupu § 15 písm. c) zákona o v. v. i., tedy včetně generování daňově relevantních příjmů a s povinnostmi standardní péče o tento majetek.

Ve smyslu shora uvedeného nelze na přechod majetku nahlížet jako na „povinný a bezúplatný“, jak je třeba v těchto dvou parametrech interpretovat ono slovní spojení použité v § 27 písm. f) zákona o daních z příjmu. Na přechod majetku dle § 31 zákona o v. v. i. je třeba nahlížet jako na právní úkon nesoucí volní prvky, když předmětem přechodu je logicky majetek, který byl již dříve zřizovatelem příspěvkové organizace označen za majetek sloužící k plnění hlavního účelu, ke kterému byla zřízena. Nabízí se paralela se vkladem majetku do

obchodních společností – i zde se nejedná o majetek převzatý společností „povinně bezúplatně“, ale na základě volní úvahy vkladatele, který vkladem hodlá zajistit plnění podnikatelského záměru a nabývá za vložený majetek adekvátní práva. Obdobně i v případě přechodu majetku na v. v. i. platí, že i zřizovatel nabývá příslušná práva vymezená např. v § 15 a § 28 zákona o v. v. i..

3. Zůstatková cena

Z výše uvedeného se lze důvodně domnívat, že podmínky ustanovení § 27 písm. f) především k přihlídnutím k historickému, systematickému a teologickému výkladu nejsou při nabytí majetku postupem dle § 31 odst. 5 a 8 naplněny a daňové odpisy budou uplatněny dle § 29 ze vstupní ceny. Při prodeji majetku pak zůstatkovou cenu dle § 29 odst. 2 budou ponížovat pouze daňové odpisy uplatněné v. v. i. a případně i jejich poměrná neuplatněná část dle výše uvedeného odstavce.

Závěr:

Účetní problematika

V. v. i., které nabyly majetek přechodem ze zákona dle § 31 odst. 5 a 8, bude účtováno postupem dle § 25 odst. 1 písm. k ZoÚ – tedy v reprodukčních pořizovacích cenách.

Po přijetí závěru v koordinačním výboru doporučujeme publikovat obvyklým způsobem a publikace na www stránkách MF ČR a dle možností i v pokynu řady D.

Stanovisko Ministerstva financí:

Zákonem č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích, je upraven vznik nových VVI a podle přechodných ustanovení v § 31 vznik VVI přeměnou ze státních příspěvkových organizací uvedených v příloze zákona, které se stávají dnem 1. ledna 2007 veřejnou výzkumnou institucí a zapisují se pod k tomuto datu aktuálně platným identifikačním číslem do rejstříku veřejných výzkumných institucí. V tomto případě se nejedná o ukončení činnosti právnické osoby a tato dál pokračuje v transformované právní formě podle zákona ve stejné činnosti a pod stejným IČ.

Majetek ČR, ke kterému měla koncem roku 2006 příslušnost hospodaření státní příspěvková organizace, přešel 1.1.2007 na veřejnou výzkumnou instituci. **Aktiva, závazky (a další pasiva) příslušející státní příspěvkové organizaci se staly ke stejnému datu aktivy a závazky veřejné výzkumné instituce.** U této transformované právnické osoby se takto jedná o bezúplatný přechod (nabytí) majetku a nic na tom nemění ani možnost příslušného zřizovatele případně rozhodnout, který majetek nebo závazky s její činností nesouvisející nepřejdou.

Pro účely uplatňování daňových odpisů takto nabytého majetku lze potom u veřejné výzkumné instituce postupovat podle ustanovení § 30 odst. 10 písm. e) ZDP (§ 30 odst. 12 písm. e) platného znění zákona pro zdaňovací období 2007), tj. u bezúplatně nabytého majetku podle § 31 zákona o veřejných výzkumných institucí pokračuje v odpisování započatém právnickou osobou ve formě státní příspěvkové organizace a pokud odpisování nezapočalo, je u nabyvatele - VVI vstupní cenou hmotného majetku ta vstupní cena, z níž by státní PO odpisy uplatňovala, snížená o poskytnuté dotace na jeho pořízení z veřejných zdrojů (viz § 29 odst. 1 ZDP).

Pro úplnost je nutno poznamenat, že výše uvedené řešení zcela koresponduje i s dalšími specifickými skutečnostmi doprovázejícími transformaci státních PO na VVI, které i nadále vystupují ve všech právních vztazích ve smluvním rámci bývalé PO v rámci stejného IČ.

Vyjádření odboru účetnictví:

Právní předpisy v oblasti účetnictví neupravují význam pojmu „bezúplatné nabytí“. Je však nutno upozornit na ust. § 8 odst. 2 zákona o účetnictví. Pokud se jedná o zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích, je nutno zohlednit znění ust. § 31 odst. 5, kde je uvedeno m.j., že: „Aktiva, závazky a další pasiva, příslušející této státní příspěvkové organizaci ke dni 31. prosince 2006, se stávají dnem 1. ledna 2007 aktivy, závazky a dalšími pasivy veřejné výzkumné instituce“. Z tohoto ustanovení lze vyvodit, že k 1.1.2007 nelze měnit strukturu jednotlivých položek aktiv, závazků a další pasiv „zahajovací“ rozvahy, pokud změny nebudou vyplývat ze znění vyhl. č. 504/2002 Sb. nebo povinností uložených jinými právními předpisy. Podle našeho názoru nelze použít pro „přecházející“ majetek ocenění reprodukční pořizovací cenou, protože by nebylo možno splnit požadavky citovaného ustanovení zákona č. 341/2005 Sb., (např. pokud se jedná o oprávky k tomuto majetku vykázané k 31.12.2006).

Pro úplnost uvádíme, že podle ust. § 1 odst. 3 písm. a) zákona č. 151/1997 Sb. se tento zákon nevztahuje na oceňování podle zákona o účetnictví. Obdobně je nutno odmítnout spekulaci o převádění závazků „reflektujících současné tržní podmínky“.

Spotřební daň

Příspěvek 222/13.02.08 – MF předkládá upravené stanovisko – příspěvek uzavřen

222/13.02.08 - Dodání plynu a elektřiny provozovateli distribuční soustavy

Předkládají: Ing. Petr Dobšínský, daňový poradce, č. osvědčení 2564
Ing. Ivana Kroulíková, daňová poradkyně, č. osvědčení 3951

Cílem tohoto příspěvku je přispět ke sjednocení výkladových pravidel při uplatňování daně z plynu a daně z elektřiny.

V příspěvku vycházíme ze znění zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, části 45, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů (dále jen "ZDZP"), a části 47, daň z elektřiny (dále jen "ZDZE"), v platném znění.

1. Popis problému

Společnost je provozovatelem distribuční soustavy plynu/elektřiny. Společnost je držitelem licence na distribuci plynu/elektřiny. Společnost nakupuje plyn/elektřinu do jediného odběrného místa převážně pro vlastní spotřebu (zdaňovaný i osvobozený účel), část za účelem následného dodání jiným spotřebitelům. Společnost není držitelem povolení k nabytí plynu/elektřiny bez daně. Společnost je držitelem povolení k nabytí plynu/elektřiny osvobozené od daně.

1.1 Problém 1 - konečný spotřebitel

Provozovatel distribuční soustavy se nepovažuje za konečného spotřebitele pro účely ZDZP ani ZDZE.¹ Dodavateli proto při dodání plynu/elektřiny provozovateli distribuční soustavy nevzniká povinnost přiznat a zaplatit daň.²

Dodavatel však nesmí na území ČR dodat plyn/elektřinu bez daně osobě, která není držitelem povolení k nabytí plynu/elektřiny bez daně.³ V opačném případě by se dopustil správního deliktu⁴, za který by mu hrozila pokuta až 200 000 Kč⁵ a při opakovaném spáchání deliktu by celní úřad zrušil dodavateli povolení k nabytí plynu/elektřiny bez daně⁶.

Při striktním výkladu ZDZP i ZDZE by jedinou možností pro dodavatele jak neporušit zákon bylo nedodávat.

1.2 Problém 2 - přeúčtování plynu/elektřiny jiné osobě

¹ § 2 odst. 1 písm. c) ZDZP a § 2 odst. 1 písm. c) ZDZE

² § 5 odst. 1 písm. a) ZDZP a § 5 odst. 1 písm. a) ZDZE

³ § 16 odst. 2 ZDZP a § 16 odst. 2 ZDZE

⁴ § 27 odst. 1 písm. b) ZDZP a § 27 odst. 1 písm. b) ZDZE

⁵ § 27 odst. 2 písm. a) ZDZP a § 27 odst. 2 písm. a) ZDZE

⁶ § 15 odst. 2 písm. c) ZDZP a § 15 odst. 2 písm. c) ZDZE

Pokud provozovatel distribuční soustavy nabude plyn/elektřinu osvobozené od daně a následně přeúčtuje (dodá) jiné fyzické nebo právnické osobě, která není držitelem povolení k nabytí plynu/elektřiny bez daně a která použije plyn/elektřinu pro neosvobozené účely, je otázkou, zda daň uplatní provozovatel distribuční soustavy nebo jeho zákazník.

2. Rozbor problematiky

2.1 Problém 1 - konečný spotřebitel

Při dodání plynu/elektřiny provozovateli distribuční soustavy může dodavatel postupovat v zásadě dvojím způsobem:

- (i) Neaplikovat ustanovení, podle kterého provozovatel distribuční soustavy není konečným spotřebitelem.
- (ii) Při dodání plynu/elektřiny provozovateli distribuční soustavy odhlédnout od zákazu stanoveného v § 16 ZDZP a § 16 ZDZE a dodat plyn/elektřinu bez daně.

Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále jen „Směrnice“) přímou odpověď nedává. Důvodová zpráva k ZDZP/ZDZE tento rozpor neřeší.

Způsob (i)

Dodavatel při dodání plynu/elektřiny provozovateli distribuční soustavy do odběrného místa uvedeného v příslušném povolení dodá veškerý plyn/elektřinu osvobozenou od daně. Dodavatel sice neporuší zákaz stanovený v § 16 ZDZP a § 16 ZDZE, ale postupuje v rozporu s ustanoveními § 2 odst. 1 písm. c) a § 5 odst. 1 ZDZP a § 2 odst. 1 písm. c) a § 5 odst. 1 ZDZE.⁷

Způsob (ii)

V případě postupu podle druhého způsobu dodavatel dodá plyn/elektřinu bez daně provozovateli distribuční soustavy, který není držitelem povolení k nabytí plynu/elektřiny bez daně. Dodavatel poruší zákaz stanovený v § 16 ZDZE a § 16 ZDZP.

Případná povinnost přiznat a zaplatit daň přejde na odběratele - provozovatele distribuční soustavy. Provozovateli distribuční soustavy vznikne povinnost přiznat a zaplatit daň v okamžiku spotřeby plynu/elektřinu nebo k okamžiku dodání plynu/elektřiny konečnému odběrateli. V případě kontinuální spotřeby by mu pak tato povinnost vznikala denně.

Z důvodů právní jistoty dodavatele plynu/elektřiny se přikláníme k závěru, že by se mělo postupovat podle způsobu (i).

⁷ Povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně není nutné v případech, kdy je plyn určený pro krytí ztrát při dopravě a skladování podle § 8 odst. 5 ZDZP.

2.2 Problém 2 - přeúčtování plynu/elektřiny jiné osobě

ZDZP i ZDZE stanoví, že povinnost přiznat a zaplatit daň nevzniká, pokud fyzická nebo právnická osoba, která nabyla zdaněný nebo osvobozený plyn/elektřinu, dodá takový plyn/elektřinu jiné fyzické nebo právnické osobě.⁸

Pokud provozovatel distribuční soustavy dodá (přeúčtuje) plyn/elektřinu, které nabyli osvobozené od daně, nevzniká mu povinnost přiznat a zaplatit daň, a to ani v případě, kdy jeho odběratel nebude držitelem povolení k nabytí plynu/elektřiny osvobozených od daně.

Z důvodové zprávy sice vyplývá, že pokud osoba použije plyn/elektřinu, které nabyla osvobozené od daně, pro jiné než osvobozené účely, musí zaplatit daň. Důvodová zpráva vysvětluje, že v případě rozúčtování společného odběru odpovídá konečný spotřebitel za své podružné odběratele.

Pro takový výklad však nelze v ZDZP ani v ZDZE nalézt přímou oporu.

Teoreticky by bylo možné vykládat ZDZP a ZDZE tak, že dodáním (přeúčtováním) plynu/elektřiny, které byly nabyty osvobozeně od daně osobě, která není držitelem povolení k nabytí plynu/elektřiny osvobozených od daně, dochází ke spotřebě plynu/elektřiny pro jiné než osvobozené účely ve smyslu § 5 odst. 1 písm. d) ZDZP a 5 odst. 1 písm. b) ZDZE.

ZDZP i ZDZE pracují s pojmy dodání i spotřeba, a přestože tyto pojmy přímo nedefinují, jejich použití potvrzuje, že jejich význam se neliší od běžného významu a že pojem dodání není synonymem ani podmnožinou pojmu použití⁹. Dodáním plynu/elektřiny nedochází k jeho spotřebě, proto nelze souhlasit s výše popsáním výkladem

Navíc úprava § 5 odst. 2 ZDZP a § 5 odst. 2 ZDZE je bezesporu speciální k úpravě § 5 odst. 1 ZDZP a § 5 odst. 1 ZDZE, a proto i kdyby dodáním osvobozeného plynu/elektřiny dodavatel pro účely zákona plyn/elektřinu spotřeboval nevznikla by mu v souladu s § 5 odst. 2 ZDZP i § 5 odst. 2 ZDZE povinnost přiznat a zaplatit daň.

Povinnost přiznat a zaplatit daň bude povinen odběratel v okamžiku, kdy plyn/elektřinu spotřebuje k jinému účelu, než na které se osvobození od daně vztahuje.¹⁰

3. Závěr

Navrhujeme proto přijmout a potvrdit následující sjednocující závěry:

- 3.1 Při dodání plynu/elektřiny dodavatelem provozovateli distribuční soustavy, který zároveň není držitelem povolení k nabytí plynu/elektřiny bez daně, se provozovatel distribuční soustavy považuje za konečného spotřebitele ve smyslu ZDZP a ZDZE.
- 3.2 V případě následného přeúčtování plynu/elektřiny provozovatelem distribuční soustavy jiné fyzické nebo právnické osobě, nevzniká provozovateli distribuční soustavy povinnost přiznat a zaplatit daň. Povinnost přiznat a zaplatit daň přejde

⁸ § 5 odst. 2 ZDZP a § 5 odst. 2 ZDZE

⁹ Například vymezení pojmu den dodání v § 2 odst. 2 písm. b) ZDZP a ZDZE

¹⁰ § 5 odst. 1 písm. d) ZDZP a § 5 odst. 1 písm. b) ZDZE

z provozovatele distribuční soustavy na jeho odběratele, který bude povinen přiznat a zaplatit daň v okamžiku, kdy plyn/elektřinu sám spotřebuje k jinému účelu, než na které se osvobození od daně vztahuje.

Po projednání příspěvku v rámci Koordinačního výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí ČR vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

1) Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále též „zákon“) v částech 45 až 47, které upravují tzv. ekologické daně, upravuje vymezení pojmů dodavatel a konečný spotřebitel. Dodavatelé jsou vymezení jako subjekty, které nabývají energetické produkty bez daně za účelem jejich dalšího dodání. Koneční spotřebitelé jsou subjekty, které nejsou oprávněné nabývat nezdaněné energetické produkty, protože tyto spotřebovávají.

V případě daně z elektřiny a daně ze zemního plynu je stanoveno, že konečnými spotřebiteli nejsou subjekty, které provozují přepravu energetických produktů soustavami; tato ustanovení se vztahují pouze na zajištění přepravy energetických produktů a vylučují vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit při fyzickém předání energetických produktů k přepravě.

Tato ustanovení však nelze aplikovat v případech, kdy provozovatelé distribučních soustav nabývají energetické produkty za účelem vlastní spotřeby; v takových případech se provozovatelé distribučních soustav považují za konečné spotřebitele. Tento výklad je taktéž v souladu se zásadou, podle které zákon stanovuje minimální rozsah toho co bude zdaněno a maximální rozsah toho, co lze daňově zvýhodnit.

MF se proto může ztotožnit se závěrem 3.1 předkladatelů.

2) Zákon předpokládá, že konečný spotřebitel (subjekt, který nabyl energetické produkty zdaněné nebo od daně osvobozené) může tyto energetické produkty dále přeprodávat. Podle ustanovení § 5 odst. 2 ZDZP a ZDZE povinnost daň přiznat a zaplatit nevzniká, pokud konečný spotřebitel dodá zdaněné energetické produkty nebo energetické produkty osvobozené od daně jinému subjektu. Ustanovení § 5 odst. 2 ZDZP a ZDZE je v postavení lex specialis výhradně vůči ustanovení § 5 odst. 1 písm. a) ZDZP a ZDZE, podle kterého povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dodáním energetických produktů konečnému spotřebiteli na daňovém území ČR.

Podle ustanovení § 8 ZDZP a ZDZE může nabývat energetické produkty osvobozené od daně jinak než výrobou pouze konečný spotřebitel, který je držitelem povolení k nabytí energetických produktů osvobozených od daně.

Pokud konečný spotřebitel dodává nebo přeprodává osvobozené energetické produkty jinému konečnému spotřebiteli, který je držitelem povolení k nabytí energetických produktů osvobozených od daně, do odběrného místa uvedeného na povolení nebo v rámci odběrného místa, do kterého jsou dodávány osvobozené energetické produkty, v souladu se zákonem přechází daňová odpovědnost za vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit spotřebou osvobozených energetických produktů k jinému účelu, než na který se osvobození od daně vztahuje, na odbírajícího konečného spotřebitele.

Pokud je však v rámci jednoho odběrného místa přeúčtován pře prodej energetických produktů jinému konečnému spotřebiteli, který není držitelem povolení k nabytí energetických produktů osvobozených od daně, daňová odpovědnost zůstává na konečném spotřebiteli do jehož odběrného místa uvedeného v povolení byly osvobozené energetické produkty dodány.

Z ustanovení § 8 ZDZP a ZDZE vyplývá, že subjekt, který není držitelem povolení, nabyt osvobozené energetické produkty nemůže; takový subjekt může nabyt pouze

energetické produkty zdaněné. Pokud budou v rámci jednoho odběrného místa přeprořádány osvobozené energetické produkty subjektům, které nejsou držiteli povolení k nabytí energetických produktů osvobozených od daně lze aplikovat fikci jediného konečného spotřebitele v odběrném místě. Veškerou odpovědnost za prokazování spotřeby osvobozených energetických produktů ponese subjekt, do jehož odběrného místa jsou osvobozené energetické produkty nabývány.

Z výše uvedeného vyplývá, že se MF může částečně ztotožnit se závěrem předkladatele uvedeném v bodě 3.2. Pokud budou v rámci jednoho odběrného místa přeúčtovány energetické produkty osvobozené od daně subjektům, které jsou držiteli povolení k nabytí energetických produktů osvobozených od daně, půjde o pře prodej energetických produktů osvobozených od daně a povinnost daň přiznat a zaplatit přejde na podružné odběratele (v uvedeném případě z provozovatele distribuční soustavy na jiného odběratele). Dodávající konečný spotřebitel (provozovatel distribuční soustavy) pak nenese daňovou odpovědnost za způsob spotřeby těchto produktů.

Pokud jsou však přeprořádány energetické produkty osvobozené od daně v rámci odběrného místa subjektu, který není držitelem povolení k nabytí energetických produktů osvobozených od daně platí, že konečný spotřebitel (provozovatel distribuční soustavy) nese veškerou daňovou odpovědnost za prokázání spotřeby osvobozených energetických produktů k účelům, na které se osvobození od daně vztahuje.

DPH

Příspěvek 224/13.02.08 – MF předkládá nové stanovisko

224/13.02.08 - Aplikace DPH při dodání zboží s vratnými obaly jinými než vratné lahve

Předkládají: JUDr. Ing. Václav Pátek, advokátní koncipient 32748, (daňový poradce 2279 - činnost přerušena)

Ing. Petra Pospíšilová, daňová poradkyně, č. osvědčení 2309

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu v případě dodání vratného obalu spolu se zbožím ve vazbě na zákon o DPH. V praxi se objevují případy, kdy při současně používaném modelu úpravy DPH u všech vratných obalů ve všech případech, dochází k narušení jednoho ze základních pravidel, na kterých DPH stojí, a to pravidla neutrality. K narušení pravidla neutrality dochází v těch případech, kdy se vratné obaly používají především v rámci obchodních vztahů mezi podnikateli plátcí. Tyto případy pak lze vyzorovat u takových vratných obalů, které nejsou převážně určeny k přímému použití pro konečné spotřebitele. Jedná se především o různé palety, velkoobchodní přepravky, boxy, kontejnery, sudy apod. Cílem tohoto příspěvku není problematika vratných lahví, které svoji povahou jsou zpravidla určeny pro konečné spotřebitelské vztahy, tj. do situací, kdy se do článku obchodního řetězce dostává osoba neplátce DPH a zvláštní úprava má zabránit dalšímu řetězovému zdanění vratných lahví a tím umožnit jejich rozšířenější použití. Vratné lahve na rozdíl od ostatních vratných obalů mají pevně stanovenou cenu zálohy¹¹ a ve své podstatě nedochází k narušení daňové neutrality jako u ostatních vratných obalů jak je následně rozvedeno.

Domníváme se, že narušení pravidla neutrality, na kterém stojí systém DPH je tak závažným problémem, že je předkládám tento příspěvek s cílem navržení jednoho z možných postupů jak zabránit narušení neutrality.

1. Vymezení vratných obalů

Vratné obaly jsou definovány zákonem č. 477/2001 Sb., o obalech (dále jen „zákon o obalech“). Tento zákon samostatně definuje vratný obal, jeho uvádění na trh, jakož i termín opakované použití obalu. Zákon o obalech samostatně stanovuje povinnosti pro osoby, které uvádějí na trh výrobky spolu s obaly. Osoba, která uvádí na trh výrobky, jejichž obaly jsou opakovatelně použitelné, je povinna učinit opatření a zajistit jejich opakovatelné použití, přičemž opakovatelné použití je zajišťováno v systému otevřeném, uzavřeném nebo smíšeném¹². Pokud osoba uvádí na trh výrobky, jejichž obaly jsou vratné, je tato osoba povinna zajistit opakované použití těchto obalů. Požadavky pro opakované použití vratných obalů jsou stanoveny v příloze č. 2 zákona o obalech.

2. Aplikace DPH u vratných obalů – směrnice ES

DPH jako jedna z nepřímých daní je na úrovni ES harmonizována prostřednictvím směrnic. V současné době je to konkrétně směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o

¹¹ Nařízení vlády č. 111/2002 Sb., kterým se stanoví výše zálohy pro vybrané druhy vratných zálohovaných obalů

¹² Viz příloha č. 2 k zákonu o obalech

společném systému daně z přidané hodnoty¹³ (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), která nahradila původní Směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně¹⁴ (jinak nazývaná „Šestá směrnice“).

Směrnice 2006/112/ES problematiku vratných obalů zmiňuje ve svém článku 92, podle kterého členské státy mají na výběr jedno ze dvou možných opatření u nákladů na vratné obaly:

- a) *tyto náklady vyjmout ze základu daně a přijmout opatření nezbytná k tomu, aby byla dotyčná částka upravena, nebudou-li obaly vráceny;*
- b) *tyto náklady zahrnout do základu daně a přijmout opatření nezbytná k tomu, aby byla dotyčná částka upravena, budou-li obaly skutečně vráceny.*

Šestá směrnice obsahovala stejnou úpravu pod článkem 11 C odst. 3 první a druhý odstavec. Směrnice o DPH současně stanovuje určité principy, na kterých je tato daň postavena, přičemž jeden ze základních principů je princip neutrality. Tento spočívá v tom, že DPH je ve své podstatě daní, jež zatěžuje konečného spotřebitele, přičemž plátce sám má nárok na odpočet daně na vstupu u plnění, jež použije k svým zdanitelným plněním.

3. Aplikace DPH u vratných obalů – český zákon

Historie

Termín „vratný obal“ se objevil v zákoně č. 235/2004 Sb., o DPH (dále jen „Zákon o DPH“ nebo „ZDPH“) hned s jeho účinností od 1. května 2004, aniž byl tento termín jakkoliv definován. Oproti stavu před vstupem do EU se jednalo o podstatnou změnu. Předunijní úprava DPH zvláštní úpravu pro vratné obaly neobsahovala (pouze pro „vratné lahve“ – viz např. ust. § 8 písm. i) zákona č. 588/1992 Sb., ve znění roku 2004).

Podstata úpravy DPH s účinností od 1. května 2004 spočívala v tom, že při dodání zboží spolu s vratnými obaly do základu daně vstupovala i částka odpovídající nákladu požadovanému za vratný obal. Zákon umožňoval nárok na odpočet DPH i při výkupu vratného obalu od neplátce. Celá úprava vratných obalů tedy spočívala na zvláštním systému uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu při jejich vrácení (viz § 72 odst. 6 ZDPH ve znění od 1. 5.2004). Zákon současně stanovoval, že pravidla pro rozdělení základu daně při dodání výrobků ve vratných obalech (viz § 36 odst. 10 ZDPH ve znění od 1. 5.2004) a pravidla pro určení sazby u části základů daně vztahující se k vratným obalům s tím, že odkaz byl na neexistující odstavec (§ 47 odst. 8 odkazoval na neexistující odst. 11 v § 36 na místo správného odkazu na odst. 11 ZDPH ve znění od 1. 5.2004). Zákon nestanovoval, žádnou vlastní definici vratného obalu ani přímý odkaz na jeho definici v zákoně o obalech, s výjimkou nepřímého odkazu pro vrácení peněžních částek vázaných na vratný obal (viz odkaz 26 na § 9 odst. 1 zákona o obalech).

Současnost

S účinností od 1. ledna 2005 došlo ke změně pravidel při aplikaci DPH na vratné obaly¹⁵. Na místo normálního zdaňování vratných obalů tím, že by byly zahrnuty do základu daně a umožněn nárok na odpočet daně při jejich vrácení, došlo k zásadní změně, kdy všechny vratné obaly byly ze základu daně ve své podstatě „vyloučeny“. Vyloučení spočívalo v tom, že zákon stanovil, že dodání vratného obalu se nepovažuje za dodání zboží a není tedy

¹³ Úř. věst. L 347 ze dne 11.12.2006,

¹⁴ Úř. věst. L 145 16.6.1977

¹⁵ Publikace zákona č. 635/2004 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti se změnou zákona o správních poplatcích

předmětem DPH, jak vyplývá z ustanovení § 13 odst. 10 písm. e) zákona o DPH po jeho novelizaci. Tato úprava aplikace DPH u vratných obalů má jedinou výjimku, kterou tvoří ustanovení § 13 odst. 4 písm. i) ZDPH. Podle tohoto ustanovení dodání vratných obalů spolu se zbožím je dodáním zboží (a tudíž předmětem DPH), pokud vratný obal je dodáván osobou, která jej jako vratný uvádí na trh (dále jen „plnič“). Novelizovaný zákon o DPH nestanovil samotnou definici termínu vratný obal a použil pouze odkaz pod čarou na zákon o obalech pomocí poznámky pod čarou č. „10a“.

Současně novela zákona o DPH stanovila, že odvod DPH se bude provádět pouze ze salda nevrácených vratných obalů podle stavu k 31. prosinci příslušného roku a plátce, který daň účtuje a odvádí, je povinen vystavit doklad o použití. Tímto dochází k situaci, že DPH z vratného obalu zůstává nákladem na straně plátce, který uvedl vratný obal na trh, a takto odvedená daň se stává u něho daní konečnou, aniž jakýkoliv další plátce měl nárok na odpočet na vstupu z takto účtované a odvedené daně.

Změna zákona o DPH neprošla klasickým připomínkovým řízením, ale šlo o změnu, která se do zákona dostala v rámci pozměňovacích návrhů při projednávání zákona, kterým se měnily některé zákony v souvislosti se změnou zákona o správních poplatcích¹⁶. Důvodová zpráva k k navrhované změně předložena nebyla. Ze stenoprotokolů z jednání v poslanecké sněmovně vyplývá, že k žádnému faktickému projednávání v rozpočtovém výboru ve své podstatě nedošlo a pozměňovací návrh byl přijat, tak jak byl přednesen. Podle navrhovatelů zákona se Česká republika svoji úpravou přiklonila k variantě podle článku 92 odst. a) směrnice 2006/112/ES.

Podle současného znění tedy podstata úpravy DPH na vratné obaly spočívá v tom, že tyto nejsou zahrnovány do základu daně (tím, že nejsou považovány za dodání zboží). Nicméně povinnost odvést DPH z nevrácených vratných obalů je přisouzena pouze výrobcům, tzv. plničům, kteří tyto vratné obaly uvádějí spolu se zbožím na trh. Tito mají tedy zvláštní povinnost DPH účtovat a v žádném případě, ve kterém daň odvádějí jim tuto jejich odběratelé neuhradí. Z obchodního hlediska není možné z hlediska tvorby ceny daň zahrnout do ceny vratného obalu (pokud má být základ daně bez daně). Je zřejmé, že jde o jinou situaci než je aplikována u vratných lahví, které mají právním předpisem pevně stanovenou cenu, v níž je DPH svým způsobem zahrnuta.

V případech vratných obalů jako jsou průmyslové palety, kontejnery, boxy, přepravky apod., používaných především ve vztazích mezi plátcí DPH, se daň z přidané hodnoty odváděná plátcem ke konci kalendářního roku stává nákladem pro tohoto plátce a ztrácí proto svoji neutralitu, na které je postaven celý systém. Plátce DPH, který používá vratný obal pro své zdanitelné plnění nemůže být omezován v nároku na odpočet daně na vstupu ani za situace, že při tomto spotřebuje v rámci uskutečňování svých zdanitelných plnění.

