

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 17. 12. 2007

Program:

1. Odsouhlasen zápis z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR konaného dne 27. listopadu 2007
2. Projednání jednotlivých bodů programu z minulých Koordinačních výborů

Daň z příjmů

Příspěvek 199/27.11.07 – MF předkládá stanovisko

199/27.11.07 - Osvobození příjmů z prodeje cenných papírů podle § 4 odst. 1 písmena r) a w) zákona o daních z příjmů po 31.12.2007

Předkládají: JUDr. David Staněk, Ph.D., daňový poradce, č.osvědčení 1813
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701
Ing. Radek Lančík, daňový poradce, č. osvědčení 910
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

1. Výchozí situace

Na základě zákona č. 261/2007 Sb. bude mít s účinností od 1.1.2008 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), i nová znění § 4 odst. 1 písmeno r) a písmeno w). Výše uvedená ustanovení ZDP zpřísní podmínky pro osvobození příjmů fyzických osob při prodeji cenných papírů. Relevantní ustanovení účinná od 1.1.2008 zákona č. 261/2007 Sb., včetně přechodných ustanovení, jsou následující:

§ 4 odst. 1 písmeno r) zní:

„r) *příjmy z převodu členských práv družstva, z převodu majetkových podílů na transformovaném družstvu¹³), z převodu účasti na obchodních společnostech nebo z prodeje cenných papírů neuvedených pod písmenem w), přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem dobu pěti let.“*

§ 4 odst. 1 písmeno w) zní:

„w) *příjmy z prodeje investičních cenných papírů a cenných papírů kolektivního investování podle zvláštního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů při jejich prodeji dobu 6 měsíců, a dále příjmy z podílu připadající na podílový list při zrušení*

podílového fondu, přesáhne-li doba mezi nabytím podílového listu a dnem vyplacení podílu dobu 6 měsíců. Osvobození se vztahuje pouze na osoby, jejichž celkový podíl, přímý i nepřímý, na základním kapitálu a hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5 %.“

Čl. II, přechodné ustanovení, bod 3 zní:

„3. *U osvobození příjmů z prodeje cenných papírů nabytých do konce roku 2007 se postupuje podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*“

Nové znění § 4 odst. 1 písm. w) ZDP významně omezuje osvobození příjmů z prodeje cenných papírů, které poplatníci nabudou po 31.12.2007. Nově již nebudou u cenných papírů nabytých po 31.12.2007 osvobozeny příjmy z prodeje všech cenných papírů, u kterých přesáhne doba mezi nabytím a převodem při jejich prodeji dobu 6 měsíců, ale osvobození se bude týkat příjmů pouze těch cenných papírů, u kterých jsou zároveň splněny všechny tři níže uvedené podmínky:

- (i) jedná se o cenné papíry, které jsou považovány za investiční cenné papíry, a cenné papíry kolektivního investování podle zvláštního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu,
- (ii) jedná se o cenné papíry, u kterých přesáhne doba mezi nabytím a převodem při jejich prodeji dobu 6 měsíců, a
- (iii) jedná se o cenné papíry vlastněné osobami, jejichž celkový podíl, přímý i nepřímý, na základním kapitálu a hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5 %.

Důvodová zpráva k původnímu sněmovnímu tisku 222 v komentáři k novému znění § 4 odst. 1 písmeno w) obsahovala následující krátké zdůvodnění (je nutné uvést, že tato důvodová zpráva vznikla v době, kdy navržené nové znění § 4 odst. 1 písmena w bylo významně odlišné od znění, které bylo Parlamentem nakonec schváleno):

K bodu 2 - § 4 odst. 1 písm. w):

„Navrhuje se zrušit osvobození příjmů plynoucích z prodeje cenných papírů, neboť v současné době je již trh s cennými papíry dostatečně rozvinut a není důvod se tedy obávat jeho poškození či dokonce zániku, pokud nebudou zisky z prodeje nadále od daně osvobozeny. Nový postup se bude týkat až cenných papírů nabytých počínaje dnem účinnosti této novely. To znamená, že se nebude týkat ani cenných papírů nabytých v rámci kupónové privatizace a umožní poplatníkům zavést si potřebnou evidenci o uplatněných výdajích.“

Výše uvedené zdůvodnění zejména neobsahuje vysvětlení, které cenné papíry jsou investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování podle zvláštního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu.

Důvodová zpráva k původnímu sněmovnímu tisku 222 v komentáři k novému znění § 4 odst. 1 písmeno r) neobsahovala žádnou zmínku o osvobození cenných papírů.

2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

2.1 Investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování

Nové znění § 4 odst. 1 písm. w) ZDP stanoví, že investičními cennými papíry a cennými papíry kolektivního investování jsou cenné papíry podle zvláštního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu. Tímto zvláštním předpisem je zákon č. 256/2004Sb, o podnikání na kapitálovém trhu (dále jen „ZPKT“).

§ 3 odstavec 2 ZPKT stanoví, že investičními cennými papíry jsou:

- a) akcie nebo obdobné cenné papíry představující podíl na společnosti, se kterými lze obchodovat na kapitálovém trhu,
- b) dluhopisy nebo obdobné cenné papíry představující právo na splacení dlužné částky, se kterými lze obchodovat na kapitálovém trhu,
- c) cenné papíry opravňující k nabytí cenných papírů uvedených v písmenu a) nebo b), se kterými se běžně obchoduje na kapitálovém trhu, s výjimkou platebních nástrojů,
- d) ostatní cenné papíry, se kterými se běžně obchoduje na kapitálovém trhu, ze kterých vyplývá právo na vypořádání v penězích, s výjimkou platebních nástrojů.

§ 3 odstavec 5 ZPKT dále stanoví, že cennými papíry kolektivního investování jsou podílové listy podílového fondu, akcie investičního fondu a obdobné cenné papíry vydávané v zahraničí.

Investičními cennými papíry jsou tedy podle § 3 ZPKT jak akcie nebo obdobné cenné papíry představující podíl na společnosti, se kterými lze obchodovat na kapitálovém trhu, tak i ostatní cenné papíry, se kterými se běžně obchoduje na kapitálovém trhu, ze kterých vyplývá právo na vypořádání v penězích, s výjimkou platebních nástrojů. Nejen z předchozí věty, ale i z několika dalších ustanovení ZPKT vyplývá (např. z § 37 až 39 nebo § 44 ZPKT), že i akcie nikdy nepřijaté a neobchodované na kapitálovém trhu jsou investičními cennými papíry, pokud jejich právní status je takový, že splňují podmínky stanovené právními předpisy pro to, aby tyto akcie mohly být, po splnění dodatečných podmínek požadovaných předpisy regulujícími podnikání na kapitálových trzích (např. § 40 nebo § 44 ZPKT), na kapitálový trh přijaty a tam obchodovány.

K problematice výkladu pojmu ‘cenný papír‘ a ‘investiční cenný papír‘ vydala Česká národní banka („ČNB“) úřední sdělení dne 10. září 2007 publikované v částce 21/2007 Věstníku ČNB (viz příloha) ve vztahu k cenným papírům neupraveným v českém právním řádu.

V tomto sdělení ČNB dovozuje, že *“Cenným papírem je třeba rozumět písemný projev vůle (skripturní akt), se kterým je spojeno subjektivní právo takovým způsobem, že dispozice s tímto právem je možná jen současně spolu s dispozicí se skripturním aktem.”* Právní analýza ČNB dále považuje za důležité pro zařazení posuzovaného nástroje mezi cenné papíry, jeho srovnatelnost s normativně zakotvenými (pojmenovanými) cennými papíry.

Dle výše uvedeného úředního sdělení ČNB se nepojmenovaný zahraniční cenný papír stává ‘investičním cenným papírem‘, pokud kromě výše uvedených obecných znaků cenného papíru vykáže i možnost nebo obvyklost obchodování na kapitálových trzích, přičemž tento cenný papír může vykazat i znaky derivátu.

S ohledem na specifickou úpravu 'regulovaného trhu' v ZPKT dle názoru předkladatelů je v této souvislosti nutné pojem 'kapitálový trh' vykládat nikoliv restriktivně pouze jako trh regulovaný, ale jako pojem zahrnující i trhy ostatní (např. OTC trhy), jejichž regulace Českou národní bankou nebo jiným dozorovým orgánem státu emise cenného papíru není specificky upravena v ZPKT nebo obdobným zahraničním předpisem.

Dílčí závěr k bodu 2.1

Na základě výše uvedené výchozí situace a po provedeném rozboru problematiky lze dojít k následujícím dílčím závěrům:

a) Za investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování se pro účely § 4 odst. 1 písm. w) ZDP rozumí investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování vymezené v § 3 ZPKT.

b) Za investiční cenné papíry se pro účely § 4 odst. 1 písm. w) ZDP rozumí i akcie, dluhopisy nebo obdobné cenné papíry, které nikdy nebyly přijaty a nebyly obchodovány na kapitálovém trhu, pokud jejich právní status je takový, že splňují podmínky stanovené právními předpisy pro to, aby tyto akcie/dluhopisy/obdobné cenné papíry mohly být, po splnění dodatečných podmínek požadovaných předpisy regulujícími podnikání na kapitálových trzích (např. § 40 nebo § 44 ZPKT), na kapitálový trh přijaty a následně obchodovány.

c) Investičními cennými papíry se pro účely § 4 odst. 1 písm. w) ZDP rozumí i nepojmenované cenné papíry emitované v zahraničí, za předpokladu, že splňují obecné podmínky pro cenné papíry vyplývající z Úředního sdělení ČNB ze dne 10. září 2007 k vydávání cenných papírů neupravených českým právním řádem publikované ve Věstníku ČNB částka 21/2007, pokud je možné nebo obvyklé je obchodovat na kapitálových trzích v ČR nebo zahraničí.

2.2 Cenné papíry neuvedené v § 4 odst. 1 písm. w) ZDP

Nové znění § 4 odst. 1 písm. r) ZDP stanoví, že osvobozeny jsou i příjmy z prodeje cenných papírů neuvedených pod písmenem w), přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem dobu pěti let. Výše uvedené ustanovení může vést k interpretačním nejasnostem týkající se například daňového režimu příjmu z prodeje investičních cenných papírů, který není osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP z důvodu, že vlastník měl v době 24 měsíců před prodejem těchto cenných papírů více jak 5% podíl na základním kapitálu a hlasovacích právech dané společnosti. Výše uvedené cenné papíry sice nejsou osvobozeny podle tohoto § 4 odst. 1 písm. w) ZDP, ale jsou v tomto ustanovení uvedeny.

Přestože důvodová zpráva k původnímu sněmovnímu tisku 222 neuvádí nic k §4 odst. 1 písm. r) ZDP, domníváme se, že smyslem a účelem nového ustanovení §4 odst. 1 písm. r) ZDP bylo, mimo jiné, osvobodit i příjmy z prodeje takových cenných papírů, které nejsou osvobozeny podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP, a u kterých zároveň přesáhne doba mezi jejich nabytím a prodejem dobu pěti let.

Z výše uvedeného důvodu bude v praxi potřeba interpretovat § 4 odst. 1 písm. r) ZDP na základě teleologického výkladu, kdy jazykový výklad představuje toliko východisko pro objasnění smyslu a účelu daného ustanovení, kterým je osvobodit i příjmy z prodeje takových cenných papírů, které nejsou osvobozeny podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP a u kterých zároveň

přesáhne doba mezi jejich nabytím a prodejem dobu pěti let. Pro úplnost dodáváme, že tato interpretace zazněla i na školení pořádaném Komorou daňových poradců dne 17.09.2007, na kterém pracovníci Ministerstva financí ČR informovali o změnách, které s účinností od 01.01.2008 přináší novela zákona o daních z příjmů v rámci zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Dílčí závěr k bodu 2.2

Na základě výše uvedené výchozí situace a po provedeném rozboru problematiky lze dojít k dílčímu závěru, že na základě §4 odst. 1 písm. r) ZDP jsou osvobozeny i příjmy z prodeje cenných papírů, které nejsou osvobozeny podle § 4 odst. 1 písm. w) *právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5 %*. ZDP, a u kterých zároveň přesáhne doba mezi jejich nabytím a prodejem dobu pěti let.

2.3 Metoda stanovení nepřímého podílu.

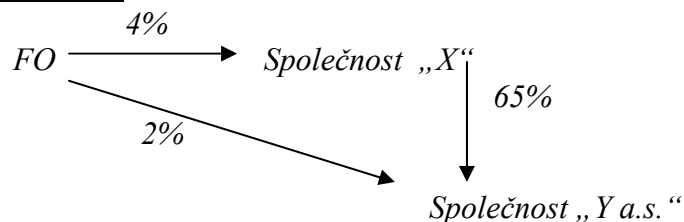
Jak již bylo výše uvedeno zákon č. 261/2007 Sb. zavádí s účinností od 1.1.2008 novou podmínku pro osvobozený příjem – „*jedná se o cenné papíry vlastněné osobami, jejichž celkový **podíl**, přímý i nepřímý, na základním kapitálu a hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5%.*“

Podíl je stanoven jako **přímý i nepřímý**, tzn., že hodnota přímého a nepřímého podílu se sčítá a tato se porovnává s 5%. Otázkou však zůstává jakým způsobem určit hodnotu nepřímého podílu u fyzické osoby .

Příklad:

Fyzická osoba vlastní 4% společnosti „X“, která vlastní 65% společnosti „Y a.s.“. Dále fyzická osoba vlastní 2% společnosti „Y a.s.“. Jaký má fyzická osoba podíl (přímý a nepřímý) na společnosti „Y a.s.“?

Schématické znázornění:



Bude hodnota nepřímého podílu na společnosti „Y a.s.“ 4% nebo 2,6% (4/100 * 65)? Bude hodnota podílu (přímého i nepřímého) 6 % nebo 4,6%?

Dílčí závěr k bodu 2.3

Nepřímý podíl FO na společnosti „Y a.s.“ bude zjištěn jako procentuální podíl majetkové účasti fyzické osoby na společnosti „X“ z procentuálního podílu společnosti „X“ na společnosti „Y a.s.“, tj. v případě výše uvedeného příkladu 2,6% (4/100 * 65).

2.4 Věcné vymezení podílu

Z nového znění § 4 odst. 1 písm. w) ZDP vyplývá, že podíl je věcně vymezen *podílem na základním kapitálu a hlasovacích právech a tento se porovnává s 5 %*. Je nutné upozornit, že zákon používá spojku „a“ (na rozdíl od ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, kde je použita spojka „nebo“), a proto velmi striktním výkladem by se dalo dojít k závěru, že jestliže má fyzická osoba 3 % podílu na Základním kapitálu, který odpovídá 3% Hlasovacích práv, pak jeho celkový podíl je 6% (3% Základního kapitálu + 3% hlasovacích práv) a tudíž nesplňuje podmínku pro osvobození.

V této souvislosti poznamenáváme, že v případě podílových fondů není s ohledem na jejich odlišný právní status omezení osvobození od daně z příjmů podmínkou maximálně 5% podílu na Základním kapitálu nebo Hlasovacích právech relevantní.

Dílčí závěr k bodu 2.4

Navrhujeme přijmout závěr, že do výpočtu výše podílu se bude zahrnovat procentuální podíl Základního kapitálu nebo procentuální podíl Hlasovacích práv, a to ten, který bude vyšší.

2.5 Časový test – 24 měsíců

Z nového znění § 4 odst. 1 písm. w) ZDP dále vyplývá, že podíl je testován „*v době 24 měsíců před prodejem*“ a tento nesmí přesáhnout limitovanou hranici. Je otázkou jak vykládat znění ZDP „v době 24 měsíců před prodejem“ – jako „okamžik“ nebo „časový úsek“.

Tzn., že:

- ✓ limit 5% podílu se bude testovat v okamžiku prodeje, a to pouze s podíly, které fyzická osoba k datu prodeje vlastnila. Nebudou se započítávat podíly, které fyzická osoba vlastnila v době 24 měsíců před prodejem, avšak k datu prodeje již tyto nevlastní,

nebo

- ✓ limit 5 % se bude testovat v časovém úseku 24 měsíců, tzn., že veškeré podíly, které fyzická osoba vlastnila v průběhu 24 měsíců před prodejem konkrétního podílu, i když k datu prodeje již tyto nevlastnila, se sčítají a tyto se testují limitem 5%.

Dále je otázkou, od kterého okamžiku test 24 měsíců se bude počítat (u podílů nabytých od 1.1.2008 – viz čl. II odst. 3 přechodných ustanovení zákona č. 261/2007 Sb.), tj. od 1.1.2008 (účinnosti zákona) nebo 24 měsíců před 1.7.2008, kdy může nastat první osvobozený příjem cenných papírů nabytých za účinnosti nové právní úpravy.

Dílčí závěr k bodu 2.5

Navrhujeme přijmout závěr:

- ✓ limit 5% podílu se bude testovat v okamžiku prodeje, a to pouze s podíly, které fyzická osoba k datu prodeje vlastnila. Nebudou se započítávat podíly, které fyzická osoba vlastnila v době 24 měsíců před prodejem, avšak k datu prodeje již tyto nevlastní;

- ✓ časový test se bude počítat 24 měsíců před 1.7.2008, tj. od okamžiku, kdy může nastat první osvobozený příjem cenných papírů nabytých za účinnosti nové právní úpravy.

2.6 Cenné papíry nabyté do konce roku 2007

Jak již bylo řečeno v úvodu, u cenných papírů nabytých do konce roku 2007 se u osvobození příjmů z jejich prodeje po 1.1.2008 postupuje podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do dne nabytí účinnosti zákona č. 261/2007Sb..

Otázkou je, jak po 1.1.2008 vyložit pojem **cenné papíry nabyté do konce roku 2007**.

Jedná se o situace, kdy fyzická osoba měla k 31.12.2007 cenné papíry, ale tyto ji po 1.1.2008 byly z nějakého důvodu vyměněny za nové cenné papíry. Těmito důvody mohou být:

- přeměna (fúze nebo rozdělení - § 69 odst. 1, 3, a 4 obchodního zákoníku),
- zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů akciové společnosti (§ 208 a násl. obchodního zákoníku,
- změna druhu, formy, nebo podoby cenných papírů, štěpení cenných papírů, spojení více cenných papírů (§ 173 odst. 5, § 186b obchodního zákoníku).

Dílčí závěr k bodu 2.6

Vzhledem k tomu, že v uvedených případech nedochází k upsání nových cenných papírů v pravém slova smyslu, nýbrž k výměně stávajících cenných papírů za nové cenné papíry např. výměna akcií pro akcionáře zanikající společnosti za akcie právního nástupce při sloučení nebo výměna akcií pro akcionáře nástupnické společnosti při fúzi společnosti s ručením omezeným do nástupnické akciové společnosti, navrhuje přijmout závět, že se na tyto nové cenné papíry nabyté po 1.1.2008 výměnou za cenné papíry nabyté do konce roku 2007 pohlíží při osvobození příjmů z jejich prodeje jako na cenné papíry nabyté do konce roku 2007.

Oporu vidíme ve znění § 4 odst. 1 písm. w) ZDP do 31.12.2007, kde transakce uskutečněné do 31.12.2007 spočívající ve výměně akcií emitentem za jiné akcie o celkové stejné jmenovité hodnotě, výměně podílů, fúze společností, nebo rozdělení společnosti, nezpůsobily přerušení časového testu 6 měsíců mezi nabytím a převodem cenných papírů. Jestliže by se tedy uvedené transakce uskutečnily po 1.1.2008, měl by být zachován stejný režim a uvedené transakce by neměly způsobit přerušení časového testu 6 měsíců u cenných papírů nabytých do konce roku 2007.

2.7 Problematika přeměn dle nového znění § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP

a) V souvislosti ze změnami v § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP došlo také ke změnám týkajících se úpravy časových osvobozovacích testů v souvislosti s přeměnami. Otázkou je dopad těchto změn. Obecně se domníváme, že by tyto změny neměly mít žádný vliv v případech, které budou splňovat podmínky dle § 23b ZDP, respektive § 23c ZDP. To především znamená, že v případě kdy budou splněny podmínky § 23c ZDP, bude do časového osvobozovacího testu započítávána také doba držby původního (v rámci přeměny vyměňovaného) obchodního podílu. Daný závěr platí bez ohledu na typ přeměny. Tento závěr se týká také rozdělení odštěpením, kdy budou analogicky platit závěry Koordinačního výboru od Ing. Marie

Konečné, CSc. a Ing. Jiřího Nesrovnala 137/06.09.06 - Daňové dopady u rozdělení odštěpením, (publikováno v Bulletinu KDP ČR 7-8/2007, na str. 2-6), to znamená, že do doby držby podílů na společnosti na níž přechází odštěpovaná část se započítává doba držby podílu na rozdělované společnosti.

b) V rámci změn vypadla speciální úprava týkající se přeměny, kdy je původní obchodní podíl jiné právní formy než jsou akcie vyměněn za akcie. To znamená, že v těchto případech bude postupováno dle obecného přístupu. Budou-li v těchto případech splněny podmínky dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP (viz. výklad v tomto příspěvku v bodě 2.6), bude platit na **nově získané akcie nabyté po 1.1.2008** 6 měsíční časový osvobozovací test.

Dílčí závěr k bodu 2.7

a) Pokud budou splněny podmínky dle § 23b ZDP nebo § 23c ZDP bude i od 1.1.2008 do doby držby nových podílů započítávána doba držby původních podílů. V případě přeměny daný závěr platí bez ohledu na typ přeměny. To znamená, že do doby držby akcií zasykaných v rámci přeměny bude započítávána doba držby původního (vyměňovaného) podílu na s.r.o., či evropské družstevní společnosti či původních (vyměňovaných) akcií a stejně tak do doby držby podílu na s.r.o. či evropské družstevní společnosti získaného v rámci přeměny bude započítávána doba držby původního (vyměňovaného) podílu na s.r.o., evropské družstevní společnosti či původních (vyměňovaných) akcií. Pokud budou splněny podmínky dle § 23c ZDP budou v této věci také analogicky platit závěry Koordinačního výboru Ing. Marie Konečné, CSc. a Ing. Jiřího Nesrovnala 137/06.09.06 - Daňové dopady u rozdělení odštěpením, (publikováno v Bulletinu KDP ČR 7-8/2007 na str. 2-6). to znamená do doby držby podílů na společnosti na níž přechází odštěpovaná část se započítává doba držby podílu na rozdělované společnosti.

b) V případech splnění podmínek dle § 23c ZDP bude při splnění podmínek dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP platit (viz. výklad v tomto příspěvku v bodě 2.6) na nově získané akcie nabyté po 1.1.2008 6 měsíční časový osvobozovací test i v případech kdy původní obchodní podíly budou nebo nebudou mít charakter akcií. Pokud nebudou splněny podmínky dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP bude platit 5-letý časový osvobozovací test dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP, ale při započítávání doby držby původních podílů (viz. bod a)). Jedná se např. o situaci, kdy obchodní podíl je vyměněn za akcie, což je případ fúze akciové společnosti se společností s ručením omezeným, kdy společnost s ručením omezeným může být sloučena nebo může splynout s akciovou společností do nástupnické akciové společnosti, a společníkům společnosti s ručením omezeným budou vyměněny jejich obchodní podíly za akcie nástupnické akciové společnosti. Společník zde výměnou za svůj obchodní podíl obdrží akcie a neměl by se zde přerušit 5-ti letý časový osvobozovací test na držbu obchodního podílu, i když bude nahrazen za akcie.

3. Návrh opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí k jednotlivým dílčím závěrům vhodným způsobem publikovat, příp. novelou ZDP upravit text § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP tak, aby byl jednoznačný.

Stanovisko Ministerstva financí

K dílčímu závěru k bodu 2.1:

Pojem „investiční cenné papíry“ je definován zákonem č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů. Lze tedy potvrdit, že za investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování se pro účely § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), považují investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování vymezené v § 3 zákona č. 256/2004 Sb.

Pojmový znak investičních cenných papírů „... se kterými lze obchodovat na kapitálovém trhu“ lze vyložit tak, že tyto investiční cenné papíry splňují podmínky pro jejich obchodovatelnost na kapitálovém trhu, a to bez ohledu na skutečnost, zda obchodované skutečně jsou.

Naplní-li nepojmenované cenné papíry emitované v zahraničí znaky investičních cenných papírů (viz výše), uplatní se při posuzování příjmů z prodeje takových cenných papírů ust. § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.

Stanovisko MF: Ve smyslu výše uvedeného stanoviska lze souhlasit s dílčím závěrem k bodu 2.1.

K dílčímu závěru k bodu 2.2:

Ust. § 4 odst. 1 písm. r) ZDP nově upravuje osvobození příjmů z prodeje cenných papírů neuvedených pod písmenem w). Pod písmenem w) jsou uvedeny cenné papíry, které v zásadě musí splňovat 3 podmínky, tj. musí se jednat o investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování, musí být naplněn znak jejich obchodovatelnosti na kapitálovém trhu a nesmí být překročen limit 5% celkového podílu, přímého i nepřímého, na základním kapitálu a hlasovacích právech společnosti v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů.

V režimu § 4 odst. 1 písm. r) se tedy nacházejí všechny cenné papíry, které nejsou uvedeny v písmenu w), tj. ty cenné papíry, které nesplňují podmínky uvedené v písm. w), tj. např. cenné papíry, které nejsou investičními cennými papíry nebo cennými papíry kolektivního investování, není u nich naplněn znak obchodovatelnosti nebo je překročen limit 5%/24 měsíců. Písmeno w) totiž nijak neupravuje např. režim cenných papírů, u kterých byl překročen limit 5%/24 měsíců, pouze z tohoto ustanovení vyplývá, že pro takové cenné papíry nelze uplatnit časový test 6 měsíců mezi nabytím a prodejem. Nelze však dovozovat, že tyto cenné papíry, resp. příjmy z jejich prodeje, nejsou osvobozeny vůbec, a to právě díky ust. § 4 odst. 1 písm. r).

Stejný princip je aplikován např. v ust. § 4 odst. 1 písm. b) ZDP v návaznosti na písm. a) téhož ustanovení, kdy je ust. § 4 odst. 1 písm. b) aplikováno i na příjmy z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště po dobu kratší 2 let bezprostředně před prodejem a nepoužil-li získané prostředky na uspokojení bytové potřeby.

Stanovisko MF: Ve smyslu výše uvedeného stanoviska lze souhlasit s dílčím závěrem k bodu 2.2.

K dílčímu závěru k bodu 2.3:

Vzhledem k tomu, že v § 2 písm. e) zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu je uvedeno, že nepřímým podílem je podíl držený prostřednictvím jiné osoby nebo skupiny osob jednajících ve schodě, přičemž není uvedeno, zda jde o osobu fyzickou či

právníčkou, bude nutné vzít v úvahu i nepřímý podíl pro účely testování limitu 5%/24 měsíců v § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.

Z hlediska matematického je způsob výpočtu nepřímého podílu dle příkladu uvedeného v příspěvku akceptovatelný.

Stanovisko MF: Ve smyslu výše uvedeného stanoviska lze souhlasit s dílčím závěrem k bodu 2.3.

K dílčímu závěru k bodu 2.4:

V případě testování podílu na základním kapitálu a hlasovacích právech je nutné testovat obě kategorie odděleně, přičemž stačí překročení 5%-ního limitu jen u jedné z těchto kategorií.

Stanovisko MF: Ve smyslu výše uvedeného stanoviska lze souhlasit s dílčím závěrem k bodu 2.4.

K dílčímu závěru k bodu 2.5:

V otázce časového testu 24 měsíců, resp. spojení „v době 24 měsíců před prodejem“ je nutné vykládat tak, že bude testováno překročení limitu kdykoliv v průběhu 24 měsíců před prodejem.

Výše uvedené ust. § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP nabude účinnosti dne 1.1.2008 a podle přechodných ustanovení (čl. II odst. 3 přechodných ustanovení zákona č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů) se toto novelizované znění bude aplikovat na cenné papíry pořízené po nabytí účinnosti zákona č. 261/2007 Sb. U cenných papírů nabytých po 1.1.2008 bude uplatněn mimo jiné i test 24 měsíců, a to i přesto, že může zasáhnout do období, ve kterém ještě předmětné ustanovení neplatilo. První datum, kdy k takové situaci může dojít u příjmů z prodeje cenných papírů nabytých 1.1.2008 je 1.7.2008 (tj. 6 měsíců mezi nabytím a prodejem). Příjmy z prodeje cenných papírů nabytých před 1.1.2008 budou od daně z příjmů osvobozeny podle zákona o daních z příjmů platného před nabytím účinnosti zákona č. 261/2007 Sb. U příjmů z prodeje cenných papírů nabytých 1.1.2008 a později již bude nutné přihlídnout k časovému testu 5%-ního podílu v období 24 měsíců před prodejem, tj. bude bráno v úvahu i vlastnictví cenných papírů nabytých před 1.1.2008.

Stanovisko MF: Ve smyslu výše uvedeného stanoviska lze částečně souhlasit s dílčím závěrem k bodu 2.5.

K dílčímu závěru k bodu 2.6 a 2.7a):

Vzhledem k přechodným ustanovením se u příjmů z prodeje cenných papírů nabytých po konkrétní přeměně (vč. odštěpení), zvýšení základního kapitálu nebo změně druhu, formy nebo podoby cenných papírů, jejich štěpení a spojení, které se uskuteční v roce 2008 a později, použije znění zákona o daních z příjmů účinné od 1.1.2008, protože tyto cenné papíry byly nabyty až v důsledku zmiňovaných změn. Daňový režim platný do 31.12.2007 lze uplatnit pouze na cenné papíry nabyté do tohoto data.

Argument, který je použit pro podporu tvrzení předkladatele se jeví být irelevantním, protože naopak podporuje tezi o nabytí cenných papírů (viz výše), avšak jako výjimku upravuje nepřerušování časového limitu. Tento princip nepřerušování časového testu je i v nové právní úpravě zachován. Je však třeba při prodeji cenných papírů přihlídnout i k dalším podmínkám, které jsou nově zakotveny v ust. § 4 odst. 1 písm. w) a r) ZDP.

Zvláštní situací je výměna akcie za zatímní list. Ačkoliv je dle ust. § 176 odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, zatímní list cenným papírem na řad, se kterým jsou spojena práva vyplývající z akcií, které zatímní list nahrazuje, a povinnost splatit jejich emisní kurs, lze připustit, že při nabytí akcie výměnou za zatímní list

je rozhodné datum nabytí zatímního listu. Již při stanovení počátku lhůty pro osvobození příjmů z prodeje akcií v případech, kdy je akcie nabyta výměnou za zatímní listu u téhož majitele, se za počátek lhůty ve smyslu pokynu D-300 považuje den předání nebo zaknihování zatímního listu. Z uvedeného lze tedy dovodit, že u příjmů z prodeje akcií, které byly po 1.1.2008 nabyty výměnou za zatímní list, může být použit daňový režim platný do 31.12.2007 za předpokladu, že zatímní list byl nabyt před 1.1.2008, a to stejnou osobou, která následně nabyla akcie výměnou za cenný papír.

Pokud dochází ke změně jmenovité hodnoty akcií v důsledku zvýšení základního kapitálu, a to vyznačením vyšší jmenovité hodnoty na dosavadních akciích s podpisem člena nebo členů představenstva oprávněných jednat jménem společnosti (viz § 209 odst. 2 obchodního zákoníku), poplatník nenabývá nové akcie a časový test podle ust. § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP zůstává zachován.

Stanovisko MF: Ve smyslu výše uvedeného stanoviska nelze souhlasit s dílčím závěrem k bodu 2.6 a 2.7a).

K dílčímu závěru k bodu 2.7b):

Vzhledem k přechodným ustanovením u příjmů z prodeje cenných papírů nabytých po přeměně obchodní společnosti jiné právní formy na akciovou společnost, která se uskuteční v roce 2008 a později, použije znění zákona o daních z příjmů účinné od 1.1.2008 a nelze tudíž započítávat držbu podílu před přeměnou do časového testu pro příjem z prodeje cenných papírů. Daňový režim platný do 31.12.2007 lze uplatnit pouze na cenné papíry nabyté do tohoto data.