4. Hodnocení současné zákonné úpravy DPH v České republice

Ze srovnání mezi úpravou jak aplikovat DPH u vratných obalů podle směrnice 2006/112/ES a podle současně platného českého zákona se jeví, že současná česká úprava v případě některých typů vratných obalů narušuje jeden ze základních principů na kterých tato daň stojí a to princip neutrality. Zákon o DPH samostatně stanovuje speciální povinnost určitého

¹⁶ Pozměňovací návrh byl obsažen v návrhu Rozpočtového výboru, viz jeho usnesení č. 425 z 32. schůze dne 8. září 2004, návrh projednán v rámci 2. čtení návrhu novely zákona o správních poplatcích - související, sněmovní tisk 630

odvodu DPH pro plátce a jím odvedená daň se stává daní konečnou, aniž by plátce mohl využít základního principu neutrality garantovaného směrnicí ES. Tato situace je pak silně v kontrastu proti nakládání s vratnými lahvemi, u kterých se do obchodních řetězců dostávají osoby neplátců daně a kde dochází ke skutečné spotřebě vratného obalu.

5. Možnosti aplikace přímého a nepřímého účinku směrnice ES

V případě, že úprava národního zákona není plně v souladu se směrnicí, je možné aplikovat přímý nebo nepřímý účinek směrnice. Aplikace nepřímého účinku spočívá v tom, že národní úprava je interpretována ve smyslu harmonizačního předpisu (eurokonformní výklad), pokud je národní zákon takovéto interpretace vůbec schopen. Pokud eurokonformní výklad – nepřímý účinek práva ES - nelze aplikovat, je na místě otázka, zda lze použít výklad pomocí přímého účinku směrnice ES.

Zákon o DPH stanovuje, že pouze plničů účtují DPH na vratné obaly, které jim nebyly vráceny, přičemž tuto musí účtovat jen k poslednímu dni kalendářního roku a mají vystavit doklad o použití, a nikoliv řádný daňový doklad. Pro některé plniče, přestože se pohybují jen v prostoru obchodních vztahů s jinými plátců, daň účtovaná ve smyslu zákona o DPH přestává mít svoji, směrnicí garantovanou neutrální podstatu. Lze se domnívat, že zákonodárce neměl v úmyslu narušit neutralitu systému DPH a dopustit se tak porušení směrnice pro všechny možné situace. Přestože daňová neutrality je do určité míry narušena i v případě vratných lahví, za situace, kdy zálohovaná cena vratné lahve je stanovena právním předpisem jde o jinou záležitost. V případě právním předpisem pevně stanovené zálohované ceny pro konečného spotřebitele je chápáno, že tato pevně stanovená cena v sobě svým způsobem zahrnuje i veškeré příslušné daně¹⁷.

Možné postupy zajišťující neutralitu DPH:

- 5.1. Plnič náklady na vratné obaly zahrne do základu daně, vystaví řádný daňový doklad, příjemce vratných obalů je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu. Po jejich vrácení odběratelem vystaví plnič řádný daňový dobropis. Alternativou je postup, kdy plnič vrátí peněžní částku příslušející vratnému obalu jen proti samostatnému daňovému dokladu od osoby vracející vratný obal (možné jen pokud tato bude plátce daně).
- 5.2. Plnič vyúčtuje DPH za nevrácené vratné obaly k poslednímu dni kalendářního roku vůči jednotlivým odběratelům. Plnič vystaví řádné daňové doklady na takto účtovanou DPH za nevrácené vratné obaly. Příjemce takovýchto daňových dokladů si uplatní nárok na odpočet DPH podle běžných pravidel.

Eurokonformní výklad národní úpravy

Pokud bychom se snažili vyložit českou úpravu ve smyslu varianty a) z článku 92 směrnice 2006/112/ES, výklad by byl následující. Plnič k poslednímu dni kalendářního roku zjistí saldo nevrácených vratných obalů podle jednotlivých dodávek zboží s vratnými obaly a na rozdíl nevrácených vratných obalů doúčtuje příslušnou daň. Současně vystaví řádný daňový doklad.

Příjemce původně dodaného zboží s vratnými obaly obdržel řádný daňový doklad a podle jeho konkrétní situace uplatní či neuplatní nárok na odpočet daně na vstupu. Plnič svoji povinnost odvést DPH ze salda nevrácených vratných obalů splní, přičemž eurokonformním

¹⁷ Viz § 2 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách

výkladem je přisouzeno, že jeho povinnost provést odvod DPH ze salda nevrácených obalů je nutné realizovat vůči jednotlivým odběratelům.

Ostatní osoby vyjma plničů žádnou povinnost odvodu DPH nemají. Tuto jim nelze uložit ani eurokonformním výkladem jednoznačných ustanoveních zákona, která je z povinnosti odvodu daně vylučují.

Přímý účinek směrnice

Pokud plnič bude náklady na vratný obal zahrnovat vždy do základu daně, jde o naplnění základního pravidla, na kterém je DPH postavena a to, že základ daně obsahuje vše, co plátce obdrží od svého odběratele. V takovémto případě plátce nebude aplikovat českou úpravu, která stanovuje uplatnění DPH jen v případě vzniku salda mezi dodanými a nevrácenými vratnými obaly. Jak výše rozvedeno, národní úprava je v rozporu s úpravou harmonizační.

Plnič odvádí DPH okamžitě k datu dodání zboží s vratným obalem. V jeho případě stát obdrží DPH dříve a nemělo by tudíž být požadováno dodatečné dodanění nějakého salda nevrácených vratných obalů. Plnič vystaví řádný daňový doklad a příjemce zboží si uplatní nárok na odpočet daně při splnění obecných podmínek. Plnič nemůže být sankcionován, za aplikaci DPH v souladu s přímým výkladem zákona o DPH podle směrnice ES.

Pokud odběratel vrací vratný obal a plnič vystaví na vrácený vratný obal daňový dobropis, lze se domnívat, že takovýto postup je odpovídající eurokonformnímu výkladu současného ustanovení § 42 zákona o DPH. Akceptován by měl být i postup, kdy odběratel vrácené vratné obaly vztahující se k dodávanému zboží, kdy náklady na ně byly zahrnuty do základu daně samostatně vyúčtuje a podrobí režimu DPH.

6. Sankce připadající teoreticky v úvahu podle českého zákona

- 6.1. Pokud osoba uvede daň na daňovém dokladu je povinna tuto daň odvést. Tato sankce nepřipadá v úvahu, pokud plnič (či jiný plátce) DPH u vratných obalů účtovanou bude odvádět.
- 6.2. Osoba, která obdrží daňový doklad od plátce za plnění, které podle zákona není považováno za dodání zboží, nemá nárok na odpočet DPH na vstupu. Tato osoba by se mohla domáhat vydání neoprávněného majetkového prospěchu v soukromoprávním řízení na osobě, které ji takovýto daňový doklad vystavila a daň účtovala.
- 6.3. Osoba, která vystaví daňový doklad na místo dokladu o použití se vystavuje teoretickému riziku sankce uložení pokuty podle ustanovení § 37 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Ačkoliv riziko pokuty je pouze v rovině teoretické, nelze jej absolutně vyloučit.

Závěr

Navrhujeme potvrdit, že:

- pokud plnič bude s některými vratnými obaly (vyjma vratných lahví) nakládat ve smyslu možností popsaných pod bodem 5.1 a 5.2 výše, správce daně **nemůže postupovat** ve smyslu sankcí, které by přicházely v úvahu jako popsáno v bodě 6.3;

- osoba, která obdrží daňový doklad od plniče, má nárok na odpočet DPH na vstupu při splnění obecných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu. Správce daně **nemůže uplatnit** postup popsany v bode 6.2, protože při dodání zboží bude do základu daně při použití přímého účinku zahrnut i náklad na vratný obal a nepůjde tak o situaci, že k dodání zboží nedošlo.

Dále se navrhuje, aby při nejbližší novelizaci zákona o DPH bylo zvaženo, zda současná úprava aplikace DPH u všech vratných obalů by neměla být nahrazena samostatnou úpravou pro vratné lahve na jedné straně a samostatnou pro ostatní vratné obaly na straně druhé.

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

Čl. 92 směrnice 2006/112/ES pouze umožňuje členským státům přijmout specifické zjednodušující opatření pro vratné obaly. Pokud se je členské státy rozhodnou využít, nepřipouští ustanovení jejich diskreční pravomoc co do typu subjektů (B2B, B2C či přeshraniční dodávky) ani co do typu vratných obalů. ČR využívá možnosti uvedené v písm. a) a nezahrnuje náklady na vratné obaly do hodnoty zdanitelného plnění, přičemž 1x ročně požaduje úpravu dotyčné částky (tj. dodanění nevrácených obalů, resp. snížení základu daně při vrácení více vratných obalů). Tato úprava stanoví jednotná pravidla pro všechny dodavatele, kteří dodávají vratné obaly spolu se zbožím do oběhu, a neukládá těmto dodavatelům složité (a mnohdy nesplnitelné) administrativní požadavky týkající se evidence jednotlivých vrácených obalů od jednotlivých odběratelů.

Pokud tedy daňový subjekt dodává vratné obaly spolu se zbožím dalším subjektům ve smyslu ustanovení § 13 odst. 4 písm. i) ZDPH, nelze postupovat způsobem uvedeným v bodě 5.1. příspěvku. Pravidla obsažená v právní úpravě týkající se vratných obalů lze považovat za speciální vůči jinak obecně aplikovaným pravidlům.

Klasický daňový režim, tzn. uplatnění daně na výstupu při dodání vratného obalu a následné uplatnění nároku na odpočet daně dle podmínek § 72 a násl. ZDPH, je možné aplikovat při splnění podmínek v § 13 odst. 10 písm. e) ZDPH, za kterých je dodání vratného obalu považováno za dodání zboží za úplatu.

Příspěvek 225/13.02.08 – MF předkládá stanovisko – MF souhlasí, aby KDP ČR vyžádala názor Ústavu státu a práva AV ČR – příspěvek odložen

225/13.02.08 - Skupinová registrace k dani z přidané hodnoty – vymezení členů skupiny

Předkládají: Ing. Tomáš Havel, daňový poradce, č. osvědčení 4109
Mgr. Ing. Štěpán Karas, daňový poradce, č. osvědčení 4074
Ing. Václav Olšanský, daňový poradce, č. osvědčení 2317
Ing. Petr Potomský, daňový poradce, č. osvědčení 3276

(a) 1. Úvod

Novelou zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty („ZDPH“) – zákonem č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů, část čtvrtá - byl do ZDPH od 1.1.2008 zaveden institut skupinové registrace. Pro účely skupinové registrace došlo rovněž k vymezení osob, které mohou být do skupiny zahrnuty.

Vzhledem k tomu, že příslušná ustanovení ZDPH, která upravují skupinovou registraci v otázce zahrnutí členů do skupiny, nejsou jednoznačná, je cílem tohoto příspěvku sjednotit výklad v některých oblastech, které jsou pro zahrnování osob do skupiny klíčové.

(b) 2. Postup při vytvoření skupiny

Dle § 5a odst. 2 ZDPH se spojenými osobami pro účely ZDPH rozumí kapitálově spojené osoby nebo jinak spojené osoby. Dle § 5a odst. 1 ZDPH se skupinou pro účely zákona rozumí skupina spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku.

Zákon o DPH přímo uvádí, že pokud mají osoby, které jsou součástí skupiny, sídlo, místo podnikání nebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich části součástí skupiny.

Podle ustanovení § 95a odst. 1 ZDPH v přihlášce k registraci skupiny určí spojené osoby, které budou členy skupiny, osobu, která bude zastupujícím členem skupiny.

Z výše uvedené definice skupiny lze dovodit, že pro účely vzniku skupiny je možno postupovat následujícím způsobem:

- I. Vymezit množinu spojených osob, které splňují podmínky ustanovení § 5a odst. 2 ZDPH.
- II. Z množiny spojených osob vyloučit ty, které nemají sídlo, místo podnikání či provozovnu na území České republiky (množina spojených osob v tuzemsku).
- III. Uzavřít dohodu některých nebo všech osob, které jsou obsaženy v množině spojených osob v tuzemsku, o jejich zahrnutí do přihlášky k registraci k DPH a podání přihlášky k DPH správci daně (dohoda oprávněných osob).

Domníváme se, že z výše uvedeného vyplývá určitá závazná posloupnost v rozhodovacím procesu, jehož výsledkem je určení osob resp. jejich částí, které tvoří skupinu považovanou za samostatnou osobu povinnou k dani.

V praxi tak bude v první řadě nutno stanovit množinu osob, které naplňují definici spojených osob. Z těchto spojených osob bude následně vybrána podmnožina osob, která (v případě splnění ostatních zákonných podmínek) bude představovat pro účely DPH skupinu.

(c) 3a. Výklad definice kapitálově spojených osob v ZDPH

V souladu s § 5a odst. 3 ZDPH jsou **kapitálově spojené osoby pro účely skupinové registrace** osoby, z nichž se

1. *jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo*
2. *jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob,*

a přitom tento podíl představuje alespoň 40 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv těchto osob.

Vzhledem k absenci ustálených pravidel pro výklad definice kapitálově spojených osob pro účely ZDPH se nabízí porovnání s definicí kapitálově spojených osob pro účely zákona o daních z příjmů a její praktickou aplikací. Pro účely **zákona o daních z příjmů (§ 23 odst. 7) se spojenými osobami rozumí**

a) kapitálově spojené osoby, přitom

1. *jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými,*
2. *jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými.*

Při porovnání této definice s definicí kapitálově spojených osob pro účely zákona o daních z příjmů lze konstatovat, že obě definice jsou téměř identické (liší se v zásadě pouze procento kapitálové účasti).

Vzhledem k této skutečnosti se domníváme, že by pro účely výkladu ustanovení ZDPH ohledně kapitálově spojených osob měly být aplikovatelné v současné době již ustálené výklady k určení propojenosti kapitálově spojených osob pro účely zákona o dani z příjmů (např. stanovisko Ministerstva Financí vydané k výkladu kapitálově spojených osob v rámci jednání koordinačního výboru Komory daňových poradců z 25. února 2004).

Na základě výše uvedeného lze shrnout, že pro posouzení kapitálově spojených osob pro účely skupinové registrace je v podmínkách neexistence dalších výkladů vhodné vycházet ze

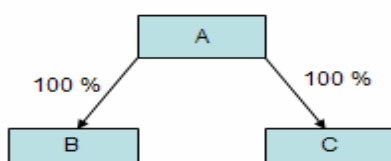
shodných postupů a principů, které jsou aplikovány pro stanovení kapitálově spojených osob pro účely zákona o daních z příjmů.

Dále uvádíme několik příkladů, které dle našeho názoru mohou v praxi běžně nastat.

(d) 3b. Příklady kapitálově propojených osob

Příklad 1

Mateřská společnost A se sídlem v Německu vlastní 100% podíl na dceřiné společnosti B a rovněž 100% podíl na dceřiné společnosti C (viz obr). Obě dceřinné společnosti B a C mají sídlo v ČR.



Příklad č. 1 – kapitálově spojené osoby

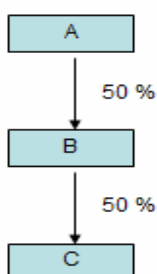
V tomto případě jsou pro účely ZDPH za spojené osoby považovány společnost A se společností B a společnost A se společností C, neboť tyto jsou navzájem přímo propojené a zákonný procentní limit účasti je v daném případě splněn.

Zákon o DPH (stejně jako zákon o daních z příjmů) hovoří jak o přímém, tak i nepřímém podílu na kapitálu nebo hlasovacích právech. Jelikož nepřímý podíl na kapitálu či hlasovacích právech zahrnuje dle ustáleného výkladu k definici kapitálově spojených osob pro účely zákona o daních z příjmů i sesterské společnosti vlastněné společnou mateřskou společností, jsou za spojené osoby pro účely ZDPH považovány také společnosti B a C.

V případě, že by výše uvedená společnost A neměla sídlo na území ČR, pak i v tomto případě by patřila do množiny kapitálově spojených osob. Nekvalifikovala by se ovšem jako součást skupiny pro účely skupinové registrace.

Příklad 2

Společnost A vlastní 50% podíl dceřiné společnosti B. Společnost B současně vlastní 50% podíl na společnosti C. Mezi společnostmi A, B a C je tedy vztah „babička – matka – dcera“ (viz obr.).



Příklad č. 2 – kapitálově spojené osoby

Kapitálově propojenými osobami jsou společnosti A a B a rovněž společnosti B a C, neboť v obou případech je splněna podmínka přímé kapitálové propojenosti s účastí vyšší než 40%.

Jelikož společnost A má nepřímý podíl na kapitálu společnosti C, skupinu mohou utvořit i společnosti A a C za předpokladu, že je splněn alespoň 40% podíl nepřímé kapitálové účasti společnost A na společnosti C. V této souvislosti vyvstává otázka, jak určit procentní výši podílu.

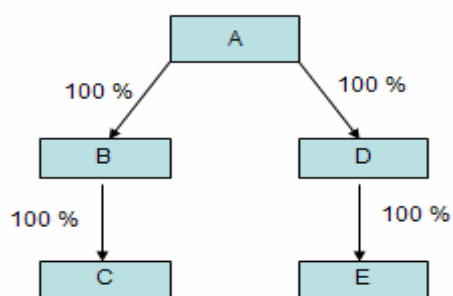
Nabízí se alternativa prostého násobení kapitálových podílů, tj. podíl A na B krát podíl B na C (numericky tedy $0,5 \times 0,5 = 0,25$). Při tomto postupu by vycházelo, že společnost A má na společnosti C podíl ve výši 25%. Jelikož zákonem stanovená hranice podílu pro propojenost je 40%, při použití metody prostého násobení by společnosti A a C kapitálově propojené nebyly a skupinu by tedy utvořit nemohly.

Dle stanoviska Ministerstva financí k určení propojenosti osob pro účely zákona o daních z příjmů (Koordinační výbor ze dne 25. února 2004) však metodu prostého násobení podílu pro účely stanovení propojenosti osob použít nelze.

Domníváme se, že by tento přístup měl být analogicky aplikován i na daň z přidané hodnoty. To znamená, že se metoda prostého násobení podílů nepoužije a rozhodující je, že podíl společnosti A na společnosti B a podíl společnosti B na společnosti C je vyšší než zákonných 40%. Společnosti A a C tedy jsou kapitálově propojené a mohou utvořit skupinu pro společnou registraci k DPH.

Příklad 3

Společnost A vlastní 100% podíl na dceřiné společnosti B. Společnost B současně vlastní 100% podíl na společnosti C. Mezi společnostmi A, B a C je tedy vztah „babička – matka – dcera“. Společnost A zároveň vlastní 100% podíl na další dceřiné společnosti D. Společnost D současně vlastní 100% podíl na společnosti E. Mezi společnostmi A, D a E je tedy vztah „babička – matka – dcera“ (viz obr.).

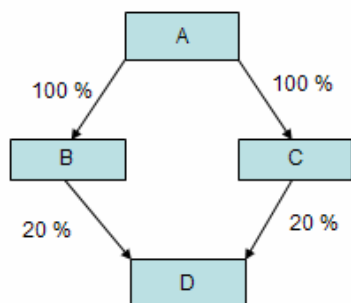


Příklad č. 3 – kapitálově spojené osoby

Na základě výše uvedených principů v Příkladu 1 a v Příkladu 2 lze konstatovat, že kapitálově propojené osoby jsou rovněž společnosti C a E, neboť tyto společnosti jsou nepřímo kapitálově spojené a ve všech případech je splněn zákonný procentní podíl držby (40%).

Příklad 4

Společnost A vlastní 100% podíl na dceřiných společnostech B a C. Společnosti B a C jednotlivě vlastní 20% podíl na společnosti D (viz obr.).



Příklad č.4 – kapitálově spojené osoby

Na základě výše uvedených principů v Příkladu 1 a v Příkladu 2 lze konstatovat, že kapitálově propojené osoby jsou i společnosti A a D, neboť tyto společnosti jsou nepřímou kapitálově spojené přes společnosti B a C (zákonný limit kapitálové účasti je dodržen).

(e) 4. Výklad definice jinak spojených osob v ZDPH

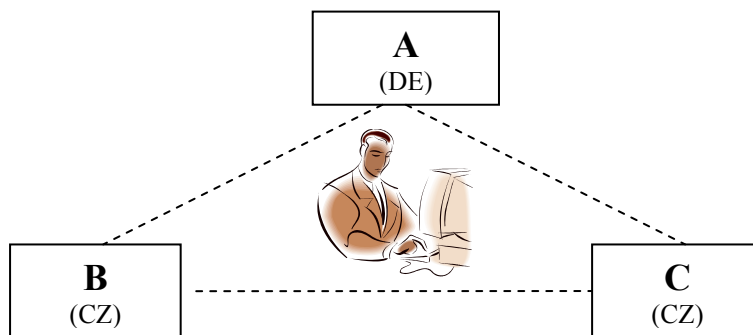
V této části příspěvku se zabýváme výkladem definice jinak spojených osob podle § 5a ZDPH. Obdobně jako v části 3a tohoto příspěvku nejprve uvádíme srovnání definice jinak spojených osob podle ZDPH a ZDP.

Jinak spojené osoby jsou ZDPH definovány v § 5a odst. 4 jako osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba. ZDP definuje jinak spojené osoby v § 23 odst. 7 písm. b). Jinak spojenými osobami podle tohoto ustanovení jsou osoby

1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,
2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob.
3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,
4. blízké,
5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Z výše uvedených definic tedy dovozujeme, že jinak spojené osoby podle § 5a ZDPH jsou vždy též jinak spojenými osobami podle § 23 odst. 7 ZDP. Nelze ovšem dovodit, že jinak spojené osoby, které splňují definici § 23 odst. 7 ZDP, jsou též jinak spojenými osobami podle § 5a ZDPH. Zároveň mohou být jinak spojené osoby jak osoby se sídlem v České republice tak osoby, které mají sídlo mimo Českou republiku a v České republice nemají ani provozovnu.

Domníváme se, že za jinak spojené osoby podle § 5a ZDPH lze například považovat osoby, jejichž jednatelem nebo členem představenstva je tatáž fyzická osoba. Rozsah jinak spojených osob dokumentujeme na následujícím příkladu:



Příklad č. 5 – jinak spojené osoby

Jestliže je jedna fyzická osoba členem představenstva společnosti A (sídlo v Německu), členem představenstva společnosti B (sídlo v České republice) a jednatelem společnosti C (sídlo v České republice), pak osoby A, B a C jsou jinak spojené osoby.

Dílčí závěr: Jinak spojené osoby podle ZDPH jsou též jinak spojenými osobami podle ZDP a jedná se například o osoby, jejichž jednatelem nebo členem představenstva je tatáž fyzická osoba, přičemž sídlo, místo podnikání ani provozovna nemají na rozsah jinak spojených osob vliv.

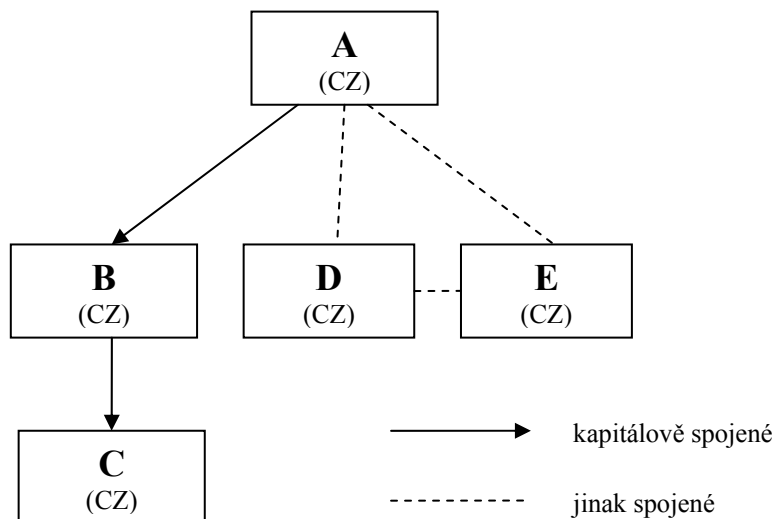
(f) 5. Kombinace kapitálové a jiné propojenosti

V této části příspěvku analyzujeme kombinace způsobů spojenosti osob, které mohou být spojenými osobami. Zejména se zaměřujeme na to, zda spojené osoby mohou být obecně osoby, z nichž některé osoby jsou jen kapitálově spojenými osobami a některé osoby jen jinak spojenými osobami.

ZDPH v § 5a odst. 2 uvádí, že spojenými osobami jsou kapitálově spojené osoby nebo jinak spojené osoby. Z tohoto ustanovení dovozujeme, že spojené osoby mohou být tvořeny následujícími způsoby:

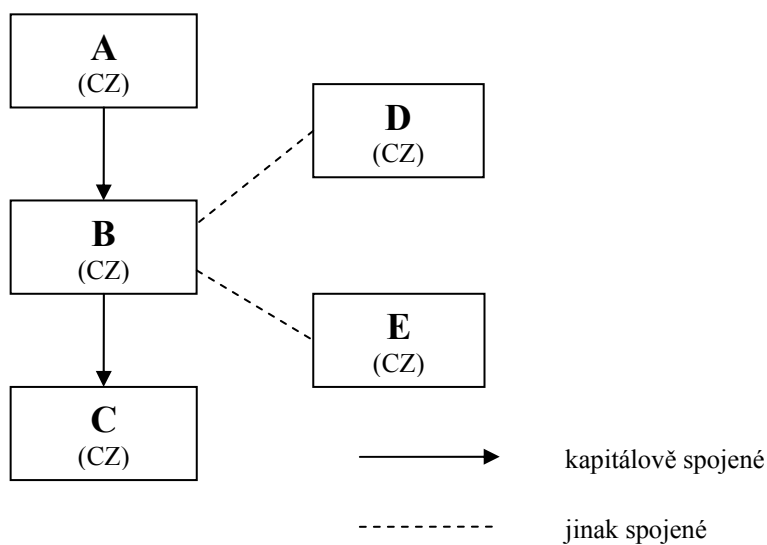
- pouze osoby, které jsou kapitálově spojenými osobami (viz část 3a a 3b),
- pouze osoby, které jsou jinak spojenými osobami (viz část 4),
- osoby, které jsou zároveň kapitálově spojenými osobami a jinak spojenými osobami,
- kombinace všech tří výše uvedených možností s tím, že vždy musí existovat alespoň jedna osoba, která je kapitálově spojena se všemi kapitálově spojenými osobami a jinak spojena se všemi jinak spojenými osobami.

Poslední způsob tvorby spojených osob lze dokumentovat následujícími příklady:



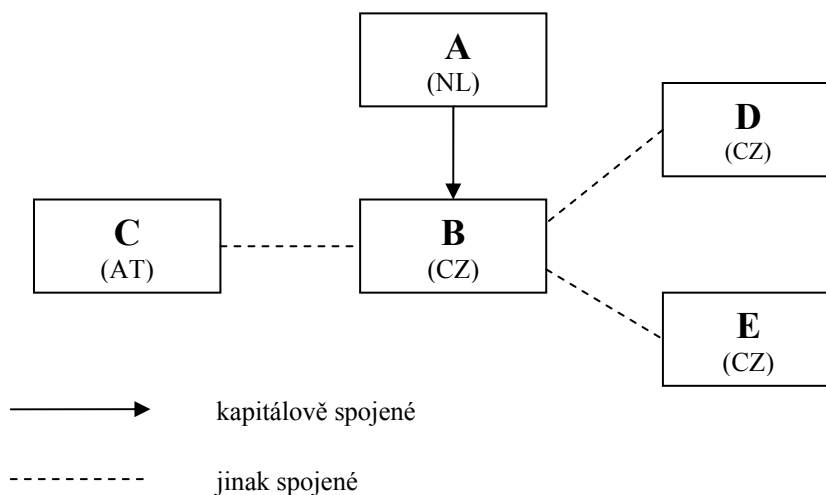
Příklad č. 6 – kombinace kapitálově a jinak spojených osob

Jestliže společnosti A, B a C jsou kapitálově spojenými osobami a společnosti A, D a E jsou jinak spojenými osobami (jednatelem všech tří společností je tatáž osoba), pak všechny osoby A – E jsou spojenými osobami podle § 5a ZDPH.



Příklad č. 7 – kombinace kapitálově a jinak spojených osob

Jestliže společnosti A, B a C jsou kapitálově spojenými osobami a společnosti B a D (1. člen představenstva B je členem představenstva D), B a E (2. člen představenstva B je členem představenstva E) jsou jinak spojenými osobami, pak všechny společnosti A – E jsou spojenými osobami podle § 5a ZDPH.



Příklad č. 8 – kombinace kapitálově a jinak spojených osob

Jestliže společnost A se sídlem v Nizozemí je 100 % vlastníkem společnosti B se sídlem v České republice a zároveň člen představenstva společnosti B je členem představenstva společnosti C (se sídlem v Rakousku), jiný člen představenstva společnosti B je členem představenstva společnosti D (se sídlem v České republice) a též třetí člen představenstva společnosti B je jednatelem společnosti E (se sídlem v České republice), pak všechny společnosti A – E jsou spojenými osobami. V tomto případě tedy uvažujeme tři různé osoby, které jsou členy představenstva nebo jednatelem třech různých společností každý zvlášť.

Dílčí závěr: Spojenými osobami jsou též kapitálově spojené osoby a jinak spojené osoby, pokud existuje mezi těmito osobami alespoň jedna, která je kapitálově spojena se všemi kapitálově spojenými osobami a jinak spojena se všemi jinak spojenými osobami.

(g) 6. Postup při definici skupiny

V této části příspěvku se zabýváme interpretací pojmu skupina podle § 5a odst. 1 ZDPH a dále postupem definice této skupiny.

Při definici skupiny je třeba zejména vycházet z definice spojených osob, kterými jsou podle § 5a odst. 2 ZDPH kapitálově spojené osoby a jinak spojené osoby. Výkladem rozsahu spojených osob jsme se zabývali v předcházejících částech tohoto příspěvku. Skupina je dále definována § 5a odst. 1 ZDPH jako skupina spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce podle § 95a.

Z této definice dovozujeme tři základní podmínky, které musí osoba splnit, aby byla členem skupiny:

- jedná se o spojenou osobu podle § 5a odst. 2 ZDPH,
- tato osoba má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku,
- tato osoba je uvedena v přihlášce k registraci skupiny podle § 95a ZDPH.

První dvě podmínky vyplývají přímo z textu definice skupiny podle § 5a odst. 1 ZDPH. Poslední podmínka vyplývá z první věty ustanovení § 95a odst. 1 ZDPH, podle které

v přihlášce k registraci skupiny určí spojené osoby, které budou členy skupiny, osobu, která bude zastupujícím členem skupiny.

Z tohoto ustanovení též dovozujeme, že jednotlivé osoby, které splňují první dvě podmínky, si mohou zvolit, zda budou členy skupiny či nikoliv, protože v přihlášce budou uvedeny pouze ty spojené osoby, které budou členy skupiny. Jelikož ZDPH toto ustanovení již dále nerozvádí, dovozujeme, že členství ve skupině je při splnění prvních dvou podmínek vždy dobrovolné.

Z výše uvedených podmínek též dovozujeme postup, jakým je třeba definovat osoby, které jsou členy skupiny:

- stanovení všech osob, které jsou spojenými osobami podle § 5a odst. 2 ZDPH,
- omezení pouze na ty osoby, které mají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku,
- na základě vůle jednotlivých osob uvedení těchto osob v přihlášce k registraci skupiny jako plátce podle § 95a ZDPH.

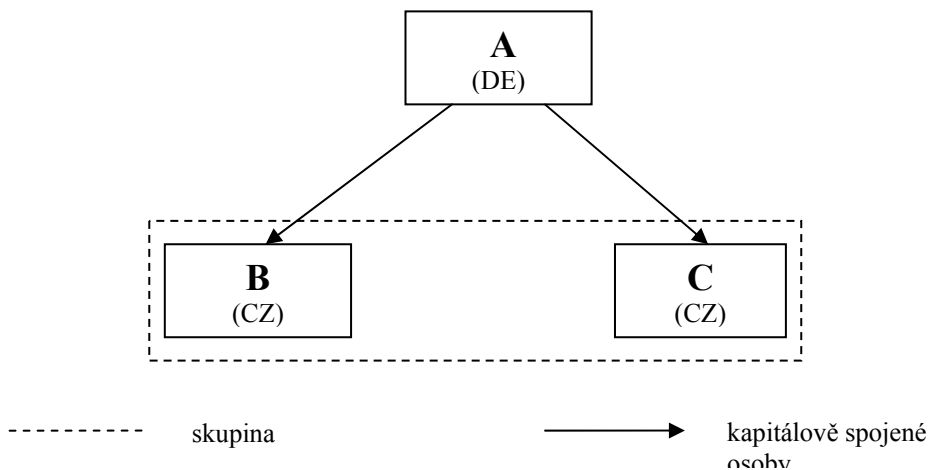
V praxi bude samozřejmě možné postupovat i tak, že mezi spojenými osobami nebudou v prvním kroku zahrnuty všechny existující osoby, které by mohly definici spojených osob splnit, protože v rámci postupu tvorby skupiny často nebude účelné vyhledávat veškeré osoby (např. zahraniční osoby, které v konečném důsledku nemohou být ve skupině v tuzemsku zahrnuty). Všechny osoby označené v prvním kroku za spojené osoby ovšem musí splňovat definici spojených osob podle § 5a odst. 2 ZDPH.

Z tohoto postupu je zřejmé, že skupinu mohou tvořit:

- všechny osoby, které jsou spojenými osobami podle § 5a odst. 2 ZDPH, a které mají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku,
- některé z těchto osob, vždy se ovšem musí jednat minimálně o dvě osoby.

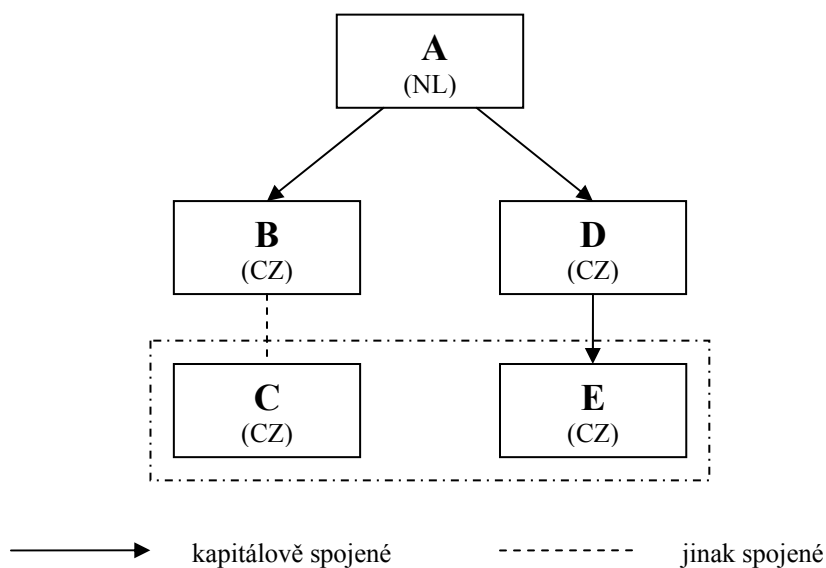
Jak uvádíme, kontrola splnění definice spojených osob je prvním krokem při stanovení osob, které tvoří skupinu. V dalších krocích tak podle našeho názoru již není nutné znovu posuzovat, zda je v rámci vybraných osob splněna definice spojených osob či nikoliv. Splnění definice § 5a odst. 2 ZDPH je tedy třeba vždy posuzovat pouze na úrovni všech osob před tím, než jsou vybrány pouze osoby se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku a než si jednotlivé osoby zvolí, zda budou součástí skupiny spojených osob tím, že jsou uvedeny v přihlášce k registraci skupiny jako plátce podle § 95a ZDPH.

Výše uvedený výklad pojmu skupina dokumentujeme na následujících příkladech:



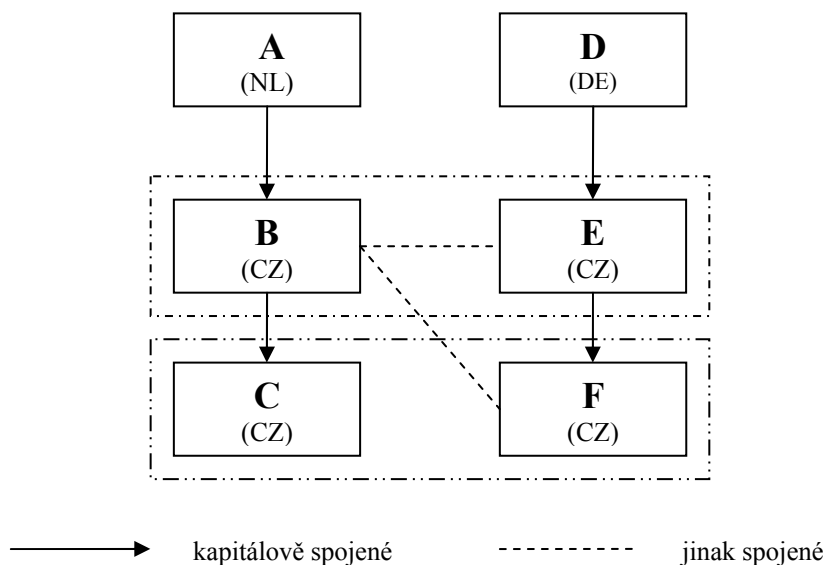
Příklad č. 9 – skupina spojených osob

Jestliže společnosti A, B a C jsou spojenými osobami (společnost A je 100 % vlastníkem společností B a C) a společnosti B a C mají sídlo v tuzemsku, pak společnosti B a C mohou tvořit skupinu. Obdobně by bylo postupováno i v případě, kdy by společnost A byla tuzemským subjektem.



Příklad č. 10 – skupina spojených osob

Jestliže společnost A (se sídlem v Nizozemí), B, D a E jsou kapitálově spojené osoby a společnosti B a C jsou jinak spojené osoby, pak společnosti B, C, D a E mohou vytvořit skupinu podle § 5a ZDPH. Zároveň pokud budou v přihlášce k registraci skupiny uvedeny pouze společnosti C a E, budou skupinu tvořit pouze tyto dvě společnosti C a E.



Příklad č. 11 – skupiny spojených osob

Společnosti A, B a C jsou kapitálově spojenými osobami a společnosti D, E a F jsou též kapitálově spojenými osobami, přičemž společnosti B, E a F jsou jinak spojenými osobami (společný člen představenstva). V této situaci lze definovat například následující dvě množiny spojených osob:

- společnosti A, B, C, E a F (společnost D není v tomto případě v souladu s částí 5 spojenou osobou),
- společnosti B, D, E a F (společnosti A a C nejsou v tomto případě v souladu s částí 5 spojenými osobami s uvedenými společnostmi).

Pokud za spojené osoby zvolíme první množinu, tj. osoby A, B, C, E a F, pak společnosti B a E mohou vytvořit skupinu a zároveň společnosti C a F mohou vytvořit jinou oddělenou skupinu. Skutečnost, že spojené osoby mohou vytvořit i více oddělených skupin vyplývá nejen z výše uvedeného postupu tvorby skupiny, ale též z poslední věty § 5a odst. 1 ZDPH, podle které každá osoba může být členem pouze jedné skupiny. Ke skupině tvořené společnostmi B a E můžeme dospět též tak, že za spojené osoby zvolíme druhou uvedenou množinu, tj. společnosti B, D, E a F.

Dílčí závěr: Skupinu, která je plátcem podle § 95a, je třeba definovat ve třech krocích:

- stanovení všech osob, které jsou spojenými osobami podle § 5a odst. 2 ZDPH,
- omezení pouze na ty osoby, které mají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku,
- na základě vůle jednotlivých osob uvedení těchto osob v přihlášce k registraci skupiny jako plátce podle § 95a ZDPH.

Skupinu tedy mohou tvořit osoby, které jsou spojenými osobami a jsou uvedeny na přihlášce k registraci skupiny podle § 95a ZDPH. V rámci osob tvořících skupinu již není nutné posuzovat, zda tyto osoby samy o sobě splňují definici spojených osob podle § 5a odst. 2 ZDPH.

(h) 7. Závěr

Na základě provedené analýzy se domníváme, že jedním z praktických postupů při tvoření skupiny podle § 5a ZDPH jsou následující tři kroky:

- I. Vymezení množiny spojených osob, které splňují podmínky ustanovení § 5a odst. 2 ZDPH.
- II. Z množiny spojených osob vyloučení těch osob, které nemají sídlo, místo podnikání či provozovnu na území České republiky (množina spojených osob v tuzemsku).
- III. Dohoda některých nebo všech osob, které jsou obsaženy v množině spojených osob v tuzemsku, o jejich zahrnutí do přihlášky k registraci k DPH a podání přihlášky k DPH správci daně (dohoda oprávněných osob).

Při výkladu kapitálově spojených osob podle ZDPH je nutné vycházet ze shodných postupů a principů, které jsou (až na procento účasti) aplikovány pro stanovení kapitálově spojených osob pro účely zákona o daních z příjmů (viz výše body 3a a 3b).

Jinak spojené osoby podle ZDPH jsou též jinak spojenými osobami podle ZDP.

Do vymezení kapitálově spojených osob a jinak spojených osob patří také osoby se sídlem nebo místem podnikání mimo tuzemsko.

V rámci definice spojených osob je možné kombinovat kapitálově spojené a jinak spojené osoby. Spojenými osobami jsou též kapitálově spojené osoby a jinak spojené osoby, pokud existuje mezi těmito osobami alespoň jedna, která je kapitálově spojena se všemi kapitálově spojenými osobami a jinak spojena se všemi jinak spojenými osobami (viz výše bod 4).

Na základě výše uvedeného postupu při vzniku skupiny podle § 5a ZDPH mohou skupinu tvořit pouze některé osoby, které patří do množiny spojených osob, pokud jsou uvedeny na přihlášce k registraci skupiny podle § 95a ZDPH a mají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku. V rámci osob tvořících skupinu se již neposuzuje, zda tyto osoby samy o sobě splňují definici spojených osob podle § 5a odst. 2 ZDPH (viz výše bod 6).

Z množiny spojených osob lze vytvořit více skupin, jejichž členy ale nemohou být stejné osoby.

Výše uvedené závěry navrhuje projednat v rámci Koordinačního výboru a případně zohlednit v plánované novelizaci zákona o DPH nebo zveřejnit vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí:

Základní pravidlo pro vymezení potenciálních členů skupiny je stanoveno v § 5a odst. 1 ZDPH, kdy se skupinou rozumí skupina spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku. Skupinu mohou vytvořit pouze ty osoby, které splní obě zákonem předepsané podmínky, tzn. osoby, které jsou spojenými osobami a které jsou zároveň osobami usazenými v tuzemsku. Pro vytvoření konkrétní skupiny je nutné, aby výše uvedené podmínky splňovali všichni její členové.

MF souhlasí s názorem, že znění ustanovení § 5a odst. 2 ZDPH umožňuje kombinovat v rámci jedné skupiny jak kapitálově spojené osoby, tak i jinak spojené osoby.

V případě kapitálově spojených osob vychází výpočet propojenosti z obdobných závěrů uplatňovaných pro účely zákona o daních z příjmů, přičemž v případě nepřímého podílu na kapitálu je spojení v zákonem (ZDPH) stanovené výši považováno za dodržené, pokud je mezi jednotlivými osobami v přímé řadě zachován alespoň 40 % podíl (v příkladu č. 2 v předloženém příspěvku lze tak i osoby A a C považovat za kapitálově spojené osoby). Za kapitálově spojené osoby lze rovněž považovat i osoby A a D uvedené v příkladu 4, kdy společnost A vlastní 40 % podíl v osobě D prostřednictvím dvou subjektů.

Pro účely vymezení jinak spojených osob dle § 5a odst. 4 ZDPH postačuje, pokud se na vedení více subjektů podílí aspoň jedna shodná osoba, a to i v případě vícečlenného statutárního orgánu. Pro splnění výše zmiňované podmínky je však nutné, aby se tato jedna shodná osoba podílela na všech osobách, které mají být považovány za jinak spojené osoby. Za jinak spojené osoby proto nelze považovat např. osoby B, E a D v příkladu č. 6 nebo osoby B, C, D a E v příkladu č. 7 v předloženém příspěvku.

Z výše uvedených předpokladů pro možnost vytváření skupin tak vyplývají následující závěry, které nejsou v souladu se závěry navrženými předkladateli:

- I když je členství ve skupině dobrovolné, nelze souhlasit se skutečností, že jakékoli osoby, které lze obecně považovat za spojené osoby, mohou vytvořit skupinu v jakékoliv kombinaci těchto osob. Všichni členové skupiny musí být spojenými osobami a mít v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu (skupinu tak nemohou například vytvořit osoby B a C v příkladu č. 1 v předloženém příspěvku, protože osoby B a C nejsou samy o sobě, tj. bez začlenění osoby A do skupiny, spojenými osobami ve smyslu ZDPH).
- V případě jinak spojených osob je nutné, aby se na jejich vedení podílela aspoň jedna shodná osoba, a to na vedení všech subjektů, které by měly být považovány jinak spojenými osobami.

230/12.03.08 - Sazba daně při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou staveb ve smyslu § 48 odst. 1 a § 48a odst. 1 zákona o DPH

Předkládá: Olga Holubová, daňová poradkyně, č. osvědčení 367

Cílem příspěvku je sjednotit výklad týkající se obsahu a rozsahu pojmu *změna dokončené stavby bytového domu a rodinného domu* ve smyslu § 48 odst. 1 a § 48a odst. 1 zákona o DPH.¹⁸

1. Relevantní ustanovení zákona o DPH

§ 47 odst. 5

U dodání stavby včetně nedokončené stavby, stavebních a montážních prací spojených s jejich výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami včetně konstrukcí, materiálů, strojů a zařízení, které se do stavby jako jejich součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují, se uplatní základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak.

§ 48 odst. 1

Při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu, včetně jejich příslušenství, vymezenou stavebním zákonem^{27a)}, nebo v souvislosti s opravou těchto staveb, se uplatní snížená sazba daně...

§ 48a odst. 1

Při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou stavby pro sociální bydlení, včetně jejího příslušenství, změnou dokončené stavby pro sociální bydlení vymezenou stavebním zákonem^{27a)}, včetně jejího příslušenství, nebo v souvislosti s opravou této stavby, se uplatní snížená sazba daně...

Pozn. pod čarou 27a)

§ 2 odst. 5 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon).

2. Relevantní ustanovení stavebního zákona¹⁹

§ 2 odst. 5

Změnou dokončené stavby je

- a) nástavba, kterou se stavba zvyšuje,*
- b) přístavba, kterou se stavba půdorysně rozšiřuje a která je vzájemně provozně propojena s dosavadní stavbou,*
- c) stavební úprava, při které se zachovává vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby; za stavební úpravu se považuje též zateplení pláště stavby.*

3. Rozbor

3.1.

¹⁸ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

¹⁹ Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů

U dodání stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami staveb se dle obecného ustanovení uvedeného v § 47 odst. 5 zákona o DPH uplatní základní sazba daně, jestliže zákon nestanoví jinak. Zákon stanoví jinak mimo jiné v § 48 odst. 1, kde výslovně uvádí, že *při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu* se uplatní snížená sazba daně. Rovněž i v § 48a zavádí zákon výjimku, *když pro poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby pro sociální bydlení* stanovuje sníženou sazbu daně.

3.2.

Pojem *změna stavby* zákon ve svém textu přímo nedefinuje, odkazuje však v obou případech výslovně na ustanovení § 2 odst. 5 stavebního zákona. Lze proto, dle mého názoru, soudit, že použil-li zákonodárce v textu zákona pojem *změna stavby* a v této souvislosti přímo odkázal na konkrétní ustanovení stavebního zákona, měl na mysli právě *změnu stavby* definovanou zmíněným předpisem.

Na tom nic nemění skutečnost, že poznámka pod čarou není sama o sobě podle ustálené judikatury (např. I.ÚS 22/99) normotvornou částí textu a jejím posláním je *pouhé zlepšení přehlednosti a orientace v právním předpisu*. Kdyby totiž zákonodárce neměl na mysli změnu stavby ve smyslu stavebního zákona, poznámku pod čarou by nevložit. Uvedení poznámky pod čarou bez úmyslu upozornit na příslušný předpis by totiž bylo matoucí a postrádalo by jakýkoli smysl. Funkci poznámky pod čarou je třeba chápat v tom smyslu, že sice umožní lepší orientaci adresáta v předpisu, aniž však současně jakkoli omezí samotný jeho text.

Aplikací tohoto přístupu na daný případ lze dojít k závěru, že pojem *změna stavby* uvedený v zákoně o DPH odpovídá předpisu, na který zákonodárce pod čarou upozorňuje (tj. stavebnímu zákonu), ale není vyloučeno použít pro zjištění obsahu pojmu *změna stavby* i jiný předpis, jestliže existuje takový, který se změnou stavby zabývá.

Tento pohled na funkci poznámky pod čarou je v souladu s judikaturou NSS²⁰: *„Nejvyšší správní soud nicméně poznamenává, že poznámku pod čarou v textu zákona nelze zpravidla bez dalšího ignorovat, naopak, může být ve spojení s některými právními argumenty významnou interpretační pomůckou (2 Afs 109/2005-56).*

3.3.

Z výše uvedeného vyplývá, že pod pojmem *změna stavby* uvedeným v § 48 odst. 1 a v § 48a odst. 1 je třeba rozumět *nástavbu, kterou se stavba zvyšuje, přístavbu, kterou se stavba půdorysně rozšiřuje a která je vzájemně provozně propojena s dosavadní stavbou, a stavební úpravu, při které se zachovává vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby (např. půdní vestavba).*

K takové změně stavby dochází například v těchto případech:

- (i) stavební úprava, nástavba nebo přístavba rodinného domu nerozděleného na jednotky, v jejímž důsledku se nezmění status této stavby ve smyslu § 4 odst. 1 písm. za) zákona o DPH a na jejímž základě vznikne byt jakékoli velikosti nebo nebytový prostor,
- (ii) stavební úprava, nástavba nebo přístavba bytového domu nerozděleného na jednotky, v jejímž důsledku se nezmění status této stavby ve smyslu § 4 odst. 1 písm. za) zákona o DPH a na jejímž základě vznikne byt jakékoli velikosti nebo nebytový prostor,

²⁰ Nejvyšší správní soud

(iii) stavební úprava, nástavba nebo přístavba rodinného domu rozděleného na jednotky, v jejímž důsledku se nezmění status této stavby ve smyslu § 4 odst. 1 písm. za) zákona o DPH a na jejímž základě vznikne bytová jednotka jakékoli velikosti nebo nebytová jednotka,
(iv) stavební úprava, nástavba nebo přístavba bytového domu rozděleného na jednotky, v jejímž důsledku se nezmění status této stavby ve smyslu § 4 odst. 1 písm. za) zákona o DPH a na jejímž základě vznikne bytová jednotka jakékoli velikosti nebo nebytová jednotka.

U všech uvedených změn staveb se uplatní snížená sazba daně.

3.4.

Případná námitka, podle které zákon výše navrhovaný výklad nepřipouští z důvodu, že § 48a je speciálním ustanovením vůči § 48, neobstojí. V dané situaci totiž není tento argument relevantní.

3.4.1. Zásada *lex specialis derogat legi generali* (tj. *speciální norma ruší normu obecnou*) by se použila tehdy, jestliže by oba zmíněné paragrafy (§ 48 a § 48a) byly ve vzájemném konfliktu. Tato zásada je jakousi „kolizní normou“ upravující postup v situacích, kdy si dvě ustanovení navzájem konkurují. V takovém případě se obecné ustanovení nepoužije a použije se ustanovení speciální.

Příkladem vztahu obecného a speciálního ustanovení v zákoně o DPH může být vztah mezi § 47 a § 48 (resp. § 47 a § 48a). Sazba daně u dodání stavebních prací stanovená v § 47 je základní, zatímco sazba daně u dodání stavebních prací v § 48 (resp. 48a) je snížená. Vzhledem k tomu, že ustanovení § 47 a § 48 (resp. § 48a) jsou ve vzájemném rozporu, uplatní se zásada *lex specialis derogat legi generali*, a obecná norma (tj. § 47) se v daném případě nepoužije.

Pro použití této zásady však nenalézám uplatnění ve vztahu mezi § 48 a § 48a, neboť tyto dva paragrafy v žádném konfliktu nejsou. Naopak, tam, kde se překrývají (tj. v situacích, kdy jejich hypotéza je shodná), jsou v naprostém souladu (je shodná i dispozice).

3.4.2. Tvrzení, že jde o normy rovnocenné, nasvědčuje i dikce Směrnice²¹. Článek 98 a příloha č. III implementované v § 48a zákona o DPH upravují sazby daně u stavebních prací v souvislosti s bydlením v rámci sociální politiky a jejich účinnost není nijak omezená, zatímco výhoda snížené sazby daně článkem 106 a přílohou č.IV. je časově omezena pouze do r. 2010. Důvodem zavedení této výjimky, která je implementována do § 48, je zvýhodnit sníženou sazbou daně služby s vysokým podílem lidské práce a podpořit tím zaměstnanost. Obě dvě výjimky, jak je patrné, spolu nikterak nesouvisejí.

4. Soulad s předpisy Evropského společenství

Výše uvedený výklad § 48 a § 48a není v rozporu se Směrnicí, která na základě novelizace článku 123 ze dne 20.12.2007 umožňuje České republice do 31. prosince 2010 nadále uplatňovat sníženou sazbu, která není nižší než 5 %, na provedení stavebních prací týkajících se staveb určených pro bydlení, jež nejsou poskytovány v rámci sociální politiky.

Výše uvedený závěr doporučuji vhodným způsobem publikovat.

²¹Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu o společném systému daně z přidané hodnoty

Stanovisko Ministerstva financí:

(i) (ii) MF souhlasí se závěrem, že u stavebních a montážních prací provedených v rámci změny dokončené stavby rodinného domu nerozděleného na jednotky, nebo bytového domu nerozděleného na jednotky, v jejímž důsledku se nezmění charakter stavby ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. za) zákona o DPH, se uplatní snížená sazba daně za podmínky, že těmito pracemi nevznikne byt jako jednotka nebo nebytový prostor jako jednotka.

(iii) (iv) MF nesouhlasí s uvedeným závěrem. Pokud stavebními pracemi v rodinném domě nebo bytovém domě rozděleném na jednotky vznikne byt ve smyslu jednotky podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, jedná se o vznik bytu jako samostatné věci v právním smyslu. V takovém případě se již nejedná o změnu dokončené stavby, ale jedná se o výstavbu (judikát Městského soudu v Praze č.28 Ca 307/98-30).

Výstavba je řešena v ustanovení § 48a zákona o DPH. V tomto smyslu je § 48a speciálním ustanovením vůči § 48 zákona o DPH.

Ustanovení § 48 odpovídá bodu 2 přílohy č. IV Směrnice, ustanovení § 48a odpovídá bodu 10 přílohy č. III. Směrnice.

Snížená sazba daně se tedy uplatní u výstavby bytu pro sociální bydlení. U výstavby bytu, který podlahovou plochou neodpovídá vymezení bytu pro sociální bydlení, se uplatní základní sazba daně.

231/12.03.08 - Uplatnění DPH u finančního pronájmu nemovitostí

Předkládají: Ing. Petr Dobšínský, daňový poradce, č. osvědčení 2564
Ing. Ivana Kroulíková, daňová poradkyně, č. osvědčení 3951

Cílem tohoto příspěvku je přispět ke sjednocení výkladových pravidel pro uplatňování daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) u finančního pronájmu nemovitostí v případech, kdy smlouva o finančním pronájmu byla uzavřena a předmět smlouvy byl předán do užívání za účinnosti zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

1. Popis problému

V praxi jsou uzavírány různé typy smluv o finančním pronájmu (leasingu) nemovitostí. Pro účely tohoto příspěvku jsme níže popsali nejčastější případ.

Leasingová společnost, plátcе DPH v ČR, uzavírá s nájemci (příjemci leasingu) smlouvy o finančním pronájmu staveb spojených se zemí pevným základem (dále jen „stavba“ nebo „nemovitost“) s následnou koupí najaté věci. Smlouvy o finančním pronájmu (leasingu) jsou uzavírány do tří (resp. pěti²²) let od nabytí nebo kolaudace stavby nebo před nabytím či kolaudací stavby, přičemž samotný převod stavby se uskuteční až na konci doby leasingu, tj. po uplynutí tří let od nabytí nemovitosti nebo její kolaudace.

Stavby, které jsou předmětem smluv o finančním pronájmu (leasingu), se nachází na území ČR a jsou zapsány do katastru nemovitostí. O předmětných stavbách účtuje leasingová společnost jako o dlouhodobém hmotném majetku.

Leasingová společnost předepisuje nájemcům (příjemcům leasingu) pravidelné měsíční leasingové odměny, které se skládají ze samotného leasingového nájemného a zálohy na kupní cenu za budoucí převod vlastnického práva k nemovitosti.

Současně s ukončením doby leasingu je dle leasingové smlouvy nájemce (příjemce leasingu) povinen nemovitost koupit do svého vlastnictví. Po splacení všech závazků vyplývajících z leasingové smlouvy (včetně kupní ceny) mezi leasingovou společností a nájemcem (příjemcem leasingu) je uzavřena kupní smlouva. Tato kupní smlouva je obvykle uzavřena až po dni úhrady posledního závazku ze smlouvy o finančním pronájmu.

V této souvislosti vznikají následující otázky:

- zda se ve výše uvedené situaci jedná o finanční pronájem ve smyslu zákona o DPH;
- zda finanční pronájem nemovitostí představuje nájem a převod nemovitosti (dále jen „dva typy plnění“) nebo převod nemovitosti (dále jen „jeden typ plnění“).

Správné posouzení charakteru a počtu plnění u finančního leasingu nemovitostí je významné nejen z pohledu uplatnění DPH na výstupu, ale i z pohledu uplatnění nároku na odpočet.

²² Podle zákona o DPH ve znění účinném do 31. prosince 2004.

V případě, že finanční pronájem nemovitosti představuje jeden typ plnění (tj. zdanitelný převod), bude leasingová společnost z přijatých záloh na budoucí převod vlastnického práva odvádět daň. Zároveň bude mít plný nárok na odpočet DPH při pořízení nemovitosti.

Pokud však finanční pronájem nemovitosti představuje dva typy plnění (tj. zdaňovaný nájem a osvobozený převod), budou přijaté zálohy na budoucí převod nemovitosti osvobozeny od daně.

Leasingové společnosti zároveň vznikne povinnost u pořízené nemovitosti krátit daň na vstupu pomocí koeficientu. Přijaté zálohy na osvobozené plnění bez nároku na odpočet nevstupují do výpočtu koeficientu.²³ Za předpokladu, že leasingová společnost nebude uskutečňovat žádná jiná osvobozená plnění, bude si moci uplatnit nárok na odpočet DPH v plné výši.

2. Česká právní úprava

Zákon o DPH

Podle § 4 odst. 3 písm. g) zákona o DPH se finančním pronájmem rozumí přenechání zboží nebo nemovitosti za úplatu do užívání podle smlouvy o finančním pronájmu, pokud si strany v této smlouvě sjednají, že uživatel je oprávněn nebo povinen nabýt zboží nebo nemovitost, která je předmětem smlouvy, nejpozději úhradou posledního závazku ze smlouvy. Takový finanční pronájem se posuzuje obdobně jako dodání zboží nebo převod nemovitosti.

Občanský zákoník

Pro smlouvu o převodu nemovitosti předepisuje § 46 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“) písemnou formu. Uzavření samostatné písemné smlouvy je také vyžadováno pro účely provedení zápisu změny vlastnického práva v katastru nemovitostí.

Podle § 133 odst. 2 občanského zákoníku dochází k nabytí vlastnického práva k nemovitosti až okamžikem vkladu do katastru nemovitostí.

V případě nemovitostí tedy nelze – při restriktivním výkladu - splnit podmínku, že uživatel je oprávněn nebo povinen nabýt vlastnické právo k nejpozději úhradou posledního závazku ze smlouvy.

Na základě výše uvedených ustanovení není zcela jasné, zda se ve výše popsané situaci jedná o finanční pronájem nemovitosti, ani zda finanční pronájem představuje jeden nebo dva typy plnění.

3. Právní úprava EU

Druhá směrnice

Společný systém zdanění zboží a služeb byl poprvé zaveden směrnicí Rady 67/228/EHS (dále jen „Druhá směrnice“), která byla později zrušena a nahrazena směrnicí Rady 77/388/EHS (tzv. „Šestá směrnice“), kterou později nahradila směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“).

²³ § 76 odst. 2 zákona o DPH

Podle ustanovení článku 5(2)(a) Druhé směrnice, kterému odpovídá dnešní článek 14(2)(b) Směrnice, se za dodání zboží²⁴ považovalo také skutečné předání zboží na základě smlouvy o nájmu zboží na dobu určitou nebo o prodeji zboží s odložením platby, v níž bylo v obou případech stanoveno, že vlastnické právo přejde nejpozději okamžikem zaplacením poslední splátky.