Stanovisko MF: Ve smyslu výše uvedeného stanoviska a s přihlédnutím ke stanovisku k dílčím závěrům k bodům 2.6 a 2.7a) nelze souhlasit s dílčím závěrem k bodu 2.7b).

Příspěvek 204/27.11.07 – MF předkládá stanovisko - příspěvek uzavřen

204/27.11.07 - Aplikace § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů od 1.1.2008 – metoda výpočtu a přechodná ustanovení (stará a nová pravidla nízké kapitalizace)

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

Bc. René Kulínský, daňový poradce, č. osvědčení 1159

Předkladatelé děkují členům Sekce daně z příjmů právnických osob a Sekce mezinárodního zdanění za cenné připomínky, které byly využity při zpracování tohoto příspěvku.

Cílem tohoto příspěvku je poukázat na některé výkladové nejasnosti při aplikaci nových pravidel nízké kapitalizace od 1.1.2008, přispět k jejich objasnění a sjednocení možných výkladů. Příspěvek komentuje § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů („ZDP“) ve znění novelizovaném zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

1. Metodika výpočtu nízké kapitalizace – Výkladové varianty

Text novelizovaného znění § 25 odst. 1 písm. w) lze gramaticky vyložit různými způsoby které vedou k různým závěrům.

Níže uvádíme varianty výpočtu nízké kapitalizace, které je dle našeho názoru možno dovodit ze znění § 25 odst. 1 písm. w) ve světle důvodové zprávy, zřejmého záměru zákonodárce a legitimních očekávání daňových poplatníků při aplikaci základních zásad veřejného práva.

Navrhujeme přijmout závěr, že daňová správa bude akceptovat kteroukoli z navrhovaných metod.

Výpočet je proveden bez konkrétních čísel v obecné rovině pro společnost, která eviduje všechny druhy úvěrů a půjček, ze kterých mohou být finanční náklady neuznatelné podle jednotlivých testů pod body 1 – 5 novelizovaného § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. Z důvodu zjednodušení používáme ve výpočtech pro účely tohoto příspěvku pouze limit pro poměr úhrnu úvěrů a půjček vůči vlastnímu kapitálu platný od roku 2009, tj. ve výši 4:1.

Pro jednoduchost budeme jednotlivé testy, finanční náklady a úvěry a půjčky uvedené pod body 1 – 5 novelizovaného § 25 odst. 1 písm. w) ZDP označovat následovně:

bod	test	finanční náklad / úvěr a půjčka
1.	„PRIBOR+4“	„Přesahující PRIBOR+4“
2.	„Podřízené“	„SUB“
3.	„Ze zisku“	„PPL“
4.	„4:1“	„Přesahující 4:1“
5.	„2:1“	„Spřízněné“

1.1. Navrhovaná metoda č. 1

Krok 1:

Nejprve vyloučíme finanční náklady z úvěrů a půjček Podřízených a Ze zisku, protože tyto náklady jsou neuznatelné vždy bez ohledu na existenci jiných finančních nákladů a jejich celkovou výši.

Pokud některý náklad vzniká z titulu úvěru nebo půjčky Podřízené a zároveň Ze zisku, bude vyloučen pouze jednou – nelze tentýž náklad „vyloučit“ dvakrát, do základu daně lze nezahrnout nejvýše částku samotného nákladu.

Vyloučená částka v tomto kroku:

$$A = \text{SUB} + \text{PPL}$$

Celková vyloučená částka po tomto kroku:

$$\text{Celkem} = A$$

Krok 2:

Následně vyloučíme finanční náklady ze Spřízněných úvěrů a půjček, resp. pouze z té části úvěrů a půjček od spojených osob, která přesahuje dvojnásobek vlastního kapitálu dlužníka.

$$B = B_1 + B_2 = \text{Celková částka nákladů na úvěry a půjčky od spojených osob}$$

$$B_1 = \text{Náklady na úvěry a půjčky od spojených osob, které jsou Podřízené a/nebo Ze Zisku}$$

$$B_2 = \text{Náklady na úvěry a půjčky od spojených osob, které nejsou ani Podřízené ani Ze Zisku}$$

Neuznatelná částka se bude určovat výhradně z B2, protože náklady B1 již byly vyloučeny v kroku 1. Neuznatelná částka z B2 se určí jako součin B2 a podílu částky jistin od spojených osob přesahující dvojnásobek vlastního kapitálu a celkových jistin od spojených osob.

Celková vyloučená částka po tomto kroku:

$$\text{Celkem} = A + \text{část B2 přesahující 2:1 (náklady B1 již byly vyloučeny v kroku 1 jako podmnožina A)}$$

Krok 3:

Vypočteme náklady připadající na úvěry a půjčky přesahující čtyřnásobek vlastního kapitálu. Částka takto vypočtených nákladů bude snížena o náklady vyloučené v kroku 1 a 2, aby žádný náklad nebyl vyloučen dvakrát (úvěry a půjčky posuzované v krocích 1 a 2 jsou podmnožinou celkových úvěrů a půjček).

$$\text{Vypočtené náklady z úvěrů a půjček Přesahujících 4:1} = C$$

Celková vyloučená částka po tomto kroku:

$$\text{Celkem} = D = \text{větší z [částka vypočtená v tomto kroku} = C; \text{celková částka po kroku 2} = A + \text{poměrná část B2]}$$

Krok 4:

Celkovou částku jistin úvěrů a půjček pro účely § 25 odst. 1 písm. w) ZDP vynásobíme PRIBOR + 4. V případě úvěrů a půjček denominovaných v různých měnách vynásobíme vždy

jistinu v určité měně jí příslušnou referenční sazbou. Náklady Přesahující PRIBOR + 4 srovnáme s náklady vyloučenými celkem po kroku 3, daňově neuznatelná bude vyšší z těchto částek.

Náklady Přesahující PRIBOR + 4 vypočteme jako kladný rozdíl mezi skutečnými finančními náklady – (úvěry a půjčky * PRIBOR + 4). Takto získanou částku označíme jako E.

Celková vyloučená částka po tomto kroku:

Celkem = větší z (částka vypočtená v tomto kroku = E; celková částka po kroku 3 = D)

1.2. Navrhovaná metoda č. 2

Úvěry a půjčky postupně podrobíme testům 1 – 5 přičemž do každého z testů vstoupí veškeré věcně příslušné jistiny dle znění zákona (např. do testu č. 2 všechny Podřízené úvěry a půjčky). Daňově neuznatelná bude nejvyšší z částek finančních nákladů vypočtených v jednotlivých krocích.

1.3. Navrhovaná metoda č. 3 – „Metoda zmenšující se jistiny“

Tato metoda vychází z koncepce, že každá půjčka / úvěr je spjat s příslušným finančním nákladem. Pokud tedy „vyloučíme“ určitou půjčku / úvěr z daňově uznatelných nákladů, vyloučíme právě jemu příslušející úrok.

Úvěry a půjčky testujeme ve výše uvedeném pořadí (Podřízené a Ze Zisku, Spřízněné, Přesahující 4:1 a Přesahující PRIBOR+4), přičemž do žádného z následujících testů nevstupují žádné již testované jistiny úvěrů a půjček (tzn. např. Podřízené jistiny nevstoupí do testů 2:1 či 4:1 apod.). Pouze v posledním testu (PRIBOR+4) budou poměřeny zbývající uznatelné náklady se součinem referenční sazby a celkových jistin všech úvěrů a půjček a vyloučen případný rozdíl.

2. Stará a nová pravidla nízké kapitalizace

Úprava v novelizovaném § 25 odst. 1 písm. w) ZDP bude třetí úpravou nízké kapitalizace, která se bude souběžně aplikovat:

- (i) Úprava před novelizací ZDP zákonem č. 438/2003 Sb. obecně účinná do 31.12.2003 („Stará úprava“)
- (ii) Současná úprava obecně účinná od 1.1.2004 do 31.12.2007 („Současná úprava“)
- (iii) Úprava v novelizovaném znění (zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů) obecně účinná od 1.1.2008 („Nová úprava“)

Ze znění jednotlivých přechodných ustanovení lze dovodit, že od 1.1.2008 se bude souběžně aplikovat Stará, Současná i Nová úprava.

Daňové režimy jednotlivých druhů úroků z úvěrů a půjček budou dle našeho názoru následující:

(i) Úroky ze smluv uzavřených před 1.1.2004

- Současná úprava se úroků z těchto smluv netýká, aplikuje se na ně Stará úprava (pravidla nízké kapitalizace platná před novelou ZDP č. 438/2003 Sb.).
- Poté, co Nová úprava vstoupí v platnost, nedojde ani v období 2008 – 2009 (resp. ve zdaňovacích obdobích nebo obdobích, za která se podává daňové přiznání, započatých v letech 2008 a 2009) ani od roku 2010 ke změně režimu u těchto úvěrů a půjček (tj. nadále se uplatní Stará úprava), ledaže by byl k smlouvě o úvěru nebo půjčce uzavřen dodatek, který by měnil výši poskytované půjčky nebo úvěru anebo výši hrazených úroků.

(ii) Úroky ze smluv uzavřených v období 1.1.2004 – 31.12.2007

- Poté, co Nová úprava vstoupí v platnost, nedojde v letech 2008 a 2009 k žádné změně, ledaže by byl k smlouvě o úvěru nebo půjčce uzavřen dodatek, který by měnil výši poskytované půjčky nebo úvěru anebo výši hrazených úroků.
- Současná úprava se bude aplikovat do konce roku 2009, od roku 2010 se bude na úroky i jistinu aplikovat Nová úprava.

(iii) Úroky ze smluv uzavřených od 1.1.2008

- Na tyto úvěry a půjčky se bude od počátku aplikovat Nová úprava.

Do každého z výpočtů budou zahrnuty pouze výše uvedené finanční náklady z úvěrů a půjček, na které konkrétní úprava věcně dopadá, a k nim náležející jistiny těchto úvěrů a půjček.

Stanovisko Ministerstva financí

1. Ministerstvo financí nemůže s metodami navrženými KDP souhlasit z následujících důvodů:

Metoda č. 1 se nejvíce blíží metodě doporučené MF (viz níže). V prvním a druhém kroku je dokonce totožná. Zatímco metoda MF ve třetím kroku pokračuje v nastavené logice tj. na finanční náklady dosud nevyložené ze 100% použije test dalších dosud nepoužitých pravidel zapsaných v § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, metoda č. 1 KDP sečte částky finančních nákladů vyloučené v prvním a druhém kroku a porovná je s částkou, která by byla vyloučená, pokud by se použilo pouze jedno pravidlo uvedené v § 25 odst. 1 písm. w) bod 4. a po té je porovná s částkou, která by byla vyloučená dle § 25 odst. 1 písm. w) bod 1. Je zřejmé, že je zde použit nesourodý přístup. V prvním a druhém kroku jsou finanční náklady vylučovány postupně tak, jak jsou postupně aplikována pravidla § 25 odst. 1 písm. w) bod 2., 3. a 5. a ve třetím a čtvrtém kroku je „najednou“ použit přístup „větší bere“.

Metodu č. 2, tj. metodu vylučování největší částky finančních nákladů zjištěné po postupné aplikaci všech pravidel nelze považovat za „objektivní“. Existují zřejmé případy, kdy by některé finanční náklady zůstaly zcela jistě nevyložené, a to v rozporu se zněním zákona. Např. pokud by částka finančních nákladů související s podřízenými úvěry a půjčkami byla vyšší než částka finančních nákladů, které plynou ze smluv „ze zisku“, byla by tato druhá nižší částka finančních nákladů nevyločena chybně tj. v rozporu se zákonem.

Metodu č. 3, tj. metodu zmenšující se jistiny nelze použít, protože postupné vylučování jistin není uvedeno v zákoně o daních z příjmů.

Vzhledem k výše uvedenému Ministerstvo financí zastává názor, že pro výpočet neuznatelných úroků podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů, je nutné použít následující postup, který zabezpečí, aby žádný úrok nebyl vylučován více než jednou.

Výpočet neuznatelných úroků podle § 25 odst. 1 písm. w) – znění pro rok 2008,

Poplatník má úvěry a půjčky od spojených i nespojených osob, přitom část úvěrů a půjček podřízených úvěrů a půjček nebo úvěrů a půjček „ze zisku“ je od spojených a část od nespojených osob.

KAPITÁL	3,000,000
---------	-----------

průměrná úroková míra	10%, PRIBOR + 4= 6%
-----------------------	---------------------

ÚVĚRY A PŮJČKY

	podřízené a „ze zisku“	ostatní	CELKEM
OD NESPOJENÝCH OSOB	12,000,000	13,000,000	25,000,000
OD SPOJENÝCH OSOB	8,000,000	7,000,000	15,000,000
ÚVĚRY A PŮJČKY CELKEM	20,000,000	20,000,000	40,000,000

krok		OD NESPOJENÝCH	OD SPOJENÝCH	CELKEM
	celkové finanční náklady	2,500,000	1,500,000	4,000,000
1.	neuznatelné finanční náklady z důvodu § 25 odst. 1 písm. w) bod 2. a 3.	- 1,200,000	- 800,000	- 2,000,000
2.	neuznatelné finanční náklady ze spojeného dluhu přesahující poměr dluhu a kapitálu 2:1 $2 \times 3 = 6/15 = 0,4$, tj. 60% se vyloučí ze zbývajících úroků- ze 700 000 tj. 420 000 § 25 odst. 1 písm. w) bod 5.		- 420 000	- 420 000

3.	neuznatelné finanční náklady z celkového dluhu přesahující poměr dluhu a kapitálu 6:1 $6 \times 3 = 18 / 40 = 0,45$ tj. 55% se vyloučí pouze z 1,300,000 (ze zbývajících finančních nákladů od spojených osob bylo vyloučeno 60%, proto se už dále nic nevylučuje) § 25 odst.1 písm. w) bod 4.			- 715,000
4.	test na PRIBOR + 4, je nutné vyloučit 40% ze všech finančních nákladů, nevylučuje se však už nic, protože ad.1 bylo vyloučeno 100%, ad2. 60%, ad3. 55%.			0
	celkem neuznatelné finanční náklady	1,200,000	1,220,000	3,135,000

Navrhovaná metoda MF :

Krok 1: (stejný postup KDP i MF)

Nejprve vyloučíme finanční náklady z úvěrů a půjček Podřízených a Ze zisku, protože tyto náklady jsou neuznatelné vždy bez ohledu na existenci jiných finančních nákladů a jejich celkovou výši.

Pokud některý náklad vzniká z titulu úvěru nebo půjčky Podřízené a zároveň Ze zisku, bude vyloučen pouze jednou – nelze tentýž náklad „vyloučit“ dvakrát, do základu daně lze nezahrnout nejvýše částku samotného nákladu.

Vyloučená částka v tomto kroku:

$$A = \text{SUB} + \text{PPL} (800\,000 + 1\,200\,000)$$

Celková vyloučená částka po tomto kroku:

$$\text{Celkem} = A (2\,000\,000)$$

Krok 2: (stejný postup KDP i MF)

Následně vyloučíme finanční náklady ze Spřízněných úvěrů a půjček, resp. pouze z té části úvěrů a půjček od spojených osob, která přesahuje dvojnásobek vlastního kapitálu dlužníka.

B = B1 + B2 = Celková částka nákladů na úvěry a půjčky od spojených osob

B1 = Náklady na úvěry a půjčky od spojených osob, které jsou Podřízené a/nebo Ze Zisku (800 000)

B2 = Náklady na úvěry a půjčky od spojených osob, které nejsou ani Podřízené ani Ze Zisku (700 000)

Neuznatelná částka se bude určovat výhradně z B2, protože náklady B1 již byly vyloučeny v kroku 1. Neuznatelná částka z B2 se určí jako součin B2 a podílu částky jistin od spojených osob přesahující dvojnásobek vlastního kapitálu a celkových jistin od spojených osob. (60% ze 700 000 = 420 000)

Celková vyloučená částka po tomto kroku:

Celkem = A + část B2 přesahující 2:1 (náklady B1 již byly vyloučeny v kroku 1 jako podmnožina A) (800 000 + 1 200 000 + 420 000) = 2 420 000

Krok 3: Postup MF

Vypočteme náklady připadající na úvěry a půjčky přesahující šestinásobek vlastního kapitálu. Zjistíme procento finančních nákladů, které by mělo být vyloučeno aplikací tohoto pravidla – v příkladu se jedná o 55% ze všech finančních nákladů. Protože v kroku 1. byly finanční náklady z úvěrů a půjček Podřízených a Ze zisku ve výši 2000000 vyloučeny ze 100%, už další finanční náklady vylučovat nelze. Ve 2. kroku bylo vyloučeno 60% finančních nákladů z částky B2, tj. ze zbývajících částky finančních nákladů od spojených osob (60% ze 700 000 = 420 000). Ani z této částky už se nebude nic vylučovat. Zbývá poslední částka ve výši 1 300 000, z této částky bude ve 3. kroku vyloučeno 55% tj. 715 000. Je tak zajištěno, že není žádný náklad vylučován 2x.

Vypočtené náklady z úvěrů a půjček Přesahujících 6:1 = 2 200 000, z toho 1 100 000 (440 000 + 660 000) (tj. 55% z 2 000 000) vyloučeno v 1. kroku, 385 000 (tj. 55% z 700 000) ve 2. kroku a zbývá 715 000 (tj. 55% z 1300 000).

Celková vyloučená částka po tomto kroku: 800 000 + 1200 000 + 420 000 + 715 000 = 3 135 000

Krok 4: Postup MF

Celkovou částku jistin úvěrů a půjček pro účely § 25 odst. 1 písm. w) ZDP vynásobíme PRIBOR + 4. Tuto částku porovnáme s celkovou částkou finančních nákladů poplatníka a zjistíme rozdíl a v návaznosti na to, kolik procent finančních nákladů je nutné vyloučit z důvodu aplikace tohoto pravidla. V našem příkladu by se mělo vyloučit 40% ze všech částek. Protože ale v krocích 1 až 3 bylo vždy vyloučeno více než 40%, už se další finanční náklady vylučovat nebudou.

Algoritmus pro výpočet neuznatelných finančních nákladů – pravidlo „2008“:

Výše neuznatelných finančních nákladů podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb. a zákona č. 296/2007 Sb. se stanoví např. takto:

1) Nejprve se spočtou poměry :

$$\frac{2 \times \text{SVK}}{Y} < 1 \quad \frac{6 \times \text{SVK}}{Z} < 1 \quad \frac{\text{RS} + 4}{\text{prům. ÚM}} < 1$$

2) Pokud jsou poměry menší než 1, je nutné vypočítat koeficienty K1, K2, K3:

$$K1 = 1 - \frac{2 \times \text{SVK}}{Y} \quad K2 = 1 - \frac{6 \times \text{SVK}}{Z} \quad K3 = 1 - \frac{\text{RS} + 4}{\text{prům. ÚM}}$$

Neuznatelné úroky = $v + t + (\text{největší z } K1, K2, K3 \times u) + (\text{větší z } K2, K3 \times s)$,

kde

SKV = stav vlastního kapitálu

Y = průměr denních stavů úvěrů a půjček ve zdaňovacím období od spojených osob

Z = průměr denních stavů všech úvěrů a půjček ve zdaňovacím období

RS = průměr z referenční hodnoty úrokových sazeb na trhu mezibankovních depozit pro splatnost 12 měsíců relevantním pro měnu, v níž je vyjádřen úvěr nebo půjčka, k poslednímu dni každého měsíce zdaňovacího období nebo období, za něž se po-dává daňové přiznání;

prům. ÚM = průměrná úroková míra

v = finanční náklady vylučované ze 100% podle § 25 odst. 1 písm. w) bod 2. a 3. z úvěrů a půjček od spojených osob

t = finanční náklady vylučované ze 100% podle § 25 odst. 1 písm. w) bod 2. a 3. z úvěrů a půjček od nespojených osob

u = ostatní finanční náklady z úvěrů a půjček od spojených osob (celkové finanční náklady z úvěrů a půjček od spojených osob po odečtení finančních nákladů ve výši „v“)

s = ostatní finanční náklady z úvěrů a půjček od nespojených osob (celkové finanční náklady z úvěrů a půjček od nespojených osob po odečtení finančních nákladů ve výši „t“)

2. Pro správnou aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, ve znění zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, je nutné vycházet z textu tohoto ustanovení a souvisejících přechodných ustanovení:

Přechodná ustanovení v zákoně č. 261/2007 Sb.:

Bod 13. „Ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb. , ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije na finanční náklady z úvěrů a půjček plynoucí ze smluv uzavřených po dni nabytí účinnosti tohoto zákona a na základě dodatků, kterými se mění výše poskytované půjčky nebo úvěru anebo výše hrazených úroků, sjednaných po dni nabytí účinnosti tohoto zákona ke smlouvám uzavřeným před tímto dnem za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, započaté v letech 2008 a 2009.

Bod 14. „Ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb. , ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije na finanční náklady z úvěrů a půjček sjednané do dne nabytí účinnosti tohoto zákona za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, započaté v roce 2010.“

Přechodné ustanovení v zákoně č. 296/2007 Sb.

Bod 2. „Na úroky z úvěrů a půjček plynoucí ze smluv uzavřených před 1. lednem 2008, u nichž nebyly po 31. prosinci 2007 sjednány dodatky, kterými se mění výše poskytované půjčky nebo úvěru anebo výše hrazených úroků, se za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, započaté v roce 2008 a 2009 použije ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do 31. prosince 2007. Za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, které započalo v roce 2010 a později, se použije ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb. , ve znění účinném od 1. ledna 2008, na veškeré finanční výdaje (náklady) plynoucí ze všech smluv včetně jejich dodatků.“

Z uvedených přechodných ustanovení vyplývá, že v letech 2008 a 2009 se budou aplikovat dvojí pravidla pro výpočet neuznatelných úroků (§ 25 odst. písm. w)) – pravidla platná do roku 2007 a pravidla platná od roku 2008. Od zdaňovacího období započatého v roce 2010 se budou aplikovat pouze pravidla platná od roku 2008.

Při výpočtu neuznatelných úroků ve zdaňovacím období započatém v roce 2008 je nutné smlouvy o úvěrech a půjčkách rozdělit na dvě skupiny:

1) smlouvy, na které se aplikuje pravidlo „2008“ . Jedná se o

- smlouvy uzavřené po 1.1.2008 a

- dodatky uzavřené po 1.1.2008 ke všem smlouvám o úvěrech a půjčkách (vč. dodatků ke smlouvám mezi sesterskými společnostmi uzavřenými do konce roku 2003) - viz přechodné ustanovení bod 13. zákona č. 261/2007 Sb.

2) smlouvy, na které se aplikuje pravidlo „2007“. Jedná se o smlouvy uzavřené do konce roku 2007, tj. o všechny smlouvy mezi spojenými osobami uzavřenými bez časového omezení, tj. i před rokem 2004, s výjimkou smluv uzavřených mezi sesterskými společnostmi do konce roku 2003 (tzn. že jistiny a úroky z těchto smluv nebudou zahrnovány do vzorce pravidla „2008“ (viz výše), ale do vzorce pravidla „2007“, jistiny a úroky ze smluv uzavřených mezi sesterskými společnostmi uzavřenými do konce roku 2003 nebudou zahrnovány ani do vzorce pravidla „2008“ ani do vzorce pravidla „2007“).

Při výpočtu neuznatelných úroků ve zdaňovacím období započatém v roce 2009 se bude postupovat obdobně. Při výpočtu neuznatelných úroků ve zdaňovacím období započatém v roce 2010 se použije pouze jedno pravidlo „2008“ a to na všechny smlouvy a na všechny dodatky - viz přechodné ustanovení bod 2 zákona č. 296/2007 Sb. druhá věta).

205/17.12.07 - Aplikace ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 a písm. c) bod 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona 261/2007 Sb. – „dodaňování polhůtných a promlčených závazků“

Předkládají: Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701

1. Popis problému

Před samotným popisem jednotlivých problémů citujeme základní části zákona o daních z příjmů, z kterých zejména pak dále vycházíme:

A/ V § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona 261/2007 Sb. (dále jen ZDP) včetně poznámky pod čarou č. 127 zní:

„12. částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, a dále o částku závazku zachyceného v rozvaze, který zanikl jinak než jeho splněním, započtením, splnutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní závazek nahrazuje závazkem novým nebo narovnáním podle zvláštního právního předpisu⁸⁸⁾, pokud nebyla podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾ zaúčtována ve prospěch výnosů nebo se o tuto částku závazku nezvyšuje výsledek hospodaření podle bodu 10. Toto se nevztahuje na závazky dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu^{41c), 127)} a u ostatních poplatníků na závazky z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů⁷¹⁾, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, úvěrů, půjček, ručení, záloh, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů a dále na závazky, z jejichž titulu vznikl výdaj (náklad), ale je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byl zaplacen. Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a dále na závazky, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva, a to až do doby pravomocného rozhodnutí. Za závazky se pro účely tohoto ustanovení v případě poplatníků, kteří vedou účetnictví, nepovažují dohadné položky pasivní nebo rezervy zachycené v účetnictví poplatníka v souladu se zvláštním právním předpisem²⁰⁾. Obdobně postupují poplatníci s příjmy podle § 7 nebo 9, kteří nevedou účetnictví,

Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů.

B/ V § 23 odst. 3 písm. c) ZDP se na konci bodu 5 tečka nahrazuje čárkou a doplňuje se bod 6, který zní:

„6. hodnotu splněného nebo započteného závazku nebo jeho části, o kterou byl zvýšen základ daně podle písmene a) bodu 12. Obdobně postupují poplatníci s příjmy podle § 7 nebo 9, kteří nevedou účetnictví.“

V souvislosti s touto novou právní úpravou vznikají následující problémy s praktickou aplikací:

Ad A/

a) Dodaňování závazků za podmínek uvedených v § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP se m.j. nevztahuje na závazky z titulu úvěrů a půjček. Tato úprava dle našeho názoru recipročně navazuje na úpravu v § 2 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v platném znění (dále jen ZoR), která naopak neumožňuje tvorbu zákonných opravných položek /až na výjimky dále uvedené v tomto zákoně/ k pohledávkám vzniklým z titulu úvěrů a půjček. Za účelem zpřesnění postupů při praktické aplikaci nové právní úpravy obsažené v § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP je dle našeho názoru nutno vyjasnit, zda se za závazky z titulu úvěrů a půjček, které nejsou předmětem dodanění dle citovaného ustanovení, považují i závazky z titulu řádných úroků vztahujících se k posuzovaným závazkům z úvěrů a půjček.

Závěr k této problematice by měl být provázaný, tzn. že:

- pokud pro účely § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP nebudou závazky z titulu úroků vázících se k úvěrům a půjčkám považovány za závazky z titulu úvěrů a půjček, tedy tyto závazky z titulu úroků budou při splnění zákonných podmínek dodáňovány,
- pak pro účely § 2 odst. 2 ZoR nebudou pohledávky z titulu úroků vázících se k pohledávkám vzniklým z titulu úvěrů a půjček považovány za pohledávky z titulu úvěrů a půjček, tedy k těmto pohledávkám z titulu úroků bude možno tvořit zákonné opravné položky /tzn. i opravné položky dle § 8 až § 8c ZoR/

Stanovisko Ministerstva financí

Lze souhlasit se závěrem, není možno souhlasit s jeho zdůvodněním (tj. že dodanění závazků recipročně navazuje na úpravu v § 2 odst. 2 ZoR). Souhlas MF se závěrem předkladatele tak vychází pouze z uplatňování stejného výkladu obsahu pojmu „z titulu úvěru a půjček“. MF tímto potvrzuje již v minulosti sjednané a v praxi užívané pravidlo, že úrok je právně odlišitelným pojmem od kategorie jistiny. Stejný výklad je již uplatňován např. i u pohledávek v rámci tvorby zákonných opravných položek dle § 8 až § 8c ZoR. Obecně tedy platí, že v případě jistiny nelze daňové OP uplatňovat, neuhrazený závazek z jistiny úvěru či půjčky je proto výslovně vyčleněn ze závazků dodáňovaných a naopak úrokové výnosy představují zdanitelné příjmy zdaňované v základu daně, a proto budou také závazky z titulu úroků při splnění zákonných podmínek dodáňovány.

Abychom předešli případným nedorozuměním, považujeme za nutné upozornit na základní věcné a právní aspekty úpravy dodanění závazků.

Dodanění závazků má širší rozsah, než pouhou zrcadlovou vazbu na předkladateli zmiňované ustanovení § 2 odst. 2 ZoR, což kromě textu zákona dokládá podrobně i důvodová zpráva. Dokladem tohoto tvrzení je právě fakt, že v textu § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP jsou taxativním výčtem vymezeny závazky, na které se dodanění nevztahuje, a záměrně není přímo provedena vazba na § 2 odst. 2 ZoR, což umožňuje provádět zpřesnění či úpravy ve vazbě na konkrétní účel u každého z daných ustanovení odlišně a nezávisle (i když významná obsahová souvislost obou ustanovení bude vždy existovat).

Podstatou této úpravy je zvýšení základu daně z příjmů dlužníka o hodnotu neuhrazeného závazku, pokud nebyl za výše uvedených podmínek dosud uhrazen. Ustanovení nelze chápat jako trest, ale ani jako pouhou reciproční „zrcadlovou“ úpravu proto, že kromě zajištění **spoluúčasti dlužníka na dopadech, které vznikly veřejným rozpočtům v souvislosti s nezbytností řešit pozici věřitelů** a nutnosti vytvořit jim **prostřednictvím tvorby daňových OP** finanční a časový prostor pro využití obvyklých právních nástrojů (soudní řízení, konkurs atd.) při řešení neuhrazených pohledávek, ale že právě prostřednictvím tohoto ustanovení je účelné v mnoha případech **vypořádat i nezdaněný prospěch dlužníka,** který vznikl odběrem neuhrazeného plnění od věřitele. A právě s ohledem na výše uvedené je záměrně dodanění závazků pojata nikoliv jako **konečné řešení v podobě nevratného daňového „postihu“ dlužníka,** ale pouze jako dočasné opatření, jehož účinky okamžikem uhrazení závazku věřiteli zanikají.

Skutečnost, že při konstrukci dodanění závazků byla zohledněna náplň řady ustanovení ZoR, nelze zaměňovat se zdůvodněním v podobě legislativní vazby, tedy že konkrétní ustanovení ZDP ve své úpravě zahrnuje konkrétní znění textu ZoR (právní vazba by musela znít v podobě, že se nedodaňují závazky související s pohledávkami, u nichž zvláštní právní předpis neumožňuje tvorbu daňových OP).

b) Za závazky se nepovažují zůstatky na účtech časového rozlišení 383 – výdaje příštích období a 384 – výnosy příštích období /důvodem tohoto vyjasnění je doplnění původního textu navrženého KDP ve věci dohadných položek o rezervy/. Zůstatky na těchto účtech nejsou dle platných účetních předpisů závazkem.

Závěr: částky řádně účtované na účtech 383 – výdaje příštích období a 384 – výnosy příštích období nejsou ani pro účely ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP závazkem.

Stanovisko Ministerstva financí

Předkladatelé vycházejí z názoru, který není v souladu s textem právní normy. Text zákona stanoví, že se výsledek hospodaření zvyšuje o „částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela“. Přímou z daného textu je zřejmé, že **jde o jakýkoliv právně existující závazek** (s výjimkou závazků výslovně vyčleněných) **zachycený v účetnictví dlužníka a nikoliv pouze o neuhrazený závazek zaúčtovaný v podobě účetního závazku.** Tedy například uváděné účty časového rozlišení 383 – výdaje a 384 – výnosy příštích období, které nejsou dle platných účetních předpisů účetním závazkem, jsou však nepochybně právním závazkem zachyceným v účetnictví dlužníka.