V rámci upřesňujících ustanovení v Příloze A bodě 4 Druhá směrnice navíc stanovila, že smlouva podle článku 5(2)(a) Druhé směrnice se nemůže rozdělovat na nájem a prodej, ale musí se od počátku posuzovat jako smlouva zahrnující jedno zdanitelné plnění.

Šestá směrnice / Směrnice

Ustanovení článku 5(2)(a) Druhé směrnice bylo přejato do ustanovení článku 5(4)(b) Návrhu Šesté směrnice²⁵. Návrh Šesté směrnice byl však přijat s drobnou úpravou. Přijaté znění Šesté směrnice, a později i Směrnice, hovoří o tom, že vlastnické právo bude převedeno „za obvyklých okolností“. Zde je nutno poznamenat, že ne všechny jazykové verze Šesté směrnice výše uvedené doplnění obsahovaly (viz např. německá jazyková verze Šesté směrnice²⁶).

Pro posouzení případných rozdílů jsme proto porovnali současné české znění²⁷ článku 14(2)(b) Směrnice se zněním anglickým²⁸, německým²⁹, francouzským³⁰, španělským³¹ a švédským³².

²⁴ Směrnice, na rozdíl od zákona o DPH, nerozlišuje mezi převodem nemovitosti a dodáním zboží.

²⁵ The following shall also be considered as supplies within the meaning of paragraph 1: b) The actual handing over of goods, pursuant to a contract for the hire of goods for a certain period, or for the sale of goods on deferred terms, which provides that the ownership shall pass at the latest upon payment of the final instalment.

²⁶ Als Lieferungen im Sinne des Absatzes 1 gelten ferner: b) die Übergabe eines Gegenstands auf Grund eines Vertrages, der die Vermietung eines Gegenstands während eines bestimmten Zeitraums oder den Ratenverkauf eines Gegenstands vorsieht, mit der Klausel, daß das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird;

²⁷ Kromě plnění podle odstavce 1 se za dodání zboží považují tato plnění: b) skutečné předání zboží na základě smlouvy o nájmu zboží na dobu určitou nebo o prodeji zboží s odložením platby, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky;

²⁸ In addition to the transaction referred to in paragraph 1, each of the following shall be regarded as a supply of goods: (b) the actual handing over of goods pursuant to a contract for the hire of goods for a certain period, or for the sale of goods on deferred terms, which provides that *in the normal course of events* ownership is to pass at the latest upon payment of the final instalment;

²⁹ Neben dem in Absatz 1 genannten Umsatz gelten folgende Umsätze als Lieferung von Gegenständen: b) die Übergabe eines Gegenstands auf Grund eines Vertrags, der die Vermietung eines Gegenstands während eines bestimmten Zeitraums oder den Ratenverkauf eines Gegenstands vorsieht, *der regelmäßig die Klausel enthält*, dass das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird;

³⁰ Outre l'opération visée au paragraphe 1, sont considérées comme livraison de biens les opérations suivantes: b) la remise matérielle d'un bien en vertu d'un contrat qui prévoit la location d'un bien pendant une certaine période ou la vente à tempérament d'un bien, assorties de la clause que la propriété est *normalement* acquise au plus tard lors du paiement de la dernière échéance;

³¹ Además de la operación contemplada en el apartado 1, tendrán la consideración de entregas de bienes las operaciones siguientes: b) la entrega material de bienes en virtud de contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien durante un cierto período de tiempo, o la venta de bienes a plazos, cuando *en el curso normal* de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo;

³² Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor: b) Faktiskt överlämnande av en vara, i överensstämmelse med ett avtal om uthyrning av varor under en viss tid eller

V souladu s ustálenou judikaturou Evropského soudního dvora totiž nemůže být jedna jazyková verze Směrnice považována za nadřazenou ostatním jazykovým verzím. V případech, kdy vyvstane o výkladu určitého ustanovení Směrnice pochybnost, je třeba vykládat takové ustanovení ve světle všech jazykových verzí.³³

Vybrané jazykové verze se významově shodují - obsahují spojení „... za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky“. Německá jazyková verze se však liší. Podle německé jazykové verze „... smlouva zpravidla obsahuje klauzuli, podle níž bude vlastnictví nabyto nejpozději zaplacením poslední splátky”.

Podle většiny zkoumaných jazykových verzí je stávající ustanovení Směrnice širší než původní ustanovení Druhé směrnice, neboť připouští, že finanční pronájem může zahrnovat i takové případy, kdy právní vlastnictví k předmětu finančního pronájmu v okamžiku zaplacení poslední splátky nepřejde (tj. převod vlastnictví nenastane vůbec, například z důvodu vypovězení smlouvy o finančním pronájmu, nebo nastane později, například z důvodu pozdějšího uzavření kupní smlouvy). Ve světle těchto jazykových verzí by se výše popsaná situace kvalifikovala jako finanční pronájem pro účely zákona o DPH.

Ani Směrnice nedává naprosto jednoznačnou odpověď na otázku, zda finanční pronájem nemovitostí představuje jeden nebo dva typy plnění. Protože leasingová společnost pozbude ekonomické vlastnictví k předmětu nájmu již v okamžiku jeho předání nájemci, přikláníme se ve světle Směrnice spíše k závěru, že finanční pronájem nemovitostí by se měl posuzovat jako jeden typ plnění – převod nemovitosti.

Tento výklad nepřímou podporují ustanovení článků 63 a 64(1) Směrnice, podle nichž se plnění podle čl. 14(2)(b) Směrnice považuje za uskutečněné již v okamžiku dodání (tj. předání) zboží.

Z judikatury Evropského soudního dvora vyplývá, že způsob zdanění nemůže být závislý na typu uzavřené smlouvy podle lokálního práva.³⁴ Pro klasifikaci smluvního ujednání jako finančního pronájmu tudíž nemůže být rozhodná skutečnost, zda národní předpisy vyžadují uzavření samostatné písemné kupní smlouvy či nikoli. Podstatný je úmysl stran vlastnické právo k předmětu pronájmu po ukončení pronájmu skutečně převést.

4. Rozbor

4.1 Finanční pronájem ve smyslu zákona o DPH

Definici finančního pronájmu v zákoně o DPH lze vyložit dvěma způsoby:

- (i) nájemce musí předmět smlouvy o finančním pronájmu nabýt nejpozději úhradou posledního závazku ze smlouvy, přičemž právo nebo povinnost předmět smlouvy nabýt vyplývá přímo ze smlouvy (užší výklad);

om avbetalningsköp enligt vilket äganderätten normalt skall övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts.

³³ Rozhodnutí Evropského soudního dvora C-372/88 Milk Marketing Board.

³⁴ Viz např. rozhodnutí Evropského soudního dvora v případě C-291/92 Dieter Ambrecht.

- (ii) nájemce musí nejpozději úhradou posledního závazku ze smlouvy vzniknou právo nebo povinnost předmět smlouvy nabýt, přičemž k samotnému nabytí může dojít i později (širší výklad).

Pokud by si leasingová společnost s kupujícím ve smlouvě dohodla, že kupující nabude předmět smlouvy až v den následující po dni úhrady posledního závazku ze smlouvy, případně později, daňový režim pro finanční pronájem by se v případě užšího výkladu neaplikoval. Domníváme se, že takový výsledek by nebyl v souladu s cílem předvídaným Směrnicí, pokud bylo od počátku záměrem stran předmět smlouvy po ukončení nájmu skutečně převést.

Z ustálené judikatury Evropského soudního dvora vyplývá³⁵, že ustanovení národní legislativy, zejména ta, která byla do národního právního řádu implementována na základě závazné směrnice Evropského společenství, je nutné vykládat v souladu se zněním a účelem příslušné směrnice tak, aby bylo dosaženo směrnicí zamýšlených výsledků. Pokud národní zákon umožňuje více interpretací, je nutné se přiklonit k té interpretaci, která vede k cíli zamýšlenému směrnicí.

Definici finančního pronájmu uvedenou v § 4 odst. 3 písm. g) zákona o DPH je proto nutné vykládat v souladu se zněním a účelem Směrnice, tak že u finančního pronájmu nemovitostí může být vlastnictví najaté věci převedeno i po úhradě posledního závazku ze smlouvy.

Ve prospěch širšího výkladu by mohl svědčit také návrh zákona, který je v současné době projednáván Vládou ČR a kterým se mění zákon o DPH s předpokládanou účinností od 1. ledna 2009. Podle tohoto návrhu se za dodání zboží nebo převod nemovitosti považuje „převod práva užívat najaté zboží nebo najatou nemovitost na základě smlouvy, která stanoví povinnost nájemce nabýt zboží nebo nemovitost, které jsou předmětem smlouvy.“

Pokud by byl návrh zákona schválen, za dodání zboží nebo převod nemovitosti by se považovaly pouze takové případy, kdy je ve smlouvě zakotvena povinnost nájemce předmět pronájmu nabýt, bez ohledu na samotný okamžik nabytí. Podle důvodové zprávy by se v ostatních případech měl obdobný převod práva *nově* považovat za poskytnutí služby, a to především v případě, kdy má nájemce pouze oprávnění (nikoli povinnost) k odkupu předmětu pronájmu.

Na druhou stranu může být tato změna zákona o DPH interpretována také tak, že podle stávajícího znění zákona o DPH je nutné předmět pronájmu nabýt nejpozději do dne úhrady posledního závazku ze smlouvy.

4.2 Počet plnění

Znění zákona o DPH umožňuje výklady, že finanční pronájem nemovitostí představuje jeden i dva typy plnění.

Jelikož je nutné přiklonit se k té interpretaci, která vede k cíli zamýšlenému směrnicí, pokud národní zákon umožňuje více interpretací, je nutné zákon o DPH vykládat v souladu se zněním a účelem Směrnice tak, že finanční pronájem nemovitostí představuje jeden typ plnění. Ve výše popsaném případě je tak leasingová společnost povinna z celé leasingové odměny uplatnit DPH.

³⁵ Například rozhodnutí Evropského soudního dvora C-80/86 Kolpinghuis

Jak již však několikrát judikovat Nejvyšší správní soud, ze striktního požadavku zákonnosti výkonu státní správy a minimalizace zásahů do právní sféry fyzické a právnické osoby plyne povinnost správce daně vykládat nejednoznačný právní předpis v případě pochybností vůči daňovému subjektu mírněji.³⁶

Pokud daňový subjekt přistupoval k finančnímu pronájmu nemovitostí jako ke dvěma typům plnění, neměl by být takový postup rozporován. V pochybnostech o správnosti výkladu totiž nelze použít zvolený postup daňového subjektu v jeho neprospěch.

4.3 Správní praxe

Ze strany správců daně jsme zaznamenali výklad, že na finanční pronájem nemovitosti (na rozdíl od finančního pronájmu movité věci) je nutno nahlížet jako na dva typy plnění, jelikož jsou uzavírány dvě samostatné smlouvy. Vlastnictví k nemovitosti totiž může přejít pouze na základě písemné kupní smlouvy (tj. nikoli na základě samotné smlouvy o finančním pronájmu).

Na finanční pronájem nemovitosti by tak mělo být z pohledu DPH nahlíženo jako na dva samostatné typy plnění (tj. nájem a převod nemovitosti). V případě staveb by se u nájmu postupovalo podle § 56 odst. 2 zákona o DPH (tj. ve výše uvedeném případě by se jednalo o zdanitelné plnění). U převodu nemovitosti by se postupovalo podle § 56 odst. 1 zákona o DPH (tj. ve výše uvedeném případě by se jednalo o osvobozené plnění).

Tento výklad je shodný s uplatňováním DPH podle dřívější právní úpravy (zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty), kdy se finanční pronájem posuzoval jako kombinace dvou typů plnění, tj. služby (v průběhu užívání předmětu smlouvy za úplatu) a dodání zboží, resp. převod nemovitosti (v průběhu platnosti smlouvy nebo po jejím ukončení).

Výše uvedený výklad Ministerstvo financí ČR potvrdilo ve svých neveřejných stanoviscích.

V roce 2007 jsme však ze strany Ministerstva financí ČR zaznamenali změnu dosavadního výkladu. Podle nového výkladu finanční pronájem nemovitosti představuje jedno plnění, a sice převod nemovitosti (tj. ve výše uvedeném případě zdanitelné plnění).

5. Závěr

S ohledem na zachování právní jistoty plátců, kteří postupovali nebo postupují podle původních výkladů správců daně, proto navrhuje přijmout a publikovat následující sjednocující závěr:

- 5.1 Pro naplnění definice finančního pronájmu podle § 4 odst. 3 písm. g) zákona o DPH je postačující, pokud nájemce (příjemce leasingu) do okamžiku zaplacení poslední splátky nabude právo nebo povinnost předmět smlouvy nabyt. K samotnému nabytí předmětu smlouvy nemusí dojít nejpozději k okamžiku zaplacení posledního závazku ze smlouvy.
- 5.2 Pro účely zákona o DPH se finanční pronájem nemovitosti posuzuje jako jeden typ zdanitelného plnění (tj. převod nemovitosti). Z důvodu nejednoznačnosti textu zákona o DPH a měnicích se výkladů nebude rozporován postup, pokud leasingová společnost

³⁶ Viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. října 2007, čj. 2 Afs 109/2005-56, www.nssoud.cz..

v souladu s původní správní praxí přistupovala nebo přistupuje k finančnímu pronájmu nemovitosti jako ke dvěma samostatným typům plnění (tj. zdaňovanému nájmu a osvobozenému převodu).

Stanovisko Ministerstva financí:

MF žádá o odložení příspěvku na další KV KDP.

Daň z příjmů

Příspěvek 218/13.02.08 – MF projedná příspěvek s předkladatelem mimo rámec jednání KV KDP

218/13.02.08 - Režim zákonných rezerv v případě přeměn společností při současné změně účetního období

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826

Úvod

Cílem příspěvku je vyjasnit režim zákonných rezerv podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ZoR v případě, kdy dojde k rozdělení jednoho zdaňovacího období na více zdaňovacích období nebo původně jedno zdaňovací období se následně stane součástí jiných zdaňovacích období.

K této situaci dochází jednak vlivem přeměn podle § 69 ObchZ a dále v případě změny účetního období z finančního na kalendářní rok nebo naopak. Případně může dojít ke kombinaci obou těchto skutečností, tzn. k přeměně společnosti se současnou změnou jejího účetního období.

Zákonná úprava

§ 3 odst. 1 ZoR: „Rezervy se tvoří způsobem a k účelům stanoveným tímto zákonem a uplatňují se za zdaňovací období, není-li v dalších ustanoveních stanoveno jinak. Zdaňovacím obdobím pro účely tohoto zákona se u právnických osob rozumí zdaňovací období vymezené v zákoně o daních z příjmů, pokud trvá nejméně 12 kalendářních měsíců nebo pokud je kratší než 12 měsíců, ale začíná rozhodným dnem fúze nebo přechodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva.“

§ 7 odst. 11 ZoR: „V případě přeměn³⁷ se za zdaňovací období pro účely tvorby rezervy podle odst. 1 považuje i období, za které se podává daňové přiznání.“

§ 17a písm. c) ZDP: „Zdaňovacím obdobím období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány do obchodního rejstříku.“

§ 38m odst. 3 písm. a) ZDP: „Daňové přiznání se kromě případů stanovených zvláštním právním předpisem podává také za období předcházející rozhodnému dni fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti nebo družstva, za které nebylo dosud přiznání podáno, není-li tento rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku.“

³⁷ Podle § 69 odst. 1 ObchZ společnosti se sídlem v České republice mohou být přeměněny fúzí, převodem jmění na společníka nebo rozdělením. Podle § 69 odst. 2 ObchZ se za přeměnu považuje také změna právní formy.

Analýza

Podle § 3 odst. 1 ZoR se rezervy uplatňují za zdaňovací období, není-li v dalších ustanoveních stanoveno jinak. Pro definování zdaňovacího období odkazuje ZoR na definici zdaňovacího období podle § 17a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP).

Ve vztahu k přeměnám podle § 69 ObchZ stanoví § 7 odst. 11 ZoR, že v jejich případě se za zdaňovací období pro účely tvorby rezerv považuje i období, za které se podává daňové příznání. To znamená, že vlivem přeměny může dojít ke zvýšení počtu zdaňovacích období pro účely tvorby rezerv podle ZoR o jedno období v případě, že je celý proces přeměny realizován v průběhu jednoho kalendářního nebo hospodářského roku.

Na rozdíl od přeměn nemá ZoR zvláštní úpravu ve vztahu k přechodnému období při změně účetního období podle § 3 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (ZoÚ), pokud je toto období kratší než 12 měsíců. Podle § 17a ZDP toto období obecně není zdaňovacím obdobím a z tohoto důvodu není ani zdaňovacím obdobím pro účely ZoR. Přesto však vlivem změny účetního období dochází k tomu, že jedno původní zdaňovací období po změně zasahuje do dvou účetních období.

V případě kombinace přeměny a změny účetního období tak může dojít k tomu, že původně jedno zdaňovací období po těchto operacích následně zasahuje do tří zdaňovacích období. Vzhledem k tomu, že předmětem tohoto příspěvku není řešení otázky, zda je možná změna účetního období v případě přeměny, pro účely tohoto příspěvku předkladatel předpokládá, že tato změna u nástupnické společnosti v případě přeměny formou sloučení dvou existujících společností možná je. Tento názor je založen na tom, že (i) změnu účetního období v průběhu přeměny ve formě sloučení nevylučuje zákona o účetnictví, ZDP ani jiný právní předpis, (ii) změnu účetního období oznamuje svým jménem a s účinky pro sebe nástupnická společnost (tzn. již existující společnost, která v rámci sloučení nezaniká), a (iii) změna účetního období nástupnické společnosti nemá na průběh sloučení vliv, neboť i kdyby nakonec k přeměně nedošlo, změna účetního období by stejně proběhla. Také ObchZ nestanoví jako jednu z podmínek přeměny, aby zúčastněné společnosti měly stejné účetní období, popř. aby v průběhu přeměny nedošlo ke změně účetního období.

Příklad

Pro účely tohoto příspěvku je výše uvedený problém zobrazen na modelovém příkladu společnosti A a společnosti B. Pro zjednodušení obě tyto společnosti mají formu akciové společnosti a obě uplatňují jako své účetní a zdaňovací období hospodářský rok, např. od 1. března do 28. února následujícího roku.

Společnost A je vlastníkem dlouhodobého hmotného majetku (Majetek 1) a k tomuto majetku tvoří rezervu na jeho opravu v souladu s ZoR (Rezerva 1). Obdobně společnost B je vlastníkem dlouhodobého hmotného majetku (Majetek 2) a k tomuto majetku také tvoří rezervu podle ZoR (Rezerva 2). Parametry jednotlivých rezerv podstatné pro účely tohoto příspěvku jsou uvedeny v následující tabulce:

Rezerva	Dlouhodobý majetek	Odpisová skupina	Celkový rozpočet opravy	Zahájení tvorby rezervy	Ukončení tvorby rezervy	Plánované zahájení opravy	Tvorba rezervy za období
---------	--------------------	------------------	-------------------------	-------------------------	-------------------------	---------------------------	--------------------------

Rezerva 1	Majetek 1	4	1000	3/2006-2/2007	3/2009-2/2010	3/2010-2/2011	250
Rezerva 2	Majetek 2	2	300	3/2005-2/2006	3/2007-2/2008	3/2008-2/2009	100

U společností A a B dojde k jejich přeměně formou sloučení se společností A jako nástupnickou společností. Pro účely tohoto příspěvku se předpokládá, že rozhodný den sloučení bude 1. dubna 2008 a že obchodní rejstřík zapíše sloučení s účinností 31. prosince 2008. V rámci sloučení převezme společnost A ve smyslu § 23c ZDP Rezervu 2 od společnosti B.

Společnost A zároveň plánuje změnit své účetní období z hospodářského roku na kalendářní rok s účinností od 1. 1. 2009 a s přechodným obdobím od 1. 3. 2008 do 31. 12. 2008.

Pro názornost jsou výše uvedené operace zobrazeny na časové ose:

1.3.2008	1.4.2008	31.7.2008	31.8.2008
30.9.2008	31.12.2008		
Začátek	Rozhodný	Schválení	Podání DP
účetního	změně	Datum	Oznámení o
období	den	fúze oběma	účetního
	období	účinnosti	
	fúze	společnostmi	a za období před RD
	fúze		

Na základě ZoR a ZDP budou společnosti A a B uplatňovat následující zdaňovací období pro účely ZDP a ZoR³⁸:

Začátek zdaňovacího období	Konec zdaňovacího období	Zdaňovací období pro účely ZDP	Zdaňovací období pro účely ZoR
1.3.2007	29.2.2008	Ano	Ano
1.3.2008	31.3.2008	Ne	Ano ³⁹
1.4.2008	31.12.2008	Ano ⁴⁰	Ano ⁴¹

Vlivem fúze se přechodné období při změně účetního období (3/2008 až 12/2008), které by jinak nebylo zdaňovacím obdobím pro účely ZoR, rozdělí pro účely ZoR na dvě samostatná zdaňovací období (3/2008, 4/2008 až 12/2008). Tato situace však při zahájení tvorby rezervy

³⁸ Pro účely tohoto příspěvku předkladatel předpokládá, že kombinace sloučení společností a změny účetního období jedné z nich je možná.

³⁹ Podle § 7 odst. 11 se za zdaňovací období pro účely tvorby rezervy podle odst. 1 považuje i období, za které se podává daňové přiznání. Vzhledem k tomu, že podle § 38m odst. 3 písm. a) ZDP se daňové přiznání podává také za období předcházející rozhodný den fúze, je toto období zdaňovacím obdobím pro účely ZoR.

⁴⁰ Podle § 17a písm. c) ZDP je zdaňovacím obdobím pro účely ZDP období od rozhodného dne fúze do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byla fúze zapsána v obchodním rejstříku. V uvedeném případě je tato definice zdaňovacího období naplněna, byť konec kalendářního roku je zároveň i koncem přechodného období.

⁴¹ Vzhledem k tomu, že toto období je zdaňovacím obdobím pro účely ZDP, je toto období na základě § 3 odst. 1 ZoR také zdaňovacím obdobím pro účely tvorby rezerv.

v období 2006/2007 (Rezerva 1), resp. 2005/2006 (Rezerva 2) nemohla být vzata v úvahu, protože o fúzi ani o změně účetního období nebylo rozhodnuto.

Společnost A a společnost B proto ve vztahu k rezervám podle ZoR musí řešit následující otázky:

- 1. Je třeba pro účely tvorby Rezervy 1 zohlednit skutečnou délku zdaňovacího období?**
- 2. Je společnost A povinna provést přepočítání Rezervy 1 pro zbývající zdaňovací období? Pokud ano, kdy je povinna tento přepočítání provést.**
- 3. Může společnost A od rozhodného dne fúze převzít od společnosti B Rezervu 2 přestože není vlastníkem Majetku 2?**
- 4. Je třeba pro účely přepočítání Rezervy 1 ve smlouvě o fúzi určit, kdy má být zahájena oprava Majetku 1? Je třeba pro účely převzetí a případného přepočítání Rezervy 2 ve smlouvě o fúzi určit, kdy má být zahájena oprava Majetku 2?**
- 5. Je společnost A povinna provést přepočítání Rezervy 2 pro Majetek 2?**

Ad 1)

Podle ZoR se rezerva vždy tvoří za celé zdaňovací období a to ke konci zdaňovacího období. Obdobně se termín zahájení opravy stanoví vždy s přesností na celé zdaňovací období. ZoR nedovoluje tvořit rezervu průběžně za kratší období než je zdaňovací období, např. měsíčně. Podle § 7 odst. 4 ZoR je výše rezervy ve zdaňovacím období rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Z toho plyne, že pro účely ZoR není skutečná délka zdaňovacího období podstatná. Každé zdaňovací období je pro účely ZoR stejně relevantní bez ohledu na jeho skutečnou délku.

Ad 2)

Podle § 7 odst. 4 ZoR se výše rezervy za zdaňovací období rovná podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Podle § 7 odst. 6 ZoR zjistí-li poplatník daně z příjmů skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, musí provést úpravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí. Výše rezervy se určuje jednak v celkové výši a jednak za zdaňovací období. Vlivem fúze sice nedojde ke změně celkové výše rezervy, ale protože se zvýší počet zdaňovacích období od zahájení tvorby rezervy do plánovaného zahájení opravy, měla by se poměrně snížit tvorba rezervy za zbývající zdaňovací období do plánovaného zahájení opravy.

Na základě ustanovení § 7 odst. 4 ZoR a § 7 odst. 6 ZoR z toho ve výše uvedeném příkladu plyne pro společnost A povinnost provést přepočítání Rezervy 1 s ohledem na to, že se změnil počet zdaňovacích období zbývajících do plánovaného zahájení opravy. Společnost B přepočítání Rezervy 2 neprovádí pouze z důvodu naplnění maximální délky tvorby rezervy (viz bod 5 níže). Pokud by maximální délka tvorby Rezervy 2 nebyla naplněna, musela by přepočítání za období předcházející rozhodný den fúze provést i společnost B.

ZoR nestanoví pro případ přeměny podle ObchZ ani pro případ změny účetního období jak a kdy má být příslušný přepočten proveden, tzn. ve kterém zdaňovacím období. Podle názoru předkladatele by přepočten Rezervy 1 měl být proveden za zdaňovací období předcházející rozhodný den fúze, tj. 3/2008, neboť podání příznání za toto zdaňovací období je podle § 38m odst. 4 písm. a) ZDP vázáno je vázáno na schválení fúze a je tedy velmi pravděpodobné, že k fúzi skutečně dojde.

Při striktně gramatickém výkladu ustanovení § 7 odst. 6 ZoR lze však také dojít k závěru, že přepočten by měl být proveden až ve zdaňovacím období počínajícím rozhodným dnem fúze, neboť až v tomto období lze postavit najisto, že k přeměně skutečně dojde. Protože pro účely účetnictví a daně z příjmu se přeměna považuje za provedenou již k rozhodnému dni.

To znamená, že poplatník má na výběr, za které zdaňovací období přepočten provede – zda za období předcházející rozhodný den fúze nebo až za období počínající rozhodným dnem fúze.

Přestože fúze v uvedeném modelovém příkladu je schválena 31.7.2008 (tj. před podáním daňového příznání za předcházející zdaňovací období 3/2007 až 2/2008), podle názoru předkladatele se přepočten už za zdaňovací období 3/2007-2/2008 neprovede, neboť ke konci tohoto období (tj. 29.2.2008) fúze ještě nebyla schválena a na události po skončení zdaňovacího období ale ještě před podáním daňového příznání už by pro účely ZoR neměl být brán zřetel.

Pokud by však poplatník měl relevantní důvody se domnívat, že ke změně počtu zdaňovacích období vlivem fúze nedojde (např. pokud je rozhodný den fúze první den běžného účetního období a fúze bude zapsána do konce tohoto období), pak pochopitelně žádný přepočten neprovádí.

Vlivem následné změny účetního období dojde k rozdělení zdaňovacího období, ve kterém měla být oprava zahájena. Ve výše uvedeném modelovém příkladu měla být oprava Majetku 1 původně zahájena v období od 3/2010 do 2/2011. Toto období po změně účetního období zasahuje do dvou zdaňovacích období, tj. od 1/2010 do 12/2010 a od 1/2011 do 12/2011. Proto se společnost A musí v průběhu přechodného období (tj. ve zdaňovacím období od 4/2008 do 12/2008) rozhodnout, ve kterém z těchto období plánuje opravu provést (přitom ale nedochází k posunutí termínu plánovaného zahájení opravy).

Pokud bude oprava Majetku 1 provedena v období 1/2010-12/2010, další přepočten Rezervy 1 se nebude provádět, neboť počet období zbývajících do plánovaného zahájení opravy se nezmění. Pokud však má být oprava provedena v období 1/2011-12/2011, společnost A je povinna provést další přepočten Rezervy 1 podle počtu období zbývajících do plánovaného zahájení opravy. Tento přepočten provede již pro přechodné období, které je zároveň zdaňovacím obdobím pro účely ZoR.

Z výše uvedeného plyne, že poplatník je povinen přepočten provést poprvé za přechodné období, pokud je toto období zároveň zdaňovacím obdobím pro účely ZoR. Pokud přechodné období zdaňovacím obdobím pro ZoR není, pak se přepočten provede poprvé za zdaňovací období, které následuje po přechodném období.

Ad 3)

Přestože podle § 7 odst. 1 ZoR rezervu mohou vytvářet pouze poplatníci, kteří mají k majetku právo vlastnické, předkladatel je toho názoru, že Rezervu 2 v rámci přeměn pro období po rozhodném dni fúze může nástupnická společnost A tvořit i pro případ, kdy z právního pohledu není vlastníkem, neboť v opačném případě by ustanovení § 23c odst.8 písm. a) ZDP postrádalo smysl. Jde o období fikce vlastnictví pro účely uplatnění daňových odpisů nástupnickou společností u majetku právně vlastněném zanikající společností v období od rozhodného dne fúze do dne nabytí právních účinků fúze. Pro účely daně z příjmů a účetnictví se zde vytváří právní fikce vlastnictví.

Ad 4)

ZoR ani ZDP nepožadují, aby ve smlouvě o fúzi nebo v jiném dokumentu vypracovaném v souvislosti s fúzí bylo pro účely rezerv podle ZoR stanoveno, kdy má být oprava Majetku 1 a Majetku 2 zahájena a jak má být případně proveden přepočítání Rezervy 1 a Rezervy 2 a tato informace není ani předmětem oznámení správci daně podle § 23d odst. 1 ZDP.

Ad 5)

ZoR neumožňuje z důvodu fúze prodloužit maximální dobu tvorby rezervy. Na druhé straně však ZoR nestanoví povinnost rozpuštění rezervy v následujícím zdaňovacím období po dosažení maximální doby tvorby rezervy před plánovaným termínem zahájení opravy.

To znamená, že pro Majetek 2 bude existovat určité období, kdy rezerva již bude v plné výši vytvořena společností B, tato rezerva bude v rámci fúze převzata společností A, zahájení opravy bude plánováno až na následující zdaňovací období, ale společnost A nebude mít povinnost již vytvořenou rezervu v daném zdaňovacím období rozpouštět a ponechá ji na své rozvaze.

U Majetku 2 měla být oprava původně zahájena v období od 3/2008 do 2/2009. Toto období nově zasahuje do tří zdaňovacích období, tj. 3/2008, 4/2008 až 12/2008 a 1/2009 až 12/2009. Protože by však byla překročena maximální délka tvorby rezervy podle § 7 odst. 8 ZoR, přepočítání rezervy se neprovede a pouze se určí nový termín pro zahájení opravy (s přesností na zdaňovací období) pro účely povinnosti rozpustit rezervu při nezahájení opravy alespoň v následujícím zdaňovacím období.

Nový termín plánovaného zahájení opravy Majetku 2 se určí ve zdaňovacím období 3/2008, tzn., zda se oprava provede (resp. byla provedena) v období 3/2008 nebo v období 4/2008 až 2/2009. Pokud se oprava neprovede v období 3/2008, musí se následně určit, zda se oprava provede (resp. byla provedena) v období 4/2008 až 12/2008 nebo v období 1/2009 až 12/2009. Toto určení termínu plánovaného zahájení opravy je významné s ohledem na § 7 odst. 5 ZoR, který umožňuje posunutí zahájení opravy nejvýše o jedno zdaňovací období bez povinnosti již vytvořenou rezervu rozpustit do výnosů.

Závěr

V souvislosti s přeměnou společností, změnou jejich účetního období a kombinací obou těchto operací jsou poplatníci, kteří tvoří rezervy podle ZoR, povinni obecně provést přepočítání tvořených rezerv, pokud se změní počet zdaňovacích období do plánovaného zahájení opravy a není překročen maximální počet zdaňovacích období, po která lze rezervy podle ZoR tvořit.

Přitom se předpokládá, že kombinace přeměny podle ObchZ a změny účetního období podle § 3 odst. 2 ZoÚ je obecně přípustná.

Pro povinnost provést přepočet rezerv pro období zbývající do předpokládaného termínu zahájení opravy jsou rozhodující následující skutečnosti:

Fúze společností → přepočet z důvodu změny počtu zdaňovacích období zbývajících do plánovaného zahájení opravy se provede počínajíc obdobím předcházejícím rozhodný den fúze; poplatník však má možnost tento přepočet provést až v období počínajícím rozhodným dnem fúze.

Změna účetního období → přepočet z důvodu rozdělení původního zdaňovacího období, ve kterém bylo plánováno zahájení opravy, se provede počínajíc přechodným obdobím, pokud je toto přechodné období zároveň zdaňovacím obdobím pro účely ZoR. Pokud přechodné období není zdaňovacím obdobím pro účely ZoR, pak se přepočet provede počínajíc obdobím bezprostředně následujícím po tomto přechodném období.

Navrhujeme, aby Ministerstvo financí výše uvedené závěry potvrdilo.

Stanovisko Ministerstva financí:

MF žádá o přeložení příspěvku na další KV KDP nebo bude projednán individuálně s předkladatelem v druhé polovině dubna.

234/09.04.08 - Skutečný vlastník příjmů – zdanění výnosů z investic do majetkových práv v zahraničí

Předkládají: Ing. Vlastimil Sojka, daňový poradce, č. osvědčení 768
Ing. Vladimír Šnek, daňový poradce, č. osvědčení 697

Příspěvek nepřímo navazuje na opakovaná jednání koordinačního výboru týkající se problematiky zdaňování příjmů transparentních společností z roku 2005 a 2006 a na metodické pokyny MF č. D-269, D-286. Předmětem příspěvku je související otázka vymezení skutečného vlastníka příjmu, fyzické osoby, jako poplatníka daně a především pak otázka způsobu zdanění jeho příjmů ze společného investování v zahraničí.

Soukromí investoři se zapojují do společného investování v zahraničí, způsobem, který není založen na institucionální bázi (např. investiční fondy), nýbrž na bázi smluvní. Na základě nepojmenovaných smluv, kterým je v českém právu nejbližší smlouva o sdružení, se stávají ekonomickými spoluvlastníky majetkových práv nabytých v rámci společné investice a podílejí se na výnosech z jejich držby (podíly na zisku, dividendy) i z jejich realizace (výnosy z prodeje aktiv, výjimečně též podíl na likvidačním zůstatku). Podílet se přitom musejí také na nákladech souvisejících s držbou investice.

***Příklad:** Česká fyzická osoba uzavře se zahraničním subjektem smlouvu o společném investování. Podle podmínek smlouvy se bude podílet na úhradě pořizovací ceny akcií konkrétního zahraničního podniku a bude mít právo na odpovídající podíl na výnosech z jejich držby a výnosech z budoucího prodeje těchto akcií. V závislosti na právním prostředí příslušného státu bude buď spoluvlastníkem v právním smyslu nebo spoluvlastníkem ve smyslu ekonomickém – bude mít právo na související výnosy a ponese také podíl na nákladech. Ve veřejných registrech vlastnických práv zpravidla nebude tato česká fyzická osoba jako vlastník uvedena. Jako vlastník oprávněný k provádění vlastnických práv bude zaregistrován zahraniční spoluiinvestor.*

Tento příspěvek vychází z hypotézy, že princip zdaňování příjmů u skutečného vlastníka příjmů je třeba beze zbytku aplikovat i v takovýchto případech, a to způsobem, při kterém je v plném rozsahu respektována povaha příjmu u jeho zdroje. K tomu rekapitulujeme právní úpravu a dostupnou dosavadní interpretaci pojmu „skutečný vlastník příjmů“ (beneficial owner) v ČR.

Skutečný vlastník příjmů – pojem.

Je třeba činit rozdíly mezi okamžitým příjemcem určitého typu příjmu a jeho skutečným vlastníkem. **Skutečný vlastník** je osoba, které je třeba tento příjem ekonomicky objektivně přisoudit a která ho je také povinna zdanit. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále ZDP) nepřímo vymezuje pojem skutečný vlastník pouze ve vztahu k úrokům v § 19 odst. 6, kde uvádí: „Příjemce úroků z úvěrů a půjček a licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch, a nikoli jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu“. V dalších ustanoveních ZDP zmiňuje pojem „skutečný vlastník“ rovněž ve vztahu k pojmu licenční poplatky (viz § 38nb odst. 2 ZDP). V souvislosti s dividendami ZDP výslovně zmiňuje pojem „skutečný

vlastník“ v ustanovení § 19 odst. 9 ZDP v souvislosti s úpravou osvobození dividend u mateřských společností. Skutečnost, že obecná úprava pojmu „skutečný vlastník“ chybí a že výslovná zmínka o zdaňování příjmů u skutečného vlastníka též ve vztahu k dalším druhům příjmů však nesporně nelze interpretovat tak, že je vyloučeno, aby bylo toto pravidlo používáno také u příjmů z dividend a u příjmů z prodeje akcií či dalších majetkových práv. Vyplývá to jednak z mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, z uznávaných pravidel jejich interpretace a jednak ji již v minulosti deklarovalo také Ministerstvo financí ve sdělení č. 251/122 867/2000 (Sdělení k problematice pojmu „místo vedení“ a „skutečný vlastník, Finanční zpravodaj, 2001, č. 1):

Pojem "skutečný vlastník" je důležitý zejména pro praktickou aplikaci Článků 10, 11 a 12 smluv o zamezení dvojího zdanění, kde např. odstavec 2 Článku 10 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a SR (1993)⁴² zní: "Tyto dividendy však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, v němž je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže příjemce je skutečným vlastníkem dividend, daň takto stanovená nepřesáhne...". Podobně jsou formulovány i Články 11 a 12 (Úroky, Licenční poplatky). Vzhledem k tomu, že žádná ustanovení Vzorového modelu smlouvy OECD ani Komentář k jejím článkům ho zatím nevymezují, sděluje se proto následující.

Při řešení konkrétních případů je potřeba rozlišovat mezi okamžitým příjemcem tohoto typu příjmu a jeho skutečným vlastníkem. Zatímco okamžitým příjemcem může být v podstatě kdokoli, komu je tento příjem poukázán bez ohledu na to, zda z něj má skutečný užitek, skutečný vlastník je osoba, které lze tento příjem objektivně přisoudit a která ho také zdaňuje. To znamená, že pokud příjem ve formě dividend, úroků nebo licenčních poplatků obdrží rezident jednoho smluvního státu jednající jako zprostředkovatel nebo pověřenec (čili okamžitý příjemce) pro někoho jiného, nelze ho chápat jako skutečného vlastníka, a bylo by proto v rozporu s předmětem a účelem smlouvy, kdyby stát zdroje tohoto příjmu poskytoval daňové úlevy nebo osvobození pouze proto, že tento okamžitý příjemce je rezidentem státu, s nímž má uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Za této situace je sice okamžitý příjemce rezidentem druhého státu a smlouva se na něj obecně podle Článku 1 vztahuje, ale v jeho případě u tohoto příjmu žádné dvojí zdanění nehrozí, protože tento příjemce není pro daňové účely ve státě své rezidence vlastníkem takového příjmu, a tudíž ho jako takový ani nezdaňuje.

Stručně řečeno, pokud příjem pouze "protéká" přes rezidenta (např. zprostředkovatele) jednoho smluvního státu a teprve poté plyne osobě, která doopravdy získává užitek z tohoto příjmu a která je též vlastníkem aktiv (právního titulu), z nichž takovýto příjem plyne, nelze uplatňovat, a tudíž ani poskytovat daňové úlevy nebo osvobození rezidenta, přes nějž platba takto protéká. Na ně má nárok pouze skutečný vlastník příjmu, který navíc může být rezidentem třetího státu. V takovém případě nelze pochopitelně nárokovat výhody ze smlouvy mezi státem zdroje a státem rezidence okamžitého příjemce, nýbrž ze smlouvy (pokud existuje) mezi státem zdroje a státem rezidence skutečného vlastníka.

V citovaném sdělení MF uvádí, že skutečný vlastník musí být též vlastníkem aktiv (právního titulu), z nějž zdaňovaný příjem plyne. Toto pojetí se ovšem ve zveřejněné metodice daňových orgánů ČR objevilo pouze ojedinele. Nenacházelo oporu v mezinárodních smlouvách a zjevně od něj bylo později upuštěno. Dokladem toho je např. metodický pokyn MF č. D-286, který se zabývá zdaňováním příjmů vyplácených zahraničním transparentním entitám. Článek 2 tohoto pokynu výslovně označuje za skutečné vlastníky společníky zahraničních osobních společností. Ti přitom právními vlastníky podkladových aktiv ani

⁴² pozn.: obdobně i v nové smlouvě č. 100/2003 Sb.m.s.

vyplácených příjmů nejsou a pokud osobní společnosti nerozhodnou o výplatě podílu na zisku, společníci se právními vlastníky příjmů dokonce ani nemusejí nikdy stát.

MF rovněž komentovalo skutečnost, že v nejstarších smlouvách o zamezení dvojího zdanění není pojem skutečný vlastník příjmů definován. V citovaném sdělení uvádí: *„Ve starších smlouvách o zamezení dvojího zdanění, které vycházely z dřívějšího Vzorového modelu OECD, se sice nepoužívá pojem "skutečný vlastník", hovoří se zde pouze o příjemci, který je rezidentem v určitém státě, avšak skutečnost, že tento příjemce je rovněž skutečný vlastník ve výše uvedeném významu a smyslu, se automaticky předpokládala a smlouvy tak byly vždy i interpretovány. Zavedení pojmu "skutečný vlastník" tedy neznamená faktickou změnu, ale pouze přesnější formulaci podstaty věci.“*

Konstrukce základu daně u příjmů zdaňovaných skutečným vlastníkem

Pro příjmy z **převodu akcií** a obdobných majetkových práv zákon omezuje okruh uplatňovaných výdajů. Příjmy z převodu akcií jsou zařazeny jako druh příjmů do ustanovení § 10 odst. 1 písm. b) ZDP. Vymezení výdajů na tyto akcie je pak provedeno ustanovením § 10 odst. 5 ZDP. Ustanovení uvádí: *„U příjmů z prodeje cenných papírů lze kromě nabývací ceny akcie a pořizovací ceny ostatních cenných papírů uplatnit i výdaje související s uskutečněním prodeje a platby za obchodování na trhu s cennými papíry při pořízení cenných papírů.“* Vyloučeno je přitom uplatnění případné ztráty z prodeje cenných papírů v dalších zdaňovacích obdobích.

V případě společného investování jsou obvykle vynakládány poměrně značné výdaje na správu investic. Součástí záměru totiž zpravidla bývá aktivní účast investorů na revitalizaci společností, do jejichž podílů investice směřovala, s cílem zvýšit hodnotu investice a realizovat zisk z jejího budoucího prodeje. Ve smyslu výše citovaného ustanovení tyto výdaje nelze uplatnit jako položku snižující základ daně z prodeje těchto majetkových práv.

Od roku 2008 je základ daně z prodeje cenných papírů zdaňován **sazbou daně** z příjmů ve výši 15 %. Správce daně je oprávněn požadovat prokazování výdajů uplatněných ve smyslu § 10 odst. 5 ZDP jako položky snižující základ daně.

U dividendových příjmů ze zahraničí bude v ČR uplatněna rovněž daň ve výši 15 %, na kterou budou podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění započteny případné daně zaplacené (sražené) u zdroje. Ustanovení § 8 ZDP vylučuje možnost snížení těchto příjmů o výdaje.

Dílčí závěr 1:

Ekonomický „skutečný vlastník“ zdaní příjmy z držby a převodu majetkových práv podle stejných pravidel, jako kdyby byl zároveň právním vlastníkem těchto aktiv.

Osvobození příjmů z prodeje majetkových práv skutečným vlastníkem

Specifickou otázkou je možnost uplatnění **osvobození příjmů u prodeje akcií a jiných majetkových práv** od daně **v souvislosti se splněním časového testu** podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP. Osvobození se týká pouze akcií, které nejsou zahrnuty v obchodním majetku. Toto ustanovení od roku 2008 definuje pro časový test podmínku alespoň 6 měsíců držby majetkového podílu (vč. akcie), jde-li o podíl nepřesahující 5 % na základním kapitálu společnosti. Jde-li o podíly většího rozsahu, časový test činí 5 let. Problém zde ovšem vyvolává způsob počítání časového testu, který výslovně odkazuje na „nabytí“ a „převod“ cenného papíru, tedy pojmy úzce svázané s právním vlastnictvím. Z logiky věci vyplývá, že by při posuzování osvobození podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP mělo být postupováno stejně u

osob, které dosáhly těchto příjmů jako vlastníci v duálním smyslu (právně i ekonomicky) jako u osob, které mají právo pouze na ekonomické užítky.

Předkladatelé mají za to, že i zde je třeba postupovat konzistentně. Celá koncepce zdanění příjmů skutečného (ekonomického) vlastníka je konstruována na bázi logického výkladu, aniž by měla dostatečnou výslovnou úpravu v textu zákona. Proto nelze takovýmto daňovým poplatníkům odepírat ani stejná oprávnění, jakými disponují poplatníci s úplným vlastnickým právem k příjmu resp. k jeho zdroji.

Dílčí závěr 2:

Příjem z prodeje majetkových práv skutečného vlastníka může být při doložení splnění podmínek § 4 odst. 1 písm. w) ZDP osvobozen od daně, přestože nejde o vlastníka převáděných vlastnických práv.

Návrhy na opatření

Sjednocený názor, případně odlišné názory se zdůvodněním, publikovat na www.mfcr.cz.

Stanovisko Ministerstva financí:

Při řešení každého konkrétního případu je třeba vycházet z konkrétních podmínek, jinými slovy, je třeba si uvědomit, že v různých zemích existují různá schémata, různé struktury, jejichž postavení se samozřejmě liší, a to i ve smyslu jejich daňových dopadů a řešení.

Jde o to, že příjem partnerů, investorů, "účastníků sdružení" apod. pobíraný z titulu účasti na dané struktuře atd. může být pro daňové účely charakterizován jako "business income", jako "capital income", "investment income", v případě jiných struktur se charakter pobíraného příjmu z hlediska daňového měnit nemusí atd.

Vždy je tedy třeba vycházet z charakteristik konkrétní jednotlivé struktury a v návaznosti na to určovat charakter pobíraného příjmu, v kontextu smluv o zamezení dvojího zdanění posuzovat právo daného druhého státu (na základě konkrétního článku smlouvy) zdaňovat příjem českého daňového rezidenta apod., přičemž lze v každém případě, z hlediska daňové správy, využít institutu „řešení případů dohodou“, popř. jiných nástrojů mezinárodní spolupráce (např. výměna informací).

Příspěvek zcela v souladu s logikou a možná i správně navozuje situaci, kdy český rezident je de facto v postavení skutečného vlastníka příjmu, avšak zcela abstrahuje od toho, co se děje v zahraničí, což by nemělo být opomenuto, a to třeba "jen" z důvodu vyloučení mezinárodního dvojího zdanění příjmu v ČR. V příspěvku tedy schází jednoznačný popis toho, co se ve skutečnosti v zahraničí stane v momentu, kdy se český daňový rezident rozhodne "společně investovat v zahraničí", a to na smluvní bázi. Co z toho pro českého daňového rezidenta vyplývá z hlediska tamější daně z příjmů? Vzniká tím, že uzavře jakousi smlouvu, která je nejbližší smlouvě o sdružení, v zahraničí nějaké "sdružení"? Vzniká nějaký nový subjekt? Vyplývá z této skutečnosti to, že v daném konkrétním případě v zahraničí vzniká českému rezidentu stálá provozovna? Znamená to, že se v zahraničí rozhodl tímto způsobem vlastně podnikat? Obecně tedy, jaké příjmy jsou českým daňovým rezidentem realizovány ze zdrojů v dané zemi?

Uvádí se, že vlastníkem práv bude zpravidla zahraniční spoluinvestor. Jak se v zahraničí v daném momentu uplatní princip "skutečného vlastníka příjmu"? Dále se uvádí, že v závislosti na právním prostředí druhého státu bude český rezident buď spoluvlastníkem v právním smyslu nebo spoluvlastníkem ve smyslu ekonomickém - bude mít právo na výnosy a ponese

náklady. Znamená to tedy, že v druhé zemi se automaticky uplatní v momentu např. výplaty dividend koncept skutečného vlastníka příjmu a bude se u poměrné části dividend postupovat v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění, kterou druhý stát uzavřel s ČR? Pokud tomu tak je, pak nemůže být žádný problém a český daňový rezident pobírá dividendy, a to se všemi důsledky z toho vyplývajícími (i kdyby se v zahraničí uplatnil tzv. refundační systém).

Akcionářem, společníkem nějaké zahraniční společnosti bude tedy zahraniční investor, který bude také dostávat dividendy od společnosti. Pokud tento, z pohledu českého rezidenta, zahraniční spoluinvestor vystupuje jako jakýsi prostředník, zprostředkovatel, správce cenných papírů, které patří českému rezidentovi, nemůže to být problém a skutečným vlastníkem části dividend musí být český investor, který má v zahraničí nárok na výhody plynoucí ze smlouvy. Bude tedy zahraniční spoluinvestor informovat společnost, že on na ni sice vlastní 100 akcií, ale 50 z nich připadá na českého daňového rezidenta? Bude skutečně v realitě společnost v momentu výplaty dividend svému akcionáři, který bude netransparentní osobou (a navíc nejspíše rezidentem té samé země), řešit otázku toho, kdo je skutečný vlastník příjmu?

Nebo jde o jinou situaci, tj. o situaci kdy by společnosti mělo být úplně jedno, jaké navazující obchodní kontrakty její společník má a komu daný konkrétní pobíraný příjem zcela popř. částečně převádí na základě kontraktu, který z jakéhokoliv důvodu uzavřel se třetím subjektem (rezidentem ČR). Vzniká tak poté samozřejmě i otázka, proč český investor nerealizuje investici přímo sám, proč k tomu potřebuje nějakého spoluinvestora? Pobírá tedy opravdu český daňový rezident pasivní příjem ve formě dividendy od společnosti, do které bylo "spoluinvestováno"?

Aby bylo deklarováno na nějakém triviálním příkladě to, co se má na mysli, tak si představme, že by zaměstnanec s někým uzavřel nějaký kontrakt (je úplně jedno, jak ho nazveme), že část jeho mzdy bude posílána smluvnímu partnerovi, protože mu pravidelně tento přispívá na oblečení a občas mu dá nějakou radu. Nikdy by asi nemohlo být řečeno, že skutečným vlastníkem části mzdy je onen smluvní partner.

V kontextu podnikání lze spíše hovořit o analogii nějakého tichého společenství, lze si představit argumentaci ve prospěch toho, že jde ve svém důsledku de facto ze strany českého rezidenta o poskytnutí úvěru zahraničnímu subjektu atd.

Pobírá tedy český rezident dividendu od společnosti (buť nepřímo) nebo pobírá nějaký příjem od spoluinvestora z titulu toho, že s ním uzavřel nějaký kontrakt? Podléhá český rezident v zahraničí dani jako poplatník ve vztahu k příjmu ve formě dividendy nebo z titulu úplně jiného příjmu? Má vůbec takový případný jiný příjem vyplácený "spoluinvestorem" zdroj v zahraničí, může tam být zdaněn?

To samé de facto platí i ve vztahu ke zcizení akcií. Opravdu český rezident zcizil akcie? Nebo pobírá příjem z titulu toho, že uzavřel kontrakt se spoluinvestorem?

Autoři příspěvku v zájmu jeho racionálního uzavření doplňují modelové případy s návrhy na řešení.

V reakci na otázky obsažené ve stanovisku MF nutno dodat, že použití uvedeného schématu má své zdůvodnění především u strategických investic, které předpokládají aktivní roli hlavního (domácího) investora při uplatňování vlastnických práv. Z tohoto pohledu jde pro českého spoluinvestora o řešení pochopitelné a praktické.

Z praktického hlediska je pravděpodobně skutečně nemožné pokrýt v tomto příspěvku většinu alternativ, které mohou nastat. Domníváme se však, že s využitím závěrů MF lze dosáhnout shody alespoň na dvou schématických příkladech aplikované ve dvou různých státech.

Modelově se v následujících příkladech vychází z předpokladu investice české fyzické osoby:

- v Rakousku jako v zemi, kde jsou dividendy podrobeny zdanění u plátce
- na Slovensku, kde dividendy nejsou podrobeny zdanění.

Principiálně ale postup bude stejný i v případě jiných států – po zohlednění specifík místních daňových systémů a smluv o zamezení dvojího zdanění.

A. Rakousko – stát zdaňující dividendy

1. Účast českého spoluinvestora není rakouské společnosti známa. Jako vlastníka podílu registruje pouze rakouského společníka. Princip skutečného vlastníka příjmů se neuplatní.

Výsledek:

- při výplatě dividend tato společnost postupuje tak, že zdaní příjem svého rakouského akcionáře jako rakouského daňového rezidenta bez ohledu na jeho další závazkové vztahy;
- rakouský akcionář v souladu se soukromoprávní smlouvou předá svému českému „spoluinvestorovi“ poměrnou část dividendy po zdanění;
- český „spoluinvestor“ v ČR v daňovém přiznání přizná tento svůj příjem jako ostatní příjem podle § 10 ZDP, neboť se již nejedná o výnos z kapitálového majetku, nýbrž o ostatní příjem z jiného závazkového vztahu. Uplatní prokazatelné související výdaje, o které sníží základ daně. Nebude možné uplatnit zamezení dvojího zdanění;
- shodný postup (zdanění podle § 10 ZDP) se bude v daném případě týkat i příjmů ze zcizení akciového podílu, přičemž nebude možné uplatnit osvobození podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.

2. Český spoluinvestor prokáže, že je u rakouské společnosti evidován jako skutečný vlastník části podílu a výnosů s ním souvisejících. Uplatní se princip skutečného vlastníka příjmů.

Výsledek:

- při výplatě dividend tato rakouská společnost zdaní odpovídající část dividendy podle pravidel pro rakouské daňové nerezidenty a v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Respektuje přitom postavení skutečného vlastníka příjmů;
- český spoluinvestor postupuje při zdanění v ČR standardně podle § 8 ZDP a uplatní zápočet daně;
- příjem ze zcizení akciového podílu bude zdaněn u českého spoluinvestora v ČR standardně podle § 10 ZDP s možností uplatnit osvobození podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.

A. Slovensko – stát dividendy nezdaňující

1. Účast českého spoluinvestora není slovenské společnosti známa. Jako vlastníka podílu registruje pouze rakouského společníka. Princip skutečného vlastníka příjmů se neuplatní.

Výsledek:

- z dividend není sražena slovenským plátcem srážková daň;
- český „spoluinvestor“ v ČR v daňovém přiznání uvede tento svůj příjem jako ostatní příjem podle § 10 ZDP, neboť se nejedná o výnos z kapitálového majetku, nýbrž o ostatní příjem z jiného závazkového vztahu. Uplatní prokazatelné související výdaje, o které sníží základ daně;

- shodný postup (zdanění podle § 10 ZDP) se bude v daném případě týkat i příjmů ze zcizení akciového podílu, přičemž nebude možné uplatnit osvobození podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.
2. *Český spoluinvestor prokáže, že je u slovenské společnosti evidován jako skutečný vlastník části podílu a výnosů s ním souvisejících. Uplatní se princip skutečného vlastníka příjmů.*

Výsledek:

- z dividend není uplatněna slovenským plátcem srážková daň;
- český spoluinvestor postupuje při zdanění v ČR standardně podle § 8 ZDP;
- příjem ze zcizení akciového podílu bude zdaněn u českého spoluinvestora v ČR standardně podle § 10 ZDP s možností uplatnit osvobození podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.

Navrhujeme posouzení a případné potvrzení těchto modelových alternativ s tím, že samozřejmě v praxi bude nutno každý jednotlivý případ důsledně posuzovat podle jeho specifických parametrů.

235/09.04.08 - Výpočet daně ze mzdy nerezidentům, z jejichž příjmu se odvádí SaZP povinně do systému pojištění v jiném členském státě EU

Předkládají: Ing. Vladimír Šnek, daňový poradce, č. osvědčení 697
Ing. Vlastimil Sojka, daňový poradce, č. osvědčení 768

1. Úvod – popis problému

Tento příspěvek navazuje na příspěvek č. 221/13.02.08 – Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly, kolegů Ing. Otakara Machaly, Ing. Jiřího Hanáka a Ing. Jany Tepperové a zabývá se dalšími souvisejícími aspekty výpočtu daně ze mzdy cizinců, kteří **vykonávají práci na čs. území, s povinností platit pojistné do systému pojištění mimo ČR.** Předkladatelé jsou si vědomi toho, že připravená novela zákona o daních z příjmů obsahuje určitou variantu řešení, protože však může být účinná až od ledna 2009, považují za potřebné projednat a dořešit otázky výpočtu v r. 2008.

V rámci zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů byl s účinností od 1. ledna 2008 v zákoně č. 568/1992 Sb. o daních z příjmů zcela nově upraven mimo jiné i způsob výpočtu zálohy i vlastní daně z daňového základu, konstruovaného jako superbrutto mzda (§ 6, odst. 13 ZDP). Současně byl do § 15a zákona č. 589/1992 Sb. o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a zákona č. 592/1992 Sb. o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, § 3, odst. 15 zapracován i maximální vyměřovací základ pro zákonné povinné pojištění, stanovený jako **48 násobek měsíční průměrné mzdy** – pro rok 2008 1.034.880,- Kč.

Ustanovení § 6, odst. 13 ZDP dále uvádí že se základ daně zvyšuje:

- *o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů povinen platit zaměstnavatel sám za sebe,*
- *a u zaměstnance, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, zvýšené o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění.*

Obdobně i v ustanoveních §§ 38h odst. 1 písm. b), 38ch odst. 3 a § 38j odst. 2 písm. e) bod 3.

Problémy při stanovení základu daně dle výše uvedeného postupu nevznikají v případě českého zaměstnavatele ve smyslu § 6 odst. 2 zákona a zaměstnance – českého rezidenta, jehož příjem podléhá českým předpisům pro pojistné. Vážné komplikace však nastávají v ostatních případech. Stanovit zálohy na daň ze mzdy je dle výše citovaných ustanovení v těchto případech pro plátce obtížné a často nemožné. Existují dvě hlavní příčiny:

- **pojem „zaměstnavatel“, je v § 6 odst. 2 ZDP definován a následně užíván jako legislativní zkratka,**

- horní hranice pro povinné odvody SaZP jsou definovány pouze v příslušných zákonech o SaZP, a tuto horní hranici logicky přebírá i ZDP pro účely stanovení základu daně ze mzdy. V zahraničí jsou ale příjmy daňových poplatníků zatěžovány pojistným stanoveným podle zcela jiných pravidel a v jiné výši.

2. Analýza problému

2.1 Zákon o daních z příjmů

Podle § 6 odst.13 jsou základem daně (dílním základem daně) příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů²¹⁾ povinen platit **zaměstnavatel** sám za sebe, a u zaměstnance, na kterého se vztahuje **povinné zahraniční pojištění stejného druhu**, zvýšené o částku odpovídající příspěvkům **zaměstnavatele** na toto zahraniční pojištění.

V případě, že příspěvky na SaZP odvádí zahraniční zaměstnavatel do zahraničního systému pojištění a příjem vyplácí svému zaměstnanci za práci v ČR, je zpravidla⁴³ takový příjem třeba zdanit v ČR. Daň ze mzdy z tohoto příjmu je povinen odvést zaměstnavatel ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP, ten ale neodvádí z uvedeného příjmu **za sebe** pojistné do zahraničního systému pojištění. Pokud tedy vyjdeme z toho, že ZDP v uvedeném paragrafu používá pojem „zaměstnavatel“ jako legislativní zkratku definovanou v § 6 odst. 2 zákona, docházíme nezbytně k závěru, že zahraniční zaměstnavatel není „zaměstnavatelem“ ve smyslu legislativní zkratky a tudíž nelze jím hrazené pojistné pro účely zdanění v ČR do základu daně přičítat.

Máme za to, že opačná interpretace není udržitelná, protože pro naznačený závěr svědčí více důvodů. Jde jednak o jazykový výklad a dále též některé praktické důvody, neboť je často technicky nereálné shodně nakládat při zdanění s českým a zahraničními systémy plateb do sociálních systémů a způsoby jejich konstrukce. Skutečnost, že ustanovení § 6 odst. 13 se neobejde bez použití legislativní zkratky „zaměstnavatel“ dále vyplývá z toho, že do příjmů zdanitelných podle § 6 jsou zahrnuty i další typy příjmů, které zaměstnavatel chápaný ve smyslu pracovněprávních předpisů nevyplácí (příjmy členů statutárních orgánů, příjmy společníků, členů družstev apod.).