Pokud se tedy tato kategorie právních závazků nebude v daném okamžiku dodávat, tak jen proto, že dosud nastaly podmínky stanovené zákonem – tedy nejde o právně promlčené závazky a nebo závazky po splatnosti starší 36 měsíců, popř. jsou naplňovány jiné podmínky, které vedou k nedodání těchto závazků /např. z jejich titulu nebyl uplatněn daňově účinný náklad/.

Tímto textem je jednoznačně řešen pouze závazek související s podnikáním příslušné fyzické nebo právnické osoby (neboť závazek je nedílnou součástí podnikání a tedy dosahování zdanitelných příjmů příslušného poplatníka) a oblasti, které nemají být dodaněním postiženy jsou řešeny konkrétním taxativním výčtem v daném ustanovení. Naplnění výše uvedených podmínek nutných pro nedodanění závazků musí poplatník /dlužník/ prokázat.

Právě výše uvedené dokládá, že **záměr vycházet z právní podstaty závazku a nikoliv ze složitostí jejich mnohdy velmi odlišného účetního zobrazení byl jedinou možností zajištění jednoznačnosti a jednoduchosti úpravy dodanění neuhrazených závazků.** Pokud nastane situace, že bude vhodné některý ze závazků uvedeným ustanovením nepostihovat (nad rámec již existujícího taxativního výčtu), pak je možné tak opět jednoduchým způsobem učinit v podobě jeho vyčlenění v rámci případné novelizace tohoto ustanovení.

V případě časového rozlišení – účtů 383 výdaje příštích období, tedy například nájemné jednorázově splatné až po 4 letech užívání objektu, bude dle úpravy dodanění neuhrazených závazků řešeno až v případě, kdy 36 měsíců po splatnosti (tedy za 7 let) nebude splatná závazek uhrazen. Pokud nepůjde o jednorázové nájemné, ale o zpoždění průběžné, pak bude princip naprosto stejný, dodaněna po 36 měsících však nebude kumulovaná částka za 4leté užívání, ale vždy neuhrazená výše roční platby nájemného. Bude-li nájemné hrazeno předem a splatnost nastane před reálným užíváním, opět dle stejného principu bude dodaněn po 36 měsících neuhrazený splatný závazek.

c) V návaznosti na právní úpravu obsaženou v § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP vzniká otázka, který okamžik je rozhodující pro určení, zda bude posuzovaný závazek předmětem dodanění či nikoli. Dle našeho názoru je rozhodující, posouzení daného závazku ke konci příslušného zdaňovacího období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání. Pokud k tomto okamžiku jsou naplněny podmínky pro dodanění předmětného závazku, bude o jeho hodnotu zvýšen základ daně, avšak jen tehdy, neprokáže-li daňový subjekt, že nastaly k témuž okamžiku důvody pro to, aby se tyto závazky nedodaňovaly /např. zahájení soudního řízení, atd./. Samostatnou otázkou je pak dle našeho názoru, zda toto pravidlo platí i v případě, kdy u poplatníka po konci zdaňovacího období nebo období, za které podává daňové přiznání, avšak do data zpracování daňového přiznání nastanou podmínky úpadku – tuto otázku rozebíráme níže v písm. f).

Závěr: Pokud jsou ke konci příslušného zdaňovacího období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání naplněny podmínky pro dodanění závazku, bude o jeho hodnotu zvýšen základ daně, avšak jen tehdy, neprokáže-li daňový subjekt, že nastaly k témuž okamžiku důvody pro to, aby se tyto závazky nedodaňovaly /např. zahájení soudního řízení, atd./; to neplatí pro dlužníky, u kterých se naplní podmínky úpadku do data zpracování daňového přiznání /viz. níže písm. f)

Stanovisko Ministerstva financí

Obecný postup je pochopitelně naplnění podmínek pro dodanění závazku u dlužníka na konci zdaňovacího období nebo období za které se podává daňové přiznání. Nelze však obecně konstatovat, že jakékoli zahájení soudního řízení ze strany dlužníka bude vždy považováno za naplnění podmínek zákona eliminujících dodanění závazku. Například zahájení soudního řízení ze strany dlužníka (ale i věřitele) v případě promlčených závazků (podrobněji viz. stanovisko k písmenu e)).

d) Toto ustanovení se také nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V této souvislosti vzniká otázka, jak aplikovat tuto právní úpravu v případech, že závazek 36 měsíců po splatnosti či promlčený závazek souvisí s:

- Pořízením zásob a drobného hmotného majetku
- Obchodních podílů
- Pohledávek
- Účtováním na aktivní účet časového rozlišení
- Pozemků
- Hmotného a nehmotného majetku odpisovaného
- Hmotného a nehmotného majetku vyloučeného z odpisování

S ohledem na uvedenou právní úpravu je dle našeho názoru vždy nutno ověřovat, zda hodnota odpovídající promlčenému závazku či závazku 36 měsíců po splatnosti byla skutečně uplatněna do daňově účinných nákladů. Z toho pohledu je nutno výše uvedené položky rozdělit na tři skupiny:

- I) v souvislosti se zúčtováním závazku je účtováno o nákladu /např. účtování drobného hmotného majetku přímo do nákladů při pořízení a současném zařazení do užívání/
- II) v souvislosti se zúčtováním závazku je účtováno na účet aktiv, kdy hodnota příslušného aktiva je postupně promítána do daňově účinných nákladů /např. pořízení zásob na sklad s následným postupným vyskladňováním, časové rozlišení nákladů příštích období, daňové odpisování hmotného a nehmotného majetku/
- III) v souvislosti se zúčtováním závazku je účtováno na účet aktiv, kdy hodnota příslušného aktiva je do daňově účinných či částečně daňově účinných nákladů uplatňována jednorázově při určité operaci /např. prodej obchodního podílu na s. r. o., postoupení pohledávky již dříve nabyté postoupením, prodej pozemku, prodej hmotného a nehmotného majetku vyloučeného z daňového odpisování/

Závěry k jednotlivým skupinám:

Ad I) v tomto případě jsou promlčené závazky a závazky 36 měsíců po splatnosti jednorázově dodaněny dle uvedené právní úpravy, nejsou-li splněny jiné podmínky, na základě kterých se závazky nedodaňují /např. u dlužníka v úpadku/.

Ad II) v tomto případě jsou promlčené závazky a závazky 36 měsíců po splatnosti dodaňovány postupně dle uvedené právní úpravy v návaznosti na postupné promítání příslušného aktiva do daňově účinných nákladů; to platí jen tehdy, pokud daňový subjekt unese důkazní břemeno a prokáže, že v souvislosti s posuzovaným konkrétním závazkem nebyl uplatněn zatím daňově účinný náklad nebo byl uplatněn jen částečně. Příkladem mohou být zásoby /např. nakoupené šroubky jako zboží/, kdy jsou úbytky oceňovány metodou FIFO nebo váženým aritmetickým průměrem a není sledováno vyskladnění konkrétního kusu zásoby – v tomto případě je dle našeho názoru velice obtížné prokázat, že v souvislosti se závazkem souvisejícím s pořízením těchto zásob nebyl uplatněn daňově účinný náklad, když již proběhlo vyskladnění těchto zásob a účtování do daňově účinných nákladů /naopak nebude problém s dokazováním, pokud i při těchto metodách účtování bude realizován jen jeden nákup této zásoby/. Jinak by tomu bylo např. u zásob náhradních dílů na stroje, které jsou označeny konkrétními výrobními čísly pro účely případných reklamací a dle těchto výrobních čísel je při pořízení fakturováno a následně při spotřebě je v návaznosti na výrobní čísla i vyskladňováno. V tomto případě lze dle našeho názoru zcela jednoznačně prokázat, zda v souvislosti s konkrétním závazkem byl uplatněn daňově účinný náklad či nikoli, popř. jaká část byla uplatněna do daňově účinných nákladů. Obdobně bude postupováno při postupném promítání nákladů příštích období do daňově účinných nákladů, při uplatňování daňových odpisů u hmotného

majetku, apod. V tomto případě lze uvést příklad, kdy daňový subjekt pořídí výrobní zařízení s dobou odpisování na 10 let a vstupní cenou 10 mil. Kč /pro zjednodušení předpokládejme rovnoměrný časový odpis/. Závazek z titulu vstupní ceny nezaplatí ani po 36 měsících. Nastane zákonná povinnost provedení dodanění polhůtného závazku avšak jen ve výši, která odpovídá části vstupní ceny již uplatněné formou daňových odpisů do daňově účinných nákladů, tj. v tomto zjednodušeném příkladu 3 mil. Kč. Zbývající část neuhrazeného závazku bude postupně dodaňována v návaznosti na uplatňované daňově účinné odpisy.

Dle našeho názoru lze akceptovat i postup, kdy daňový subjekt pro zjednodušení administrativy zdaní uvedené polhůtné závazky či promlčené závazky jednorázově při promlčení či po 36 měsících po splatnosti a nebude uplatňovat postupné dodaňování v návaznosti na postupné uplatňování souvisejících aktiv do daňově účinných nákladů.

V souvislosti s touto skupinou pak vzniká problém, jak postupovat, když je závazek uhrazen částečně a předmětem posuzování je zbývající neuhrazený zůstatek předmětného závazku. V tomto případě dle našeho názoru platí, že přednostně je uhrazená část závazku vztahována k hodnotě souvisejícího aktiva již promítnutého do daňově účinných nákladů a neuhrazená část závazku bude předmětem dodanění až při uplatňování posledních částí hodnoty souvisejícího aktiva do daňově účinných nákladů. V tomto případě lze uvést opět příklad, kdy daňový subjekt pořídí výrobní zařízení s dobou odpisování na 10 let a vstupní cenou 10 mil. Kč /pro zjednodušení předpokládejme rovnoměrný časový odpis/. Závazek z titulu vstupní ceny zaplatí jen částečně ve výši 8 mil. Kč a zbývající část 2 mil. Kč nezaplatí ani po 36 měsících. Nastane zákonná povinnost provedení dodanění polhůtného závazku ve výši 2 mil. Kč avšak až v posledních dvou letech daňového odpisování, a to jen ve výši, která odpovídá části vstupní ceny uplatněné postupně formou daňových odpisů do daňově účinných nákladů v posledních dvou letech daňového odpisování.

Ad III) v tomto případě jsou promlčené závazky a závazky 36 měsíců po splatnosti jednorázově dodaněny dle uvedené právní úpravy až při jednorázovém uplatnění souvisejícího aktiva do daňově účinných nákladů, nejsou-li splněny jiné podmínky, na základě kterých se závazky nedodaňují /např. u dlužníka v úpadku/. Jedná se např. o prodej pozemku, obchodního podílu, apod. V případě, že předmětné aktivum je uplatněno do daňově účinných nákladů jen částečně (např. ztrátový prodej pozemku či obchodního podílu), pak se dodaňuje nezaplacený závazek související s původním pořizováním daného aktiva jen ve výši odpovídající daňově účinnému nákladu vzniklému při uplatnění aktiva do nákladů.

Stanovisko Ministerstva financí

Ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 12 ZDP se záměrně vztahuje k právnímu vztahu a právní existenci závazku, a to i v případě, kdy je v účetnictví zachycen jinak než v podobě účetního závazku. Co nemá být dodaněno, musí být taxativním výčtem vyloučeno.

Pokud se tedy právní závazky nebudou v daném okamžiku dodaňovat, tak jen proto, že jde o oblasti, které nemají být dodaněním postiženy a jsou vyloučeny konkrétním taxativním výčtem v daném ustanovení, nebo v případech, kdy z jejich titulu nebyl dosud uplatněn daňově účinný náklad.

S ohledem na platnou právní úpravu a věcný obsah předkladatele, tedy lze akceptovat postup, kdy daňový subjekt je povinen uvedené polhůtné závazky či promlčené závazky jednorázově při promlčení či po 36 měsících po splatnosti dodanit jednorázově. Pouze pokud daňový subjekt prokáže, že nejsou naplněny podmínky pro jednorázové dodanění závazku /tj. např. že z titulu tohoto závazku nebyl uplatněn daňově účinný náklad, popř. byl uplatněn jen zčásti/, je možné uplatňovat postupné dodaňování v návaznosti na postupné uplatňování

souvisejících aktiv do daňově účinných nákladů /viz. např. závazek z titulu pořízeného dlouhodobého majetku uplatňovaného do daňových nákladů formou postupného daňového odpisování/.

e) Toto ustanovení se také nevztahuje na závazky, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva, a to až do doby pravomocného rozhodnutí. S ohledem na znění zákonné úpravy a logiku věci dle našeho názoru nelze uvedenou úpravu vztahovat jen na případy, kdy řízení ve věci je zahájováno na podnět dlužníka, ale vztahuje se i na případy, kdy řízení je vedeno na podnět věřitele. Příkladem může být např. přijatá faktura za částečně nekvalitní dodávku. U dlužníka je účtováno o závazku a zároveň je požadováno odstranění vad nebo poskytnutí slevy z celkové ceny dodávky. Do doby vyřešení není část vyfakturované celkové ceny zaplacená. Spor trvá déle jak 36 měsíců a v rámci sporu podá prvotní návrh na soudní řízení dodavatel a odběratel se „jen“ řádně účastní soudního řízení a úspěšně či méně úspěšně uplatňuje námitky z titulu nekompletnosti dodávky. I v těchto případech dlužník neuhrazený zůstatek předmětného závazku nedodává, pokud se řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva v rámci soudního, rozhodčího nebo správního řízení, a to až do doby pravomocného rozhodnutí.

Závěr: Dlužník nedodává závazky promlčené a závazky 36 měsíců po splatnosti i v případech, kdy se řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva v rámci soudního, rozhodčího nebo správního řízení, a to až do doby pravomocného rozhodnutí, i když je toto řízení zahájeno jen na podnět věřitele.

Stanovisko Ministerstva financí

V případech, kdy je soudní řízení zahájeno ve vztahu k pohledávkám do 36 měsíců po jejich splatnosti nebo před jejich promlčením, není podstatné, zda soudní řízení bylo zahájeno na podnět dlužníka či věřitele.

Naopak zahájení soudního řízení po promlčení pohledávky není důvodem pro nedodání uvedených závazků. Za výjimku lze považovat případ, kdy bylo v rámci soudního řízení dlužníkem namítnuto a věřitelem zpochybněno promlčení závazku tzn. kdy věřitel zpochybňuje promlčení svého práva na plnění a dlužník tedy až do doby zastavení řízení nebo vydání pravomocného rozsudku nemá jistotu, že nebude povinen plnit.

Dále bude akceptován postup, kdy předmětem dodání nebude závazek, který je po splatnosti déle jak 36 měsíců a:

- soudní řízení bude zahájeno po této lhůtě; zahájeno však bude nejpozději do konce zdaňovacího období či období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém došlo k 36 měsíční lhůtě po splatnosti a současně
- do data nebo k datu zahájení soudního řízení nebude tento závazek promlčen.

Příkladem je situace, kdy 36 měsíců od splatnosti dosud nepromlčeného závazku uplyne k datu 1. 10. zdaňovacího období a soudní řízení ve věci pohledávky sjednané podle obchodního zákoníku s promlčecí lhůtou 4 roky bude zahájeno do konce tohoto zdaňovacího období.

Za obdobných podmínek nebude do data vydání pravomocného rozsudku předmětem dodání závazek, je-li v rámci soudního řízení rozhodováno o lhůtě splatnosti pohledávky, které tento závazek zachycený v účetnictví dlužníka odpovídá, a to proto, že až do rozhodnutí soudu nelze určit okamžik, kdy došlo k uplynutí lhůty 36 měsíců po splatnosti.

Nelze však obecně konstatovat, že jakékoli zahájení soudního řízení ze strany dlužníka bude vždy považováno za naplnění podmínek zákona eliminujících dodanění závazku. Například zahájení soudního řízení ze strany dlužníka (ale i věřitele) v případě promlčených závazků nemůže být v žádném případě akceptováno a musí být vždy považováno za účelové jednání směřující k obcházení daňové povinnosti a využívání formálně právního stavu, neboť není zajištěna možnost domoci se reálně vždy pravomocného rozsudku (námitka promlčení) a není možno tak v daném případě rozhodnutím soudu zpochybnit reálnost pohledávky a tedy i tvorbu daňových OP u věřitele.

V takovémto případě neměl důvod správce daně v důsledku nečinnosti dlužníka považovat pohledávku příslušného věřitele za bezproblémovou a neměl také možnost před uplynutím promlčecí lhůty ověřit, zda k pohledávce vytvořené daňové OP odpovídají u věřitele jeho právnímu nároku. Tímto způsobem je řešena eliminace zneužívání formálního soudního řízení u promlčených pohledávek, kdy již nastala prekluze pro vyměření daně a správce daně tedy nemůže doměřit nesprávně vytvořené daňové OP. Vždy je nutné vycházet z předpokladu, že změna dosud pasivní pozice dlužníka po uplynutí promlčecí lhůty představuje pro daňové účely spekulativní jednání směřující výhradně k eliminaci dodanění jeho neuhrazeného závazku.

Za výjimku z pohledu věřitele i dlužníka lze považovat případ, kdy bylo v rámci soudního řízení dlužníkem namítnuto a věřitelem zpochybněno promlčení závazku tzn. kdy věřitel zpochybňuje promlčení svého práva na plnění a dlužník tedy až do doby zastavení řízení nebo vydání pravomocného rozsudku nemá jistotu, že nebude povinen plnit.

V mnoha případech může nastat situace, že v minulosti správce daně zpochybnil tvorbu OP u věřitele, a to proto, že poplatník – **věřitel zahájil soudní řízení** ve věci pohledávky, vytvořil až 100 % OP, následně **odepsal pohledávku dle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP** jako daňově účinný náklad **a následně v soudním řízení nepokračoval**. Soud v některých případech dal za pravdu poplatníkovi – věřiteli, nikoli však proto, že pohledávku shledal za existující a nikoli spornou, ale v důsledku formálních či procesních chyb. Pokud následně dlužník existenci závazku zpochybní a správci daně prokazatelně doloží, že dluh v dané výši nevznikl, je možné opět doměřit tvorbu OP u věřitele. V tomto případě však bude dodatečné doměření daně zdůvodněno zpochybněním samotné pohledávky, k níž věřitel zákonné OP tvořil.

Dodanění závazků tedy napomůže napravit i soudy dříve zrušená dodatečná doměření daně u věřitele, pokud soud zkoumal procesní vady a neřešil vlastní existenci pohledávky. Jako příklad lze uvést zkoumání pouze jazykového výkladu v podobě – soudní řízení zahájeno bylo, pak bylo možné vytvořit i 100 % daňových OP, a to i v případech, kdy nebyla řešena vlastní existence dané pohledávky a důvod, proč věřitel již podanou žalobu stáhl. Je totiž velmi málo pravděpodobné, že by a „jistě“ vítězství nad dlužníkem zaměnil za „pouhou“ tvorbu 100 % daňových OP, která po zohlednění sazby daně přinese podstatně nižší užitek, než možný příjem z postoupení pohledávky ověřené soudem. I dlužník ve velmi špatné finanční situaci má většinou dost „svých“ dlužníků, kteří se rádi levnějším poručením pohledávky zbaví svého věřitele.

- f) Toto ustanovení se nevztahuje na „závazky dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu“. V daném případě je otázkou, zda cit. ustanovení se váže na dlužníky, kteří naplňují podmínky úpadku (§ 3 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobu jeho řešení (dále jen „Zákon o úpadku“) nebo na dlužníky, u kterých bylo zahájeno insolvenční řízení (§ 97 Zákona o úpadku) ve věci způsobu řešení úpadku (§ 4 Zákona o úpadku). Dle našeho názoru citované ustanovení se váže na dlužníky, kteří splňují podmínky úpadku definované v § 3 Zákona o úpadku, tzn., jestliže má poplatník více jak dva věřitele a závazky vůči těmto věřitelům jsou po splatnosti delší než 3 měsíců, je v úpadku a cit.

ustanovení se na něj nevztahuje. Za účelem odůvodnění níže provedených závěrů dále citujeme § 3 Zákona o úpadku:

„(1) Dlužník je v úpadku, jestliže má

a) více věřitelů a

b) peněžité závazky po dobu delší 30 dnů po lhůtě splatnosti a

c) tyto závazky není schopen plnit (dále jen "platební neschopnost").

(2) Má se za to, že dlužník není schopen plnit své peněžité závazky, jestliže

a) zastavil platby podstatné části svých peněžitých závazků, nebo

b) je neplní po dobu delší 3 měsíců po lhůtě splatnosti, nebo

c) není možné dosáhnout uspokojení některé ze splatných peněžitých pohledávek vůči dlužníku výkonem rozhodnutí nebo exekucí, nebo

d) nesplnil povinnost předložit seznamy uvedené v § 104 odst. 1, kterou mu uložil insolvenční soud.

(3) Dlužník, který je právnickou osobou nebo fyzickou osobou - podnikatelem, je v úpadku i tehdy, je-li předlužen. O předlužení jde tehdy, má-li dlužník více věřitelů a souhrn jeho závazků převyšuje hodnotu jeho majetku. Při stanovení hodnoty dlužníkovy majetku se přihlíží také k další správě jeho majetku, případně k dalšímu provozování jeho podniku, lze-li se zřetelem ke všem okolnostem důvodně předpokládat, že dlužník bude moci ve správě majetku nebo v provozu podniku pokračovat.

(4) O hrozící úpadek jde tehdy, lze-li se zřetelem ke všem okolnostem důvodně předpokládat, že dlužník nebude schopen řádně a včas splnit podstatnou část svých peněžitých závazků.“

Dále není jasné, ke kterému okamžiku má poplatník testovat podmínky úpadku - ke konci zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání nebo až k datu sestavení daňového přiznání za příslušné zdaňovací období. Dle našeho názoru se podmínky úpadku musí testovat ke konci zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání. Pokud však u daňového subjektu nastanou podmínky úpadku v období od konce zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání do data sestavení daňového přiznání za toto období, je daňový subjekt povinen neuplatnit § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP – tzn. nedodanit závazky dle uvedeného ustanovení. Důvodem tohoto postupu je dle našeho názoru právní úprava obsažená v Zákoně o úpadku, tzn. aby došlo k uspořádání majetkových vztahů k osobám dotčeným dlužníkovým úpadkem nebo hrozícím úpadkem a k co nejvyššímu a zásadně poměrnému uspokojení dlužníkových věřitelů. Pokud by daňový subjekt nezohlednil svou úpadkovou situaci při zpracování daňového přiznání, pak by paradoxně na úkor státu krátil práva všech ostatních věřitelů, a to i v situaci, kdy stát vůči tomuto daňovému subjektu nebude mít žádné splatné pohledávky. Dle našeho názoru je řádné a správné posouzení této problematiky velice zásadní i v návaznosti na odpovědnost členů statutárních orgánů dlužníka.

Závěr:

- ✓ Citované ustanovení se váže na dlužníky, kteří splňují podmínky úpadku definované v § 3 Zákona o úpadku, bez ohledu na skutečnost, zda insolvenční řízení ve věci způsobu řešení úpadku bylo zahájeno.
- ✓ Podmínky úpadku se testují ke konci zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání. Pokud však u daňového subjektu nastanou podmínky úpadku v období od konce zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání do data sestavení daňového přiznání za toto období, je daňový subjekt povinen neuplatnit § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP – tzn. nedodanit závazky dle uvedeného ustanovení.

Stanovisko Ministerstva financí

Dlužník je pro účely ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 12 ZDP v úpadku pokud splní podmínky § 3 zákona o úpadku.

Nelze však souhlasit se závěrem, že pokud nastanou u daňového subjektu podmínky úpadku v období od konce zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání do data sestavení daňového přiznání za toto období, je daňový subjekt povinen neuplatnit § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP – tzn. nedodanit závazky dle uvedeného ustanovení.

Ad B/

a) Ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod ž. ZDP řeší hodnotu splněného nebo započteného závazku. V této souvislosti vzniká otázka jak řešit hodnotu zaniklého závazku v důsledku splnutí – tj. např. v návaznosti na koupi podniku, fúzi, apod.

Závěr: Dle našeho názoru je tento zánik závazku splnutím jinou formou splnění závazku a i na tyto případy se použije uvedená úprava o snížení základu daně, pokud zaniknou splnutím závazky dříve dodané dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP.

Stanovisko Ministerstva financí

Existence závazků je v uvedených případech vždy zohledňována kromě jiného i v úhradě kupní ceny a dalších vztazích. V žádném případě však nelze tvrdit, že úhradou kupní ceny podniku realizují splnění závazku.

Závazky uvedenými způsoby v některých případech mohou zaniknout, rozhodně však nejde ani o úhradu, ani o splnění závazku. A právě proto nelze v těchto případech využít případný zánik závazku (pokud vůbec nastane) pro účely ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP, neboť je zde výslovně uvedeno, že výsledek hospodaření lze snížit o hodnotu splněného nebo započteného závazku. Závazek je proto třeba pouze uhradit nebo provést zápočet vzájemných pohledávek dlužníka a věitele podle § 580 a násl. občanského zákoníku nebo § 358 a násl. obchodního zákoníku.

b) Dále dle našeho názoru vzniká výkladový problém, jak postupovat při prodeji podniku či části podniku dlužníka, který již dříve dodal své závazky dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP. Při prodeji podniku či části podniku jsou závazky zachycené v účetnictví účtovány ve prospěch mimořádných nákladů (tedy na stranu Dal účtu mimořádných nákladů).

Závěr: Dle našeho názoru je v těchto případech nutno postupovat u těchto položek dle ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) ZDP – tzn. že tyto závazky zaúčtované při prodeji podniku či části podniku na stranu Dal účtu mimořádných nákladů, je nutno považovat za položku již jednu zdaněnou, pokud daňový subjekt prokáže, že hodnota tohoto závazku byla již dříve dodána dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP.

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas se závěrem předkladatele, u subjektu prodávajícího podnik či část podniku lze za popsané situace uplatnit ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) ZDP.

- c) Ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 6. ZDP řeší hodnotu splněného nebo započteného závazku., kdy zákon toto splnění neváže přímo na osobu dlužníka. Tzn. že vzniká otázka zda lze považovat za splnění závazku dle citovaného ustanovení ZDP, když je splnění závazku provedeno jiným subjektem, který původní závazek (tj. závazek promlčený nebo závazek po splatnosti déle jak 36 měsíců, který byl již dříve dodaněn) převzal či k němu přistoupil, popř. splnil /resp. realizoval zánik započtením nebo splnutím/ závazek za původního dlužníka z jiného právního důvodu.

Závěr: Dle našeho názoru v ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP není vázáno splnění či započtení závazku jen na osobu původního dlužníka. Z tohoto důvodu lze u dlužníka, který promlčený závazek nebo závazek po splatnosti déle jak 36 měsíců dříve dodal, oprávněně snížit základ daně dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP, pokud prokáže, že tento závazek splnil či realizoval jeho zánik započtením či splnutím jiný subjekt /např. v návaznosti na právní úkon převzetí dluhu, přistoupení k dluhu, přechodu závazků při koupi podniku, apod./.

Stanovisko Ministerstva financí

Na první pohled logické závěry předkladatele nemohou být nikdy obecně formulovaným závěrem. S ohledem na velké množství variant právních řešení „splnění závazků“ je nutné posuzovat každý případ individuálně.

Předkladatel uvádí splnění závazku jiným subjektem např. v návaznosti na právní úkon převzetí dluhu či přistoupení k závazku.

V případě **převzetí dluhu** přejímá ten, kdo se dohodne s dlužníkem jeho dluh, jako dlužník však nastupuje na jeho místo pouze v případě, že k tomu dá věřitel souhlas. Pokud se tak stane, tak je původní dluh uhrazen, záleží však na tom, zda třetí osobě vznikne pohledávka a původnímu dlužníkovi nový závazek vůči této třetí osobě. Pak je třeba zkoumat stanovené datum splatnosti a následně dodanění tohoto závazku v případě jeho neuhrazení nebo zjistit, zda třetí osoba, která závazek uhradila již žádné plnění od původního dlužníka nebude požadovat. V takovémto případě byl sice závazek uhrazen, bylo by tak teoreticky možné v dané souvislosti využít snížení výsledku hospodaření podle § 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP, ve skutečnosti však současně zpravidla nastane právní akt prominutí dluhu (nového) nebo obdobné plnění a z tohoto titulu vznikl opět výnos a zdanitelný příjem. V tomto případě tak z hlediska základu daně ani po uhrazení závazku třetí osobou nemůže dojít k reálnému snížení základu daně dlužníka z titulu uhrazení závazku.

V případě **přistoupení k závazku** nastane zcela jiný právní stav, neboť věřiteli vůči osobě, která závazku přistoupila, nevzniká přímé právo, stává se dlužníkem vedle původního dlužníka a pouze oba dlužníci jsou zavázáni společně a nerozdílně ve vztahu k danému závazku. Z uvedeného je zřejmé, že při přistoupení k závazku se vztah mezi původním věřitelem a původním dlužníkem vůbec nemění a pokud třetí osoba uhradí závazek za původního dlužníka, pak vzniká stejná nutnost zkoumat vztah mezi původním dlužníkem a třetí osobou, jako při převzetí dluhu.

- d) V návaznosti na právní úpravu obsaženou v § 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP vzniká otázka, ve kterém období mají nastat skutečnosti stanovené v uvedeném ustanovení, aby mohl být základ daně o hodnotu závazku či jeho části snížen. Dle našeho názoru je rozhodující, aby rozhodná skutečnost /tj. např. zaplacení, započtení, splnutí/ nastala v průběhu daného zdaňovacího období nebo období, za které je daňové přiznání podáváno.

Jako příklad lze uvést situaci, kdy bude zpracovááno daňové přiznání za zdaňovací období roku 2009 a daňový subjekt zaplatil 4 závazky dříve dodané v roce 2008 dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP tak, že 3 byly zaplacené v roce 2009 a 1 závazek byl zaplacen v lednu 2010. Za této situace tento daňový subjekt sníží základ daně za rok 2009 jen o hodnotu 3 závazků zaplacených v průběhu roku 2009.

Závěr: Pro snížení základ daně dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP je rozhodující, aby rozhodná skutečnost /tj. např. zaplacení, započtení, splnutí/ nastala v průběhu daného zdaňovacího období nebo období, za které je daňové přiznání podáváno.

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas se závěrem předkladatele, tzn. že rozhodující pro snížení základu daně je, aby rozhodná skutečnost /tj. např. zaplacení, započtení/ nastala v průběhu daného zdaňovacího období nebo období, za které je daňové přiznání podáváno; nesouhlas se snížením základu daně v návaznosti na zánik závazku splnutím – viz. výše.

V daňovém přiznání se **vždy uplatňují výdaje související s obdobím, za které se daňové přiznání podává, postupuje se tak pochopitelně i ve všech ostatních případech včetně daňového řešení závazků.**

Rozdíl oproti tvorbě a uplatňování daňových OP je však v tom, že zatímco tyto lze dle § 8a ZoR vytvářet v průběhu celého období, kdy jsou splněny podmínky, tedy nikoliv 100 % přímo ve zdaňovacím období, kdy uplyne 36 měsíců po lhůtě splatnosti. Je tomu tak proto, že je **dodání závazků vázáno na právní aspekty vzniku závazku resp. jeho splatnosti a jeho promlčení.** Tedy jak je z předchozích zdůvodnění zřejmé, vazba na právní aspekty byla nezbytná právě z důvodu jednoznačnosti a jednoduchosti, a proto také byla upřednostněna před účetní podobou zachycení závazku nebo před pro dlužníka prakticky nezjistitelnou vazbou „náběh výdajů“ v souvislosti s tvorbou OP u věřitele. Dále je záměrně použit v dané souvislosti při tvorbě a uplatňování daňových OP (kde navíc jde o speciální úpravu uplatňování běžného daňového výdaje) vid nedokonavý u slovesa vytvářet v ZoR.

Naopak v ZDP je eliminace dodání závazku navázána na úvodní část obecného ustanovení § 23 odst. 3 písm. c), které platí pro všechny případy stejného textu dokonavého vidu - výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 (přitom odstavce 2 je výslovně vázán rovněž jen a výhradně ke zjištění základu daně vždy konkrétního – tedy příslušného zdaňovacího období, kdy okolnosti nastaly) **lze snížit o** (tedy v příslušném zdaňovacím období snížit a nikoliv od tohoto zdaňovacího období začíná právo snižovat) o hodnotu splněného nebo započteného závazku nebo jeho části, o kterou byl zvýšen základ daně podle písmene a) bodu 12.