Důvodem pro odmítnutí takového výkladu naopak nemůže být, že zřejmě neodpovídá úmyslu zákonodárce, a že v konečném důsledku vede k nerovnosti. Souhlasíme s názorem, že jsou tím bezdůvodně zvýhodněni daňoví poplatníci, jejichž zahraniční zaměstnavatelé platí pojistné do pojistných systémů v zahraničí a nejsou zároveň jejich „plátcí“ české daně z příjmů. Takové důvody nasvědčují ale pouze nutnosti urychleně novelizovat text zákona.

⁴³ s výjimkou případů, kdy jde o práci pro zahr. zaměstnavatele, která není vykonávána ani pro jeho stálou provozovnu v ČR a netrvá déle než 183 dnů.

2.2 Zákon o daních z příjmů v návaznosti na zákony o pojistném

Zásadním problémem jsou rozdíly ve způsobu výpočtu povinných plateb do zahraničních pojistných systémů od toho, který existuje v současné době v ČR. Dále uvádíme nejčastější rozdíly:

- i. Zahraniční pojistné systémy pracují s jinými sazbami a celkovou výší pojistného.
- ii. Domácí předpisy upravující pojistné na sociální a zdravotní pojištění zavedly pro rok 2008 výše zmíněný horní limit základu pro výpočet pojistného. Postup vychází z kumulace ročního limitu a na rozdíl od většiny ostatních států není stanoven limit měsíční,
- iii. Zahraniční pojistné systémy pracují s maximálními limity pojistného, které stanoveny odchylně od českých - nižší či vyšší, zpravidla měsíční a někdy není horní hranice pro odvod pojistného stanovena vůbec.
- iv. Existují druhy příjmů, u kterých v zahraničí nedochází k žádnému zatížení pojistným, zatímco v ČR podléhají pojistnému zcela nebo částečně. Např. odměny jednatelů v ČR podléhají pojištění, na Slovensku nikoli a v SRN pouze v případě, že jednatel není zároveň společníkem společnosti.
- v. V některých státech existuje možnost volit z více pojistných systémů, přičemž každý z nich znamená jinou výši odvodů. Výše těchto plateb je tedy podmíněna rozhodnutím příslušného pojištěnce. Často je také obtížné určit, zdali jde vůbec o systém povinný, protože v některých zemích neexistuje povinné všeobecné zdravotní pojištění (např. i USA).

Uvedené rozdíly v praxi vedou k tomu, že se při zdanění příjmů zatížených pojistným v zahraničí naráží na následující komplikace:

- a) V zahraničí je placeno plátcem pojistné nižší než 35% základní mzdy.
Otázka: lze vycházet z tohoto nižšího pojistného a navyšovat základ daně pouze o něj?
V zahraničí je placeno plátcem pojistné vyšší než 35 % základní mzdy.
Otázka: Je nutno navyšovat základ daně o celou částku zahraničního pojistného – tedy i nad 35%? V ČR by již bylo dosaženo „stropu pojistného“, ale v zahraničí je pojistné nadále povinně odváděno.
Otázka: má být základ daně navyšován i o toto pojistné? V zahraničí bylo dosaženo stropu (ať již měsíčního nebo ročního), ale v ČR by mělo být pojistné nadále odváděno.
Otázka: může být k základu daně přičítáno jen pojistné povinně placené v zahraničí, ačkoliv by v ČR bylo vyšší a vyšší by tak byl i základ daně? V zahraničí není pojistné placeno vůbec.
Otázka: Lze vycházet z toho, že v takovém případě není nutno zvyšovat základ daně?
- b) V zahraničí dojde k následným změnám po ročním vyúčtování pojistného – někdy i s větším časovým odstupem.
Otázka: Je to důvod pro to, aby zaměstnavatel v ČR provedl opravné zúčtování mzdy?
(Pozn. MF: institut „opravného zúčtování mzdy“ ZDP nezná, bylo by možné příp. jen využít lhůty pro opravy nesprávně sražené zálohy nebo daně stanovené v § 38i ZDP).

Předkladatelé dovozují, že zákon o daních z příjmů jednoznačně požaduje po plátcích, aby základ daně skutečně navyšoval přesně o to pojistné, které je v zahraničí povinně placeno,

bez ohledu na to, že to vede k deformacím a k nesouměřitelnosti daňového zatížení stejného příjmu u různých poplatníků. S tím je pak spojena celá řada problémů při prokazování toho, zdali byl zvolen správný postup v návaznosti na prokazování složitého fungování zahraničních předpisů.

2.3 Navrhované řešení

S ohledem na skutečnost, že výpočet správného základu daně je dle platné legislativy prakticky nemožný, protože v každém státě platí jiná pravidla, v některých případech žádný strop pro povinné pojištění, případně jiný a na zcela jiném principu stanovený strop, což prakticky nelze z ČR kvalifikovaně ověřit a zaručit, že je tedy superbrutto mzda pro výpočet daně ze mzdy správná, navrhuje:

1. aby MF ČR potvrdilo, že se v případech, kdy mzdu za práci v ČR vyplácí zahraniční firma, která současně odvádí SaZP do zahraničního systému pojištění, dle zahraničních předpisů nepřihlíží k takto placenému pojistnému při stanovení základu daně v ČR, pokud tato zahraniční firma nesplňuje definici zaměstnavatele dle § 6 odst. 2 ZDP. (viz bod 2.1),
2. aby MF potvrdilo, že do případné legislativní změny je nutno pro účely stanovení základu daně respektovat **pojistné placené v zahraničí v té výši, kterou stanoví příslušné zahraniční předpisy** (viz bod 2.2.)
3. MF má ve svém návrhu novely zákona o daních z příjmů, který je nyní ve vnějším připomínkovém řízení určitý způsob řešení a výpočtu základu daně a vlastní daně ze mzdy pro budoucí zdaňovací období. Tím se ale předkladatelé ve svém příspěvku nezabývají. Jsou však jednoznačně přesvědčeni, že je třeba do budoucna konstrukci základu daně pro tyto případy řešit tak, aby byla reálně proveditelná a následně také kontrolovatelná. – *postrádáme návrh případného legislativní řešení.*

Stanovisko Ministerstva financí:

A) Podle tuzemských právních předpisů o veřejnoprávním pojištění jsou poplatníky pojistného vyjmenované osoby:

1. zaměstnanci,

2. zaměstnavatelé,

3. osoby samostatně výdělečně činné,

4. osoby dobrovolně účastné důchodového pojištění,

5. u zdravotního pojištění též osoby bez vlastních zdanitelných příjmů a osoby, za které je povinen hradit pojištění stát.

Zaměstnavatel uvedený v bodu 2. má povinnost dle zvláštních právních předpisů o pojistném odvádět příslušnému správci pojistného nejen část pojistného, které je povinen hradit za své zaměstnance (tj. ve smyslu daňového zákona „sám za sebe“), ale současně i část pojistného, které je povinen hradit zaměstnanec (které sráží z jeho mzdy nebo platu a nebo které má zaměstnanec za povinnost zaměstnavateli uhradit).

V § 38h odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDP“) je proto uvedeno, že základem pro výpočet zálohy na daň (obdobně § 6 odst. 13 ZDP) je úhrn příjmů ze závislé činnosti zúčtovaný nebo vyplacený poplatníkovi za kalendářní měsíc, zvýšený o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na

všeobecné zdravotní pojištění, které je podle zvláštních právních předpisů o pojistném (tuzemských) z těchto příjmů povinen platit „zaměstnavatel sám za sebe“. Tzn., že příjem se zvyšuje o část pojistného, kterou je zaměstnavatel povinen platit za svého zaměstnance a nikoliv o tu část pojistného, které je povinen hradit zaměstnanec. Přitom zvláštním právním předpisem je (dle odvolávky pod čarou) zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti a zákon č. 592/1992 Sb. o všeobecném zdravotním pojištění.

Z výše uvedeného plyne, že pojem „zaměstnavatel“ je ve zmíněných ustanoveních zákona o daních z příjmů použitý v kontextu s tuzemskými právními předpisy o veřejnoprávním pojištění, tj. že se jedná o pojistné, které je placeno osobou označenou pro účely veřejnoprávního pojištění jako „zaměstnavatel“, a nikoliv osobou označenou pro daňové účely jako „zaměstnavatel“ nebo-li „plátce příjmů“ (jak se snaží předkladatel dovodit). Obdobná právní úprava byla zavedená v ZDP i do konce roku 2007, kdy se příjem ze závislé činnosti snižoval o pojistné, které byl z příjmů ze závislé činnosti povinen platit poplatník jako „zaměstnanec“ (rovněž formulace ve smyslu pojistných předpisů). Příjem ze závislé činnosti tenkrát proto nebylo možné při stanovení základu daně snížit např. o pojistné, které takový poplatník platil po určitou dobu (kdy neměl případně žádné příjmy) jako „osoba bez vlastních zdanitelných příjmů“ nebo o pojistné, které platil ve zdaňovacím období též jako „OSVČ“, nebo které platil jako osoba dobrovolně účastná důchodového pojištění (např. poplatník výlučně s příjmy za výkon funkce ve statutárním orgánu právnické osoby, kde se pojistné na sociální pojištění jinak neplatí).

ZDP přitom předpokládá, že se mohou na zaměstnance vztahovat nejen tuzemské ale i zahraniční právní předpisy o veřejnoprávním pojištění a proto stanoví, že se v takovémto případě bude příjem ze závislé činnosti zvyšovat o „příspěvek zaměstnavatele“ placený na toto zahraniční pojištění (opět použitá široká formulace, protože označení takové osoby v zahraničních předpisech se může v jednotlivých případech lišit).

V ZDP je tedy ve výše zmíněných ustanoveních uveden pojem „zaměstnavatel“ v souladu s pojistnými předpisy o veřejnoprávním pojištění a nikoliv, ve smyslu v § 6 odst. 2 ZDP, kde je shodou okolností také pro označení osoby, která je plátcem příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků zavedena legislativní zkratka „zaměstnavatel“, ale zcela v jiném kontextu.

V ZDP rozhodně není ani stanoveno, že se příjem ze závislé činnosti může zvýšit jen o takové pojistné, které je placeno z těchto příjmů zaměstnavatelem, který má povinnost plátce daně. Právě naopak, příjem ze závislé činnosti se zvyšuje též např. o pojistné placené osobou, která v České republice povinnosti plátce daně vůbec nemá. Např. může být zaplacené stálou provozovnou zahraniční osoby poskytující služby v České republice, nebo zahraničními zastupitelskými úřady v tuzemsku, nebo dokonce osobou usazenou v jiném státě a obdobně se může jednat o pojistné, uhrazené z příjmů pronajatého zaměstnance jeho zahraničním formálněprávním zaměstnavatelem, i když tyto osoby pro daňové účely postavení plátce daně nemají.

B) Definice plátce daně je upravena v § 6 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) a je to „osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň (zálohu) vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům“. V případě daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti vypořádá se správcem daně svoji daňovou povinnost poplatník s těmito příjmy prostřednictvím plátce této daně.

Povinnosti plátce daně z příjmů ze závislé činnosti jsou pak vymezeny v § 38h až § 38l ZDP a jeho odpovědnost v § 69 ZSDP a v § 38i ZDP. V ustanovení § 6 ZDP jsou pro účely ZDP sice zavedeny legislativní zkratky „zaměstnavatel“ – tj. plátce příjmů a „zaměstnanec“ – tj. poplatník s těmito příjmy. Je třeba si ale povšimnout, že tyto legislativní zkratky se v § 38h až § 38l ZDP ve spojení s povinnostmi plátce daně nepoužívají (též obdobně viz. § 38d odst. 8 až 10 ZDP). Zde všude se vychází z obecné právní úpravy uvedené v ZSDP.

V ust. § 6 odst. 2 ZDP je od r. 1997 pro účely tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly stanoveno, že příjmy ze závislé činnosti vyplacené pronajatým zaměstnancům jejich zahraničním formálněprávním zaměstnavatelem (u něhož mají uzavřený pracovněprávní vztah), se považují pro účely ZDP za příjmy vyplacené tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem. Tzn., že jejich daňová povinnost musí být v průběhu zdaňovacího období vypořádána prostřednictvím tohoto tuzemského ekonomického zaměstnavatele – plátce daně a nadále se vychází z toho, že pojistné na veřejnoprávní pojištění z příjmů těchto pronajatých zaměstnanců je placeno v souladu se zvláštními právními předpisy (tuzemskými, zahraničními) jejich zahraničním formálněprávním zaměstnavatelem.

Ustanovení § 6 odst. 7, 8 a 9 ZDP se také pak použijí obdobně (stejně) i pro plnění poskytovaná pronajatým zaměstnancům vedle mzdy (jsou vyjmuta z předmětu daně nebo osvobozena od daně za stejných podmínek, jako příjmy ostatních zaměstnanců). Pronajatí zaměstnanci mohou v České republice u tuzemského ekonomického zaměstnavatele rovněž podepsat prohlášení k dani, a také mohou v České republice uplatnit za stanovených podmínek nárokové částky slevy na dani podle § 35ba ZDP a případně též daňové zvýhodnění na vyživované děti atd. Tzn., že tito pronajatí zaměstnanci nejsou v České republice v žádném případě diskriminováni. Poznamenáváme, že tento postup je též v souladu s mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění.

Závěr:

S účinností od 1. ledna 2008 je plátce daně povinen při zúčtování mezd též příjmy ze závislé činnosti pronajatých zaměstnanců v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly dle § 6 odst. 2 ZDP při stanovení základu pro výpočet zálohy (základu daně) zvýšit o částku odpovídající pojistnému (příspěvkům), které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů o veřejnoprávním pojištění povinen platit zaměstnavatel - tj. osoba označená za „zaměstnavatele“ v pojistných předpisech o tuzemském a nebo zahraničním veřejnoprávním pojištění a nemusí zde platit rovnice: že plátce daně, který má povinnost zdanit příjmy zaměstnanců, musí být též současně plátcem pojistného.

Pro úplnost dodáváme, že při výpočtu zmíněné částky odpovídající pojistnému (příspěvkům) placenému zaměstnavatelem se přitom akceptuje způsob stanovení vyměřovacích pojistných základů upravený ve zvláštních právních pojistných předpisech, tj. i v zahraničních (např. v případech, kdy je deklarován příjem v jiném státě nižší, než příjem zúčtovaný ve prospěch zaměstnance v České republice – neboť se domníváme, že tento postup bude pro poplatníka výhodný).

Závěrem poznamenáváme, že od roku 2008 se sice též u pronajatých zaměstnanců rozšiřuje základ daně o pojistné placené zahraničním formálněprávním zaměstnavatelem, ale toto pojistné lze odečíst z fakturované částky za pronájem pracovní síly v rámci tzv. zprostředkovatelské odměny (tj. v rámci 40 %), která je již zdanitelným příjmem pronajímatele pracovní síly (zahraniční osoby). Pojistné placené zahraničním formálněprávním zaměstnavatelem není u pronajatých zaměstnanců (obdobně jako u

tuzemských zaměstnanců) předmětem daně. Tzn., že toto pojistné se nezdaňuje dvakrát (jak je někdy ze strany odborné veřejnosti mylně uváděno).

Z výše uvedených důvodů nemůže MF souhlasit s bodem 1 kapitoly 2.3 přeloženého podání.

Souhlas s bodem 2 kapitoly 2.3.

Pozn.: Toto stanovisko je zároveň upřesněním a doplněním našeho dřívějšího stanoviska k příspěvku 221/08.

Ekologické daně

Příspěvek 237/09.04.08 – MF předkládá stanovisko – příspěvek uzavřen

237/09.04.08 - Aplikace energetických daní v případě vrácení produktu na sklad dodavatele

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce, č.osvědčení 10

1. Výchozí situace – popis problému

Konečný spotřebitel vrátí zdaněná pevná paliva nebo zemní plyn dodaný jinak, než prostřednictvím plynárenského zařízení (např. plyn v lahvích), dále jen „vybraných produktů“, svému dodavateli např. z důvodu reklamace dodaného vybraného produktu. Dodavatel, osoba, která nabývá vybrané produkty bez daně za účelem jeho dalšího prodeje, přebírá od konečného spotřebitele zdaněný vybraný produkt. Otázkou je, zda-li tyto vrácené vybrané produkty lze skladovat již zdaněné, odděleně od ostatních, nezdaněných vybraných produktů, či je možné nárokovat vrácení daně tak, aby bylo možné skladovat tyto vybrané produkty společně s ostatními nezdaněnými produkty.

2. Analýza problému

2. Právní rámec

2.1 Předpisy ČR

Tuzemské daňové zákony, které upravují zdanění vybraných produktů (zákon č. 261/2007 Sb.), neřeší problematiku vrácení daně u těchto energetických produktů, které byly vráceny zpět dodavateli, který je původně dodal konečnému spotřebiteli a při jejich dodání zdanil daněmi z pevných paliv a daněmi ze zemního plynu. Zákon č. 261/2007 Sb. ve svých částech, které upravují zdanění vybraných produktů, neobsahuje podobnou úpravu, jako je v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, zejména v ustanovení § 14.

2.2 Předpisy ES

Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny

Úvod

(27) Touto směrnicí není dotčeno používání příslušných ustanovení směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani a směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů, pokud je výrobkem určeným k užití, nabízeným k prodeji nebo používaným jako pohonná hmota či přísada do pohonné hmoty líh, jak je vymezen ve směrnici 92/83/EHS.

Naopak ale článek 20 této směrnice vymezuje, že ustanovení směrnice 92/12/EHS o sledování a pohybu se vztahují pouze na konkrétní energetické produkty, kterými ale nejsou právě ony vybrané produkty, které jsou předmětem tohoto rozboru.

3. Navrhované závěry – řešení:

S ohledem na skutečnost, že zákon č. 261/2007 Sb. tuto problematiku vrácení vybraného produktu dodavateli neřeší, navrhuji přijmout jako možné řešení následující dvě varianty:

I. Varianta

Umožnění uplatnění nároku na vrácení již odvedené (zaplacené) daně.

Vzhledem k tomu, že zákonná úprava nezakazuje umožnit vrácení této daně v případě, kdy budou zpět naskladněny dodavatelem vybrané produkty, dříve již zdaněné, prokazatelně zdaněné, je možné tuto variantu připustit. Navíc tuto variantu podporuje i tiskopis daňového přiznání k dani a jeho pokyny k vyplnění přiznání. Tiskopis daňového přiznání v I. Oddíle obsahuje sloupec č. 6 - Daň (k vrácení) a to včetně návaznosti na oddíl II. přiznání. Následně bude dodavatel skladovat tyto vybrané produkty bez daně. Jejich následné dodání bude zakládat novou povinnost daň přiznat a zaplatit (§ 5 zákona).

II. Varianta

Umožnění skladovat zdaněné vybrané produkty odděleně od vybraných produktů nezdaněných.

S ohledem na ustanovení zákona, zejména § 18 a § 19 je možné připustit i II. variantu. V případě převzetí zdaněných vybraných produktů zpět na sklad je nutné zajistit skladování těchto vybraných produktů odděleně od produktu, které jsou naskladněny bez daně. Současně je nutné zajistit prokazatelnou evidenci všech, zdaněných i nezdaněných vybraných produktů ve skladě osoby oprávněné skladovat vybrané produkty bez daně. Následný prodej, dodání těchto zdaněných vybraných produktů dodavatelem, již nezakládá vznik nové povinnosti daň přiznat a zaplatit.

Po projednání příspěvku v rámci Koordinačního výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí ČR vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, stanovuje, že v případě dodání energetických produktů konečnému spotřebiteli na daňovém území ČR vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit. Tato povinnost však nevzniká, pokud osoba, která nabyла zdaněné energetické produkty, dodá tyto jinému subjektu.

Pokud je konečnému spotřebiteli dodán zdaněný zemní plyn jinak než prostřednictvím plynárenského zařízení nebo zdaněná pevná paliva a tyto energetické produkty jsou konečným spotřebitelem vráceny dodavateli (např. z důvodu reklamace), nepovažuje se

vrácení těchto energetických produktů za jejich opětovné dodání dodavateli, ale za zrušení dodání energetických produktů.

V případě zrušení dodání zdaněných pevných paliv nebo zemního plynu dodaného jinak, než prostřednictvím plynárenského zařízení, lze provést opravu původního daňového dokladu. Pokud bude původní daňový doklad opraven v jiném zdaňovacím období než ve kterém byl vydán, bude oprava uvedena v dodatečném daňové přiznání na nižší daň z plynu nebo daň z pevných paliv.

Pro opravu tohoto daňového dokladu lze přiměřeně využít i doklad vydaný podle § 43 zákona o DPH, pokud bude obsahovat také náležitosti podle § 17 částí 45 a 46 zákona. Takto lze postupovat ve lhůtě 6 měsíců, ve které lze podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost. Opravy dokladů v souvislosti se zrušením dodání zdaněných energetických produktů je možno provádět pouze ve lhůtě, ve které je možno podat dodatečné daňové přiznání na nižší daň.

Z výše uvedeného vyplývá, že v případě zrušení dodání zdaněných pevných paliv nebo zemního plynu dodaného jinak, než prostřednictvím plynárenského zařízení, může být, na základě dodatečného daňového přiznání, dodavateli vrácena zaplacená daň, pokud budou dodavatelem tyto prokazatelně zdaněné energetické produkty odebrány zpět od konečného spotřebitele. MF se proto v tomto smyslu může ztotožnit se závěrem I. předkladatele.

Transferové daně

Příspěvek 238/09.04.08 – MF předkládá doplněné stanovisko k předklátelem doplněném textu

238/09.04.08 - Osvobození od daně z převodu nemovitostí při úplatném převodu staveb a bytů z majetku fondu kvalifikovaných investorů (podílového fondu)

Předkládají: JUDr. Pavla Blažková, daňový poradce, č. osvědčení 3401
Ing. Helena Navrátilová, CSc., daňový poradce, č. osvědčení 133

Předmětem příspěvku je posouzení skutečnosti, zda a za jakých podmínek mohou být splněny podmínky pro osvobození od daně z převodu nemovitostí při úplatném převodu staveb a bytů z majetku podílového fondu, který (podle svého statutu) investuje převážně do nemovitostí.

Tento příspěvek navazuje na uzavřený příspěvek PhDr. Milana Skály, a Mgr. Ing. Radka Halíčka, FCCA, č. 146/06.09.06 – Zdanění speciálních fondů nemovitostí v investičních společnostech, který se mimo jiné zabýval otázkou poplatníka daně z převodu nemovitostí při úplatném převodu nebo přechodu vlastnictví k nemovitostem z majetku podílového fondu, a to speciálního fondu nemovitostí a fondu kvalifikovaných investorů. Dle stanoviska Ministerstva financí – Odboru legislativy majetkových daní a poplatků je *poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce (prodávající), tedy investiční společnost, která v souladu se zákonem č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů obhospodařuje majetek v podílovém fondu svým jménem na účet podílníků.*

1. Právní rámec

a) Podle § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „**zákon o trojdani**“) je od daně z převodu nemovitostí osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k určitým novým stavbám, na něž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, dokončeným nebo rozestavěným novým stavbám nebo bytům v nové stavbě nebo vzniklým změnou dokončené stavby, které nebyly dosud užívány a v případě bytu, jde-li o převod dle zákona č. 72/1994 Sb., jestliže převodcem je fyzická či právnická osoba a převod je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo jejich předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů.

Kolektivní investování upravuje zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZKI**“).

Investiční společnost ZKI definuje jako právnickou osobu, jejímž předmětem podnikání je „*kolektivní investování spočívající ve vytváření a obhospodařování podílových fondů nebo v obhospodařování investičních fondů*“. Kolektivní investování dále definuje § 2 odst. 1 písm.

a) ZKI jako **podnikání** jehož předmětem je (i) shromažďování peněžních prostředků upisováním akcií investičního fondu nebo vydáváním podílových listů podílového fondu, (ii) investování na principu rozložení rizika a (iii) další obhospodařování tohoto majetku (§ 2 odst. 1 písm. a) ZKI).

Podílový fond zákon definuje jako „soubor majetku, který náleží všem vlastníkům podílových listů podílového fondu“ (§ 6 odst. 2 ZKI). Na podílový fond, majetek v podílovém fondu, hospodaření s majetkem v podílovém fondu ani na další záležitosti týkající se podílového fondu se však nepoužijí ustanovení občanského zákoníku o spoluvlastnictví (§ 7 odst. 5 ZKI);

Podílový fond na rozdíl od investičního fondu nemá právní subjektivitu a není právnickou osobou (§ 6 odst. 2 ZKI). Podílový fond tedy představuje souhrn aktiv určených k realizaci závazné investiční strategie, která podrobně a v souladu s zákonnými požadavky⁴⁴ je popsána ve statutu fondu, který podléhá schválení Českou národní bankou.

Investiční společnost vystupuje formálně coby vlastník majetku v podílovém fondu (§ 7 odst. 2 ZKI), přičemž je sama zavázána z právních úkonů učiněných v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu (§ 7 odst. 3 ZKI), práva a povinnosti z takto založených závazků (včetně daňových a poplatkových povinností) plní svým jménem, avšak vždy na účet daného podílového fondu (resp. podílníků). V případě, že zvláštní právní předpis nebo právní úkon vyžadují údaj o osobě vlastníka, nahradí se údaje o všech podílnících názvem podílového fondu a údaji o investiční společnosti, která jej obhospodařuje (§ 7 odst. 2 ZKI).

Z výše uvedené právní úpravy vyplývá, že předmětem podnikání investičního fondu je investování jeho majetku způsobem stanoveným v jeho statutu (§ 4 ve spojení s § 2 odst. 1 písm. a) ZKI). Věcný obsah podnikání je v těchto případech dán nikoli samotným pojmem „investování“, ale právě obsahem takového investování, tj. do čeho je investováno, resp. s čím je obchodováno za účelem zisku (což je hlavním smyslem investování). Pokud investiční cíle a politika investičního fondu spočívají převážně ve výstavbě nebo prodeji staveb a bytů, pak nelze dojít k jinému závěru, než že předmětem podnikatelské činnosti investičního fondu je výstavba nebo prodej staveb a bytů, a v takovém případě může být první úplatný převod realizovaný investičním fondem podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani osvobozen od daně z převodu nemovitosti.

Ve vztahu k podílovému fondu pak nelze než dojít ke stejnému závěru, že předmětem podnikání investiční společnosti je též investování majetku v podílovém fondu (§14 ve spojení s § 2 odst. 1 písm. a) ZKI), přičemž způsob takového investování (především tedy hodnoty, do nichž je majetek fondu investován) je stanoven ve statutu daného podílového fondu. Pokud investiční cíle a politika podílového fondu, který vytváří a obhospodařuje investiční společnost, spočívají převážně ve výstavbě nebo prodeji staveb a bytů, pak podle našeho názoru též platí, že v případě, kdy jedná investiční společnost na účet tohoto podílového fondu, je předmětem podnikatelské činnosti investiční společnosti výstavba nebo prodej staveb a bytů, a v takovém případě může být první úplatný převod realizovaný investiční společností (resp. daným podílovým fondem, na jehož účet by byla bývala daňová povinnost plněna) podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani osvobozen od daně z převodu nemovitosti. Ke stejnému závěru lze dojít též za použití teleologického výkladu. Pokud by první úplatný převod nemovitosti z majetku nemovitostního podílového fondu podléhal dani z převodu nemovitostí, byla by daň hrazena z majetku v daném podílovém fondu, tedy z majetku podílníků. To odpovídá též tomu, že v daném případě nedochází ke změně v majetku (převodu nemovitosti) investiční společnosti, ale výhradně ke změně v majetku podílového fondu. Tento aspekt zvláštní právní povahy podílového fondu nachází výraz i v daňové oblasti, kdy např. v souladu se zákonem o daních z příjmů se nahlíží na podílový

⁴⁴ Srov. především § 51 a násl ZKI a vyhlášku č.482/2006 Sb., o minimálních náležitostech statutu a povinných náležitostech zjednodušeného statutu fondu kolektivního investování.

fond jako na samostatnou hospodářskou jednotku. Posuzujeme-li předmět podnikání ve vztahu k jednání na účet podílového fondu, je nutné v souladu s těmito principy brát v úvahu právě povahu „činnosti“ daného podílového fondu, přičemž právě tato povaha (určená předepsanou investiční strategií) musí být rozhodná i pro zvolený daňový režim.

Úprava kolektivního investování vychází ze skutečnosti, že investorům jsou k dispozici dva druhy fondů kolektivního investování - podílový fond a investiční fond, přičemž obě formy fondů kolektivního investování podléhají (s výjimkou specifických otázek týkajících se postavení investorů investičního fondu coby jeho akcionářů) principiálně shodné regulaci. Jak jsme uvedli výše, domníváme se, že nejsou žádné zvláštní pochybnosti o tom, že pokud by byl zřízen investiční fond (tj. fond kolektivního investování ve formě akciové společnosti - tedy fond se samostatnou právní subjektivitou), jehož předmětem činnosti by bylo kolektivní investování spočívající v investování do nemovitostí nebo do projektů na jejich výstavbu, pak by byla splněna podmínka předmětu podnikání podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani. Tento závěr by platil i v případě, že by majetek tohoto investičního fondu obhospodařovala investiční společnost na základě smlouvy podle § 17 ZKI, kdy by (na rozdíl od případů, kdy investiční společnost obhospodařuje podílový fond, který nemá právní subjektivitu) investiční společnost jednala jménem investičního fondu (jednalo by se tedy o zastoupení). Předmět činnosti nebo podnikání ve smyslu § 20 odst. 7 zákona o trojdani se posuzuje ve vztahu k převodci, nikoli ve vztahu k zástupci, který za převodce smlouvu podepsal. V souladu se zásadou daňové neutrality by pak stejné osvobození od daně z převodu nemovitostí nemělo být upřeno investorům do podílového fondu pouze proto, že zvolili jinou právní formu pro realizaci shodné činnosti (tj. kolektivního investování). Ve vztahu k převodu nemovitosti z majetku v podílovém fondu se jejich hospodářské postavení neliší od postavení investorů - akcionářů investičního fondu: v obou případech jde o převod nemovitosti z majetku fondu, při němž investiční společnost vystupuje v pozici pouhého administrátora - obhospodařovatele, a případná daň je hrazena z majetku fondu. Právní režim pro stejnou hospodářskou aktivitu by měl být stejný.

S odkazem na argumentaci uvedenou výše jsme přesvědčeni, že nemovitostní fondy kolektivního investování, ať již ve formě podílového fondu nebo investičního fondu, mohou být podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani osvobozen od daně z převodu nemovitosti.

Námi zastávaný názor pak také nejlépe odpovídá smyslu § 20 odst. 7 zákona o trojdani, kterým bylo nezatežovat daní z převodu nemovitostí právě úplatné převody nemovitostí prováděné, pokud jde o právnické osoby, v přímé vazbě na faktický předmět činnosti, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, (developerská činnost), nebo provádění obcemi. Obdobně to platí pro převody realizované fyzickými osobami se stejnou podnikatelskou činností. Skutečností je, že v současné době je značná část developerských projektů realizována za využití forem kolektivního investování, a to jak veřejných nemovitostních fondů, tak i fondů soukromého kapitálu. Novelou ZKI z roku 2006 dal český zákonodárce tím, že nově upravil jak veřejné nemovitostní fondy, tak tzv. fondy kvalifikovaných investorů, jednoznačně najevo svůj zájem a podporu rozvoji nemovitostních fondů obou typů. Bylo by proto zcela v rozporu s tímto záměrem, pokud by zároveň v oblasti daně z převodu nemovitostí touto daní v podstatě sankcionoval ty developerské projekty, které jsou realizovány právě z využitím podílových fondů. Z daňových důvodů by pak podílové fondy byly nuceny realizovat developerské projekty prostřednictvím účelově vytvářených nemovitostních společností (většinou ve formě s.r.o.), což by zbytečně zvyšovalo jejich náklady a snižovalo konkurenceschopnost na trhu, aniž by to však vedlo k vyššímu výběru daně z převodu nemovitostí. V neposlední řadě by pak takový výklad vedl k poškození

českého nemovitostního trhu a ke zvýšení odlivu jak zahraničních, tak tuzemských investic na konkurenční trhy do zahraničí.

b) Podmínkou, která musí být pro uplatnění osvobození od daně z převodu nemovitostí také splněna je, že se musí jednat o první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem uvedeným v § 20 odst. 7 zákona o trojdani.

Tato podmínka bude při převodu nemovitostí dle § 20 odst. 7 zákona o trojdani splněna zejména v případech, kdy do majetku nemovitostního fondu kolektivního investování :

- byly předmětné nemovitosti nabyty děděním nebo darováním;

- byla úplatně pořízena rozestavěná stavba, která byla následně dokončena;

- přešly předmětné nemovitosti při převzetí jmění společností ve smyslu § 69c zákona č. 513/1991 Sb., obchodní, zákoník ve znění pozdějších změn a doplňků.

2. Závěr

Z výše uvedených skutečností vyplývá, že investiční společnost, která vytvořila a obhospodařuje nemovitostní fond nebo fond kvalifikovaných investorů, jehož investiční cíle a politika spočívají převážně ve výstavbě nebo prodeji staveb a bytů, je pro účely § 20 odst. 7 zákona o trojdani právnickou osobou, jejíž podnikatelskou činností či předmětem činnosti při obhospodařování tohoto podílového fondu je výstavba nebo prodej staveb a bytů, a za splnění dalších podmínek stanovených v citovaném ustanovení lze tedy uplatnit u prvního úplatného převodu nebo přechodu vlastnictví ke stavbám a bytům osvobození od daně z převodu nemovitostí.

O první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem uvedeným v § 20 odst. 7 zákona o trojdani se jedná i tehdy, pokud do majetku nemovitostního fondu kolektivního investování byly před tímto úplatným převodem nabyty nemovitosti způsoby, které jsou uvedeny pod bodem 1. (b) výše.

Návrh opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

Ministerstvo financí souhlasí s tím, že od daně z převodu nemovitostí je osvobozen při splnění podmínek stanovených v ustanovení § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., v platném znění, první úplatný převod nemovitostí

a) z investiční společnosti, která obhospodařuje svým jménem a na účet podílníků majetek v podílovém fondu, pokud je úplatně převáděna nemovitost, která byla originárně pořízena (nabyta) výstavbou v souladu s investičními cíli a politikou podílového fondu obsaženou ve statutu podílového fondu,

b) z investičního fondu, je-li předmětem podnikání v souladu se statutem investičního fondu kolektivní investování spočívající v originárním pořízení nemovitosti její výstavbou,

c) nabyté děděním nebo darováním, je-li úplatný převod nemovitosti v souladu s investičními cíli a politikou obsaženou ve statutu podílového fondu nebo investičního fondu.

MF nesouhlasí se závěrem předkladatele v části, podle které od daně z převodu nemovitostí je podle § 20 odst. 7 osvobozen úplatný převod nemovitosti v případě, kdy byla úplatně pořízena rozestavěná stavba, která byla následně dokončena a poté úplatně převedena nebo úplatný převod stavby v případě, kdy nemovitost přešla při převzetí jmění společnosti ve smyslu § 69c zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů na převodce nemovitosti. V těchto případech se jedná o druhý úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti, který není ve smyslu ustanovení § 20 odst. 7 od daně z převodu nemovitostí osvobozen.

Část nové příspěvky

Daň z příjmů

Příspěvek 232/09.04.08 – MF předkládá stanovisko

232/09.04.08 - Daňový režim českého daňového rezidenta – společníka zahraniční transparentní entity

Předkládá: Ing. Aleš Zídek, daňový poradce, č. osvědčení 3016

1. Výchozí situace

Pokyny Ministerstva financí ČR (dále jen „**Ministerstvo**“) č. D-286 a D-269 a dále sdělení k nim Ministerstvem vydaná (dále jen „**Pokyny**“) řeší v návaznosti na § 39 písm. b) ZDP postup při zdanění příjmů zahraniční daňově transparentní entity (dále jen „**DTE**“) v případech, kdy tyto entity dosahují příjmy ze zdrojů na území České republiky a společníky takových entit jsou zahraniční společníci. Tento příspěvek se věnuje opačné situaci, a sice zdanění příjmů českých společníků zahraničních DTE.

Pro účely příspěvku předpokládáme, že český poplatník daně z příjmu právnických osob (dále jen „**Společník**“) je nebo se hodlá stát společníkem zahraniční entity, která je dle zahraničních daňových zákonů považována za daňově transparentní entitu (dále jen „**Společnost**“), tzn. příjem Společnosti je pro účely zdanění přiřazen jejím společníkům. Společnost je založena v zemi, s níž má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Podíly ve Společnosti nemají formu cenných papírů.

Předpokládáme dále, že Společnost může mít dle právního řádu dané země právní subjektivitu a nabývat majetek vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Vztahy mezi Společností a Společníkem, dalšími společníky, zjišťování a rozdělování zisku či ztráty, přistoupení a vystoupení společníků se řídí zahraničními právními předpisy a uzavřenou společenskou smlouvou. Jedná se o entitu, jejíž právní formu má na mysli čl. 1 sdělení k pokynu D-286.

Společnost dosahuje příjmy, např. příjmy z pronájmu majetku, různé druhy investičních příjmů, apod. které jsou pro účely zdanění rozděleny na společníky a mohou podléhat zdanění v zahraničí.

2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

2.1 Zdanění příjmů dosažených prostřednictvím zahraniční transparentní entity

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v pozdějším znění, (dále jen „ZDP“) zavádí obecnou definici poplatníka daně z příjmu právnických osob (§ 17 odst.1 ZDP), přičemž za takového poplatníka jsou považovány osoby, které nejsou fyzickými osobami, a i organizační složky státu dle zvláštního právního předpisu. Toto negativní vymezení poplatníka daně z příjmu právnických osob obsahuje i veřejnou obchodní společnost (dále jen „v.o.s.“) a komanditní společnost (dále jen „k.s.“) ve smyslu zákona č.513/1991 Sb., obchodní zákoník, v pozdějším znění, ovšem spadají do něj i všechny zahraniční subjekty s právní subjektivitou, které nejsou fyzickou osobou.

Daňová transparentnost je ZDP výslovně přiznávána pouze v.o.s. a k.s., a to pouze ve vztahu ke společníkům v.o.s. či komplementářům v k.s. (§ 18 odst. 11 a 12, § 20 odst. 5 a 6 ZDP).

V Pokynech se na principech skutečného vlastnictví příjmu a daňové transparentnosti dochází k závěru, že příjem zahraniční DTE se považuje za příjem zahraničního společníka DTE, a to při prokázání skutečného vlastnictví příjmu, daňové transparentnosti DTE a způsobu rozdělení příjmů DTE mezi společníky.

Jsme toho názoru, že definice předmětu daně z příjmů právnických osob v § 18 odst.1 ZDP je natolik široká, že při uplatnění stejné logiky jako v Pokynech a splnění obdobných podmínek a jejich prokázání musí být příjmy Společnosti považovány za zdanitelné příjmy Společníka. Těmito obdobnými podmínkami podle našeho názoru jsou:

- i. skutečné vlastnictví příjmu, tj. existence určitého právního nároku na příjem (např. vznik pohledávky na zaplacení části zisku Společnosti);
- ii. daňová transparentnost Společnosti dle příslušné zahraniční legislativy, tj. přičitatelnost příjmů Společnosti jejím společníkům pro účely zdanění;
- iii. zjištění výše příjmu Společnosti připadajícího na Společníka.

Příjmy Společnosti za dané období se pak u Společníka v České republice zdaní podle svého charakteru ve stejném období. Charakter příjmů Společnosti se v důsledku přičitatelnosti společníkům na jejich úrovni nemění.

Výše uvedené podmínky musí být poplatníkem (tj. v našem konkrétním případě Společníkem) prokázány postupem obdobným tomu popsánému v čl. 2 pokyn D - 286 a musí být zkoumány v každém jednotlivém případě. Za situace, kdy poplatník neprokáže splnění výše uvedených podmínek se na Společnosti bude pohlížet jako na kteroukoli jinou společnost a daňovou transparentnost nelze použít. V tom případě se bude uplatňovat postup zdanění příjmu u Společníka v okamžiku výplaty příjmu Společníkovi.

Dílčí závěr: Příjem Společnosti je za výše uvedených podmínek a při jejich prokázání považován za zdanitelný příjem Společníka.

2.2 Stanovení základu daně u příjmů Společnosti připadající na Společníka

Náklady (výdaje) vznikající na úrovni Společnosti je nutné přiřadit k příjmům dosahovaným prostřednictvím Společnosti poměrně podle podílu Společníka na zisku Společnosti. V souladu s Pokyny a ustálenou praxí v oblasti zdanění zahraničních příjmů je nutné tyto příjmy a náklady posuzovat podle znění ZDP.

Varianta 1

Společnost je zahraniční osobou, která na území České republiky nemá sídlo, nepodniká, ani zde neprovozuje jinou činnost podle zvláštních právních předpisů. Společnost tedy není účetní jednotkou a nemá povinnost vést účetnictví ve smyslu § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v pozdějším znění („ZoU“).

Vzhledem k tomu, že Společnost není účetní jednotkou a nemá povinnost vést účetnictví dle ZoU, bude se pro účely ZDP při zjišťování základu daně Společnosti připadající na Společníka vycházet z rozdílu mezi příjmy a výdaji dle § 23 odst. 2 písm. b). Příjmy a výdaje časově a věcně souvisí s obdobím, ve kterém byly odpovídající peněžní prostředky přijaty nebo vydány.

Tento způsob tedy v zásadě znamená zdanění příjmů a výdajů dle jejich skutečné realizace, přičemž v souladu s obecnými principy je nutno, při absenci účetnictví dle ZoU, za okamžik realizace příjmu Společnosti považovat okamžik inkasa dané peněžní částky, tj. přijetí nebo vydání peněžních prostředků, obdobně jako např. u fyzických osob vedoucích daňovou evidenci dle § 7b ZDP.

Při analogickém postupu u fyzických osob, které nejsou účetními jednotkami s příjmy dle § 7 odst. 1 a 2 ZDP se příjmy a výdaje takového poplatníka stanoví na základě daňové evidence vedené dle § 7b ZDP. Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použije ZoU.

Pro stanovení základu daně dle § 23 odst. 2 písm. b) ZDP u Společnosti by se tedy mělo vycházet z evidence příjmů a výdajů v rozsahu obdobném požadavkům stanoveným v § 7b ZDP.

Varianta 2

I přesto, že Společnost není účetní jednotkou dle ZoU, je rozhodné postavení Společníka jako účetní jednotky dle ZoU. Proto je pro účely zjištění základu daně Společnosti připadajícího na Společníka nutné vycházet z výsledku hospodaření vycházejícího z účetnictví vedeného dle ZoU (včetně respektování věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů).

Teoreticky je možné, že Společnost bude vést účetnictví v rozsahu dle ZoU a při zjištění základu daně Společnosti připadajícího na Společníka vycházet z účetnictví vedeného v rozsahu dle ZoU bude jako evidence pro splnění daňových povinností použito toto účetnictví a dále dokumentace v obdobném rozsahu jako u poplatníků, kteří vedou účetnictví dle ZoU (např. sestava majetku pro uplatňování daňových odpisů). Prakticky však spíše bude docházet k situaci, že výsledek hospodaření dle ZoU bude moci být získán pouze úpravami výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví vedeného podle příslušných zahraničních předpisů tak, aby byl vyloučen vliv zahraničních účetních předpisů a bylo dosaženo souladu se ZoU.

Dílčí závěr:

Varianta I - Základ daně Společnosti připadající na Společníka bude vycházet z rozdílu příjmů a výdajů dle ustanovení § 23 odst. 2 písm. b) ZDP. V takovém případě jsou příjmy a výdaje zahrnuty do základu daně Společnosti přiřitatelném Společníkovi ve zdaňovacím období, kdy dochází k inkasu daného příjmu nebo k zaplacení daného nákladu. Pro zjištění příjmů a výdajů Společnosti a pro následné stanovení základu daně Společnosti připadající na Společníka se bude vycházet z evidence příjmů a výdajů vedené v rozsahu obdobným požadavkům stanoveným v § 7b ZDP.

Varianta II – Základ daně Společnosti připadající na Společníka bude vycházet z výsledku hospodaření dle ZoU. V takovém případě jsou příjmy zahrnuty do základu daně při respektování účetních principů, zejména věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů. Pro zjištění příjmů a výdajů Společnosti a pro následné stanovení základu daně Společnosti připadající na Společníka se bude vycházet z účetnictví vedeného Společností podle ZoU nebo z účetnictví vedeného podle zahraničních předpisů s vyloučením vlivu zahraničních předpisů.

Výdaje Společníka související s dosažením, zajištěním a udržením příjmů Společnosti, vzniklé na úrovni samotného Společníka, by měly být daňově relevantními náklady v souladu s §24 odst. 1, při respektování dalších souvisejících zákonných omezení (např. u úroků ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) apod.).

Následný příjem plynoucí z distribuce zisku Společnosti Společníkovi již nepodléhá zdanění bez ohledu na to, zda je postupováno dle varianty 1 nebo 2, protože se jedná o příjem, který již byl na úrovni Společníka zdaněn. Ve smyslu § 23 odst. 4 písm. d) se základ daně Společníka sníží o podíl na zisku Společnosti vyplácený Společníkovi za období, za které byly příjmy Společnosti součástí základu daně Společníka podle předchozích odstavců.

Dílčí závěr:

Výdaje Společníka související s dosažením, zajištěním a udržením příjmů Společnosti, vzniklé na úrovni samotného Společníka, jsou daňově relevantními náklady v souladu s §24 odst. 1, při respektování dalších souvisejících zákonných omezení.

Následný příjem Společníka z přijetí podílu na zisku Společnosti, za které byly příjmy Společnosti součástí základu daně Společníka podle předchozích odstavců, již nepodléhá zdanění.

2.3 Uplatnění daňových odpisů z majetku Společnosti

V návaznosti na výše uvedené a v souladu s Pokyny se při uplatnění odpisů z majetku ve vlastnictví společnosti bude postupovat podle §26 – 32a ZDP, a to tak, že příslušná poměrná část odpisů majetku společnosti používaného pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, bude daňovým nákladem a bude tak snižovat základ daně přiřitatelný Společníkovi podle předchozích odstavců.

Tento postup je v souladu s § 28 odst. 1, neboť vlastníkem majetku je Společnost, na jejíž úrovni se základ daně přiřitatelný Společníkovi zjišťuje.

ZDP ani Pokyny neřeší, z jaké hodnoty majetku má Společnost při odpisování vycházet. Rovněž sporný může být postup, jakým způsobem má Společník při kalkulaci a uplatňování

odpisů postupovat v případě, kdy vstoupí do Společnosti, jejíž majetek již byl v zahraničí po určitou dobu odpisován.

Obdobná problematika je v současné době řešena ve vládním návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o přeměnách obchodních společností a družstev, který je projednáván Poslaneckou sněmovnou jakožto sněmovní tisk č. 360 (dále jen „**Novela**“). Nicméně Novela se na situaci Společníka a Společnosti nedopadá.

Domníváme se však, že z ustanovení § 26 – 32a ZDP lze dovodit následující postup: Za vstupní cenu dle § 29 odst.1 ZDP je možno považovat pořizovací cenu u Společnosti v případě úplatného pořízení (koupě) majetku. Pro účely přiřazení příjmů a výdajů, resp. vstupní ceny majetku se Společníkovi přiřadí poměrná část vstupní ceny připadající na Společníka ve stejném poměru v jakém jsou Společníkovi přiřitatelné příjmy Společnosti. Společnost je dále oprávněna od svého základu daně přiřitatelnému Společníkovi odečíst odpisy, které budou stanoveny způsobem a ve výši dle § 26 – 32a ZDP, jako by se jednalo o českého daňového poplatníka. Pokud je již majetek v zahraničí odpisován, Společnost je oprávněna uplatnit odpisy jen po dobu a do celkové výše, která by mohla být uplatněna dle ZDP v případě, že by majetek od data svého pořízení byl v České republice odpisován.

Pokud by byl majetek Společností zcizen bude jeho zůstatková cena dle § 29 odst. 2 pro Společnost daňově uznatelným nákladem, který bude možno odečíst od příjmů Společnosti přiřitatelným Společníkovi.

Dílčí závěr:

Při stanovení základu daně Společnosti přiřitatelnému Společníkovi je možno uplatnit daňové odpisy a zůstatkovou cenu z majetku Společnosti v souladu s §26 – 32a. Za vstupní cenu dle § 29 odst.1 ZDP je možno považovat pořizovací cenu u Společnosti v případě úplatného pořízení (koupě) majetku. Výše odpisů a zůstatkové ceny tohoto majetku v daném období bude stanovena tak, jako by majetek byl Společností odepisován od svého pořízení v souladu se ZDP.

2.4 Vyloučení dvojího zdanění v České republice

Společnost vykonává v zahraničí činnost, ze které jí plynou příjmy. Za předpokladu uplatnění daňové transparentnosti a splnění dalších podmínek daných příslušnými mezinárodními smlouvami může Společníkovi v zahraničí vnikat stálá provozovna, již jsou tyto příjmy přiřazeny (obvykle čl. 7 smluv o zamezení dvojímu zdanění). V praxi může rovněž nastávat situace, že Společnost vlastní a pronajímá movitý nebo nemovitý majetek. Při uplatnění transparentnosti pak Společníkovi plyne příjem z pronájmu (obvykle čl. 6 či 12 smluv o zamezení dvojímu zdanění).

Je možné, že příjem Společnosti připadající na Společníka bude v zahraničí podroben zdanění podle zahraniční legislativy a v souladu s ustanoveními příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

V souladu s § 38f, odst. 1 lze pro vyloučení dvojího zdanění využít příslušné ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána. Přesný způsob eliminace dvojího zdanění tak bude záležet především na znění té které smlouvy, nicméně obecně je

možno způsob zamezení dvojího zdanění předjímat například na základě interpretace Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění (dále jen „**Modelová smlouva**“).

Klíčovým aspektem je správná klasifikace příjmu Společnosti připadajícího na Společníka a jeho podřazení pod režim příslušného článku Modelové smlouvy. Z dostupných komentářů k čl. 7 Modelové smlouvy⁴⁵ vyplývá, že pokud je entita považována za daňově transparentní státem uplatňujícím příslušnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, měl by být příjem Společnosti přiřaditelný Společníkovi považovaný za příjem dosahovaný prostřednictvím stálé provozovny a zdaněn dle čl. 7 Zisky podniků. Domníváme se tedy, že ve většině případů bude příjem Společníka dosahovaný prostřednictvím Společnosti možné podřadit pod článek 7 Modelové smlouvy (Zisky podniků), kdy Společník dosahuje svých příjmů prostřednictvím své stálé provozovny v zahraničí vzniklé z titulu jeho účasti na Společnosti. Zahraniční stát by tedy měl být oprávněn zdanit příjmy Společníka, ovšem pouze do míry jejich přiřaditelnosti ke Společníkově stálé provozovně. Česká republika by pak měla umožnit Společníkovi započíst či jinak zohlednit daň zaplacenou v zahraničí z jeho příjmů, které jsou rovněž předmětem zdanění v zemi Společníkovy rezidence.

Z komentářů dále vyplývá, že princip klasifikace poměrné části příjmů Společnosti jejímu Společníkovi jako příjmů dle čl. 7 Zisky podniků je dále možné rozšířit i na jakoukoliv stálou provozovnu transparentní entity (Společnosti) v zahraničí (třetím státě), a to bez ohledu na to, zda se Společník účastnil, či stále účastní na založení nebo činnosti stálé provozovny.

Problematická by ovšem mohla být situace, kdy by Česká republika pohlížela na daň zaplacenou v zahraničí jako na daň zaplacenou z příjmů a k tíži Společnosti, nikoliv Společníka. Modelová smlouva totiž neomezuje pravomoc smluvních států zdanit stejný příjem u dvou různých subjektů, byť se fakticky jedná o dvojí zdanění.

Domníváme se ale, že výše uvedený postup by nebyl správný ani v souladu s Pokyny, neboť v případě, kdy je Společnost dle zahraničního právního řádu považována za daňově transparentní a v dané zemi je tak zdaňován příjem Společníka dosažený prostřednictvím jeho stálé provozovny, měla by Česká republika tuto transparentnost respektovat. Pak by mělo být jednoznačné, že se v obou smluvních zemích jedná o zdanění téhož příjmu u téhož subjektu a mělo by být umožněno zamezení dvojího zdanění v souladu se zněním příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Dílčí závěr: V případě, že je příjem Společníka dosahovaný prostřednictvím Společnosti možno zdanit v zahraničí v souladu se zahraniční legislativou a s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, umožní Česká republika Společníkovi zohlednit tuto zahraniční daň způsobem a v rozsahu jak stanoví příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění.

V případě, že (i) Společnost má stálou provozovnu ve třetím státě, (ii) příjem přiřaditelný této provozovně je zdaněn v tomto třetím státě a (iii) existuje smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a tímto státem, v němž se nachází stálá provozovna Společnosti, umožní Česká republika Společníkovi zohlednit tuto zahraniční daň způsobem a v rozsahu jak stanoví příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi Českou republikou a státem, v němž se nachází stálá provozovna Společnosti.

2.5 Zdanění při vystoupení Společníka ze Společnosti

⁴⁵ Např. „Klaus Vogel on Double Taxation Conventions“

V případě vystoupení Společníka ze Společnosti, za což Společník obdrží vypořádací podíl (resp. jeho obdobu podle zahraničního práva), podléhá tento vypořádací podíl u Společníka zdanění. Není zcela zřejmé, zda by tento příjem měl být zdaňován v obecném nebo v samostatném základu daně. S ohledem na systematický výklad § 20b, podle kterého se do tohoto základu daně zahrnují příjmy z vypořádacího podílu na obchodních společnostech a družstvech, avšak nikoli obdobné podíly společníků resp. komplementářů na daňově transparentních společnostech v.o.s. a k.s., se přikláníme k závěru zdaňovat tyto příjmy v obecném základu daně.

V souladu s §23 odst. 4 písm. d) se však ta část vypořádacího podílu, která odpovídá ziskům za období, za která byly příjmy Společnosti zdaněny u Společníka v České republice, nezahrnuje do základu daně. Tuto část je nutné zjistit v každém konkrétním případě podle vhodného ekonomického kritéria, např. podle poměru výše zisku za tato období k celkovému vyplácenému zisku.

Zbývající část vypořádacího podílu je možné snížit o související výdaje včetně nabývací ceny podílu na Společnosti ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

Obdobně by se postupovalo i v případě likvidace Společnosti a výplaty podílu na likvidačním zůstatku.

Za předpokladu, že je možné dle zahraničních právních předpisů podíl na Společnosti prodat a Společník tak učiní, realizuje zdanitelný příjem z prodeje tohoto podílu. Tento příjem je možné snížit o související výdaje včetně nabývací ceny podílu na Společnosti ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

Dílní závěr:

Při vystoupení Společníka ze Společnosti podléhá zdanění v obecném základu daně pouze ta část vypořádacího podílu, která odpovídá ziskům Společnosti za období, za která nebyly příjmy Společnosti zdaněny u Společníka v České republice. Tuto část vypořádacího podílu lze dále snížit o související výdaje včetně nabývací ceny podílu.

Umožňuje-li zahraniční legislativa úplatný převod či prodej podílu Společníka ve Společnosti na třetí osobu, podléhá příjem z tohoto úplatného převodu či prodeje zdanění v České republice po snížení o související výdaje včetně nabývací ceny podílu na Společnosti.

3. Návrh opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí k jednotlivým dílčím závěrům vhodným způsobem publikovat. Rovněž dáváme ke zvážení, zda by se tato problematika neměla s cílem zajištění jednotného postupu řešit způsobem předvídaným v §39 písm. b) resp. písm. d), obdobně jako tomu bylo v případě Pokynů D-269, 286 a souvisejících sdělení.

Stanovisko Ministerstva financí:

Je v zásadě velmi obtížné, z komplexního hlediska, podat k této problematice obecně platnou odpověď. Při řešení každého konkrétního případu je třeba vycházet z konkrétních podmínek, resp. je třeba vycházet z toho, že v různých zemích existují různé daňově transparentní entity, jejichž postavení se liší.

Jde o to, že příjem společníků, partnerů apod. pobíraný z titulu účasti na dané entitě může být pro daňové účely charakterizován jako „business income“ (analogie např. zahraničních

společníků české v.o.s.), jako „capital income“, „investment income“, v případě jiných entit se charakter pobíraného příjmu z hlediska daňového nemění atd. V některých státech je entita považována za společnost, v jiném státě jiná entita nikoli apod.

Vždy je tedy třeba vycházet z charakteristik konkrétní jednotlivé entity a v návaznosti na to určovat charakter pobíraného příjmu, v kontextu smluv o zamezení dvojího zdanění posuzovat právo daného druhého státu (na základě konkrétního článku smlouvy) zdaňovat příjem českého daňového rezidenta apod., přičemž lze v každém případě využít institutu „řešení případů dohodou“, popř. jiných nástrojů mezinárodní spolupráce (např. výměna informací).

Z popisu situace nevyplývá označení (právní forma) zahraniční entity, ani konkrétní daňový režim daných příjmů. Pokud se charakter pobíraného příjmu pro účely zdanění příjmů samotného společníka nemění, v daném případě pravděpodobně dochází k aplikaci daňové smlouvy již v momentu výplaty konkrétního příjmu entitě samotné (aplikace srážkové daně, možnost uplatnění transparence i na národní úrovni), přitom u příjmů, u kterých nedochází k aplikaci daně vybírané srážkou jde samozřejmě rovněž o posouzení práva konkrétního druhého státu daný příjem českého daňového rezidenta zdaňovat (např. v návaznosti na ustanovení daňové smlouvy). Usuzujeme tedy, že pokud takové právo druhému státu vzniká, český daňový rezident v druhé zemi podává daňové přiznání jako za situace, kdyby dané konkrétní příjmy realizoval přímo, tj., aniž by byl společníkem entity (samozřejmě za předpokladu, že dané příjmy nejsou např. v druhé zemi od daně osvobozeny dle tamních právních předpisů).

V tomto kontextu není příliš zřejmé, jak s tím souvisí poznámka o úpravě zdaňování příjmů stálé provozovny a jak se v kontextu výše uvedeného zahrnují do daňového přiznání např. dividendové a úrokové příjmy, u kterých (většinou) dochází k aplikaci institutu srážkové daně. Konkrétní daňový režim v zahraničí není zřejmý (vzniká českému společníkovi v zahraničí stálá provozovna?, zdaňuje příjmy pobírané z titulu své účasti na entitě jako příjmy ze stálé provozovny? atd.).

Vnitrostátní právní předpisy jsou irelevantní pro určení a stanovení toho, zda daná zahraniční entita je či není daňově transparentní. Takováto charakteristika musí vyplynout výlučně ze zahraničních právních předpisů, a to se všemi důsledky z toho vyplývajícími.

Pokud společníkem zahraniční daňově transparentní entity je český daňový rezident, jím pobírané příjmy z titulu účasti na dané entitě zcela jistě v ČR podléhají zdanění (neomezená daňová povinnost vůči našemu státu), přičemž u příjmů ze zdrojů ve státech, se kterými ČR uzavřela daňovou smlouvu, má ČR povinnost, za splnění všech předpokladů, vyloučit mezinárodní dvojí zdanění oněch příjmů.

Základ daně českého společníka z titulu účasti na zahraniční entitě, který bude v ČR přiznán ke zdanění, se z logiky věci musí odvíjet od skutečného stavu, který bude v tomto případě dán režimem zahraničních právních předpisů, tj. v ČR budou podléhat zdanění všechny příjmy, které českému rezidentovi z daného titulu ze zahraničí plynou, přičemž zde budou zdaněny výlučně v souladu s českými právními předpisy (návaznost na české účetnictví, umožnění odpočtu nákladů dle vnitrostátního zákona apod.).

Pokud česká právnická osoba vystoupí ze zahraniční daňově transparentní entity a prodává svůj podíl novému společníkovi, jde v kontextu aplikace mezinárodních daňových smluv a v kontextu práva státu zdroje daný příjem zdaňovat opět o to, ke zcizení čeho vlastně v daném případě dochází. Jde o prodej stálé provozovny?, jde o zcizení podílu na společnosti?, jde o prodej nemovitosti? atd.