Je to naprosto stejný případ, jako v úvodní části ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP, kde je uvedeno – **se zvyšuje.** I v tomto případě si předkladatelé jednoznačně uvědomili (viz. jejich předchozí závěry), že dodání neuhrazený závazek je nezbytné právě v tom zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, kdy uplynulo 36 měsíců a nebo se závazek promlčel.

Drobná odchylka ve využití slovního spojení - lze snížit vychází ze skutečnosti, že příjem musí být zdaněn vždy, uplatnění daňově účinného výdaje je však pouze právem poplatníka a nikoliv jeho povinností (stejně jako lze například eliminovat výnos související s rozpuštěním nedaňových rezerv a opravných položek pouze v roce jejich rozpuštění).

- e) V případě, kdy poplatník fyzická osoba (účetní jednotka) ukončí podnikatelskou činnost, postupuje tento při úpravách základu daně dle § 23 odst. 8 písm. b) bodu 1 ZDP. Jestliže má při ukončení podnikatelské činnosti polhutné závazky, je povinen o tyto zvýšit základ daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 ZDP. Při následné úhradě v pozdějším zdaňovacím

období, než došlo k ukončení činnosti, však ustanovení § 23 odst. 3 písm.c) bodu 6 ZDP danou situací neřeší, jelikož poplatník již nemá příjmy dle § 7 ZDP. V daném případě doporučujeme v novele zákona o daních z příjmů rozšířit ustanovení § 7 odst. 13 ZDP o možnost uplatnit formou dodatečného daňového přiznání zaplacené závazky, které byly položkou zvyšující základ daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 ZDP.

Závěr:

V novele zákona o daních z příjmů rozšířit ustanovení § 7 odst. 13 ZDP o možnost uplatnit formou dodatečného daňového přiznání zaplacené závazky, které byly položkou zvyšující základ daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 ZDP, popř. do novely upravit tuto problematiku v pokynu řady „D“.

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas. V novele bude uvedená problematika upravena.

2. Závěr:

Závěry k jednotlivým problémovým okruhům jsou obsaženy přímo v textu popisu problému v rámci bodu 1. tohoto příspěvku.

3. Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, jak je uveden v části *2.Závěr*, zpracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Příspěvek 206/17.12.07 – na základě požadavku předkladatele je příspěvek stažen z projednávání KV KDP

206/17.12.07 - Tvorba rezerv v případě posunutí plánovaného termínu opravy

Příspěvek 207/17.12.07 – příspěvek uzavřen – souhlasné stanovisko
207/17.12.07 - Tvorba opravných položek k pohledávkám za dlužníky se sídlem v zahraničí

Předkládá: Ing. Miloš Chmel, MSc, daňový poradce, č. osvědčení 3130

1. Popis řešeného problému

V případě dlužníka se sídlem v zahraničí, který je v konkurzním či vyrovnacím řízení podle zahraniční právní úpravy obdobné zákonu o konkurzu a vyrovnání případně insolvenčnímu zákonu není ze zákona o rezervách zřejmé, zda je možné postupovat podle ustanovení § 8 a tvořit opravné položky k pohledávkám, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

2. Právní úprava

Tvorba opravných položek k pohledávkám za dlužníky v konkurzním a vyrovnacím řízení je vymezena zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (ZoR), a to v § 8 opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkurzním a vyrovnacím řízení.

Opravné položky, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů mohou podle tohoto ustanovení vytvářet poplatníci, kteří vedou účetnictví, až do výše rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek přihlášených u soudu ve lhůtě stanovené usnesením soudu o prohlášení konkurzu nebo povolení vyrovnání. Opravné položky jsou výdajem (nákladem) v tom období, za které se podává daňové přiznání a ve kterém byly pohledávky přihlášeny.

Ke slovu konkurz je uvedena poznámka pod čarou 13c), ke slovu vyrovnání pak poznámka pod čarou 13d). Poznámky pro čarou odkazují na ustanovení zákona 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání (ZKV) platného do 31. prosince 2007. Konkurzní řízení je zákonem o konkurzu a vyrovnání v § 2 označeno legislativní zkratkou „konkurz“, vyrovnací řízení legislativní zkratkou „vyrovnání“.

3. Rozbor právní úpravy

ZoR nijak nevymezuje okruh dlužníků, u kterých je možné tvořit opravné položky podle § 8. V poslední větě odstavce 1 uvedeného paragrafu je určen pouze okruh pohledávek, nikoliv však dlužníků, na které opravné položky tvořit nelze. Jde o pohledávky

- a) které nebyly přihlášeny ve lhůtě dané usnesením soudu,
- b) pohledávky vyloučené v ustanovení § 2 odst. 2 ZoR.

Z dikce ustanovení § 2 odst. 2 ZoR nevyplývá, že by z tvorby opravných položek byla vyloučena tvorba opravných položek k pohledávkám za dlužníky se sídlem v zahraničí v konkurzním řízení, vyrovnacím řízení či jiném řízení odpovídající ZKV podle zahraniční právní úpravy.

Podle závěrů z koordinačního výboru 831/23.05.01 Vybrané daňové aspekty pohledávek za dlužníky v konkurzním a vyrovnacím řízením s účinností od 1. 1. 2001 je rovněž zřejmé, že zákonem je vymezen pouze okruh pohledávek, ke kterým nelze opravné položky tvořit: „*Daňově uznatelné opravné položky dle § 8 ZoR není vyloučeno tvořit v případech, kdy je osoba věřitele a dlužníka jakkoliv vzájemně spřízněna s výhradami uvedenými v následujícím odstavci*“ (kde je řešena cena obvyklá a je uveden odkaz na § 2 odst. 7 ZSDP).

Poznámka pod čarou 13c) uvádí ustanovení § 20 ZKV a poznámka pod čarou 13d) ustanovení § 50 ZKV. Jak vyplývá z rozhodnutí Ústavního soudu ČR ze dne 22. 6. 1999, č.j. II.ÚS 485/98 a rozhodnutí Ústavního soudu ČR ze dne 2. 2. 2000, č.j. I.ÚS 22/99, poznámka pod čarou není závaznou součástí zákona, je pouhou legislativní pomůckou (II.ÚS 485/98), jejím posláním je pouhé zlepšení přehlednosti a orientace v právním předpisu (I.ÚS 22/99). Poznámky pod čarou 13c) a 13d) k § 8 ZoR můžeme na základě uvedených rozhodnutí Ústavního soudu tedy vyložit tak, že v případě konkurzního či vyrovnacího řízení podle českého právního řádu budou použita tato konkrétní ustanovení uvedeného zákona, tedy ZKV.

Zákonem č. 669/2004 Sb. byl s účinností od 1. ledna 2005 zrušen odstavec 3 § 8 ZoR ve znění: *„V případě, že jde o pohledávky za zahraničními dlužníky, majícími sídlo ve státě, ve kterém neexistuje právní norma odpovídající zákonu o konkursu a vyrovnání, a jde o pohledávky vzniklé po 1. lednu 1991, může poplatník daně z příjmů, který vede účetnictví, vytvořit opravné položky až do výše těchto pohledávek, avšak jen za předpokladu, že jde o pohledávky zajištěné (bankovní zárukou, dokumentárním inkasem, akreditivem apod.), vymáhané u zahraničních soudů, a doba od jejich sjednané splatnosti převýšila období jednoho roku. V tomto případě se opravné položky zruší do výše nesplacené části pohledávek nebo do výše jejich odpisu podle výsledku vymáhání.“* Z důvodové zprávy (sněmovní tisk č. 718) k návrhu zákona č. 669/2004 Sb. není zřejmé, proč byl uvedený odstavec ze ZoR vypuštěn. Uvedená úprava byla úpravou speciální vzhledem k obecné úpravě opravných položek v ustanovení § 8 odst. 1, 2 i § 8a ZoR a upravovala tvorbu opravných položek k pohledávkám pro určený okruh dlužníků. Z tohoto ustanovení a ze znění § 8 odst. 1 ZoR bylo možné dovodit, že na pohledávky za zahraničními dlužníky, kteří jsou v řízení podle právní úpravy odpovídající ZKV, je možné tvořit opravné položky, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Nařízení rady (ES) č. 1346/2000 v článku 16 stanovuje uznání rozhodnutí o zahájení úpadkového řízení: *„Rozhodnutí o zahájení úpadkového řízení učiněné soudem členského státu, který je příslušný podle článku 3, je uznáváno ve všech ostatních členských státech od okamžiku, kdy nabude účinku ve státě, který řízení zahájil“*, v článku 17 jsou stanoveny účinky uznání rozhodnutí: *„Rozhodnutí o zahájení úpadkového řízení podle čl. 3 odst. 1 má bez dalších formálních náležitostí v kterémkoli jiném členském státě stejné účinky jako podle práva státu, který řízení zahájil, pokud toto nařízení nestanoví jinak a dokud ve výše uvedeném členském státě není zahájeno řízení podle čl. 3 odst. 2.“*

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. dubna 2007 č.j. 8 Afs 9/2006-79, www.nssoud.cz je nesporné, že u zahraničního dlužníka lze *„uplatnit výdaj podle § 24 odst. 2 písm. y) bodu 1 zákona ČNR č. 586/1992, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (zákon o daních z příjmů), tj. hodnotu pohledávky za dlužníkem, u něhož soud zamítl návrh na prohlášení konkurzu pro nedostatek majetku. Citované ustanovení požaduje splnění jediné podmínky pro daňovou uznatelnost výdaje, a to příslušné rozhodnutí soudu.“* V posuzovaném případě šlo o rozhodnutí, ve kterém zdaňovacím období je možné výdaj uplatnit, o daňové uznatelnosti takového výdaje sporu nebylo. Z rozsudku můžeme odvodit, že rozhodnutí Úředního soudu v Heidenheimu, tedy zahraničního soudu, je z pohledu ustanovení daňového zákona postaveno na roveň rozhodnutí soudu českého.

Podle navrhované právní úpravy ZoR, která by měla vstoupit v účinnost dnem 1. ledna 2008 (číslo sněmovního tisku 224, část dvacátá devátá, bod 6) bude možné tvořit opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení za obdobných podmínek jako za dlužníky v konkurzním či vyrovnacím řízení, jak vyplývá i z důvodové zprávy: *„v celkovém kontextu však zachovává dosavadní koncepci k vytváření opravných položek za dlužníky, kteří jsou v úpadku.“*

4. Navrhované řešení

- a) Na základě výše uvedeného je dle mého názoru zřejmé, že v případě prohlášení konkurzu, povolení vyrovnání, popřípadě jiného řešení úpadku u dlužníka se sídlem v zahraničí, které bude probíhat u zahraničního soudu podle zahraniční právní úpravy odpovídající zákonu č. 328/1991 Sb, o konkurzu a vyrovnání nebo zákonu č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, je možné tvořit opravné položky k pohledávkám podle § 8 Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení ZoR.

- b) Pro projednání v koordinačním výboru tento závěr vhodným způsobem zveřejnit.

Stanovisko Ministerstva financí

S navrhovaným závěrem uvedeným pod písmenem a) v části čtvrté lze souhlasit za podmínky, že půjde o úroveň soudního řešení úpadku dlužníka, že věřitel v daném případě doloží, že pohledávka byla přijata k danému řízení, byla potvrzena její existence v odpovídající výši a že poplatník – věřitel danou pohledávku nepostoupil před ukončením „úpadkového řízení“. Je totiž nezbytné postupovat obdobně a za stejných podmínek, jako může postupovat věřitel při tvorbě daňových OP v souladu s českým právem.

Pokud by k postoupení došlo, pak může věřitel po splnění výše uvedených podmínek využít pouze § 8a ZoR. Není důvod využívat v některých případech „rychlejší“ dosažení 100 % rozvahové hodnoty pohledávky, pokud nedojde k naplnění stejných podmínek, které jsou vyžadovány pro tvorbu daňových OP dle § 8 ZoR ve srovnatelném případě podle českého práva.

Príspevek 208/17.12.07 – príspevek uzavřen – souhlasné stanovisko

208/17.12.07 - Příjem ze závislé činnosti ve vztahu k slevám, daňovým bonusům a nezdanitelným položkám po 1.1.2008

Předkládají: Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701
Ing. Pavel Vontor, daňový poradce, č. osvědčení 3610

1. Výchozí situace

V souvislosti s nabytím účinnosti zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů je v § 6 odstavec 9 písmeno e) ZDP zrušeno osvobození pojistného placeného zaměstnavatelem za zaměstnance, toto se naopak zahrnuje do základu daně dle § 6 odst. 13 ZDP. Zákon o daních z příjmů s účinností od 1.1.2008 ve věci věcného vymezení příjmů ze závislé činnosti zůstal stejný jako v roce 2007 (§ 6 odst. 1, včetně výjimek odst. 4, 5, 6). Nově je od 1.1.2008 definován základ daně (§ 6 odst. 13) - "příjmy ze závislé činnosti zvýšené o částku....".

2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

V ZDP existují položky (slevy, daňové bonusy a nezdanitelné částky), které lze uplatnit pouze tehdy, jestliže poplatník dosáhl určité hranice příjmů. Jedná se o:

- ✓ **ustanovení § 35ba odstavec 1 písmeno b) – „sleva na manželku“.** Sleva na manželku se poskytuje pokud její vlastní příjmy nepřevyšují částku 38.040 Kč.
- ✓ **ustanovení § 35c odstavec 4 – „roční daňový bonus“.** Roční daňový bonus je poskytován za podmínky, jestliže poplatník měl příjem podle § 6, 7, 8 nebo 9, alespoň ve výši šestinásobku minimální mzdy.
- ✓ **ustanovení § 35d odstavec 4 – „měsíční daňový bonus“.** Plátce je povinen vyplatit měsíční daňový bonus, jestliže úhrn vyplacených nebo zúčtovaných příjmů za kalendářní měsíc dosahuje alespoň polovinu minimální mzdy.
- ✓ **ustanovení § 15 odstavec 7 – „příspěvky odborovým organizacím“.** Takto lze odečíst částku do 1,5% zdanitelných příjmů podle § 6.

Bude srovnávacím kritériem příjem dle § 6 nebo základ daně dle § 6 odst. 13 ZDP – superhrubá mzda? Dle našeho názoru musíme striktně rozlišovat příjmy ze závislé činnosti (§ 6 odst. 1 ZDP, včetně výjimek odst. 4, 5, 6) od způsobu (metodiky) sestavení základu daně. Ve výše uvedených případech se umožňuje uplatnit sleva, bonus (roční, měsíční) či nezdanitelná částka, jestliže příjem dosáhne určité částky. Zákon v daných případech srovnává dvě veličiny - příjem s poměrovou základnou. Zákon nesrovnává základ daně s poměrovou základnou. Z uvedeného důvodu si myslíme, že srovnávacím kritériem bude příjem dle § 6 a ne superhrubá mzda. Ustanovení § 6 odst. 13 ZDP nově vymezuje od 1.1.2008 dílčí základ daně dle § 6, tato úprava však nemá žádný vliv na vymezení příjmu rozhodného pro přiznání výše uvedených slev, daňových bonusů nebo odpočitatelných položek.

3. Návrh opatření

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

Stanovisko Ministerstva financí
Souhlas s navrhovaným závěrem.

Příspěvek 209/17.12.07 – příspěvek uzavřen – souhlasné stanovisko

209/17.12.07 - Osvobozený příjem zaměstnance z důvodu penzijního připojištění a životního pojištění po 1.1.2008

Předkládají: Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701
Ing. Pavel Vontor, daňový poradce, č. osvědčení 3610

1. Výchozí situace

V souvislosti s nabytím účinnosti zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů jsou z pohledu zaměstnance nově vydefinovány osvobozené příjmy z titulu penzijního připojištění a životního pojištění, a to konkrétně v ustanovení § 6 odstavec 9 písmene p) ZDP.

„§ 6 odst. 9 písmeno p) včetně poznámky pod čarou č. 123 zní:

příspěvek zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem **poukázaný** na účet jeho zaměstnance u penzijního fondu^{9a)}, částky pojistného, které **hradí** zaměstnavatel pojišťovně^{34b)} za zaměstnance na pojištění pro případ dožití nebo pro případ smrti nebo dožití nebo na důchodové pojištění, a to i při sjednání dřívějšího plnění v případě vzniku nároku na starobní důchod nebo plný invalidní důchod, nebo v případě, stane-li se zaměstnanec plně invalidním podle zákona o důchodovém pojištění, nebo v případě smrti (dále jen „soukromé životní pojištění“), na základě pojistné smlouvy uzavřené mezi zaměstnancem jako pojistníkem a pojišťovnou, která je oprávněna k provozování pojišťovací činnosti na území České republiky podle zvláštního právního předpisu⁸⁹⁾, nebo jinou pojišťovnou usazenou na území členského státu Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru, za podmínky, že ve smlouvě byla sjednána výplata pojistného plnění až po 60 kalendářních měsících a současně nejdříve v roce dosažení věku 60 let, v úhrnu však maximálně do výše 24 000 Kč ročně od téhož zaměstnavatele. Toto platí v případech, kdy má právo na plnění z pojistných smluv soukromého životního pojištění pojištěný zaměstnanec, a je-li pojistnou událostí smrt pojištěného, osoba určená podle zvláštního předpisu o pojistné smlouvě¹²³⁾, kromě zaměstnavatele, který hradil pojistné,

123) § 51 zákona č. 37/2004 Sb.“.

2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

Podle nového znění ZDP jsou z pohledu zaměstnance osvobozeným příjmem příspěvky zaměstnavatele na penzijní připojištění a životní pojištění za zákonem stanovených podmínek, a to v úhrnu však maximálně do výše 24 000 Kč ročně od téhož zaměstnavatele. Problém může způsobit terminologie, kterou zákonodárce do nového ustanovení § 6 odst. 9 písm. p) přenesl z části zákona platného do 31.12.2007, která upravovala náklady zaměstnavatele konkrétně § 24 odst. 2 písm. zj) – penzijní připojištění a zo) – životní pojištění. V případě penzijního připojištění zákon osvobozuje příjem zaměstnance okamžikem „poukázání“ a v případě životního pojištění okamžikem „hrazení“. V kontextu s pokynem D-300, k § 24, bodu 34, ve kterém je upraveno, že „poukázáním příspěvku zaměstnavatele“ se rozumí jeho zaplacením, by se mohlo dojít k závěru, že penzijní připojištění z pohledu zaměstnance bude osvobozeno až okamžikem zaplacení příspěvku zaměstnavatelem na účet penzijního fondu a

životní pojištění okamžikem vzniku závazku (předpisem závazku zaměstnavatele vůči pojišťovně).

Dle našeho názoru záměr zákonodárce nebyl osvobodit příjmy z titulu příspěvků zaměstnavatele na penzijní připojištění a životní pojištění rozdílným způsobem, a myslíme si, že byt' zákonodárce při tvorbě citovaného ustanovení použil rozdílnou terminologii, v obou případech bude z pohledu zaměstnance osvobozený příjem již v okamžiku předpisu závazku zaměstnavatele vůči pojišťovně, a to jak z titulu penzijního připojištění, tak z titulu životního pojištění. Pokyn D-300, k § 24, bodu 34, se v daném případě nepoužije, jelikož tento upravuje okamžik uplatnění daňově relevantního nákladu z pohledu zaměstnavatele.

3. Návrh opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat, popř. v novele zákona upravit znění § 6 odst. 9 písm. p) ZDP.

Stanovisko Ministerstva financí

Zákonodárce do nového ustanovení § 6 odst. 9 písm. p) ZDP, ve znění platném do 31.12.2007 nepřenesl terminologii z ust. § 24 odst. 2 písm. zj) a zo) ZDP, ale byla sloučena textace § 6 odst. 9 písm. u) a písm. w) ZDP, ve znění platném před novelou. U příspěvku zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem byl pojem „poukázaný“ původně použit v kontextu se zněním ust. 30 zákona č. 49/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem. Podle § 27 cit. zákona může příspěvek „platit“ účastník penzijního připojištění nebo třetí osoba nebo zaměstnavatel za zaměstnance.

Ustanovení § 6 odst. 9 písm. p) ZDP a ani předchozí ustanovení § 6 odst. 9 písm. u) a w) nestanoví okamžik, ve kterém dochází na straně zaměstnance k osvobození zmíněného příjmu - to pro účely daňového osvobození u zaměstnance není vůbec důležité (protože tento příjem je osvobozen v jakémkoliv okamžiku). V případě zdanitelného příspěvku (nad stanovený limit pro daňové osvobození) bude pro účely zdanění zmíněného plnění rozhodující okamžik, ve kterém příspěvek zaměstnavatel poukazuje (hradí) nad stanovený limit adresně ve prospěch zaměstnance (tj. poukazuje na jeho účet u penzijního fondu příp. hradí na jeho životní pojištění).

Závěr: Podle našeho názoru proto není třeba novelou zákona § 6 odst. 9 písm. p) upravovat.

215/17.12.07 - Základní sleva na dani v případě nonrezidentů po 1.1.2008

Předkládají: Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

1. Výchozí situace

V souvislosti s nabytím účinnosti zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů dochází s účinností od 1.1.2008 ke změně zákona o daních z příjmů v oblasti zákonného nároku uplatnění základní slevy na dani (§ 35ba odst. 1 písm. a) a odst. 2 ZDP), a to u poplatníků – nonrezidentů (§ 2 odst. 3 ZDP).

ZDP byl novelizován v následujících ustanoveních:

✓ V § 35ba odst. 2 se slova „**písm. b)**“ nahrazují slovy „**písm. a)**“.

✓ V § 38g odstavec 2 zní:

„(2) Daňové přiznání není povinen podat poplatník, který má příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky podle § 6 pouze od jednoho a nebo postupně od více plátců daně včetně doplatků mezd od těchto plátců (§ 38ch odst. 4). Podmínkou je, že poplatník podepsal u všech těchto plátců daně na příslušné zdaňovací období prohlášení k dani podle § 38k, a vyjma příjmů od daně osvobozených a příjmů, z nichž je vybírána daň srážkou sazbou daně podle § 36, nemá jiné příjmy podle § 7 až 10 vyšší než 6 000 Kč. Rovněž není povinen podat daňové přiznání poplatník, jemuž plynou pouze příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky ze zahraničí, které jsou podle § 38f vyjmuty ze zdanění. **Daňové přiznání za zdaňovací období je ale povinen podat poplatník uvedený v § 2 odst. 3, který uplatňuje slevu na dani podle § 35ba odst. 1 písm. a) až e)**, nebo daňové zvýhodnění a nebo nezdanitelnou část základu daně podle § 15 odst. 3 a 4. Daňové přiznání je také povinen podat poplatník, kterému byly vyplaceny nebo který jiným způsobem obdržel příjmy ze závislé činnosti a nebo funkční požitky za uplynulá léta, které se nepovažovaly podle § 5 odst. 4 za jeho příjmy ve zdaňovacím období, kdy byly zúčtovány plátcem daně v jeho prospěch.“

2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

Podle nového znění ZDP se v případě nonrezidentů sníží daň za zdaňovací období či za kalendářní měsíc o základní slevu na dani (24.840,-/zdaňovací období, 2.070,- /kalendářní měsíc), pokud úhrn jejich příjmů ze zdrojů na území České republiky podle § 22 ZDP činí nejméně 90% všech jejich příjmů s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně dle § 3 nebo 6, nebo jsou od daně osvobozeny podle § 4, 6, nebo 10, nebo příjmů z nichž je daň vybírána srážkou podle § 36 ZDP.

K novému režimu uplatňování základní slevy na dani pro nonrezidenty důvodová zpráva žádný závěr neuvádí.

2.1 Diskriminace poplatníků

Předně je nutno uvést, že do konce roku 2007 ZDP umožňoval snížit daňovou povinnost těmto poplatníkům o základní slevu na dani (7.200,-/zdaňovací období, 600,- Kč/měsíc), aniž by museli splnit jakoukoliv další podmínku. ZDP v daném případě vycházel z předpokladu, že základní sleva na dani je slevou na poplatníka a na tuto má nárok jakýkoliv poplatník, bez ohledu na jeho daňový domicil a bez ohledu, zda příjmy podléhající dani pobíral za příslušný rok jeden den či v průběhu celého zdaňovacího období.

Výše popisovanou změnou dochází s účinností od 1.1.2008 k takové situaci, že rezident ČR si sníží daňovou povinnost o základní slevu na dani, byť podnikal či byl zaměstnán jeden den v roce, a nonrezident, který v ČR podniká či je zaměstnán po celý rok, slevu nemůže uplatnit, jelikož nesplní podmínku – „úhrn příjmů ze zdrojů na území České republiky podle § 22 ZDP činí nejméně 90% všech jejich příjmů s výjimkou příjmů...“. Zejména v případě zaměstnanců (nonrezidentů), nebudou moci tyto uplatňovat u svého zaměstnavatele měsíční základní slevu na dani, jelikož podmínku „90% příjmů z ČR“ jsou schopni prokázat až po uplynutí zdaňovacího období.

Dle našeho názoru ZDP s účinností od 1.1.2008 zavádí nepřijatelnou diskriminaci poplatníků (čl. 39 Smlouvy ES), kdy tento zvýhodňuje rezidenty od nonrezidentů, když jim neumožňuje uplatnit měsíční slevu na dani. To podle našeho názoru platí bez ohledu na to, že v souladu s judikaturou ESD je obecně možné možnost uplatnění obdobného typu slev podmínit určitou výší příjmů ze zdrojů na území ČR, jak se tomu děje předmětnou novelou. Dle našeho názoru nepřijatelná diskriminace je způsobena nemožností uplatnit tyto slevy na dani u daňových nonrezidentů na měsíční bázi i v případech, kdy předmětné procento příjmů ze zdrojů na území České republiky bude splněno a dále vidíme diskriminaci v praktické aplikaci předmětné úpravy tak, jak je popsána dále.

Dle našeho názoru je důvodem této diskriminace také to, že při praktické aplikaci dané nové úpravy bude tuzemský zaměstnavatel nucen v případě, kdy má více zaměstnanců, používat například kritérium občanství pro praktické určení případů, kdy se bude více zaměřovat na doložení toho, zda daný zaměstnanec je či není nonrezident. V případě více zaměstnanců nám nepřipadá reálné, aby s každým zaměstnancem bylo vedeno dlouhé řízení, v rámci kterého by se zjišťovalo splnění či nesplnění podmínek rezidentství dle ZDP v návaznosti na příslušnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Na základě toho se tedy dle našich informací v praxi začínají objevovat doporučení ze strany správců daně, aby například zaměstnavatelé v případě uplatňování slev vyžadovali potvrzení o daňovém rezidentství pouze v případech, kdy zaměstnanec nepředloží český doklad totožnosti. Takový přístup dle našeho názoru je jednoznačně diskriminační. Na druhé straně si v praxi při velkém počtu zaměstnanců mnohdy s minimálními mzdovými prostředky nedovedeme představit jinou realizovatelnou metodu uplatňování slev. Řešení, že potvrzení o rezidentství bude požadováno od všech zaměstnanců nepovažujeme za reálné.

Dalším problémem je, na základě čeho a jak budou správci daně vydávat potvrzení o rezidentství. Prvním problémem je, že půjde například o zaměstnance, který je zaměstnán v ČR od 1.1.2008 a tento zaměstnanec půjde požádat o potvrzení o rezidentství. Na základě čeho správce daně toto potvrzení vydá? Další otázkou je, co když zde bude potvrzení o rezidentství a následně se ukáže, že daná osoba se nakonec rezidentem ve skutečnosti nestala

například proto, že se nenaplnily předpoklady pro vznik rezidentství. Může také dojít k tomu, že v průběhu roku dojde k zániku rezidentství. Ve všech těchto případech může mít plátce potvrzení o rezidentství a přesto na něj mohou nakonec dopadnout negativní důsledky způsobené špatným odvodem zálohy na daň s tím, že v mnohých případech nepůjde ani o případ kdy chybu způsobil zaměstnanec ani o případy kdy chybu způsobil zaměstnavatel.

Je také nutné zohlednit praktickou správu dané agendy. Je otázkou, zda jsou finanční úřady připraveny na příliv velkého množství zahraničních pracovníků většinou s minimem znalostí o věci, kteří budou žádat o vystavení potvrzení o rezidentství.

V daném případě doporučujeme, aby při nejbližší novele ZDP byla provedena oprava, tzn., aby nonrezident mohl uplatnit základní slevu na dani bez naplnění jakýchkoliv dalších podmínek.

2.2 Uplatnění základní slevy v daňovém přiznání

Jak z části 2.1. vyplývá, poplatník (nonrezident) v průběhu zdaňovacího období nebude moci požadovat uplatnění měsíční základní slevy u svého zaměstnavatele (neprokáže podmínku „90% příjmů z ČR“), a proto ZDP mu „umožňuje“ základní slevu uplatnit za zdaňovací období, avšak za podmínky, že podá daňové přiznání (§38g odst. 2 ZDP).

Namodelujme si příklad – rezident Slovenska, je zaměstnán v České republice u zaměstnavatele, u kterého podepsal prohlášení (§ 38k odst. 4 ZDP). V průběhu roku mu zaměstnavatel nesnižuje zálohu na daň o měsíční slevu na dani (nesplní podmínku „90% příjmů z ČR“). Po uplynutí roku, zaměstnavatel vystaví zaměstnanci potvrzení o příjmech ze závislé činnosti (§38j odst. 3 ZDP). Poplatník – rezident Slovenska, se rozhodne uplatnit slevu na dani (roční), a proto podá daňové přiznání. Aby správce daně mohl vyměřit přeplatek na dani za příslušné zdaňovací období, bude muset mít jistotu, že tento je oprávněn, tj. zda rezident Slovenska naplnil podmínku „90% příjmů z ČR“. Z tohoto důvodu ve většině případů správce daně zahájí vytykáací řízení (do 30 dnů od podání daňového přiznání - §43 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Jakým způsobem bude poplatník prokazovat naplnění podmínky „90% příjmů z ČR“, když v daňovém přiznání bude uvádět pouze příjmy ze zdrojů na území ČR? Jediným relevantním způsobem, jak prokázat naplnění podmínky, je doložit daňové přiznání ze Slovenska. Toto však poplatník může doložit, až po té, co bude ukončeno vytykáací řízení v ČR a bude mít potvrzení o zaplacené dani v ČR. V daném případě dojde k tzv. „zacyklení“, čímž se dostane poplatník do důkazní nouze, a roční slevu na dani nebude moci uplatnit.

Ve světle výše popsaného příkladu, lze dojít k závěru, že ZDP sice umožňuje nonrezidentům uplatnit roční slevu na dani, avšak při praktické aplikaci zjistíme, že základní roční slevu na dani vlastně uplatnit nelze. V daném případě opět poukazujeme na nepřipustnou diskriminaci poplatníků (čl. 39 Smlouvy ES).

Dále je také nutné zohlednit skutečnost, že v mnoha případech při striktním postupu dle ZDP by k prokázání příjmů ze zdrojů na území ČR nebylo dostatečné ani přiznání, které podává daňový nonrezident v zahraničí. Správně by totiž měl postupovat tak, že při výpočtu předmětného testu by započítával i příjmy, které dle zahraniční právní úpravy vůbec nepodléhají zdanění nebo jsou od daně osvobozeny, ale podle českého ZDP tomu tak není (to mohou být například různé příjmy ze zahraničních státních rozpočtů jako jsou zahraniční sociální dávky a podobně).

Dle našeho názoru nový režim uplatnění základní slevy na dani u nonrezidentů dále přinese:

- ✓ vyšší pracnost, administrativu a pracovní zatížení pracovníků FÚ, naroste počet podaných daňových přiznání, kdy jediným důvodem podání bude uplatnění základní slevy, a s tímto souvisí nárůst vytýkacích řízení či mezinárodních dožádání,

a

- ✓ postihne především poplatníky (nonrezidenty), kteří na území ČR vykonávají pouze závislou činnost (občané Slovenska, Polska). Lze předpokládat, že okamžikem, kdy tito zjistí, že zaměstnavatelé jim odmítnou uplatnit měsíční slevu na dani (2.070,- Kč), bude zvýšený počet dotazů na FÚ, stížností na plátce, popř. správních žalob či ústavních stížností.

2.3. Uplatňování obdobného kritéria u některých položek do 31.12.2007

V této souvislosti může být argument, že obdobný princip se u některých položek uplatňuje již v současné době. Domníváme se však, že tento argument nemůže obstát, neboť od 1.1.2008 dojde k výraznému zvýšení slevy na dani a hlavně tím, že daný systém bude dopadat na základní slevu na poplatníka, bude se týkat úplně všech poplatníků. Na druhé straně při případné novele ZDP doporučujeme taktéž zvážit výše popsané praktické problémy i u ostatních obdobných položek.

3. Závěr

a) V tomto materiálu jsme chtěli poukázat na možné problémy, které novou legislativní úpravou nastanou. Upozornili jsme na nepřipustnou diskriminaci. Z uvedeného důvodu navrhuje, aby při nejbližší novele ZDP byla provedena následující úprava § 35ba odst. 2 ZDP, kdy „písm. a)“ se nahrazuje slovy „písm. b)“

- c) Do doby, než bude tato případná novela schválena, doporučujeme v souladu s § 55a ZSDP prominout daň z titulu uplatnění základní slevy na dani v případech, kdy v souladu s tím, co je uvedeno v tomto příspěvku, by při striktním postupu dle ZDP správně tuto slevu nebylo možné uplatnit respektive její uplatnění je sporné, neboť v souladu s výše uvedeným se v daném případě jedná o nesrovnalost v uplatňování daňových zákonů.

Stanovisko Ministerstva financí

Počínaje rokem 2008 dojde k radikálnímu zvýšení základní slevy na dani, a to na 24 840 Kč ročně s tím, že daňový nerezident ČR bude moci tuto slevu uplatnit (obdobně jako doposud u dalších slev majících vazbu na osobu poplatníka) jen za podmínky, že prokáže, že jeho celoroční příjmy ze zdrojů na území České republiky činí nejméně 90% všech jeho příjmů. To ve svém důsledku vyvolalo nutnost změny ZDP v tom smyslu, že u zaměstnanců – daňových nerezidentů nelze tuto slevu uplatnit při výpočtu měsíční zálohy na daň a nebo v rámci ročního zúčtování záloh u zaměstnavatele (§ 38h odst. 12 a § 38g odst. 2), ale až po skončení roku a jen v daňovém přiznání. Daňoví nerezidenti, kteří splňují stanovené podmínky, tedy nárok na uplatnění této slevy na dani neztrácejí, pouze dochází k posunu v čase na právo tento nárok uplatnit.

Toto opatření vychází z doporučení Komise Evropských společenství č. 1994/79/ES z 21.12.1993 o zdaňování některých příjmů daňovým nerezidentům. Toto doporučení v zásadě umožňuje členským státům EU do určité míry chránit vlastní daňové příjmy, což nabývá v podmínkách České republiky na významu především v souvislosti s radikálním cca 3,5 násobným zvýšením základní slevy na dani.

V intencích tohoto doporučení byl limit stanoven na 90%, a to z důvodu zachování konzistentnosti zákona o daních z příjmů, protože stejný limit je zákonem uplatňován v jiných případech - např. při uplatnění slevy na manželku, na plný nebo částečný invalidní důchod a na průkaz ZTP/P, dále při uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě a od r. 2008 též při uplatnění úroků z úvěrů použitých na financování bytových potřeb (půjde-li úvěrové smlouvy uzavřené po 1.1.2008).

Ze stanovisek námi v této věci dotázaných odborů MF vyplývá, že nelze vyloučit vznik rozporu s právem ES (čl. 39 ES o volném pohybu pracovníků) a dále že v předmětné věci není možné daň podle § 55a ZSDP prominout, neboť podle tohoto ustanovení lze daň prominout pouze z důvodu nesrovnalostí vyplývajících při uplatňování daňových zákonů, o což se v uvedeném případě nejedná. Mohlo by se jednat příp. o tvrdost zákona, kterou však nelze při prominutí daně podle § 55a ZSDP zohlednit (lze ji zohlednit pouze u prominutí příslušenství daně).

S ohledem na výše uvedené a vzhledem k tomu, že cílem komplexně provedené předmětné právní úpravy bylo postihnout především jinou skupinu poplatníků, nikoliv poplatníky s příjmy ze závislé činnosti (zahraniční pracovníky), je v současné době připraven návrh změny ZDP, který by měl tuto nepříznivou situaci řešit způsobem, který umožní při splnění zákonných podmínek přiznat základní slevu na dani zahraničním pracovníkům již při měsíčním zúčtování mezd a také následně za celé zdaňovací období v rámci ročního zúčtování daňových záloh u zaměstnavatele, tj. přiznávat jí zahraničním pracovníkům bez naplnění jakýchkoliv dalších podmínek a bez povinnosti podávat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

Konkrétně v ustanoveních § 35ba odst. 2, § 38g odst. 2 a § 38h odst. 12 ZDP je navržena právní úprava, která je uvedena v závěru příspěvku, tzn. že: „písm. a)“ se nahrazuje slovy „písm. b)“. A současně se navrhuje příslušným způsobem upravit přechodná ustanovení

ÚČETNICTVÍ

Příspěvek 210/17.12.07 – příspěvek odložen na příští KV KDP

210/17.12.07 - Účetní období podílového fondu

Předkládá: Ing. Petra Pospíšilová, daňový poradce, č. osvědčení 2309

Předmětem příspěvku je posouzení skutečnosti, zda si může podílový fond zvolit hospodářský rok jako účetní období, tj. účetní období jiné, než jaké používá investiční společnost, která předmětný podílový fond spravuje.

Legislativní rámec

Použití hospodářského roku jako účetního období upravuje § 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění („zákon o účetnictví“), a to ve svém odst. 3:

„Účetní jednotky, které nejsou organizační složkou státu, územním samosprávným celkem nebo účetní jednotkou vzniklou nebo zřízenou zvláštním zákonem^{1c)}, mohou uplatnit hospodářský rok.“

Odkaz na poznámku pod čarou 1c) přitom upřesňuje, že za zvláštní zákon v tomto případě považuje např. zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách v platném znění.

Odpověď na otázku, zda si může podílový fond zvolit jako účetní období hospodářský rok, tak musí vyplynout z analýzy dvou otázek, a to:

- je podílový fond účetní jednotkou?; a
- pokud je podílový fond účetní jednotkou, není účetní jednotkou vyloučenou z možnosti uplatňovat hospodářský rok podle § 3 odst. 3 zákona o účetnictví?

Podílový fond jako účetní jednotka

Základní vymezení účetních jednotek je uvedeno v § 1 odst. 2 zákona o účetnictví, kdy je pojem „účetní jednotka“ zaveden jako legislativní zkratka pro subjekty, na které se má vztahovat zákon o účetnictví. Přitom výčet těchto subjektů je uveden pod písm. a) až f) tohoto ustanovení a formulačně (jazykově) se tento výčet jeví jako výčet konečný s tím, že podílový fond není možno zařadit pod žádnou z citovaných kategorií (podílový fond není právnickou osobou, zahraniční osobou ani organizační složkou státu; ostatní položky se týkají výhradně fyzických osob). Z tohoto hlediska se pak nabízí závěr, že podílový fond není účetní jednotkou.

Domnívám se však, že takový závěr není správný. Definicí (§ 6 odst. 2 zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování v platném znění) je podílový fond souborem majetku, který náleží všem vlastníkům podílových listů, a není právnickou osobou. Nicméně už ustanovení § 2 odst. 2 vyhlášky č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, uvádí, že tato vyhláška se vztahuje i na podílové fondy. Je zřejmé, že už z titulu postavení vyhlášky,

kteřá provádí zákon o účetnictví jako právní normu vyšší právní síly, musí být podílový fond účetní jednotkou, jinak by vyhláška nemohla konstatovat, že se právě na podílové fondy vztahuje její působnost.

Skutečnost, že podílové fondy jsou účetní jednotkou, je však možno dovozovat i z dalších skutečností:

- investiční společnost má povinnost účtovat o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření s majetkem podílového fondu odděleně od předmětu účetnictví svého, z čehož vyplývá, že podílový fond má vlastní předmět účetnictví (viz § 16 odst. 1 zákona o kolektivním investování);
- investiční společnost jako správce a osoba obhospodařující podílový fond je povinna zajistit účtování o předmětu účetnictví podílového fondu tak, aby jí to umožnilo sestavit účetní závěrku za každý podílový fond; ve smyslu § 18 zákona o účetnictví sestavují účetní závěrku právě účetní jednotky;
- účetní závěrka podílového fondu musí být ověřena auditorem podle § 16 odst. 3 zákona o kolektivním investování; zákon o účetnictví předpokládá tuto možnost v § 20 odst. 1 písm. e) a opět v této souvislosti hovoří o účetní jednotce.

Je zřejmé, že jak zákon o kolektivním investování, tak zákon o účetnictví a související vyhláška zacházejí s podílovým fondem jako se zcela samostatnou jednotkou, a to i přes to, že podílový fond není právnickou osobou, a jako takový nemá právní subjektivitu. Na podílový fond se vztahují stejné povinnosti jako na jiné subjekty, které jsou účetními jednotkami. Z těchto právních předpisů tak lze dovozovat, že podílový fond je účetní jednotkou i přes to, že není výslovně uveden v § 1 zákona o účetnictví.

Zákaz použití hospodářského roku

Vzhledem k tomu, že odpověď na první otázku je kladná, je nutno se dále zabývat otázkou, zda je podílový fond účetní jednotkou vzniklou nebo zřízenou zvláštním zákonem, pro které je v § 3 odst. 3 zákona o účetnictví vysloven zákaz pro použití hospodářského roku jako účetního období. Otázkou tedy je, jaké zvláštní zákony měl zákonodárce na mysli při tvorbě tohoto ustanovení (kromě zákona o vysokých školách, na který je výslovně odkazováno v poznámce pod čarou).

I když je v teoretické rovině možno za zvláštní zákon ve vztahu k zákonu o účetnictví považovat i obchodní zákoník (zákon č. 513/1991 Sb., v platném znění), je taková interpretace nesmyslná, protože obchodní společnosti by pak nemohly jako účetní období používat hospodářský rok, což jistě úmyslem zákonodárce nebylo.

Domnívám se však, že takovým zvláštním zákonem není ani zákon o kolektivním investování, na jehož základě jsou podílové fondy zřizovány. Jako logický by se mohl jevit argument, že podílový fond by měl mít účetní období stejné jako investiční společnost, která takový podílový fond spravuje (tj. v podstatě systém, kdy investiční společnost a všechny podílové fondy jí spravované by měly mít stejné účetní období).

Zákon o kolektivním investování však upravuje i činnost investičních společností a investičních fondů, což jsou z hlediska jejich založení standardní akciové společnosti založené na základě příslušných ustanovení obchodního zákoníku. Zákon o kolektivním

investování sám o sobě neobsahuje zákaz volby hospodářského roku jako účetního období pro investiční společnosti, investiční fondy nebo podílové fondy. Lze proto dovozovat, že zákaz použití hospodářského roku se na investiční společnosti a investiční fondy nevztahuje (obchodní společnosti obecně mohou používat hospodářský rok), a tyto účetní jednotky si mohou za své účetní období zvolit hospodářský rok.

Není proto logický závěr, na jehož základě by si mohla investiční společnost zvolit jako účetní období hospodářský rok, zatímco podílové fondy jí spravované by musely účtovat v kalendářním roce kvůli zakazu § 3 odst. 3 zákona o účetnictví. Ani za těchto okolností by nebyl splněn požadavek, aby podílové fondy účtovaly ve stejném účetním období jako investiční společnost, která je spravuje. Žádný předpis neukládá povinnost investičním společnostem a podílovým fondům, aby účtovaly ve stejném účetním období, a interpretace zákona o účetnictví v tom smyslu, že podílové fondy nemohou účtovat v hospodářském roce nedává žádný smysl, protože ani taková interpretace nemůže zabránit tomu, aby investiční společnost si zvolila jako účetní období hospodářský rok, zatímco jí spravované podílové fondy jako účetní jednotky zřízené na základě zákona o kolektivním investování by byly povinny účtovat v kalendářním roce.

V tomto smyslu se vyjádřila rovněž Česká národní banka jako orgán regulace a dohledu nad kapitálovým trhem. Její sdělení je uvedeno v příloze tohoto příspěvku.

Rovněž důvodová zpráva k zákonu č. 437/2003 Sb., kterým se mění zákon o účetnictví¹, a kterým byla právě zavedena nová úprava hospodářského roku v § 3 zákona o účetnictví uvádí, že „...*Z možnosti uplatnit hospodářský rok jsou vyjmuty ty účetní jednotky, které jsou přímo napojeny na státní rozpočet a kde by hospodářský rok znesnadnil zúčtování se státním rozpočtem...*“ jako vysvětlení k tomu, kterým účetním jednotkám není umožněno použití hospodářského roku. Z tohoto zdůvodnění nelze žádným způsobem dovozovat, že by zákonodárce za zvláštní zákon považoval zákon o kolektivním investování, když hlavním důvodem pro omezení možnosti uplatnit hospodářský rok pro některé účetní jednotky byla vazba financování těchto účetních jednotek z veřejných rozpočtů.

Z výše uvedených skutečností činím proto závěr, že ustanovení § 3 odst. 3 zákona o účetnictví nebrání podílovým fondům použít jako účetní období hospodářský rok.

Závěr

Podílový fond je účetní jednotkou, která může jako účetní období použít hospodářský rok. Po projednání na Koordináčním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice vhodným způsobem publikovat.

¹ viz sněmovní tisk 400/0 rozeslaný poslancům dne 10. července 2003, www.psp.cz

Příloha:



NA PŘÍKOPÉ 28
115 03 PRAHA 1

Sekce regulace a dohledu
nad kapitálovým trhem

V Praze dne 3. října 2007
Č.j.: Sp/514/377/2007
2007/16056/540
Počet stran: 2

Věc

Dotaz z oblasti vedení účetnictví podílových fondů – shoda mezi hospodářským a kalendářním rokem

Dne 22. srpna 2007 pod evid. č. 2007/13917/540 Česká národní banka (dále jen ČNB) obdržela Vaše dotazy týkající se účetnictví tuzemských podílových fondů. Konkrétně dotaz ohledně shody hospodářského a kalendářního roku podílového fondu a dotaz, zda se musí účetní období podílového fondu shodovat s účetním obdobím investiční společnosti, která tento fond spravuje. K uvedenému dotazu sdělujeme následující:

Tuzemské podílové fondy účtují v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon stanoví dle § 3, odst. 2 následující: „Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, není-li dále stanoveno jinak. Účetní období se buď shoduje s kalendářním rokem nebo je hospodářským rokem. Hospodářským rokem je účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období může být kratší nebo i delší než uvedených dvanáct měsíců. Účetní období při vzniku účetní jednotky v období tří měsíců před koncem kalendářního roku nebo při zániku účetní jednotky v období tří měsíců po skončení kalendářního roku nebo hospodářského roku může být o příslušnou dobu delší než uvedených dvanáct měsíců.“

Dále dle § 3, odst. 3 zákona o účetnictví ve znění pozdějších předpisů: „Účetní jednotky, které nejsou organizační složkou státu, územním samosprávným celkem nebo účetní jednotkou vzniklou nebo zřízenou zvláštním zákonem, mohou uplatnit hospodářský rok. Uplatnit hospodářský rok lze pouze po oznámení záměru změny účetního období místně příslušnému správci daně z příjmů nejméně 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období, jinak účetní období zůstává nezměněno. Obdobně postupují účetní jednotky i při přechodu z hospodářského roku na kalendářní rok.“

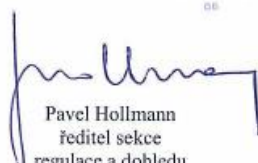
Žádný zákon podílovým fondům tedy neukládá, aby hospodářský a kalendářní rok byl stejný a zároveň není zákonem stanoveno, že účetní období podílového fondu se musí shodovat s účetním obdobím investiční společnosti, která tento fond spravuje.

Zároveň je třeba upozornit, že ČNB může požadovat informace od podílového fondu mimo pravidelné informační povinnosti také vždy například v polovině a na konci kalendářního roku s využitím § 8 zákona o dohledu v oblasti kapitálového trhu a o změně a doplnění

dalších zákonů ve znění pozdějších předpisů. Poskytnutí těchto informací je potřebné pro statistické a analytické účely, zejména pro provádění srovnávacích analýz.

S pozdravem

ČNB ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA
Sekce regulace a dohledu
nad kapitálovým trhem
Na Příkopě 28, 115 03 Praha 1
oe


Pavel Hollmann
ředitel sekce
regulace a dohledu
nad kapitálovým trhem


Hynek Černý
ředitel odboru
kolektivního investování
a penzijních fondů

Stanovisko Ministerstva financí

Vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi (dále jen „vyhláška“) v § 2 odst. 1 písm. e) stanoví, že vyhláška se vztahuje také na investiční společnost nebo investiční fondy, tedy na právnické osoby. V § 2 odst. 2 je uvedeno, že vyhláška se vztahuje také na podílový fond, pro který vede investiční společnost oddělené účetnictví. To vyvolává domněnku, že podílový fond je účetní jednotkou.

K posouzení, zda nebo není účetní jednotkou a k vyvrácení této domněnky je třeba se vrátit do období platnosti zákona č. 248/1992 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech. V uvedeném zákonu v § 14 Obhospodařování majetku v podílovém fondu v odstavci 1 písm. b) byla uložena investiční společnosti povinnost účtovat odděleně o každém podílovém fondu v soustavě podvojného účetnictví a dále bylo stanoveno, že ministerstvo stanoví účtovou osnovu a postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek. Podle tohoto zákona podílový fond nebyl právnickou osobou a tedy ani subjektem povinností a práv.

Proto při platnosti tohoto zákona a při tvorbě vyhlášky se stanovilo v § 2 odst. 2, že vyhláška se vztahuje také na podílový fond, a to podle souvisejících ustanovení v předmětných oblastech např. u zisků nebo ztrát z finančních operací, obsahové vymezení přílohy účetní závěrky. I z kontextu těchto ustanovení vyhlášky vyplývá, že podílový fond není účetní jednotkou.

Na uvedeném pojetí se nic nezměnilo ani vydáním zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, i nadále je stanoveno, že podílový fond není právnickou osobou a že majetek v podílovém fondu obhospodařuje investiční společnost - srov. § 7 odst. 1 nebo také § 16 o účtování majetku v podílovém fondu.

Podílový fond není (a nikdy nebyl) účetní jednotkou podle § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. To mimo jiné i proto, že co se týče právnických osob soukromého práva provádí transpozici Čtvrté směrnice Rady 78/660/EHS a směrnic z ní odvozených, pro banky a finanční instituce jde o směrnici 86/635/EHS, které podávají taxativní výčet subjektů a jejich právních forem, na které se směrnice vztahují. Mezi těmito podílové fondy nejsou.

Při současné platnosti **zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů**, kdy v již zmíněném § 16 jsou stanovena pravidla k účtování o majetku v podílovém fondu (jako svého druhu speciální ustanovení), se může ustanovení § 2 odst. 2 vyhlášky jevit jako nadbytečné. To však nic nemění na již shora uvedeném.

Na základě uvedených skutečností, zejména té že **podílový fond** není účetní jednotkou a tudíž **se na něj nevztahuje ustanovení § 3 odst. 3 zákona o účetnictví**. Změna účetního období u podílového fondu, ke kterému ovšem nevidíme důvod, by tak byla možná pouze prostřednictvím investiční společnosti.

DPH

Príspevek 211/17.12.07 – príspevek uzavřen – souhlasné stanovisko

211/17.12.07 - Vracení daně zaplacené v souvislosti s poskytnutím prostředků ze zdrojů Evropské unie na podporu projektů výzkumu a vývoje

Předkládá: Olga Holubová, daňový poradce, č. osvědčení 367

1. Úvod, popis problému

Ke dni 1.1.2008 nabývá účinnosti zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který novelizuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“).

V § 81 se za odstavec 1 vkládá nový odstavec 2, který včetně poznámky pod čarou č. 59a) zní:

*"(2) Nárok na vrácení daně má rovněž osoba, která požádá o vrácení daně **zaplacené** z prostředků nenávratné zahraniční pomoci nebo z prostředků ze zdrojů Evropské unie poskytnutých jako podpora výzkumu a vývoje z veřejných prostředků podle zákona upravujícího tuto podporu ^{59a)}, pokud podle pravidel poskytovatele prostředků nemohou být tyto prostředky použity na úhradu daně."*

59a) Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu a vývoje), ve znění pozdějších předpisů."

Zákon předpokládá, že bude z prostředků Evropské unie zaplacená daň na vstupu, která bude právě na základě uvedeného ustanovení vrácena, jestliže ji nelze z poskytnutých prostředků hradit. Bude-li nicméně splněna zákonná podmínka nutná pro vrácení daně na vstupu (tj. její prvotní zaplacení z prostředků Evropské unie), budou současně porušena pravidla stanovená Nařízením², které neumožňuje, aby byla z fondu daň na vstupu zaplacená:

Čl. 31

3. Aby byly považovány za způsobilé, musí náklady vzniklé při provádění nepřímé akce splňovat tyto podmínky:

...

e) musejí být očištěny od nezpůsobilých nákladů, zejména od identifikovatelných nepřímých daní, včetně daně z přidané hodnoty, ..."

Jestliže tedy bude předmětné ustanovení zákona vyloženo pouze pomocí výkladu čistě jazykového (gramatického), nebude možno je v praxi uplatnit.

2. Možné řešení

Z důvodové zprávy k novele zákona však vyplývá, že záměrem zákonodárce bylo umožnit vrácení daně za podmínky, že daň nelze z prostředků EU uhradit, to bez ohledu na skutečnost, z jakých zdrojů bude primárně uhrazena:

² Nařízení Evropského Parlamentu a Rady (ES) č. 1906/2006, kterým se stanoví pravidla pro účast podniků, výzkumných středisek a vysokých škol na akcích v rámci sedmého rámcového programu a pro šíření výsledků výzkumu (2007 až 2013).

K bodu 8

Navrhuje se doplnění § 81 o možnost požádat o vrácení daně z nenávratné zahraniční pomoci (vč. zdrojů EU), která je poskytnuta jako podpora výzkumu a vývoje, a to tehdy, pokud poskytovatel finanční pomoci stanoví podmínku, že z této pomoci nesmí být hrazena daň (DPH). Daň se bude vracet na žádost a za podmínek, které jsou již v § 81 uvedeny.

Z toho důvodu je třeba zohlednit především teleologický způsob výkladu, jinak by bylo předmětné ustanovení zcela nadbytečné a záměr zákonodárce by nebyl naplněn. Podle Ústavního soudu jsou situace, kdy je nutné odchýlit se od jazykového znění zákona. Je to zejména tehdy, jestliže to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona³. Proto navrhuji, aby bylo předmětné ustanovení zákona vykládáno tím způsobem, že **bude daň na vstupu vracena při splnění ostatních zákonných podmínek i v případech, bude-li hrazena z jiných zdrojů (např. bude-li ji hradit sám žadatel)**. V důsledku navrhovaného způsobu výkladu předmětného ustanovení, který se mírně odchyluje od výkladu jazykového ve prospěch výkladu teleologického, bude naplněn jeho účel a předmětné ustanovení nezůstane až do nejbližší případné novely zákona o DPH mrtvé.

3. Závěr

Navrhuji přijetí a zveřejnění uvedeného výkladu.

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas se závěry předkladatele.

³ Dalším naprosto neudržitelným momentem používání práva je jeho aplikace, vycházející pouze z jeho jazykového výkladu. Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity. **PI. ÚS 33/97**

Ústavní soud připomněl jako zásadu, že soud není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případech, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku.

PI. ÚS 5/05

212/17.12.07 - Vymezení pojmu obhospodařování investičních fondů nebo podílových fondů podle § 54 odst. 1 písm. v) zákona o DPH

Předkládají: Mgr. Ing. Radek Haliček, advokát
Ing. Petr Potomský, daňový poradce, č. osvědčení 3276

1 Úvod – popis problému

Uplatnění osvobození u některých finančních činností podle § 54 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („Zákon o DPH“) není vždy jednoznačné a mnohdy není zcela zřetelná hranice mezi plněními, u kterých lze osvobození od DPH uplatnit a u kterých nikoliv. Mezi tuto skupinu činností spadá též obhospodařování investičních fondů a podílových fondů podle § 54 odst. 1 písm. v) zákona o DPH.

V praxi vyvstává otázka, jakým způsobem tyto činnosti definovat, aby nedocházelo k neoprávněnému uplatnění osvobození určitých činností od DPH, případně naopak k jejich nesprávnému zdanění DPH na výstupu.

Skutečnost, že pojem „obhospodařování investičních nebo podílových fondů“ není v současné době v české legislativě definován, přináší na straně plátců DPH nejistotu, zda jimi uplatňované postupy jsou v souladu s českými a evropskými pravidly daně z přidané hodnoty.

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit přístup k posuzování jednotlivých činností, které lze považovat za obhospodařování investičních nebo podílových fondů podle ustanovení § 54 odst. 1 písm. v) zákona o DPH. Sjednocení přístupu by mělo vést především ke zvýšení právní jistoty plátců DPH v dané oblasti a zároveň k výraznému zvýšení kontrolovatelnosti uplatňování osvobození od DPH ze strany správců daně.

Příspěvek zároveň reaguje na judikaturu Evropského soudního dvora, která se problematikou definice služeb obhospodařování investičních fondů nebo podílových fondů v nedávné době zabývala. Jedná se o rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věci *Abbey National* (C-169/04) ze dne 4. května 2006.

2 Předmět příspěvku

V praxi lze identifikovat řadu činností, jejichž ekonomický charakter odpovídá podstatě obhospodařování investičních nebo podílových fondů. Vzhledem k jejich šíři a variabilitě není záměrem příspěvku ani v jeho možnostech plně pokrýt všechny v úvahu přicházející činnosti.

Příspěvek je zaměřen především na ty činnosti, u nichž by z pohledu každodenní praxe bylo přínosné sjednotit jejich DPH režim. Zároveň se jedná o činnosti, u kterých je podle názoru předkladatelů zcela zřejmá souvislost s fungováním uvedených investičních a podílových fondů, tj. jejich ekonomická podstata naplňuje typické znaky obhospodařování investičních a podílových fondů.

3 Analýza problému z pohledu platné legislativy

3.1 Zákon o dani z přidané hodnoty

Současné znění zákona o DPH neobsahuje definici pojmu „obhospodařování investičních nebo podílových fondů“, přičemž - pokud jde o rozsah osvobozených činností - § 54 odst. 1 písm. v) zákona o DPH pouze odkazuje na zvláštní právní předpis, kterým je podle poznámky

pod čarou již neplatný zákon č. 248/1992 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech.

Zákon o investičních společnostech a investičních fondech byl s účinností k 1. květnu 2004 (tj. ke dni vstupu smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost) nahrazen zákonem č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování (dále též „ZKI“).

Zákon o kolektivním investování taktéž neposkytuje definici pojmu obhospodařování. Tento zákon používá slovní spojení „obhospodařování podílových fondů“ resp. „obhospodařování investičních fondů“ (např. § 14 odst. 1 ZKI), či „obhospodařování majetku investičního fondu“ (např. § 4 odst. 6 ZKI) resp. „obhospodařování majetku v podílovém fondu“ (např. § 7 odst. 3 ZKI). Z kontextu zákona jasně nevyplývá vztah mezi těmito pojmy.

Zákon o investičních společnostech a investičních fondech definoval pojem „obhospodařování majetku“ v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu a obhospodařováním majetku investičního fondu jako „správa majetku a nakládání s ním“. Pojem „obhospodařování investičního nebo podílového fondu“ zákon o investičních společnostech a investičních fondech nedefinoval.

3.2 Směrnice o společném systému DPH

Na základě čl. 135(1)(g) Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty („Směrnice o společném systému DPH“) členské státy osvobodí od daně z přidané hodnoty plnění představující správu zvláštních investičních fondů, jak je vymezují členské státy (v anglické verzi „*the management of special investment funds as defined by Member States*“). Toto ustanovení bylo v nezměněném znění převzato z čl. 13B(d)(6) Šesté směrnice, kterou Směrnice o společném systému DPH nahradila.

Směrnice o společném systému DPH blíže nespécifikuje konkrétní druhy plnění, které by měly být podle čl. 135 odst. 1 písm. g) osvobozeny od DPH a neobsahuje ani definici pojmu „správa zvláštních investičních fondů“. Z kontextu a z judikatury Evropského soudního dvora je však zřejmé, že pojem „zvláštní investiční fond“ používaný Směrnicí o společném systému DPH je obecným komunitárním pojmem, který není obsahově totožný s pojmem „investiční fond“ ve smyslu ZKI, ale je pojmem širším a zahrnuje všechny typy fondů, které členské státy vymezí pro účely osvobození finanční činnosti správy podle čl. 135(1)(g) Směrnice o společném systému DPH.

3.3 Předpisy Evropského společenství v oblasti kolektivního investování

Oblast kolektivního investování je v rámci EU částečně harmonizována. Za účelem koordinace právních a administrativních předpisů týkajících se podniků kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (*Undertakings for collective investment in transferable securities*, „UCITS“) byla vydána Směrnice Rady č. 85/611/EHS. Tato směrnice byla novelizována směrnicemi Rady a Parlamentu č. 2001/107/ES a 2001/108/ES.

Novelizovaná směrnice č. 85/611/EHS definuje postavení UCITS, správcovské společnosti a depozitáře a stanoví rámec pro způsob správy majetku shromážděného v UCITS. Směrnice definuje správcovskou společnost (*management company*) ve vztahu k UCITS jako společnost, jejímž předmětem podnikání je správa (*management*) kolektivního portfolia UCITS. Seznam činností, které jsou považovány za správu kolektivního portfolia, je uveden v příloze II této směrnice. Tento příkladný seznam obsahuje následující funkce, které dále dělí do tří kategorií:

- *Správa investic*
- *Administrativní činnosti*

- a. Právní služby a účetní služby v rámci správy fondu;
- b. Dotazy zákazníků,
- c. Oceňování a stanovování cen (včetně daňových příznání);
- d. Sledování dodržování právních předpisů;
- e. Vedení registru podílníků;
- f. Rozdělování zisku;
- g. Vydávání a zpětný odkup podílových jednotek;
- h. Vyrovnaní transakcí (včetně odeslání osvědčení);
- i. Vedení záznamů.

- *Marketing*

Článek 5g(1) novelizované směrnice 85/611/EHS dává členským státům možnost poskytnout správcovským společnostem za určitých podmínek právo pověřit výkonem jedné nebo několika ze svých funkcí třetí osobu.

4 Relevantní rozhodnutí Evropského soudního dvora

Otázkou DPH aspektů činností vykonávaných v rámci správy zvláštních investičních fondů se zabýval rozsudek Evropského soudního dvora ve věci *Abbey National* (C-169/04) ze dne 4. května 2006.

Předmětem tohoto řízení o předběžné otázce bylo mimo jiné posouzení, zda se osvobození od daně z přidané hodnoty v rámci „spravování zvláštních investičních fondů“ podle čl. 13B(d)(6) Šesté směrnice uplatní na služby poskytované externím správcem formou administrativních činností při správě fondu.