Z výše uvedeného vyplývá, že k příspěvku nelze zaujmout zobecněné stanovisko. Obecně lze pouze uvést, že český společník by mohl uplatnit poměrnou část odpisů stanovenou podle § 26 až 32a zákona o daních z příjmů jen za předpokladu, že bude prokazatelně vlastníkem odpisovaného majetku ve smyslu § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

236/09.04.08 - Období, zda které lze slevu na dani uplatnit poprvé

Předkládá : Ing. Ivan Fučík, daňový poradce č. osvědčení 3211

1. Výchozí situace

S účinností od 1. května 2000 bylo zákonem č. 70/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých dalších zákonů (dále jen ZIP) doplněno do zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP) nové ustanovení § 35a a § 35b. Koordinační výbor č. 195/27.11.07 předložený daňovým poradcem Ing. Alešem Havlíkem se zabýval uvedenou problematikou a řešil celou řadu nejasností v aplikaci výše uvedených ustanovení. Tímto bych chtěl navázat na bod 2.4. koordinačního výboru č 195/27.11.07, kde je řešena problematika určení prvního zdaňovacího období, za které lze slevu uplatnit.

2. Rozbor

Podle § 35b odst. 4 ZDP ve znění novely č. 159/2007 Sb. (účinnost od 7. června 2007) lze uplatňovat slevu na dani po dobu pěti (pro rozhodnutí o příslibu investičních pobídek obdržených před platností výše uvedené novely 2.7.2007 platí desetiletá lhůta pro čerpání slevy na dani z titulu investičních pobídek) po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze slevu na dani uplatnit, je zdaňovací období, ve kterém poplatník splnil všeobecné podmínky a podle zvláštního právního předpisu a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, nejpozději však zdaňovací období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu.

Prostřednictvím příspěvku již zmíněného koordinačního výboru byl vyjádřen souhlas Ministerstvem financí, že poplatníkovi je dána možnost volby zdaňovacího období, kdy lze slevu na dani uplatnit poprvé. Nejpozději musí poplatník slevu uplatnit ve zdaňovacím období, kdy uplynou 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu IP. Tímto zdaňovacím obdobím pak začíná běžet lhůta pro uplatnění slevy z titulu IP – což vyplývá i z ustanovení § 35a odst. 3 ZDP. Pětiletá (desetiletá) lhůta pro uplatnění slevy na dani začíná běžet od prvního období, ve kterém byla sleva na dani skutečně uplatněna.

Tento závěr KV se týkal ustanovení § 35a odst. 3 ZDP, jehož znění je stejné jako znění ustanovení § 35b odst. 4 ZDP. Dle uvedeného se domníváme, že závěr lze použít i pro ustanovení § 35b odst. 4 ZDP a potažmo pak pro ustanovení § 35b odst. 2 ZDP.

Určení období kdy lze slevu uplatnit poprvé je pak směrodatné pro výpočet výše slevy v případě projektů rozšiřujících výrobní kapacity již existujících firem (§ 35b ZDP).

Výše slevy na dani (§ 35b odst. 1a ZDP) se vypočte dle vzorce $S1 - S2$, přičemž:

- dle § 35b odst. 1a ZDP se $S1$ rovná částce daně vypočtené za zdaňovací období, za které bude sleva uplatněna,

- dle § 35b odst. 1b ZDP se S2 rovná částce daně vypočtené za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé, a to ta částka daně, která je vyšší.

Z uvedeného závěru koordinačního výboru vyplývá, že poplatník má možnost si zvolit první zdaňovací období, kdy lze slevu uplatnit. Tímto prvním obdobím může být nejdříve období, kdy budou splněny všeobecné podmínky podle zvláštního právního předpisu a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem a nejpozději může být tímto prvním zdaňovacím obdobím takové zdaňovací období, ve kterém uplynou tři roky od vydání rozhodnutí o příslibu IP. Od prvního zdaňovacího období, kdy je sleva uplatněna, pak běží zmíněná 5letá (10letá) lhůta podle § 35b odstavce 4 ZDP.

Tedy S2 se rovná částce daně vypočtené za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházející tomu zdaňovacímu období, za které poplatník slevu uplatnil poprvé a od kterého běží lhůta pro uplatnění slevy na dani z titulu IP, a to ta částka daně, která je vyšší.

3. Závěr:

Navrhujeme proto přijmout výklad, že období, ve kterém lze slevu na dani z titulu IP uplatnit poprvé, je shodné se zdaňovacím obdobím, kdy poplatník slevu podle § 35b) odst. 4 ZDP uplatní poprvé. Od tohoto zdaňovacího období pak běží lhůta pro uplatnění slevy na dani z titulu IP.

Stanovisko Ministerstva financí:

Nesouhlas s navrženým závěrem

V souladu s ustanovením § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů může poplatník v režimu investičních pobídek uplatňovat slevu na dani po dobu pěti (resp. deseti) bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze slevu na dani uplatnit, je zdaňovací období, ve kterém poplatník splnil stanovené podmínky, nejpozději však zdaňovací období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání Rozhodnutí MPO o příslibu investičních pobídek.

Z uvedeného vyplývá, že poplatník si může vybrat zdaňovací období, **za které uplatní slevu poprvé**. Začátek stanovené lhůty pěti (resp. deseti) zdaňovacích období může posunout, pouze však do zdaňovacího období, ve kterém uplynuly uvedené 3 roky od vydání rozhodnutí.

Poplatník si však nemůže vybrat, **kdy lze slevu na dani uplatnit poprvé**. Toto období je dané splněním podmínek t.j. zejména realizací podpořené investice v minimálních finančních objemech. K tomuto období se také váže zjišťování částky S2 (za dvě zdaňovací období bezprostředně předcházející tomuto období). Částka S2 aktualizovaná o meziroční statistické indexy, je částka kterou bude nadále poplatník hradit jako částku představující daňovou povinnost generovanou z aktivit prováděných před pořízením podpořené investice.

239/14.05.08 - Rozložení dodanění pohledávek – poskytnutých záloh při přechodu z daňové evidence na účetnictví podle §23 odst. 14 zákona o DP

Předkládá: Bc. Tomáš Klíma, daňový poradce, č. osvědčení 2009

1. Popis problému

Při přechodu z daňové evidence na účtování se postupuje podle přílohy č.3 k zákonu o daních příjmu (dále jen ZDP). Příloha v odst. 1 stanovuje povinnost:

1. Základ daně se ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, zvýší o hodnotu zásob a cenin, hodnotu poskytnutých záloh s výjimkou záloh na hmotný majetek, hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem.

V §23 odst. 14 ZDP je umožněno rozložení dodanění zásob a pohledávek na více zdaňovacích období:

(14) Při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví u poplatníka s příjmy podle § 7 lze hodnotu zásob a pohledávek, které poplatník evidoval v době zahájení vedení účetnictví, zahrnout do základu daně buď jednorázově v době zahájení vedení účetnictví nebo postupně po 9 následujících zdaňovacích období, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví.

Předmětem problému je otázka, zda je možné postup podle §23 odst. 14 - rozložení dodanění pohledávek, použít i u poskytnutých záloh (kromě záloh na hmotný majetek, které se podle přílohy č. 3 nedodaňují vůbec).

2. Rozbor problematiky

Argumentem, proč postup podle §23 odst. 14 nelze využít je, že v příloze č. 3 zákonodárce odlišil termín zálohy a pohledávky, neboť je uvedl vedle sebe a povinnost dodanění stanovil pro oba termíny zvláště.

Domnívám se, že tento postup je nesprávný a že ustanovení §23 odst. 14 lze využít i pro poskytnuté zálohy.

Důvody jsou následující:

2.1 Poskytnuté zálohy jsou nesporně pohledávkou. Podle § 7b odst. (2) ZDP:

Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak.

Lze naprosto spolehlivě dovodit, že poskytnutá záloha je pohledávkou. Důkaz lze nalézt v kontextu použití pojmu „pohledávka“ v účetních předpisech, především zákon o účetnictví a navazující prováděcí předpisy. Namátkou uvádím:

- §4 odst. 12 zákona o účetnictví – pokud by záloha nebyla pohledávkou, potom by nebylo nutné evidovat poskytnuté zálohy v cizí měně v této cizí měně, ale pouze v Kč;

- §25 odst. 1 písm. g) – pokud by záloha nebyla pohledávkou, jak bychom ji oceňovali?
- §30 odst. 1 písm. b) – pokud by záloha nebyla pohledávkou, nebylo by nutné provádět inventarizaci poskytnutých záloh k datu účetní závěrky
- §10 a §11 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. – zde jsou poskytnuté zálohy zcela výslovně vřazeny do skupiny pohledávek
- §60 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. – pokud by poskytnutá záloha v cizí měně nebyla pohledávkou, neúčtovalo by se při postupném splácení o kurzových rozdílech

2.2 Termín pohledávka by mohl mít jiný význam pouze tehdy, kdyby zákon o ZDP pro svoji potřebu tento termín vymezil jinak, např. formou legislativní zkratky. Příloha č. 3 však takovouto legislativní zkratku nezavádí a ani v celém zákoně o ZDP žádná legislativní zkratka pojmu pohledávka není.

2.3 ZDP pojem „pohledávka“ používá opakovaně, namátkou uvádím §4 odst. 4) – zaplacená záloha je nepochybně jako pohledávka součástí obchodního majetku poplatníka. Pojem pohledávka je však použit přímo v §23 ZDP. A přímo z ustanovení §23 odst. 8) písm. b) bod 2 je zřejmé, že zaplacené zálohy jsou pohledávkou:

„pokud vedou daňovou evidenci, o výši pohledávek [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)] a závazků, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh,“.

Pokud by zaplacené zálohy nebyly pohledávkou, nebylo by nutné je vyjmout z tohoto pojmu v citovaném ustanovení.

2.4 Důvodem, proč jsou poskytnuté zálohy a pohledávky uvedeny v příloze č.3 vedle sebe není fakt, že by poskytnutá záloha nebyla pohledávkou, ale nutnost nezvyšovat základ daně o hodnotu záloh poskytnutých na hmotný majetek. Je to zcela logické, neboť zálohy na poskytnutý majetek nebyly při platbě daňovým výdajem, na rozdíl od ostatních záloh.

2.5 Dále je třeba upozornit na poslední část věty přílohy č. 3 odst. 1: *„...hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem“*. Pokud by poskytnuté zálohy nebyly uvedeny v příloze č. 3 samostatně, pak by bylo jejich dodanění otázkou, neboť tyto pohledávky ve většině případů nebudou v budoucnu uhrazeny (uhrazeny jsou jen v případě, že dodavatel část nebo celou zálohu vrátí). V praxi by tak vznikla zbytečná nejasnost, zda je poskytnuté zálohy skutečně nutno dodávat.

3. Závěr

Ustanovení §23 odst. 14, který umožňuje rozložit dodanění pohledávek při přechodu z daňové evidence na účetnictví, lze využít i u poskytnutých záloh o které je povinen poplatník podle přílohy č. 3 ZDP zvýšit základ daně.

4. Návrh řešení

Po projednání v Koordinačním výboru doporučuji příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí publikovat.

**Stanovisko Ministerstva financí:
Souhlas s předkladatelem.**

Předkládá: Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701

1. Obecný rozbor problému

Podle sdělení k Pokynu D-300, k § 24 odst. 2 bodu 35 publikovaného ve Finančním zpravodaji 8-9/2007 (dále jen „Sdělení“), jsou u uživatele daňově účinné náhrady cestovních výdajů, které uživatel vyplatí zaměstnancům agentury práce, pokud to bude sjednáno v obchodněprávní dohodě. „Sdělení“ však již neřeší, jak postupovat v případě, pokud uživatel poskytne zaměstnancům agentury práce nadlimitní plnění - cestovní náhrady ve vyšších částkách než jsou limity stanovené pro zaměstnavatele uvedeného v hlavě III. zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce (dále jen zaměstnavatel III). Z hlediska uživatele a jeho daňově účinných nákladů to není rozhodující, neboť dle § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP nejsou cestovní náhrady z hlediska daňové uznatelnosti limitovány. Nicméně cestovní náhrady přesahující limity pro zaměstnavatele III nejsou osvobozeny od daně ze závislé činnosti u zaměstnanců (§ 6 odst. 7 písm. a) ZDP).

Podle § 309 odst. 5 zákona č. 262/2006b Sb., zákoníku práce, nelze v obchodněprávní smlouvě uživatele zavázat, aby zaměstnancům agentury práce poskytoval cestovní náhrady jen do výše limitů stanovených pro zaměstnavatele III, a to z toho důvodu, že by mohlo dojít k nerovnému zacházení se zaměstnanci. Pokud tedy bude uživatel svým vlastním zaměstnancům vyplácet cestovní náhrady (stravné, kapesné) v částkách vyšších, než je horní limit těchto náhrad pro zaměstnavatele III, a vyplatí je na základě ujednání v obchodněprávní smlouvě ve stejné výši i zaměstnancům agentury práce, bude nutné provést zdanění nadlimitních částek daní ze závislé činnosti, a to ze základu daně dle § 6 odst. 13 ZDP.

V daném případě je nejasné, zda nadlimitních plnění, které poskytuje uživatel pronajatým zaměstnancům, zdaní dani ze závislé činnosti uživatel nebo agentura práce.

2. Návrh řešení

Pokud uživatel bude poskytovat zaměstnancům nadlimitní plnění (nemusí se jednat pouze o cestovní náhrady, ale též další limitována plnění např. přechodné ubytování), pak je uživatel v pozici plátce příjmů dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP (příjmy plynoucí v souvislosti se závislou činností bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník činnost nevykonává), a proto má tento pod svou majetkovou odpovědností povinnost srazit a odvést daň ze závislé činnosti.

3. Návrh opatření

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

Stanovisko Ministerstva financí:

a) Podle zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti a příslušných ustanovení zákoníku práce (§ 308 až 309) může agentura práce (dále jen „AP“) svého zaměstnance dočasně přidělit k výkonu práce k jinému zaměstnavateli (uživateli) jen na základě písemného ujednání v pracovní smlouvě nebo v dohodě o pracovní činnosti a na základě dohody o dočasném přidělení uzavřené mezi AP a uživatelem. Součástí tohoto smluvního vztahu (který je uzavírán podle obchodního příp. občanského zákoníku) je zpravidla i cenové ujednání za poskytnutou službu. Zaměstnanec může být přidělován k postupně k různým uživatelům.

Zaměstnanci AP sice vykonávají práci podle pokynů uživatele, na jeho pracovišti atd., nadále ale zůstávají v pracovním poměru ke svému kmenovému zaměstnavateli (AP) a tento kmenový zaměstnavatel (AP) má nadále povinnost podle obecných ustanovení zákoníku práce (§ 109) těmto dočasně uvolněným zaměstnancům poskytovat (vyplácet) mzdu za práci provedenou u uživatele.

Je-li zprostředkování zaměstnání v ČR realizováno AP, která je daňovým rezidentem ČR, má povinnost zdanit příjmy ze závislé činnosti dočasně uvolněného zaměstnance v souladu s ust. § 69 ZSDP a § 38h až § 38l ZDP agentura práce. Tzn. kmenový zaměstnavatel jako plátce příjmu (osoba, která má povinnost poskytovat mzdu) a obdobně se postupuje též v oblasti veřejnoprávního pojištění.

Podle našeho názoru se AP nemůže povinnosti zaměstnavatele uložených jí jako kmenovému zaměstnavateli pracovní právními předpisy zprostit, a to ani smluvním ujednáním s uživatelem.

Z výkladů MPSV vyplývá, že je-li uživatel oprávněn ukládat pronajatému zaměstnanci pracovní úkoly, je oprávněn jej též vyslat na služební cestu (je-li tak smluvně dohodnuto) a podle stanoviska MPSV se lze v praxi v této oblasti setkat s celou škálou možností smluvního ujednání mezi zaměstnancem a agenturou práce a mezi AP a uživatelem, které mohou mít rozdílný vliv na nároky zaměstnance v oblasti cestovních náhrad a jejich uspokojování. Příklad, kdy AP ve smlouvě s uživatelem na něj plně přeneše i pravomoc při určování podmínek výkonu práce (včetně vysílání na pracovní cesty) a případně též úhradu cestovních náhrad, lze považovat dle cit. stanoviska MPSV ovšem za krajní. Cestovní náhrady uhrazené v tomto krajním případě uživatelem jsou pak dle stanoviska MPSV jednoznačně náklady práce, které nese uživatel. Agentura práce v této souvislosti žádné výdaje nevzniknou a nemůže tedy s nimi ani kalkulovat ve zprostředkovatelské odměně.

To ovšem podle našeho názoru neznamená, že na základě smluvního ujednání mezi AP a uživatelem se agentura může zprostit rovněž svých základních povinností zaměstnavatele tj. poskytovat pronajatým zaměstnancům odměnu za vykonanou práci, a tím v této souvislosti též povinností plátce daně.

Domníváme se proto, že za situace, kdy pronajatému zaměstnanci bude poskytovat cestovní náhrady uživatel, měly by být nadlimitní částky cestovních náhrad podléhající zdanění nadále zúčtovány agenturou jako kmenovým zaměstnavatelem v úhrnu s běžnou mzdou za práci. Jakékoliv jiné řešení může přinést problémy nejen pro uživatele, ale též pro dočasně uvolněného zaměstnance – ten totiž obvykle nepobírá u uživatele žádný peněžní příjem, takže prakticky dojde k situaci, že nebude tomuto zaměstnanci z čeho srazit nejen daňovou částku, ale ani pojistné na veřejnoprávní pojištění. Z výše uvedeného důvodu se proto doporučuje nadále akceptovat pracovní právní resp. pojistné předpisy, které povinnost poskytovat odměnu za práci zaměstnancům dočasně uvolněným k uživateli, resp. platit za ně povinné pojistné ukládají AP (jako kmenovému zaměstnavateli).

b) Z příspěvku dále doporučujeme vypustit větu uvedenou v závorce, tj. „(nemusí se jednat pouze o cestovní náhrady, ale též další limitována plnění např. přechodné ubytování)“,

protože problematikou přechodného ubytování se zmíněný příspěvek nezabývá. Ale i zde by z praktického hlediska vznikly u uživatele stejné problémy se zdaněním.

c) Také doporučujeme upřesnit, že výše uvedené se netýká tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, kdy příjmy pronajatých zaměstnanců má podle § 6 odst. 2 ZDP vždy povinnost zdanit tuzemský tzv. ekonomický zaměstnavatel včetně případných nadlimitních cestovních náhrad.

Poznámka:

S návrhem řešení předkladatele uvedeným v příspěvku pod bodem 2. lze bezesporu souhlasit za situace, kdy se nebude jednat o tzv. agenturní zaměstnávání.

Spotřební daň

Příspěvek 241/14.05.08 – MF předkládá stanovisko

241/14.05.08 - Promíjení příslušenství daně u spotřebních daní

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce, č. osvědčení 10

1. Výchozí situace

Příklad: Správce daně – celní orgán doměří plátcí daně (daňovému subjektu) dodatečně spotřební daň. V souvislosti s jejím dodatečným stanovením vzniká daňovému dlužníku povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti.

Plátce spotřební daně se rozhodne v souladu s příslušnými předpisy požádat o prominutí tohoto příslušenství daně.

Pro tento příspěvek vycházíme z částky příslušenství do 600 000 Kč v běžném kalendářním roce u jednoho daňového dlužníka a jedné daně.

2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

2.1 Právní rámec

2.1.1 § 138 zákona o spotřebních daních

V řízení ve věcech upravených tímto zákonem se postupuje podle zvláštního právního předpisu upravujícího správu daní, s výjimkou části šesté (správní delikty).

2.1.2 § 55a zákona o správě daní a poplatků

(1) Ministerstvo může daň zcela nebo částečně prominout z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. U příslušenství daně tak může učinit i z důvodu odstranění tvrdosti. K tomuto prominutí může dojít v kterémkoli stadiu daňového řízení.

(2) Ministerstvo může obecně závazným právním předpisem zmocnit k provádění tohoto svého oprávnění správce daně. V tomto zmocnění vymezí bližší podmínky, zejména okruh důvodů a výši daně, která z těchto důvodů může být posouzena a prominuta.

2.1.3 Vyhláška MF č. 299/1993 Sb., kterou se zmocňují územní finanční orgány k promíjení příslušenství daně

§ 1 (1) Finanční úřad může k zamezení nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů nebo tvrdosti zcela nebo částečně prominout příslušenství daně podle daňových zákonů, s výjimkou exekučních nákladů, a to maximálně do výše 600 000 Kč v běžném kalendářním roce u jednoho daňového dlužníka a jedné daně.

§ 3 (2) Žádost o prominutí příslušenství daně se podává u místně příslušného finančního úřadu.

2.2 Aplikace práva

Plátce daně, který žádá o prominutí příslušenství daně, jež sleduje osud spotřební daně podává tuto žádost v souladu s předchozím u místně příslušného finančního úřadu. Pokud by toto podání předložil svému místně příslušnému celnímu úřadu, ten by měl toto podání v souladu s ustanovením § 22 zákona o správě daní a poplatků neprodleně postoupit příslušnému správci daně, v tomto případě místně příslušnému finančnímu úřadu a uvědomit o tom odesilatele.

2.3 Dílčí závěry

Na základě výše uvedeného se nabízí dva závěry. Z důležitosti sjednocení postupu správce daně je nutné stanovit, který z následujících dvou dílčích závěrů bude aplikován.

2.3.1 Žádost o prominutí příslušenství daně posuzuje a rozhoduje o ní místně příslušný finanční úřad.

Finanční úřady mají nejen ono zmocnění k promíjení příslušenství daně, ale mají také více informací o daňovém subjektu, který žádá o prominutí příslušenství daně. Finanční úřady mohou sledovat daňový subjekt uceleně a to i ve vztahu k případnému splnění podmínek veřejné podpory či podmínek podpory „de minimis“.

Je ale nutné předpokládat určitou míru spolupráce s místně příslušným celním úřadem při zjišťování potřebných údajů pro správu daně, v tomto případě i příslušenství daně.

2.3.2 Žádost o prominutí příslušenství daně posuzuje a rozhoduje o ní místně příslušný celní úřad.

Celní úřady ono zmocnění nemají. Proto by promíjení příslušenství daně padlo na bedra Ministerstva. Celní úřady by vlastně zkompletovaly ono podání a následně je přeposlalo na Ministerstvo. V tomto případě by bylo tedy vhodné, rozšířit zmocnění ve vyhlášce i na celní orgány.

3. Návrh opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučuji příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

Promíjení příslušenství spotřební daně, v souladu s ustanovením § 55a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZSDP“), je v kompetenci Ministerstva financí. V případě spotřebních daní není na základě zmocnění obsaženého v ustanovení § 55a odst. 2 ZSDP vydán žádný obecně závazný právní předpis, který by zmocnil správce daně - celní orgány k promíjení daně (na rozdíl od zmocnění územních finančních orgánů v případě daní jimi spravovaných). V případě spotřebních daní je tedy Ministerstvo financí jediným orgánem oprávněným k promíjení daně.

Z výše uvedeného vyplývá, že Ministerstvo financí se může částečně ztotožnit se závěry předkladatele uvedenými v bodě 2.3.2, konkrétně s těmi, podle kterých nejsou celní úřady zmocněny k promíjení spotřební daně; spotřební daň a příslušenství této daně je v souladu s ustanoveními § 55a ZSDP oprávněno promíjet pouze Ministerstvo financí.

DPH

Příspěvek 242/14.05.08 – MF žádá o odložení příspěvku na další jednání KV KDP

242/14.05.08 - Stanovení základu daně u plnění osvobozených od daně podle § 60 zákona o DPH

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

1. Úvod

Tento příspěvek se věnuje stanovení základu daně u plnění osvobozených od daně podle § 60 zákona o DPH. Při provozování loterií a jiných podobných her se na řádek 530 daňového přiznání k DPH uvádějí příjmy osvobozené od DPH. U přijatých zdanitelných plnění použitých jak pro uskutečnění zdanitelných plnění tak i pro uskutečnění osvobozených plnění je nutné koeficientem krátit nárok na odpočet DPH. Podle § 76 zákona o DPH (§ 72 odst. 4 zákona o DPH) se poměrná část nároku na odpočet daně jako součin daně na vstupu za příslušné zdaňovací období a koeficientu. Sporné je, jak onen koeficient spočítat, protože je nejasné, co se považuje za příjmy z provozování loterií a jiných podobných her – konkrétně z provozování výherních hracích přístrojů, zda na řádek 530 daňového přiznání k DPH se mají uvádět jen vsazené částky nebo vsazené částky snížené o vyplacené výhry. Např. při uvedení pouze vsazených částek na řádek 530 daňového přiznání k DPH může činit koeficient 1%, zatímco při uvedení vsazených částek snížených o vyplacené výhry na řádek 530 daňového přiznání k DPH může činit koeficient 10%. U přijatých zdanitelných plnění tak vlivem různé výše koeficientu dochází k různé výši uplatněného nároku na odpočet DPH na vstupu.

2. Česká legislativa

Podle § 60 zákona o DPH je provozování loterií a jiných podobných her osvobozeno od daně s výjimkou služeb souvisejících s jejich provozováním zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami.

§ 60 zákona o DPH při definování provozování loterií a jiných podobných her odkazuje na zákon o loteriích a jiných podobných hrách, kde se v § 4 odst. 4 uvádí: *"Provozováním loterií a jiných podobných her se rozumí činnost směřující k uvedení loterií a jiných podobných her do provozu, včetně zprostředkovatelských, organizačních, finančních, technických a dalších služeb souvisejících se zajištěním provozu těchto her a jejich řádné ukončení a vyúčtování. Provozováním loterií se také rozumí vykonávání všech dalších činností, které provozovateli ukládají jiné právní předpisy".*

Při provozování loterií a jiných podobných her, konkrétně výherních hracích přístrojů (dále jen "VHP"), je sporné, které částky se na řádku 530 daňového přiznání k DPH mají uvádět jakožto uskutečněná plnění osvobozená od DPH; zda základem daně mají být přijaté sázky nebo přijaté částky snížené o vyplacené výhry.

Co se rozumí plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet v případě provozování loterií a jiných podobných her – tedy příjmem z provozování VHP - není zákonem o DPH jednoznačně definováno. V § 36 odst. 1 zákona o DPH se uvádí, že základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby. Z toho tedy vyplývá, že plátce jako úplatu z provozování VHP má od hráče obdržet to, co plátce skutečně zůstane, to jest hráčem vsazené částky snížené o hráči vyplacené výhry, poněvadž logicky úplatou plátce z provozování VHP nemůže být hráčova výhra. Úplatou pro plátce, kterou má plátce obdržet od hráče za pro něj uskutečněné plnění – hraní na VHP, by proto měl být rozdíl, o který vsazené částky od hráče převyšují hráči vyplacené výhry. Na to pamatuje zákon o loteriích a jiných podobných hrách v § 17 odst. 5, kde je zajištěno, aby výhry představovaly ze všech vsazených částek 75% - 100%. Znamená to tedy, že základem daně z provozování VHP je výše úplaty, kterou má plátce obdržet od hráče z hraní na VHP tedy to, co plátce z hraní hráčem na VHP zůstane, to jest 0% - 25% z hráčem vsazených částek.

2. Relevantní rozhodnutí Evropského soudního dvora

Otázkou stanovení základu daně při provozování VHP se zabýval rozsudek Evropského soudního dvora ve věci Glawe C-38/93 ze dne 5.5.1994. Předmětem tohoto řízení o předběžné otázce bylo vymezení, co lze považovat za příjmy plynoucí z provozování VHP.

Z uvedeného rozsudku Evropského soudního dvora vyplývají následující závěry:

- Zdanitelná částka s ohledem na poskytování služeb ve smyslu Článku 11 A(1)(a) Šesté směrnice 77/388 sestává z odměny skutečně obdržené na oplátku za poskytnutou službu. V případě hracích automatů, které nabízí šanci vyhrát (automaty na mince) a které, na základě závazných zákonných požadavků, jsou nastaveny tak, že vyplácejí jako výhry určité procento vloženého vkladu (minimálně 60%), pak odměna skutečně obdržená provozovatelem hracích automatů na oplátku za poskytnutí automatů hráčům sestává pouze z podílu vkladů, které si může provozovatel skutečně vzít. Z toho plyne, že výše zmíněná odměna musí být interpretována tak, že zdanitelná částka, vztahující se k těmto automatům, neobsahuje zákonem nařízený podíl celkových vložených vkladů, který se shoduje s výhrami vyplacenými hráčům.
- Automaty musí být nastaveny tak, aby vyplácely minimálně 60% mincí vložených hráči (vklady) po odečtu daně z obrátu, se zbytkem, asi 40%, který je ponechán ve skříňce na hotovost. Při hodnocení povinnosti k DPH, společnosti Glawe za rok 1991, vzal Finanzamt jako zdanitelnou částku, pro účely německé legislativy realizující Článek 11 Šesté směrnice, celkové vklady vložené do automatů ten rok, bez DPH. Tyto odhadl metodou, která není v hlavním jednání popírána, jestliže by nebylo požadováno, aby byly stroje vybaveny měřičem, který zaznamenává vložené vklady. Společnost Glawe věřila, že měl finanční úřad vzít jako zdanitelnou částku pouze vklady, které skutečně

zůstaly ve hracích automatech, jinými slovy, vložené sumy, bez DPH a výher vyplacených hráčům. Proto společnost Glawe podala námitku proti daňovému výměru finančního úřadu. Když byla námitka zamítnuta, společnost Glawe zahájila řízení před Finančním soudem v Hamburg, který předal dotazy soudu pro předběžné řízení.

- V případě hracích automatů, jako jsou ty, které jsou předmětem hlavního procesu a které jsou podle závazných zákonných požadavků nastaveny tak, aby vyplácely jako výhry v průměru minimálně 60% vložených vkladů, se odměna skutečně obdržená provozovatelem na oplátku za poskytnutí automatů skládá pouze z podílu vkladů, které si skutečně může společnost Glawe vzít pro sebe. Jelikož je podíl vkladů, který je vyplacen jako výhry, ve výši minimálně 60% povinně určen předem, nelze ho považovat za součást odměny za poskytnutí automatu hráčům, ani za cenu za nějaké další služby poskytnuté hráčům, jako je poskytnutí příležitosti vyhrát nebo proplacení samotné výhry.
- Článek 11 A(1)(a) Šesté směrnice rady 77/388/EEC ze 17. května 1977 o sladění zákonů členských států, které se týkají daně z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ vyměřování musí být interpretován tak, že v případě hracích automatů nabízejících příležitost vyhrát nezahrnuje zdanitelná částka povinně předepsaný podíl celkových vložených vkladů, který odpovídá výhrám vyplaceným hráčům.

3. Závěr

Navrhuji přijmout závěr, že na řádku 530 daňového přiznání k DPH mají být jako základ daně uvedeny příjmy plynoucí z provozování VHP ve výši rozdílu, o které vsazené částky převyšují vyplacené výhry.

4. Návrh řešení

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