Z rozhodnutí Evropského soudního dvora vyplývají následující závěry:

- Pojem „správa zvláštních investičních fondů“ má v rámci komunitárního práva svůj vlastní, nezávislý obsah, který členské státy nemohou měnit
- Čl. 13B(d)(6) Šesté směrnice pokrývá zvláštní investiční fondy bez ohledu na jejich právní formu
- Cílem osvobození operací souvisejících se spravováním zvláštních investičních fondů od daně podle čl. 13B(d)(6) Šesté směrnice je zejména ulehčit malým investorům investování peněz do investičních fondů. Toto ustanovení má zabezpečit, aby byl společný systém DPH daňově neutrální, co se týče výběru mezi přímým investováním do cenných papírů a investováním prostřednictvím subjektů kolektivního investování. Z toho plyne, že operace, kterých se týká osvobození od daně, jsou operace, které jsou specifické pro činnost subjektů kolektivního investování.
- Do oblasti osvobozených operací tudíž spadají mimo činností správy investic také administrativní činnosti samotných subjektů kolektivního investování (viz „administrativní činnosti“ uvedené v příloze II novelizované směrnice 85/611/EHS), které představují specifické funkce subjektů kolektivního investování.
- Osvobození se naopak nevztahuje na činnosti depozitáře subjektů kolektivního investování. Tyto činnosti totiž nespádají pod spravování subjektů kolektivního investování, ale pod kontrolu a dohled nad činnostmi těchto subjektů, jejichž cílem je

zabezpečit, aby spravování subjektů kolektivního investování bylo vykonáváno v souladu se zákonem.

- Pojem „spravování zvláštních investičních fondů“ obsažený v čl. 13B(d)(6) Šesté směrnice je vymezen v závislosti na povaze poskytovaných služeb, a nikoliv v závislosti na osobě poskytovatele nebo příjemce služby.
- Znění Šesté směrnice v zásadě nevylučuje, aby se spravování zvláštních investičních fondů skládalo z různých odlišných služeb, které mohou spadat pod pojem „spravování zvláštních investičních fondů“ na které se může vztahovat osvobození od daně, i když jsou poskytovány externím správcem.
- Ze zásady daňové neutrality vyplývá, že subjekty musejí mít možnost vybrat si způsob organizace, který jim z hospodářského hlediska vyhovuje nejlépe, aniž by podstupovaly riziko, že jejich činnosti budou vyloučeny z osvobození od daně. Z toho vyplývá, že služby spravování poskytované externím správcem v zásadě spadají do oblasti osvobození od DPH podle čl. 13B(d)(6) Šesté směrnice.
- Služby poskytované externím správcem však musí představovat samostatný a zřetelný celek, který splňuje specifické a podstatné prvky činnosti správy zvláštních investičních fondů. Pouhá technická nebo hmotná plnění, jako je např. poskytnutí informačního systému, osvobození podle čl. 13B(d)(6) Šesté směrnice nepokrývá.
- Administrativní a účetní služby v rámci správy fondu poskytované externím správcem spadají pod pojem „spravování zvláštních investičních fondů“, pokud tvoří samostatnou skupinu posuzovanou jako celek a jsou specifické a podstatné pro spravování zvláštních investičních fondů.

Rozhodnutí Evropského soudního dvora je založeno na ustanoveních Šesté směrnice, kterým odpovídá čl. 135(1)(g) Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Závěry Evropského soudního dvora ve věci *Abbey National* (C-169/04) jsou tak plně relevantní i v současné době.

Příloha obsahující seznam administrativních činností je obsažena ve směrnici týkající se UCITS. Evropský soudní dvůr se na ni nicméně odvolává jako na výkladovou pomůcku ohledně pojmu „spravování zvláštních investičních fondů“ obecně. Rozsah osvobození tak, jak jej ESD vymezil v rozsudku ve věci *Abbey National*, s odkazem na tuto přílohu, by měl být shodný pro všechny typy fondů, které ten který členský stát vymezil pro účely osvobození finanční činnosti správy podle čl. 135(1)(g) Směrnice o společném systému DPH.

5 Daňově - správní praxe uplatňovaná ve vybraných evropských státech

Na základě průzkumu provedeného v ostatních evropských státech vyplývá, že rozsudek Evropského soudního dvora ve věci *Abbey National* (C-169/04) má významný dopad při uplatňování osvobození od DPH u činností souvisejících se správou zvláštních investičních fondů. V některých případech došlo ke změně stávajícího přístupu příslušných správců daně s tím, že s účinností od vynesení rozsudku je nově akceptováno osvobození od daně za podmínek v rozsudku uvedených.

Níže uvádíme stručný komentář týkající se vybraných států a přístupu správců daně k dané problematice.

Velké Británie

Jako reakce na *Abbey National* byl ve Velké Británii vydán pokyn HM Revenue and Customs, který zcela zásadně mění dosavadní přístup HMRC k dané problematice. HMRC

v reakci na *Abbey National* připouští, že pod pojem správa investičních fondů spadají také administrativní a účetní služby v rámci správy investičních fondů, pokud tvoří samostatný zřetelný celek a jsou specifické a podstatné pro spravování zvláštních investičních fondů, bez ohledu na to zda jsou poskytovány interním či externím správcem fondu.

HMRC specifikuje, že pro uplatnění osvobození není nutné, aby externí správce fondu zajišťoval veškeré „administrativní činnosti“ uvedené v příloze II novelizované směrnice 85/611/EHS.

Co se týče služeb poskytnutých po 1. říjnu 2006, HMRC bude akceptovat jejich zpětné osvobození.

Irská republika, Dánsko a Lucembursko

Irská republika, Dánsko a Lucembursko posuzovaly výše uvedené činnosti spojené se správou investičních fondů jako osvobozené již před zveřejněním rozsudku *Abbey National* a považují tak rozsudek za potvrzení správnosti daného přístupu.

Švédsko

Ve Švédsku se v souvislosti s rozsudkem začalo ve srovnání s předchozí praxí uplatňovat osvobození u administrativních činností uvedených v příloze II novelizované směrnice 85/611/EHS.

Nizozemí

Na základě praxe aplikované nizozemským správcem daně před uveřejněním rozsudku bylo pro osvobození klíčové, zda poskytovatel služeb spojených se správou investičního fondu měl oprávnění k rozhodování týkajícím se zejména investic a investiční strategie. Pokud nikoliv, osvobození obecně nebylo akceptováno.

Vzhledem ke skutečnosti, že rozsudek *Abbey National* nepodmiňuje osvobození tímto způsobem, došlo v praxi ke změně tohoto přístupu ve srovnání se stavem před vynesením rozsudku.

Norsko

V Norsku byl v souvislosti s *Abbey National* vydán pokyn pro jednotlivé správce daně, který stanoví, že veškeré podobné případy mají být od roku 2007 posouzeny ve shodě se závěry Evropského soudního dvora.

6 Navrhované řešení

Z výše uvedené analýzy vyplývá podle názoru předkladatelů následující.

Pojem „zvláštní investiční fondy“ použitý v čl. 135(1)(g) Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty zahrnuje v České republice investiční fondy a podílové fondy, a to jak standardní fondy, tak speciální fondy určené pro veřejnost a speciální fondy kvalifikovaných investorů ve smyslu zákona o kolektivním investování a bez ohledu na to, na jaká aktiva je zaměřena investiční politika fondu.

Pojem „obhospodařování“ použitý v § 54 odst. 1 písm. v) zákona o DPH obsahově odpovídá pojmu „management“ obsaženému v čl. 135(1)(g) Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Pojem „obhospodařování“ nelze vykládat na základě českých právních předpisů (např. na základě zákonů upravující kolektivní

investování), neboť se jedná o koncept, který má v souladu s judikaturou Evropského soudního dvora svůj vlastní nezávislý obsah.

V souladu s judikaturou Evropského soudního dvora zahrnuje pojem „management“ resp. „obhospodařování“ nejen správu majetku ve fondu a nakládání s ním, ale i všechny další činnosti, které jsou specifické pro funkci fondů kolektivního investování, zejména administrativní činnosti uvedené v druhé odrážce přílohy II novelizované směrnice 85/611/EHS.

Osvobození od DPH by mělo být uplatněno u těchto činností specifických a nezbytných pro fondy kolektivního investování bez ohledu na to, kým jsou poskytovány (tj. zda jsou poskytovány správcovskou společností nebo třetími osobami).

Osvobození by mělo být aplikováno v případě, kdy jsou dané služby poskytovány podílovým fondům nebo investičním společností, a tato plnění tvoří samostatnou skupinu posuzovanou jako celek a jsou specifická a podstatná pro spravování zvláštních investičních fondů.

Za služby tvořící samostatnou skupinu jako celek je možno považovat službu poskytovanou jedním poskytovatelem, která se skládá z kombinace několika níže uvedených plnění specifických a podstatných pro fondy kolektivního investování, a to za předpokladu, že tato služba pokrývá určitou ucelenou oblast fungování fondu.

V daném případě je tak možno hovořit o balíčku či kombinaci služeb jako je např. poskytování:

- komplexních účetních, daňových a auditních služeb
- poskytování právních služeb spočívajících v komplexním zajištění právních aspektů fungování fondu či
- kompletní zajištění zpracování informační strategie vůči zákazníkům (provozování zákaznické infolinky, příprava a aktualizace informačních webových stránek fondu apod.).

Za služby tvořící samostatnou skupinu jako celek je také možno považovat individuální služby, u kterých je vzhledem k jejich specifčnosti možno tuto podmínku považovat bez dalšího za splněnou. Tyto služby jsou tak osvobozeny i v případě, že je poskytovatelem poskytnuta pouze jedna takováto služba pokrývající určitou ucelenou oblast fungování fondu. Jako příklad takto osvobozených služeb lze uvést vypořádání transakcí či vedení seznamu podílníků resp. akcionářů fondu.

Mezi služby, které lze podle názoru navrhovatelů jednoznačně označit jako činnosti specifické a podstatné pro fondy kolektivního investování, mimo jiné patří:

- Vedení účetní a jiné dokumentace;
- Audit účetní závěrky fondu;
- Vedení seznamu podílníků resp. akcionářů fondu;
- Oceňování majetku fondu;
- Výpočet aktuální hodnoty cenných papírů emitovaných fondem;
- Sestavování daňových přiznání fondu, daňové poradenství
- Právní služby v rámci správy fondu;
- Služby v oblasti investičního poradenství;
- Vypořádání transakcí;

- Poskytování informací pro periodické výkazy a hlášení;
- Zpracování periodických výkazů a hlášení pro investory, ČNB apod.;
- Výplata výnosů;
- Emitování a následný odkup podílových jednotek;
- Sledování dodržování regulačních právních předpisů (compliance);
- Provozování zákaznické infolinky;
- Tvorba a provozování informačních webových stránek pro klienty fondu kolektivního investování;

Definice těchto služeb jako činností specifických a podstatných pro fondy kolektivního investování odpovídá a je v souladu s výše popsanou judikaturou Evropského soudního dvora.

7 Závěr

V případě, že činnosti specifické a podstatné pro fondy kolektivního investování tvoří samostatnou skupinu posuzovanou jako celek (jak definováno výše), jsou daná plnění osvobozena od daně z přidané hodnoty podle § 54 odst. 1 písm. v) zákona o DPH.

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěry k popsané problematice, jak jsou uvedeny v části 5. *Navrhovaná řešení*, zpracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí

MF souhlasí s návrhem předkladatelů.

MF samozřejmě plně respektuje rozsudek ESD C-169/04 (Abbey National) a považuje za služby obhospodařování investičních nebo podílových fondů podle § 54 odst. 1 písm. v) ZDPH ty služby, které tvoří zřetelný celek a jsou zároveň specifické a nezbytné pro obhospodařování fondů. Služba tak již ze své podstaty musí splňovat výše uvedené podmínky, aby byla osvobozena od daně podle tohoto ustanovení. Tyto znaky tak nesplní některé služby uvedené v části 6 příspěvku, jsou-li poskytovány samostatně.

Spotřební daně, ekologické daně

Příspěvek 213/17.12.07 – **příspěvek uzavřen – souhlasné stanovisko**

213/17.12.07 - Bezplatné předání odpadních olejů uživatelům

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

1. Výchozí situace

V souvislosti s nabytím účinnosti zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů je v části jedenácté (čl. XVIII a XIX), která novelizuje zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“), doplněno hospodaření s odpadními oleji, u kterých dochází ke zvýšení sazby daně z nuly na 660 Kč / 1000 litrů.

Z důvodové zprávy k původní změně zákona :

„Z doplněného znění zákona vyplývá povinnost daň přiznat a zaplatit těm zdrojům znečištění, které spalují odpadní oleje neekologickým způsobem. Ze současné struktury využití odpadních olejů pro výrobu tepla vyplývá, že převážná část statisticky podchycených a takto využívaných olejů bude **osvobozena** od spotřební daně, protože je spotřebována v rámci mineralogických postupů. Zbývající část odpadních olejů použitých pro výrobu tepla bude zdaněna.“

Pohyb osvobozených vybraných výrobků od daně dle zákona ale předpokládá, že bude prováděn zejména uživateli.

2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

1.1.1. 2.1 Uživatel a odpadní oleje

V praxi dochází k případům, kdy provozovatelé kovoobráběcích dílen, autoservisů, zpracovatelů odpadů, kovohutí apod. vyrábí, či přijímají odpadní oleje, které následně **bezplatně předávají** likvidátorům těchto odpadních olejů. Tito likvidátoři tyto minerální oleje likvidují v souladu se zákonem o odpadech, či jinak využívají. Do konce roku 2007 jsou tyto odpadní oleje osvobozeny, pokud jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro výrobu tepla [§ 49 odst. 3 zákona]. Tyto odpadní oleje se následně přijímaly a užívaly bez zvláštního povolení. Od 1.1.2008 dochází ke změně tohoto ustanovení.

Od daně jsou osvobozeny odpadní oleje uvedené v § 45 odst. 1 písm. d), které jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo použity k mineralogickým postupům nebo v metalurgických procesech [§49 odst. 3 zákona].

Pokud budou ale odpadní oleje použity pro jiné účely, než je pohon motorů nebo výroba tepla, pak budou tyto odpadní oleje osvobozeny podle ustanovení § 49 odst. 1 zákona. Pokud bude osoba tyto oleje přijímat, či získávat (např. veřejné autoservisy při výměně olejů v motorových vozidlech) a bude tyto oleje dál bezplatně předávat k likvidaci, pak nesplňuje podmínku ust. § 53 odst. 3 zákona, kdy lze přijímat a užívat tyto odpadní oleje bez zvláštního povolení. Tato osoba bude uživatelem a musí mít zvláštní povolení [§ 13 zákona].

Uživatelé vybraných výrobků osvobozených od daně (dále jen "uživatel") se pro účely zákona rozumí právnická nebo fyzická osoba, která přijímá a užívá, **případně podle § 53 prodává** dalšímu uživateli, vybrané výrobky osvobozené od daně; uživatelé mají postavení daňových subjektů bez povinnosti se registrovat [§ 3 písm. i) zákona].

Minerální oleje osvobozené od daně lze na základě zvláštního povolení [§ 13] také prodávat uživatelům, kterým bylo také vydáno zvláštní povolení, a uživatelům, kteří pro přijímání a užívání minerálních olejů osvobozených od daně zvláštní povolení mít nemusí (odstavce 3 až 5) [§ 53 odst. 1 zákona].

1.1.2. 2.1 Dílčí závěr

Uživatel může podle výše uvedeného vybrané výrobky přijímat a užívat a v případě minerálních olejů také prodávat jinému uživateli.

1.1.3. 2.2 Bezplatné předání odpadních olejů

§ 45 (1) zákona

Předmětem daně jsou tyto minerální oleje:

d) odpadní oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 91 až 2710 99,

§ 46 zákona

Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také

g) dnem prodeje nebo **bezplatného předání** odpadních olejů uvedených v § 45 odst. 1 písm. d), které nebyly zdaněny, ke konečné spotřebě pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla,

1.1.4. 2.2 Dílčí závěr

Pokud bude osoba bezplatně předávat odpadní oleje k likvidaci, pak nelze použít ustanovení § 53 odst. 1 zákona, neboť tato osoba sice přijímá osvobozené minerální oleje, ale neužívá je a ani je neprodává. **Tato osoba nemůže být uživatelem.** Této osobě vzniká povinnost daň přiznat (pokud již olej nebyl zdaněn), neboť tímto případem nelze použít režim osvobození od daně.

3. Návrh opatření

1.1.5. 3.1 Navrhují při nejbližší příležitosti doplnit do zákona text :

"V § 53 se na konci odstavce 1 doplňuje věta "To platí obdobně i pro bezplatné předání odpadních olejů uvedených v § 45 odst. 1 písm. d)."

1.1.6. 3.1 Návrh na výklad zákona

Navrhují vykládat ustanovení § 53 odst. 1 zákona v případě použití pro odpadní oleje tak, že je využitelné i pro bezplatné předání těchto odpadních olejů, což je v souladu se záměrem zákonodárce (viz důvodová zpráva v úvodu příspěvku).

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

Stanovisko Ministerstva financí

Od 1.1. 2008 jsou odpadní oleje podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“) zdaněny sazbou spotřební daně 660 Kč / 1000 l. Odpadní oleje nebyly dosud zdaněny. Bylo zapotřebí proto zavést nový systém zdaňování odpadních olejů.

Byli proto i nově nadefinováni plátcí daně z odpadních olejů. Jsou jimi právnické nebo fyzické osoby, kterým vznikne povinnost přiznat a zaplatit daň

- při prodeji nebo bezplatném předání odpadních olejů uvedených v § 45 odst. 1 písm. d) zákona, které nebyly zdaněny, ke konečné spotřebě pro pohon motorů nebo výrobu tepla
- při použití odpadních olejů uvedených v § 45 odst. 1 písm. d) zákona, které nebyly zdaněny pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla.

Osoby, které prodávají nebo předávají odpadní oleje k výrobě tepla, jsou proto plátcí daně (vyjma osob, které prodávají odpadní oleje osvobozené podle § 49 odst. 3 zákona pro mineralogické potupy a metalurgické procesy).

Do doby, než u odpadních olejů vznikne povinnost přiznat daň a zaplatit, mají odpadní oleje pseudo statut výrobků osvobozených od spotřební daně. Subjekty (právnické nebo podnikající fyzické osoby), které prodávají nebo předávají odpadní oleje uživatelům, kteří je dále užívají podle § 49 odst. 1 (pro jiné účely než je pohon motorů nebo výroba tepla, tj. např. recyklace), musí mít zvláštní povolení pro přijímání a užívání minerálních olejů osvobozených od daně podle § 13 zákona.

Ustanovení § 53 odst. 1 zákona zjednodušeně tvrdí, že minerální oleje lze také prodávat dalším uživatelům, kteří mají povolení k užívání (prodávat vybrané výrobky mezi uživateli lze v rámci zákona pouze u minerálních olejů). Toto ustanovení však explicitně netvrdí, že odpadní oleje lze na základě zvláštního povolení i předávat (u jiných minerálních olejů tento problém nevzniká, protože mají svou hodnotu).

V souvislosti se zněním zákona účinným od 1.1. 2008 proto pojem prodej odpadních olejů zahrnuje i bezplatné předání odpadních olejů dalším subjektům, které mají zvláštní povolení pro přijímání a užívání výrobků osvobozených od daně.

S navrhovaným řešením lze souhlasit. Ministerstvo financí provede úpravu v nejbližší novele zákona.

214/17.12.07 - Výklad některých pojmů v zákonech o energetických daních

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

Úvod

S účinností od 1. ledna 2008 je zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (ZSVR), do české daňové soustavy zavedeny tzv. energetické daně jako další druh nepřímých daní. V zákonné úpravě těchto daní byly použity termíny, které se zatím v daňovém zákoně nevyskytovaly. Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit správnou interpretaci vybraných pojmů pro účely energetických daní.

1. Metalurgické procesy

ZSVR

Podle § 8 odst. 1 písm. e) části čtyřicáté páté ZSVR je od daně osvobozen plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý v metalurgických procesech. Podle § 8 odst. 1 písm. e) části čtyřicáté šesté ZSVR jsou od daně osvobozena pevná paliva určená k použití, nabízená k prodeji nebo použitá v metalurgických procesech. Podle § 8 odst. 2 písm. e) části čtyřicáté sedmé ZSVR je od daně osvobozena elektřina určená k použití nebo použitá při metalurgických procesech.

Pro účely všech energetických daní obsahuje ZSVR totožnou definici metalurgických procesů, která je shodná s definicí metalurgických procesů obsaženou i v novele zákona o spotřebních daních. Metalurgickými procesy se pro účely ZSVR rozumí procesy tepelného zpracování rud a jejich koncentrátů jako výstupního produktu z této činnosti a výroba kovů uvedená v klasifikaci NACE pod kódem DJ 27 „výroba základních kovů a hutních výrobků“.

Podle ZSVR se pro účely ZSVR klasifikací NACE rozumí odvětvová klasifikace ekonomických činností uvedená v nařízení Rady (EHS) č. 3037/90, ve znění nařízení Komise (ES) č. 29/2002 o statistické klasifikaci ekonomických činností v Evropském společenství.

Důvodová zpráva k ZSVR důvody pro osvobození ani bližší vymezení metalurgických procesů pro účely osvobození od daně neobsahuje.

Směrnice EU

Zavedením energetických daní se do českého práva implementují příslušné směrnice EU, zejména směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny.

Podle čl. 22 preambule směrnice energetické produkty by měly v zásadě podléhat právnímu rámci Společenství, pokud se používají jako palivo (heating fuel) nebo pohonná hmota (motor fuel). V této souvislosti vyplývá z povahy a logiky daňového systému, že je v oblasti působnosti rámcových předpisů Společenství vyloučeno dvojí použití energetických produktů, použití energetických produktů k jiným účelům než jako palivo nebo pohonná hmota, jakož i

mineralogické postupy. Obdobně by se mělo zacházet s elektřinou používanou podobným způsobem.

Podle čl. 2 odst. 4 písm. b) Směrnice se tato směrnice nevztahuje na následující použití energetických produktů a elektřiny:

- dvojití použití energetických produktů. Energetický produkt má dvojití použití, pokud se používá jednak jako palivo, a jednak pro jiné účely než jako pohonná hmota nebo palivo. Za dvojití použití se považuje i použití energetických produktů pro chemickou redukci a v elektrolytických a metalurgických procesech;
- elektřina používaná zejména pro účely chemické redukce a v elektrolytických a metalurgických procesech;
- elektřina, pokud dosahuje více než 50% nákladů na výrobek.

Směrnice neobsahuje vlastní definici metalurgických procesů pro účely vynětí těchto procesů z předmětu regulace Směrnice. Obsah pojmu metalurgický proces pro účely Směrnice také dosud nebyl předmětem rozhodování Evropského soudního dvora. To znamená, že Směrnice dává pravomoc definovat obsah pojmu metalurgický proces plně do kompetence členských států do té míry, že vymezení tohoto pojmu nesmí narušit hospodářskou soutěž v rámci společného trhu EU, např. poskytnutím nedovolené veřejné podpory.⁴

Z výše uvedeného tedy plyne, že rozsah vymezení metalurgických procesů pro účely uplatnění energetických daní je plně v kompetenci členských států EU a v současnosti není předmětem harmonizace v rámci EU.

Energeticky náročné procesy zpracování kovů

V rámci primární výroby kovů z nerostů a následného tepelného zpracování produktů primární výroby kovů jsou prováděny operace s vysokou energetickou náročností ve formě tepla spotřebovaného na ohřev materiálu a mechanické energie spotřebované na tváření materiálu.

Otázkou jde, zda všechny nebo jen některé z těchto operací lze pro účely energetických daní považovat za metalurgické procesy pro účely energetických daní a co je rozhodujícím hodnotícím kritériem pro přiznání osvobození. Jedná se zejména o následující technologické operace:

- (i) Rozmrazování a úprava vstupních surovin pro primární výrobu kovů ve formě ingotů
- (ii) Primární výroba kovů z nerostů nebo druhotných surovin
- (iii) Odlévání kovových výrobků z polotovarů (ingotů)

⁴ Komise EU ve svém rozhodnutí ze 7. února 2007 konstatovala, že osvobození od daně z energií, které přiznává německý zákon o dani z energií pro činnosti týkající se zpracování kovů, jsou v souladu se Směrnicí. Na druhé straně však Komise EU rozhodla, že selektivní osvobození pro výrobce hliníku zavedené ve Francii (C 78/2001), Irsku (C 79/2001) a Itálii (C 80/2001), které se fakticky vztahuje pouze na jediného domácího výrobce, je v rozporu se Směrnicí, neboť jde o zakázanou veřejnou podporu. Přitom vymezení metalurgické činnosti podle § 51 odst. 1 písm. b) německého zákona o energetických daních (BGBl 2006,1534) pro účely osvobození je velmi široké a zahrnuje též např. tváření kovů za tepla.

(iv) Tváření kovů za tepla (např. válcování, kování)

(v) Tepelné zušlechťování materiálu, např. kalení, popouštění

Pro účely osvobození daně u energií použitých v metalurgických procesech je podstatné vymezení metalurgických procesů v ZSVR. Podle definice se pro účely příslušných částí ZSVR metalurgickými procesy rozumí:

(i) tepelné zpracování rud a jejich koncentrátů jako výstupního produktu z této činnosti, a

(ii) výroba kovů uvedená v odvětvové klasifikaci ekonomických činností NACE pod kódem DJ 27 „výroba základních kovů a hutních výrobků“.

Tepelné zpracování rud a jejich koncentrátů

Pokud jde o tepelné zpracování rud a jejich koncentrátů jako výstupního produktu, nutno tuto definici interpretovat logicky, neboť při čistě gramatickém výkladu by šlo o nepoužitelnou definici. Výstupní produkt z určité činnosti totiž nelze v rámci téže činnosti dále tepelně zpracovávat.

Z použití termínu „ruda“ lze usuzovat na to, že tato definice se týká primární výroby surových kovů, např. výroba surového železa ve vysokých pecích. Termín „koncentrát“ lze vykládat jako výsledek primárního zpracování rud kovů, např. výroba oceli ze surového železa. Při čistě gramatickém výkladu by však z této definice byla vyloučena výroba kovů pouze z druhotných surovin (kovového šrotu) bez použití rud, což však zjevně nebyl záměr zákonodárce, neboť by to šlo proti cílům ekologické daňové reformy (ekologicky a energeticky příznivější využití druhotných surovin by bylo daňově znevýhodněno ve srovnání s výrobou z rud).

Pojem „tepelné zpracování rud a jejich koncentrátů“ přitom lze vykládat jak úzce, tzn. pouze činnosti, které se dějí uvnitř metalurgického zařízení (vysoké pece), tak i široce, tzn. veškeré činnosti, které přímo souvisí s výrobou základních hutních produktů (odlitky, za tepla válcované profily, výkovky).

Vzhledem k tomu, že ZSVR termín „tepelné zpracování rud a jejich koncentrátů“ blíže nevymezuje, mají poplatníci právo vykládat předmětná ustanovení ZSVR široce⁵ a uplatnit osvobození na všechny činnosti, které s tepelným zpracováním rud a jejich koncentrátů přímo souvisí⁶. Navíc širší vymezení termínu „výroba kovů“ zabraňuje tomu, aby domácí hutní výrobci byly daňově znevýhodněni oproti výrobcům z jiných států, kde energetické daně neexistují nebo kde se osvobození od energetických daní pro metalurgické procesy vykládá široce.

⁵ Nejnověji podpořil výklad neurčitých pojmu ve prospěch poplatníka Ústavní soud v rozhodnutí I. ÚS 643/06, ve kterém konstatoval, že je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody.

⁶ Široká interpretace osvobození by měla být užitá i z toho důvodu, že ZSVR přímo nevyužívá možnost osvobození pro energeticky náročné podniky podle čl. 17 odst. 2 Směrnice. Přitom však bylo při zavedení energetických daní deklarováno, že Česká republika zavede energetické daně na minimální úrovni doporučené Směrnicí.

Jde zejména o následující činnosti, na které lze podle názoru předkladatele uplatnit osvobození podle ZSVR:

- Úprava a ohřev vstupních surovin, včetně rozmrazování substrátů (ruda, koks, vápenec, ostatní suroviny a přísady, vzduch, voda)
- Výroba surových kovů a jejich následné zpracování fyzikálními (tavení) a chemickými procesy
- Doprava surovin, polotovarů a hotových hutních produktů v rámci výrobních operací
- Výroba hutnických produktů v polotovarů vzniklých při primárním tavení rud

Výroba kovů

Principu rozumného zákonodárce by odporovalo, aby obsah pojmu „výroba kovů“ pro účely ZSVR byla totožná s obsahem pojmu „*tepelné zpracování rud a jejich koncentrátů*“. Naopak i ze struktury definice metalurgických procesů v ZSVR plyne, že výroba kovů se týká operací, které následují po tepelném zpracování rud a jejich koncentrátů.

Pro bližší vymezení termínu „výroba kovů“ odkazuje ZSVR na kód DJ 27 klasifikaci NACE⁷. Podle klasifikace NACE platné od 1. března 2008 se stávající kód DJ 27 (NACE Revize 1.1) přesouvá pod kód DJ 24 (NACE Revize 2). To znamená, že v praxi bude nutné použít pro účely ZSVR kód DJ 24. Tento kód obsahuje následující položky:

24		Výroba základních kovů, hutní zpracování kovů; slévárství
	24.1	Výroba surového železa, oceli a feroslitin, plochých výrobků (kromě pásy za studena), tváření výrobků za tepla
	24.10	Výroba surového železa, oceli a feroslitin, plochých výrobků (kromě pásy za studena), tváření výrobků za tepla
	24.10.1	Výroba surového železa, oceli a feroslitin
	24.10.2	Výroba plochých výrobků (kromě pásy za studena)
	24.10.3	Tváření výrobků za tepla
	24.2	Výroba ocelových trub, trubek, dutých profilů a souvisejících potrubních tvarovek
	24.20	Výroba ocelových trub, trubek, dutých profilů a souvisejících potrubních tvarovek
	24.3	Výroba ostatních výrobků získaných jednostupňovým zpracováním oceli
	24.31	Tažení tyčí za studena
	24.32	Válcování ocelových úzkých pásů za studena
	24.33	Tváření ocelových profilů za studena
	24.34	Tažení ocelového drátu za studena
	24.4	Výroba a hutní zpracování drahých a neželezných kovů

⁷ Klasifikace EU NACE byla v České republice implementována prostřednictvím zavedení Klasifikace ekonomických činností CZ-NACE s účinností od 1. ledna 2008 (viz Sdělení Českého statistického úřadu ze dne 18. září 2007 o zavedení Klasifikace ekonomických činností CZ-NACE)

24.5	24.41	Výroba a hutní zpracování drahých kovů
	24.42	Výroba a hutní zpracování hliníku
	24.43	Výroba a hutní zpracování olova, zinku a cínu
	24.44	Výroba a hutní zpracování mědi
	24.45	Výroba a hutní zpracování ostatních neželezných kovů
	24.46	Zpracování jaderného paliva
		Slévárenství
	24.51	Výroba odlitků z litiny
	24.51.1	Výroba odlitků z litiny s lupínkovým grafitem
	24.51.2	Výroba odlitků z litiny s kuličkovým grafitem
	24.51.9	Výroba ostatních odlitků z litiny
	24.52	Výroba odlitků z oceli
	24.52.1	Výroba odlitků z uhlíkatých ocelí
	24.52.2	Výroba odlitků z legovaných ocelí
24.53	Výroba odlitků z lehkých neželezných kovů	
24.54	Výroba odlitků z ostatních neželezných kovů	

Předkladatel je toho názoru, že v uvedeném případě nejde o kombinaci vymezení určitého pojmu slovním popisem a odkazem na klasifikaci NACE jako průnik obou těchto množin. Výroba kovů se totiž obvykle děje formou tepelného zpracování rud a jejich koncentrátů, popř. druhotných surovin, na které se však již vztahuje předchozí část definice metalurgických procesů pro účely ZSVR. Navíc ZSVR odkazuje na celý kód DJ 24 a nikoliv pouze na vybrané skupiny nebo třídy, které se týkají přímo hutních procesů, např. 24.10.1.

Podle názoru předkladatele má termín „výroba kovů“ ve spojení s vymezením podle klasifikace NACE význam pouze ve vztahu k vedlejší nebo doplňkové činnosti poplatníka jako statistické jednotky. Podle čl. 58 Metodické příručky NACE Rev. 2 je každé jednotce pro statistické účely přiřazen jeden kód NACE podle její hlavní ekonomické činnosti. Hlavní ekonomickou činností je taková činnost, která nejvyšší měrou přispívá k přidané hodnotě jednotky. To znamená, že pro statistické účely se všechny činnosti poplatníka podřazují pod jeden kód NACE a to včetně všech vedlejších a doplňkových činností, které ve skutečnosti s hlavní činností poplatníka nemají nic společného, např. poskytování ubytovacích služeb společností s převládající hutní výrobou.

Užší vymezení „výroba kovů“ ve vztahu ke klasifikaci NACE použité v ZSVR znamená, že osvobození podléhá pouze ty činnosti, které skutečně souvisí s výrobou kovů. Osvobození nelze použít u činností, které se výroby kovů bezprostředně netýkají, i když pro statistické účely jsou tyto činnosti zařazeny pod kód DJ 24. Pokud určitá činnost souvisí s výrobou kovů pouze částečně, pak lze osvobození uplatnit pouze poměrně na základě ekonomicky zdůvodnitelných kritérií, např. podle metod uvedených v kapitole 3.2 Metodiky NACE.

ZSVR navíc nestanoví, že osvobození se uplatní pouze u poplatníků, kteří sami metalurgické procesy provádí a nikoliv u jejich subdodavatelů. Naopak princip, že osvobození se uplatňuje ve vztahu k určité činnosti a nikoliv ve vztahu k určitému poplatníkovi, vychází z obecného principu nepřímých daní, kdy není podstatný počet subjektů, prostřednictvím kterých je činnosti podléhající dani prováděna. Například pokud jeden subjekt provádí celý metalurgický proces sám a druhý subjekt využívá také subdodavatele (např. pro ohřev vstupních surovin), měla by být daňová zátěž v obou případech stejná a subdodavatel by měl mít možnost využít také osvobození pro metalurgickou činnost.

Závěr

Na základě výše uvedených argumentů se osvobození pro metalurgické procesy podle ZSVR uplatní u všech činností uvedených pod kódem DJ 24 klasifikace NACE a to bez ohledu na to, kdo tyto činnosti provádí. To znamená, že u výše uvedených činností se osvobození uplatní následujícím způsobem:

- Rozmrazování, ohřev a úprava vstupních surovin pro primární výrobu kovů – plné osvobození
- Primární výroba kovů tavením vstupních surovin (ruda, druhotné suroviny) – plné osvobození
- Následné odlévání kovových výrobků z roztavených polotovarů – plné osvobození
- Tváření kovů za tepla (např. válcování, kování) a za studena – plné osvobození
- Tepelné zušlechťování materiálu, např. kalení, popouštění – plné osvobození
- Obslužné provozy spojené pouze s metalurgickou výrobou (doprava surovin, polotovarů a hotových výrobků v rámci výrobních provozů, vytápění a osvětlení provozů, včetně sociálního zázemí metalurgických zaměstnanců) – plné osvobození
- Obslužné provozy společné pro metalurgickou a nemetalurgickou výrobu - poměrné osvobození podle ekonomicky zdůvodněného kritéria, např. celkový příkon instalovaných spotřebičů
- Ostatní provozy (např. správa a vedení společnosti) – bez osvobození

2. Výroba elektřiny

Podle § 8 odst.1 písm. b) části čtyřicáté páté ZSVR je od daně osvobozen plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý k výrobě elektřiny. Stejně osvobození se podle § 8 odst. 1 písm. a) části čtyřicáté šesté použije u pevných paliv. Tímto osvobozením je zabráněno dvojímu zdanění, kdy by jinak byla zdaněna jak vstupní energetická surovina (plyn, pevná paliva), tak i výstupní energie ve formě elektřiny.

V praxi existují případy, kdy elektřina není vyráběna v rámci kombinované výroby elektřiny⁸ a tepla, přesto se však odpadní teplo z výroby elektřiny používá, nebo naopak je primární výroba tepla a výroba elektřiny je pouze doplňková. Otázkou je, zda i v tomto případě lze použít obecné osvobození od daně u plynu a pevných paliv použitých pro výrobu elektřinu a

⁸ Tzn. výrobně elektřiny nebylo Ministerstvem průmyslu a obchodu ČR vydáno osvědčení o původu elektřiny z kombinované výroby na základě zákona č. 458/2000 Sb., energetický zákon. Např. jde o zařízení, kde je využito odpadní teplo, ale které ještě nebylo budováno jako zařízení pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla ve smyslu zákona č. 406/2000 Sb., o hospodaření energií.

nebo je nutné daňově zohlednit výrobu, resp. spotřebu odpadního tepla a jak toto případné dodanění.

V diskusích se správci daně se vyskytl názor, že ve vztahu ke spotřebovanému odpadnímu teplu je nutno provést dodanění vstupních paliv osvobozených od daně na základě ustanovení § 5 odst. 1 písm. d) části 45. ZSVR (pro plyn), resp. § 5 odst. 1 písm. b) části 46 ZSVR pro pevná paliva. Pro dodanění se podle názorů správců daně pro jednotlivé typy energetických zařízení přiměřeně použije vyhláška č. 439/2005 Sb., kterou se stanoví podrobnosti způsobu určení množství elektřiny z kombinované výroby elektřiny a tepla a určení množství elektřiny z druhotných energetických zdrojů.

Uvedená vyhláška se však zabývá způsobem výpočtu účinnosti u jednotlivých typů energetických zařízení pro účely vydání osvědčení o původu elektřiny a není z ní zřejmé, jak by mělo být dodanění provedeno, neboť tepelná energie bez ohledu na její nosič (pára, horká voda) není předmětem daně.

ZSVR také nestanoví povinnost provést při současné výrobě tepla a elektřiny poměrné zkrácení uplatněného osvobození, např. podle poměru mezi vyrobeným teplem a vyrobenou elektřinou. Přitom pro současnou výrobu elektřiny a tepla nelze použít ustanovení ZSRV o dodání energetických surovin v případech jejich použití na neosvobozené činnosti. V průběhu jediné činnosti je totiž z páry vyrobené spalováním vstupních surovin osvobozených od daně jak vyráběna elektřina, tak je použito i zbytkové tepla na neosvobozenou činnost (např. vytápění výrobních objektů).

Navíc ZSVR na uvedenou vyhlášku neodkazuje ani formou odkazu pod čarou. Uvedená vyhláška není ani zmíněna v důvodové zprávě k ZSVR. Z důvodu nejasnosti daňové legislativy, která nemůže jít k tíži poplatníka, proto předkladatel navrhuje, aby spotřeba plynu a pevných paliv pro výrobu elektřiny se současným využitím odpadního tepla byla osvobozena od daně i v případech, kdy nejde o kombinovanou výrobu elektřiny a tepla v generátorech s minimální stanovenou účinností. Dani bude podléhat pouze vyrobená elektřina. Toto úplné osvobození od daně plynu a pevných paliv použitých pro výrobu elektřiny by mělo platit do té doby, než daňová legislativa stanoví jasný a přesný způsob poměrného dodanění vstupních paliv pro případ využití vyrobeného odpadního tepla.

Pokud by se z plynu nebo pevných paliv vyráběla elektřina pouze po část zdaňovacího období, pak dodanění vstupních energetických surovin se provede pouze pro tu část, ze které se elektřina prokazatelně nevyráběla, např. plyn nebo pevná paliva použitá pro výrobu tepla v období odstávky zařízení produkujícího elektřinu.

Závěr

Spotřeba plynu a pevných paliv pro výrobu elektřiny je plně osvobozena od daně i v případě, kdy je při výrobě elektřiny současně produkováno teplo a toto teplo je hospodářsky využito. Obdobně se toto úplné osvobození od daně uplatní v případech, kdy jsou sice plyn nebo pevná paliva primárně využita pro výrobu tepla (např. v teplárnách), ale vyrobené teplo (pára) je též využito pro výrobu elektřiny. Pokud je ze spotřebovaného plynu nebo pevných paliv vyrobena alespoň nějaká elektřina, uplatní se na vstupu plné osvobození a poplatník nemá povinnost u plynu a pevných paliv provést jakékoliv dodanění. Situace se posuzuje vždy za celé zdaňovací období jako celek.

3. Ekologicky šetrná elektřina

Podle § 8 odst. 1 písm. a) části čtyřicáté sedmé ZSVR je od daně osvobozena ekologicky šetrná elektřina, kterou je také podle § 2 odst. 1 písm. d) bod 4 elektřina vyrobená z emisí metanu z uzavřených uhelných dolů. Podle § 8 odst. 2 je osvobozena elektřina určená k použití nebo použitá k účelům uvedeným v ZSVR.

Situace

V praxi dochází k tomu, že emise metanu nejsou z důvodu malé výhřevnosti používány samostatně, ale jsou používány jako součást tzn. palivových směsí, jejichž složení se v čase mění podle vydatnosti metanu v odvětrávaném důlním plynu. Následně je elektřina vyrobená spalováním této směny použita jak k činnostem osvobozeným od daně (např. metalurgické procesy), tak i k činnostem, které osvobozeny nejsou. Obdobně je k osvobozeným i neosvobozeným činnostem využito i teplo vyrobené při spalování této palivové směny.

Otázkou je, zda a případně jak v takovémto případě aplikovat osvobození od daně a zda osvobozená elektřina, resp. teplo musí být prvotně použity pro činnosti osvobozené od daně.

ZSVR tyto otázky vůbec neřeší. Předkladatel je toho názoru, že v případě kombinace ekologicky šetrné a ostatní výroby elektřiny poplatník by měl uplatnit osvobození poměrně podle spotřeby jednotlivých paliv a jejich výhřevnosti.

Pokud jde o použití osvobozené elektřiny pro osvobozené a neosvobozené činnosti, předkladatel je toho názoru, že z ZSVR neplyne povinnost použít osvobozenou elektřinu primárně pro osvobozené činnosti. Naopak kombinace těchto dvou osvobození může být u poplatníka předmětem daňového plánování, které je obecně přípustné.

Závěr

U ekologicky šetrné elektřiny se osvobození uplatní podle poměru ekologicky šetrného paliva k ostatnímu palivu spotřebovanému za zdaňovací období. Poplatník nemá povinnost použít osvobozenou elektřinu primárně k osvobozeným činnostem.

Stanovisko Ministerstva financí

I. Metalurgické procesy

Zákon č. 261/2007 sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále též „Zákon“), který mimo jiné v částech 45 až 47 upravuje daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny (dále též „ekologické daně“) předpokládá osvobození od těchto daní, pokud je zemní plyn, pevná paliva nebo elektřina (dále též „energetické produkty“) spotřebována také pro tzv. metalurgické procesy.

Úprava ekologických daní vyplývá z požadavků směrnice Rady 2003/96/ES, která obecně upravuje systém zdanění a osvobození od daně; každé osvobození, které tato směrnice připouští, plní určitý účel. U metalurgických procesů se jedná o hospodářský účel realizovaný ve formě daňového zvýhodnění výrobních činností, které jsou vysoce energeticky náročné.

Samotný pojem metalurgických procesů je definován v § 2 odst. 1 jednotlivých částí Zákona a zahrnuje dvě skupiny činností: tepelné zpracování rud a jejich koncentrátů a výrobu kovů uvedenou v klasifikaci NACE (rev. 1.1) pod kódem DJ 27 – výroba základních kovů a hutních výrobků. S výkladem navrhovatel k oběma skupinám se lze ztotožnit, s výjimkou částečného osvobození činností, které s výrobou kovů částečně souvisí.

Zákon předpokládá osvobození jednotlivých činností/procesů, tedy konkrétních výrobních operací, které jsou energeticky velmi náročné. Osvobození tedy nelze aplikovat na veškerou spotřebu energetických produktů subjekty ani tehdy, pokud jsou jejich činnosti klasifikovány podle hlavní ekonomické činnosti jako „výroba základních kovů, hutních a kovodělných výrobků“. Dále osvobodit nelze ani ty činnosti, které nejsou bezprostředně související s metalurgickými procesy nebo nejsou pro tyto procesy nezbytné.

Z výše uvedeného plyne, že závěry navrhovatele lze částečně akceptovat, avšak znění závěru je nutno upravit následujícím způsobem:

Osvobození pro metalurgické procesy se podle Zákona může uplatnit u tepelného zpracování rud a jejich koncentrátů a u všech činností uvedených pod kódem DJ 27 klasifikace NACE rev. 1.1 (tedy DJ 24 klasifikace NACE rev. 2) a to bez ohledu na to, kdo tyto činnosti provádí. To znamená, že u výše uvedených činností se osvobození uplatní následujícím způsobem:

- Rozmrazování, ohřev a úprava vstupních surovin pro primární výrobu kovů – plné osvobození
- Primární výroba kovů tavením vstupních surovin (ruda, druhotné suroviny) – plné osvobození
- Následné odlévání kovových výrobků z roztavených polotovarů – plné osvobození
- Tváření kovů za tepla (např. válcování, kování) a za studena – plné osvobození
- Tepelné zušlechťování materiálu, např. kalení, popouštění – plné osvobození
- Obslužné provozy spojené pouze s metalurgickou výrobou (doprava surovin, polotovarů a hotových výrobků v rámci výrobní technologie)- plné osvobození
- Vytápění a osvětlení provozů, včetně sociálního zázemí metalurgických zaměstnanců – bez osvobození
- Obslužné provozy společné pro metalurgickou a nemetalurgickou výrobu-bez osvobození
- Ostatní provozy (např. správa a vedení společnosti) – bez osvobození

2. Výroba elektřiny

V § 8 odst. 1 částí 45 a 47 Zákona je stanoveno, že zemní plyn a pevná paliva určená k použití, nabízená k prodeji nebo použitá k výrobě elektřiny nebo pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla v generátorech s minimální stanovenou účinností podle zvláštního právního předpisu, pokud je teplo z kombinované výroby elektřiny a tepla dodáváno domácnostem, jsou osvobozena od daně.

Při výrobě elektřiny mohou v praxi nastat tři odlišné případy: 1) primární výroba elektřiny s případným využitím odpadního tepla, 2) kombinovaná výroba elektřiny a tepla (dále též „KVET“) v generátorech s minimální stanovenou účinností a 3) primární výroba tepla s případnou částečnou výrobou elektřiny.

Zákon aplikuje právní zásady obsažené též ve směrnici Rady 2003/96/ES: zákaz dvojího zdanění (osvobození energetických produktů použitých pro výrobu elektřiny, která bude zdaněná) a zdanění energetických produktů použitých pro výrobu tepla nebo pro pohon motorů.

1) Pokud je primárním účelem použití zemního plynu a pevných paliv výroba elektřiny, jsou veškeré tyto energetické produkty od daně osvobozeny i v tom případě, že dochází k případnému sekundárnímu využití odpadního tepla. V tomto případě je rozdíl mezi primárním a sekundárním účelem natolik zásadní, že nelze v souladu s efektivní a účelnou

správou aplikovat druhou zásadu, tedy zdanění energetických produktů použitých pro výrobu tepla nebo pro pohon motorů. Proto budou veškerá pevná paliva a zemní plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý k výrobě elektřiny osvobozeny, i když dochází k případnému využití odpadního tepla.

2) V případě KVET v generátorech, které splňují minimální stanovenou účinnost, není rozdíl mezi primárním a sekundárním účelem natolik zásadní, aby bylo možno považovat jednu ze zásad natolik marginální, aby nebyla aplikována. Proto pozitivní právní úprava stanovuje, že v případě splnění daných podmínek (minimální stanovená účinnost a dodání tepla domácnostem), jsou všechna pevná paliva a zemní plyn osvobozeny od daně.

3) V procesech společné výroby elektřiny a tepla v jednom výrobním zařízení, pro které nelze aplikovat plné osvobození od daně jako pro KVET z důvodu nesplnění jedné ze stanovených podmínek, lze aplikovat osvobození od daně z pevných paliv a daně ze zemního plynu pro výrobu elektřiny. Daňovým subjektem prokázané množství zemního plynu a pevných paliv použitých pro výrobu elektřiny bude osvobozeno, i když představuje pouze část z celkové spotřeby zemního plynu a pevných paliv v procesu společné výroby tepla a elektřiny. Osvobozen však bude pouze takový podíl vstupních paliv, který odpovídá podílu vyrobené elektřiny ku vyrobenému užitečnému teplu. Je pak na daňovém subjektu, aby v souladu s ustanoveními ZSDP prokázal tvrzené skutečnosti.

Jednoznačný úmysl zákonodárce neosvobozovat od daně veškerý zemní plyn a pevná paliva použitá pro výrobu tepla a marginálního množství elektřiny v jednom výrobním zařízení vyplývá mimo jiné z toho, že na zemní plyn a pevná paliva použitá pouze v parametricky jinak specifikovaném procesu výroby elektřiny a tepla (KVET) lze osvobození od daně aplikovat.

Z výše uvedeného vyplývá tento závěr:

Spotřeba plynu a pevných paliv je osvobozena od daně, pokud jsou pevná paliva a plyn použity pro výrobu elektřiny; pokud je v daném výrobním zařízení výstupní energetická hodnota využitelného užitečného tepla výrazně menší než energetická hodnota vyrobené elektřiny, lze osvobodit všechny plyn a pevná paliva, použitá v tomto výrobním zařízení. V případě kombinované výroby elektřiny a tepla v generátoru s minimální stanovenou účinností podle zvláštního právního předpisu, pokud je teplo z kombinované výroby elektřiny a tepla alespoň z části dodáváno domácnostem, lze osvobodit všechny plyn nebo pevná paliva. Pokud společná výroba elektřiny a tepla v jednom výrobním zařízení nesplňuje stanovené podmínky pro aplikaci plného osvobození jako u KVET, lze osvobodit pouze poměrnou část zemního plynu a pevných paliv, která odpovídá poměru vyrobené elektřiny ku vyrobenému užitečnému teplu v daném zařízení.

3. Ekologicky šetrná elektřina

V případě elektřiny Zákon umožňuje aplikovat osvobození od daně jak na základě výroby tak na základě spotřeby. Pokud je osvobozena elektřina vyrobená z emisí metanu z uzavřených uhelných dolů a pokud při výrobě elektřiny dochází k míchání emisního metanu s dalšími palivy, lze za ekologicky šetrnou považovat pouze takovou část elektřiny, která odpovídá poměru výhřevnosti emisí metanu.

Zákon nijak neupravuje používání ekologicky šetrné elektřiny ve vztahu k účelu jejího použití. Je pro pouze na daňovém subjektu jakým způsobem jaký druh elektřiny použije.

Z výše uvedeného plyne, že je možno akceptovat závěr navrhovatele.

Daň z příjmů

Příspěvek 216/21.01.07 – příspěvek odložen - MF předloží stanovisko dodatečně

216/21.01.07 - Vyvolaná investice podle § 29 odst. 1 ZDP účinného od 1. 1. 2008

Předkládají: PhDr. Milan Skála, daňový poradce, č. osvědčení 14
Ing. Jana Skálová, daňový poradce, č. osvědčení 332

Vedlejší vyvolané výdaje zejména developerů při prvovýstavbě můžeme rozdělit do dvou skupin.

- A) První skupinu tvoří výdaje na změnu cizí věci. Například rozšíření či prodloužení cizí komunikace, vybudování nájezdu na cizí dálnici, zvýšení nosnosti cizího můstku, násyp protihlukového valu na cizím pozemku apod. Je obvyklé, že tyto vedlejší výdaje vstupují na účet 042 a zvyšují ocenění hlavní stavby (staveb). Této skupině vedlejších výdajů není věnován následující materiál pro jednání KV.
- B) Druhou skupinu tvoří výdaje na pořízení věcí, později převáděných ve prospěch jiného subjektu. Například páteřních rozvodů či přípojek vodovody, kanalizace, plynu, trafostanic, pozemků apod. Tato skupina vedlejších výdajů je s účinností od 1. 1. 2008 nově upravena v § 29 odst. 1 ZDP zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Této nové úpravě je věnován následující příspěvek.

Nová úprava z § 29 odst. 1 ZDP, zní:

Součástí vstupní ceny hmotného majetku uvedeného v § 26 odst. 2 písm. b) a c) jsou i výdaje (náklady) na vyvolanou investici, kterou se pro účely tohoto zákona rozumí výdaje (náklady) vynaložené na pořízení majetku převedeného do vlastnictví jiného subjektu a podmiňujícího funkci nebo užívání hmotného majetku uvedeného v § 26 odst. 2 písm. b) a c).

A) Hmotný majetek uvedený § 26 odst. 2 písm. b) a c)

Komentované ustanovení se vztahuje k ocenění staveb a jednotek uvedených v § 26, které jsou pro účely zákona o daních z příjmů hmotným majetkem. V developerské praxi se však celkem často vyskytují domy a jednotky evidované po dokončení jako výrobky (§ 9 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Jde obvykle o případy výstavby za účelem prodeje. Pro tyto případy nelze komentované ustanovení použít.

Předkladatelé jsou však toho názoru, že účetní jednotka může vnitropodnikovou směrnicí upravit účetní postup, podobný systému z komentovaného ustanovení.

Byty jako jednotky je možno považovat za výrobky, jejichž pořizování je dlouhodobé povahy a dle kalkulace výrobku je možno do nákladů na výrobek započítat i náklady na vyvolanou investici, která byla předána jinému subjektu.

Dle § 25, odst. 4, písm. c) se za vlastní náklady u zásob vytvořených vlastní činností považují přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popř. i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo jiné činnosti.

Náklady na vyvolanou investici je tedy možno zahrnut do přímých nákladů na výrobky.

Tím lze aplikovat systém z komentovaného ustanovení i na výrobky, se shodným dopadem do daní z příjmů, kdy hodnota prodávaných výrobků bude v sobě obsahovat i výdaje na vyvolanou investici. Zákon o daních z příjmů takový postup nezakazuje.

B) Pojem „vyvolaná investice“

Vyvolanou investicí charakterizují (i) výdaje (náklady), (ii) vynaložené na pořízení (iii) majetku (iv) převedeného jinému subjektu a (v) podmiňující funkci či užívání hmotného majetku.

Ad (i): U neúčtních jednotek jde o uskutečněné výdaje; podmínkou aplikace komentovaného ustanovení je jejich úhrada. U účetních jednotek jde o účetní náklady; podmínkou aplikace uvedeného ustanovení není jejich úhrada.

Ad (ii): Výdaje vynaložené na pořízení převáděného majetku se vztahují k nabytí úplatnému (koupě, směna, zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví...) a na originární nabytí takového majetku (vlastní výstavba). Nevztahují se na převáděný majetek nabytý bezúplatně, kdy absentuje vynaložení výdajů (s výjimkou výdajů souvisejících). V případě převáděného majetku nabytého bezúplatně nelze tedy hodnotu takto nabytého majetku použít pro účely komentovaného ustanovení.

Do výdajů vynaložených na pořízení převáděného majetku lze zahrnout i technické zhodnocení převáděného majetku; to i v případě, že hodnota technického zhodnocení vstupuje do ceny do ceny později převáděného majetku. To platí i pro převáděný majetek nabytý bezúplatně. Jazykovým výkladem komentovaného ustanovení k tomuto závěru nedojdeme; předkladatelé zde preferují výklad teleologický, motivovaný důvodovou zprávou.

Ad (iii): Pojem majetek (převáděný majetek) nevymezuje ani zákon o daních z příjmů, ani účetní předpisy, v obecné poloze ostatně žádný jiný předpis. Obvykle se má za to, že jde o majetkové hodnoty uvedené v § 118 občanského zákoníku. Tedy věci v právním smyslu, případně práva či jiné majetkové hodnoty a jednotky v režimu zákona o vlastnictví bytů. V praxi zejména páteřní rozvody, případně přípojky vody, odpadu, plynu, velmi výjimečně místní či účelové komunikace (protože jsou obvykle součástí pozemku), můstky a mosty, veřejné osvětlení apod. V účetní a daňové terminologii zejména dlouhodobý hmotný majetek, hmotný majetek, včetně majetku nedokončeného, výrobky a zboží ve smyslu § 9 odst. 3 a 5 zákona o účetnictví a další.

Předkladatelé jsou přesvědčeni, že takovým majetkem jsou i pozemky, které developer převádí do vlastnictví jiného subjektu. Že jsou soukromoprávně majetkem, je nezpochybnitelné, účetně jsou obvykle dlouhodobým hmotným majetkem, případně zbožím. Komentované ustanovení je ze zahrnutí do součástí vstupní ceny cílového hmotného majetku nevylučuje, a proto pro výdaje vynaložené na jejich pořízení platí režim komentovaného ustanovení.

Ad (iv): Podmínkou aplikace komentovaného ustanovení je převedení vedlejšího majetku (páteřních rozvodů, přípojek apod.) do vlastnictví jiného subjektu. Důvod převodu není omezen; právním titulem může být prodej/koupe, směna, dražba, zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví, darování, vklad do obchodní společnosti, zajištění převodem práva a další. Podmínkou pouze je, aby jinému subjektu nově svědčilo vlastnické právo k převáděné věci.

Ad (v): Další podmínkou existence vyvolané investice je, že převáděný majetek podmiňuje funkci nebo užívání stavby. Podle názoru předkladatelů tuto podmínku splňuje vždy ten majetek, který je podmínkou pro vydání stavebního povolení a kolaudačního souhlasu. Tedy takový majetek, jehož absence by znemožnila výstavbu a tedy i funkci nebo užívání hmotného majetku. Například páteřní rozvody a přípojky, veřejné osvětlení, pozemky místních a účelových komunikací, pozemky s parkovou úpravou či veřejnou zelení určené územním rozhodnutím a stepním povolením apod. Tedy to, co vyžaduje obecně platný předpis, územní rozhodnutí nebo stavební povolení.

V ostatních případech je na developerovi, aby v souladu s § 31 zákona o právě daní a poplatků prokázal splnění podmínky, že převáděný majetek podmiňuje funkci a účel stavby.

C) Časové souvislosti

Komentované ustanovení upravuje vstupní cenu cílového hmotného majetku, v praxi obvykle v ocenění pořizovací cenou nebo vlastními náklady ve smyslu § 25 odst. 4 písm. a) nebo b) zákona o účetnictví, a to ke dni zařazení cílového hmotného majetku do užívání.

V praxi však někdy dochází k převodu souvisejícího majetku (páteřní rozvody, přípojky, pozemky...) až v době po zařazení cílového majetku do užívání a jeho ocenění vstupní cenou pro daňové účely. Je sporné, zda výdaje na pořízení později převedeného majetku mohou být součástí vstupní ceny v době ocenění cílového o hmotného majetku.

Jazykovým výkladem dojdeme k závěru, že nemohou. Brání tomu vid dokonavý slovesa převádět, vyjadřující v souvislostech podmínku dokončeného převodu před oceněním hmotného majetku vstupní cenou. Logickým výkladem dojdeme také k tomu, že nemohou, protože pak bychom měli vyvolanou investici v hodnotě aktiv obsaženu dvakrát.

Teleologický výklad, jenž se opírá o důvodovou zprávu (obecné zahrnování vícenákladů do vstupní ceny budovaných stavebních děl) svědčí možnosti zahrnout i v budoucnu hodnotu převedeného majetku do ocenění cílového hmotného majetku.

Hodnota převedeného majetku je známá, takže technicky ji lze zahrnout do ocenění cílového hmotného majetku k okamžiku převodu. K tomuto názoru se přiklání i předkladatelé příspěvku. Pak by platilo, že výdaje na pořízení převáděného majetku se mohou od 1.1.2008 zahrnout do změněné vstupní ceny již dříve evidovaného cílového hmotného majetku, pokud jsou splněny ostatní podmínky z komentovaného ustanovení.

D) Výnosy z prodeje majetku

Pokud poplatník použije komentované ustanovení § 29 odst. 1 a zahrne výdaje vynaložené na pořízení převáděného majetku do vstupní ceny cílového hmotného majetku, pak při prodeji převáděného vedlejšího majetku neuplatní proti výnosům (zpravidla symbolickým) hodnotu převáděného majetku.

Jeho hodnota se stane součástí nákladů až při prodeji cílového hmotného majetku, nebo prostřednictvím jeho odpisů.

E) Vztah k právní úpravě roku 2007

Tam, kde nelze uplatnit komentovanou právní úpravu, je možné (za plnění dalších podmínek) aplikovat ustanovení § 24 odst. 1 písm. zc) nebo § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. Z tohoto pohledu je komentovaná právní úprava pouze jednodušším řešením, ke kterému dále existuje složitější řešení ze stávající právní úpravy. Dopady obou řešení na příjmovou stránku státního rozpočtu jsou v principu shodné; jde jen o snížení administrativní náročnosti při činnosti developerů. Odtud plyne benevolentní výklad komentovaného ustanovení, nabízený předkladateli.

F) Prodej části pozemků bez výstavby

Developeři často prodávají některé zasítované pozemky s dokončenou výstavbou (rodinné domy, byty) a některé zasítované pozemky bez výstavby (výstavbu si zajišťuje kupující sám po nabytí vlastnického práva k pozemku sám). Pak by mohlo být sporné, zda výdaje (náklady) vynaložené na pořízení majetku převedeného do vlastnictví jiného subjektu se zahrnou do vstupní ceny hmotného majetku nebo výrobků v plné výši, nebo v nějakém jiném poměru.

Protože vyvolaná investice – zasítování příp. komunikace se ekonomicky týkají všech pozemků je možno postupovat tak, že

- a) část nákladů na tuto vyvolanou investici vstoupí do vlastních nákladů na postavené rodinné domy,
- b) část nákladů na vyvolanou investici bude uhrazena v prodejní ceně nezastavěných pozemků (s využitím aplikace § 24, odst. 2, písm. zc) nebo § 23, odst. 4, písm. e)

Pro určení poměru pro rozdělení nákladů na vyvolanou investici mezi zastavěné a nezastavěné pozemky je možno použít ekonomicky zdůvodněného kritéria, příp. techniky alokace nákladů podle uznávaných metod manažerského účetnictví

Návrhy na opatření:

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

DPH

Příspěvek 217/21.01.07 – MF předkládá stanovisko

217/21.01.07 - Problematika provozovny ve vztahu k registraci skupiny

Předkládá: Ing. Radka Mašková, daňový poradce, č. osvědčení 2806
Ing. Václav Olšanský, daňový poradce, č. osvědčení 2317
Mgr. Ing. Štěpán Karas, daňový poradce, č. osvědčení 4074

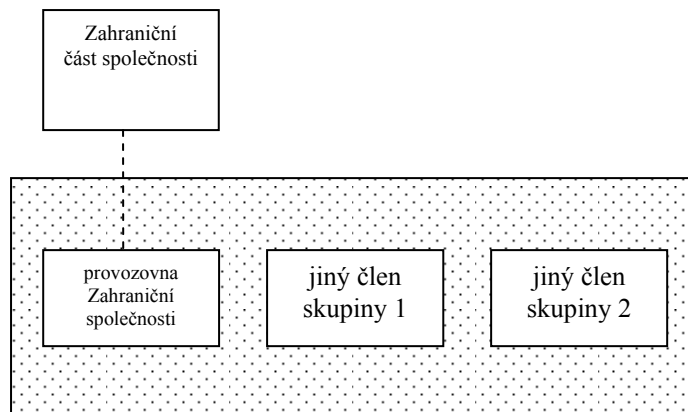
Účelem tohoto příspěvku je objasnit interpretaci některých ustanovení zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění zákona č. 261/2007 Sb. (dále jen „zákon o DPH“), který je účinný od 1. ledna 2008, při registraci skupiny podle § 5a, jejímž členem je provozovna osoby z jiného státu.

1 Úvod

Zákon o DPH zavádí od 1. ledna 2008 v § 5a pojem skupina, kterou se rozumí skupina spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k DPH jako plátce podle § 95a. Pokud mají členové skupiny sídlo, místo podnikání nebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich části součástí skupiny.

Sídlo v zahraničí - provozovna v tuzemsku

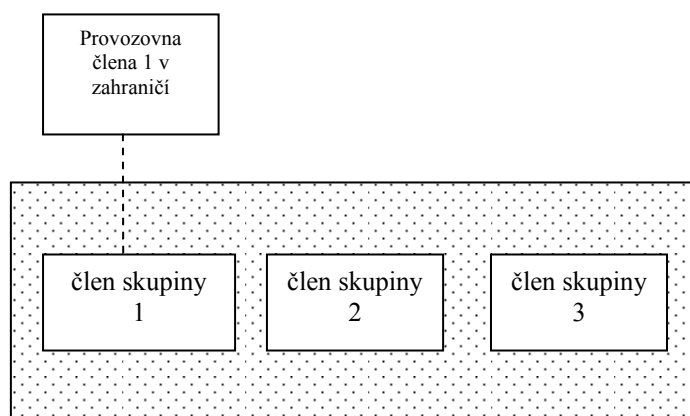
V praxi budou nastávat situace, kdy členem skupiny je osoba se sídlem nebo místem podnikání v jiném členském státě EU nebo v zahraničí (dále jen „Zahraniční společnost“), která má na území České republiky pouze provozovnu. Jelikož sídlo, místo podnikání nebo provozovna, které jsou umístěny mimo území České republiky, nejsou podle § 5a zákona o DPH součástí skupiny, bude třeba z hlediska zákona o DPH řešit případy, kdy zahraniční osoba na území České republiky uskutečňuje činnosti resp. přijímá plnění, která se nevztahují k činnosti provozovny, která je členem skupiny. Pro účely tohoto příspěvku předpokládáme, že Zahraniční společnost, má na území České republiky právě jednu provozovnu, která je členem skupiny (dále jen „Skupina“), a prostřednictvím této provozovny uskutečňuje ekonomickou činnost v České republice. V případě, kdy se jedná o Zahraniční společnost se sídlem v některém jiném členském státě EU předpokládáme, že tato Zahraniční společnost je registrována k DPH v jiném členském státě EU.



Sídlo v tuzemsku – provozovna v zahraničí

Obdobná situace nastane v případě, kdy společnost se sídlem v České republice je členem Skupiny a má provozovnu v jiném členském státě EU nebo třetí zemi a prostřednictvím této provozovny bude uskutečňovat činnosti respektive přijímat plnění s místem plnění v České republice.

Tuto situaci budeme zvlášť komentovat pouze v případě, pokud se bude věcně lišit od situace Zahraniční společnosti s provozovnou v České republice.



2 Vymezení osoby povinné k dani – variantní výklad

Podle § 5a zákona o DPH je skupina, jejímž členem je provozovna zahraniční společnosti, samostatnou osobou povinnou k dani. Jelikož Zahraniční společnost uskutečňuje též další ekonomické činnosti než činnosti, které jsou přiřaditelné její provozovně v České republice, je podle § 5 zákona o DPH osobou povinnou k dani. Z ustanovení § 5a dále dovozujeme, že Zahraniční společnost je osobou povinnou k dani odlišnou od skupiny, protože skupina je vždy samostatnou osobou povinnou k dani (dále jen „Zahraniční část společnosti“). Dále z tohoto ustanovení dovozujeme, že Zahraniční část společnosti může být představována osobami, majetkem a ekonomickou činností, která je uskutečňována prostřednictvím těchto osob a tohoto majetku.

Podle ustanovení § 5c zákona o DPH práva a povinnosti vyplývající ze zákona o DPH osobám, které se staly členy skupiny, přecházejí na skupinu dnem registrace skupiny. Dále pak podle § 106a zákona o DPH správce daně zruší registraci plátce ke dni předcházejícímu dni vzniku členství tohoto plátce ve skupině.

Jelikož Zahraniční část společnosti tvoří spolu se svou provozovnou v České republice jedinou osobu, mohlo by tak na základě uvedených ustanovení být dovozeno, že veškerá práva a povinnosti Zahraniční společnosti vyplývající ze zákona o DPH přecházejí na Skupinu, jejímž členem je provozovna Zahraniční společnosti. Tímto výkladem by činnosti Zahraniční společnosti v České republice, které se nevztahují k činnosti její provozovny, byly z hlediska uplatnění DPH totožné s plněními Skupiny, protože případná povinnost uplatnit DPH u těchto činností by podle ustanovení § 5c přešla na skupinu. Obdobným způsobem by nárok na odpočet DPH u přijatých plnění Zahraniční společností, které nesouvisí s činností její provozovny, byl uplatněn Skupinou.

Domníváme se, že takový výklad ustanovení § 5c zákona o DPH není přijatelný, protože je v rozporu se smyslem ustanovení § 5a zákona o DPH, které z hlediska zákonné úpravy uplatnění DPH u skupiny považujeme za nadřazené. Jelikož podle ustanovení § 5a pokud mají osoby, které jsou součástí skupiny, sídlo, místo podnikání nebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich části součástí skupiny, dovozujeme z toho, že též veškerá práva a povinnosti vyplývající ze zákona o DPH a vztahující se k Zahraniční části společnosti nemohou na základě ustanovení § 5c přecházet na Skupinu.

Pro účely uplatnění zákona o DPH tak existují dvě samostatné osoby, a to Zahraniční část společnosti a Skupina. Z tohoto důvodu je nezbytné se z hlediska DPH samostatně zabývat činnostmi Zahraniční části společnosti, které se nevztahují k provozovně v České republice.

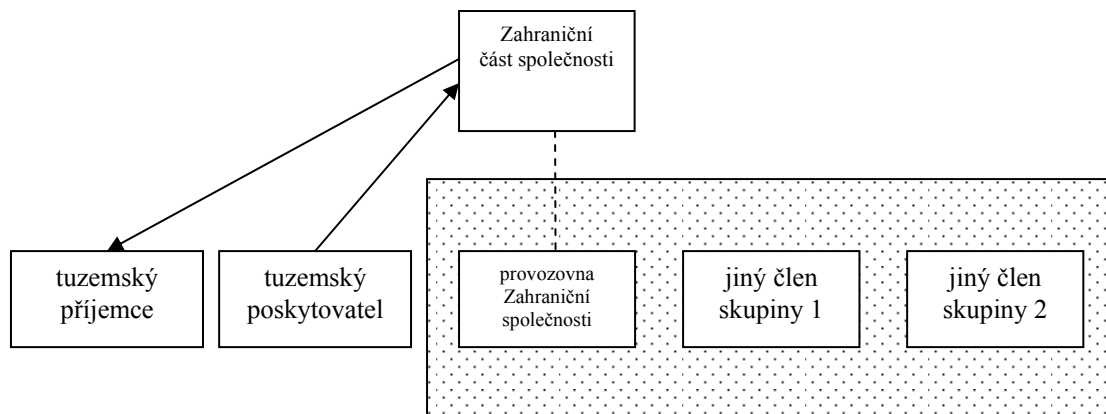
Zákon o DPH jednoznačně neupravuje, zda ve výše uvedeném případě, kdy je provozovna Zahraniční společnosti členem Skupiny v České republice, je nutné na Zahraniční společnost nahlížet z hlediska DPH jako na osobu povinnou k dani, která má v České republice provozovnu, či nikoliv. Existence dvou samostatných subjektů z hlediska DPH nasvědčuje tomu, že by se zcela logicky k provozovně u Zahraniční společnosti, nemělo přihlížet. Na druhou stranu by tímto postupem došlo k zásadnímu ovlivnění uplatnění DPH oproti stavu, kdy by provozovna Zahraniční společnosti nebyla členem Skupiny. V následující části podrobně analyzujeme některé důsledky obou variant:

- Varianta A – Zahraniční společnost, jejíž provozovna je v České republice členem Skupiny, je pro účely DPH považována za samostatnou osobu povinnou k dani, která nemá na území České republiky sídlo, místo podnikání ani provozovnu.
- Varianta B – Zahraniční společnost, jejíž provozovna v České republice je členem Skupiny, je pro účely DPH považována za samostatnou osobu povinnou k dani, která má v České republice provozovnu.

3 Analýza důsledků – varianty A a B

3.1 Registrace k DPH u činností mimo skupinu

Tato část příspěvku se zabývá povinností registrace Zahraniční společnosti, jejíž provozovna na území České republiky je členem Skupiny a prostřednictvím které Zahraniční společnost uskutečňuje ekonomickou činnost v České republice. Předpokládáme, že Zahraniční část společnosti uskutečňuje v České republice další plnění, která nejsou přiřaditelná k činnosti její provozovny. Pro větší názornost přikládáme obrázek:



Registrace Zahraniční společnosti k DPH v České republice je zrušena ke dni předcházejícímu dni vzniku Zahraniční společnosti ve skupině.

Varianta A

Jelikož Zahraniční část společnosti je považována za samostatnou osobu povinnou k dani, která nemá na území České republiky sídlo, místo podnikání ani provozovnu, stane se plátcem v návaznosti na ustanovení § 94 odst. 11 zákona o DPH, tj. dnem uskutečnění plnění, u kterého vzniká Zahraniční společnosti povinnost priznat a zaplatit DPH podle § 108 zákona o DPH. Zahraniční společnost pak bude mít povinnost podat přihlášku k registraci k DPH podle § 95 odst. 12 zákona o DPH nejpozději k datu uskutečnění plnění. Zdaňovacím obdobím Zahraniční společnosti bude vždy kalendářní čtvrtletí podle § 99 odst. 10 zákona o DPH.

Varianta B

Sídlo v zahraničí - provozovna v tuzemsku

V této variantě uvažujeme Zahraniční část společnosti jako osobu povinnou k dani, která má na území České republiky provozovnu. Povinnost registrace k DPH této Zahraniční společnosti z důvodu plnění, která nejsou přiřaditelná provozovně, je třeba posuzovat samostatně. Vzhledem k tomu, že Zahraniční část společnosti je považována za samostatnou osobu podléhající dani se do obratu této osoby nezahrnuje obrat přiřaditelný provozovně, která je součástí Skupiny.

Jelikož Zahraniční společnost má v České republice provozovnu, nevztahují se na ni ustanovení § 94 odst. 11 resp. § 95 odst. 12 zákona o DPH. Zároveň se na Zahraniční společnost vztahují ostatní ustanovení § 94, včetně ustanovení odst. 1, podle kterého se Zahraniční společnost stává plátcem od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila obrat 1 milion Kč za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Zahraniční společnost by tedy v návaznosti na ustanovení § 95 odst. 1 měla povinnost podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrat.

Pojem obratu je dále vymezen v § 6 zákona o DPH. Podle poslední věty druhého odstavce se do obratu osoby registrované k DPH v jiném členském státě nebo zahraniční osoby povinné

k dani, které uskutečňují ekonomické činnosti v tuzemsku prostřednictvím provozovny umístěné v tuzemsku, zahrnují pouze výnosy nebo příjmy za plnění uskutečněná touto provozovnou.

Jelikož veškerá plnění uskutečněná provozovnou Zahraniční společnosti jsou plnění uskutečněná Skupinou jako samostatnou osobou povinnou k dani, Zahraniční společnost jako samostatná osoba povinná k dani v České republice neuskutečňuje prostřednictvím provozovny žádná plnění. Z tohoto důvodu je výše obratu Zahraniční společnosti vždy nula a tedy není možné, aby se Zahraniční společnost jako samostatná osoba povinná k dani registrovala k DPH podle § 95 odst. 1 zákona o DPH. Bez ohledu na další odstavce § 95 zákona o DPH se tak Zahraniční společnost v této variantě může zaregistrovat k DPH pouze podle § 95 odst. 7, tedy dobrovolně.

Tato varianta by tedy vedla k situaci, kdy prodej zboží s místem plnění v České republice, které bylo nakoupeno v České republice a nebylo by přiřaditelné provozovně, by nebylo podrobeno DPH, pokud by se Zahraniční část společnosti nezaregistrovala k DPH dobrovolně. Stejný výsledek by nastal také v případě poskytování služeb s místem plnění v České republice, které by nebyly přiřaditelné provozovně Zahraniční společnosti. To by také mělo významný dopad do uplatnění § 15 zákona o DPH. U vybraných druhů služeb by nedošlo k přenosu daňové povinnosti na příjemci těchto služeb a Zahraniční část společnosti by nemusela uplatnit DPH, pokud by se dobrovolně nezaregistrovala k DPH.

Text zákon o DPH nabízí ještě další řešení, která by vedla k tomu, že se Zahraniční část společnosti bude povinna registrovat k DPH na základě překročení obratu za uskutečněná plnění v zahraničí nebo na základě překročení obratu provozovny, která je, ale pro účely DPH součástí jiné osoby, a to v situaci, kdy nebude v České republice uskutečňovat žádná jí přiřaditelná plnění.

Vzhledem k tomu, že žádná z výše uvedených možností nedává uspokojivý výsledek z hlediska uplatnění DPH, není nutné výše uvedené varianty podrobovat detailnímu zkoumání a mezi sebou porovnávat.

Sídlo v tuzemsku – provozovna v zahraničí

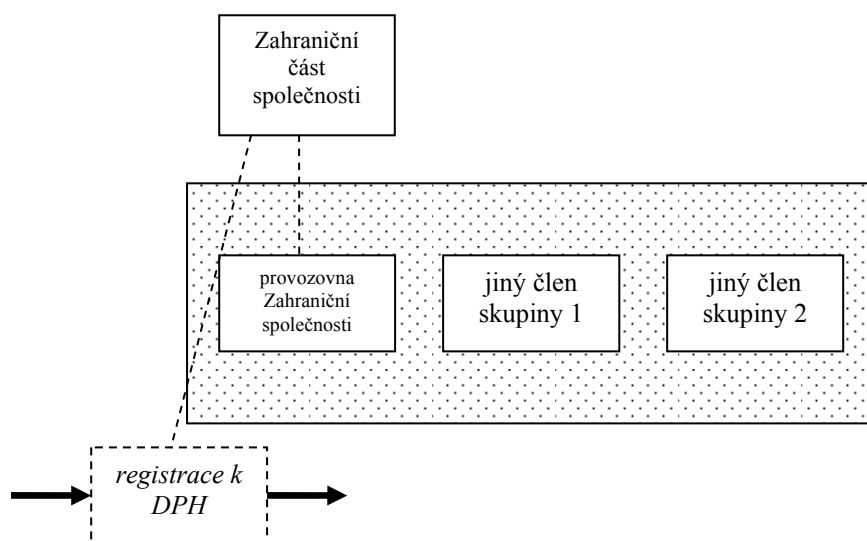
V případě společnosti se sídlem v České republice a s provozovnou v zahraničí by se tato společnost měla povinností samostatně zaregistrovat k DPH po překročení obratu. Do obratu by se přitom nezahrnovala ta část obratu, která by byla přiřaditelná sídlu v České republice.

Tato varianta by vedla k povinnosti se zaregistrovat k české DPH z titulu překročení obratu při prodeji zboží s místem plnění v zahraničí u osoby se sídlem v České republice, která je součástí skupiny, má provozovnu v zahraničí a tyto prodeje jsou přiřaditelné této provozovně. Stejný výsledek by nastal také v případě poskytování služeb s místem plnění v zahraničí, které by byly přiřaditelné provozovně.

3.2 Nárok na odpočet DPH u přijatých plnění k činnostem mimo skupinu

V této části příspěvku předpokládáme, že Zahraniční část společnosti je samostatně registrována k DPH v České republice (na základě předchozí části) a přijímá zdanitelná

plnění, která nelze přiřadit k činnostem provozovny. Dále se zabýváme možností nároku na odpočet DPH Zahraniční částí společnosti u těchto přijatých zdanitelných plnění. Pro větší názornost opět přikládáme obrázek:



Varianta A

Jelikož Zahraniční část společnosti je samostatně registrována k DPH v České republice, bude moci uplatnit nárok na odpočet DPH u plnění související s jejími ekonomickými činnostmi ve vlastním přiznání k DPH. Pro posouzení nároku na odpočet DPH použije Zahraniční část společnosti obecná pravidla § 72 a 73 zákona o DPH.

Varianta B

Možnost uplatnění nároku na odpočet DPH u Zahraniční části společnosti bude obdobná jako u varianty A v této části.

3.3 Nárok na vrácení DPH zaplacené v České republice

V této části příspěvku předpokládáme, že Zahraniční část společnosti není samostatně registrována k DPH v České republice, ani zde neposkytuje plnění, která by tuto povinnost registrace k DPH zakládala. Zahraniční část společnosti dále zaplatila DPH v ceně nakoupeného zboží a služeb, které nelze přiřadit k činnostem její provozovny v České republice. Dále se zabýváme nárokem Zahraniční části společnosti na vrácení této DPH v České republice.

Varianta A

V případě, že Zahraniční část společnosti je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě EU nebo zahraniční osobou povinnou k dani a splní další podmínky pro vrácení daně podle § 82 nebo § 83 zákona o DPH, má nárok na vrácení DPH zaplacené v ceně nakoupeného zboží a služeb v tuzemsku.

Varianta B

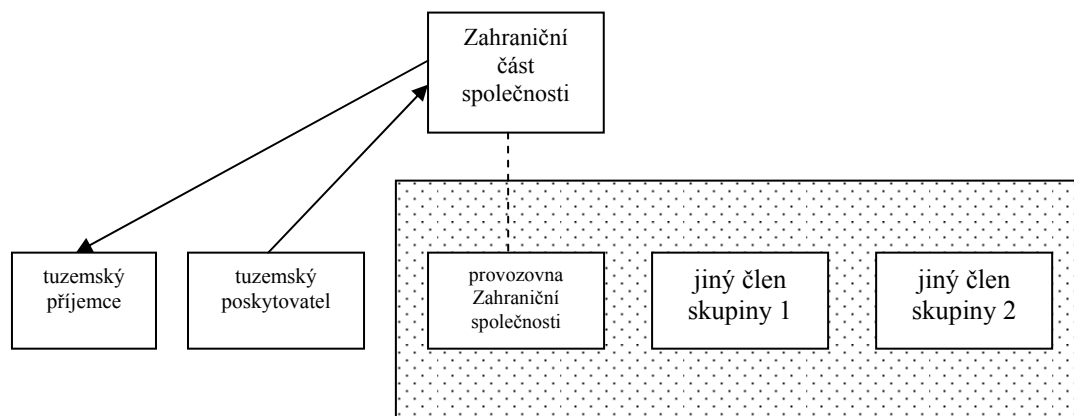
Zahraniční společnost má v České republice provozovnu. Z tohoto důvodu Zahraniční část společnosti nesplní podmínky nároku na vrácení DPH zaplacené v tuzemsku podle § 82 odst. 1 nebo § 83 odst. 1 zákona o DPH a tudíž nemá nárok na vrácení DPH v tuzemsku.

Předpokládáme, že zboží a služby nakoupené Zahraniční částí společnosti nesouvisí s činnostmi provozovny v České republice. Podle § 72 odst. 1 má nárok na odpočet DPH plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Jelikož Skupina, jejímž členem je provozovna Zahraniční společnosti, je samostatnou osobou povinnou k dani, nemůže nárok na odpočet DPH u nakoupeného zboží a služeb uplatnit Skupina ve svém přiznání k DPH, protože toto zboží a služby nesouvisí s ekonomickými činnostmi této Skupiny.

V případě varianty B tedy Zahraniční společnost nemůže podle zákona o DPH uplatnit nárok na vrácení DPH ani nárok na odpočet DPH v rámci přiznání k DPH Skupiny, jejímž členem je provozovna Zahraniční společnosti. Nicméně k této variantě je nutno doplnit, že v tomto případě se Zahraniční společnost může zaregistrovat k DPH dobrovolně a tím dosáhnout nároku na odpočet DPH.

3.4 Místo plnění u služeb podle § 10 odst. 6 a 7

V této části příspěvku analyzujeme uplatnění DPH u služeb uvedených v § 10 odst. 6 písm. a) až l) zákona o DPH poskytovaných plátcem se sídlem v České republice Zahraniční částí společnosti nebo naopak Zahraniční částí společnosti tomuto plátcí. Předpokládáme, že služba není poskytována pro provozovnu nebo provozovnou Zahraniční společnosti, která je členem Skupiny v České republice. Situaci znázorňuje následující obrázek:



Varianta A

Jelikož Zahraniční společnost je osobou registrovanou k DPH v jiném členském státě EU nebo zahraniční osobou a nemá pro účely DPH v České republice provozovnu, jsou splněny podmínky § 10 odst. 6 a 7 zákona o DPH. Místem plnění u služeb poskytovaných plátcem Zahraniční částí společnosti je tedy místo, kde má Zahraniční společnost sídlo. Plátce tak u těchto služeb neuplatní českou DPH. Obdobně též místem plnění u těchto služeb poskytovaných Zahraniční částí společnosti plátcí je místo, kde má plátce sídlo, a tomuto

plátcí tak podle § 15 odst. 1 zákona o DPH vznikne povinnost u těchto přijatých služeb přiznat a zaplatit českou DPH.

Varianta B

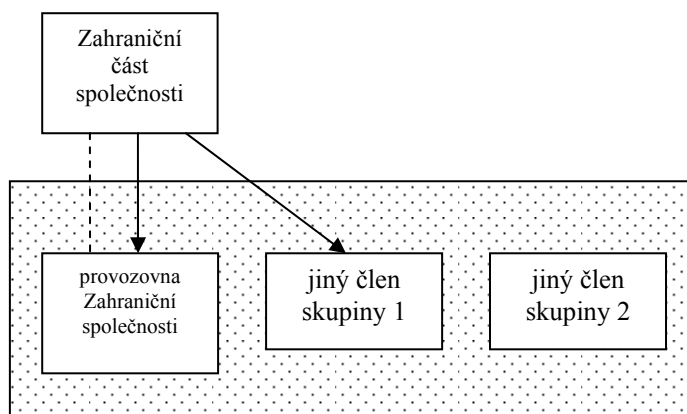
Zahraniční společnost má v České republice pro účely DPH provozovnu, tudíž pro posouzení místa plnění u služeb poskytovaných plátcem nebo Zahraniční částí společnosti nelze postupovat podle ustanovení § 10 odst. 6 a 7 zákona o DPH. V obou případech je tedy třeba určit místo plnění v souladu s § 9 zákona o DPH. Služby poskytované Zahraniční částí společnosti plátcí se sídlem v České republice tak nebudou předmětem DPH v České republice a naopak u služeb poskytovaných českým plátcem Zahraniční částí společnosti bude plátcem uplatněna česká DPH.

3.5 Uplatnění DPH u služeb poskytovaných Zahraniční společností Skupině

V této části analyzujeme situaci, kdy Zahraniční společnost, jejíž provozovna je členem Skupiny v České republice, poskytuje této Skupině prostřednictvím svého sídla v jiném členském státě EU nebo v zemi mimo EU služby. U obou zvažovaných variant je podle našeho názoru třeba rozlišit:

- služby poskytované Zahraniční částí společnosti vlastní provozovně, která je členem Skupiny,
- služby poskytované Zahraniční částí společnosti členovi Skupiny, který není provozovnou Zahraniční společnosti (dále jen „jiný člen Skupiny“).

Následující obrázek ilustruje výše uvedenou situaci:



Služby poskytované vlastní provozovně

U obou variant A i B je třeba analyzovat, zda služby poskytované Zahraniční částí společnosti provozovně v České republice představují z hlediska české DPH plnění, která jsou předmětem DPH či nikoliv. Otázka předmětu DPH ve vztahu zřizovatele a provozovny není zákonem o DPH specificky řešena. Touto otázkou se nicméně zprostředkovaně zabýval Evropský soudní dvůr (dále jen „ESD“) v případě *C-210/04 FCE Bank plc*. První otázkou, kterou ESD v případě *FCE Bank* odpovídal, bylo, zda Šestá směrnice má být vykládána v tom smyslu, že

organizační složka může být považována za nezávislou osobu a tedy zda mezi touto organizační složkou a jejím zřizovatelem může existovat právní vztah v jehož důsledku jsou služby poskytované zřizovatelem organizační složce předmětem DPH. K této otázce ESD mimo jiné uvedl:

- Poskytnutí služeb je předmětem daně pouze v případě, že mezi poskytovatelem a příjemcem služby existuje právní vztah, jehož obsahem je vzájemné plnění (odstavec 34).
- Pro určení existence tohoto právního vztahu je třeba posoudit, zda provozovna v tomto případě uskutečňuje nezávisle ekonomickou činnost, zejména v tom smyslu, že nese hospodářské riziko vyplývající z její činnosti (odstavec 35).
- Šestou směrnicí je třeba vykládat v tom smyslu, že provozovna, která není právní entitou odlišnou od společnosti, které je součástí, nemůže být považována za osobu povinnou k dani z důvodu nákladů, které jsou jí započteny za služby poskytované zřizovatelem (odstavec 41).

Služby poskytované Zahraniční částí společnosti provozovně v České republice tedy nejsou podle výše uvedeného případu ESD předmětem DPH. Je třeba dále zhodnotit, zda tento závěr bude ovlivněn skutečností, že provozovna je též členem Skupiny, která je považována za samostatnou osobu povinnou k dani.

Přestože ESD v případě FCE Bank zejména posuzoval, zda lze provozovnu považovat pro účely DPH za samostatnou osobu povinnou k dani, tento závěr odvozuje z charakteru plnění poskytovaných jejím zřizovatelem, tj. z posouzení, zda toto plnění je předmětem DPH.

Jak uvádíme, argumentace ESD v případě FCE Bank obsahuje dvě základní kritéria pro určení, zda poskytnutá služba mezi zřizovatelem a jeho provozovnou je předmětem DPH:

- existence právního vztahu mezi poskytovatelem a příjemcem, jehož obsahem je vzájemné plnění,
- tato existence právního vztahu je vázána na nezávislé uskutečňování ekonomické činnosti provozovnou ve smyslu hospodářského rizika vyplývajícího z činnosti dané entity.

V případě vztahu zřizovatele a jeho provozovny tato dvě kritéria naplněna nejsou, tudíž takové plnění není předmětem DPH. Tato dvě kritéria jsou zároveň ovlivněna pouze obecnými charakteristikami činností zřizovatele a jeho provozovny. Z této skutečnosti dovozujeme, že fikce zavedená § 5a zákona o DPH, podle které je skupina považována za samostatnou osobu povinnou k dani, nemůže být nadřazena základním principům určení předmětu DPH, zejména existenci právního vztahu mezi poskytovatelem a příjemcem určitého plnění.

Skutečnost, že provozovna je členem Skupiny, která je považována za samostatnou osobu povinnou k dani, tedy nemá podle našeho názoru vliv na uplatnění DPH u služeb poskytovaných mezi Zahraniční částí společnosti a její provozovnou.

Služby poskytované jinému členovi Skupiny

V této situaci existuje mezi poskytovatelem a příjemcem právního vztahu v souladu s případem FCE Bank, jelikož jiný člen Skupiny je právně samostatnou osobou, která je odlišná od Zahraniční společnosti. Zároveň se jedná o poskytování služeb mezi dvěma samostatnými osobami povinnými k dani z hlediska zákona o DPH. Poskytování služeb mezi Zahraniční částí společnosti a jiným členem Skupiny je tedy předmětem DPH a jedná se o službu přijatou Skupinou, která je samostatnou osobou povinnou k dani.

Specificky v případě služeb vymezených v § 10 odst. 6 písm. a) až l) zákona o DPH bude uplatnění DPH u služeb poskytovaných Zahraniční částí společnosti jinému členovi Skupiny odlišné pro varianty A a B:

- Varianta A – Jelikož Zahraniční společnost nemá v České republice provozovnu, místo plnění bude posuzováno podle § 10 odst. 6 a 7.
- Varianta B – Zahraniční společnost má v České republice provozovnu, pro určení místa plnění tedy nelze aplikovat ustanovení § 10 odst. 6 a 7. V tomto případě se místo plnění určí podle ustanovení § 9 zákona o DPH.

Pro úplnost doplňme, že obdobným způsobem jako služby poskytované Zahraniční částí společnosti provozovně nebo jinému členovi Skupiny se budou posuzovat též služby poskytované provozovnou, která je členem Skupiny, nebo jiným členem Skupiny v České republice Zahraniční částí společnosti.

Služby poskytované provozovnou Zahraniční společnosti nebo Zahraniční částí společnosti provozovně tedy podle našeho názoru nebudou předmětem DPH. Služby poskytované Zahraniční částí společnosti jiným členům Skupiny nebo jinými členy Skupiny Zahraniční částí společnosti budou obecně předmětem DPH a uplatnění DPH u těchto služeb může být v závislosti na charakteru služby odlišné pro variantu A a variantu B.

4 Závěry

a) Zahraniční část společnosti je samostatnou osobou pro účely uplatnění zákona o DPH. To znamená, že je samostatnou osobou povinnou k dani pro účely zákona o DPH a samostatným daňovým subjektem v oblasti DPH z hlediska zákona o správě daní a poplatků.

b) V případě registrace k DPH postup, který je označen jako varianta B, dává nelogické výsledky.

c) Postup označený jako varianta A dává z hlediska obecného uplatnění zákona o DPH výsledky logické. Nicméně ve srovnání se situací, kdy by zahraniční osoba nebyla členem skupiny, je uplatnění DPH v některých případech zcela odlišné. Toto by však nebyla jediná odlišnost při uvedeném srovnání. Další odlišnost se například nachází při výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet DPH u skupiny.

d) Výše uvedené závěry platí obdobně také pro společnost se sídlem v tuzemsku, která je součástí Skupiny a která má provozovnu v zahraničí.

5 Navrhované řešení

Na základě výše uvedené analýzy navrhuje, aby v případě, kdy Zahraniční společnost má v České republice provozovnu, která je členem Skupiny podle § 5a zákona o DPH, byla Zahraniční společnost pro účely zákona o DPH považována za samostatnou osobu povinnou k dani, která nemá v České republice provozovnu. Ve vybraných případech analyzovaných v tomto příspěvku tedy bude DPH uplatněna v souladu se závěry uvedenými pod variantou A.

V případě služeb poskytovaných mezi Zahraniční částí společnosti a její provozovnou navrhuje, aby tyto služby byly považovány za plnění nepodléhající zákonu o DPH (plnění mimo předmět DPH).

U služeb poskytovaných mezi Zahraniční částí společnosti a jiným členem Skupiny navrhuje, aby tyto služby byly považovány za plnění podléhající zákonu o DPH.

Výše uvedený návrh platí obdobně také pro společnost se sídlem v tuzemsku, která je součástí Skupiny a která má provozovnu v zahraničí.

Navrhované řešení doporučujeme zohlednit a upravit v plánované novelizaci zákona o DPH nebo zveřejnit vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí

MF souhlasí se závěry předkladatele (uvedenými v bodě 4 příspěvku), tzn. v případě, kdy člen skupiny má zároveň sídlo nebo provozovnu, které jsou umístěny mimo tuzemsko a nejsou tudíž součástí skupiny, je nutno postupovat na základě varianty A.

V části 5 příspěvku (navrhovaná řešení) souhlasí MF s předkladateli s výjimkou 2. odstavce. Nelze souhlasit s přístupem, že mezi členem skupiny a jeho provozovnou umístěnou mimo tuzemsko (která není členem skupiny) nemůže automaticky nastat zdanitelné plnění. Je-li část osoby povinné k dani (v daném případě např. sídlo) ve skupině, uskutečňuje její provozovna umístěná mimo tuzemsko plnění vůči skupině, bez ohledu na to, kterému členovi skupiny je služba poskytnuta (jedno zda zřizovateli či jinému členovi). V daném případě nelze aplikovat rozsudek ESD FCE Bank (C-210/04). Zdanitelné plnění mezi provozovnou člena skupiny umístěnou mimo tuzemsko a skupinou (členem skupiny, který je zřizovatelem dané provozovny) nastane, jsou-li naplněny znaky zdanitelného plnění (právní vztah, reciproční plnění, přímé spojení mezi poskytnutou službou a obdrženou úplatou – jak jsou vymezeny např. rozsudky ESD C-16/93 Tolsma a C-102/86 Apple & Pear).